



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

La protección penal del patrimonio público en Colombia: el delito fiscal

Mauricio Cristancho Ariza

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

FACULTAT DE DRET



Programa de Doctorat en Dret i Ciència Política
Línia d'Investigació: Dret penal

La protección penal del patrimonio público en Colombia
El delito fiscal

Mauricio Cristancho Ariza

Barcelona, 2016

LA PROTECCIÓN PENAL DEL PATRIMONIO PÚBLICO EN COLOMBIA

EL DELITO FISCAL

Agradecimientos y dedicatoria	10
Abreviaturas.....	11
Introducción	13

Capítulo I

El patrimonio público en Colombia

Introducción	18
--------------------	----

Sección I

El patrimonio público desde las legislaciones civil y administrativa

1. Definición de patrimonio.....	19
2. Delimitación del patrimonio público.....	20
3. Clasificación y composición del patrimonio público	23
3.1. El territorio	24
3.2. Los bienes de uso público	25
3.3. Bienes fiscales	30
3.4. Espacio público	35
3.5. Patrimonio cultural y patrimonio cultural sumergido	37

Sección II

El patrimonio público visto desde la Hacienda Pública a la luz de su consagración constitucional y su desarrollo legal, jurisprudencial y doctrinal

1. Introducción. Distinción entre el régimen económico y la Hacienda Pública a propósito del título XII constitucional.	44
2. Del régimen económico.....	45
2.1. Iniciativa privada	45
2.2. Actividad financiera	48
2.3. Banca central	49
3. De la Hacienda Pública	51
3.1. Introducción	51
3.2. Definición de Hacienda Pública	51
3.3. Aclaración de conceptos	55
3.3.1. Concepto de tributo	55
3.3.2. Impuestos y tasas	56
3.3.3. Contribuciones parafiscales	57
3.3.4. Precisiones conceptuales del texto constitucional	60
3.3.5. Análisis de las disposiciones del texto constitucional que regulan la Hacienda Pública.	65
3.4. Análisis de los capítulos que componen el título constitucional de la Hacienda Pública ..	66
3.4.1. Introducción	66
3.4.2. Principios constitucionales tributarios de la Hacienda Pública	67
3.4.2.1. Principio de legalidad. Principio de representación popular.	67

3.4.2.2. Principio de irretroactividad	72
3.4.2.3. Principio de progresividad y equidad	76
3.4.2.4. Principio de eficiencia	81
3.4.3. Planes de Desarrollo	83
3.4.4. Del presupuesto	94
3.4.4.1. Introducción	94
3.4.4.2. Óptica legislativa	94
3.4.4.3. Óptica constitucional	99
3.4.5. El concepto de ingresos. Ingresos corrientes y recursos de capital.	105
3.4.6. Sistema General de Regalías	111
3.4.6.1. Antecedentes normativos	112
3.4.6.2. Análisis jurisprudencial	115
3.4.6.3. Normatividad vigente y jurisprudencia	118
3.4.7. Distribución de recursos y de las competencias	127
3.4.8. Servicios públicos	135
3.4.8.1. Recorrido normativo	135
3.4.8.2. Análisis jurisprudencial	139
3.4.9. Monopolios rentísticos	143
3.4.9.1. Recorrido normativo	143
3.4.9.2. Análisis jurisprudencial	146

Sección III

El patrimonio público desde el ámbito del control fiscal adelantado por los organismos de control y la Rama Judicial del Poder Público. Contraloría General de la República. Procuraduría General de la Nación. Poder judicial y algunos apuntes sobre la Fiscalía General de la Nación

1. Aclaración preliminar.	150
2. La función pública.	151
3. De la Contraloría General de la República y el control fiscal	155
3.1. Enfoque normativo	155
3.2. Características del control	159
3.3. Alcance del control	164
3.4. El proceso fiscal. Características y aspectos relevantes.	171
3.5. Auditoría General, el control sobre la Contraloría.	173
3.6. Integralidad del control fiscal	177
4. Procuraduría General de la Nación	180
4.1. Contexto normativo	180
4.2. El proceso disciplinario	182
4.3. Potestad disciplinaria y patrimonio público, alcance jurisprudencial.	183
4.4. Régimen de los particulares	194
4.5. Medidas preventivas para la protección del patrimonio público	197
4.6. La Personería y la veeduría ciudadana como control social	200
5. Intervención judicial excepcional. Fiscalía General de la Nación.	203
5.1. La jurisdicción	203
5.2. Fiscalía General de la Nación	206
Conclusiones capítulo I.	213

Capítulo II

Alcance de la protección penal del patrimonio público en Colombia. Análisis jurisprudencial y legal.

1. Introducción	218
------------------------------	------------

Sección I

Corrupción y alcance de la acepción “servidor público”

1. Corrupción	219
2. Servidor público.....	224
2.1. Fundamento constitucional	224
2.2. Fundamento legal	224
2.3. Modalidades de servidor público	228
2.3.1. <i>Miembros de las Corporaciones Públicas</i>	229
2.3.2. <i>Empleados y trabajadores del Estado</i>	229
2.3.3. <i>Miembros de la Fuerza Pública</i>	230
2.3.4. <i>Trabajadores del Banco de la República</i>	230
2.3.5. <i>Integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción</i>	231
2.4. Particulares que ejercen funciones públicas de manera permanente o transitoria.	232

Sección II.

Administración Pública

Subsección I

Delimitación concepto Administración Pública

1. Introducción	240
2. Análisis doctrinal	241
3. Plano legal.....	246
4. Jurisprudencia de la Corte Constitucional.....	246
5. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal.....	248
5.1. Causas de responsabilidad	249
5.2. Delitos de prevaricato y concusión	251
5.3. Delitos contra la Administración Pública son pluriofensivos	253
5.4. Las víctimas en los delitos contra la Administración Pública	255
5.5. Fallos puntuales que han definido el bien jurídico	256
6. Legislación penal y Administración Pública	258

Subsección II

Delito de Peculado

1. Introducción	261
2. Antecedentes legislativos y jurisprudenciales, 1837, 1890, 1922 y Código Penal de 1936.	261
3. Peculado por daño o perjuicio y no reintegro	263
4. Código Penal de 1980, Ley 599 de 2000, estado actual.....	268
4.1. Introducción	268

4.2. El delito de peculado por apropiación	269
4.2.1. Principales escándalos de corrupción en Colombia	270
4.2.1.1. Foncolpuertos	270
4.2.1.2. Cajanal	277
4.2.1.3. Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)	278
4.2.1.4. El carrusel de la contratación de Bogotá	280
4.2.1.5. Agro Ingreso Seguro (AIS)	282
4.2.1.6. Parapolítica	283
4.2.1.7. Fidupetrol	286
4.2.1.8. La guaca	289
4.2.1.9. Plan Colombia	292
4.2.1.10. Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE)	293
4.2.2. Líneas jurisprudenciales	295
4.2.2.1. Relación funcional y disponibilidad jurídica, procedencia frente a bienes de particulares.	295
4.2.2.2. Particulares que responden como autores del delito de peculado. Recaudo de impuestos y contratistas.	297
4.2.2.3. La disponibilidad jurídica de los jueces de la República, administración indirecta.	300
4.2.2.4. Alcance del término “apropiar”	302
4.2.2.5. La teoría compleja de la disponibilidad jurídica	304
4.2.2.6. Secuestres	305
4.2.2.7. La cuantía	307
4.2.2.8. Sociedades de economía mixta	308
4.2.2.9. Reintegro de bienes apropiados en el delito de peculado	311
4.2.2.10. Viáticos	316
4.2.2.11. Consulados, derechos notariales.	317
4.2.2.12. Conceptos extradición	318
4.2.2.13. Cuestiones varias	319
4.3. Peculado por aplicación oficial diferente	321
4.3.1. Análisis legal	321
4.3.1.1. Código Penal de 1936	321
4.3.1.2. Código Penal de 1980	322
4.3.1.3. Ley 599 de 2000, estado actual	323
4.3.2. Análisis jurisprudencial	323
4.4. Peculado culposo	328
4.4.1. Aspecto legal	328
4.4.1.1. Código Penal de 1980	328
4.4.1.2. Ley 599 de 2000, estado actual	329
4.4.2. Análisis jurisprudencial	329
4.4.2.1. Introducción	329
4.4.2.2. Vigencia del Código Penal de 1936	329
4.4.2.3. Estado actual. Deber funcional, deber objetivo de cuidado y nexo de causalidad.	331
4.4.2.4. Principio de confianza y posición de garantía	333
4.4.2.5. Diligencia de un hombre de negocios	335
4.4.2.6. Bien jurídico y diferencia del peculado culposo con el abuso de confianza calificado.	336
4.5. Peculado por uso	337
4.5.1. Regulación legal	337
4.5.2. Análisis jurisprudencial	338
4.6. Peculado por extensión	340
4.6.1. Regulación legal	340
4.6.2. Análisis jurisprudencial	340
4.7. Peculado por error ajeno	343

4.7.1. Regulación legal	343
4.7.2 Análisis jurisprudencial	343

Subsección III

Delitos relacionados con la contratación estatal

1. Introducción y delimitación argumentativa	344
2. Delitos relacionados con la contratación estatal en el Código de 1936	347
3. Estado actual de los delitos relacionados con la contratación estatal	348
3.1. Introducción	348
3.2. Violación al régimen legal de inhabilidades e incompatibilidades	349
3.3. Interés indebido en la celebración de contratos	353
3.4. Acuerdos restrictivos de la competencia	355
3.5. Corolarios parciales que descartan afectación directa al patrimonio público	356
3.6. Contrato sin cumplimiento de requisitos legales	357
3.6.1 Regulación legal	357
3.6.2. Análisis jurisprudencial	358
3.6.2.1. Requisitos esenciales	358
3.6.2.2. Solemnidades, principio de planeación.	361
3.6.2.3. Urgencia manifiesta	363
3.6.2.4. Fraccionamiento	364
3.6.2.5. Empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta.	366
3.6.2.6. Convenios interadministrativos	367
3.6.2.7. Principio de confianza	369
3.6.2.8. Cuestiones varias y corolario parcial.	370

Subsección IV

Delitos relacionados con la Hacienda Pública

1. Omisión de agente retenedor	371
1.1. Recuento histórico y análisis constitucional. No vulneración prohibición constitucional de prisión por deudas y alcance de los conceptos “retenedor” y “autoretenedor”.	371
1.2. Jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia	380
2. Destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos	386
3. Fraude de subvenciones	386

Sección III

Delitos contra el orden económico social

1. Introducción	387
2. Bien jurídico	388
3. Recorrido legal y análisis constitucional del Capítulo iv) del título X del Código Penal colombiano, sobre contrabando, contrabando de hidrocarburos y sus derivados, favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, favorecimiento por servidor público, favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos, fraude aduanero.	389

4. Análisis legal y constitucional del Capítulo vi) del título X del Código penal. Apoderamiento de hidrocarburos.	405
5. Ejercicio ilícito de la actividad monopolística, exportación o importación ficticia, aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, evasión fiscal; Capítulo i) del título X del Código Penal.	408
5.1. Ejercicio ilícito de la actividad monopolística de arbitrio rentístico, análisis normativo y constitucional.	408
5.2. Exportación o importación ficticia, análisis legal y constitucional.	411
5.3. Aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, análisis legal y constitucional.	412
5.4. Evasión fiscal, análisis legal y constitucional.	413

Sección IV

Delitos contra el patrimonio económico

1. Introducción	414
2. Código Penal de 1936	414
3. Código Penal de 1980	415
4. Ley 599 de 2000, estado actual	417

Sección V

Otras conductas

1. Introducción	424
2. Medio ambiente y recursos naturales	424
2.1. Introducción y contextualización del problema jurídico medio ambiente y patrimonio público.	424
2.2. Recorrido legislativo	425
2.3. Análisis jurisprudencial	432
3. Seguridad pública	433
4. Fe Pública	434
5. DIH y Hacienda Pública	434
6. Existencia y seguridad del Estado, traición a la patria.	435
Conclusiones y reflexiones capítulo II	435

Capítulo III

Mirada al sistema tributario colombiano

Delito fiscal, aspectos fundamentales y propuestas de tipificación

Introducción	446
---------------------------	------------

Sección I

Sistema tributario colombiano

1. Introducción	446
2. Impuestos Nacionales administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales	446
2.1. Impuesto sobre la renta y complementarios	447

2.1.1. Antecedentes	447
2.1.2. Estado actual del Impuesto de Renta, decreto 624 ET, análisis legal.	449
2.1.2.1. Sujeto pasivo y determinación de residencia	449
2.1.2.2. No contribuyentes	452
2.1.2.3. Ingresos	452
2.1.2.4. Tarifas	455
2.1.3. Líneas jurisprudenciales constitucionales del impuesto sobre la Renta	457
2.1.3.1. Deber de contribuir, principio de reciprocidad.	457
2.1.3.2. Determinación de la base gravable en el impuesto de la renta. Depuración de la renta. Presunciones.	458
2.1.3.3. Activos omitidos como renta líquida, imputación de pagos, amnistías, responsabilidad de administradores y representantes legales, responsabilidad solidaria.	462
2.1.3.4. Exenciones, no configuración de amnistías, potestad legislativa, ingresos laborales y gastos de representación.	464
2.1.3.5. Deducciones	466
2.1.3.6. Convenios para evitar la doble imposición	467
2.1.3.7. Establecimiento permanente	471
2.1.3.8. Activos reales productivos	472
2.1.3.9. Beneficios fiscales concurrentes	474
2.1.3.10. Subcapitalización	474
2.1.3.11. Estabilidad jurídica en materia de deducción por inversión en activos fijos reales, contratos de estabilidad jurídica.	476
2.1.3.12. Pagos a casa matriz	478
2.1.3.13. Diferencias del impuesto a la renta en personas naturales y en sociedades	479
2.1.3.14. Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), diferencia con el impuesto sobre la renta.	480
2.1.3.15. Impuesto de los no declarantes	481
2.1.3.16. Varios	482
2.2. Impuesto de ganancias ocasionales	483
2.2.1. Principales antecedentes	483
2.2.2. Marco legal, ET, estado actual.	484
2.2.3. Marco jurisprudencial	485
2.3. IVA	486
2.3.1. Antecedentes relevantes	486
2.3.2. Decreto 624 de 1989, ET, estado actual.	488
2.3.3. Líneas jurisprudenciales	490
2.3.3.1. Aclaración terminológica	490
2.3.3.2. Amplia facultad del legislador en asuntos tributarios, estructura del IVA.	491
2.3.3.3. Principios	493
2.3.3.4. Medidas para la distribución de la carga tributaria	496
2.3.3.5. El principio de eficiencia frente al IVA, fundamento constitucional del régimen sancionatorio en ámbitos administrativo y penal.	497
2.3.3.6. Principio de igualdad	501
2.4. Impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza	502
2.4.1. Antecedentes y análisis legal	502
2.4.2. Análisis constitucional	505
2.5. Impuesto complementario de normalización tributaria, análisis legal y jurisprudencial.	506
2.6. Gravamen a los movimientos financieros (GMF), recorrido legal y análisis jurisprudencial.	508
2.7. Impuesto de timbre	511
2.7.1. Análisis legal	511
2.7.2. Análisis constitucional	512

2.8. Arancel de aduanas, análisis legal y jurisprudencial. _____	514
2.9. Impuesto Nacional al consumo (INC), análisis legal y jurisprudencial. _____	515
3. Impuestos departamentales, municipales y distritales.	516
3.1. Impuestos departamentales _____	517
3.1.1. <i>Impuesto de Registro, análisis legal y jurisprudencial.</i> _____	517
3.1.2. <i>Vehículos automotores</i> _____	518
3.1.3. <i>Otros impuestos departamentales</i> _____	518
3.2. Impuestos municipales _____	519
3.2.1. <i>Impuesto predial unificado</i> _____	519
3.2.2. <i>Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (ICA)</i> _____	521
3.3. Impuestos distritales _____	522
4. La retención en la fuente	523
4.1. Marco legal _____	523
4.2. Análisis constitucional _____	523
5. Análisis sistema tributario colombiano	526

Sección II

El delito fiscal

Antecedentes de intentos de incorporación en la legislación colombiana, análisis del derecho comparado, aspectos fundamentales y propuestas de tipificación.

Introducción 529

Subsección I

Principales intentos legislativos para la tipificación del delito fiscal en la historia colombiana

1. Planteamiento de la discusión.....	530
2. Intento legislativo durante la vigencia del Código Penal de 1936	531
3. Intentos legislativos durante la vigencia del Código Penal de 1980	535
4. Intentos legislativos en vigencia del actual Código Penal del año 2000	537
5. Análisis preliminar de los proyectos legislativos que intentaron fallidamente tipificar el delito fiscal.	540

Subsección II

**Aspectos fundamentales del delito fiscal
y su acondicionamiento al caso colombiano**

Planteamiento de la discusión..... 541

1. Delito fiscal en el derecho comparado, mirada al derecho internacional y aclaración de conceptos. 542

1.1. Referencias al derecho comparado _____	542
1.1.1. <i>España</i> _____	542
1.1.2. <i>Alemania</i> _____	546
1.1.3. <i>Argentina</i> _____	548
1.1.4. <i>Estados Unidos</i> _____	548
1.1.5. <i>Otros países</i> _____	549
1.2. Instrumentos internacionales que propenden por la tipificación del delito fiscal _____	551

1.2.1. OCDE	551
1.2.2. GAFI	552
1.2.3. Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos, conocida como la Convención de Palermo.	553
1.3. Aclaración de conceptos y su alcance en el plano colombiano.	553
2. Aspectos fundamentales del delito fiscal, estructuración, configuración, alcance y bases para la adopción el delito fiscal en el caso colombiano.	557
2.1. Análisis criminológico, necesidad de tipificación.	557
2.2. Principios de derecho penal tributario	561
2.3. Bien jurídico	564
2.3.1. <i>Apreciaciones generales</i>	564
2.3.2. <i>Bien jurídico en el caso colombiano</i>	566
2.4. Modalidades de defraudación, necesidad de un tipo amplio.	567
2.5. Concepto de autor y formas de participación	570
2.6. Comisión y omisión, consumación y tentativa.	572
2.7. La cuantía o cuota defraudada en la redacción del delito, naturaleza jurídica y fijación.	575
2.8. Necesidad de elemento defraudatorio. Diferencia del engaño con el delito de estafa.	578
2.9. Tipo Subjetivo	580
2.10. Relación entre el delito fiscal y el lavado de activos	581
2.10.1. <i>Apreciaciones generales, derecho internacional, derecho comparado, cuota tributaria como objeto de blanqueo, delito precedente y autoblanqueo.</i>	581
2.10.2. <i>Aterrizaje en el caso colombiano</i>	585
2.11. Tipo penal en blanco	592
2.11.1. <i>Apreciaciones generales</i>	592
2.11.2. <i>El delito en blanco en el caso colombiano</i>	592
2.12. La regularización tributaria, la normalización tributaria.	594
2.12.1. <i>Apreciaciones generales</i>	594
2.12.2. <i>El caso colombiano</i>	596
2.13. Responsabilidad penal del asesor fiscal	604
2.14. Aspectos procesales	605
3. Comentarios a los proyectos legislativos que han intentado incorporar el delito fiscal en Colombia a partir de las líneas argumentativas que deben orientar su tipificación.	607

Subsección III

Propuestas de redacción del delito fiscal en el ordenamiento penal colombiano

1. Introducción y planteamiento de la cuestión.....	609
2. Primera propuesta	610
3. Segunda propuesta.....	613
4. Tercera propuesta.....	614
Conclusiones capítulo III	615
Conclusiones finales.....	627

Recursos bibliográficos, jurisprudenciales y electrónicos

1. Bibliográficos (orden alfabético).	634
2. Jurisprudenciales (orden cronológico).	642
3. Recursos electrónicos (orden alfabético)	661

Agradecimientos y dedicatoria

La terminación de la presente tesis doctoral no es obra exclusiva de su autor; en su consolidación concurrieron varios actores sin cuyos aportes no hubiese sido posible elaborarla. A ellos quiero manifestar mis más sinceros agradecimientos. He de empezar con mi hijo Santiago y mi esposa Elcy, la paciencia y comprensión que me dispensaron en este camino fue apoyo fundamental; a ellos excusas por mis ausencias y a mi hijo, particularmente, he de decirle que cada vez que lo contemplo me pregunto quién le dio la vida a quién.

He de referirme igualmente a la Escuela de Derecho Penal de la Universidad de Barcelona; en éste alma mater tuve la oportunidad de conocer verdaderos Maestros del Derecho Penal al cursar las maestrías en Ciencias Penales y en Criminología, estudios que no sólo afianzaron mi formación y vocación como penalista, sino que fueron peldaños sólidos sobre los que se edificó el curso doctoral y la redacción del presente texto.

En esta Escuela tuve la fortuna de conocer a mi Maestro Nacho Gallego Soler, inicialmente como estudiante de su cátedra de blanqueo de capitales, en donde se despertaron las inquietudes por estudiar la línea de derecho penal económico; posteriormente sería mi Director de tesina en la Maestría de Criminología y ahora, de su mano y bajo su permanente asesoría, también me ha conferido el honor de dirigir la presente tesis doctoral. A él infinitas gracias por su paciencia, dedicación, respaldo y siempre atinado consejo.

A mis condiscípulos Vicente Valiente y Luis Fernández con quienes hemos recorrido, cada uno a su ritmo, este derrotero del curso doctoral; a pesar de la distancia, hemos mantenido abiertos canales de comunicación intentado ser apoyo mutuo en la elaboración de nuestras tesis doctorales.

A todos mis más sinceros agradecimientos y, como muestra de ello, les dedico la presente tesis doctoral.

Abreviaturas

§	Sección
§§	Subsección
¶	Párrafo
ADT	Acuerdo de Doble Tributación
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
Aut. cit.	Auto citado
C-	Sentencia de constitucionalidad
C. Const.	Corte Constitucional
Cap.	Capítulo
CCA	Código Contencioso Administrativo
CDI	Convenio de Doble Imposición
CDU	Código Disciplinario Único
Cfr.	Confrontar
CGP	Código General del Proceso
Cons. P.	Consejera o Consejero Ponente
CPACA	Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
CPC	Código de Procedimiento Civil
CSJ	Corte Suprema de Justicia
CREE	Impuesto sobre la renta para la equidad
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DNP	Departamento Nacional de Planeación
EOP	Estatuto Orgánico del Presupuesto
EOSF	Estatuto Orgánico del Sistema Financiero
EPS	Empresa Promotora de Salud
ET	Estatuto Tributario
EUR	Euros
FNR	Fondo Nacional de Regalías
FONPET	Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales
GJ	Gaceta Judicial
GMF	Gravamen a los movimientos financieros
ICBF	Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
ICFES	Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior
IGAC	Instituto Geográfico Agustín Codazzi
IMAN	Impuesto Mínimo Alternativo Nacional
IMAS	Impuesto Mínimo Alternativo Simple
INC	Impuesto Nacional al Consumo
<i>Infra</i>	Más abajo
IPC	Índice de Precios al Consumidor

IPS	Instituciones Prestadoras de Salud
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ISS	Instituto de Seguros Sociales
IVA	Impuesto sobre las Ventas
LAP	Ley Anual del Presupuesto
Lit.	Literal
LO	Ley Orgánica
LOP	Ley Orgánica de Planeación
LPND	Ley del Plan Nacional de Desarrollo
M. P.	Magistrada o Magistrado Ponente
MM. PP.	Magistrados Ponentes
Nº	Número
NBI	Necesidades Básicas Insatisfechas
Num.	Numeral
Ob. cit.	Obra citada
Pág.	Página
PF	Plan Financiero
PGN	Presupuesto General de la Nación
PIB	Producto Interno Bruto
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PNI	Plan Nacional de Inversiones
POAI	Plan Operativo Anual de Inversiones
pp.	Páginas
Prof.	Profesor
Prgf.	Parágrafo
Rad.	Radicado o radicación
RPI	Restricción Presupuestaria Intemporal
SENA	Servicio Nacional de Aprendizaje
Sent. cit.	Sentencia citada
SGP	Sistema General de Participaciones
SGR	Sistema General de Regalías
SIIF	Sistema Integrado de Información Financiera
SMLMV	Salarios mínimos legales mensuales vigentes
SP	Sala Penal
ss.	Siguientes
SSSS	Sistema de Seguridad Social en Salud
SU-	Sentencia de Unificación
<i>Supra</i>	Más arriba
T-	Sentencia de tutela
UVT	Unidad de Valor Tributario
UVTs	Unidades de Valor Tributario
v. gr.	Verbigracia
vs.	Versus

Introducción

Ante el estrado judicial comparece en el banquillo del acusado un hombre que por poco supera los 40 años de edad, a quien ni su precaria formación ni su origen humilde le impidieron amasar una fabulosa fortuna, su prontuario criminal asciende a centenares de crímenes graves y es asistido en esta oportunidad por prestigiosos abogados de la ciudad; lleva traje impecable, chaleco y corbata, camisa acartonada, zapatos brillantes y tanta gomina en su escaso cabello que ni el intenso calor de la sala, producido por el gran número de asistentes, logra siquiera de forma leve arruinar su fino peinado.

A su lado, enfrentándolo, se encuentra la persona que le acusará; de similar procedencia pero destinado por la ruleta de la vida a servir en un cargo oficial, usa un viejo traje, calzado lustroso, un nudo de corbata que parece asfixiarle y, sin espacio para equívocos, su principal patrimonio es su honestidad; convencido de que cuenta con la evidencia suficiente para sacar adelante su causa, no logra comprender el sosiego y placidez que acompañan al acusado.

La prensa se aglomera ansiosa para cubrir el juicio más importante de la época, ha sido arrestado uno de los hombres más poderosos de la ciudad, aunque, de la mano de su señorío y consabido poder corruptor, nadie duda en presagiar su absolución; a punto de terminarse la audiencia, una inesperada jugada del humilde acusador logra el cambio del jurado; es el golpe de gracia para el hombre más tenebroso de la época, cae así él y su sonrisa, y con ellos su emporio criminal, la aceptación de los cargos por el delito de evasión fiscal le representaría una condena de 11 años de prisión.

Se describe en las líneas anteriores una escena de un clásico del cine, “*The untouchables*”, que narra la historia de la caída del más temido traficante de alcohol ilegal de la década del 30 en Norte América, un sinnúmero de sospechas recaía sobre él por innumerables crímenes, pero sólo triunfó la imputación por delito fiscal; en mofa podría decirse que si Al Capone hubiese sido colombiano, jamás habría sido juzgado y mucho menos condenado.

Lo que en el argot popular se conoce como evasión de impuestos no es delito en Colombia, de ahí que no se genere una firme repulsión contra tal flagelo; recientemente un escándalo de talla mundial conocido como “*The Panama Papers*”, en el que se filtró información de una firma de abogados panameña, y que cobró en el plano internacional la cabeza de varios dirigentes y el señalamiento de diversas personalidades, no pasó de ser noticia de un día en Colombia, aun cuando allí figuraron un gran número de empresarios, políticos, deportistas y hasta reconocidos periodistas que día a día detrás de sus micrófonos se proclaman como los bastiones de la legalidad y la rectitud nacional.

Revelados los nombres de personalidades en tales listas, y advertido el involucramiento directo de miembros de familias que dirigen los destinos del país, las pocas voces de

reclamo fueron acalladas con prontitud con la excusa de la inexistencia de operaciones en el país centroamericano, pues en la información filtrada sólo se reveló la participación en sociedades *offshore* más no transacciones puntuales; y hasta el Fiscal General encargado, en plena campaña para ser ratificado en el cargo, acudió tempranamente a los medios a apaciguar el ambiente, señalando que no se vislumbraban conductas delictivas por investigar.

Y es cierto. Mientras en Colombia la defraudación tributaria no se tipifique correctamente como delito, los poseedores de grandes capitales podrán seguir usando una auténtica ingeniería financiera para defraudar al fisco, sin que el Estado cuente con herramientas suficientes, ni con la intención, de reprimir esas conductas; aúnese que ante el excepcionalísimo caso de que sean sorprendidos, pronto estos equipos de curtidos asesores pagarán lo debido sin mayor sanción para el infractor y con una experiencia adicional para ser más infalibles en su próxima evasión; es aquí donde surge un primer interrogante, ¿debería ser delito en Colombia la defraudación tributaria?

Para contextualizar tal cuestión, póngase de presente que cualquier extranjero que visite por pocos días el país, no dudará en reconocer la riqueza de sus recursos naturales, la belleza de sus paisajes y la afectividad de sus gentes; no obstante, como cualesquiera visita turística, sólo frecuentará escenarios acondicionados para la comodidad del viajero de paso y difícilmente advierta el grave problema de desigualdad social que asecha a Colombia; sólo a modo de ejemplo, su capital, Bogotá, que cuenta con más de ocho millones de habitantes y una odiosa estratificación social, es un baremo que permite conocer los verdaderos extremos de una vergonzosa escala social; en un exclusivo sector al norte de la ciudad pueden hallarse propiedades de varios millones de dólares y a tan solo pocos minutos de allí, podrá denotarse la insatisfacción de necesidades básicas como salud, educación y vivienda digna; si se recorre más hacia el sur, se evidenciará el abandono estatal, con lamentables escenarios como el de una niñez desamparada, sin futuro y condenada al retraso por la ausencia definitiva de un Estado que incumple sus deberes elementales.

La desigualdad es tal que en Colombia, por un lado, cerca del cuarenta por ciento (40%) de la población se halla en condiciones de pobreza y pobreza extrema y, al otro costado, en un uno por ciento (1%) de ciudadanos se acumula el cuarenta por ciento (40%) de la riqueza total del país; puede señalarse, sin ambages, que la clase alta de Colombia es rica en cualquier lugar del mundo y, en contraposición, la clase baja y lo que se denomina clase media, serán pobres si su haber se transpola a otros países; surge de ello un segundo interrogante, ¿debería esta exclusiva y selecta clase social recibir algún tipo de sanción penal cuando, valiéndose de su privilegiada posición, decide defraudar al fisco?

Pareciera que hasta en los países más avanzados existiera una costumbre ciudadana de quejarse de la corrupción de sus gobiernos, en el caso colombiano tal reproche se materializa de manera fehaciente y con indiscutible fundamento; la malversación de

recursos públicos es el pan de cada día y los escándalos sobre fraudes a las arcas estatales son una constante en las primeras planas de la prensa.

Podría afirmarse, con cierta razón, que si los niveles de corrupción son tan elevados, no resulta coherente tipificar las defraudaciones fiscales, pues entre más ingresos, mayor será el manjar para los despiadados gobernantes; no obstante, se considera que tal afirmación no se compadece con las necesidades del país, muy por el contrario, lo que se demanda es eficiencia en la justicia, para que se persiga contundentemente no sólo al funcionario corrupto, sino a aquellos que desde sus favorecidas posiciones sociales perfilan y aplican estrategias para defraudar al fisco.

Es por ello que una óptica que no puede desatenderse es que cuando se deja de tributar, a la postre termina por afectarse de una u otra forma el patrimonio estatal, pues no se logra el recaudo efectivo de ingresos, con lo cual se dificulta la satisfacción de necesidades sociales básicas; ante tal panorama, debe optarse por la reducción en la inversión, venta de activos o aumento de impuestos para los contribuyentes responsables.

Y es aquí donde se hace necesario señalar que la infracción de los deberes tributarios es sólo una de las formas en las que puede atentarse contra el patrimonio público en Colombia, conclusión a la que se arribará con claridad luego de determinar cuál es su ámbito, alcance y cómo se conforma; de la misma manera, deberá resolverse si la no tipificación del delito fiscal es uno de los déficits de la función proteccionista del derecho penal frente al patrimonio público.

Pues bien, surgen de allí dos últimos interrogantes sobre el patrimonio estatal, el primero, relacionado con su delimitación, para preguntarse si en Colombia se halla identificado plenamente el patrimonio público y, luego de ello, se presenta la segunda cuestión sobre el alcance de la protección que la legislación penal le brinda. Todos los anteriores interrogantes habrán de ser resueltos con el debido detalle en el desarrollo de las líneas que a continuación se presentan, para lo cual la tesis doctoral que aquí se suscribe, se ha elaborado en tres capítulos.

En un primer capítulo se pretenderá identificar, desde una óptica dinámica, qué conforma el patrimonio público colombiano, ante lo cual se hará un barrido por la Constitución, la Ley, la jurisprudencia y la doctrina; en la búsqueda de tal cometido el capítulo se dividirá en tres secciones; en la primera de ellas se presentará un análisis desde la legislación civil y administrativa, atendiendo, cuando a ello hubiere lugar, a la jurisprudencia y doctrina relacionada; en una segunda sección se hará una detenida inmersión en la Hacienda Pública, partiendo de su postulación constitucional, para luego descender a sus desarrollos legislativos y a las importantísimas líneas argumentativas que la Corte Constitucional ha presentado sobre tal particular; en una tercera sección se buscará la delimitación del patrimonio público a partir de las actividades adelantadas por los organismos de control cuya función constitucional es, precisamente, abogar por su tutela.

Una vez identificado el patrimonio público, en un segundo capítulo se pretenderá determinar cuál es el alcance de protección que le confiere el derecho penal, para ello, inicialmente se hará un barrido por el catálogo de penas, a efectos de identificar cuáles tipos, de una u otra manera, pueden coadyuvar a la cobertura de salvaguarda del patrimonio público y, a partir de una investigación principalmente de orden jurisprudencial, se escudriñará el alcance de cada delito; así entonces, en tal menester, se subdividirá el capítulo en cinco secciones.

En la primera se abordará de manera preliminar la problemática de la corrupción en Colombia y se hará una presentación del alcance de la acepción “servidor público”, dado que muchos de los delitos a analizar exigen tal calificación en el sujeto activo, luego de tal aclaración se procede con el estudio puntual de los delitos; en una segunda sección se analizarán las conductas relacionadas con el bien jurídico denominado Administración Pública, acápite de preponderante importancia y extensión, que a su vez se subdividirá en tres subsecciones; la primera tendrá que ver con el delito de peculado y sus diversas modalidades, la segunda hará alusión a los delitos relacionados con la contratación estatal y, en la última subsección, se abordarán los tipos que guardan estrecha relación con la Hacienda Pública.

En las secciones tercera y cuarta de este capítulo segundo se adelantará, respectivamente, el estudio de los delitos que se ubican bajo la égida de los bienes jurídicos orden y patrimonio económico; finalmente, en la quinta sección se identificarán algunas normas que se hallan en otros acápites a lo largo del Código Penal, pero que gozan de innegable vocación de protección del patrimonio público.

En la parte final del segundo capítulo se presentarán algunos corolarios y reflexiones que permitirán determinar cuál es el alcance de protección del derecho penal al patrimonio público, debiéndose anticipar, desde ya, que algunas de esas conclusiones arrojarán el déficit de protección en la vertiente de ingresos de la Hacienda Pública, trazándose de esa manera las bases para el abordaje del delito fiscal.

Así pues, en un tercer capítulo, y luego de advertir la necesidad de analizar con el debido rigor la Hacienda Pública en su arista de ingresos, se desarrollarán dos secciones; en la primera, se presentará una breve reseña del sistema tributario colombiano, la cual se hará desde dos perspectivas, de un parte desde los impuestos del plano nacional, que son los que más recaudo comportan y, de otra, desde el ámbito local, esto es, a nivel departamental, municipal y distrital.

En una segunda sección, y ya incursionando en los senderos propios del delito fiscal, se empezará con una breve reseña de los intentos legislativos que en la historia colombiana han procurado su tipificación, allí podrá advertirse cuál ha sido el nivel de profundidad en su elaboración, su alcance y deficiencias; a continuación se presentará una descripción

general de lo que acontece en algunos países que sí tienen tipificado tal delito; seguidamente se identificarán los aspectos fundamentales del delito fiscal, atendiendo aquí las directrices que en tal sentido ofrece la doctrina especializada en el análisis del derecho comparado, para luego prever su adecuación al sistema jurídico colombiano; una vez se identifiquen esos aspectos, en una última subsección se presentarán las propuestas de tipificación del delito fiscal para Colombia.

Por la estructura misma del presente escrito, ha de advertirse que un muy importante foco de la presente investigación es la elaboración de líneas jurisprudenciales, al punto que los dos primeros capítulos comportaron el estudio de más de mil cien (1100) sentencias, tanto de la Corte Constitucional como de la Corte Suprema de Justicia; el capítulo final principalmente comporta estudios doctrinales del derecho comparado.

Finalmente, debe dejarse claro desde este prolegómeno, que no se pretende con estas líneas imponer un criterio definitivo o dictar la última palabra en el asunto que se trata, muy por el contrario, el propósito es introducir una llave para abrir el debate a la discusión y, evidentemente, bienvenidas las críticas.

Capítulo I

El patrimonio público en Colombia

Introducción

Colombia es un país rico. Aun cuando los estándares internacionales que clasifican los índices de riqueza y pobreza mundial contradicen esta afirmación, es por lo menos innegable que la naturaleza fue pródiga con este país en la distribución de recursos naturales; como prueba de tal aserto basta con enunciar sus fuentes hídricas con costas sobre dos océanos y caudalosos ríos que recorren el país; una cadena montañosa que se conforma de importantes sierras y de la cordillera de los Andes que a la altura de Colombia se subdivide en tres; bajo la tierra se hallan minerales valiosos como el carbón, piedras preciosas como esmeraldas y zafiros, y reservas petroleras que históricamente se han erigido en el sustento nacional; sobre sus fértiles tierras, dada la variedad de climas, se producen desde las más exóticas frutas hasta el mejor café del mundo.

Como consecuencia de tan profusa riqueza natural, y de los bajos niveles de desarrollo industrial, científico y tecnológico, la economía nacional se cimienta en la exportación de bienes primarios como petróleo, carbón o café, cuyos ingresos, de mano de los impuestos recaudados, conforman el grueso de la fuente de financiación del gasto público y a su vez se presentan, desde una óptica dinámica, como ingredientes conformadores del patrimonio público.

Así entonces, el patrimonio público no puede determinarse desde una mirada estática, pues la demarcación de su territorio, de la mano con la titularidad de aguas y subsuelo, y el dinamismo propio de su economía, conllevan a que sólo una mirada que atienda tan permanente actividad pueda lograr una presentación omnicomprendiva de lo que debe entenderse por patrimonio público y su composición en el caso colombiano.

Para ello, debe empezar por precisarse que aunque la Constitución y la Ley trazan derroteros y contienen preceptos que permiten adelantar el ejercicio de la determinación de los bienes que componen el patrimonio público en Colombia, no existe instrumento jurídico alguno que de manera puntual los enliste, tarea que se pretende elaborar en las líneas que siguen.

Se propone entonces en el presente capítulo identificar qué conforma el patrimonio público colombiano, para lo cual, y luego de hacer un barrido por la Constitución, la Ley, la jurisprudencia y la doctrina, se decidió emprender su estudio en tres secciones; en la primera se abordará un análisis desde la óptica que ofrecen la legislación civil y administrativa, atendiendo siempre a los pronunciamientos jurisprudenciales que las acompañan; en la segunda sección, se hará una inmersión en la Hacienda Pública, institución que mereció del Constituyente de 1991 la destinación de un extenso apartado

en la Carta Política, y cuyo estudio permitirá no sólo advertir su enorme importancia en el desarrollo de la presente investigación, sino que trazará importantes derroteros a tener en cuenta en punto a la reflexión sobre la protección que en la actualidad le brinda el derecho penal; en una tercera sección se buscará delimitar el concepto del patrimonio público a partir de las actividades adelantadas por los organismos de control que propenden, justamente, y como desarrollo de los preceptos constitucionales, abogar por su protección.

Sección I

El patrimonio público desde las legislaciones civil y administrativa

1. Definición de patrimonio

Etimológicamente el término se deriva del vocablo latino *patrimonium* que significa “*bienes que se poseen de los padres*”¹. En el diccionario de CABANELLAS la acepción se define como “[E]l conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica”².

La doctrina jurídica nacional lo entiende como “*una universalidad jurídica formada por bienes activos y pasivos en cabeza de una persona jurídica individual o colectiva. De acuerdo con este concepto, el patrimonio tiene un contenido económico o pecuniario, y hacen parte de él los derechos reales y personales, también los derechos sobre objetos inmateriales (propiedad intelectual) y aun la posesión como derecho real provisional, tal como predicen tratadistas y algunas legislaciones extranjeras*”³.

La Corte Constitucional, tribunal que tiene como una de sus principales funciones la guarda de la Constitución, no ha sido ajena a ofrecer una definición sobre este término, así, al analizar la exequibilidad de un decreto dictado bajo la declaratoria de un estado de conmoción interior que impuso algunas cargas tributarias relacionadas directamente con el patrimonio, adujo: “*la Corte recuerda que el patrimonio es un concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman. En este sentido el patrimonio se define como una universalidad jurídica, conformada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Son elementos del patrimonio el activo y el pasivo. La diferencia entre estos elementos forma el haber o el*

¹ Diccionario básico de latín, recurso electrónico ubicado en el siguiente enlace: https://clasesparticularesenlima.files.wordpress.com/2015/05/diccionario_vox_latin.pdf

² CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; “*Diccionario jurídico elemental*”; Editorial Heliasta S. R. L. Buenos Aires, Argentina, 1993, pág. 297.

³ VELÁSQUEZ JARAMILLO, Luis Guillermo; “*Bienes*”; Editorial Librería Jurídica Comlibros; Medellín (Colombia); 2008, pág. 104. En el mismo sentido señala que “*las cosas no susceptibles de evaluación pecuniaria, como el derecho de asociación, la libertad de expresión, la locomoción, el derecho a la vida y la integridad personal, la patria potestad, elegir y ser elegido, etc., no hacen parte del patrimonio de una persona. (...) Por ello se afirma que el bien objeto de los derechos reales y personales, parte integrante del patrimonio, requiere inmediatez en su contenido económico o pecuniario*”.

déficit patrimonial; según uno u otro caso se dice que la persona está en estado de solvencia o de insolvencia”⁴.

Un poco más técnica es la distinción que del referido concepto puede hacerse en materia fiscal, en donde se hallan el patrimonio bruto y el patrimonio líquido, entendiéndose por el primero aquél conformado por todos los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable, mientras que el segundo surge de restarle al patrimonio bruto las deudas a cargo del sujeto pasivo del gravamen⁵.

2. Delimitación del patrimonio público

De manera general puede afirmarse que dependiendo de quién ostente la titularidad del patrimonio, éste puede ser privado o público, clasificación que de manera elemental refiere a si el titular es una persona privada, natural o jurídica, o pública, que será exclusivamente jurídica⁶.

En los *pensum* de las facultades de derecho es normal identificar dentro de la línea del derecho privado, y más específicamente dentro de la del derecho civil, el estudio del patrimonio en la cátedra de bienes, no obstante, dado que la esfera pública ha incrementado notablemente su importancia por lo menos desde la Constitución de 1991, ha sido el derecho administrativo el que con especial énfasis ha desarrollado el tema.

Vale la pena reseñar que el profesor LIBARDO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, empieza su análisis del patrimonio público señalando que para su estudio resulta necesario distinguir tres conceptos, a saber: i) el dominio eminente, ii) el dominio público y iii) el dominio privado del Estado.

i) Por el primero entiende: *“el poder que tiene el Estado sobre la totalidad del territorio de su jurisdicción, con fundamento en su soberanía, el cual se traduce en la facultad de tomar medidas en relación con ese territorio, cuando las necesidades de la comunidad lo requieran, aun cuando aquél esté sometido a propiedad privada (...) es un poder supremo sobre el territorio, entendido este en su concepto más amplio, y lo ejerce el Estado potencialmente sobre todos los bienes situados dentro de él, ya sea que la propiedad de aquellos pertenezca al mismo Estado o a los particulares. De manera que no es un derecho de propiedad, sino una potestad que coexiste con aquel derecho. (...) Este poder o dominio no hace parte del patrimonio del Estado desde el punto de vista económico tradicional,*

⁴ C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-876 del 16 de octubre de 2002.

⁵ Art. 261 del decreto 624 del 30 de marzo de 1989, por medio del cual se expidió el ET.

⁶ A efectos de profundizar en el concepto de patrimonio público visto desde una óptica penal y las relaciones con el patrimonio privado o individual, cfr., GALLEGO SOLER, José Ignacio; *“Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial”*; Editorial B de F; Madrid, 2015, pp. 64 y ss.

*pero es evidente que influye directamente en ese patrimonio, pues en mayor o menor medida es el fundamento de la riqueza estatal (...)*⁷.

El artículo 102 de la Carta Política reza que *“el territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenecen a la Nación”*, y la jurisprudencia nacional al analizar el alcance de este precepto ha precisado que se proyecta en dos dimensiones; por una parte, como un reconocimiento genérico del concepto tradicional de dominio, esto es *“como expresión de la soberanía del Estado y de su capacidad para regular el derecho de propiedad -público y privado- e imponer las cargas y restricciones que considere necesarias para el cumplimiento de sus fines, naturalmente dentro de los límites que la propia Constitución ha impuesto”*; y, por otra parte, la consagración del derecho de propiedad sobre bienes públicos que forman parte del territorio, lo que se traduce en la *“expresión de una característica patrimonial específica que se radica en cabeza de la persona jurídica de derecho público por excelencia en nuestro ordenamiento constitucional como es la Nación”*; bajo esta perspectiva, y atendiendo las directrices de la legislación civil, el referido artículo constitucional comprendería los bienes de uso público y los bienes fiscales⁸.

Bajo tales planteamientos, también constituyen manifestaciones de este dominio eminente del Estado colombiano las siguientes normas constitucionales: a) el artículo 34, que consagra la posibilidad de declarar extinguido el dominio sobre los bienes adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, en perjuicio del tesoro público o con grave deterioro de la moral social; b) el artículo 82, que establece el deber para el Estado de velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular; y c) los artículos 58 y 59, que si bien reconocen la propiedad privada, la subordinan al interés social, permitiendo la expropiación⁹.

En todo caso, en lo que a dominio eminente se refiere, basta con matizar en que esta potestad es una manifestación de la soberanía estatal, aplicable a la totalidad del territorio y que le permite inclusive hacer uso de las figuras expropiatorias cuando determinados bienes se encontraren en cabeza de particulares; en consonancia con ello, la titularidad no

⁷ RODRÍGUEZ R, Libardo; *“Derecho Administrativo General y Colombiano”*; Decimoctava edición; Editorial Temis; Bogotá (Colombia), 2013; pp. 288 - 289.

⁸ Las citas del párrafo corresponden a: C. Const.; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO; C-255 del 29 de marzo de 2012.

⁹ Sobre el dominio eminente y la facultad de expropiar, CASSAGNE, Juan Carlos; *“Derecho Administrativo”*, tomo II; novena edición; Editorial Abeledo – Perrot, Universidad Javeriana; Buenos Aires, 2009. Y sobre alcances y límites de la expropiación, cfr.; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo Y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; *“Curso de Derecho Administrativo”*; Tomo II; Editorial Temis; Bogotá – Lima, 2008, pp. 256 y ss.

se refiere “en el sentido de “ser dueño” de él, sino en el sentido de ejercer la soberanía sobre él”¹⁰⁻¹¹.

ii) En cuanto al dominio público, se tiene que está conformado por aquellos bienes en los cuales se ejerce la propiedad estatal, en palabras del Prof. RODRÍGUEZ “(...) *Es así como DE LAUBADÈRE nos manifiesta que de acuerdo con las tendencias actuales puede definirse el dominio público como <<el conjunto de bienes de las colectividades públicas y establecimientos públicos que están, ya sea puestos a disposición directa del público usuario, ya sea afectados a un servicio público, con tal que en este caso estén, por naturaleza o por situación especial, adaptados exclusiva o esencialmente al fin particular de esos servicios>>*”¹².

La Corte Constitucional ha precisado que el dominio público lo constituye “*el conjunto de bienes que la administración afecta al uso directo de la comunidad o que lo utiliza para servir a la sociedad*”, y dentro de cuya denominación se encuentran los denominados bienes de la Unión o bienes fiscales¹³.

Como características fundamentales de este derecho de propiedad sobre el dominio público, se destacan sus cualidades de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad¹⁴.

iii) Finalmente, en lo que tiene que ver con el dominio privado, cuya definición se consigue por exclusión del significado de dominio público, retómese nuevamente al Prof. RODRÍGUEZ cuando los define como:

*“Todos aquellos bienes que pertenecen a las personas públicas y que no reúnen las condiciones para hacer parte del dominio público. (...) La característica peculiar del dominio privado consiste en que la propiedad que ejercen las personas públicas sobre él, es similar a la propiedad de los particulares sobre sus propios bienes (...)”*¹⁵.

La Corte Constitucional ha matizado que el dominio privado puede ser, por una parte, *individual*, de conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la Constitución, en el cual se garantiza la propiedad privada, misma que entraña una función social que implica obligaciones; y, de otra, *colectiva*, a la que aluden los artículos 329 (“*los resguardos son*

¹⁰ AYALA CALDAS, Jorge Enrique; “*Aplicación del Derecho Administrativo en Colombia. Su proyección para el presente milenio*”; Editorial Doctrina y Ley; Bogotá, 2002. En el mismo sentido, sobre la relación entre el concepto de dominio eminente y soberanía: C. Const.; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ; C-595 del 07 de diciembre de 1995 y M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-566 del 23 de octubre de 1992.

¹¹ Sobre la figura de la expropiación en el derecho comparado, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; “*Curso de Derecho Administrativo II*”; Editorial Thomson, undécima edición; Madrid, 2008; pp. 211 y ss.

¹² RODRÍGUEZ L.; ob. Cit. pág 290.

¹³ C. Const.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; C-183 del 04 de marzo de 2003.

¹⁴ *Infra* cap. I, §I, 3.2., ¶12.

¹⁵ RODRÍGUEZ, L.; ob. cit. pág. 291.

de propiedad colectiva y no enajenable”) y 55 transitorio (sobre baldíos en las zonas ribereñas de las Cuencas del Pacífico, que dispone sobre la propiedad reconocida sobre ellos a las comunidades afrodescendientes afirmando que *“sólo será enajenable en los términos que señale la Ley”*) de la Carta con las limitaciones que cada artículo particularmente prevé¹⁶.

3. Clasificación y composición del patrimonio público

A lo largo de la doctrina administrativa nacional, es dable distinguir distintas clasificaciones de los diversos bienes que conforman ese género denominado “patrimonio público”; para el Prof. RODRÍGUEZ *“el patrimonio público en Colombia está compuesto por tres clases de bienes: el territorio, los bienes de uso público y los bienes fiscales”*¹⁷.

El tratadista AYALA CALDAS indica que la tradicional clasificación entre bienes fiscales y bienes de uso público se:

*“Quedó corta, toda vez que existen categorías de bienes que cuentan con características particulares que no se acomodan a las de una u otra especie. Piénsese, por ejemplo, en algunos bienes que forman parte del patrimonio cultural, las tierras de resguardo y el espectro electromagnético”*¹⁸.

Expuestos estos planteamientos, dígame que con absoluta independencia de las clasificaciones que sobre este particular se han plasmado a lo largo de la doctrina especializada, corresponde en este instante aludir a cada una de las clases de bienes que se hallan luego de adelantar una lectura a la Constitución, legislación, jurisprudencia y doctrina que se han ocupado de estos temas. Para tal cometido, ha de insistirse en que el propósito del presente acápite es la identificación de las distintas manifestaciones de patrimonio público, resultando ajeno, por supuesto, el entrar a defender o a atacar una u otra postura sobre el particular.

A continuación entonces se presentará una clasificación que tiene propósitos meramente ilustrativos a efectos de lograr identificar el mayor número de bienes que conforman el patrimonio público, sin prohiar, se itera, ninguna de las clasificaciones que la doctrina ofrece; para el éxito de tal tarea, se presentarán consideraciones acerca del territorio, bienes de uso público, bienes fiscales, espacio público y, finalmente, patrimonio cultural.

¹⁶ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-150 del 04 de abril de 1995, en concordancia con C-183/2003, sent. cit.

¹⁷ RODRÍGUEZ, L.; ob. cit. pág. 293.

¹⁸ AYALA CALDAS; *“Aplicación del...”*; ob. cit. pág. 232; por su parte PEÑA QUIÑÓNEZ, considera que los bienes del Estado *“de conformidad con lo que indican los autores de derecho público, se dividen en: a) Bienes patrimoniales y fiscales del Estado; b) bienes de uso público; c) Desafectables; d) No desafectables”*. En similar sentido, cfr., PENAGOS, Gustavo; *“Derecho Administrativo. Nuevas tendencias”*; Ediciones Doctrina y Ley; Quinta edición; Bogotá, 2007, pp. 671 y ss.

3.1. El territorio

El artículo 102 de la Constitución Política establece que el territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenecen a la Nación; por su parte, y en plena armonía con este precepto, el artículo 101 precisa que forman parte de Colombia, además del territorio continental, el archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, la Isla de Malpelo y demás islas, islotes, cayos, morros y bancos que le pertenecen; a renglón seguido agrega que también son parte de Colombia el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales.

Una primera aproximación al concepto de territorio, es aquella que podría definirlo como el conjunto de espacios en los cuales el Estado ejerce su soberanía; y por soberanía estatal, la Corte Constitucional, al analizar justamente una demanda de inconstitucionalidad contra una ley que regulaba algunos aspectos del patrimonio cultural sumergido, luego de escudriñar con importante rigor los umbrales del derecho internacional precisó:

“(...) El núcleo fundamental de la soberanía de los Estados reside en la posibilidad de darse una organización política, social, económica y cultural interna con plena autonomía e independencia, lo cual implica que, dentro de su territorio, el Estado ejerce en forma exclusiva, autónoma y plena el acervo de competencias dirigidas al ejercicio de las funciones legislativa, administrativa y jurisdiccional (...)”¹⁹.

Ahora bien, en esta misma providencia, destacó la Corte cuáles son los criterios para delimitar las fronteras del territorio colombiano; para tal fin recordó que en el derecho internacional se distinguen dos tipos de instrumentos convencionales que guardan relación con los límites territoriales de los Estados. En primer lugar, se encuentran los tratados que de manera específica determinan límites geográficos y, en segundo lugar, se hallan aquellos instrumentos internacionales, generalmente de carácter multilateral, mediante los cuales *“la comunidad internacional determina las reglas generales que deben guiar la fijación de los límites específicos de la soberanía estatal en ciertos espacios”*, como acontece, a guisa de ejemplo, con las convenciones internacionales que regulan el derecho del mar.

Precisados estos aspectos, enfatiza el tribunal constitucional, que el término *territorio* al cual apunta el artículo 101 de la Constitución Política, no sólo tiene una dimensión en el orden interno, sino también en el plano internacional, regulada justamente por el segundo grupo de instrumentos internacionales reseñados en precedencia y por ello concluye:

¹⁹ C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-191 del 06 de mayo de 1998.

“En definitiva, es posible afirmar que la noción de "territorio" a la que alude la Carta Política es de carácter completo, es decir, incluye tanto su dimensión interna o doméstica como su dimensión internacional, la cual no puede ser comprendida sin las normas contempladas por la segunda clase de convenios internacionales a que se ha venido haciendo referencia”²⁰.

En consonancia con lo anterior, y con el propósito de determinar el real alcance del territorio patrio, se clarifica que a efectos de concretar hasta dónde puede comprenderse el espacio territorial en países ribereños, como es el caso colombiano, se arguyó que los espacios marinos y submarinos se clasifican en dos grupos así: *“(1) los espacios territoriales (aguas interiores, mar territorial, plataforma continental y zona económica exclusiva); y, (2) los espacios internacionales (zona contigua, alta mar y fondos oceánicos)”*; para concluir que los primeros tienen su fundamento en el principio de prolongación natural del territorio terrestre, en virtud del cual:

“El título originario del Estado sobre su territorio, el cual se deriva de su calidad de Estado como tal, se extiende a los espacios territoriales marinos y submarinos, los cuales no se consideran adquiridos por vía de alguno de los modos derivados de adquisición del territorio contemplados por el derecho internacional público”²¹.

3.2. Los bienes de uso público

La Ley 57 del año 1887 es el Código Civil colombiano y desde su remoto origen reguló, en el título tres de su libro segundo, todo lo relacionado con lo que en ese entonces se rotuló como *“Bienes de la Unión”*; más específicamente, en su artículo 674 inciso primero, norma hoy vigente, indicó:

“Se llaman bienes de la Unión, aquellos cuyo dominio pertenece a la República. Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la Unión de uso público o bienes públicos del territorio (...)”²².

Dos características entonces deben cumplir los bienes para ser catalogados como de uso público, de una parte, que pertenezcan a una entidad de derecho público y, de otra, que sean destinados al uso común de los habitantes.

²⁰ *Ibidem.*

²¹ *Ibidem.*

²² Sobre concepto y naturaleza de bienes de uso público: cfr., Consejo de Estado; M. P. YESID ROJAS SERRANO; sentencia del 19 de mayo de 1994, rad. 3170. Acerca de arrendamiento de bienes de uso público sin que mute su calidad, cfr. Consejo de Estado; M. P. RICARDO HOYOS DUQUE; sentencia del 22 de abril de 2004, rad. 16245.

LIBARDO RODRÍGUEZ plantea un debate en el sentido de argumentar que existen dudas sobre si la propiedad de este tipo de bienes debe pertenecer a la Nación o si pueden serlo de otras personas públicas como departamentos o municipios, para tal efecto, un sector de la doctrina se inclina por manifestar que sólo los de la Nación contemplan la connotación de uso público, catalogando los pertenecientes a entes territoriales como fiscales, mientras que el referido autor aboga por la posición asumida por la doctrina y jurisprudencia francesas, que predica que no sólo el Estado propiamente dicho debe ser el titular del dominio público sino que también pueden serlo otras entidades territoriales, para concluir que la titularidad de la propiedad debe ser ostentada por cualquier entidad pública. En tal sentido finiquita:

“(...) De los análisis anteriores resulta que para que un bien tenga la calidad de bien de uso público, en el sentido técnico de la expresión, se requiere que pertenezca a una persona pública y que esté destinado al uso general de la colectividad (...)”²³⁻²⁴.

Así entonces, y con absoluta independencia de la posición que sobre este preciso tópico se asuma, es dable afirmar que deben excluirse de la catalogación de bienes de uso público, aquellos que aunque han sido destinados al uso común de los habitantes, no pertenecen a ente público alguno, como acontece v. gr. con los señalados en el artículo 676 del Código Civil, que a la letra preceptúa:

“Los puentes y caminos construidos a expensas de personas particulares, en tierras que les pertenecen, no son bienes de la Unión, aunque los dueños permitan su uso y goce a todos los habitantes de un territorio. Lo mismo se extiende a cualesquiera otras construcciones hechas a expensas de particulares y en sus tierras, aun cuando su uso sea público, por permiso del dueño”²⁵.

En lo que tiene que ver con la “afectación” y “desafectación” de un bien como de uso público, dígame que también la jurisprudencia ha demarcado cuáles son los requisitos para que éstas se produzcan²⁶. Inicialmente, para la “afectación” se requiere la satisfacción de tres requisitos; el primero es una manifestación de voluntad o de actitudes de la administración que permita inferir que el uso está a disposición del público; la manifestación de voluntad se materializa en la facultad estatal de obtener bienes ya

²³ RODRÍGUEZ, L.; ob. cit. pág. 295.

²⁴ Sobre dominio público y bienes de uso público en el derecho comparado, PARADA, Ramón; *“Derecho Administrativo III Bienes Públicos. Derecho Urbanístico”*; Editorial Marcial Pons; Undécima edición; Madrid, 2007; pp. 40 y ss.; en el mismo sentido, BLANQUER, David; *“Introducción al Derecho Administrativo”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2009, pp. 713 y ss. y COSCULLUELA MONTANER, Luis; *“Manual de Derecho Administrativo Parte General”*; Editorial Civitas Thomson Reuters; Vigésimo tercera edición; Navarra, 2012, pp. 645 y ss.

²⁵ Sobre bienes privados afectados al dominio público cfr. CSJ; Sala de Casación Civil; M. P. RUTH MARINA DÍAZ RUEDA; sentencia del 29 de octubre de 2009 dentro del rad. 1100131030202002-00211-01, en la que a su vez se cita la sentencia del 29 de julio de 1999, expediente 5074 de la misma Corporación.

²⁶ En detalle, cfr. C. Const.; T-150/1995 sent. cit.

mediante la negociación directa, ora a través de la potestad expropiatoria; en lo relacionado con las actitudes de la administración, se tienen como tales todas aquellas manifestaciones que tiendan a reflejar tal propósito como acontecería, por ejemplo, con la inauguración de una calle o la presentación de una plaza pública.

Un segundo requisito es la existencia de un título de dominio que acredite la propiedad estatal, como acaece, *v. gr.*, con la sentencia o acto administrativo que ordena la expropiación, la escritura de compraventa, o por ministerio de la Ley como sucede con el Código Civil que expresamente precisa que las calles y las plazas son de uso público.

Finalmente, a voces del art. 5º de la Ley 9ª del 11 de enero de 1989, por medio de la cual se dictaron normas sobre planes de desarrollo municipal y compra y expropiación de bienes, el tercer requisito de “afectación” refiere a que el bien presente un interés público manifiesto y conveniente, es decir, que tenga el carácter de idóneo para el uso público.

En lo que hace relación con la “desafectación”, adúzcase preliminarmente que tal figura es el *“fenómeno jurídico por el cual un bien que ostenta la calidad de uso público deja de serlo, por cuanto cambia su calidad de bien de dominio público a la de un bien patrimonial ya sea del Estado o de los particulares”*²⁷.

En este pronunciamiento jurisprudencial se alude a las dos teorías que principalmente tratan el tema de la desafectación, la primera, según la cual se niega su posibilidad, por cuanto el art. 63 de la Constitución es el que otorga el carácter de inalienabilidad; por otro lado, la segunda tesis, aboga porque la característica de inalienabilidad sólo se conserva mientras el bien *“ostente la calidad de dominial”*, por lo que si un bien cambia de categoría jurídica puede quedar sometido a las reglas de la legislación civil.

Quienes acogen la postura de la posibilidad de desafectar bienes, estiman que se deben satisfacer tres requisitos; el primero, que el bien haya perdido su propósito de prestación de uso público; el segundo, que exista la aquiescencia inequívoca de autoridad competente de desafectar el bien y, el tercero, que atienda a lo establecido en el artículo 6º de la Ley 9ª de 1989, que exista la necesidad de “canjear” un bien por otro de características equivalentes.

En todo caso, y con ajenidad de la tesis que se asuma, lo cierto es que en la legislación colombiana existen expresas normas que prohíben la desafectación de ciertos bienes, como es el caso del artículo 170 del Decreto 1333 del 25 de abril de 1986, por el cual se expidió el Código de Régimen Municipal, que perentoriamente afirma: *“las vías, puentes y acueductos públicos no podrán enajenarse ni reducirse en ningún caso”*. Ahora bien, lo que resulta imprescindible subrayar es que la desafectación no consiste en una extinción del derecho de dominio sino en una modificación del régimen jurídico aplicable.

²⁷ *Ibidem.*

En cuanto a las características y naturaleza de los bienes de uso público, la Corte Constitucional se ha ocupado de delimitar su alcance, precisando que este tipo de bienes están sometidos a un régimen jurídico especial, en tanto “*son aquellos bienes destinados al uso, goce y disfrute de colectividad*”, deviniendo de allí y por mandato del artículo 63 de la Carta, su connotación de inalienables, imprescriptibles e inembargables²⁸.

Son *inalienables*, es decir, no puede celebrarse sobre ellos acto jurídico alguno como venta, permuta, donación, usufructo, etc.; ya que se hallan fuera del comercio, en virtud justamente de la utilidad que prestan al beneficio común; son *imprescriptibles*, el fundamento de esta característica es que no se admite la posesión sobre estos bienes, el artículo 2519 del Código Civil afirma de manera perentoria que “*los bienes de uso público no se prescriben en ningún caso*”; lo que significa que no son susceptibles de la figura de la *usucapión*, razón por la cual no es posible adquirir su dominio por el transcurrir del tiempo; de lo anterior también se desprende que al no poderse ejercer posesión, no es posible adelantar sobre ellos la acción reivindicatoria contra eventuales tenedores irregulares, siendo lo procedente instaurar acción restitutoria dentro de un procedimiento administrativo regulado en el artículo 132 del Código Nacional de Policía²⁹. Finalmente, son *inembargables*, circunstancia que se enfatiza en el artículo 684 del Código de Procedimiento Civil (CPC) –hoy art. 594 del Código General del Proceso (CGP)-, por lo que no pueden ser objeto de embargo, secuestro o cualquier medida de ejecución judicial tendiente a restringir el uso directo e indirecto del bien³⁰.

²⁸ C. Const.; M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; T-575 del 25 de julio de 2011.

²⁹ Código Nacional de Policía. “(...) Art. 132.- Cuando se trate de la restitución de bienes de uso público, como vías públicas urbanas o rurales o zona para el paso de trenes, una vez establecido, por los medios que estén a su alcance, el carácter de uso público de la zona o vía ocupada, procederán a dictar la correspondiente resolución de restitución que deberá cumplirse en un plazo no mayor de treinta días (...)”. En jurisprudencia, sobre acto de restitución, cfr. Consejo de Estado; M. P. MANUEL SANTIAGO URUETA AYOLA; sentencia del 21 de febrero de 2002, rad. 7193; sobre improcedencia de la declaratoria de pertenencia, cfr. CSJ; Sala de Casación Civil; M. P. NICOLÁS BECHARA SIMANCAS, sentencia del 22 de marzo de 1995, rad. 4482.

³⁰ Una profusa y armónica línea jurisprudencial puede identificarse sobre las condiciones de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad de los bienes públicos; al respecto cfr., entre otras, C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-337 del 19 de agosto de 1993; M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-103 del 10 de marzo de 1994; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-354 del 04 de agosto de 1997; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, T-539 del 18 de julio de 2002; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-566 del 15 de julio de 2003; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, T-873 del 26 de octubre de 2012; y sobre el aspecto puntual de la inembargabilidad en los planos presupuestales y de Sistema General de Participaciones, cfr., entre otras, MM. PP. CIRO ANGARITA BARÓN y ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-546 del 01 de octubre de 1992; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-013 del 21 de enero de 1993 y C-555 del 02 de diciembre de 1993; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-263 del 02 de junio de 1994; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-402 del 28 de agosto de 1997; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, T-531 del 26 de julio de 1999; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-793 del 24 de septiembre de 2002; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1064 del 11 de noviembre de 2003 y C-192 del 03 de marzo de 2005; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1154 del 26 de noviembre de 2008.

De un barrido por la Constitución, la ley, la doctrina y la jurisprudencia, es dable presentar la siguiente **lista de bienes** que según los postulados expuestos en precedencia tendrían el carácter de bienes de **uso público**:

1. De la Constitución Política merece la pena traer en comentario tres artículos: i) el artículo 63 que reza: *“Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables”*.

ii) El artículo 72 que preceptúa: *“El patrimonio cultural de la Nación está bajo la protección del Estado. El patrimonio arqueológico y otros bienes culturales que conforman la identidad nacional, pertenecen a la Nación y son inalienables, inembargables e imprescriptibles. La ley establecerá los mecanismos para readquirirlos cuando se encuentren en manos de particulares y reglamentará los derechos especiales que pudieran tener los grupos étnicos asentados en territorios de riqueza arqueológica”*³¹.

iii) Y el artículo 75 que precisa: *“El espectro electromagnético es un bien público inajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley. Para garantizar el pluralismo informático y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético”*.

2. Del Código Civil vale la pena destacar dos disposiciones, el artículo 674, en virtud del cual son bienes de uso público las calles, plazas puentes y caminos, con la excepción de lo preceptuado en el artículo 676 del mismo compendio normativo, que excluye a los puentes, caminos y construcciones construidos a expensas de personas particulares; y el artículo 677, según el cual son de uso público los ríos y todas las aguas que corren por cauces naturales, a excepción de las que nacen y mueren en la misma heredad.

3. El decreto 2811 de 18 de diciembre de 1974, Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, en su artículo 3º, literal a), enuncia los siguientes bienes de uso público: la atmósfera y el espacio aéreo nacional; las aguas en cualquiera de sus estados, la tierra, el suelo y el subsuelo; la flora; la fauna; las fuentes primarias de energía no agotables; las pendientes topográficas con potencial energético; los recursos geotérmicos; los recursos biológicos de las aguas, del suelo y el subsuelo, del mar territorial y de la zona económica de dominio continental e insular de la República, y los recursos del paisaje.

³¹ Sobre el alcance de patrimonio cultural y su distinción con interés cultural, cfr. C. Const., M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-742 del 30 de agosto de 2006, *“El concepto de patrimonio cultural de la Nación es general y el de interés cultural es especial, de ahí que los bienes que hacen parte de la primera categoría no siempre pertenezcan a la segunda, pero los que adquieren el carácter especial de interés cultural, dada su declaratoria, siempre hacen parte del patrimonio cultural de la Nación”*.

El carácter de uso público de estos bienes se ratifica con lo estipulado en el artículo 53 de la misma normatividad que a la letra dice: *“Todos los habitantes del territorio nacional, sin que necesiten permiso, tienen derecho a usar gratuitamente y sin exclusividad los recursos naturales de dominio público, para satisfacer sus necesidades elementales, las de su familia y las de sus animales de uso doméstico, en cuanto con ello no se violen disposiciones legales o derechos de terceros”*.

El artículo 80 del mismo decreto precisa que *“sin perjuicio de los derechos privados con arreglo a la ley, las aguas son de dominio público, inalienables e imprescriptibles”*; a continuación, en el artículo 83, enlista los siguientes: El álveo o cauce natural de las corrientes; el lecho de los depósitos naturales de agua; las playas marítimas, fluviales y lacustres; una faja paralela a la línea de mareas máximas o a la del cauce permanente de ríos y lagos, hasta treinta (30) metros de ancho; las áreas ocupadas por los nevados y por los cauces de los glaciarios, y los estratos o depósitos de las aguas subterráneas. Finalmente, en el artículo 164 incluye al mar territorial como bien de uso público.

4. El decreto 2324 de 18 de septiembre de 1984, por medio del cual se reorganiza la Dirección General Marítima y Portuaria, señala en su artículo 166 lo siguiente: *“Bienes de uso público. Las playas, los terrenos de bajamar y las aguas marítimas, son bienes de uso público, por tanto intransferibles a cualquier título a los particulares, quienes solo podrán obtener concesiones, permisos o licencias para su uso y goce de acuerdo a la ley y a las disposiciones del presente Decreto. En consecuencia, tales permisos o licencias no confieren título alguno sobre el suelo ni subsuelo”*.

3.3. Bienes fiscales

Es el mismo artículo 674 del Código Civil, el que en su inciso segundo reseña que *“Los bienes de la Unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la Unión o bienes fiscales”*.

Puede verificarse que a la definición de bienes fiscales se llega por exclusión del alcance de los bienes de uso público, pues si bien ambos pertenecen a entidades públicas, el uso de los bienes fiscales no pertenece en general a los habitantes de un territorio, sino que están afectos o sirven como medio para la prestación de servicios públicos o para el cumplimiento de sus funciones, de ahí que uno de los principales ejemplos de bienes fiscales que enuncia la doctrina son los edificios en donde funcionan las entidades públicas.

La jurisprudencia nacional al estudiar el alcance del *dominio público*, señala que dentro de esta categoría se diferencian dos clases, los bienes de uso público y, los que ahora concitan

nuestra atención, los “[B]ienes del Estado cuyo régimen es igual al de los particulares, también se denominan bienes fiscales”³².

Se halla preliminarmente que los “bienes fiscales” son nominados indistintamente, tanto en los planos jurisprudencial y doctrinal, como “bienes del Estado” o “bienes patrimoniales del Estado”, destacándose que sobre esta modalidad de bienes el Estado ostenta una propiedad ordinaria sometida a las normas generales del derecho común.

En pronunciamiento jurisprudencial de hace más de tres décadas, cuya carga argumentativa mantiene plena vigencia, la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia, otrora órgano encargado de adelantar el control de constitucionalidad antes de la entrada en vigencia de la Carta Política de 1991 que al crear la Corte Constitucional le transfirió tal función, al analizar la exequibilidad de una norma del CPC, señaló:

*“Bienes de uso público y bienes fiscales conforman el dominio público del Estado, como resulta de la declaración del artículo 674 del Código Civil. La distinción entre **“bienes fiscales”** y **“bienes de uso público”**, ambos pertenecientes al patrimonio del Estado, esto es, a la hacienda pública, hecha por las leyes, no se funda pues en una distinta naturaleza sino en cuanto a su destinación y régimen. Los segundos están al servicio de los habitantes del país, de modo general, de acuerdo con la utilización que corresponda a sus calidades, y los primeros constituyen los instrumentos materiales para la operación de los servicios estatales o son reservas patrimoniales aplicables en el futuro a los mismos fines o a la satisfacción de otros intereses sociales. Es decir que, a la larga, unos y otros bienes del Estado tienen objetivos idénticos, en función de servicio público, concepto equivalente pero no igual al de “función social”, que se refiere exclusivamente al dominio privado”³³. (Énfasis ajeno al texto original).*

Necesario resulta aclarar que aun cuando la administración de estos bienes se rige bajo las normas del derecho público, sobre ellos el Estado ostenta una propiedad similar a la que detentan los particulares sobre sus bienes privados, de ahí que sus características difieran de las analizadas para los bienes de uso público; en palabras de la Corte Constitucional:

“El dominio sobre los bienes denominados fiscales consiste en que la propiedad que ejercen las personas públicas sobre él, es parecida a la propiedad de los particulares sobre sus propios bienes”³⁴.

En virtud de tal circunstancia, como características de este tipo de bienes, se tienen las de ser: i) *enajenables*, para cuya disposición habrá de atenderse a los correspondientes estatutos fiscales de las entidades territoriales, teniendo en cuenta siempre requisitos de avalúos, convocatorias públicas, etc.

³² C. Const.; T-150/1995, sent. cit.

³³ CSJ; Sala Plena; M. P. LUIS CARLOS SÁCHICA; sentencia del 16 de noviembre de 1978.

³⁴ C. Const.; M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; C-244 del 04 de abril de 2011.

ii) *Imprescriptibles*; al dictarse el decreto 1400 de 1970, CPC, en su artículo 413 original, que hoy corresponde al 406 en virtud de la reforma introducida mediante decreto 2282 de 1989, se disponía que “no procede la declaración de pertenencia si antes de consumarse la prescripción estaba en curso un proceso de división del bien común, ni respecto de bienes imprescriptibles o de propiedad de las entidades de derecho público”; posteriormente, el decreto 2282, hoy vigente, señaló: “la declaración de pertenencia no procede respecto bienes imprescriptibles o de propiedad de las entidades de derecho público”. Al entrar en el análisis del alcance de esta última norma, la Corte Constitucional concluyó: “Sencillamente, los bienes fiscales comunes o bienes estrictamente fiscales dejaron de ser prescriptibles, se convirtieron en bienes imprescriptibles (...) No sobra advertir que lo relativo a los bienes públicos o de uso público no se modificó: siguen siendo imprescriptibles, al igual que los fiscales adjudicables que tampoco pueden adquirirse por prescripción”³⁵.

iii) *Embargables*; como regla general, este tipo de bienes se constituyen como prenda general de garantía para los acreedores. No obstante, la legislación civil prevé dentro de su artículo 684 algunas excepciones, de las cuales vale destacar las siguientes:

“(...) Bienes inembargables. (...) 2. Los destinados a un servicio público cuando éste se preste directamente por un departamento, una intendencia, una comisaría, un distrito especial, un municipio o un establecimiento público, o por medio de concesionario de éstos; pero es embargable hasta una tercera parte de los ingresos del respectivo servicio, sin que el total de embargos que se decreten exceda de dicho porcentaje. (...) 3. Las dos terceras partes de la renta bruta de los departamentos, las intendencias, las comisarías, los distritos especiales y los municipios. 4. Las sumas que para la construcción de obras públicas se hayan anticipado o deban anticiparse por las entidades de derecho público a los contratistas de ellas, mientras no hubiere concluido su construcción, excepto cuando se trate de obligaciones a favor de los trabajadores de dichas obras, por salarios, prestaciones e indemnizaciones sociales. (...) 8. Los lugares y edificaciones destinados a cementerios o enterramientos”³⁶.

De un barrido por la Constitución, la ley, la doctrina y la jurisprudencia, es dable presentar a continuación una **lista de bienes** que según los postulados expuestos en precedencia tendrían el carácter de **bienes fiscales**; para ello, necesario es de manera preliminar reseñar que una primera clasificación de bienes fiscales, en la que coinciden jurisprudencia y doctrina, es aquella que precisa que éstos pueden ser fiscales comunes o estrictamente fiscales, y fiscales adjudicables:

“Sobre los primeros tiene el Estado un dominio semejante, equiparable, al que los particulares tienen sobre los suyos. Los bienes fiscales adjudicables son los baldíos a que se refiere el artículo 675 del C. C.”³⁷.

³⁵ C. Const.; M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; C-530 del 10 de octubre de 1996.

³⁶ Debe aclararse que como quiera que esta norma se dictó bajo la vigencia de la Constitución de 1886, se aludía a las intendencias y comisarías, entidades que desaparecieron con la Carta de 1991 y pasaron a denominarse departamentos.

³⁷ *Ibidem*.

Pues bien, empiécese por el análisis de los segundos, es decir, de los bienes fiscales adjudicables o baldíos; la Constitución Política de 1991 únicamente tiene dos referencias a este tipo de bienes, la primera es el artículo 150 en el que al enlistar las funciones del Congreso, precisa en el numeral 18 “*dictar las normas sobre apropiación o adjudicación y recuperación de tierras baldías*”; la segunda, fue el artículo transitorio 55, que señaló un término de dos años a partir de la entrada en vigencia de la Constitución, para que por medio de ley se reconociera a las comunidades negras el derecho de propiedad colectiva sobre las tierras baldías que venían ocupando en las zonas rurales ribereñas de los ríos de la Cuenca del Pacífico.

Así entonces, dado que la Carta Política no ofreció definición sobre esta clase de bienes, forzoso es auscultar normas de rango legal, para lo cual el artículo 675 del Código Civil brinda la siguiente referencia:

“Son bienes de la Unión todas las tierras que estando situadas dentro de los límites territoriales carecen de otro dueño”.

En concordancia con lo anterior, la jurisprudencia de manera pacífica ha señalado que los baldíos están comprendidos dentro de la categoría genérica de bienes públicos referida en el artículo 102 superior:

“En este sentido es bien claro que la Carta de 1991 reiteró la tradicional concepción según la cual pertenecen a la Nación los bienes públicos que forman parte del territorio dentro de los cuales se encuentran las tierras baldías; por tanto, bien puede la Nación reservárselas en cuanto inicial titular de los mismos, u ordenar por medio de la Ley a las entidades administrativas que se desprenden de ella, lo pertinente en cuanto al ejercicio del atributo de la personalidad de derecho público que la caracteriza, sea patrocinando o limitando el acceso de los particulares a dichos bienes”³⁸.

Es de matizar que los desarrollos que ha habido en el ordenamiento jurídico colombiano sobre políticas de entrega de baldíos, se soportan en postulados constitucionales como la función social de la propiedad (art. 58), la promoción del acceso a la propiedad (art. 60) y el acceso progresivo a la tierra de los trabajadores agrarios (art. 64)³⁹; todo ello conjugado con los distintos desarrollos jurisprudenciales que sobre el particular se han dictado⁴⁰.

³⁸ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-060 del 22 de febrero de 1993; tesis reiterada por la misma corporación en C-595/1995 sent. cit.

³⁹ Aunque la legislación ha sido abundante en las últimas décadas, como referente normativo vigente es dable resaltar la Ley 160 de 1994 “*por la cual se crea el Sistema Nacional de Reforma Agraria y Desarrollo Rural Campesino, se establece un subsidio para la adquisición de tierras, se reforma el Instituto Colombiano de la Reforma Agraria y se dictan otras disposiciones*” que contiene la principal regulación de la materia.

⁴⁰ “(...) *En el caso de las tierras baldías rurales dicha función social [de la propiedad] se traduce en la obligación de explotarla económicamente y destinarla exclusivamente a actividades agrícolas, en no explotar el terreno si está destinado a la reserva o conservación de recursos naturales renovables, etc., en*

Ahora bien, analizados los bienes baldíos o adjudicables como una de las subdivisiones de los bienes fiscales, corresponde ahora continuar con la lista de los que serían los fiscales comunes o estrictamente fiscales; bajo tal perspectiva, reséñese que bajo la vigencia de la Constitución Política de 1886 se dictó la Ley 110 del 23 de noviembre de 1912, Código Fiscal Nacional, en cuyo artículo 4º expresamente adujo:

“Son bienes fiscales del Estado: a) los que tienen ese carácter entre los enumerados en el artículo 202 de la Constitución”; a su vez, el artículo 202 superior precisaba: “pertenecen a la República de Colombia. 1. Los bienes, rentas, fincas, valores, derechos y acciones que pertenecían a Unión en 15 de abril de 1886; 2. Los baldíos, minas y salinas que pertenecían a los Estados cuyo dominio recobra la Nación, sin perjuicio de los derechos constituidos a favor de terceros por dichos Estados, o a favor de éstos por la Nación a título de indemnización; 3. Las minas de oro, de plata, de platino y de piedras preciosas que existan en el territorio nacional, sin perjuicio de los derechos que por leyes anteriores hayan adquirido los descubridores y explotadores sobre algunas de ellas.”, luego continúa el referido artículo 4º: “b) las minas de cobre (...) c) las minas (...) de carbón, hierro, azufre, petróleo, asfalto (...) d) depósitos de huano y otros abonos”⁴¹.

La Ley 20 del año 1969 en su artículo 1º de forma contundente declaró que *“Todas las minas pertenecen a la Nación, sin perjuicio de los derechos constituidos a favor de terceros (...)”*

El artículo 332 de la Constitución Política actual enfáticamente señala que *“el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes”*.

La Ley 685 de 2001, actual Código de Minas, preceptúa que son de exclusiva propiedad del Estado los minerales de cualquier clase y ubicación, yacentes en el suelo o el subsuelo, en cualquier estado físico o natural (art. 5); precisa que la propiedad estatal sobre los recursos naturales no renovables es inalienable e imprescriptible (art. 6) y que dicha propiedad se presume legalmente (art. 7); se reafirma la propiedad sobre las canteras (art. 9), materiales de construcción y productos pétreos explotados en minas o canteras (art. 11) y expresamente se enlista como “bien fiscal concesible” la sal marina y las vertientes de agua salada (art. 12).

AYALA CALDAS, consecuente con su definición de bienes fiscales, enuncia como ejemplos

una palabra, la función social consiste en que el derecho de propiedad debe ser ejercido en forma tal que no perjudique sino que beneficie a la sociedad, dándole la destinación o uso acorde con las necesidades colectivas y respetando los derechos de los demás (...)” C. Const.; C-255/2012 sent. cit. y C-595/1995 sent. cit.

⁴¹ La Ley 160 fue encontrada en el siguiente link de la página oficial de la Cancillería de Colombia:

http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/ley_0110_1912.htm y aun cuando allí se habla de “huano”, consultados distintos tipos de abonos se halla el “guano” como un fertilizante orgánico que debe ser al que alude la norma en cita.

de tales los siguientes: *“Los dineros que se encuentran en las tesorerías, los impuestos, los bienes que recibe el Estado en calidad de heredero, los edificios de oficinas públicas, las escuelas, carteles, fincas, granjas, las operaciones de crédito, los aprovechamientos, los reintegros, las multas, los saldos de vigencias anteriores, los recursos del presupuesto, los hidrocarburos (...)”*⁴².

3.4. Espacio público

El artículo 82 de la Carta Política establece que es deber del Estado velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular;

La ya referida ley 9ª de 1.989, en su artículo 5º precisó que por espacio público debe entenderse el conjunto de bienes inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes.

A renglón seguido, a modo de ejemplo enuncia que constituyen el espacio público de la ciudad las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal como vehicular, las áreas para la recreación pública, para la seguridad y tranquilidad ciudadana, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, fuentes de agua, parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones, para la preservación de las obras de interés público y los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación y preservación del paisaje y los elementos naturales del entorno de la ciudad, los necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como de sus elementos vegetativos, arenas y corales y, en general, por todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyan, por consiguiente, zonas para el uso o el disfrute colectivo.

La jurisprudencia nacional por su parte, ha sido pacífica en reconocer que el espacio público es un derecho constitucional garantizado por los arts. 82 y 88 de la Carta, susceptible de ser objeto de protección mediante las distintas acciones de amparo como serían la tutela o las populares.

Así mismo, también se ha ocupado de presentar cuáles son las dimensiones del espacio público en distintas de sus expresiones, como son las que a continuación se enlistan: i) deber del Estado de velar por su integridad, ii) deber del Estado de velar por su destinación

⁴² AYALA CALDAS; ob. cit.; pág. 104.

al uso común, iii) carácter prevalente de su uso común sobre el interés particular, iv) facultad reguladora de las entidades públicas sobre la utilización del suelo y del espacio aéreo urbano en defensa del interés común, v) derecho e interés colectivo y vi) objeto material de acciones constitucionales populares⁴³.

También ha precisado el tribunal de cierre en materia constitucional que el concepto de espacio público ha sido objeto de una evolución, por cuanto ya no se limita al ámbito señalado en el viejo Código Civil, que lo restringía a las calles, plazas, puentes y caminos, sino que hoy día es mucho más comprensivo, ya que puede incluirse todo, bien sea público o privado, destinado a la utilización colectiva, por lo que adquieren la connotación de *bien social*⁴⁴.

Esa ampliación conceptual de espacio público, ha llevado a que la Corte adopte la siguiente definición: “(...) *lo que caracteriza a los bienes que integran el espacio público, es su afectación al interés general y su destinación al uso directo o indirecto a favor de la colectividad (...)*”⁴⁵; y que, consecuente con ella, enliste como elementos integrantes del espacio público los que a continuación, dada su importancia, merecen transcripción:

“(...) [T]omando en consideración las precisiones anteriores, pueden reconocerse como elementos que integran el concepto de espacio público, entre otros los siguientes: a) Las áreas requeridas para la circulación tanto peatonal como vehicular (vías públicas), - como por ejemplo las calles, plaza, puentes y caminos; b) Las áreas para la recreación pública, activa o pasiva, - léase estadios, parques y zonas verdes, por ejemplo; c) Las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, - es decir andenes o demás espacios peatonales; d) Las fuentes agua, y las vías fluviales que no son objeto de dominio privado; e) Las áreas necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos o para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones; f) Las áreas para la preservación de las obras de interés público y de los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación y preservación del paisaje; g) Los elementos naturales del entorno de la ciudad; h) Lo necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como la de sus elementos vegetativos, arenas y corales; i) En general, todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyen por consiguiente zonas para el uso o el disfrute colectivo (...)” (sic)⁴⁶.

Finalmente, emerge dable reseñar que ha habido importantes pronunciamientos que han tratado sobre la ponderación del juez constitucional frente a la pugna que puede haber entre el derecho al espacio público y otros derechos fundamentales como es el trabajo, específicamente en lo relacionado con los llamados vendedores ambulantes y con los

⁴³ Lista presentada en: C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; T-508 del 28 de agosto de 1992.

⁴⁴ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-346 del 22 de julio de 1997.

⁴⁵ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; SU-360 del 19 de mayo de 1999.

⁴⁶ *Ibidem*.

recicladores⁴⁷⁻⁴⁸; de la misma manera ha emitido sentencias sobre la necesidad de contar con permisos y licencias para lograr la ocupación⁴⁹; sobre los principios de buena fe y confianza legítima de quienes ocupan estos lugares⁵⁰; y de las estrictas exigencias para que inclusive las autoridades públicas puedan privar de locomoción el espacio público⁵¹.

3.5. Patrimonio cultural y patrimonio cultural sumergido

El art. 72 de la Constitución Política, establece que el patrimonio cultural de la Nación está bajo la protección del Estado, que el patrimonio arqueológico y otros bienes culturales que conforman la identidad nacional pertenecen a la Nación y gozan de los atributos de inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad, y faculta a la ley para establecer los mecanismos para readquirirlos cuando se encuentren en manos de particulares y para reglamentar los derechos especiales que pudieran tener los grupos étnicos asentados en territorios de riqueza arqueológica. Se reitera lo preceptuado en el artículo 63 cuando se afirma que el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, con inalienables, imprescriptibles e inembargables⁵².

El artículo 70 del mismo compendio normativo preceptúa el deber estatal de promover y fomentar el acceso a la cultura de todos los colombianos señalando que ésta, en sus diversas manifestaciones, es fundamento de la nacionalidad; y el art. 71 aboga por los estímulos que deben crearse para personas e instituciones que la fomenten.

En concordancia con lo anterior, el artículo 8º superior enfatiza en que es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación y el art. 333, al referirse a la iniciativa privada y empresa, precisa que la Ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

En desarrollo de tales preceptos, se profirió la Ley 397 del 07 de agosto de 1997, por medio de la cual se desarrollaron los arts. 70, 71 y 72 y demás preceptos concordantes de la

⁴⁷ Entre otras, cfr. C. Const.; M. P. JAIME SANIN GREIFFENSTEIN; T-225 del 17 de junio de 1992; M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; T-372 del 03 de septiembre de 1993; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA; T-091 del 03 de marzo de 1994; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-578 del 14 de diciembre de 1994 y T-115 del 16 de marzo de 1995; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-438 del 17 de septiembre de 1996.

⁴⁸ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-617 del 13 de diciembre de 1995.

⁴⁹ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, T-160 del 29 de abril de 1996; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESAT-550 del 01 de octubre de 1998; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; T-778 del 11 de diciembre de 1998.

⁵⁰ C. Const.; T-617/1995 sent. cit.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; T-396 del 20 de agosto de 1997.

⁵¹ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-550 del 07 de octubre de 1992.

⁵² Sobre estas calidades *supra* cap. I, §I, 3.2., ¶12.

Constitución Política y se dictaron otras disposiciones sobre patrimonio cultural, fomentos y estímulos a la cultura, creándose también el Ministerio de la Cultura.

En el artículo 4° de esta ley, se precisó que el *patrimonio cultural* de la Nación está constituido por todos los bienes y valores culturales que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la tradición, las costumbres y los hábitos, así como el conjunto de bienes inmateriales y materiales, muebles e inmuebles, que poseen un especial interés histórico, artístico, estético, plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, ambiental, ecológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, científico, testimonial, documental, literario, bibliográfico museológico, antropológico y las manifestaciones, los productos y las representaciones de la cultura popular.

Posteriormente, mediante Ley 1185 del 12 de marzo de 2008, se modificó la anterior normatividad, en el sentido de complementar que el *patrimonio cultural* de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico.

En el texto original de la Ley 397 de 1997 se señaló que sus disposiciones y su futura reglamentación serían aplicadas a los bienes y categorías que siendo parte del patrimonio cultural de la Nación pertenecientes a las épocas prehispánicas, de la Colonia, la Independencia, la República y la Contemporánea, sean declarados como bienes de interés cultural, conforme a los criterios de valoración que para tal efecto determine el Ministerio de Cultura. En la complementación de la Ley 1185 de 2008, también se aludió a la necesidad de declaratoria de un bien como de interés cultural, precisando que ésta se hará mediante acto administrativo y atendiendo los criterios establecidos en la misma ley.

En el artículo 6° de la ley 397 de 1997 se definió el *patrimonio arqueológico*, indicándose que son bienes integrantes de éste, aquellos muebles o inmuebles que sean originarios de culturas desaparecidas, o que pertenezcan a la época colonial, así como los restos humanos y orgánicos relacionados con esas culturas. Igualmente, forman parte de dicho patrimonio los elementos geológicos y paleontológicos relacionados con la historia del hombre y sus orígenes. A renglón seguido se matizó en que también podrán formar parte del patrimonio arqueológico los bienes muebles o inmuebles representativos de la tradición e identidad culturales pertenecientes a las comunidades indígenas actualmente existentes, que sean declarados como tal por el Ministerio de Cultura, a través del Instituto Colombiano de Antropología, y en coordinación con las comunidades indígenas.

El artículo 3° de la Ley 1185 de 2008 modificó el anterior precepto, para en una definición más sencilla pero más omnicompreensiva, estipular que el *patrimonio arqueológico* comprende aquellos vestigios producto de la actividad humana y aquellos restos orgánicos e inorgánicos que, mediante los métodos y técnicas propios de la arqueología y otras ciencias afines, permiten reconstruir y dar a conocer los orígenes y las trayectorias socioculturales pasadas y garantizan su conservación y restauración. Para la preservación de los bienes integrantes del patrimonio paleontológico se aplicarán los mismos instrumentos establecidos para el patrimonio arqueológico.

Por otro lado, el artículo 9° de la Ley 397 de 1997, contempló lo relacionado con el *patrimonio cultural sumergido*, enunciando que pertenecían a esta categoría, por su valor histórico o arqueológico, que debería ser determinado por el Ministerio de Cultura, las ciudades o cementerios de grupos humanos desaparecidos, restos humanos, las especies náufragas constituidas por las naves y su dotación, y demás bienes muebles yacentes dentro de éstas, o diseminados en el fondo del mar, que se encontraran en el suelo o subsuelo marinos de las aguas interiores, el mar territorial, la plataforma continental o zona económica exclusiva, cualesquiera que fuere su naturaleza o estado y la causa o época del hundimiento o naufragio. Los restos o partes de embarcaciones, dotaciones o bienes que se hallaren en circunstancias similares, también tendrían el carácter de especies náufragas.

El anterior precepto fue expresamente derogado mediante Ley 1675 de julio 30 de 2013, la cual preceptuó, en su artículo 2°, lo siguiente: i) que el *Patrimonio Cultural Sumergido*, de conformidad con lo previsto en los artículos 63 y 72 de la Constitución Política, hace parte del patrimonio arqueológico y es propiedad de la Nación; ii) que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley 397 de 1997, el Patrimonio Cultural Sumergido está integrado por todos aquellos bienes producto de la actividad humana, que sean representativos de la cultura que se encuentran permanentemente sumergidos en aguas internas, fluviales y lacustres, en el mar territorial, en la zona contigua, la zona económica exclusiva y la plataforma continental e insular, y otras áreas delimitadas por líneas de base; iii) que hacen parte de este patrimonio los restos orgánicos e inorgánicos, los asentamientos, cementerios, y toda evidencia física de grupos humanos desaparecidos, restos humanos, las especies náufragas constituidas por las naves o artefactos navales y su dotación, sus restos o partes, dotaciones o elementos yacentes dentro de estas, cualquiera que sea su naturaleza o estado, y cualquiera sea la causa de la inmersión, hundimiento, naufragio o echazón. En consonancia con lo anterior, los bienes declarados como pertenecientes al patrimonio cultural sumergido estarán sujetos al régimen establecido en la Constitución Política, al Régimen Especial de Protección y a las disposiciones particulares fijadas en la Ley 397 de 1997, modificada por la Ley 1185 del 12 de marzo de 2008, y en la normatividad vigente para el patrimonio arqueológico.

En un párrafo final, precisa que no se consideran patrimonio cultural sumergido los bienes hallados que sean producto de hundimientos, naufragios o echazones que no hayan

cumplido 100 años a partir de la ocurrencia del hecho, los cuales se regulan por las normas del Código de Comercio y los artículos 710 y concordantes del Código Civil en cuanto a su salvamento y por las demás normas nacionales e internacionales aplicables⁵³. Tampoco se consideran aquellos bienes hallados en hundimientos, naufragios o echazones que hayan cumplido más de 100 años a partir de su ocurrencia, y que no reúnan las condiciones para ser considerados pertenecientes al Patrimonio Cultural sumergido.

Los precedentes artículos han sido objeto de examen por parte de la Corte Constitucional, corporación que esgrimió que luego de la lectura del artículo 72 constitucional, es dable distinguir tres conceptos que fueron desarrollados inicialmente por la Ley 397 de 1997 y que son: i) patrimonio cultural de la Nación (analizado en el art. 4º de la norma en comento), ii) patrimonio arqueológico que guarda relación con derechos especiales de grupos étnicos (art. 6º), y iii) bienes culturales que conforman la identidad nacional dentro de los cuales se encuentran, a guisa de ejemplo, las manifestaciones culturales de los pueblos (art. 1), patrimonio cultural sumergido (art. 9), el cine (art. 40) y los museos (art. 49).

En desarrollo de tal mandato constitucional, el primer inciso del artículo 4º de la Ley 397 de 1997 definió cuáles son los bienes que conforman el patrimonio cultural de la Nación, debiéndose destacar que consagró un amplio ámbito de aplicación por cuanto su redacción, según la Corte Constitucional, incluyó:

*“(…) i) valores, tales como la tradición, las costumbres y los hábitos que constituyen expresión de la nacionalidad colombiana, ii) bienes inmateriales, materiales, muebles e inmuebles que poseen un especial interés histórico, artístico, sonoro, ecológico, filmico, literario, bibliográfico, entre otros y, iii) las manifestaciones, los productos y las representaciones de la cultura popular”*⁵⁴.

A renglón seguido enfatizó *“la generosidad y subjetividad de esos conceptos resulta evidente”*. Indudablemente cuando se pronunció la sentencia en comento, aún no se había dictado la modificación de la Ley 1185 de 2008, que claramente fue también dádiosa en su ámbito de aplicación; ahora bien, lo que merece resaltarse de las dos normatividades, es la importancia de la indiscutible necesidad, a efectos de aplicación de la normatividad, de que los bienes sean expresamente declarados como de interés cultural; de ahí que con contundencia se afirme:

“dentro de la categoría de bienes que integran el patrimonio cultural de la Nación, existirá otra: la de los bienes de interés cultural, que surge en virtud de la declaración expresa del Ministerio de la Cultura, para que sean los destinatarios de la Ley 397 de 1997 y de sus normas reglamentarias. Entonces, los bienes de interés cultural son aquellos que hacen parte del patrimonio cultural de la Nación, pero que, en consideración con la

⁵³ Código Civil. “Art. 710.- *Especies náufragas. Las especies náufragas que se salvaren, serán restituidas por la autoridad a los interesados, mediante el pago de las expensas y la gratificación de salvamento. Si no aparecieren interesados dentro de los treinta días siguientes al naufragio, se procederá a declarar mostrencas las especies salvadas, previo el juicio correspondiente*”.

⁵⁴ C. Const.; C-742/2006, sent. cit.

declaratoria gubernamental como tal, se rigen por lo dispuesto en la ley de la cultura y en sus normas reglamentarias”⁵⁵.

El hecho de que un bien sea declarado de interés cultural implica privilegios y restricciones como: i) ser objeto de la política estatal; ii) será inembargable, imprescriptible e inajenable; iii) estará sometido al plan especial de protección del Estado, iv) será objeto de registro del patrimonio cultural; v) gozará de estímulos y fomento del Estado; vi) gozará de prerrogativas tributarias; vii) tendrá privilegios en difusión cultural en medios de comunicación; y viii) el incumplimiento de la ley podrá originar sanciones económicas, disciplinarias y/o penales⁵⁶.

Merece hacerse hincapié en dos conclusiones a las que arriba la Corte; en primer término, que el concepto de patrimonio cultural de la Nación es general y el de interés cultural es especial, *“de ahí que los bienes que hacen parte de la primera categoría no siempre pertenezcan a la segunda, pero los que adquieren el carácter especial de interés cultural, dada su declaratoria, siempre hacen parte del patrimonio cultural de la Nación”*, en segundo lugar, que la declaratoria de bien de interés cultural no implica la desprotección de aquellos que no han sido declarados como tales, pues simplemente aquellos tendrán especial protección y, consecuentemente, las restricciones y garantías de la Ley serán sólo para estos bienes.

Ahora bien, debe quedar claro que los bienes que forman parte del patrimonio arqueológico de la Nación regulados por el artículo 6º de la ley 397 de 1997, y a los que se refieren tanto el art. 63 como el 72 de la Constitución Política, no requieren de ningún tipo de declaración para que ostenten la connotación de inalienables, inembargables e imprescriptibles⁵⁷.

Debe hacerse también especial énfasis en que la protección constitucional al patrimonio cultural y arqueológico de la Nación no caduca con su declaratoria, es también indispensable que el Estado desarrolle mecanismos que no sólo impidan que esos bienes se malogren sino que, además, se permita su recuperación al erario; atendiendo a que los tesoros arqueológicos y culturales náufragos atraviesan peligros como consecuencia de, entre otros, dragados, rellenos de tierra, por el tránsito de embarcaciones acuáticas o por el elemental saqueo, emerge razonable que el Estado desarrolle políticas tendientes a

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ Sobre las restricciones al derecho de propiedad y la imposición de cargas para los propietarios de los bienes que resulten declarados como patrimonio cultural, cfr. C. Const.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; C-366 del 29 de marzo del año 2000.

⁵⁷ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-668 del 28 de junio de 2005; en el mismo sentido, C-191/1998 sent. cit., al analizar la exequibilidad de la expresión *“plataforma continental”* del referido art. 9º de la Ley 397 de 1997, la Corte enfatizó en este aspecto al precisar que el denunciante de un hallazgo tiene derecho a una compensación, que sea un equivalente del valor de las especies náufragas, pero no tiene derecho a reclamar un porcentaje de las mismas porque éstas integran el patrimonio arqueológico y cultural nacional.

recuperar estas especies sumergidas⁵⁸; de la misma manera, el Estado debe velar porque esta recuperación cumpla con la auditoría de las entidades correspondientes y que todo procedimiento respete las políticas de conservación y preservación del medio ambiente⁵⁹.

De otro lado, al analizarse el alcance del original artículo 9º de la Ley 397, se concluye que el legislador instauró mecanismos esenciales para la protección de estas especies: en primer lugar, que aquellas especies náufragas, que tengan un valor histórico o arqueológico, pertenezcan al patrimonio cultural o arqueológico de la Nación “(...) *esto significa entonces que no todo bien sumergido entra a formar parte del patrimonio nacional, ya que es necesario que éste tenga un valor histórico o arqueológico, que justifique su incorporación a dicho patrimonio (...)*”, de conformidad con la evaluación que para tal propósito adelantó el Ministerio de Cultura; de otro lado, el sistema de exploración debe ser vigilado por autoridades públicas, encomendándose tal función a la Dirección General Marítima (DIMAR) con el aval del Ministerio de Cultura y, finalmente, se consagra un estímulo para que los particulares, debidamente autorizados, realicen las correspondientes exploraciones⁶⁰.

Es de subrayar que la legislación colombiana resulta bastante más proteccionista de los bienes culturales que las normas internacionales; según el artículo 2º del tratado de *Unidroit*, “(...) *a los efectos del presente convenio por bienes culturales se entiende los bienes que, por razones religiosas o profanas, revisten importancia para la arqueología, la prehistoria, la historia, la literatura, el arte o la ciencia, y que pertenecen a alguna de las categorías enumeradas en el anexo al presente convenio (...)*”⁶¹.

La Corte Constitucional al declarar exequible tanto la Ley 1304 del 03 de junio de 2009, como el convenio de *Unidroit* sobre los bienes culturales robados o exportados ilícitamente, dispuso la constitucionalidad del tratado, precaviendo al señor Presidente de la República que al manifestar el consentimiento internacional para obligar al Estado colombiano por el Convenio, debía formular:

*“(...) Una declaración interpretativa en el sentido que el Gobierno de Colombia entiende que por existir un precepto de derecho interno más favorable para la restitución de bienes robados o ilícitamente exportados, como lo es el artículo 63 de la Carta Política, éste se aplicará de preferencia en relación con los términos de prescripción consagrados en el Instrumento Internacional”*⁶².

⁵⁸ C. Const.; M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-474 del 10 de junio de 2003.

⁵⁹ Sobre la relación e impacto de la declaratoria de patrimonio cultural con el medio ambiente, cfr. C. Const.; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA; C-339 del 07 de mayo de 2002.

⁶⁰ C. Const.; C-474/2003 sent. cit.

⁶¹ Convenio de *Unidroit*, sobre los bienes culturales robados o exportados ilícitamente, firmado en Roma el 24 de junio de 1995; artículo 2º.

⁶² C. Const.; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO; C-125 del 02 de marzo de 2011. En el mismo sentido, M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; C-204 del 27 de mayo de 1993, por medio de la cual se declaró exequible el Convenio suscrito entre la República de Colombia y la

De la misma manera, es dable reseñar que la legislación colombiana es activa y armónica con la normatividad foránea, por lo que en el plano internacional Colombia ha firmado distintos acuerdos relacionados con esta materia⁶³.

En cuanto a las demandas formuladas contra algunas disposiciones de la Ley 1675 de 2013, la más reciente legislación en el tema, se cuestionó su supuesta contradicción con mandatos constitucionales el hecho de que se fijara un término de cien (100) años, contados desde la ocurrencia del hecho, como criterio para considerar un bien como patrimonio cultural sumergido, a este respecto la Corte estableció que, de una parte, no se desborda la libertad de configuración del legislador en la materia y, de otra, que el referido término no es una “*invención legislativa, sino que se inspira en un estándar internacional*” para lo cual hace un recorrido por el derecho comparado, con países como China, Argentina, Noruega, Grecia, República Dominicana y Estados Unidos, en los que este término es idéntico y, paralelamente, con la Convención sobre la Protección del Patrimonio Cultural Subacuático que si bien no ha sido suscrita por Colombia, su análisis sí permite ponderar la fijación de estos lapsos de tiempo en el plano internacional⁶⁴.

Bajo la misma línea argumentativa, se precisa que si un bien no satisface el término de los cien (100) años, pero sí ostenta la naturaleza de patrimonio por otra causa, la consecuencia no es su desconocimiento como tal, sino la aplicación de otra normativa, esto es, los

República del Perú, el 24 de mayo de 1989 para la protección, conservación y recuperación de bienes arqueológicos, históricos y culturales.

⁶³ Entre otros instrumentos internacionales incorporados a la legislación nacional, vale la pena citar: Ley 14 de 1936 mediante la cual se autorizó al Ejecutivo para adherir al Tratado sobre la protección de muebles de valor histórico, abierto a la firma de los Estados miembros de la Unión Panamericana, adoptado en la Séptima Conferencia Internacional Americana; Ley 36 de 1936 por medio de la cual se aprobó el “*Pacto Roerich*” para la Protección de Instituciones Artísticas y Científicas y Monumentos Históricos, firmado en Washington D.C. el 15 de abril de 1935; Ley 45 de 1983 por medio de la cual se aprobó la Convención sobre la Protección del Patrimonio Mundial Cultural y Natural, suscrita en París el 16 de noviembre de 1972; Ley 63 de 1986 por medio de la cual se aprobó la Convención de la UNESCO de 1970 sobre las “*Medidas que deben adoptarse para prohibir e impedir la importación y la transferencia de propiedad ilícita de Bienes Culturales*”, suscrita en París en el mes de noviembre de 1970; Ley 16 de 1992 por medio de la cual se aprobó el “*Convenio entre Colombia y Perú para la protección, conservación y recuperación de bienes arqueológicos, históricos y culturales*”; Ley 340 de 1996 por medio de la cual se aprobó la Convención para la Protección de los Bienes Culturales en caso de Conflicto Armado, firmada en La Haya el 14 de mayo de 1954; Ley 587 de 2000 por medio de la cual se aprobó el “*Convenio entre las Repúblicas de Colombia y del Ecuador para la recuperación y devolución de bienes culturales robados*”, firmado en Bogotá el 17 de diciembre de 1996; Ley 896 de 2004 por medio de la cual se aprobó el Convenio suscrito entre la República de Colombia y la de Bolivia, para la recuperación de bienes culturales y otros específicos hurtados, importados o exportados ilícitamente, suscrito en la Paz el 20 de agosto de 2001.

⁶⁴ C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB; C-553 del 23 de julio de 2014. En consonancia con lo anterior y en relación con la normatividad introducida mediante Ley 1675 de 2013: M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS; C-264 del 29 de abril de 2014.

preceptos generales de la Ley 397 de 1997, por lo que en manera alguna puede pregonarse desamparo alguno al patrimonio cultural.

De esta manera, es permisible concluir la constante preocupación del legislador colombiano por establecer, por lo menos en las últimas dos décadas, una normativa suficiente para la protección, recuperación, reivindicación y preservación del patrimonio cultural de la Nación, acompañada de una jurisprudencia coherente, actual y respetuosa de los cánones internacionales en la materia.

Sección II

El patrimonio público visto desde la Hacienda Pública a la luz de su consagración constitucional y su desarrollo legal, jurisprudencial y doctrinal.

1. Introducción. Distinción entre el régimen económico y la Hacienda Pública a propósito del título XII constitucional.

La Hacienda Pública comporta una muy especial importancia en el desarrollo de las presentes líneas, pues es sin duda el acápite que permite identificar las finanzas estatales, determinando, a grandes rasgos, cuáles son sus ingresos y cuáles sus gastos; la Constitución Política de Colombia del año 1991 destina un título a tan importante temática, por lo que merece un detenido análisis.

El texto superior bautiza su título XII como “*Del Régimen Económico y de la Hacienda Pública*”, bloque normativo que a su vez se subdivide en seis capítulos que son: i) disposiciones generales, en el que se enuncia la propiedad estatal del subsuelo y los recursos naturales no renovables, la iniciativa privada y empresa, dirección general del Estado en la economía y sostenibilidad fiscal, la actividad financiera, zonas de frontera y tributación; ii) planes de Desarrollo, en el que se trata su contenido, el Consejo Nacional de Planeación, la ley del plan de desarrollo, ley orgánica de planeación, entidad nacional de planeación y controles de planeación; iii) presupuesto, en el que se enuncia el principio del gasto público, la ley anual del presupuesto, elementos del proyecto de apropiaciones, facultad del Gobierno para expedir el presupuesto, presupuesto general de rentas y ley de apropiaciones, el gasto público social, iniciativa en el gasto público, ley orgánica del presupuesto, el Contador General de la Nación y prohibición de auxilios estatales; iv) distribución de recursos y de las competencias en el que se tratan la fijación de cargas y su financiación, incremento del monto de participaciones, el concepto de ingresos corrientes, destinación especial de las rentas, explotación de recursos naturales no renovables y regalías territoriales, sistema general de regalías, propiedad y protección de bienes y rentas de entidades territoriales, principios de sistema tributario, endeudamiento de la Nación y de las entidades territoriales; v) finalidad Social del Estado y de los servicios públicos, aquí se enuncia la prestación de servicios públicos, la prioridad del gasto público social, los servicios públicos domiciliarios, sus subsidios, deberes y

derechos de los usuarios y Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios; vi) Banca Central, en el que se señala la organización y funciones del Banco de la República, su Junta Directiva y atribuciones.

Obsérvese preliminarmente la amplísima cobertura que el constituyente de 1991 imprimió al aparte que tituló “*Del Régimen Económico y de la Hacienda Pública*”; con el propósito de abordar con la mayor claridad posible tan importante sección, corresponde preliminarmente distinguir, en armonía con la traza argumentativa propuesta en las cursantes líneas, cuáles son las disposiciones que encuadran en el acápite “Régimen Económico” y cuáles en la “Hacienda Pública”, para seguidamente profundizar en el estudio de las últimas.

Ha de subrayarse en el hecho de que las disposiciones que se encuadran dentro del primer bloque, analizadas con fino detalle, ostentarían relación con la Hacienda Pública, pues funciones de Banca Central o actividad económica necesariamente terminan por vincularse con los gastos e ingresos estatales, en sentido contrario, también normas del segundo bloque terminarán por guardar alguna relación con el régimen económico; no obstante lo anterior, ha de advertirse que con el ánimo de mantener la línea argumentativa propuesta, si bien se expondrán algunos planteamientos generales sobre los preceptos encuadrados en el primer bloque, el estudio a profundidad sólo se adelantará frente a las disposiciones que guardan íntima relación con la Hacienda Pública.

2. Del régimen económico

Lo primero que sobre este tópico habrá de subrayarse, es que las disposiciones que guardan relación con el régimen económico son pocas, comparadas con la inmensa mayoría que tratan temas relacionados con la Hacienda Pública; de tal suerte que no resulta dispendioso identificar, al rompe, cuáles encajan dentro del primer grupo, destacándose las que versan sobre iniciativa privada y empresa (art. 333), actividad financiera (art. 335) y la Banca Central (arts. 371 – 373).

2.1. Iniciativa privada

Acerca de la iniciativa privada merece reseñarse que junto con la actividad económica, por expreso mandato constitucional (art. 333), son libres dentro del límite del bien común, precisándose que la empresa, como base del desarrollo y como eje de estos conceptos, tiene una función social que implica obligaciones y que será la ley la que delimite el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

La iniciativa privada entonces se presenta como un concepto de enorme amplitud en el plano económico de un país, pues alude justamente a la potestad de desarrollar cualquier tipo de actividad, por novedosa que sea, teniendo como únicos límites el interés general, el ambiente y el patrimonio cultural, fronteras que son, justamente, la base y marco de la intervención estatal⁶⁵.

La Corte Constitucional ha tenido la posibilidad de presentar, en múltiples escenarios, algunas elucubraciones sobre estos conceptos, valiendo la pena traer a colación tres fallos que si bien abordan disímiles temas, convergen en explicar con diáfano criterio el tema en comento. La primera providencia refiere a las consideraciones expuestas al analizarse la negociación de títulos valores a la luz de la legislación comercial, en la que se hizo especial énfasis del interés social como límite a la libertad económica; recuérdese:

“El Estado, según el mismo precepto, tiene la función de evitar o controlar cualquier abuso de personas o empresas participantes en el mercado; que, de acuerdo con lo allí mismo estatuido, le ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exija el interés social; que, al tenor del artículo 335 Ibidem, cualquier actividad relacionada con el ahorro privado y el manejo de recursos en entidades financieras es de interés público y la ley está llamada a regularla”⁶⁶.

En segundo lugar, al demandarse algunos preceptos de la Ley 35 de 1993, por medio de la cual se dictaron normas generales y se señalaron los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular las actividades financiera, bursátil y aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados del público y se dictaron otras disposiciones en materia financiera y aseguradora; la Corte precisó el alcance de las facultades estatales a efectos de limitar la iniciativa privada y cuál su relación con las demás normas del texto constitucional, haciendo especial énfasis en la estrecha vinculación con los artículos 25 (derecho al trabajo), 57 (estímulos y medios para que trabajadores participen de las empresas), 58 (propiedad privada y expropiación por motivo de utilidad pública) y 334 (actividad financiera y democratización del crédito)⁶⁷.

Y al hablar sobre el *“contexto sistemático a cuya luz deben entenderse las normas de la Constitución Política que consagran las libertades económicas”* precisó que la Constitución Política de 1991 no acogió un modelo económico excluyente, por lo que sus preceptos deben interpretarse evitando posiciones absolutas, por lo cual el referido criterio de libertad económica se encuentra atemperado por las competencias de

⁶⁵ Sobre los límites a la libertad de empresa ver: C. Const.; M. P. MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO; T-394 del 27 de mayo de 1999.

⁶⁶ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; C-041 del 26 de enero de 2000; en idéntico sentido, con el mismo ponente, al analizarse la democratización de la propiedad accionaria del Estado y las funciones de la entonces Superintendencia Bancaria; cfr., T-461 del 26 de octubre de 1994.

⁶⁷ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-332 del 22 de marzo de 2000.

intervención y regulación estatal y por la evidente aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Seguidamente, y ya centrándose en el modelo de Estado al tenor de la Carta de 1991, concluyó: *“En un Estado Social de Derecho, dentro del cual el Poder Público asume responsabilidades tales como la racionalización de la economía, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, no menos que la de promover la productividad y la competitividad, y que tiene a su cargo la orientación de la política económica hacia el desarrollo armónico de las regiones (artículo 334 C.P.), la libre competencia no puede erigirse en derecho absoluto ni en barrera infranqueable para la actividad de intervención del Estado. Esta se debe dar, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de bienes, todo lo cual implica indudables limitaciones, correctivos y controles para la iniciativa particular. Se trata, al fin y al cabo, de realizar fines esenciales del Estado como los de promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución (Preámbulo y artículo 2º C.P.), en ejercicio de un papel dinámico y activo inherente a su función básica de dirección general de la economía (artículo 334 C.P.)”*⁶⁸. (Énfasis ajeno al texto original).

En tercer término, al analizarse el fundamento constitucional de las Superintendencias, como órganos estatales encargados de adelantar las funciones de inspección, vigilancia y control sobre las entidades dedicadas a las actividades referidas en el numeral 24 del artículo 189 de la Constitución, que son, a saber, las que realizan actividad financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento o inversión de recursos captados del público y, asimismo, sobre las entidades cooperativas y sociedades mercantiles; la Corte precisó:

*“Al Estado le corresponde desplegar una actividad orientada a favorecer el cabal cumplimiento de las prerrogativas inherentes a la libre iniciativa y la libertad económica y, a la vez, procurar la protección del interés público comprometido, en guarda de su prevalencia sobre los intereses particulares que pueden encontrar satisfacción, pero dentro del marco de las responsabilidades y obligaciones sociales a las que alude la Constitución”*⁶⁹. (Énfasis ajeno al texto original).

En esta sentencia, se señaló el deber estatal de fijar políticas institucionales e implementar instrumentos adecuados, entiéndase mediante leyes o decretos, a efectos de perfilar los derroteros de intervención de la actividad estatal en esas materias y, necesariamente, la correlativa obligación de velar, por medio de sus agentes, por la satisfacción del cumplimiento de los controles establecidos, sin desmedro de la iniciativa privada.

⁶⁸ *Ibidem*. Y citando en el mismo sentido el precedente propuesto al analizarse algunas normas sobre la competencia del Ministerio de Agricultura frente a la imposición de cuotas en sectores agropecuario y pesquero. Cfr. Con el mismo ponente; C-398 del 07 de septiembre de 1995.

⁶⁹ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-233 del 15 de mayo de 1997.

2.2. Actividad financiera

En lo que guarda relación con la actividad financiera, empiécese por señalarse que de acuerdo a lo establecido en el art. 335 constitucional, aquella comprende a la actividad financiera propiamente dicha, a la bursátil, a la aseguradora y a cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos de captación a las que se refiere el literal d) del numeral 19 del art. 150 superior; catalogándolas como de interés público y que sólo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado, conforme a la ley, la cual regulará la forma de intervención del Gobierno en estas materias y promoverá la democratización del crédito.

Con base en los anteriores derroteros, el 05 de enero del año 1993 se profirió la Ley 35, por medio de la cual se dictaron normas generales y se señalaron en ellas los objetivos y criterios a los cuales debía sujetarse el Gobierno Nacional para regular las referidas actividades y se dictaron otras disposiciones en materia financiera y aseguradora. Tal normatividad se conoció como el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (EOSF), en el que se buscó regular de forma pormenorizada las referidas actividades; en el art. 36 de esta ley, de forma puntual se facultó al Gobierno Nacional para que dentro de los tres (3) meses siguientes a su sanción, incorporara las modificaciones y actualizaciones a que hubiere lugar de acuerdo a las directrices establecidas en la misma ley.

Con base en tal prerrogativa, el Gobierno Nacional profirió el Decreto 663 de 1993 que, a pesar de ser una actualización de la ley, hoy es conocido como el EOSF, en el que de forma detallada se reguló la estructura del sistema financiero y asegurador, operaciones autorizadas, corporaciones financieras, sociedades fiduciarias, sociedades administradoras de fondos de pensión y de cesantías, organismos de control de estas actividades, etc.

Tan enorme articulado, como es natural, ha sido objeto de sinnúmero de demandas de inconstitucionalidad, cuyos pronunciamientos hacen permisivo dilucidar con claridad cuál es el alcance y definición de estas actividades. Brevemente, vale la pena destacar inicialmente la innegable relación con la iniciativa privada vista en precedencia, por lo que ha habido múltiples fallos en los que se ha explicado el fundamento de la intervención estatal en estas materias, máxime cuando, como se anotó, ostentan la condición de interés público⁷⁰.

⁷⁰ Cfr., entre otras, C. Const.; M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO; C-860 del 18 de octubre de 2006; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; T-520 del 26 de junio de 2003; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA; C-150 del 25 de febrero de 2003; M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; C-074 del 25 de febrero de 1993.

En segundo lugar, y de cara a la actividad bancaria, es dable identificar criterios jurisprudenciales acerca de sus principales características, de las cuales vale la pena destacar: a) permanencia, continuidad, regularidad y generalidad; b) la supremacía material que implica el desarrollo de tal actividad, lo que conlleva al deber de respeto por los derechos de los usuarios; c) la búsqueda del bienestar general; d) las exigencias para poder prestar el servicio bancario y el otorgamiento de la licencia por parte del Estado; e) regulación, inspección, vigilancia y control de las entidades bancarias por parte de entes oficiales; f) actividad para realizar valores y principios constitucionales⁷¹.

En tercer término se halla la actividad bursátil, la cual está revestida de las siguientes características: a) preliminarmente, al igual que lo acontecido con las entidades financieras, es de interés público; b) existe inspección y vigilancia por parte de ente de control estatal, antes en cabeza de la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera de Colombia; c) el devenir de actividades de las bolsas de valores es reglado; d) requiere para su funcionamiento de concesión estatal previa; e) el Estado goza de especiales atribuciones de intervención y punitivas, ya que tal actividad es susceptible de perpetración de conductas ilícitas, principalmente el blanqueo de dinero⁷².

La actividad aseguradora, por su parte, también ha sido objeto de múltiples pronunciamientos que han demarcado como características especiales las siguientes: a) interés público; b) respeto por el derecho de los usuarios; c) sólo puede ser ejercida previa autorización del Estado; d) inspección y vigilancia por parte de la Superintendencia Financiera; e) facultades de intervención y control estatal; f) función social consistente no sólo en el amparo del patrimonio del asegurado, sino en proteger la confianza y seguridad que reclama la economía de mercado⁷³.

2.3. Banca central

En tres artículos el Constituyente de 1991 estableció las bases de la organización, conformación, estructura y funciones del Banco de la República, que dentro del esquema estatal desempeña el rol de lo que se conoce como funciones de banca central; el artículo

⁷¹ Cfr., entre otras, C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; T-693 del 01 de julio de 2005; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; T-163 del 24 de febrero de 2005; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, SU-167 del 17 de marzo de 1999 y SU-157 del 10 de marzo de 1999; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-122 del 01 de marzo de 1999; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-443 del 06 de julio de 1992.

⁷² Cfr., entre otras, C. Const.; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-692 del 05 de septiembre de 2007; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ; C-406 del 04 de mayo de 2004; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; SU-166 del 17 de marzo de 1999.

⁷³ Cfr., entre otras, C. Const.; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO; C-640 del 18 de agosto de 2010; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA; T-490 del 23 de julio de 2009; M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; C-409 del 17 de junio de 2009; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ; C-388 del 23 de abril de 2008; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-940 del 15 de octubre de 2003; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, T-057 del 20 de febrero de 1995.

371 así lo preceptúa y adicionalmente precisa que estará organizado como persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, patrimonial y técnica, sujeto a un régimen legal propio. Dentro de las funciones básicas del Banco de la República se enlistan: a) regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito; b) emitir la moneda legal; c) administrar las reservas internacionales; d) ser prestamista de última instancia y banquero de los establecimientos de crédito, y e) servir como agente fiscal del gobierno.

El artículo 372, por su parte, señala que la Junta Directiva del Banco de la República será la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, que tendrá a su cargo la dirección y ejecución de las funciones del banco; la conformación de la misma será de siete (7) miembros, incluido el Ministro de Hacienda, quien la presidirá; que el gerente del Banco será elegido por la Junta y será miembro de ella y que los miembros restantes serán nombrados por el Presidente de la República para períodos prorrogables de cuatro (4) años; se prevén igualmente los principales aspectos que deben contener los estatutos del Banco y se dispone que el Presidente de la República ejercerá la inspección, vigilancia y control del Banco en los términos que señale la Ley.

Finalmente, en el artículo 373, se establece que el Estado ha de velar, por intermedio del Banco de la República, por el mantenimiento de la capacidad adquisitiva de la moneda, que no podrá establecer cupos de crédito, ni otorgar garantías a favor de particulares, salvo cuando se trate de intermediación de crédito externo para su colocación por medio de los establecimientos de crédito, o de apoyos transitorios de liquidez para los mismos; exige que las operaciones de financiamiento a favor del Estado requerirán la aprobación unánime de la Junta, a menos que se trate de operaciones de mercado abierto y que el legislador, en ningún caso, podrá ordenar cupos de crédito a favor del Estado o de los particulares.

Mediante Ley 31 del 29 de diciembre de 1992, el Congreso dictó las normas a las que deberá sujetarse el Banco para el ejercicio de sus funciones, precisando ya más detalladamente las mismas como, a guisa de ejemplo, las condiciones necesarias para emitir la moneda, para otorgar préstamos a los establecimientos de crédito, la administración de las reservas internacionales o la expedición de estatutos del banco.

Algunas de estas normas han sido objeto de control constitucional cuyas providencias permiten identificar con claridad cuál es el papel que desempeña el Banco de la República dentro del esquema constitucional colombiano, destacándose inicialmente su autonomía frente a las ramas del poder público, reflejada en el sometimiento a su régimen legal propio; su importantísima función de mantener la capacidad adquisitiva de la moneda; la función de banquero de establecimientos de crédito; la función de administración de las reservas internacionales y a las atribuciones en materia internacional; el principio de dirección general de la economía; el principio de equidad y corrección monetaria; la coordinación entre decisiones monetarias, crediticias y cambiarias; el control de la

inflación; la prohibición al legislador sobre regulación de tasas de interés; el régimen sancionatorio cambiario y la intervención excepcional de la Contraloría General de la República a las funciones de la banca central⁷⁴.

3. De la Hacienda Pública

3.1. Introducción

A efectos de adentrarnos en el estudio propiamente de la Hacienda Pública a la luz de la Constitución Política de Colombia, se hace menester reseñar de manera preliminar cuál es la definición ofrecida desde los planos doctrinal y jurisprudencial, para seguidamente entrar en el escrutinio de las normas del texto superior que de forma detallada precisan su alcance; para este último ejercicio, refulge indispensable también, una vez se expongan las definiciones sobre la Hacienda Pública, presentar una aclaración de términos como impuesto, tasa, tributo, entre otros, y el alcance que estos comportan dentro del texto constitucional, para seguidamente sí adentrarse de manera detallada en cada uno de los acápites que conforman el título constitucional de la Hacienda Pública.

3.2. Definición de Hacienda Pública

La doctrina nacional de antaño se ocupó, con la debida reflexión, de definir estos conceptos, de hecho, un importante sabedor de la materia, reconocido hacendista, tratadista del tema y por lo visto cita obligada en los distintos textos especializados, Don ESTEBAN JARAMILLO, distinguió entre la Hacienda Pública y la ciencia de la misma, definiendo aquella como:

“El conjunto de bienes materiales de que disponen los que gobiernan las entidades políticas, para atender la satisfacción de las necesidades colectivas” y la última, como *“el conjunto de reglas y principios que determinan la manera de construir, administrar e invertir el patrimonio público”*⁷⁵⁻⁷⁶.

⁷⁴ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-827 del 08 de agosto de 2001; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-566 del 17 de mayo de 2000; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, sentencias de constitucionalidad números 564 del 17 de mayo de 2000, 455 del 10 de junio de 1999 y 383 del 27 de mayo de 1999; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-208 del 01 de marzo de 2000, C-489 del 02 de octubre de 1997 y C-341 del 05 de agosto de 1996; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-481 del 07 de julio de 1999; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-489 del 03 de noviembre de 1994; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-529 del 11 de noviembre de 1993 y C-485 del 28 de octubre de 1993; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-070 del 23 de febrero de 1994 y C-050 del 10 de febrero de 1994.

⁷⁵ JARAMILLO, Esteban; *“Tratado de la Hacienda Pública”*; Editorial Temis; Bogotá, séptima edición, 1974, pág. 4.

⁷⁶ Para profundizar en definiciones antiguas de Ciencia de la Hacienda Pública, BOIX, José María; *“Apuntes de Elementos de Hacienda Pública”*; Julio Torrellas – Litógrafo; Aribau, curso de 1916 a 1917 pp. 1 y ss.

Doctrinantes más recientes también se han ocupado de proponer definiciones sobre el tema; OJEDA PEÑARANDA precisa: “*Por lo tanto, se puede definir: La hacienda pública es la disciplina que estudia la forma como se integra el patrimonio público y se dispone el gasto público, para el normal funcionamiento de la administración pública, el cumplimiento de los fines estatales y la intervención de sus recursos*”⁷⁷.

JUAN CAMILO RESTREPO en el primer planteamiento de su obra titulada “Hacienda Pública”, empieza por reseñar al hacendista GERHARD COLM, cuando en un ensayo titulado “*¿Por qué la Hacienda Pública?*” afirmó que dicha disciplina:

*“Estudia la forma en que se logran los objetivos del sector público a través de los medios de ingresos y gastos públicos, dirección de la administración de la deuda y las transacciones correspondientes. De forma específica estudia la manera en que se toman las decisiones por el sector público y la forma en que son realizadas y controladas. Su ámbito de análisis se asienta sobre las numerosas ciencias tradicionales”*⁷⁸.

Seguidamente, el autor estima que la descripción citada, que no definición, abarca los dos elementos centrales de la Hacienda Pública; en primer lugar, “*se trata de una disciplina que analiza los objetivos buscados por el sector público a través de los ingresos y de los gastos presupuestales. El estudio como receptor de recursos fiscales y como inversor de los mismos constituye el objeto central de la Hacienda Pública*”; y, en segundo lugar, subraya la innegable relación entre la Hacienda Pública y otras áreas de conocimiento como la economía, la política, la administración y el derecho público, por lo que su estudio aislado comportaría “*una inmensa equivocación*”, ya que “*la complejidad que el sector público ha ido adquiriendo en las sociedades modernas exige que el análisis de los mecanismos con que dicho sector se financia y de la forma como se invierten los recursos que maneja deba ser forzosamente un estudio multidisciplinario*”⁷⁹.

La doctrina internacional, por su parte, cuenta con fértil desarrollo de esta materia, que permite no sólo tener claridad en cuanto a sus remotos antecedentes, sino que autoriza elaborar un análisis de su estado actual⁸⁰.

⁷⁷ OJEDA PEÑARANDA, Diego Luis; “*MANUAL DE HACIENDA PÚBLICA*”; Editorial Librería Ediciones del Profesional; Bogotá, 2003, pág. 22; en similar sentido, AMATUCCI, ANDREA; “*El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública*”; Editorial Temis; Bogotá, 2008, pp. 216 y ss.; ABBAMONTE, Giuseppe; “*Principios de derecho de la Hacienda Pública*”; Editorial Temis; Bogotá, 2009, pág. 20.

⁷⁸ La cita del autor es la siguiente: “GERHARD COLM. *Ensayos sobre Hacienda Pública y Política Fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1955”.

⁷⁹ RESTREPO, Juan Camilo; “*Hacienda Pública*”; Universidad Externado de Colombia; Bogotá, sexta edición, 2003, pág. 21 y ss. (Todas las citas del párrafo)

⁸⁰ Para un recorrido histórico, consultar APARICIO PÉREZ, Antonio; “*La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (Años 284 a 476 d. C.)*”; Editorial Dykinson, S. L.; Madrid, 2012, pp. 87 y ss. y 141 y ss.; sobre concepto, autonomía y principios de la Hacienda Pública: EUNAUDI, Luigi; traducción de ALGARRA, Jaime y PAREDES, Miguel; DE TORRES, Manuel (Director); “*Principios de Hacienda Pública*”; editorial Aguilar, Madrid, 1958; pp. 3 – 12; también sobre historia de la Hacienda y los sistemas tributarios: BELTRÁN FLOREZ, Lucas; “*Manual de Hacienda Pública Española*”; Editorial Lex Nova; Valladolid, 1974, pp. 9 – 14.; de manera puntual sobre principios:

La jurisprudencia nacional ha abordado con holgura y suficiencia el estudio de la Hacienda Pública en disímiles escenarios, siendo viable destacar algunos antecedentes que permiten vislumbrar su alcance histórico, su relación con la iniciativa popular y su desarrollo práctico y fines.

La Corte Constitucional en sentencia del año 2001, al analizar la exequibilidad de una norma sobre exenciones del entonces vigente Estatuto Tributario (ET), presentó una reseña sobre algunos antecedentes históricos de la Hacienda Pública, precisando que, tal como lo enseña la doctrina especializada, bajo la égida del liberalismo económico, el principio fundante de dicha institución era el de neutralidad, en virtud del cual el Estado se abstiene de interferir en considerable grado dentro del libre juego de la oferta y la demanda; ante la crisis de esta tendencia, auspiciada, entre otras razones, por las guerras mundiales, la revolución mexicana, la revolución rusa y la caída económica de 1929, se abrió paso a las tesis intervencionistas, mismas que gozaron de reflejo en el ordenamiento jurídico colombiano, primero en la reforma constitucional de 1936, en la que se reconoció el papel rector del Estado en la dirección de la economía y, luego, en la reforma de 1968, mediante la creación de la figura de la “emergencia económica”, ratificándose la intervención estatal como mecanismo para lograr el desarrollo económico, directriz que hubo de mantenerse en la hoy vigente Constitución Política de 1991⁸¹.

En cuanto a su relación con la iniciativa popular y su evidente poder en una democracia como máxima expresión del poder constituyente, es de recordar que el Gobierno Nacional, durante los años 2002 y 2003 adelantó los trámites legislativos necesarios para convocar a un referendo constitucional que versaba sobre un sinnúmero de temas como, *v. gr.*, disminución del tamaño del Congreso, dosis personal, límites a topes pensionales y salarios de servidores públicos, facultades de las corporaciones públicas de elección popular en la dirección y control de la Hacienda Pública y, entre otros, causales de pérdida de investidura de congresistas, diputados y concejales; tal articulado concluyó con la Ley 796 de 2003, cuyo control de constitucionalidad inmediato se elaboró en sentencia del

GRIZIOTTI, Benvenuto; *“Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda”*; traducido por MATA, ENRIQUE R; Instituto Editorial Reus; Madrid, 1958, pp. 15 y ss.; acerca de la teoría económica de la Hacienda Pública: SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *“Hacienda y Derecho”*; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1962, pp. 23 y ss.; finalmente sobre génesis y evolución del pensamiento financiero en la Hacienda Pública: PANIAGUA SOTO, Francisco J. *“Hacienda Pública I”*; Editorial Pearson; Madrid, 2010, pp. 90 y ss.

⁸¹ C. Const.; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-1107 del 24 de octubre de 2001. En esta misma providencia se cita en nota al pie de página lo siguiente: *“(…) las principales funciones de la Hacienda Pública en el proceso de desarrollo económico son las siguientes: 1°. Proveer al (sic) ahorro necesario para incrementar el acervo de capital indispensable en todo proceso de desarrollo; 2°. Contribuir a evitar los desequilibrios de origen interno o externo de la economía que, de presentarse, pueden comprometer seriamente el proceso de desarrollo; 3°. La Hacienda Pública ayuda también a crear condiciones de equidad dentro del proceso de desarrollo que lo hagan más justo y equitativo”. Véase Walter Séller: “política Fiscal para países subdesarrollados”; en *Imposición Fiscal en los Países en Desarrollo*. Richard Bird y Oliver Oldman (editores). Edit. Uteha, Méjico, 1968, pp. 8 y ss.”.*

año 2003; en esta providencia se evaluó el alcance de un referendo a efectos de determinar si es dable o no regular materias relacionadas con la Hacienda Pública, concluyendo la Corte que si bien existe un precepto de la Carta política (art. 170 inc. 3º) que indica “*No procede el referendo respecto de las leyes aprobatorias de tratados internacionales, ni de la ley del presupuesto, ni de las referentes a materias fiscales o tributarias*”, lo cierto es que de una interpretación sistemática de este artículo, tal limitante es de aplicación exclusiva a los referendos que pretenden derogar leyes que traten las referidas temáticas, de tal suerte que el alcance de la iniciativa popular en estas materias es amplia como reflejo evidente del poder popular en un Estado de Derecho⁸².

Un tercer antecedente que vale la pena comentar, se remonta al año 2000, cuando el Congreso de la República expidió la Ley 633 de 2000, en virtud de la cual se dictaron normas en materia tributaria y disposiciones sobre el tratamiento a fondos obligatorios para la vivienda de interés social y para el fortalecimiento de las finanzas de la Rama Judicial; dentro de tal compendio normativo, se estableció que por cada kilovatio hora despachado en la Bolsa de Energía Mayorista, se recaudaría un peso moneda corriente (\$1.00 M/cte.) con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas no interconectadas; tal disposición fue objeto de demanda de inconstitucionalidad, lo que llevó a la Corte a exponer algunas consideraciones acerca de la Hacienda Pública y sobre las distintas clases de ingresos a las arcas estatales⁸³.

En cuanto a la Hacienda Pública, precisó de manera preliminar que a ella le corresponde, desde un enfoque inicial (Estado liberal), facilitar a la comunidad “*aquellos bienes de naturaleza colectiva que resultarían difícilmente accesibles ateniéndose a una lógica simplemente mercantilista pues para su provisión deben consultarse las necesidades sociales y no ánimos lucrativos*”, de la misma manera, aduce que tal perspectiva ha sido complementada, con el propósito de que aquella procure la “*racionalización de las rentas y los gastos de tal manera que su manejo se oriente también a la redistribución de la riqueza con miras al mejoramiento de las condiciones de vida, fundamentalmente de los sectores poblacionales más vulnerables*” (Estado social); seguidamente se matiza en que tal mutación obedece a la disímil concepción que ostenta la Hacienda Pública en un Estado liberal a la que le acompaña en un Estado Social de derecho, pues en aquél, ciertamente, su función se limita al simple suministro de bienes colectivos, mientras que en el último, la gama de los fines institucionales resulta mucho más amplia.

A partir de tales planteamientos, evidencia la Corte que en virtud de ese viraje en la concepción de la Hacienda Pública, es dable advertir la variación en la mecánica propia de las rentas y los gastos públicos, lo que fundamenta una visión actual más amplia de las cargas tributarias frente a aquél concepto básico de tributo en el Estado liberal; es por ello que concluye:

⁸² C. Const.; M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-551 del 09 de julio de 2003.

⁸³ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; C-1179 del 08 de noviembre de 2001.

“De ese modo, es la urgencia de atender esos nuevos frentes de financiación la que conduce a ampliar el marco de las rentas públicas para incluir en él, al lado de los impuestos y de las tasas, instituciones como las contribuciones parafiscales”.

Obsérvese que, desde una óptica general, la Hacienda Pública pareciera centrarse en los conceptos básicos de ingresos y gastos en cabeza del Estado, a efectos de lograr su sostenimiento, funcionamiento y el cumplimiento de sus fines. Por ello, y con el propósito de presentar un panorama claro sobre tal estructura, emerge necesario escudriñar la composición tanto de sus ingresos como de sus gastos, por lo que corresponde, a continuación, presentar algunas definiciones que permitirán su cabal entendimiento.

3.3. Aclaración de conceptos

Uno de los pilares fundamentales de la Hacienda Pública es el que se conoce como “rentas públicas” dentro del cual es dable identificar los impuestos, las tasas y las contribuciones parafiscales, de la misma manera, y como sinónimo, se presenta en algunos apartes del texto constitucional el concepto de “tributos”, por lo que se procede a su definición.

3.3.1. Concepto de tributo

A pesar de que la Constitución Política hace referencia en varias de sus disposiciones al financiamiento estatal, aludiendo en distintos escenarios a los ingresos fiscales y parafiscales, no plantea una definición del término tributo, por lo que ha sido la Corte Constitucional la que, luego de elaborar una interpretación del texto superior, ha puesto de presente lo que por tal debe entenderse, señalando que son:

“Prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad (...)” y que el término tributo *“es un género que contiene diferentes especies y aunque la Constitución no tiene una terminología unívoca, a partir de los términos consagrados en el artículo 338 de la Constitución la jurisprudencia de esta Corte ha concluido que los tributos pueden ser de tres clases: impuestos, las tasas y las contribuciones”*⁸⁴.

⁸⁴ C. Const.; M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-621 del 10 de septiembre de 2013, reiterando línea jurisprudencial trazada inicialmente en: M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-776 del 09 de septiembre de 2003, y reiterada en: M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-927 del 08 de noviembre de 2006; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-134 del 25 de febrero de 2009; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-402 del 26 de mayo de 2010 y M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-704 del 06 de septiembre de 2010.

3.3.2. Impuestos y tasas

El tema de los impuestos y las tasas ha sido, por razones más que indiscutibles, objeto de sinnúmero de pronunciamientos en muy diversos escenarios por parte de la Corte Constitucional, tribunal que ha procurado no sólo concretar sus características y sus elementos definitorios⁸⁵; sino que también se ha ocupado de analizar la libertad de configuración legislativa en materia tributaria⁸⁶; principios de legalidad, equidad, progresividad y eficiencia del tributo⁸⁷; los impuestos a nivel territorial a efectos de resaltar su protección constitucional⁸⁸; diferenciación entre impuestos directos e indirectos, entre impuestos, tasas y contribuciones, y entre impuestos y regalías⁸⁹; entre otros.

No obstante, y en atención al derrotero argumentativo fijado en las cursantes líneas, interesa destacar que la jurisprudencia citada en el pie de página del precedente párrafo, permite identificar cuáles son los elementos definitorios de los impuestos y de las tasas. En cuanto a los primeros se hallan los siguientes: a) carácter general, es decir, se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo determinado; b) no guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente; c) una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades de las funciones que presta, no siendo parámetro el interés particular del contribuyente, por lo que no se destinan a un servicio público específico; d) su pago no es opcional, por lo que puede ser cobrado mediante la jurisdicción coactiva; e) aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.

En lo que tiene que ver con las tasas, vale la pena aclarar que la jurisprudencia las ha definido como *“aquellos ingresos tributarios que se establecen en la ley o con fundamento en ella (origen ex lege), a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos en que incurre el Estado, para asegurar la prestación de una actividad pública, la continuidad en un servicio de interés general o*

⁸⁵ C. Const.; M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-528 del 14 de agosto de 2013; C-621/2013 sent. cit.; C-704/2010 sent. cit.; C-402/2010 sent. cit.; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-307 del 29 de abril de 2009; C-927/2006 sent. cit.; C-776/2003 sent. cit.

⁸⁶ C. Const.; M. P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ, C-168 del 19 de marzo de 2014; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1035 del 05 de noviembre de 2003; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-427 del 12 de abril de 2000.

⁸⁷ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1003 del 14 de octubre de 2004 y C-643 del 13 de agosto de 2002; C-409/1996 sent. cit.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-419 del 21 de septiembre de 1995.

⁸⁸ C. Const.; M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-304 del 25 de abril de 2012; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-903 del 30 de noviembre de 2011.

⁸⁹ C. Const.; M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-167 del 19 de marzo de 2014 y C-100 del 26 de febrero de 2014; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-891 del 31 de octubre de 2012; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-748 del 27 de septiembre de 2012.

la utilización de bienes de dominio público. Por su propia naturaleza esta erogación económica se impone unilateralmente por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud”⁹⁰.

En cuanto a sus características, de la lectura de la jurisprudencia referida al inicio del presente acápite, es dable enunciar las siguientes: a) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; b) el monto pagado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; c) el monto pagado guarda relación con la recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado la prestación directa o indirecta de la actividad, bien o servicio; d) su exigencia sólo es posible a partir de la solicitud del contribuyente por el acceso al servicio, bien o actividad; e) el valor a pagar por el contribuyente cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión; f) es factible la aplicación de criterios distributivos, como acontecería, a modo de ejemplo, con las tarifas diferenciales; g) como ejemplo típico de tasas se tienen los precios de los servicios públicos urbanos (energía, aseo o acueducto).

La doctrina especializada coincide en subrayar estos criterios; JUAN CAMILO RESTREPO citando a GASTON JEZE presenta la siguiente definición de impuesto: *“éste es una prestación pecuniaria exigida a los particulares por vía de autoridad a título definitivo y sin contraprestación con el objeto de atender las cargas públicas”* tal definición, precisa RESTREPO, destaca, en consonancia con DUVERGER, los tres distintivos del impuesto que son: su carácter obligatorio, no incorporar contraprestación y el carácter definitivo⁹¹.

Por tasas, por su parte, entiende el referido autor: *“las remuneraciones que deben los particulares por ciertos servicios que presta el Estado”* y cita nuevamente a DUVERGER con la siguiente definición: *“la tasa es el precio pagado por el usuario de un servicio público no industrial en contrapartida de las prestaciones o ventajas que él recibe de ese servicio: así, el envío de la correspondencia es una tasa postal, los derechos de inscripción pagados por los estudiantes en la enseñanza superior son tasas”⁹².*

3.3.3. Contribuciones parafiscales

De imperativo análisis resulta la sentencia C-040 de 1993, que se erige como la providencia hito en el tema no sólo de contribuciones parafiscales, sino de la correcta interpretación que se le debe otorgar a distintos cánones constitucionales que guardan

⁹⁰ C. Const.; C-402/2010 sent. cit., reiterando los criterios plasmados en: M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1371 del 11 de octubre de 2000 y en M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-465 del 21 de octubre de 1993.

⁹¹ RESTREPO, Juan Camilo; ob. cit. pág. 151. En el mismo sentido, ABBAMONTE, Giuseppe; ob. cit. pág. 187; VALDÉS ACOSTA; ob. cit. pág. 113.

⁹² *Ibid.* pág. 149. En el mismo sentido, OJEDA PEÑARANDA, ob. cit. pág. 161; VALDÉS ACOSTA; ob. cit. pág. 155.

relación con el tema tributario; en esta sentencia se presenta un análisis histórico de las contribuciones parafiscales, sus antecedentes en la asamblea nacional constituyente que finiquitó con la Carta de 1991, su definición, y termina por analizar las posibles confusiones conceptuales que pueden presentarse con distintos términos tributarios a lo largo del texto constitucional, para aclararlas con diáfana precisión. A continuación se procede a resumir los principales argumentos de tan importante providencia⁹³.

Empieza por reseñarse que la categoría de ingresos parafiscales surgió en Francia, a mediados del siglo veinte, cuando el ministro ROBERT SCHUMAN catalogó de parafiscales algunos de los ingresos públicos que pese a ser consecuencia de la soberanía estatal, ostentaban ciertas cualidades que los distinguían de otros ingresos; en ese momento los recursos parafiscales eran cobrados a una parte de la población y destinados a satisfacer necesidades del grupo gravado, por lo que no engrosaban las arcas globales del presupuesto nacional. Se trazaban aquí algunas de las cualidades que más adelante serían el objeto de distinción frente a los demás ingresos estatales.

Seguidamente, serían los estudiosos de la Hacienda Pública quienes si bien no concretaron una definición pacífica del concepto, sí presentarían una común característica, consistente en la intervención estatal dirigida a obtener el recaudo de caudales de un determinado sector económico, para ser invertidos en éste mismo, sin que tales dineros hicieran parte del presupuesto nacional. Se evidenciaba así una cualidad del recurso parafiscal que es su especial afectación.

Se comenta que los doctrinantes de la Hacienda Pública también se han ocupado de distinguir las contribuciones parafiscales de los impuestos y las tasas, precisándose que a diferencia de éstas los parafiscales son obligatorios y no confieren a quien los paga derecho a exigir contraprestación estatal; en cuanto a los impuestos, la diferencia radica en que las contribuciones parafiscales carecen de la generalidad propia de aquellos, por la especial afectación, y no se destinan a las arcas generales del Estado.

Lo anterior para concluir que *“La doctrina suele señalar que las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son fruto de la soberanía fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran solo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o comunidad”*⁹⁴.

Se remembra que en la Asamblea Nacional Constituyente que dio origen a la actual Constitución Política de 1991, uno de los plenipotenciarios, Dr. ALFONSO PALACIO RUDAS, precisó en la necesidad de incorporar el concepto de contribuciones parafiscales al texto constitucional, citando a MAURICE DUVERGER, quien en su tratado de Hacienda

⁹³ C. Const.; M. P. CIRO ANGARITA BARÓN, C-040 del 11 de febrero de 1993.

⁹⁴ *Ibidem*

Pública las define como “*exacciones efectuadas sobre sus usuarios por ciertos organismos públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar una financiación autónoma (...) en síntesis, la parafiscalidad está constituida por una serie de “impuestos corporativos” que se perciben en provecho de instituciones públicas o privadas, que tiene el carácter de colectividades*”⁹⁵; concluye afirmando que para DUVERGER, las cuotas pagadas a la seguridad social constituyen el ejemplo más importante de esa clase de recursos.

Luego de precisarse todos estos antecedentes, se arguyen los siguientes corolarios: i) el término “contribución parafiscal” hace relación a un gravamen especial, distinto a los impuestos y las tasas; ii) dicho gravamen es fruto de la soberanía estatal que se cobra obligatoriamente a un grupo, gremio o colectividad cuyos intereses o necesidades se satisfacen con lo recaudado; iii) se puede imponer a favor de entes públicos, semipúblicos o privados que ejerzan actividades de interés general; iv) lo recaudado por concepto de contribución parafiscal no se suma a las arcas del presupuesto nacional; v) dichos recursos pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado⁹⁶.

⁹⁵ Se complementa esta cita con la definición ofrecida por el profesor LUCIEN MEHL en sus lecciones de Finanzas Públicas de la Universidad de Burdeos, quien presenta la siguiente definición: “*las tasas parafiscales son exacciones obligatorias, operadas en provecho de organismos públicos (distintos de las colectividades territoriales) o de asociaciones de interés general, sobre sus usuarios o aforados, por medio de los mismos organismos o de la administración y que no integradas en el Presupuesto General del Estado, se destinan a financiar ciertos gastos de dichos organismos. Las tasas parafiscales han tenido un gran desarrollo, particularmente en Francia desde 1940. La extensión de la parafiscalidad ha sido tan considerable que el legislador ha debido proceder a su ordenamiento. Pero a decir verdad, las definiciones legales no engloban totalmente el concepto de parafiscalidad*” y por la definición del profesor J. E. MERIGOT en los siguientes términos: “*La parafiscalidad es una técnica, en régimen estatal de intervencionismo económico y social, tendiente a poner en marcha y hacerlos viables, una serie de recursos de afectación (destinación especial), fuera del presupuesto, exigidos con autoridad, por cuenta de órganos de la economía dirigida, de organización profesional o previsión social y que se destinan a defender y estimular los intereses de tales entidades. Los recaudos pueden verificarse directamente por las entidades beneficiadas o por las administraciones fiscales*”.

⁹⁶ Esta definición posteriormente fue complementada en sentencia del año 1997, al afirmarse que los elementos inherentes a las contribuciones parafiscales son los siguientes: “*1. Son obligatorias, porque se exigen, como todos los impuestos y contribuciones, en ejercicio del poder coercitivo del Estado; 2. Gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico; 3. Se invierten exclusivamente en beneficio del grupo, gremio o sector económico que las tributa; 4. Son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa; 5. El manejo, la administración y la ejecución de los recursos parafiscales pueden hacerse por personas jurídicas de derecho privado (generalmente asociaciones gremiales), en virtud de contrato celebrado con la Nación, de conformidad con la ley que crea las contribuciones, o “por los órganos que forman parte del presupuesto general de la Nación”, como lo prevé el inciso segundo del artículo 29 del Estatuto Orgánico del Presupuesto; 6. El control fiscal de los recursos originados en las contribuciones parafiscales, corresponde a la Contraloría General de la República, por mandato expreso del artículo 267 de la Constitución, incisos primero; 7. Son excepcionales. Así lo consagra el numeral 12 del artículo 150 al facultar al Congreso para establecer “excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley” C. Const.; M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-152 del 19 de marzo de 1997. Las características principales de las contribuciones parafiscales, fueron tratadas y reiteradas por la misma corporación en las siguientes sentencias: M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-546 del 01 de diciembre de 1994, en la que se precisó que*

Estos planteamientos definitivamente guardan armonía con las definiciones que la doctrina y líneas jurisprudenciales de otras Cortes ofrecen sobre el particular; RESTREPO las define como: *“pagos que deben hacer los usuarios de ciertos organismos públicos o semipúblicos para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma. Se mencionan como ejemplos más comunes las cotizaciones a la seguridad social o ciertos pagos a organismos beneficiarios de estas tasas”*. De la misma manera, y otra vez citando a DUVERGER, precisa que las contribuciones parafiscales son *“una institución intermedia entre la tasa administrativa y el impuesto”*⁹⁷.

3.3.4. Precisiones conceptuales del texto constitucional

Retomando la sentencia C-040/1993, deben abordarse dos escenarios, el primero, referente a destacar las disposiciones que se ajustan plenamente a los postulados que sobre contribuciones parafiscales ha señalado la doctrina de la Hacienda Pública y, el segundo, poner de presente la correcta interpretación que debe dársele a ciertos preceptos constitucionales, escenario que permitirá entrar en el análisis detallado del articulado de la Carta que regula la Hacienda Pública. Para arribar a tal cometido, merece insistirse, las líneas de la presente sub-sección, tienen su origen en ideas presentadas en la multicitada sentencia C-040/1993.

Así entonces, en cuanto a los artículos que de forma inequívoca refieren al concepto de contribuciones parafiscales según lo expuesto en precedencia, se tienen los siguientes: el art. 150 que dentro de la lista de funciones del Congreso de la República destaca la de establecer de forma excepcional contribuciones parafiscales; el art. 179 que establece la prohibición de ser parlamentario a aquellas personas que hayan sido representantes legales de entidades que administren tributos o contribuciones parafiscales y, finalmente el art. 338 que plantea que en tiempos de paz, solamente los órganos de representación

excepcionalmente puede admitirse que una contribución parafiscal que se introduzca dentro del presupuesto no pierde su condición de tal, siempre que se mantengan los demás elementos definitorios. En el mismo sentido, y con el mismo ponente, se precisó que en el Plan Nacional de Desarrollo se puede aludir a las rentas parafiscales, sin que ello tampoco modifique su naturaleza jurídica (C-191 del 08 de mayo de 1996). Líneas argumentativas conservadas en: M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-363 del 02 de abril de 2001; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-651 del 20 de junio de 2001; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-708 del 05 de julio de 2001; C-1179/2001 sent. cit.; M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-155 del 26 de febrero de 2003.

⁹⁷ RESTREPO, Juan Camilo; ob. cit. pág. 150. En el mismo sentido VALDÉS ACOSTA; ob. cit. pp. 193 – 195 y Consejo de Estado; M. P. DOLLY PEDRAZA DE ARENAS, , en sentencia del 08 de abril de 1992, precisó *“Los aportes que los empleadores, por ministerio de la ley 27 de 1974, deben hacer al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, hacen parte de lo que la doctrina ha dominado “contribuciones parafiscales” que son especies tributarias con las cuales el Estado financia algunos servicios públicos que benefician a los propios contribuyentes, o a sus familiares o dependientes y que se encuentran a cargo de entidades descentralizadas de derecho público”* en el mismo sentido: M. P. SUSANA MONTES DE ECHEVERRI, sentencia del 06 de junio de 2002.

popular (Congreso, asambleas departamentales y concejos distritales y municipales) podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales⁹⁸. Estos tres artículos, refieren al concepto de contribución parafiscal en el sentido más técnico que ofrece la doctrina de la Hacienda Pública.

En lo que tiene que ver con las normas que a lo largo del texto constitucional pueden presentar algún tipo de ambigüedad, resulta necesario interpretar adecuadamente el alcance de algunas disposiciones como pasa a detallarse.

El artículo 15 regula el derecho fundamental a la intimidad, señalando en su inciso final que *“para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”*; en este caso el término “tributario” debe entenderse en su sentido más genérico posible y no como lo opuesto a “ingresos no tributarios”.

El art. 95 precisa los deberes sociales, cívicos y políticos de los ciudadanos colombianos, en el inciso 3º numeral 9) se indica: *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*; de la misma manera que en el evento anterior, en este caso el verbo “contribuir” debe ser entendido en su sentido más coloquial o menos técnico posible, pues refiere a aportar dinero.

En el ya mencionado art. 150 sobre funciones del Congreso, en el numeral 10 se trata el otorgamiento de facultades extraordinarias al Presidente de la República, precisándose en el inciso 3º que *“estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas (...) ni para decretar impuestos”*. Con fundamento en el principio de legalidad de los tributos, en virtud del cual no hay gravamen sin representación, la acepción “impuestos” es utilizado en sentido amplio entendiéndose comprendidas las tasas y las contribuciones.

En cuanto al numeral 12 del mismo artículo, se tiene que corresponde al Congreso establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley; la alocución “contribuciones fiscales” se refiere a ingresos corrientes del Estado, coincidiendo con el concepto de “recursos

⁹⁸ *“Art. 150.- Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones. (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, **contribuciones parafiscales** en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley (...). Art. 179.- No podrán ser congresistas: (...) 3. Quienes hayan intervenido en gestión de negocios ante entidades públicas, o en la celebración de contratos con ellas en interés propio, o en el de terceros, o hayan sido representantes legales de entidades que administren tributos o **contribuciones parafiscales**, dentro de los seis meses anteriores a la fecha de la elección (...). Art. 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer **contribuciones** fiscales o **parafiscales**. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”*

fiscales”; por su parte, cuando alude a “contribuciones parafiscales”, se trata, como quedó anotado líneas atrás, a su más clara definición, por lo que no hacen parte del presupuesto nacional.

El art. 154 sobre iniciativa legislativa, establece que las leyes pueden tener origen en cualquiera de las dos Cámaras, no obstante, sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales; a renglón seguido se precisa que los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado.

Claramente “contribución” no incluye ni impuesto ni tasa, pues evidentemente los está diferenciando, no obstante, no se deje de lado que cosa distinta acontece cuando se habla de “contribución fiscal” que sí incluye impuestos, como se explicó en el artículo anterior (150); de otro lado, cuando menciona “tributos”, sí tiene un alcance genérico incluyendo impuestos, tasas y contribuciones.

El art. 189 enumera las atribuciones del Presidente de la República y en su numeral 20 matiza la de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes; por “caudales públicos” debe entenderse todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación, tanto tributarios como no tributarios.

El art. 215 refiere al estado de emergencia económica y social y a la facultad presidencial de proferir, bajo su declaratoria, decretos con fuerza de ley; en el inciso 3° se indica que esos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. Claramente el entendido que debe tener la palabra “tributos” es omnicompreensiva, incluyendo contribuciones y demás ingresos no tributarios.

El art. 287 concierne a la autonomía de las entidades territoriales y los derechos que la misma otorga, en el numeral 3° precisa administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; en este escenario “tributo” debe comprenderse en su sentido más amplio, incluyendo, por supuesto, tasas y contribuciones parafiscales.

El art. 294 indica que la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales y que tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el art. 317. “Tributos” e “impuestos” se entienden en sentido genérico, una interpretación contraria, llevaría a entender que la ley no podría declarar exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los impuestos o las contribuciones de sus entidades territoriales (“tributos”

en sentido genérico), pero sí podría imponer recargos sobre las contribuciones pues el término “impuestos” (sentido estricto) no las cobija.

El art. 338 sobre tributación reza en su inciso 1° que, en tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Este inciso guarda armonía con el numeral 12 del art. 150 que divide en contribuciones fiscales (impuestos o ingresos corrientes del Estado) y parafiscales.

En la parte final de este inciso 1° se predica que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos; “impuestos” se entiende en su sentido técnico pues la ley que los crea debe establecer, de manera directa, los elementos constitutivos del mismo.

El inciso 2° señala que la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos; emerge claro que se diferencian los conceptos de tasa y contribución en perfecta concordancia con los conceptos estrictos de hacienda pública, pues se excluye a los impuestos, ya que sólo la ley puede definir su tarifa de acuerdo con el inciso 1°.

Esta claridad no se refleja en el inciso 3° ya que al preceptuarse que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo; aquí “contribuciones” no quiere decir “parafiscales”, sino “tributos” en sentido genérico.

Finalmente, el artículo 359 prohíbe la existencia de rentas nacionales de destinación específica; ésta norma aplica a los ingresos corrientes del Estado que entran a formar parte del presupuesto general de la Nación, más no a las rentas de carácter territorial, ni a los ingresos parafiscales.

Aclarado el alcance que debe dársele a los distintos artículos del texto constitucional, merece complementarse lo antedicho con lo establecido en sentencia del año 1994, en la que la Corte planteó las diferencias entre las nociones de contribución, contribución especial y contribuciones parafiscales; al respecto se precisó lo que a continuación se transcribe:

*“Contribución. Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.
Contribución Especial. Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.*

*Contribuciones Parafiscales. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma*⁹⁹.

En consonancia con lo anterior, también se torna oportuno complementar estas aclaraciones con la definición sobre recursos endógenos y exógenos que ha sido prohibida por la Corte Constitucional; para ello remémbrese que en demanda contra la Ley 617 de 2000, por medio de la cual se reformaron parcialmente la Ley 136 de 1994 y otras normas¹⁰⁰, si bien el más importante bloque argumentativo de la sentencia se destinó a explicar si las disposiciones dictadas debían emitirse bajo la égida de una ley orgánica o una ordinaria y a exponer algunos planteamientos sobre la autonomía presupuestal de las entidades territoriales, merece retomarse lo expuesto en el salvamento de voto presentado por los Magistrados JAIME ARAUJO RENTERÍA y ALFREDO BELTRÁN SIERRA, en el que se aduce inicialmente que al tenor de lo preceptuado en el artículo 287 constitucional, las entidades territoriales cuentan con atribución para administrar sus propios recursos, precepto que ha llevado a que por vía jurisprudencial se clasifiquen los recursos en endógenos y exógenos; a los primeros los llama recursos propios, los cuales se someten al principio de *“plena disposición de autoridades locales o departamentales, sin injerencias indebidas del legislador”*; en cuando a los segundos, se reconoce que ciertamente el legislador tiene una incidencia que le faculta a precisar el destino de los mismos¹⁰¹.

Se precisa aquí, que las entidades territoriales también cuentan con la facultad de endeudamiento con dos mecanismos de financiación, el primero, que se erige sobre el derecho constitucional a participar de las rentas nacionales; y dentro de dicho acápite se hallan las transferencias de recursos por parte del poder central a departamentos y municipios, las rentas cedidas, los derechos de participación en las regalías y compensaciones, los recursos transferidos a título de cofinanciación y, en suma, de los restantes mecanismos que, para estos efectos, diseñe el legislador; el segundo, se edifica sobre aquellos recursos que, según lo señalado en el párrafo inmediatamente anterior, corresponde a los recursos propios, que serían, a guisa de ejemplo, los que provienen de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva, o rentas tributarias que se obtienen de fuentes propias (impuestos, tasas y contribuciones)¹⁰².

Luego de esta aclaración de conceptos, se procede enseguida, conforme a la línea argumentativa propuesta, al estudio de los artículos que conforman el título constitucional

⁹⁹ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-545 del 01 de diciembre de 1994. En el mismo sentido C-155/2003 sent. cit.

¹⁰⁰ Por la cual se dictaron normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios.

¹⁰¹ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; C-540 del 22 de mayo de 2001.

¹⁰² Sobre definición y alcance de fuentes exógenas y endógenas de financiación: C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-219 del 24 de abril de 1997, C-897 del 10 de noviembre de 1999 y C-720 del 29 de septiembre de 1999.

referente a la Hacienda Pública; para tal fin, y para un mejor entendimiento, se elaborarán grupos de artículos que guarden estrecha relación entre sí, para de forma más armónica lograr su abordaje.

3.3.5. Análisis de las disposiciones del texto constitucional que regulan la Hacienda Pública.

Retomando el esquema básico de que los pilares sobre los cuales se erige la doctrina de la Hacienda Pública son los ingresos y los gastos, corresponde identificar cuáles son los preceptos normativos, diferentes a los consagrados en el título XII que serán objeto de análisis en el presente capítulo, que a lo largo del texto constitucional guardan relación con estas materias.

En relación con los ingresos las menciones constitucionales relevantes se hallan en los siguientes artículos:

Art. 150, sobre funciones del Congreso, numeral 11º, en lo que tiene que ver con establecer las rentas nacionales, y numeral 12º, establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Art. 154, iniciativa legislativa, concede exclusividad al Gobierno Nacional para que sean dictadas o reformadas las leyes referidas a rentas nacionales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.

Art. 300, funciones de las asambleas departamentales, numeral 4º sobre decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

Art. 317, facultad de los municipios para gravar la propiedad inmueble.

Art. 321, mandato a los departamentos y municipios para que aporten a las provincias el porcentaje de sus ingresos corrientes que determinen la asamblea y los concejos respectivos.

En lo que tiene que ver con el gasto público, las menciones constitucionales relevantes se encuentran en los siguientes artículos:

Art. 150, sobre funciones del Congreso, numeral 3º, aprobar el PND y de inversiones públicas, con la determinación de los recursos y apropiaciones que se autoricen para su ejecución; numeral 9º, conceder autorizaciones al Gobierno para celebrar contratos, negociar empréstitos y enajenar bienes nacionales; numeral 11º, en lo que tiene que ver

con fijar los gastos de la administración; numeral 19º, fijar el régimen salarial y prestacional de los empleados públicos, de los miembros del Congreso y de la fuerza pública.

Art. 200, funciones del Gobierno, numeral 3º, presentar el PND y de inversiones públicas; numeral 4º, enviar a la Cámara de representantes el proyecto de presupuesto de rentas y gastos.

Art. 300, funciones de las asambleas departamentales, numeral 1º, reglamentar el ejercicio de las funciones y la prestación de los servicios a cargo del departamento; numeral 3º, adoptar de acuerdo con la ley los planes y programas de desarrollo económico y social y los de obras públicas, con la determinación de las inversiones y medidas que se consideren necesarias para impulsar su ejecución y asegurar su cumplimiento; y numeral 5º, expedir las normas orgánicas del presupuesto departamental y el presupuesto anual de rentas y gastos.

Art. 313, competencia de los concejos municipales, numeral 1º, reglamentar las funciones y la eficiente prestación de los servicios a cargo del municipio; numeral 2º, adoptar los correspondientes planes y programas de desarrollo económico y social y de obras públicas; numeral 3º, autorizar al alcalde para celebrar contratos y ejercer pro tempore precisas funciones de las que corresponden al concejo; numeral 4º, votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.

Art. 315, funciones de los alcaldes, numeral 9º, ordenar los gastos municipales de acuerdo con el plan de inversión y el presupuesto.

3.4. Análisis de los capítulos que componen el título constitucional de la Hacienda Pública

3.4.1. Introducción

Como quedó anotado, el título XII de la Constitución Política se subdivide en seis capítulos que recogen disposiciones relacionadas tanto con la iniciativa privada como con la Hacienda Pública propiamente dicha; corresponde a continuación proceder con el análisis de estas últimas, para lo cual importa advertir que, para una mejor comprensión de cara a la línea argumental propuesta para el presente escrito, se ha estimado inevitable prescindir del orden establecido en el texto constitucional, para proponer una nueva agrupación de normas, cuyo nuevo abordaje permitirá, se pretende, una mejor comprensión del título constitucional, dada la evidente densidad y el por lo menos aparente desorden de muchas de sus disposiciones; para tal propósito, el orden propuesto es el siguiente: i) principios constitucionales tributarios de la Hacienda Pública; ii) planes de desarrollo; iii) presupuesto; iv) el concepto de ingresos, ingresos corrientes y recursos

de capital; v) sistema General de Regalías; vi) distribución de recursos; vii) servicios públicos y viii) monopolios rentísticos.

3.4.2. Principios constitucionales tributarios de la Hacienda Pública

Dentro de este gran aparte de la Hacienda Pública, dos disposiciones refieren de manera puntual a los principios que orientan la tributación; la primera es el art. 338 el cual precisa básicamente cuatro aspectos: i) que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales; ii) que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos; iii) que también mediante estos instrumentos normativos (leyes ordenanzas o acuerdos) se puede permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; aunque el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos; iv) finalmente que las leyes, las ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

El segundo artículo es el 363, que de forma sencilla enuncia que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad; y que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Pues bien, de las normas referidas en precedencia, se concluye que la Constitución, en el primer artículo referido, implícitamente desarrolla los principios de representatividad del tributo como manifestación del principio de legalidad y el de irretroactividad; mientras que en el segundo de forma puntual enuncia los principios de equidad, eficiencia, progresividad y, otra vez, no retroactividad (o irretroactividad) de las leyes tributarias.

En cuanto a estos principios tanto la doctrina como la jurisprudencia los han desarrollado de manera profusa, debiendo abordarse a continuación cada uno de ellos, para lo cual, a efectos de mejor comprensión, se empezará con el principio de legalidad para hacer énfasis en el de representación popular; seguidamente con el de irretroactividad; ulteriormente se analizarán conjuntamente, dada su estrecha relación, el de progresividad y equidad; finalmente se tratará el de eficiencia.

3.4.2.1. Principio de legalidad. Principio de representación popular.

Previamente a desarrollar el alcance del principio de la representación popular como requisito *sine qua non* para la creación de tributos, corresponde precisar que tal postulado corresponde a una de las tres aristas que conforman el principio de legalidad en materia tributaria, recuérdese que según lo ha explicado *in extenso* la jurisprudencia, éste cuenta con tres características que a continuación se enuncian¹⁰³⁻¹⁰⁴⁻¹⁰⁵.

a) Del principio de representación popular, evidentemente en el plano tributario, se desprende que no puede haber impuesto sin representación de los eventuales contribuyentes; de ahí que la Constitución Política autorice únicamente a las corporaciones de representación participativa a imponer tributos, tal como se desglosa inequívocamente del art. 338 al precisar “*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*”, del art. 300 numeral 4, que le atribuye a las asambleas departamentales la facultad de “*decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales*” y del art. 313 numeral 4, que les asigna a los concejos la competencia para votar los tributos, “*de conformidad con la Constitución y la Ley*”¹⁰⁶.

¹⁰³ Cfr. C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-987 del 09 de diciembre de 1999.

¹⁰⁴ Del principio de legalidad en sentido general como una cualidad de un Estado de Derecho, se deriva el postulado conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas; al respecto precisó la Corte: “(...) desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789 se consideró que la reserva de ley, en virtud de la cual los derechos y libertades ciudadanas sólo pueden ser restringidos por la ley en cuanto expresión legítima de la voluntad popular, constituye un elemento esencial para que los derechos del hombre puedan estar jurídicamente protegidos y existir plenamente en la realidad (...)” C. Const. M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-790 del 24 de septiembre de 2002; en el mismo sentido se ha enfatizado en la potestad genérica del Congreso para ejercer esa reserva legal, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-280 del 25 de junio de 1996, y los límites a la potestad reglamentaria en cabeza del Gobierno C-474/2003 sent. cit.; y sobre el alcance del principio de legalidad, cfr. C. Const., M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-569 del 17 de mayo de 2000; C-228 del 17 de junio de 1993 y M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-740 del 06 de octubre de 1999; principio de legalidad del tributo en el ámbito de la sobretasa al combustible automotor, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-084 del 01 de marzo de 1995; sobre principio de legalidad y fijación de tarifas órganos representativos, M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1067 del 03 de diciembre de 2002; sobre principio de legalidad y certeza de la obligación tributaria, M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-488 del 04 de mayo de 2000; principio de legalidad tributaria e índice de bursatilidad, M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-842 del 06 de julio de 2000; principio de legalidad del impuesto y valoración de activos patrimoniales M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-583 del 31 de octubre de 1996; principio de legalidad e impuesto predial, C-304/2012 sent. cit.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-876 del 16 de octubre de 2002, M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-822 del 02 de noviembre de 2011 y C-183/2003 sent. cit.

¹⁰⁵ Desde el punto de vista doctrinal para profundizar en estos principios; HERRERA ROBLES, Aleksey; “*Aspectos generales del derecho administrativo colombiano*”; Editorial Ibañez; Barranquilla, 2012, pp. 326 y ss.

¹⁰⁶ La C. Const. al analizar el alcance de los tributos en el plano departamental, especificó que los artículos 300 numeral 4 y 313 numeral 4 de la Constitución eran manifestaciones específicas del principio de legalidad de los tributos, pero no simples normas que pudieran dar lugar “a la absorción de la facultad por parte del Congreso, de tal manera que las asambleas y los concejos deban

Ha enfatizado sobre este aspecto la jurisprudencia en que la representación popular como uno de los principios democráticos del Estado liberal, demanda que no sea posible decretar un impuesto si en su aprobación no han concurrido los eventuales contribuyentes por intermedio de sus representantes ante las corporaciones públicas de origen democrático. De tal suerte que solamente el Congreso en el plano nacional, las Asambleas en el departamental y los Concejos en los niveles distrital y municipal, pueden crear esos gravámenes, sin que tal facultad pueda ser ejercida por autoridades administrativas ni siquiera por delegación¹⁰⁷⁻¹⁰⁸.

En consonancia con estos planteamientos se ha precisado que la representación popular guarda estrecha relación con el principio de división de poderes pues hace que el derecho además de ser legal, cuente con una alta dosis de legitimidad; así, se afirma que las normas que rigen una sociedad deben ser el resultado de un procedimiento en el que se garanticen dos principios, el de soberanía popular que imprime legitimidad a los actos de las autoridades y el de pluralismo como garantía de participación de la diversidad que conforma una sociedad¹⁰⁹.

b) La Constitución consagra el principio de predeterminación de los tributos, al fijar en su artículo 338 los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, al demandar que dicho acto debe señalar sujetos activo y pasivo de la obligación, hecho y base gravable y tarifas, todo con el propósito de que el contribuyente tenga conocimiento de la previa existencia de la carga que debe asumir¹¹⁰.

ceder absolutamente su poder de imposición al legislador". M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-413 del 04 de septiembre de 1996.

¹⁰⁷ En relación con este aspecto se precisó: *"El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado"*. C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-227 del 02 de abril de 2002.

¹⁰⁸ También la Corte se ha pronunciado sobre la competencia del legislador frente a impuestos locales en los siguientes términos *"no hay duda acerca de que en materia de impuestos municipales no está excluida la competencia del legislador para crear contribuciones o gravámenes sobre la propiedad inmueble, de modo que por este aspecto el cargo debe desestimarse (...) de modo que la Constitución le otorga al legislador la facultad de establecer los tributos, al paso que priva al reglamento de la posibilidad de crear las contribuciones fiscales y de constituir su fuente esencial; a todo lo cual se suma la exclusión de la legislación delegada, prevista en el numeral 10 del mismo artículo 150 superior, que le impide al Congreso conferir facultades extraordinarias "para decretar impuestos"*." M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-517 del 11 de julio de 2007. En el mismo sentido, con igual ponente, C-690 del 12 de agosto de 2003.

¹⁰⁹ C. Const., M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-710 del 05 de julio de 2001. En el mismo sentido, M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-234 del 02 de abril de 2002.

¹¹⁰ La reserva de ley, debe matizarse, no es exclusiva de los tributos pues, desde una óptica constitucional es dable advertir diversos y disímiles escenarios en las que aplica, como acontezca en materia de libertad individual, al señalarse que las restricciones a ese derecho se encuentran sometidas a estricta reserva legal, M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-327 del 10 de julio de 1997; a la

Tal preceptiva es la materialización del principio de predeterminación del tributo, según el cual “*una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal*”¹¹¹; es decir, sujetos activo y pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa¹¹². Como consecuencia de la satisfacción de la predeterminación del tributo, se cumple el doble propósito de brindar seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales y de otorgar protección a la garantía fundamental del debido proceso¹¹³.

Corresponde ahora precisar brevemente el alcance de cada uno de los elementos que conforman la obligación fiscal, debiéndose empezar por el *hecho generador* que se erige como el parámetro a partir del cual un gravamen puede identificarse y diferenciarse de otro y se define como:

*“(...) Es el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal (...)”*¹¹⁴.

En cuanto al sujeto activo, se tiene que la jurisprudencia ha propuesto una distinción tripartita a efectos de evitar controversias interpretativas; así entonces las tres connotaciones son las siguientes: i) sujeto activo de la potestad tributaria, para referir a la autoridad que tiene la facultad de crear y reglar un determinado gravamen; ii) sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor de la suma pecuniaria y por ende

reserva en materia penal, conforme a la cual corresponde al legislador definir de manera clara y expresa todos los elementos del delito y establecer la sanción aplicable, entre otras, M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-996 del 02 de agosto de 2000 y M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-939 del 31 de octubre de 2002; a la reserva en materia disciplinaria, ver: M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-769 del 10 de diciembre de 1998 y M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-328 del 29 de abril de 2003. Reserva en relación con el establecimiento de inhabilidades ver: M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-448 del 26 de agosto de 1998 y M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1076 del 05 de diciembre de 2002. Reserva legal para la determinación del régimen de regulación de la prestación de los servicios públicos, ver C-150/2003 sent. cit.

¹¹¹ C. Const., C-155/2003 sent. cit.

¹¹² “(…) En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación (...)” C-583/1996 sent. cit.

¹¹³ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-597 del 24 de mayo de 2000.

¹¹⁴ C-987/1999 sent. cit.

quien tiene la facultad de exigir la prestación; iii) finalmente, se alude al beneficiario del tributo, que es la entidad que a la postre puede disponer de los recursos¹¹⁵.

El sujeto pasivo también ha sido objeto de puntual tratamiento jurisprudencial, al distinguirse entre los sujetos pasivos “*de iure*” y los sujetos pasivos “*de facto*”, a los primeros es a quienes formalmente les corresponde pagar el gravamen, mientras que los últimos son quienes en definitiva deben soportar las consecuencias económicas del impuesto, lo anterior se explica con el siguiente ejemplo ofrecido en una providencia:

*“En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final”*¹¹⁶.

La base gravable, por su parte, se ha definido como “*la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria*”; o lo que es lo mismo, el monto del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa¹¹⁷.

Y la tarifa es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable en razón de la cual se concreta la suma final a cancelar por el contribuyente. Al tratarse una demanda contra el art. 12 de la Ley 69 de 1946, por medio de la cual se elevaron tarifas de algunos impuestos indirectos, restableciéndose “*el impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos*”, la Corte expuso algunas consideraciones de las cuales merece citarse un ejemplo que permitirá distinguir diáfanoamente la base gravable y la tarifa; recuérdese:

“La base gravable del impuesto está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre el cual se aplica el impuesto (...) Finalmente, la tarifa del impuesto es el monto en dinero que debe pagar el contribuyente, el cual resulta de aplicar el porcentaje

¹¹⁵ *Ibidem*. Puntualmente en el aspecto que aquí se refiere, la Corte arriba a tal corolario teniendo en cuenta una referencia doctrinal cuya cita textual se transcribe a continuación: “*Así, la distinción entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación tributaria es ampliamente aceptada en la doctrina tributaria. Para un resumen de esas posiciones, ver Álvaro Leyva Zambrano et al. “Elementos de la obligación tributaria” en Derecho Tributario. Bogotá: ICDT, 1999, pp. 427 y ss.*” (El énfasis corresponde al texto original).

¹¹⁶ El anterior planteamiento se explica con el siguiente ejemplo reseñado en la sentencia al resumirse la demanda ciudadana: “*En materia de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el artículo 187 [Ley 223 de 1995] se ha referido únicamente al sujeto pasivo de “iure” que para este caso lo puede ser el importador, el productor, el transportador y el vendedor al detal, como responsables que son del pago del gravamen, lo cual no significa que en este caso no exista la figura del sujeto pasivo económico financiero, pues es claro que a quien se le liquida y se le hace pagar el tributo es al consumidor final (artículos 186 y 187 de la Ley 223 de 1995), por efecto de lo que la doctrina ha dado en denominar el fenómeno de la ‘traslación del impuesto’.* (El énfasis corresponde al texto original) C. Const., M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-412 del 04 de septiembre de 1996.

¹¹⁷ *Ibidem*.

legal a la base gravable, en este caso, se establece un porcentaje del diez por ciento “10%” del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas, así como sobre los premios de las mismas”¹¹⁸. (El énfasis corresponde al texto original).

c) Finalmente, en cuanto a la autorización conferida a las entidades territoriales para el establecimiento de tributos y contribuciones, se prescribe que tal tarea debe desarrollarse de conformidad con la Constitución y la ley, todo bajo la preceptiva constitucional de la condición de país unitario y de la inexistencia de soberanía fiscal en el sector descentralizado.

Acerca de la autonomía y descentralización de las entidades territoriales, la Corte Constitucional se ocupó desde el año 1992 de clarificar tales conceptos, precisando cuáles son los derechos que les asisten a los departamentos y municipios en virtud de dicha autonomía, de los cuales se destaca el de administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, precisando que, en todo caso, las entidades territoriales se encuentran regidas bajo el imperio de un marco legal en la creación de sus tributos atendiendo el principio de unidad nacional; allí se establecieron las bases de la denominada autonomía fiscal limitada, según la cual su ejercicio se subordina a los términos que señale la ley¹¹⁹.

3.4.2.2. Principio de irretroactividad

En lo que tiene que ver con el principio de **irretroactividad** ha de precisarse que sólo tuvo tipificación constitucional expresa a partir de la Carta de 1991, lo que no significa que no hubiese tenido consagración legislativa y desarrollo jurisprudencial bajo la vigencia de la Constitución de 1886; muy por el contrario, en la pasada vigencia importantes cimientos se sembraron sobre este principio, principalmente por la Corte Suprema de Justicia, corporación que otrora, como ya se ha manifestado, ejercía el control de constitucionalidad.

La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se fundamenta en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva posea un carácter anterior en el tiempo a la materialización de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser advertido y conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales sujetos a realizar los hechos generadores del gravamen; de tal manera, se evita que los sujetos pasivos de la obligación tributaria puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno contribuye a la realización del principio de legalidad, a partir del cual se cobijan los hechos causados y consolidados bajo la égida de una norma jurídica. Sobre el particular

¹¹⁸ C. Const.; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-537 del 23 de noviembre de 1995.

¹¹⁹ C. Const.; M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; C-517 del 15 de septiembre de 1992. Tales planteamientos serían desarrollados posteriormente por el mismo ponente en C-004 del 14 de enero de 1993.

se tiene que mediante sentencia del año 1997 se estableció que *“la garantía de irretroactividad de la ley tributaria se plasmó en beneficio del contribuyente, con el fin de evitar que un Estado fiscalista abusara del derecho de imponer tributos”*¹²⁰.

En otra relevante sentencia se discutió un problema jurídico que no es de poca monta, referente a la posibilidad de otorgar efectos retroactivos a disposiciones que consagran beneficios o situaciones favorables al contribuyente, escenario que podría connotarse como *“favorabilidad tributaria”*¹²¹. Para resolver tal disyuntiva, inicialmente se remite al derecho comparado, específicamente al caso español, en donde, de conformidad con el texto constitucional del país ibérico, se ordena la *“irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas a los derechos individuales”* por lo que se ha distinguido entre la irretroactividad *“in pejus”*, que impide los efectos hacia el pasado de sanciones gravosas, frente a la retroactividad *“in bonus”*, entendiéndose por tal la posibilidad de autorizar la aplicación de disposiciones sancionatorias favorables, conocida como retroactividad *“in bonam parte”*¹²².

Dadas las múltiples interpretaciones que originó tal texto, el Tribunal Constitucional español optó por la garantía de la irretroactividad en un sentido formal con la adopción de la tesis de *“efectos inmediatos de la ley benéfica”* concluyendo que lo más apreciable de esta garantía debía ser su certeza y rigidez frente a eventuales interpretaciones deformadoras. Coetáneamente en materia tributaria, señalaría este Tribunal, en STC 126/1987, que:

*“Afirmar la inadmisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución. Esta postura, mantenida por la generalidad de la doctrina y reflejada en la jurisprudencia constitucional de otros países, está también en la base de algunos de los Autos de planteamiento de las presentes cuestiones, en los que la presunta inconstitucionalidad de la norma controvertida se fundamenta en la vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad por referencia a la jurisprudencia italiana, alemana y norteamericana”*¹²³.

Luego de tales consideraciones se aterriza en el caso colombiano, recordando que desde 1930 la Corte Suprema de Justicia sostuvo que el legislador podía aplicar variaciones a la tarifa y al régimen que determina la base gravable del impuesto de renta, a los hechos realizados antes de la expedición de una nueva ley tributaria, siempre que los efectos de

¹²⁰ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-185 del 10 de abril de 1997.

¹²¹ C. Const.; M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-430 del 01 de julio de 2009.

¹²² La cita que fundamenta estos planteamientos en la sentencia es la siguiente: *“Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría. Tomo I. Editorial Civitas. Madrid 1991. Francisco López Menudo. El Principio de Irretroactividad de las normas en la Jurisprudencia Constitucional. Páginas 455 a 508”*.

¹²³ La cita de la sentencia es la siguiente: *“Ibidem. Pág. 508”*

tal cambio sólo cubrieran un período gravable incompleto, caso en el cual la alta corporación señalaba que no había retroactividad y, por lo mismo, no se vulneraban derechos adquiridos; ello en razón a que sólo hasta la culminación del período tributario se podía establecer con certeza la existencia de derechos adquiridos, por lo cual, tal proceder no es cosa distinta que la aplicación de beneficios con “efectos inmediatos” para impuestos de período, tal como acaece en el caso español¹²⁴⁻¹²⁵.

Consecuente con ello, la Corte Constitucional, ya bajo la vigencia de la actual Carta de 1991, ha enfatizado en que el principio de irretroactividad de la ley tributaria se cimienta en la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas, tal apreciación no tendría inconveniente alguno al ser clara la prohibición de la retroactividad “*in pejus*”, no obstante, en lo que hace relación con modificaciones benéficas, este tribunal precisó:

“Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución” y remata: *“la razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”*¹²⁶.

Así entonces la conclusión a la que puede arribarse, es que la Corte Constitucional, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantuvo la línea argumentativa propuesta por la Corte Suprema de Justicia previamente a la expedición de la Carta de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de disposiciones que modifiquen positivamente a los contribuyentes, respecto de los tributos de período, esto es, siempre y cuando los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, evento en el cual se estaría frente a la

¹²⁴ La cita es la siguiente: “*Sentencias CSJ del 30 de abril de 1930 y de 14 de junio de 1969. Derecho Colombiano. T XX, No, 91 (1969). P. 56*”.

¹²⁵ Sobre principio de irretroactividad de la ley y su estrecha relación con los derechos adquiridos ver: C. Const., M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-926 del 19 de julio del 2000, en esta providencia se adujo: “*El principio de irretroactividad está íntimamente ligado a los derechos adquiridos, que son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley y, por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado. De ahí que sea válido afirmar que una ley posterior no puede afectar lo que de manera legítima se ha obtenido bajo la vigencia de una ley anterior*”.

¹²⁶ Las dos citas del párrafo corresponden a: C. Const.; M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-527 del 10 de octubre de 1996. Posición reiterada en: M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-006 del 22 de enero de 1998 en la que a su vez se citó el siguiente pronunciamiento del Consejo de Estado: “*La ley sustancial tributaria que se promulga durante el transcurso de un período fiscal se aplica a los hechos gravables verificados durante todo el período. Es decir, el factor tiempo no se entiende en materia tributaria de la misma manera que en las leyes de otra categoría o materia, reguladores de derechos y obligaciones sustanciales, ante todo las relacionadas con impuestos de período. En estos casos comprende la vigencia de una ley los hechos ocurridos a partir de su expedición o promulgación y los hechos ocurridos durante el lapso anterior hasta el comienzo del período fiscal*” (*Sentencia de 30 de agosto de 1979*)”.

retrospectividad de la ley y no retroactividad, respetándose el art. 363 superior que la prohíbe¹²⁷.

Ahora bien, tal planteamiento lleva a proponer otro interrogante, relacionado con la posibilidad de aplicar retroactivamente reformas fiscales favorables a los contribuyentes en cuanto a gravámenes de aplicación inmediata, esto es, aquellos que no son consecuencia de sumar hechos económicos acaecidos en una vigencia sino que se causan y pagan de forma inmediata; a tal cuestión, la Corte consideró, luego de analizar la exequibilidad de normas relacionadas con el Sistema de Seguridad Social en Salud (SSSS), específicamente en punto a la disminución de contribuciones parafiscales para pensionados, que no aplica la favorabilidad por cuanto el gravamen se causa, paga y aplica de forma instantánea, lo que convierte al beneficiario del gravamen en titular de una situación jurídica debidamente consolidada¹²⁸.

El principio de retroactividad sería base para declarar inconstitucionales algunas disposiciones de la Ley 6ª de 1992, por medio de la cual se expidieron algunas normas en materia tributaria y se otorgaron facultades para emitir títulos de deuda pública; por medio de esta ley se había facultado al Gobierno Nacional emitir títulos denominados “Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna (BDSI)”, instrumentos de deuda pública que debían ser adquiridos por personas jurídicas y naturales que hubieren obtenido determinados ingresos en la vigencia 1992; la Corte Constitucional, luego de determinar que tales preceptos contenían un impuesto así se les hubiese llamado “bonos”, concluyó que violentaban el principio de irretroactividad del tributo por cuanto operó frente a situaciones ya consolidadas, por lo que no sólo declaró la inexecutable de las normas demandadas, sino que ordenó al Ministerio de Hacienda devolver los rubros obtenidos por tal concepto¹²⁹.

¹²⁷ Sobre situaciones jurídicas consolidadas y principio de retroactividad C. Const.; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-635 del 24 de agosto de 2011; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-025 del 24 de enero de 2012. Sobre la aplicación de beneficios tributarios en vigencias no consolidadas como casos de retrospectividad y no retroactividad, M. P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, C-686 del 19 de septiembre de 2011 y sobre irretroactividad en situaciones jurídicas consolidadas: M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-393 del 22 de agosto de 1996; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-952 del 14 de noviembre de 2007; tesis reiterada en M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-878 del 22 de noviembre de 2011.

¹²⁸ C. Const.; C-430/09, sent. cit.; al respecto indicó refiriéndose a los gravámenes de aplicación inmediata: “Frente a ellos considera la Sala que se está ante la imposibilidad material de aplicar una modificación favorable al contribuyente con efectos retroactivos, en la medida que en este caso el gravamen se causa, paga y aplica de manera instantánea, es decir, el supuesto que origina el tributo -en este caso pago de la mesada pensional-, al realizarse genera de manera automática un crédito a favor del beneficiario del gravamen, el cual desde el punto de vista fiscal lo hace titular de una situación jurídica consolidada al amparo de una norma impositiva revestida de legalidad”.

¹²⁹ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-149 del 22 de abril de 1993. El principal corolario fue el siguiente: “La norma tributaria en este caso fue claramente retroactiva, en cuanto operó respecto de situaciones ya consolidadas, desconociendo lo estatuido en el artículo 363, inciso 2º, de la Carta Política. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión. En tal caso, si el no pago del impuesto es castigado, como es normal que ocurra y como en efecto

La Corte Constitucional, respecto de este principio ha tenido la posibilidad de pronunciarse en distintos escenarios, como acontece, entre otros, con su relación con el principio de confianza legítima frente al actuar estatal¹³⁰; con su papel dentro del ámbito de los acuerdos de reestructuración empresarial¹³¹; sobre la improcedencia de ser alegado en el tema de las correcciones monetarias en las actualizaciones de las deudas tributarias¹³²; acerca de su vigencia en los estados de conmoción interior¹³³ y, finalmente, con sus efectos en el escenario de las leyes interpretativas¹³⁴⁻¹³⁵.

3.4.2.3. Principio de progresividad y equidad

Mediante sentencia del año 2003, la Corte Constitucional declaró inexecutable una norma que ordenaba gravar con el IVA un sinnúmero de servicios y bienes, muchos de ellos catalogados como de primera necesidad, consideró la Corte que el precepto demandado se fundó sobre una decisión indiscriminada, que no contó con un mínimo de deliberación pública, trayendo como consecuencia la vulneración de los principios de progresividad y equidad.

Es de llamar la atención que en este pronunciamiento se previó la cercanía que existe entre los principios de progresividad y equidad, así como un criterio de distinción entre ellos, al respecto precisó:

“si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema

sucede con el impuesto de que aquí se trata, la persona resulta condenada injustamente, lo cual quebranta postulados básicos de todo sistema jurídico”. Y en cuanto a la obligación estatal de devolver los dineros recaudados precisó: *“Este reintegro resulta apenas natural pues, de no ser así, siendo contrarios a la Carta los preceptos que autorizaban la colocación de los bonos, se tendría un enriquecimiento sin causa para el Estado y un perjuicio injustificado para los contribuyentes, quienes no están obligados a transferir recursos al erario sino en los casos y por los motivos que disponga la ley”.*

¹³⁰ Al respecto señaló: *“El principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable. En el caso bajo examen, la Corte encuentra que no se vulnera el artículo 363 del Estatuto Superior ni el principio de buena fe o confianza legítima en materia tributaria, pues no se trata de una alteración de la ley que implique un cambio súbito de las disposiciones tributarias, en la medida en que lo que se limitó no fue el derecho al descuento al IVA de quienes adquirieron la maquinaria para los años gravables anteriores, sino la posibilidad de entrar a formar parte del grupo específico de beneficiarios de la norma hacia el futuro”* M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-809 del 03 de octubre de 2007; tesis reiterada en M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-785 del 10 de octubre de 2012.

¹³¹ C. Const.; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-625 del 29 de julio de 2003.

¹³² C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-549 del 29 de noviembre de 1993.

¹³³ C. Const.; C-876/2002 sent. cit.

¹³⁴ C. Const.; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-076 del 07 de febrero de 2007.

¹³⁵ Sobre el principio de confianza legítima y su relación con el derecho tributario en el derecho comparado, consúltese, DÍAZ RUBIO, Patricia; *“El principio de confianza legítima en materia tributaria”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2014, pp. 163 y ss.

tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás”¹³⁶.

Ahora bien, aunque es bastante usual que al momento de analizarse la progresividad de un tributo se tengan en cuenta criterios de equidad, y viceversa, como aconteció en un caso relacionado con el saneamiento aduanero, es posible que halla eventos en que no converjan, como ocurrió en otro pronunciamiento en el que la Corte declaró una exequibilidad condicionada de una norma que preveía determinadas situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar su declaración tributaria, lo que acarrearía las correspondientes sanciones de ley; se alegó que la norma era odiosa frente a personas secuestradas, quienes evidentemente no podían acudir a la Dirección de Impuestos ni a declarar ni a excusarse, al prosperar tal argumento, se condicionó la norma en el entendido de que ella debía ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que pudieren exculpar al contribuyente; en este evento, evidentemente, se acudió al criterio de equidad más no al de progresividad¹³⁷⁻¹³⁸⁻¹³⁹.

Transcurrida más de una década, la sentencia C-776/2003 sería uno de los argumentos para demandar otras leyes de orden tributario, por lo que la Corte hubo de determinar su

¹³⁶ C-776/2003 sent. cit.

¹³⁷ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-690 del 05 de diciembre de 1996.

¹³⁸ En cuanto al caso del saneamiento aduanero, la Corte al analizar las facultades extraordinarias otorgadas al Gobierno para establecer mecanismos que permitieran la declaración y pago de derechos e impuestos, respecto de mercancías que hubieren ingresado al país antes del 01 de septiembre de 1990 sin el cumplimiento de los requisitos aduaneros, la Corte encontró que una tal prerrogativa resultaba atentatoria, entre otros, de los principios de equidad y progresividad, al respecto señaló: *“La normatividad objeto de análisis viola también el artículo 363 de la Carta, que consagra como principio del sistema tributario la equidad, la eficiencia y la progresividad. La primera de esas condiciones se rompe al ser quebrantado en la forma descrita el postulado de la igualdad; la segunda se incumple en cuanto el Estado, al revivir términos ya vencidos para el recaudo de tributos, hace ineficiente y estéril la tarea confiada por la Constitución al Presidente de la República en el sentido de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos; la tercera se frustra en la medida en que se premia el doble incumplimiento de quienes, hallándose en una situación irregular cuando se concedió el primer beneficio mediante el Decreto 1751 de 1991, se abstuvieron de atender sus obligaciones tributarias en esa oportunidad, con el natural desestímulo de los ciudadanos que observan desde el principio y a cabalidad las prescripciones del sistema jurídico”* M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-138 del 09 de abril de 1996.

¹³⁹ Otro caso relativamente reciente en el que se determinó la vulneración del principio de equidad tributaria, fue al declararse la inexecutable del arancel judicial, norma que pretendía cobrar una contribución para acceder a la justicia, en ese escenario dijo la Corte: *“(…) Los elementos del arancel judicial suponen una franca restricción al principio de equidad (CP arts 95-9 y 363), en la medida en que gravan una realidad que no consulta la capacidad de pago del contribuyente, no establecen dispositivos para evitar escenarios confiscatorios, e introducen un trato desigual e injustificado entre sujetos con la misma capacidad contributiva, y en iguales circunstancias fácticas”* M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-169 del 19 de marzo de 2014.

alcance concluyendo tres cosas: i) no se estableció una regla jurisprudencial conforme a la cual el legislador esté inevitablemente obligado, por la Constitución, a excluir o declarar exentos de IVA todos los productos de primera necesidad; ii) la Constitución admite un gravamen sobre el consumo de bienes y servicios de primera necesidad *“siempre y cuando existan políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas que, debido a su condición económica, enfrentarían dificultades o se verían en posibilidad de acceder a los mismos a causa del mayor valor que deben pagar por ellos a causa del impuesto”*; y iii) no puede interpretarse como una autorización para gravar la totalidad de los bienes de primera necesidad, sino como una prohibición dirigida al legislador de hacerlo de forma indiscriminada¹⁴⁰.

Se señaló igualmente que el principio de progresividad en materia tributaria guarda estrecha relación con los conceptos de **equidad horizontal** y **equidad vertical**, que apuntan a una distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza; por la primera, horizontal, ha de entenderse que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen en situación fáctica similar, deberán contribuir de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado; por su parte, la segunda, vertical, demanda que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, *“para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales”*¹⁴¹.

En cuanto al alcance de cada uno de los principios aquí analizados, se tiene que el de progresividad puede identificarse como una especificidad del principio de igualdad en el plano tributario, y del principio de equidad en cuanto al deber de contribuir, ya que lo que persigue es la igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores, por lo que lo pretendido es equiparar la situación de los distintos niveles de contribuyentes ante el fisco determinando una escala de coeficientes con el propósito de que el sacrificio fiscal sea similar¹⁴².

¹⁴⁰ Conclusiones y cita de la sentencia C-100/2014 sent cit.

¹⁴¹ *Ibidem*. Los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical ya habían sido tratados en: M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-748 del 20 de octubre 2009, en donde se afirmó: *“La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”*; en el mismo sentido, previamente ha habido señalado la Corporación: *“La Constitución exige gravar en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva –equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades”* M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-426 del 26 de abril de 2005. De la misma manera tales conceptos fueron analizados al discutirse las cuotas de compensación militar, M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-804 del 01 de agosto de 2001.

¹⁴² Así se dijo en: Conjuez Ponente: LUZ CRUZ DE QUIÑONES, C-1060A del 08 de octubre de 2001, *“La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el*

También ha dejado sentado la jurisprudencia que el principio de progresividad, de acuerdo con el texto constitucional, se pregona es del “sistema” tributario más no de cada tributo como tal, razón por la cual el hecho de que un impuesto sea regresivo, tal cualidad, *per se*, no lo sobreviene inconstitucional, por lo que el juicio de progresividad entonces consiste no en establecer si individualmente determinado tributo se ajusta o no al principio, sino en determinar si “*podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad*”¹⁴³.

Ahora bien, surge una pregunta de los anteriores planteamientos acerca de la posibilidad o no de adelantar control de progresividad sobre impuestos que por su naturaleza son indirectos, como acontece con el caso del IVA¹⁴⁴; al respecto, y dado que, como se anotó, la progresividad recae sobre el sistema y no sobre individualidades del mismo, al permitirse la coexistencia de impuestos indirectos, es totalmente procedente que subsistan en el sistema tributario a pesar de que resulten regresivos con respecto a la renta o riqueza del contribuyente, no obstante, como aconteció en la atrás mencionada sentencia C-776/2003, es posible adelantar juicio de ponderación en impuestos indirectos como el IVA, lo que puede redundar en su inexequibilidad, como efectivamente acaeció en tal oportunidad al identificarse incrementos indiscriminados del gravamen¹⁴⁵.

Así entonces, y dado que sería absurdo prescindir de los impuestos indirectos por la enorme cantidad de recursos que aportan al fisco, se ha determinado que los mismos tienen unos límites, de cara al principio de proporcionalidad, que son los siguientes: i) no pueden desconocer el mínimo vital, ii) en el juicio de ponderación el juez debe examinar si el sistema tributario, con el impuesto cuestionado debidamente incluido, resultará

sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias”.

¹⁴³ C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-333 del 12 de agosto de 1993.

¹⁴⁴ Recuérdese que los impuestos directos son aquellos cuyo gravamen recae sobre manifestaciones inmediatas de la capacidad de pago del contribuyente como su renta o su riqueza, mientras que los indirectos introducen gravamen sobre manifestaciones mediatas como es su tendencia al consumo por lo que no consultan la capacidad de pago del contribuyente. (*Supra* cap. I §II, 3.4.5., ¶14)

¹⁴⁵ Respecto de la aplicación del principio de progresividad a los impuestos indirectos ha dicho la Corte: “*el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos–, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales*” M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-364 del 02 de septiembre de 1993.

afectado en cuanto a su progresividad sistémica; y iii) debe definirse si la norma, como instrumento fiscal, es razonable¹⁴⁶.

De la misma manera, la Corte se ha pronunciado en distintos escenarios en relación con el alcance del principio de progresividad, como sucedió con su aplicación en relación con casos de IVA¹⁴⁷; con el impuesto excepcional al patrimonio en estado de emergencia, en donde se analizó que los hechos generadores deben respetar el principio de progresividad tributaria¹⁴⁸; y finalmente el principio de progresividad en tasas¹⁴⁹.

En lo que tiene que ver con el alcance del principio de **equidad**, basta reseñar que este se desarrolla en tres escenarios; en primer lugar se concibe como una manifestación del derecho fundamental a la igualdad que prohíbe tratamientos diferenciados injustificados en el escenario tributario, sirviendo de guía para ponderar la distribución de cargas y beneficios de los contribuyentes, teniendo como uno de los principales criterios, que no el único, su capacidad económica, por lo que la prohibición de cargas o beneficios inequitativos, sin la debida justificación, devendrán en inconstitucionales¹⁵⁰.

En segundo término, otra óptica del principio de equidad dispone que su reconocimiento demanda que los tributos sean generales e iguales cuando las condiciones en las que se obtiene la renta sean similares y se disfrute efectiva o potencialmente de los bienes públicos¹⁵¹.

En tercer y último lugar, se esgrime la estrecha relación del principio de equidad con el de proporcionalidad, en el ámbito de las sanciones tributarias el cual tiene dos aristas, de una parte, como materialización en la proyección en el ámbito tributario de la igualdad como principio fundante de un Estado Social de Derecho y, de otra, que los montos de las deudas a cargo de los contribuyentes cuenten con la satisfacción de este principio no

¹⁴⁶ Sobre la importancia de los impuestos indirectos en un sistema tributario dijo la Corte: “(...) Prohibir de forma absoluta y sin excepciones los tributos indirectos, bajo la idea de que aportan alguna dosis de regresividad, implicaría reducir ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario -tributación ‘indirecta’- generando déficit fiscal, amén de propiciar ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia” C-100/2014 sent. cit.

¹⁴⁷ C. Const., M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-173 del 10 de marzo de 2010 y M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-637 del 31 de mayo de 2000.

¹⁴⁸ C. Const.; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-243 del 04 de abril de 2011.

¹⁴⁹ C. Const.; M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-536 del 12 de julio de 2006.

¹⁵⁰ C-748/2009 sent. cit.; en el mismo sentido la Corte precisó: “El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual” C-426/2005 sent. cit.

¹⁵¹ C-1060A/2001 sent. cit.

sólo en su tasación sino en la actualización de estos montos mientras se mantenga insoluta la deuda¹⁵².

Finalmente, insístase en la concurrencia en el análisis de constitucionalidad del tributo de los principios de equidad y proporcionalidad en distintos ámbitos, como acaeció ante la crisis hipotecaria y bancaria del año 1998, en cuya época se dictaron algunas normas tendientes a resolver la situación de los sectores financiero y cooperativo, aliviar la situación de los deudores de créditos de vivienda y de los ahorradores de las entidades cooperativas en liquidación, creándose algunos impuestos como el conocido dos por mil, en este escenario la Corte tuvo la oportunidad de exponer algunas consideraciones sobre los principios de progresividad y equidad¹⁵³.

3.4.2.4. Principio de eficiencia

Este principio puede ser observado desde tres distintas aristas; de una parte, partiendo de su enunciado más elemental, como el cometido de lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; en segundo lugar, como guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal, esto es, en los gastos para efectuar el pago del tributo¹⁵⁴.

En tercer lugar, el principio se enfoca directamente en el impuesto desde dos ópticas, por un lado, al considerar que un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas y si permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En el primer evento, se atiende el impacto general que produce una carga fiscal sobre el escenario económico mientras que en el último se aprecian los resultados de la carga fiscal en cuestión. Por otro, refiere a su recaudo, al medir qué tantos recursos logra percibir la administración bajo las normas vigentes¹⁵⁵.

Debe precisarse que la sola creación de los impuestos no garantiza *per se* el cumplimiento de la carga encomendada a los contribuyentes y mucho menos su colecta efectiva, razón

¹⁵² M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-231 del 18 de marzo de 2003; en escenario similar se pronunció la Corte sobre el principio de equidad del tributo y su compaginación con el principio de generalidad del tributo, C-1107/2001 sent. cit.; en el mismo sentido, en la relación genérica entre los principios de equidad y proporcionalidad, M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-467 del 21 de octubre de 1993.

¹⁵³ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-136 del 04 de marzo de 1999. En el mismo sentido otra providencia en la que se analizaron los principios de progresividad y equidad fue al estudiarse disposiciones que permiten la devolución de IVA en compras con tarjetas de crédito o débito, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-989 del 12 de octubre de 2004; igualmente, en cuanto al análisis conjunto de principios, ver C-643/2002 sent. cit. y M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-385 del 23 de abril de 2008.

¹⁵⁴ Estos dos aspectos fueron mencionados en C-419/1995 sent. cit., y posteriormente reiterados en M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-261 del 16 de abril de 2002.

¹⁵⁵ C-776/2003 sent. cit.

por la cual los sistemas de control que tiendan a evitar la evasión o elusión son mecanismos útiles que propugnan por alcanzar la satisfacción del principio de eficiencia tributaria¹⁵⁶.

A efectos de lograr una mejor comprensión del ámbito práctico en el que se despliega este principio, se hace oportuno reseñar dos ejemplos en los que la Corte Constitucional le ha dado plena aplicación. El primero se encuadra dentro de una demanda contra la Ley 06 de junio 30 de 1992, por medio de la cual se expidieron normas de carácter tributario, entre ellas uno de los preceptos demandados que refería a gravar con IVA del 45% a la comercialización de aerodinós; allí la Corte hizo expresa referencia a este principio en los siguientes términos:

“En cuanto se refiere al principio de eficiencia, que atiende fundamentalmente a los objetivos de interés general que busca la tributación y que consiste en concebir el sistema normativo pertinente en medio idóneo para que los impuestos cumplan su cometido esencial con los menores esfuerzos y los mayores rendimientos, se realiza plenamente en el caso sub-examine, pues si algo garantiza la normatividad acusada es una eficaz percepción de tributos por parte del Estado mediante el mayor gravamen impuesto a quienes pueden tributar en mayor proporción, con el consiguiente beneficio para la prosperidad general. La propiedad -debe recordarse- es una función social que implica obligaciones (artículo 58 de la Constitución)”¹⁵⁷.

El segundo ejemplo se remonta a la demanda presentada contra algunas disposiciones que regulaban el cobro anticipado de algunos impuestos, específicamente el de retención en la fuente, dada su posible confrontación con el texto constitucional al argumentarse que se exigía su pago sin que se hubiere causado¹⁵⁸.

A efectos de abordar el estudio del principio de eficiencia tributaria la Corte empezó por señalar que éste cuenta con diversos componentes, recogiendo dos de los “*viejos principios de la Hacienda Pública formulados ya por Adam Smith*”, por una parte el de economía de los tributos, en virtud del cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, y, por otra parte, el principio de la comodidad, según el cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente¹⁵⁹.

A partir de tales enunciados, se presentan algunas consideraciones sobre la importancia del principio de eficiencia en el recaudo de los tributos, de tal suerte que existan

¹⁵⁶ Al respecto, cfr. C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-741 del 06 de octubre de 1999.

¹⁵⁷ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-335 del 21 de julio de 1994.

¹⁵⁸ El caso fue estudiado en: C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-445 del 04 de octubre de 1995

¹⁵⁹ La cita literal de la sentencia es la siguiente: “*Adam Smith. Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Libro V, capítulo II, parte II*”.

mecanismos eficaces contra la evasión y elusión tributarias¹⁶⁰; para seguidamente concluir que los modos de extinción anticipada de la obligación fiscal son acordes con la esencia del principio de eficiencia consagrado en la Constitución, para concluir que:

*“En tales circunstancias, la Corte considera que estos mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria -como las retenciones y los anticipos- encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria”*¹⁶¹.

Finalmente, otros eventos en que la Corte se ha pronunciado sobre el principio de eficiencia, fueron los siguientes: i) en cuanto a su competencia como tribunal de cierre en materia constitucional para pronunciarse sobre el principio de eficiencia a propósito del análisis de exequibilidad del impuesto de degüello¹⁶²; sobre la ya referida ley de saneamiento aduanero¹⁶³; sobre la necesidad de crear tributos de fácil recaudación al no justificarse que el costo de administración y cobro sea superior al ingreso efectivamente obtenido¹⁶⁴; y sobre la armonía del principio de eficiencia con el de equidad¹⁶⁵; entre otros¹⁶⁶.

3.4.3. Planes de Desarrollo

Inicialmente se hará alusión a tres artículos (339, 341 y 342) del capítulo II del título XII de la Constitución que, en criterio de quien suscribe las cursantes líneas, resultan de vital relevancia a efectos de comprender cabalmente el contenido del capítulo constitucional titulado “de los planes de desarrollo”, por cuanto explican cuál es su contenido y diferencian entre la Ley del Plan Nacional de Desarrollo (LPND) y la Ley Orgánica de Planeación (LOP); una vez se haga mención a cada artículo, se presentarán algunas aclaraciones conceptuales a efectos de evitar confusiones terminológicas y, seguidamente, sí se efectuarán los correspondientes análisis constitucional y legislativo a que haya lugar, siempre bajo el foco de la jurisprudencia constitucional.

El art. 339 original de la Constitución Política de 1991 señala que habrá un Plan Nacional de Desarrollo (PND) conformado por una parte general y un plan de inversiones de las entidades públicas del orden nacional; precisa que en la parte general se señalarán los objetivos nacionales de largo plazo, las metas y prioridades de la acción estatal a mediano plazo y las estrategias y orientaciones generales de la política económica, social y

¹⁶⁰ En este puntual aspecto de medidas contra evasión y elusión tributarias como herramientas que materializan el principio de eficiencia, se cita la sentencia: M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-015 del 21 de enero de 1993.

¹⁶¹ C-445/1995 sent. cit.

¹⁶² C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-080 del 29 de febrero de 1996.

¹⁶³ C-138/1996 sent. cit.

¹⁶⁴ C-1107/2001 sent. cit.

¹⁶⁵ C. Const.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-058 del 24 de enero de 2001.

¹⁶⁶ C. Const.; C-1003/2004 sent. cit.; C-643/2002 sent. cit.; M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-664 del 22 de septiembre de 2009.

ambiental que adoptará el Gobierno; en cuanto al plan de inversiones, indica que éste contendrá los presupuestos plurianuales de los principales programas y proyectos de inversión pública nacional y la especificación de los recursos financieros requeridos para su ejecución.

Determina igualmente que las entidades territoriales elaborarán y adoptarán de manera concertada entre ellas y el Gobierno Nacional, planes de desarrollo, con el objeto de asegurar el uso eficiente de sus recursos y el desempeño adecuado de las funciones que les hayan sido asignadas por la Constitución y la ley; finalmente, en cuanto a los planes de las entidades territoriales se indica que estarán conformados por una parte estratégica y un plan de inversiones de mediano y corto plazo.

Mediante acto legislativo 03 del año 2011 se modificó el primer inciso del art. 339, adicionándose al plan de inversiones públicas que éste deberá elaborarse y ejecutarse “dentro de un marco que garantice la sostenibilidad fiscal”. Al analizarse la constitucionalidad de dicho acto legislativo, la Corte se ocupó de explicar en qué consiste la sostenibilidad fiscal, precisando, inicialmente, que aun cuando la doctrina económica no ofrece una definición unívoca, siempre apunta a enmarcarla en:

*“La necesidad que los Estados mantengan una disciplina fiscal que evite la configuración o extensión en el tiempo de déficit fiscales abultados, que pongan en riesgo la estabilidad macroeconómica”*¹⁶⁷.

Para llegar a tal corolario, cita doctrina que ha definido el concepto como “la necesidad de un gobierno por conseguir recursos para cubrir el déficit fiscal; es decir, en el cumplimiento de la restricción intertemporal del gobierno, la cual requiere que el valor presente de los flujos esperados del resultado primario sea igual al valor actual de la deuda corriente. De este modo, la deuda en el largo plazo será igual a cero.” Se agrega que, desde el punto de vista macroeconómico, la importancia de la sostenibilidad fiscal radica en que “dicho análisis puede determinar las medidas de política económica que el gobierno debe asumir. En particular, evalúa si, dada la capacidad de recaudación de ingresos fiscales y la estructura de financiamiento, la política de gastos puede mantenerse en el largo plazo (...) Una política fiscal sostenible, por ejemplo, conlleva a mayores tasas de interés y de inflación”¹⁶⁸.

¹⁶⁷ C. Const.; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-288 del 18 de abril de 2012; en relación con la exequibilidad del acto legislativo: M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-132 del 29 de febrero de 2012 y C-332 del 09 de mayo de 2012.

¹⁶⁸ La cita de la sentencia es la siguiente: “Vid. RABANAL, Jean Paul. *Perú: Dos enfoques para analizar la sostenibilidad fiscal*. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú”. Disponible en el enlace de internet que a continuación se transcribe:

http://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Peru_dos_enfoques_analizar_la_sostenibilidad_fiscal.pdf; en el mismo sentido, también se presenta la siguiente cita: “[e]l análisis de la sostenibilidad fiscal determina si un gobierno puede seguir indefinidamente un conjunto de políticas fiscales dada, sin cambios de esa política en el futuro (...) en la práctica, la política fiscal se ha considerado sostenible si se estabiliza la relación entre la deuda y el producto interno bruto.”; tomada de: “NTAMATUNGIRO, Joseph. (2004). *Fiscal Sustainability in Heavily Indebted Countries Dependent on*

Dicho concepto, se aduce, suele estar asociado con el de Restricción Presupuestaria Intemporal (RPI), de índole contable, que “describe los factores que inciden en la evolución de la deuda pública. Esa postulación también permite hacer pronósticos sobre la trayectoria futura de la deuda y derivar conclusiones básicas de política consistentes con una postura fiscal determinada”¹⁶⁹.

Todo lo anterior para aseverar que, en definitiva, la incorporación de la sostenibilidad fiscal a la Constitución Política está dirigida, principalmente, a disciplinar las finanzas públicas, de manera tal que la proyección hacia su desarrollo futuro propenda por la reducción del déficit fiscal; directiva que necesariamente ha de ser replicada en los entes territoriales al momento de elaborarse los correspondientes presupuestos locales¹⁷⁰.

El art. 341 refiere a la LPND y aborda, fundamentalmente, cuatro escenarios; inicialmente precisa que su elaboración está a cargo del Gobierno con participación activa de las autoridades de planeación, de las entidades territoriales y del Consejo Superior de la Judicatura y someterá el proyecto correspondiente al concepto del Consejo Nacional de Planeación para su opinión, luego de lo cual podrá efectuar las enmiendas que considere y presentará el proyecto a consideración del Congreso dentro de los seis (6) meses siguientes a la iniciación del período presidencial respectivo. En segundo lugar, indica que con fundamento en el informe que elaboren las comisiones conjuntas de asuntos económicos, cada corporación discutirá y evaluará el plan en sesión plenaria y que los desacuerdos con el contenido de la parte general, si los hubiere, no serán obstáculo para que el Gobierno ejecute las políticas propuestas en lo que sea de su competencia.

En tercer término precisa que el Plan Nacional de Inversiones se expedirá mediante una ley que tendrá prelación sobre las demás leyes y que, en consecuencia, sus mandatos constituirán mecanismos idóneos para su ejecución y suplirán los existentes sin necesidad de la expedición de leyes posteriores, con todo, en las leyes anuales de presupuesto se podrán aumentar o disminuir las partidas y recursos aprobados en la ley del plan; de la misma manera, señala que si el Congreso no aprueba el plan nacional de inversiones

Nonrenewable Resources: The Case of Gabon. Working Paper. International Monetary Fund. African Department, p. 7.”

¹⁶⁹ La cita de la sentencia es la siguiente: “LOZANO, Ignacio, et. al. (2007) “Sostenibilidad fiscal en Colombia: una mirada hacia el mediano plazo”. En: *Perfil de coyuntura económica* No. 9. Universidad de Antioquia, pp. 47-72”.

¹⁷⁰ Esta providencia se erige como la sentencia hito sobre el tema de sostenimiento fiscal, siendo posteriormente reiterados sus principales planteamientos en: C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, T-353 del 15 de mayo de 2012 y C-1052 del 05 de diciembre de 2012; y también al analizarse los temas de derechos de víctimas del conflicto armado en Colombia y restitución de tierras, en: M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-581 del 28 de agosto de 2013M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-753 del 30 de octubre de 2013; en materia de seguridad social y pensiones: M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-469 del 22 de junio de 2012 y M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-258 del 07 de mayo de 2013.

públicas en un término de tres (3) meses después de presentado, el Gobierno podrá ponerlo en vigencia mediante decreto con fuerza de ley.

Finalmente, se indica que el Congreso podrá modificar el plan de inversiones públicas siempre y cuando se mantenga el equilibrio financiero y que cualquier incremento en las autorizaciones de endeudamiento solicitadas en el proyecto gubernamental o inclusión de proyectos de inversión no contemplados en él requerirá visto bueno del gobierno nacional.

El art. 342, por su parte, contempla la LOP, señalando que ésta reglamentará todo lo relacionado con los procedimientos de elaboración, aprobación y ejecución de los planes de desarrollo y dispondrá los mecanismos apropiados para su armonización y para la sujeción a ellos de los presupuestos oficiales. Igualmente, que determinará la organización y funciones del Consejo Nacional de Planeación y de los consejos territoriales, así como los procedimientos conforme a los cuales se hará efectiva la participación ciudadana en la discusión de los planes de desarrollo, y las modificaciones correspondientes, de acuerdo a lo establecido en el texto constitucional.

Planteados los alcances de estos tres artículos constitucionales, corresponde aclarar, preliminarmente, que nos hallamos frente a dos leyes orgánicas, la primera es la LPND, que se dicta cada 4 años, en la práctica cada vez que inicia período presidencial, y que es una ley con prelación sobre las demás leyes; actualmente rige la Ley 1753 del 09 de junio de 2015, por medio de la cual se expidió el PND para la vigencia 2014-2018 que consta, a grandes rasgos, de tres títulos a saber, i) disposiciones generales, ii) plan de inversiones y presupuestos plurianuales y iii) mecanismos para la ejecución del plan.

La segunda es la LOP, en la que se reglamenta todo lo relacionado con los procedimientos de elaboración, aprobación y ejecución de los planes de desarrollo y los mecanismos pertinentes para la armonización con los presupuestos oficiales; la LOP actual es la Ley 152 de 1994 cuyo análisis detallado se observará líneas abajo. Su diferenciación con la LPND ha sido advertida por la Corte Constitucional al advenir:

“Diferente de la ley del Plan es la ley orgánica del Plan de desarrollo, a que hacen referencia los artículo 151 y 342 de la Carta Política, incluyéndola dentro de su género, y aclarando que su propósito es la reglamentación del procedimiento de planeación y la sujeción de los presupuestos a los planes, la determinación de las funciones de los consejos nacional y territoriales de planeación que integran el sistema nacional de planeación y la participación ciudadana en la elaboración de los planes. Con ella se ha querido establecer el procedimiento de discusión, elaboración, aprobación y ejecución de los planes de desarrollo, incluidos los territoriales. La ley orgánica unifica el procedimiento de planeación. Aquí existe una semejanza en el proceso presupuestal. Pero es parcial, pues el proceso de planificación en todos los estratos territoriales

conforma un sistema institucionalizado a través de los consejos de planeación, encabezados por el Consejo Nacional de Planeación”¹⁷¹⁻¹⁷².

Acotada la anterior aclaración, corresponde mentar que la Corte Constitucional ha tenido la oportunidad de emitir un importante número de pronunciamientos, desde distintos ámbitos, acerca de la definición, contenido, alcances y trámite del PND, así como de sus diversas ópticas frente a la salud, libre competencia, equilibrio financiero y demás escenarios con que guarda estrecha relación¹⁷³.

Atendida la anterior línea jurisprudencial y los preceptos constitucionales y legales pertinentes, seguidamente se pasa a enumerar algunos comentarios que permiten dilucidar con claridad el alcance del capítulo constitucional que ahora concita nuestra atención.

i) Preliminarmente, se ofrece necesario retomar las consideraciones relativas a definición, contenido e importancia de función de planeación que ha ofrecido el tribunal de cierre en

¹⁷¹ C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-478 del 06 de agosto de 1992.

¹⁷² El artículo 151 de la Constitución Política preceptúa que el Congreso expedirá leyes orgánicas a las cuales estará sujeto el ejercicio de la actividad legislativa. Por medio de ellas se establecerán los reglamentos del Congreso y de cada una de las Cámaras, las normas sobre preparación, aprobación y ejecución del presupuesto de rentas y ley de apropiaciones y del plan general de desarrollo, y las relativas a la asignación de competencias normativas a las entidades territoriales. Las leyes orgánicas requerirán, para su aprobación, la mayoría absoluta de los votos de los miembros de una y otra cámara

¹⁷³ En lo que tiene que ver con el trámite de la ley del PND se distinguen las siguientes sentencias: Sobre trámite y su incidencia en los servicios públicos: M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-305 del 30 de marzo de 2004; trámite y principio de identidad M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-376 del 23 de abril de 2008; trámite y principios de consecutividad e identidad flexible en la introducción de modificaciones en los distintos debates del trámite legislativo M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-535 del 28 de mayo de 2008 y M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-510 del 21 de mayo de 2008. Sobre unidad de materia se destacan: M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-377 del 23 de abril de 2008 y M. P. (E) RODRIGO UPRIMNY YEPES, C-795 del 24 de agosto de 2004; y sobre unidad de materia y poder punitivo del Estado: M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1088 del 05 de noviembre de 2008. En el campo de la salud se distinguen tres providencias, la primera sobre libertad de configuración legislativa en régimen tarifario de salud, M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-666 del 22 de septiembre de 2009; la segunda sobre libertad económica y libre competencia en materia de salud, M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-978 del 01 de diciembre de 2010 y, la última, sobre saneamiento de las finanzas en el sector salud –en esta sentencia adicionalmente se presentan algunas consideraciones acerca del principio de autonomía universitaria–, M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-459 del 14 de mayo de 2008. Sobre el derecho de las comunidades indígenas a participar en las decisiones que los afectan y su derecho de consulta como obligación estatal previa a la adopción de medidas que puedan aquejar sus intereses, M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-461 del 14 de mayo de 2008. Acerca de la introducción de modificaciones al proyecto del Gobierno por parte del Congreso y la restricción de mantener en el plan de inversiones públicas el equilibrio financiero, M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-1062 del 29 de octubre de 2008. Finalmente, sobre el alcance de las facultades excepcionales del Presidente de la República para expedir mediante decreto con fuerza de ley el PND, M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1403 del 19 de octubre de 2000.

materia constitucional; para tal cometido, reséñese, en primer término, la siguiente definición frente a la LPND:

“La Ley del Plan es una propuesta política referente a ciertas metas que, en un proceso participativo y de concertación, se ha estimado necesario alcanzar, propuesta que viene acompañada de estrategias concretas a través de las cuales pretende lograrse el cumplimiento de esos objetivos”¹⁷⁴.

En cuanto a su contenido manifestó: *“En lo que refiere al contenido de la ley cuatrienal del Plan Nacional de Desarrollo, la Corte ha puesto de presente que, por su misma naturaleza, ella tiene un contenido diverso y multitemático (...) sin embargo, los proyectos de inversión, programas, normas o cualesquiera otras disposiciones que se incorporen al Plan de Inversiones, deben necesariamente guardar una relación de conexidad directa con uno o más de los objetivos propuestos en la Parte General del plan, so pena de resultar inadmisibles”¹⁷⁵.*

En tercer término y en relación con las pautas como expresión de la función de planeación, adujo: *“La actuación macroeconómica del Estado (...) necesita de pautas generales, que tomen en consideración las necesidades y posibilidades de las regiones, departamentos y municipios, así como de las exigencias sectoriales. Estas pautas serán las consignadas en el Plan Nacional de Desarrollo que es la expresión suprema de la función de planeación”¹⁷⁶.*

ii) En lo que dice relación con la naturaleza del PND se torna necesario extraer de las consideraciones de la Corte Constitucional tres ideas, en primera instancia, que de acuerdo al modelo de Estado Social de Derecho propuesto por la Carta Política de 1991, las políticas administrativas deben estar orientadas a la satisfacción de necesidades básicas del conglomerado social, por lo que el concepto de “planificación económica” es piedra angular del concepto función pública, ya que se concibe como el elemento más importante del manejo económico público.

En segundo lugar, que la planificación no es concepto novedoso de la Constitución de 1991, pues dada su relación con el “Estado Bienestar” cuya mención se remonta a los prolegómenos del siglo XX, la satisfacción de demandas sociales como la salud, el trabajo, servicios públicos, etc., han sido preocupaciones constantes del establecimiento que vinieron a potencializarse con la entrada en vigencia de 1991, cuyo art. 366 perentoriamente reza:

“El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua

¹⁷⁴ C. Const., M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-539 del 28 de mayo de 2008.

¹⁷⁵ C. Const., M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-714 del 16 de julio de 2008.

¹⁷⁶ C. Const., C-478/92 sent. cit.

potable. Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación”.

Finalmente, se pone de presente que no obstante la importancia de la participación concurrente de las ramas ejecutiva, legislativa y judicial, las dos primeras por expreso mandato constitucional en la regulación del trámite de la ley del plan, y la última a voces del art. 341 en el que se trata la participación activa del Consejo Superior de la Judicatura; el poder ejecutivo ostenta especial preponderancia, pues no solamente es quien cuenta con la iniciativa y capacidad de elaborarlo, sino que puede, excepcionalmente, adoptarlo mediante decreto con fuerza de ley en el evento de que el Congreso no lo apruebe en el término de tres (3) meses contados a partir de su presentación¹⁷⁷⁻¹⁷⁸.

iii) En lo que tiene que ver con la prelación de la LPND necesario es recordar los siguientes apartes: *“Es cierto que esta ley del Plan es del género de las orgánicas, pero, en estricto sentido, es de una especie superior; por ello es supra-orgánica, por cuanto, por mandato constitucional, tiene prelación sobre las demás leyes –incluso las orgánicas–”*¹⁷⁹.

En idéntico sentido, en posterior pronunciamiento se hizo la siguiente referencia a los límites de dicha prelación legislativa: *“Desde luego, la obligatoriedad de la Ley del Plan no puede entenderse en términos absolutos, en cuya virtud se congelen las partidas y recursos aprobados e incorporados en ella, pues los cálculos efectuados en su momento pueden resultar inexactos con el transcurso del tiempo, lo cual hace necesaria su adaptación por el legislador a las reales circunstancias que surjan en los respectivos períodos anuales, por la cual la Carta autoriza que en los presupuestos se aumenten o disminuyan tales rubros, desde luego –considera la Corte– en términos razonables que no impliquen la desfiguración o eliminación del sentido fundamental de los planes adoptados”*¹⁸⁰.

En lo que guarda relación con su alcance a la luz de los demás principios y valores de la Constitución señaló: *“(…) Por ello, la Corte considera que el contenido del Plan de desarrollo no puede ser establecido interpretando de manera aislada y con una óptica puramente económica esa disposición (...) sino que su alcance debe ser determinado a la luz de los principios y valores de la Carta, y en consonancia con las otras normas constitucionales relativas a la planeación (...)”*¹⁸¹.

¹⁷⁷ Ideas extraídas principalmente de: C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-557 del 16 de mayo de 2000.

¹⁷⁸ Sobre los límites a esta potestad excepcional del Gobierno Nacional, C. Const.; C-1403/2000 sent. cit.

¹⁷⁹ C. Const., C-337/1993 sent. cit.

¹⁸⁰ C. Const. C-015/1996 sent. cit.

¹⁸¹ C. Const. C-191/1996 sent. cit.

Finalmente, ha de concluirse que la LPND ostenta un importante lugar en el conocido bloque de constitucionalidad, entendido en sentido estricto, no sólo por ser ley orgánica, sino por esta expresa prelación que le otorga la propia Carta de derechos¹⁸².

iv) En lo que tiene que ver con la LOP, debe rememorarse que se encuentra plasmada en la Ley 152 de 1994, misma que a su vez se divide en doce acápite que son, a saber: i) principios generales; ii) el plan nacional de desarrollo; iii) autoridades e instancias nacionales de planeación; iv) procedimiento para la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo; v) aprobación del plan; vi) ejecución del plan; vii) evaluación del plan; viii) los planes de desarrollo de las entidades territoriales; ix) autoridades e instancias territoriales de planeación; x) procedimientos para los planes territoriales de desarrollo; xi) planeación regional; xii) disposiciones generales

De los anteriores acápite y atendiendo de una parte a la línea argumentativa propuesta y, de otra, a la traza de constitucionalidad señalada en precedencia, emerge oportuno resaltar lo siguiente:

a) El propósito de la ley es establecer los procedimientos y mecanismos para la elaboración, aprobación, ejecución, seguimiento, evaluación y control de los planes de desarrollo, así como la regulación de los demás aspectos contemplados en la Constitución Política.

b) Los principios generales que rigen las actuaciones de las autoridades nacionales, regionales y territoriales, en materia de planeación son, de acuerdo con el art. 3 de la LOP, los siguientes:

1) Autonomía. En virtud del cual la Nación y las entidades territoriales ejercerán libremente sus funciones en materia de planificación con estricta sujeción a las atribuciones que a cada una de ellas se les haya específicamente asignado en la Constitución y la ley.

2) Ordenación de competencias. Según el cual en el contenido de los planes de desarrollo se tendrán en cuenta, para efectos del ejercicio de las respectivas competencias, la observancia de los criterios de concurrencia, complementariedad y subsidiariedad.

¹⁸² Recuérdese que la Corte ha planteado que es posible distinguir dos sentidos del bloque de constitucionalidad. *“El primero: strictu sensu, conformado por aquellos principios y normas que han sido normativamente integrados a la Constitución por diversas vías y por mandato expreso de la Carta, por lo que entonces tienen rango constitucional, como los tratados de derecho humanitario. De otro lado, la noción lato sensu del bloque de constitucionalidad se refiere a aquellas disposiciones que “tienen un rango normativo superior a las leyes ordinarias”, aunque a veces no tengan rango constitucional, como las leyes estatutarias y orgánicas, pero que sirven como referente necesario para la creación legal y para el control constitucional”* cfr., entre otras, C. Const., M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-582 del 11 de agosto de 1999 y C-191/1998 sent. cit.

3) Coordinación. Se deriva de este principio que las autoridades de planeación del orden nacional, regional y las entidades territoriales, deberán garantizar que exista la debida armonía y coherencia entre las actividades que realicen a su interior y en relación con las demás instancias territoriales, para efectos de la formulación, ejecución y evaluación de sus planes de desarrollo.

4) Consistencia. El texto original de la LOP precisaba que, con el fin de asegurar la estabilidad macroeconómica y financiera, los planes de gasto derivados de los planes de desarrollo deberán ser consistentes con las proyecciones de ingresos y de financiación, de acuerdo con las restricciones del programa financiero del sector público y de la programación financiera para toda la economía que sea congruente con dicha estabilidad. Esta redacción fue adicionada por medio del art. 9º de la ley 1473 de 2011, sobre regla fiscal, que introdujo el siguiente aparte: *“Se deberá garantizar su consistencia con la regla fiscal contenida en el marco fiscal de mediano plazo”*.

5) Prioridad del gasto público social. Con el fin de asegurar la consolidación progresiva del bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población, en la elaboración, aprobación y ejecución de los planes de desarrollo tanto de la Nación como de las entidades territoriales, se deberá tener como criterio especial en la distribución territorial del gasto público el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población y la eficiencia fiscal y administrativa, y que el gasto público social tenga prioridad sobre cualquier otra asignación.

6) Continuidad. A efectos de asegurar la real ejecución de los planes, programas y proyectos que se incluyan en los planes de desarrollo nacionales y de las entidades territoriales, las respectivas autoridades de planeación propenderán porque aquellos tengan cabal culminación.

7) Participación. Durante el proceso de discusión de los planes de desarrollo, las autoridades de planeación velarán porque se hagan efectivos los procedimientos de participación ciudadana previstos en la ley.

8) Sustentabilidad ambiental. Los planes de desarrollo deberán considerar en sus estrategias, programas y proyectos, criterios que les permitan estimar los costos y beneficios ambientales para definir las acciones que garanticen a las actuales y futuras generaciones una adecuada oferta ambiental.

9) Desarrollo armónico de las regiones. Los planes de desarrollo propenderán por la distribución equitativa de las oportunidades y beneficios como factores básicos del desarrollo de las regiones

10) Proceso de planeación. El plan de desarrollo establecerá los elementos básicos que comprendan la planificación como una actividad continua, teniendo en cuenta la formulación, aprobación, ejecución, seguimiento y evaluación.

11) Eficiencia. Para el desarrollo de los lineamientos del plan y en cumplimiento de los planes de acción se deberá optimizar el uso de los recursos financieros, humanos y técnicos necesarios, teniendo en cuenta que la relación entre los beneficios y costos que genere sea positiva.

12) Viabilidad. Las estrategias programas y proyectos del plan de desarrollo deben ser factibles de realizar, según las metas propuestas y el tiempo disponible para alcanzarlas, teniendo en cuenta la capacidad de administración, ejecución y los recursos financieros a los que es posible acceder.

13) Coherencia. Los programas y proyectos del plan de desarrollo deben tener una relación efectiva con las estrategias y objetivos establecidos en éste.

14) Conformación de los planes de desarrollo. De conformidad con lo dispuesto en el art. 339 de la Constitución, los planes de desarrollo de los niveles nacional y territorial estarán conformados por una parte general de carácter estratégico y por un plan de inversiones de carácter operativo. Para efectos de la elaboración de los planes de inversión y con el propósito de garantizar coherencia y complementariedad en su colaboración, la Nación y las entidades territoriales deberán mantener actualizados bancos de programas y proyectos.

c) En atención a lo establecido en el art. 339 constitucional, que enseña la conformación del PND en una parte general y un plan de inversiones, esta ley precisa en el art. 5 su contenido en los siguiente términos: 1) objetivos nacionales y sectoriales de la acción estatal a mediano y largo plazo según resulte del diagnóstico general de la economía y sus principales sectores y grupos sociales; 2) metas nacionales y sectoriales de la acción estatal a mediano y largo plazo y los procedimientos y mecanismos para lograrlos; 3) estrategias y políticas en materia económica, social y ambiental que guiarán la acción del Gobierno para alcanzar los objetivos y metas que se hayan definido; 4) el señalamiento de las formas, medios e instrumentos de vinculación y armonización de la planeación nacional con la planeación sectorial, regional, departamental, municipal, distrital y de las entidades territoriales indígenas; y de aquellas otras entidades territoriales que se constituyan en aplicación de las normas constitucionales vigentes.

d) En cuanto al contenido del plan de inversiones, el art. 6° precisa que éste incluirá principalmente: 1) la proyección de los recursos financieros disponibles para su ejecución y su amortización con los planes de gasto público; 2) la descripción de los principales programas y subprogramas, con indicación de sus objetivos y metas nacionales, regionales y sectoriales y los proyectos prioritarios de inversión; 3) los presupuestos

plurianuales mediante los cuales se proyectarán en los costos de los programas más importantes de inversión pública contemplados en la parte general; 4) la especificación de los mecanismos idóneos para su ejecución.

e) Finalmente, en lo que tiene que ver con los órganos y funcionarios que tienen relación con la elaboración, ejecución del plan, se destacan (art. 8): i) Presidente de la República como máximo orientador de la planeación nacional; ii) Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES); iii) Departamento Nacional de Planeación (DNP); iv) Ministerio de Hacienda y Crédito Público; v) Congreso de la República; vi) Consejo Nacional de Planeación; vii) En el plano territorial están Gobernadores, Asambleas Departamentales, Alcaldes y Concejos municipales.

v) El art. 340 constitucional aduce que habrá un Consejo Nacional de Planeación integrado por representantes de las entidades territoriales y de los sectores económicos, sociales, ecológicos, comunitarios y culturales; tendrá carácter consultivo y servirá de foro para la discusión del PND; sus miembros serán designados por el Presidente de la República de listas que le presenten las autoridades y las organizaciones de las entidades y sectores aludidos en precedencia, quienes deberán estar o haber estado vinculados a dichas actividades; tendrán períodos de ocho (8) años y cada cuatro se renovará parcialmente de acuerdo a la ley. Se manifiesta igualmente que en el plano territorial habrá también consejos de planeación, de acuerdo a la ley, y que el Consejo Nacional junto con los Consejos territoriales de planeación constituirán el Sistema Nacional de Planeación.

vi) El art. 343 constitucional precisa que la entidad nacional de planeación que señale la ley, tendrá a su cargo el diseño y la organización de los sistemas de evaluación de gestión y resultados de la administración pública, tanto en lo relacionado con políticas como con proyectos de inversión, en las condiciones que ella determine; al respecto vale señalar que en desarrollo del referido mandato constitucional, tal entidad, de conformidad con el art. 29 de la LOP, es el Departamento Nacional de Planeación.

vii) Finalmente el art. 344 constitucional refiere que los organismos departamentales de planeación harán la evaluación de gestión y resultados sobre los planes y programas de desarrollo e inversión de los departamentos y municipios, y participarán en la preparación de los presupuestos de estos últimos en los términos que señale la ley, y que, en todo caso, el organismo nacional de planeación, de manera selectiva, podrá ejercer dicha evaluación sobre cualquier entidad territorial. Debe precisarse que toda la estructura planteada para la elaboración y ejecución del PND es replicada en el plano territorial en virtud de dos normas, la primera es el art. 300 constitucional sobre funciones de las asambleas departamentales, la cual señala que por medio de ordenanzas le corresponde:

“(...) 2. Expedir las disposiciones relacionadas con la planeación, el desarrollo económico y social, el apoyo financiero y crediticio a los municipios, el turismo, el

transporte, el ambiente, las obras públicas, las vías de comunicación y el desarrollo de sus zonas de frontera (...)"; y la segunda es el art. 313 siguiente, según el cual corresponde a los concejos municipales: "(...) 2. *Adoptar los correspondientes planes y programas de desarrollo económico y social de obras públicas (...)*".

3.4.4. Del presupuesto

3.4.4.1. Introducción

El diccionario de etimología señala que la palabra presupuesto está formada de pre (antes) y supuesto (hipótesis, creído o dado por cierto); la palabra supuesto, por su parte, viene del latín *suppositus* formada de *sub* (abajo) y *positus* (puesto) que traduciría "puesto abajo" o lo que se "lleva debajo", por lo que "presupuesto" debería entenderse como "el supuesto previsto"¹⁸³.

En el sector privado, es usual que empresas, sociedades o las mismas personas naturales elaboren presupuestos como métodos de planeación de actividades a realizar, inversiones a ejecutar o metas a cumplir en períodos venideros, generalmente anualidades, resultando de enorme utilidad para tasar costos, identificar fallas, proyectar ganancias e, inclusive, para medir la gestión de los gerentes; pues bien, esta lógica presupuestal no es ajena al sector público, debiéndose matizar en que el presupuesto no es un concepto estático sino dinámico, bajo cuya cualidad debe ser analizado.

Con el propósito de dilucidar con relativa claridad el alcance del sistema presupuestal colombiano, se percibe necesario abordar su análisis desde dos ópticas; la primera es la legislativa, en atención a que existen normas expedidas por el Congreso de la República que ofrecen definiciones y trazan principios que resultan indispensables para un mejor entendimiento de la materia objeto de examen. La segunda es la óptica constitucional, para lo cual se analizarán los preceptos del texto superior de la mano de los principales pronunciamientos que sobre el particular ha dictado la Corte Constitucional.

3.4.4.2. Óptica legislativa

En cuanto a la primera óptica, rememórese inicialmente que el antecedente legislativo más inmediato previo a la Constitución de 1991 es la ley 38 de 1989, que se conoció como el Estatuto Orgánico del Presupuesto (EOP) dictado bajo el abrigo del artículo 210 de la Constitución Política del año 1886; luego de entrar en vigencia la Carta de 1991, se expidió la Ley 179 de 1994, por medio de la cual se introdujeron algunas modificaciones a la ley del año 1989, lógicamente con la actualización de los postulados introducidos por la novel Constitución, y la Ley 225 de 1995, modificatoria de la Ley Orgánica del

¹⁸³ Diccionario de Etimología hallado en: <http://etimologias.dechile.net/?presupuesto>.

Presupuesto (LOP), que en su artículo 24 autorizó al Gobierno Nacional para que compilara, sin cambiar redacción ni contenido, las tres normatividades a las que se ha aludido, precisando que tal compilación será el EOP¹⁸⁴.

Con base en tal facultad, el Presidente de la República dictó el decreto 111 de 1996, hoy vigente EOP, que a la fecha ha contado con tres reformas principalmente; i) por parte de la Ley 819 de 2003, por la cual se dictaron normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal, y que fuera conocida como Ley de Responsabilidad Fiscal¹⁸⁵; ii) por la Ley 1530 de 2012, por medio de la cual se reguló la organización y funcionamiento del Sistema General de Regalías y, finalmente, iii) por el Decreto 2712 de 2014, por medio del cual se reglamentaron parcialmente algunos artículos del EOP.

Interesa destacar que el decreto 111 de 1996 se subdivide en bloques normativos tratando los siguientes acápite: a) sistema presupuestal; b) principios del sistema presupuestal; c) Consejo Superior de Política Fiscal (Confis); d) presupuesto de rentas y recursos de capital; e) presupuesto de gastos o ley de apropiaciones; f) preparación del proyecto de presupuesto general de la Nación; g) preparación del proyecto de presupuesto al Congreso; h) estudio del proyecto de presupuesto general de la Nación por el Congreso; i) repetición del presupuesto; j) liquidación del presupuesto; k) ejecución del presupuesto; l) control político y el seguimiento financiero; m) empresas industriales y comerciales del Estado; n) tesoro nacional e inversiones; ñ) entidades territoriales; o) capacidad de contratación, ordenación del gasto y autonomía presupuestal; p) responsabilidades fiscales; q) disposiciones varias.

De la anterior regulación, y atendiendo a la línea argumentativa propuesta en las presentes líneas, corresponde, en este instante, llamar la atención de los siguientes aspectos:

1. De acuerdo con el artículo 11, el Presupuesto General de la Nación (PGN) se compone de tres partes: a) Un presupuesto de rentas. Que contendrá la estimación de los ingresos corrientes de la Nación, de las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del presupuesto, de los fondos especiales, los recursos de capital y los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional; b) El presupuesto de gastos o ley de apropiaciones. Que incluirá las apropiaciones para la rama judicial, la rama legislativa, la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General de la República, la Registraduría Nacional del Estado Civil (que incluye el Consejo Nacional Electoral), los ministerios, los departamentos administrativos, los establecimientos públicos y la Policía Nacional, distinguiendo entre gastos de funcionamiento, servicio de la deuda pública y gastos de

¹⁸⁴ La Ley 179 de 1994 ha sido reglamentada por los decretos 359 de 1995, 1240 y 3245 de 2005, y 2785 de 2013, por su parte, la ley 225 de 1995 lo ha sido por los dos últimos decretos.

¹⁸⁵ Esta Ley a su vez fue reglamentada por los decretos 3800 de 2005 y 538 de 2008.

inversión, clasificados y detallados en la forma que indiquen los reglamentos; y c) Disposiciones generales. Que corresponde a las normas tendientes a asegurar la correcta ejecución del presupuesto general de la Nación, las cuales regirán únicamente para el año fiscal para el cual se expidan.

2. De cara a los principios del sistema presupuestal los arts. 12 a 19 señalan los que a continuación se enumeran, debiendo precisarse que sobre los mismos existe profusa jurisprudencia que los ha desarrollado¹⁸⁶.

i) Planificación, en virtud del cual el PGN deberá guardar concordancia con los contenidos del PND, del Plan Nacional de Inversiones (PNI), del Plan Financiero (PF) y del Plan Operativo Anual de Inversiones (POAI).

ii) Anualidad, refiere a que el año fiscal inicia el 1º de enero y finaliza el 31 de diciembre de cada año; por ello, luego del 31 de diciembre no podrán asumirse compromisos con cargo a las apropiaciones del año fiscal que se cierra en esa fecha.

iii) Universalidad, precisa que el presupuesto contendrá la totalidad de los gastos públicos que se pretendan realizar durante la vigencia fiscal respectiva. Por consiguiente, ninguna autoridad podrá efectuar gastos públicos, erogaciones con cargo al tesoro o transferir crédito alguno, que no figuren en el presupuesto.

iv) Unidad de caja, señala que con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el presupuesto general de la Nación. La jurisprudencia ha desarrollado este precepto precisando que en virtud de este principio *“la totalidad de los ingresos públicos deben ingresar sin previa destinación a un fondo común, desde donde se asignan a la financiación del gasto público”*¹⁸⁷.

v) Programación integral, alude a que todo programa presupuestal deberá contemplar simultáneamente los gastos de inversión y de funcionamiento que las exigencias técnicas y administrativas demanden como necesarios para su ejecución y operación de conformidad con la normatividad pertinente.

vi) Especialización, indica que las apropiaciones deben referirse en cada órgano de la administración a su objeto y funciones, y se ejecutarán estrictamente conforme al fin para el cual fueron programadas.

¹⁸⁶ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-935 del 29 de septiembre de 2004; C-053/1998 sent. cit.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-562 del 07 de octubre de 1998; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-220 del 29 de abril de 1997 y C-423 del 21 de septiembre de 1995; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-629 del 21 de noviembre de 1996; y C-546/1994 sent. cit.

¹⁸⁷ C. Const. C-220/97 sent. cit.

vii) Inembargabilidad, ordena que son inembargables las rentas incorporadas en el presupuesto general de la Nación, así como los bienes y derechos de los órganos que lo conforman.

viii) Coherencia macroeconómica, refiere que el presupuesto debe ser compatible con las metas macroeconómicas fijadas por el gobierno en coordinación con la Junta Directiva del Banco de la República.

ix) Homeóstasis presupuestal, según el cual el crecimiento real del presupuesto de rentas, incluida la totalidad de los créditos adicionales de cualquier naturaleza, deberán guardar congruencia con el crecimiento de la economía, de tal manera que no genere desequilibrio económico. En cuanto al alcance de este principio ha referido la Corte Constitucional:

“Se trata entonces de que se eviten excesos en la estimación de los ingresos que puedan dar lugar a un déficit estructural, en cuanto al no corresponder dicha estimación con la realidad de la actividad económica que permita la generación de esos ingresos se produzca un desfase de tal magnitud que altere los grandes equilibrios que sirven de sustento al sistema económico. Ello no significa, empero que, deban siempre necesariamente coincidir el crecimiento real del Presupuesto de Rentas y el crecimiento de la economía. En esas circunstancias lo que debe examinarse es la coherencia macroeconómica desde una perspectiva a largo plazo”¹⁸⁸.

3. En cuanto a la cobertura del estatuto (art. 3º) se advierte que consta de dos niveles; el primero corresponde al PGN, compuesto por los presupuestos de los establecimientos públicos del orden nacional y el presupuesto nacional; este último comprende las ramas legislativa y judicial, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la organización electoral y la rama ejecutiva del nivel nacional con excepción de las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. El segundo nivel incluye la fijación de metas financieras a todo el sector público y la distribución de los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado, y de las sociedades de economía mixta con el régimen de aquellas, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la ley les otorga¹⁸⁹.

¹⁸⁸ C. Const. C-935/2004 sent. cit.

¹⁸⁹ Para mayor claridad de esta clasificación de primer y segundo nivel, merece rememorarse que la ley 489 de 1998, por medio de la cual se dictaron normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, definió en su artículo 38º la estructura y organización de la Administración Pública, precisando que la Rama Ejecutiva del Poder Público se encuentra integrada por un sector central y uno descentralizado; en el primero se haya la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los Consejos Superiores de la Administración, los Ministerios y Departamentos Administrativos y las Superintendencias y unidades administrativas especiales sin personería jurídica; por otra parte, en el sector descentralizado, ubicó a establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, superintendencias y unidades administrativas especiales con personería jurídica, empresas sociales del Estado y empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios, institutos científicos y tecnológicos y, finalmente, sociedades públicas y sociedades de economía mixta. En el art. 69 se definen los establecimientos públicos como organismos encargados principalmente de atender funciones

4. Seguidamente (art. 4º) se indica que, para efectos presupuestales, todas las personas jurídicas públicas del orden nacional, cuyo patrimonio esté constituido por fondos públicos y no sean empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta o asimiladas a éstas por la ley de la República, se les aplicarán las disposiciones que rigen los establecimientos públicos del orden nacional. A renglón seguido (art. 5º) se establece que las empresas de servicios públicos domiciliarios en cuyo capital la Nación o sus entidades descentralizadas posean el noventa por ciento (90%) o más, y las empresas sociales del Estado, se sujetarán al régimen de las empresas industriales y comerciales del Estado.

5. Se precisa el contenido del “sistema presupuestal”, aduciendo que está constituido por: i) un plan financiero, que es un instrumento de planificación, gestión financiera del sector público, que tiene como base las operaciones efectivas de las entidades cuyo efecto cambiario, monetario y fiscal sea de tal magnitud que amerite incluirlas en el plan; tomará en consideración las previsiones de ingresos, gastos, déficit y su financiación compatibles con el programa anual de caja y las políticas cambiaria y monetaria; ii) un plan operativo anual de inversiones, que señalará los proyectos de inversión clasificados por sectores, órganos y programas. Este plan guardará concordancia con el plan nacional de inversiones. El Departamento Nacional de Planeación preparará un informe regional y departamental del presupuesto de inversión para discusión en las comisiones económicas de Senado y Cámara de Representantes, y, finalmente; iii) por el presupuesto anual (general) de la Nación, que es el instrumento para el cumplimiento de los planes de desarrollo económico y social.

administrativas y de prestar servicios públicos conforme a las reglas de Derecho Público, que reúnen las siguientes características: a) Personería jurídica; b) Autonomía administrativa y financiera; c) Patrimonio independiente, constituido con bienes o fondos públicos comunes, el producto de impuestos, rentas contractuales, ingresos propios, tasas o contribuciones de destinación especial, en los casos autorizados por la Constitución y en las disposiciones legales pertinentes. El art. 85 define a las Empresas industriales y comerciales del Estado como organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industria o comercial y de gestión económica conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características: a) y b) de los establecimientos públicos y c) capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución. Finalmente, de acuerdo al art. 97, se entiende por Sociedades de economía mixta, aquellos organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones de ley; en el párrafo se señala que los regímenes de las actividades y de los servidores de las sociedades de economía mixta en las cuales el aporte de la Nación, de entidades territoriales y de entidades descentralizadas, sea igual o superior al noventa por ciento (90%) del capital social, es el de las empresas industriales y comerciales del Estado.

3.4.4.3. Óptica constitucional

La Corte Constitucional ha demarcado una clara línea jurisprudencial en torno a los criterios a tener en cuenta para la elaboración y ejecución del presupuesto, pues éste, definitivamente, se erige como piedra angular para el cumplimiento y satisfacción de los objetivos de un Estado Social de Derecho, conforme lo preceptúa la Constitución de 1991¹⁹⁰.

De cara a los planteamientos esbozados en el acápite que precede, y atendiendo a lo establecido en los correspondientes artículos del texto constitucional, recogidos en el capítulo III del título XII, se torna oportuno presentar los siguientes aspectos:

a) Inicialmente, de acuerdo a lo consignado en el art. 345 de la Constitución, en tiempo de paz, no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al tesoro que no se halle incluida en el de gastos. Este aspecto se presenta como una manifestación del principio de legalidad y como la demarcación de las fronteras dentro de las cuales se recaudarán e invertirán los dineros del erario.

En cuanto a la concreción del principio de legalidad en el campo fiscal, la Corte ha precisado que en virtud de éste *“es el Congreso y no el Gobierno quien debe autorizar cómo se deben invertir los dineros del erario publico [sic], lo cual explica la llamada fuerza jurídica restrictiva del presupuesto en materia de gastos, según el cual, las apropiaciones efectuadas por el Congreso por medio de esta ley son autorizaciones legislativas limitativas de la posibilidad de gasto gubernamental”*¹⁹¹.

b) En atención a lo establecido en el artículo 346, el Gobierno formulará anualmente el presupuesto de rentas y ley de apropiaciones, mismo que deberá elaborarse, presentarse y aprobarse dentro de un marco de sostenibilidad fiscal y corresponder al PND. Es de advertir, que el texto de este artículo fue modificado mediante acto legislativo 03 de 2011, que adicionó al texto original, principalmente, el criterio de sostenibilidad fiscal, y cuya incorporación propende porque se disciplinen las finanzas públicas de tal manera que su desarrollo a plazo futuro tienda a la reducción del déficit fiscal tanto en el plano nacional como en los presupuestos locales¹⁹².

En el mismo primer inciso del art. 346, se establece que el presupuesto de rentas y ley de apropiaciones deberá corresponder al PND; sobre el particular dígame brevemente que,

¹⁹⁰ Entre otras: C. Const.; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1645 del 29 de noviembre de 2000; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-442 del 04 de mayo de 2001 y C-177 del 12 de marzo de 2002; MM. PP. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA y JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1064 del 10 de octubre de 2001; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1065 del 10 de octubre de 2001.

¹⁹¹ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; C-192 del 15 de abril de 1997.

¹⁹² El concepto de sostenibilidad fiscal a la luz del análisis de constitucionalidad del acto legislativo 03 fue analizado en el capítulo anterior, *supra* cap. I, §II, 3.4.3., ¶4.

justamente, es la Ley Anual del Presupuesto (LAP) el instrumento jurídico que permite al Gobierno la materialización y satisfacción de los planes y programas de desarrollo económico y social cuyo análisis más detallado puede consultarse en el acápite que precede¹⁹³.

Finalmente, este artículo perentoriamente ordena que en la ley de apropiaciones no podrá incluirse partida alguna que no corresponda a un crédito judicialmente reconocido, o a un gasto decretado conforme a la ley anterior, o a uno propuesto por el Gobierno para atender debidamente el funcionamiento de las ramas del poder público, o al servicio de la deuda, o destinado a dar cumplimiento al plan nacional de desarrollo.

c) El artículo 347 enlista cuáles son los elementos que constituyen el proyecto de apropiaciones, que no es cosa distinta que la totalidad de los gastos que el Estado pretenda realizar durante la vigencia legal respectiva; en consonancia con ello, ordena que si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno deberá proponer la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de los gastos contemplados¹⁹⁴.

d) El artículo 348 contempla que si el Congreso no expidiere el presupuesto, regirá el presentado por el Gobierno en los términos del art. 347 y si no hubiese sido presentado regirá el del año anterior. El art. 349, por su parte, ordena que durante los tres primeros meses de cada legislatura y estrictamente con las reglas de la ley orgánica, el Congreso discutirá y expedirá el presupuesto general de rentas y ley de apropiaciones; adicionalmente precisa que los cómputos de las rentas, de los recursos de crédito y los provenientes del balance del tesoro, no podrán aumentarse por el Congreso sino con el concepto previo y favorable suscrito por el ministro del ramo¹⁹⁵.

e) Especial importancia comporta el art. 350 por cuanto ordena que la ley de apropiaciones deberá tener un componente denominado gasto público social de acuerdo con la correspondiente ley orgánica, precisándose que excepto en los casos de guerra

¹⁹³ *Supra* cap. I, §II, 3.4.3.

¹⁹⁴ Este artículo fue objeto de reforma constitucional mediante acto legislativo 01 del año 2001, en el que se adicionó un párrafo transitorio que precisó que durante los años 2002 a 2008 el monto total de las apropiaciones autorizadas por la ley anual del presupuesto para gastos generales, diferentes a los destinados al pago de pensiones, salud, gastos de defensa, servicios personales, al Sistema General de Participaciones y a otras transferencias que señale la ley, no podrá incrementarse de un año a otro, en un porcentaje superior al de la tasa de inflación causada para cada uno de ellos, más el uno punto cinco por ciento (1.5%). Éste párrafo fue declarado ajustado al texto superior, mediante la siguiente providencia: C. Const.; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-614 del 06 de agosto de 2002; al estimarse, frente a los cargos formulados en la demanda de inconstitucionalidad, que si el sentido de la reforma era imponer una limitación al incremento anual de las apropiaciones autorizadas por la ley anual del presupuesto, tal cometido, desde una óptica formal, se satisface y resulta ajustado a la carta política.

¹⁹⁵ En el EOP es lo que se conoce como la “repetición del presupuesto”, cuya regulación detallada se halla en los arts. 64 y ss.

exterior o por razones de seguridad nacional, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación; se prescribe igualmente que en la distribución territorial del gasto público se tendrá en cuenta el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población, y la eficiencia fiscal y administrativa; en el mismo sentido, que el presupuesto de inversión no se podrá disminuir porcentualmente con relación al año anterior respecto del gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones.

El decreto 111 de 1996, mediante el cual se compilaron la ley 38 de 1989, la ley 179 de 1994 y la ley 225 de 1995 que conforman el estatuto orgánico del presupuesto, preceptuó en su artículo 41 que:

*“Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”*¹⁹⁶.

A renglón seguido se indica que el presupuesto de inversión social de las entidades territoriales no se podrá disminuir porcentualmente en relación con el del año anterior respecto con el gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones, y que ésta identificará en un anexo las partidas destinadas al gasto público social incluidas en el presupuesto de la Nación.

La Corte Constitucional al analizar algunos cargos en contra de la ley 1324 de 2009, por medio de la cual se fijaron parámetros y criterios para organizar el sistema de evaluación de la educación, recordó que *“definido el gasto público social, según lo ordena la Constitución, como aquél destinado a solucionar necesidades insatisfechas de salud, educación saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, etc.; es apenas lógico que las partidas correspondientes figuren en los capítulos respectivos”*; a efectos de ratificar el servicio público de educación como uno de los principales focos del gasto público social¹⁹⁷.

En posterior sentencia, se cita al Comité del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, para precisar lo siguiente: *“(...) el Comité es de la opinión de que corresponde a cada Estado Parte una obligación mínima de asegurar la satisfacción de por lo menos niveles esenciales de cada uno de los derechos [sociales]. Así por ejemplo, un Estado Parte en el que un número importante de individuos está privado de alimentos esenciales, de atención primaria de salud esencial, de abrigo y*

¹⁹⁶ Previamente a esta definición legislativa, ya la C. Const., bajo la égida de la entonces reciente Constitución Política de 1991, había tenido la oportunidad de definir los alcances y la importancia del concepto “gasto público social”; cfr. C. Const.; C-337/1993 sent. cit. y C-423/1995 sent. cit.

¹⁹⁷ C. Const.; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO; C-375 del 19 de mayo de 2010; reiteró definición adoptada tiempo atrás por la misma corporación en: M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; C-541 del 23 de noviembre de 1995. Sobre gasto público en la doctrina internacional, cfr., CASAHUGA VINARDELL, Antoni; *“Teoría de la Hacienda Pública Democrática”*; Instituto de Estudios Fiscales; pp. 34 y ss.

*vivienda básicos o de las más básicas de enseñanza, prima facie no está cumpliendo sus obligaciones en virtud del Pacto (...) El Comité desea poner de relieve, empero, que aunque se demuestre que los recursos son insuficientes, sigue en pie la obligación de que el Estado Parte se empeñe en asegurar el disfrute más amplio posible de los derechos pertinentes dadas las circunstancias reinantes (...)”*¹⁹⁸; en esta providencia se hace especial alusión a la importancia del deporte como gasto social¹⁹⁹.

Bajo la misma cuerda argumentativa, la Corte ha tenido la oportunidad de analizar el gasto público social en diversos escenarios, como acontece, entre otros, con los servicios de salud al analizar la afiliación obligatoria de personas con capacidad de pago y el régimen subsidiado para personas de escasos recursos, así como la prioridad del gasto público en asistencia de personas en graves condiciones de salud²⁰⁰; en temas laborales, salariales, de seguridad social y pensiones²⁰¹; en materia de educación al precisar su necesidad de atención estatal y en casos puntuales como el acceso de adultos mayores, derechos de estudiantes sobresalientes, autonomía y bienestar universitario o la determinación de la educación como servicio público²⁰²; y, en términos generales, a lo que refiere a inversión social²⁰³.

Así entonces, y de un barrido por las distintas líneas jurisprudenciales a las que se ha aludido, se tiene que asuntos como salud, trabajo, educación, deportes y saneamiento básico, son el foco principal hacia el cual debe dirigirse el gasto público social, razón por la cual no puede estar supeditado a votaciones parlamentarias y, mucho menos, a ponderación de utilidad alguna para justificar su inversión. Adicionalmente, y dado que todas las manifestaciones de este gasto público integran el núcleo esencial de los derechos sociales cuya satisfacción es uno de los fines de un Estado Social de Derecho, debe imprimirse prioridad a este rubro sobre las demás asignaciones, atendiendo, en su distribución, las particulares y concretas necesidades poblacionales tanto en el plano nacional como en el orden territorial.

¹⁹⁸ C. Const.; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA; C-221 del 29 de marzo de 2011.

¹⁹⁹ También en relación con el gasto público frente al deporte, cfr. C. Const.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-046 del 27 de enero de 2004; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-317 del 30 de junio de 1998.

²⁰⁰ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-040 del 27 de enero de 2004; M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-671 del 20 de agosto de 2002; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1165 del 06 de septiembre de 2000; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, T-177 del 18 de marzo de 1999; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; T-505 del 28 de agosto de 1992.

²⁰¹ C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-504 del 16 de julio de 2014; C-1064/01 sent. cit.

²⁰² C. Const.; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, T- 1336 del 10 de diciembre de 2001; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, T- 1330 del 02 de octubre de 2000; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, T-018 del 10 de febrero de 1998 y de constitucionalidad número 547 del 01 de diciembre de 1994; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T- 516 del 09 de octubre de 1996.

²⁰³ C. Const.; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-734 del 10 de septiembre de 2002; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T- 179 del 24 de febrero de 2000; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; C-015 del 23 de enero de 1996; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-151 del 05 de abril de 1995.

f) El art. 354 dispone que habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia es de la Contraloría. Corresponde al Contador general las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

El anterior precepto constitucional fue desarrollado mediante Ley 298 del 23 de julio de 1996, por la cual se creó la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, determinándose sus funciones, su estructura orgánica y se presentaron algunas definiciones como las que a continuación se reseñan.

1. Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública.

2. Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF). Conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública.

3. Contabilidad General de la Nación. Comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes, la de los organismos creados por la Constitución Nacional o por la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier rama del Poder Público, la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos.

4. Contabilidad Pública. Comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con éstos.

La Corte Constitucional se ha referido a la Contaduría General, de una parte, reafirmando su independencia con la función de control fiscal asignada a la Contraloría General de la República al precisar:

“Así entonces, esta institución refleja la voluntad del Constituyente de separar la actividad de llevar la contabilidad general de la Nación, como una función pública de

carácter administrativo a cargo de un órgano de la Rama Ejecutiva del Poder Público, del ejercicio del control fiscal, a cargo de la Contraloría General de la República”²⁰⁴.

Y, de otra parte, para destacar la importancia de ostentar un régimen sólido, ordenado y debidamente regulado de las normas de contabilidad pública: *“De otro lado, el Contador General, dará un manejo integrado a la contabilidad pública, consolidando la contabilidad general de la nación con la contabilidades de las entidades descentralizadas territorialmente y de las descentralizadas por servicios. El ejercicio de esta competencia apunta a lograr la unificación del lenguaje contable público. Como en el caso del Contralor General en lo que hace a la armonización de los sistemas de control fiscal, el Contador General extenderá su labor unificadora y uniformadora a toda la contabilidad. Además, al consolidar la contabilidad general de la nación con aquellas de las entidades descentralizadas, sea territorialmente o por servicios, está asegurándose la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas*”²⁰⁵.

En cuanto a la contabilidad financiera y ejecución presupuestal indicó: *“La contabilidad financiera es aquella relativa al registro e información de los ingresos, gastos, activos y pasivos de las distintas entidades públicas no sólo del orden nacional, sino también territorial y de las entidades descentralizadas por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan (...) La contabilidad de la ejecución del presupuesto, comprende el registro de la ejecución de los ingresos y los gastos que afectan la cuentas del tesoro nacional, incluidos los reconocimientos, recaudos y ordenaciones de gastos y de pagos. Como también la totalidad de los saldos, flujos y movimientos del efectivo, de los derechos y obligaciones corrientes y de los ingresos y gastos devengados como consecuencia de la ejecución presupuestal*”²⁰⁶.

g) El art. 351 constitucional ratifica la iniciativa gubernamental, precisando, principalmente, que el Congreso no podrá aumentar ninguna de las partidas del presupuesto de gastos propuestas por el Gobierno ni incluir una nueva, sino con aval del correspondiente ministro del ramo y que, paralelamente, se podrán eliminar partidas de gastos con excepción de las que versen sobre el servicio de la deuda pública, obligaciones contractuales del Estado, atención de servicios ordinarios de administración y las inversiones autorizadas en el plan de desarrollo. El art. 352 establece que además de lo señalado en la Constitución, la LOP regulará lo correspondiente a la programación, aprobación, modificación, ejecución de los presupuestos de la Nación, de las entidades territoriales y de los entes descentralizados de cualquier nivel administrativo, y su coordinación con el plan nacional de desarrollo, así como también la capacidad de los organismos y entidades estatales para contratar. El art. 353 contempla que los principios y las disposiciones establecidas en este título constitucional se aplicarán, en lo que fuere pertinente, a las entidades territoriales, para la elaboración, aprobación y ejecución del presupuesto. Finalmente, el artículo 355 ordena, perentoriamente, que ninguna de las

²⁰⁴ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-452 del 03 de junio de 2003, reiterando parte de la línea argumentativa trazada por la misma corporación en: C-478/1992 sent. cit.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ C. Const.; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-570 del 06 de noviembre de 1997.

ramas u órganos del poder público podrá decretar auxilios o donaciones a favor de personas naturales o jurídicas de derecho privado. Y que el Gobierno, en los niveles nacional, departamental, distrital y municipal podrá, con recursos de los respectivos presupuestos, celebrar contratos con entidades privadas sin ánimo de lucro y de reconocida idoneidad con el fin de impulsar programas y actividades de interés público acordes con el plan nacional y los planes seccionales de desarrollo.

h) Es de advertir, finalmente, que en el presente capítulo constitucional es dable distinguir la ley orgánica (LOP art. 352) de la ley anual (LAP art. 356), ante lo cual ya la Corte Constitucional demarcó un importante precedente indicando:

*“Mientras que la ley orgánica regula el proceso presupuestal como tal, esto es, establece la manera como se prepara, aprueba, modifica y ejecuta el presupuesto, el contenido propio de las leyes anuales de presupuesto es diverso, pues a éstas corresponde estimar los ingresos y autorizar los gastos del período fiscal respectivo”*²⁰⁷.

3.4.5. El concepto de ingresos. Ingresos corrientes y recursos de capital.

Lo primero que debe señalarse, es que en el sector público, al igual que lo acontecido en el ámbito privado, los ingresos, desde una óptica contable genérica, pueden ser clasificados en ordinarios y extraordinarios; por los primeros se entienden aquellos que de forma regular ingresan a las arcas estatales, como acontece, verbigracia, entre otros, con los impuestos, las tasas, ingresos parafiscales y rentas de dominio público; por los segundos, han de comprenderse aquellos que sólo se recaudan de manera esporádica, ocasional o no regular, siendo ejemplo de ellos los empréstitos, bienes obtenidos mediante acción de extinción de dominio, donaciones, etc.²⁰⁸.

Ahora bien, de un barrido por la Constitución, se halla que no existe clasificación puntual en ese sentido; no obstante, de la lectura de algunas de sus disposiciones junto con la jurisprudencia constitucional, sí es dable identificar algunas categorizaciones de los ingresos que, luego de explicadas, permitirán comprender con mayor suficiencia tanto el texto constitucional como sus desarrollos legislativos.

²⁰⁷ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-685 del 05 de diciembre de 1996.

²⁰⁸ La doctrina especializada en la materia se ha ocupado en detalle de analizar los ingresos; al respecto, cfr., entre otros, VALDÉS COSTA, Ramón; *“Curso de Derecho Tributario”*; Editorial Temis, Bogotá, 2001, pp. 1 y ss.; BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael; *“Derecho Tributario. Escritos y reflexiones”*; Editorial Universidad del Rosario; Bogotá, 2008, pp. 278 – 279.; RANELLETI, Oreste; *“Derecho de la Hacienda Pública”*; Editorial Temis; Bogotá, 2007, pp. 35 y ss.; RAMÍREZ PLAZAS, Jaime; *“La Hacienda Pública en Colombia”*; Editorial Librería Ediciones del Profesional Ltda, Bogotá, 2011.; PLAZAS VEGA, Mauricio A.; *“Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”*; tomo II, Editorial Temis; segunda edición, Bogotá, 2005, pp. 2 y ss.; en el plano internacional también la doctrina se ha ocupado con especial énfasis de esta materia; MUSGRAVE, Richard A y MUSGRAVE, Peggy B; *“Hacienda Pública, teórica y aplicada”*; Editorial McGraw-Hill; quinta edición, Madrid; 1992, pág. 29.

En primer término, se tiene que la regularidad del ingreso resulta ser un criterio distintivo que la jurisprudencia de la Corte Constitucional, desde sus prolegómenos, pretendió asentar como parámetro de clasificación; al respecto a continuación se transcriben los apartes pertinentes que autorizan tal aserto:

“De igual modo, de la propia Carta se deduce que la clasificación de la renta se elabora atendiendo especialmente la regularidad del ingreso. Por esa razón, se denominan ingresos corrientes a las rentas o recursos de que dispone o puede disponer regularmente el Estado para atender los gastos que demandan la ejecución de sus cometidos, y, a su vez, tales rentas se subclasifican como ingresos tributarios y no tributarios” y, a renglón seguido, recalcó: *“Son por el contrario, ingresos de capital, aquéllas rentas que el Estado obtiene eventualmente cuando es necesario compensar faltantes para asumir gastos en la ejecución de programas y proyectos que se consideran inaplazables”*²⁰⁹.

En ulterior jurisprudencia, al abordar el concepto de regularidad en la definición de ingreso corriente hubo de matizar su apreciación inicial en los siguientes términos:

*“Coinciden la jurisprudencia y la doctrina en acoger el concepto de regularidad como elemento característico, no esencial, pues admite excepciones, de los ingresos corrientes, los cuales distinguen de los ingresos de capital, que al contrario se caracterizan por su eventualidad; tal distinción cobra significativa importancia en la estructura fiscal que definió el Constituyente de 1991, pues de los primeros deben participar las entidades territoriales, a través del situado fiscal y la participación de los municipios, y con ellos financiar programas y proyectos de inversión social, los cuales cubren y atienden necesidades de carácter recurrente, que exigen una inversión constante y progresiva; entre ellos ocupan lugar de prevalencia los de educación y salud”*²¹⁰.

Con posterioridad, la misma Corte habría de considerar que de acuerdo con su línea argumentativa, los ingresos corrientes en efecto demandan una relativa estabilidad, es decir, que ostentan vocación de permanencia, y que adicionalmente al poder ser predichos con alto grado de certeza pueden limitar los gastos ordinarios del Estado; por otro lado, en cuanto a los recursos de capital, reiteró que los constituyen aquellos fondos que entran al erario de manera esporádica, pero no porque hagan parte de un rubro extraño sino porque su cuantía es indeterminada, circunstancia que con dificultad puede asegurarse su continuidad durante amplios periodos presupuestales.

Todo ello, para concluir que la idea de regularidad es entonces uno de los elementos acogidos para diferenciar los recursos, pero, como en ciertos casos admite excepciones, resulta menester acudir a otras características que dan una mayor claridad, entre las cuales se hallan las siguientes:

²⁰⁹ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-308 del 07 de julio de 1994.

²¹⁰ C. Const.; C-423/1995 sent. cit.

“Los ingresos corrientes, además de la regularidad, presentan otras características que sirven para definirlos y distinguirlos, entre ellas; su base de cálculo y su trayectoria histórica permiten predecir el volumen de ingresos públicos con cierto grado de certidumbre; si bien constituyen una base aproximada, es una base cierta, que sirve de referente, para la elaboración del presupuesto anual; en consecuencia, constituyen disponibilidades normales del Estado, que como tales se destinan a atender actividades rutinarias”²¹¹.

Es por lo anterior que la doctrina especializada en la materia asevera que, dado que el concepto de ingresos corrientes admite excepciones al criterio de regularidad, puede concluirse lo siguiente:

“En síntesis, hay ingresos corrientes propiamente dichos, que son aquellos que se perciben regularmente, sin intermitencias; hay ingresos ordinarios, que son aquellos corrientes que no están afectos a la financiación de un gasto específico; y hay, finalmente, ingresos corrientes ocasionales, que son la excepción y que como su nombre lo sugiere son aquellos que ingresan de manera esporádica”²¹².

Esta argumentación resulta de enorme importancia a efectos de comprender el alcance del art. 358 constitucional que reza *“entiéndese por ingresos corrientes los constituidos por los ingresos tributarios y no tributarios con excepción de los recursos de capital”*. Obsérvese entonces que una primera clasificación a presentar, de acuerdo con el criterio de regularidad en el ingreso, será entonces la de ingresos corrientes y recursos de capital, debiéndose advertir que en el texto constitucional no existe referencia alguna a *“ingresos NO corrientes”*. En otras palabras, de cara a lo establecido en el primer párrafo del presente acápite, podría aludirse preliminarmente, que ingreso corriente guardaría correspondencia con el criterio básico de ingreso ordinario y los recursos de capital (no corrientes), con el de ingreso extraordinario²¹³.

De todo lo anterior importa resaltar, atendiendo la traza argumentativa propuesta en las presentes líneas, que el criterio de regularidad, cuando se satisface, emerge trascendente a efectos de encuadrar un ingreso como corriente, no obstante, en cuanto a los ingresos ocasionales, se echa de menos un parámetro diáfano que permita con cristalina claridad identificar si son corrientes o no, ya que en cada caso puntual habrá de considerarse si cumplen o no los requisitos demarcados por la jurisprudencia; así entonces, enfatícese

²¹¹ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1118 del 09 de noviembre de 2004, reiterando lo establecido en M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-1072 del 03 de diciembre de 2002.

²¹² RESTREPO, ob. cit. pp. 146 y ss.

²¹³ Este concepto se replica en el sector descentralizado, pues obsérvese cómo, a modo de ejemplo, en lo relacionado con los ingresos de los establecimientos públicos (art. 34 decreto 111/96), se determina que en el presupuesto de rentas y recursos de capital se identificarán y clasificarán por separado las rentas y recursos de capital y que para tal propósito, por aquellas se entienden *“todos los ingresos corrientes de los establecimientos públicos, excluidos los aportes y transferencias de la Nación”*; por recursos de capital, por su parte, se definen: *“todos los recursos (sic) del crédito externo e interno con vencimiento mayor de un año, los recursos del balance, el diferencial cambiario, los rendimientos por operaciones financieras y las donaciones”*.

simplemente en la distinción general de ingresos corrientes y recursos de capital a efectos de continuar con el análisis que se viene planteando y remémbrese cuáles artículos del texto constitucional tratan el tema.

Aluden a los ingresos corrientes las siguientes disposiciones: el artículo 321, inciso final, sobre los aportes del departamento y los municipios a las provincias constituidas con municipios o territorios indígenas circunvecinos; el artículo 331, inciso final, concerniente a la creación de la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena y sus fuentes de financiación; el artículo 357, incisos primero y segundo, sobre la fórmula para calcular el monto del sistema general de participaciones de los departamentos, distritos y municipios; y el artículo 358 que define los ingresos corrientes.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional se ha referido a distintos ámbitos en los que puede desarrollarse el concepto de ingresos corrientes, como acontece, *v. gr.*, con la participación de las entidades territoriales en los mismos, inversión social en resguardos indígenas, entre otros²¹⁴.

Ahora bien, para desmenuzar aún más lo anterior, a continuación se hará referencia a la sub-clasificación del primer grupo de ingresos, corrientes, para seguidamente aludir a la de los recursos de capital. Sobre el primer tópico, el art. 358 constitucional aludido en precedencia, señala que los ingresos corrientes están constituidos por ingresos tributarios y no tributarios; esta afirmación es reiterada y desarrollada en el art. 27 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, al enfatizarse que los ingresos tributarios se sub-clasificarán en impuestos directos e indirectos, y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas.

²¹⁴ C. Const.; sobre participación de entidades territoriales: M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-320 del 02 de mayo de 2002; M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-918 del 29 de octubre de 2002; C-892 del 22 de octubre de 2002 y C-871 del 15 de octubre de 2002; y más específicamente sobre participación de los municipios en los ingresos corrientes de la Nación: M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-336 del 07 de mayo de 2002; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-811 del 01 de agosto de 2001; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-197 del 21 de febrero de 2001; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1504 del 08 de noviembre del año 2000 y M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1187 del 13 de septiembre de 2000. Acerca de ingresos corrientes e inversión social en resguardos indígenas: M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, T-704 del 22 de agosto de 2006; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, T-525 del 25 de septiembre de 1998. Ingresos corrientes y su relación con la inversión social y gastos de funcionamiento; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-520 del 21 de noviembre de 1994. Ingresos corrientes y medidas cautelares, C-1154/2008 sent cit.; ingresos corrientes y su destinación a la Federación de Municipios; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-413 del 25 de abril de 2001 y C-151-95 sent cit.; ingresos corrientes y gravamen a los movimientos financieros: M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-992 del 19 de septiembre de 2001; ingresos corrientes y prelación de la inversión ante catástrofes naturales, caso eje cafetero, M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-327 del 12 de mayo de 1999; ingresos corrientes y no inclusión de recursos parafiscales, M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-132 del 24 de febrero de 2009.

Ni la Constitución ni la Ley definen los impuestos directos e indirectos, no obstante jurisprudencia y doctrina sí se ocupan de tal cometido; JUAN CAMILO RESTREPO, citando antiquísima doctrina, trae en comentario a los tratadistas JULIEN LAFERRIERE y MARCEL WALINE, enseñando:

“Es impuesto directo todo impuesto, cualquiera que sea su objetivo, que es percibido por vía nominativa, es decir, en virtud de un documento previamente establecido por la administración sobre el cual señala el contribuyente la cantidad de materia imponible que se reconoce, lo que forma el título en virtud del cual la administración puede proceder a recabar el impuesto (...) [E]l impuesto indirecto se define en sentido contrario, es aquel, cualquiera que sea su objeto, en el que la percepción tiene lugar sin la mención nominativa, con ocasión de hechos o circunstancias que la administración constata a medida que se van produciendo: registro de un acta, declaración de una sucesión, fabricación o transporte de alcohol. Es con ocasión de cada uno de estos actos o hechos, sucesivamente, que la administración procede a las operaciones que determinan el contribuyente no identificado de antemano; se establece el monto del impuesto y su liquidación, y se procede a su percepción”²¹⁵.

La jurisprudencia nacional ha precisado una definición sencilla, pero no por ello menos clara, del tema: *“Para contextualizar esta cuestión conviene señalar que en los impuestos directos, de acuerdo con una caracterización doctrinal acogida por la jurisprudencia, el gravamen recae sobre manifestaciones inmediatas de la capacidad de pago del contribuyente como su renta o su riqueza. Ejemplos típicos de impuesto directo son el de renta y patrimonio. En contraste, los impuestos indirectos introducen un gravamen sobre las manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva de un sujeto, como es su propensión al consumo. Ejemplos típicos de impuestos indirectos son los que gravan el consumo o las ventas, pues el gravamen o su monto no dependen de la magnitud de la renta o el patrimonio de quien se obliga económica o jurídicamente a pagarlos”²¹⁶.*

Con base en tales planteamientos, se tiene que, de una parte, ejemplos de los impuestos directos en Colombia serían, entre otros, el de renta y complementarios, predial, impuesto de industria y comercio y circulación y tránsito. Por otra parte, como ejemplos de impuestos indirectos, se distinguen, entre otros, el de IVA, impuestos a los cigarrillos y licores, retención en la fuente, timbre²¹⁷.

Los ingresos no tributarios, por otra parte, de acuerdo con el mentado art. 27 del EOP, comprenden las tasas y las multas; dado que ya se analizó con el debido detalle el tema

²¹⁵ RESTREPO, JUAN CAMILO; ob. cit. pág. 172. La cita del autor es la siguiente: *“J. Laferriere y M. Waline. Traité élémentaire de science et de législation financières, 1952, p. 259”*.

²¹⁶ C. Const.; C-100/2014 sent. cit.; en esta sentencia se reitera la línea jurisprudencial trazada por la misma Corporación sobre impuestos indirectos, específicamente al analizarse el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en: C-776/03 sent. cit.; y al analizar las características del gravamen a los movimientos financieros al catalogarlo como impuesto indirecto al afectar la manifestación mediata de la capacidad del contribuyente sin establecer diferenciaciones conforme a capacidades contributivas individuales M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1297 del 06 de diciembre de 2001.

²¹⁷ En detalle *infra* cap. III, §I.

de las tasas (*supra* cap. I, §II, 3.3.2.), por su inminente necesidad de distinguirla de los impuestos y los recursos parafiscales, corresponde en este momento precisar que las multas, de acuerdo con la doctrina, ya que la ley tampoco las define, son *“todos aquellos ingresos del Estado provenientes de la imposición de una sanción administrativa de tipo pecuniario o por disposiciones legales”*²¹⁸.

La jurisprudencia ha establecido el alcance de las multas al afirmar: *“Por otro lado, el artículo 27 del Decreto 111 de 1996 consagra la clasificación de los ingresos corrientes de la Nación, señalando que se dividen entre “tributarios” y “no tributarios”. Los primeros a su vez, se clasifican en “impuestos directos e indirectos” y los segundos en “tasas” y “multas”. Entonces, tenemos que las multas se consideran ingresos no tributarios pero que pertenecen al ingreso corriente de la nación, que son destinados al presupuesto nacional. Lo anterior, es consecuente con la norma constitucional que define el significado de ingresos corrientes como “los constituidos por ingresos tributarios y no tributarios con excepción de los recursos de capital”*²¹⁹.

En lo que tiene que ver con los recursos de capital, ha de reseñarse que la única alusión que en la Constitución se hace a este precepto es en el referido art. 358 justamente para excluirlos de los ingresos corrientes que, en el texto original de la Carta, como se advirtió, se denominaba situado fiscal; así entonces, la definición de los mismos se entendió encomendada al legislador, menester que hubo de materializarse en el EOP²²⁰.

De tal suerte que es el art. 31 del EOP el que precisa que los recursos de capital comprenderán: los recursos del balance, los recursos del crédito interno y externo con vencimiento mayor a un año de acuerdo con los cupos autorizados por el Congreso de la República, los rendimientos financieros, el diferencial cambiario originado por la monetización de los desembolsos del crédito externo y de las inversiones en moneda extranjera, las donaciones, el excedente financiero de los establecimientos públicos del orden nacional y de las empresas industriales y comerciales de Estado del orden nacional, y de las sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la ley les otorga, y las utilidades del Banco de la República, descontadas las reservas de estabilización cambiaria y monetaria.

Los recursos del balance son aquellos ingresos que surgen de la liquidación del ejercicio fiscal de la vigencia inmediatamente anterior. OJEDA PEÑARANDA citando al Ministerio de Hacienda señala:

“Se origina al comparar el recaudo de los ingresos de libre disponibilidad, incluyendo los no presupuestados y las disponibilidades iniciales en efectivo, frente a la suma de los

²¹⁸ OJEDA PEÑARANDA, ob. cit. pág. 120.

²¹⁹ C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB; C-748 del 06 de octubre de 2011.

²²⁰ Sobre el aval que dio la C. Const. a que la facultad de clasificar estos conceptos estuviera a cargo del legislador, cfr. C. Const.; C-892/2002 sent. cit.

pagos efectuados durante la vigencia con cargo a las apropiaciones vigentes, las reservas presupuestales y las cuentas por pagar constituidas al 31 de diciembre”²²¹.

Evidentemente si los ingresos son inferiores, se generará un déficit que deberá incluirse como tal, no obstante, cuando estos son superiores y se genera superávit, es decir que el activo corriente es mayor que el pasivo corriente en el balance, habrá un ingreso para el presupuesto de la siguiente vigencia.

Los recursos de crédito interno corresponden a los ingresos que obtiene el Estado de acuerdo a las autorizaciones otorgadas por el Congreso para contratar préstamos internos o externos; los rendimientos por operaciones financieras serán los ingresos obtenidos por la colocación de recursos en el mercado de capitales o en títulos valores; las diferencias cambiarias son el excedente en pesos colombianos originado por la diferencia entre las tasas de cambio utilizadas en la incorporación de los recursos de crédito, nominado en moneda extranjera, y las tasas de cambio vigentes a la fecha de su conversión en pesos; las donaciones y excedentes financieros y rentas e ingresos ocasionales no merecen mayor explicación.

Finalmente, y a efectos de evitar imprecisiones conceptuales, merece aclararse que tanto los ingresos corrientes como los recursos de capital, conformarían el concepto genérico de rentas, y más específicamente de rentas nacionales que, valga insistir, se correspondería con el concepto genérico de ingreso; recuérdese un aparte jurisprudencial que refiriéndose al concepto de rentas permite arrojar tal corolario:

*“Las “rentas nacionales” corresponden a los ingresos con los cuales el Estado atiende los gastos que ocasiona la ejecución de los programas y proyectos adoptados en el plan de inversiones de entidades públicas del orden nacional”; más adelante precisa: “De la Constitución, resulta también, que la noción de renta nacional es un concepto fiscal de carácter general que engloba todos los ingresos del Estado que se incorporan al presupuesto para atender el gasto público. Tales rentas nacionales se integran con los recursos de origen tributario y no tributario y con los recursos de capital. Este concepto lo trae la propia la [sic] carta cuando señala que al Congreso le corresponde la función de “establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de administración” (art. 150-11) o dispone que “en tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas” (art. 345)”*²²².

3.4.6. Sistema General de Regalías

Tal como se indicara en los prolegómenos de las presentes líneas, Colombia cuenta con una formidable riqueza en recursos naturales, renovables y no renovables, en cuanto a la

²²¹ La cita es la siguiente: “Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Aspectos generales del proceso presupuestal colombiano. Bogotá: Impreandes Presencia S. A., p. 33”.

²²² C-308/1994 sent. cit.

explotación de estos últimos, dada su cantidad limitada, tanto el Constituyente como el legislador han regulado de forma detallada la contraprestación que debe pagarse, forma de recaudo, destinación de recursos, naturaleza de los mismos, etc., matices todos que constituirían el actual Sistema General de Regalías; a efectos de profundizar debidamente en su estudio y con el ánimo de resaltar su importancia dentro de los ingresos públicos, a continuación se expondrán sus principales antecedentes normativos, seguidamente se presentarán las que se estiman son las más importantes líneas jurisprudenciales en la materia y, finalmente, se detallará el estado normativo actual, poniendo de presente que a pesar de las distintas modificaciones que se han introducido tanto en el plano constitucional como legal, no desdibujan las importantes directrices trazadas por la Corte Constitucional.

3.4.6.1. Antecedentes normativos

El artículo 360 original de la Constitución Política de Colombia de 1991, encomendaba a la Ley determinar las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables, así como los derechos de las entidades territoriales sobre los mismos. Señalaba que la explotación de un recurso natural no renovable causaría a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pactare. Finalmente, indicaba que los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelantaren explotaciones de recursos naturales no renovables, así como los puertos marítimos y fluviales por donde se transportaran dichos recursos o productos derivados de los mismos, tendrían derecho a participar en las regalías y compensaciones.

El art. 361 original, por su parte, indicaba que con los ingresos provenientes de las regalías que no fueran asignados a los departamentos y municipios, se debía crear un Fondo Nacional de Regalías, cuyos recursos se destinarían a las entidades territoriales en los términos que precisare la ley. Tales fondos se aplicarían a la promoción de la minería, a la preservación del ambiente y a financiar proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales.

En desarrollo de estos preceptos constitucionales, se profirió la Ley 141 del 28 de junio de 1994, por medio de la cual se creó el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se reguló el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables y se establecieron reglas para su liquidación y distribución²²³.

²²³ La ley 141 de 1994 fue reglamentada parcialmente por los decretos 145 de 1994, por medio del cual se designaron algunas entidades para el recaudo, distribución y transferencia de las regalías derivadas de la explotación de algunos minerales, así: Carbón a cargo de Carbocol S. A y Ecocarbón; oro, plata, platino y concentrados polimetálicos a cargo del Ministerio de Minas y Energía; esmeraldas y demás piedras preciosas y semipreciosas, mineral de hierro, yeso, fosforita

En cuanto a la creación del Fondo se estableció que éste será un sistema de manejo separado de cuentas, sin personería jurídica, y que sus recursos, de acuerdo con el entonces vigente art. 361 de la Constitución, se destinarían a la promoción de la minería, la preservación del medio ambiente y la financiación de proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales.

La Comisión Nacional de Regalías, por su parte, se creó como una Unidad Administrativa especial, sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Minas y Energía; integrada por el Ministro de Minas, quien preside, el Jefe del Departamento Nacional de Planeación (DNP), el representante a nivel nacional del ente rector del medio ambiente, el ministro de desarrollo, 5 gobernadores de departamento, 3 de departamentos no productores y 2 de productores, un alcalde de municipios portuarios y el alcalde de Bogotá.

La Comisión tuvo por objeto controlar y vigilar la correcta utilización de los recursos provenientes de las regalías y compensaciones causadas por la explotación de recursos naturales no renovables de propiedad del Estado y la administración de los recursos del Fondo Nacional de Regalías; dentro de sus principales funciones y atribuciones se destacaban las siguientes: i) vigilar, por sí misma o comisionar a otras entidades públicas o privadas, que la utilización de las participaciones y las asignaciones de recursos, provenientes del Fondo Nacional de regalías, se ajuste a la Constitución y la Ley; ii) practicar, directamente o a través de delegados, visitas de inspección a las entidades territoriales beneficiarias de las participaciones y las asignaciones de recursos del Fondo Nacional de Regalías; iii) disponer la contratación de interventorías financieras y administrativas para vigilar la utilización de las participaciones y las asignaciones provenientes del Fondo Nacional de Regalías; iv) ordenar que la ejecución de los proyectos financiados con asignaciones del Fondo se adelante por otras entidades públicas, cuando la entidad territorial beneficiaria de dichas asignaciones esté ejecutando los proyectos en forma irresponsable o negligente sin darle cumplimiento a los términos y condiciones establecidos en el acto de aprobación de asignaciones; v) establecer sistemas de control de ejecución de los proyectos; vi) designar para los casos de proyectos regionales de inversión, al ejecutor del proyecto en concordancia con los entes territoriales; vii) distribuir las participaciones en regalías y compensaciones que correspondan a los municipios portuarios, marítimos y fluviales, utilizados de manera

y azufre, a cargo de Mineralco S. A.; níquel y sal a cargo del instituto de Fomento Industrial (IFI); materiales de construcción, alcaldías municipales en cuya jurisdicción se adelanta la explotación. Por el decreto 620 de 1995 en lo referente al control y vigilancia de los recursos provenientes de regalías y compensaciones, por la explotación de recursos naturales no renovables. Por el decreto 1747 de 1995 sobre distribución de los recursos del Fondo Nacional de Regalías. Por el decreto 416 de 2007 sobre proyectos del Fondo Nacional de Regalías. Por el decreto 4192 de 2007 sobre aplazamiento de apropiaciones ante la suspensión del giro de las regalías. Por el decreto 851 del 2009 sobre interventorías técnicas a las asignaciones del Fondo Nacional de Regalías.

ordinaria, en el cargue y descargue de recursos naturales no renovables o productos derivados de los recursos naturales no renovables; y a los que se encuentren bajo radio de influencia; viii) aprobar el proyecto de presupuesto anual del Fondo Nacional de Regalías, cuyos gastos de funcionamiento no podían exceder el cero punto cinco por ciento (0,5%) anual de los ingresos propios del Fondo; ix) crear un comité técnico constituido por cinco expertos de reconocida experiencia en evaluación de proyectos, para períodos de cinco (5) años, de dedicación exclusiva, que tenía como objetivo garantizar mediante el análisis y estudio técnico la calidad de los proyectos de inversión que busquen financiarse con recursos del Fondo.

Vale la pena aclarar que los recursos cuya explotación generan el pago de regalías, de acuerdo con esta Ley, son los siguientes: hidrocarburos, carbón, níquel, hierro, cobre, oro, plata, platino, sal, minerales radiactivos y minerales metálicos y no metálicos, esmeraldas y otras piedras preciosas; en cada caso la Ley asignó el monto de la regalía, que corresponde a un porcentaje del valor de la producción en lo que se conoce como boca o borde de mina o pozo, según corresponda. De la misma manera, la Ley se ocupó de precisar la distribución y participación de estas regalías en los departamentos y municipios en cuyos territorios se adelantaban las explotaciones, así como en los municipios portuarios en donde se hiciera cargue y descargue de embarcaciones con dichos recursos o sus derivados.

Posteriormente se dictó la Ley 756 de 2002, por medio de la cual se modificó la ley 141 de 1994, estableciendo criterios de distribución de regalías e introduciendo algunos cambios a la estructura del Sistema. En su art. 1º se precisó que el Fondo Nacional de Regalías tendría personería jurídica propia, estaría adscrito al Departamento Nacional de Planeación y sus recursos serían destinados, de conformidad con el artículo 361 de la Constitución Nacional, a la promoción de la minería, la preservación del medio ambiente y la financiación de proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales. Se indicó que los recursos del Fondo serían propiedad exclusiva de las entidades territoriales y que seguirían siendo recaudados y administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; más adelante, en desarrollo del articulado, se determinaron con precisión los porcentajes a repartir en los distintos municipios y en las distintas áreas objeto de inversión²²⁴.

²²⁴ La Ley 756 de 2002 fue reglamentada por el Decreto 2281 del 11 de agosto de 2003; por el decreto 2245 de julio 1º de 2005, por el cual se reglamentó la distribución de los recursos de reasignación de regalías y compensaciones provenientes de la explotación de carbón, definió qué se entiende por departamento y municipio productor de carbón y estableció algunos criterios para la distribución de los recursos de regalías y compensaciones provenientes de la explotación de carbón. Por el decreto 416 del 15 de febrero de 2007, por medio del cual se reguló lo relacionado con los proyectos del Fondo Nacional de Regalías, recursos del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera (FAEP) y recursos de reasignación de regalías y compensaciones; y por el decreto 4192 del 30 de octubre de 2007 sobre aplazamiento de apropiaciones ante la suspensión del giro de las regalías. Posteriormente, mediante Ley 858 de 2003 se modificó la Ley 756 y a su vez la Ley 141,

La Comisión Nacional de Regalías fue suprimida y liquidada mediante decreto 149 del 21 de enero de 2004 y, posteriormente, mediante decreto 195 del 29 de diciembre del mismo año, art. 52, se determinó que todas las referencias que se hicieren en distintas disposiciones legales vigentes sobre la Comisión Nacional de Regalías, se entenderían referidas, en lo pertinente, al Departamento Nacional de Planeación, entidad que asumiría las competencias y funciones de la ya extinta Comisión.

En desarrollo de tan dinámico proceso normativo, en el que tanto el legislador como el Gobierno Nacional introdujeron sendas modificaciones al Sistema de Regalías, la Corte Constitucional hubo de proferir profusa jurisprudencia que determinó la cobertura de este sistema, precisando aspectos tan relevantes como, entre otros, alcance de las potestades legislativas, definición, naturaleza, y diferencias con impuestos y compensaciones.

3.4.6.2. Análisis jurisprudencial

Empiécese por indicarse que la jurisprudencia ha enfatizado en que la Constitución Política se limitó a señalar que la explotación de un recurso natural no renovable, causa a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía (CP art. 360). Sin embargo, la Constitución no fijó directamente los criterios para determinar cuál es el valor que deben tener esas regalías. Por ello, en numerosas sentencias, debió matizar en la amplia libertad de la que goza el legislador para fijar su monto y determinar los derechos de participación de las entidades territoriales²²⁵.

En cuanto a su definición, la Corte ha ofrecido la siguiente: *“La regalía es, en términos comunes, un privilegio, prerrogativa, preeminencia o la facultad privativa del soberano y que en términos jurídicos, la regalía es una contraprestación económica que percibe el Estado y que está a cargo de las personas a quienes se otorga el derecho a explorar o explotar recursos naturales no renovables; esa contraprestación consiste en un porcentaje sobre el producto bruto explotado que el Estado exige como propietario de los recursos naturales no renovables, bien directamente o a través de las empresas industriales o comerciales del Estado, titulares de los aportes donde se encuentran las minas en producción”*²²⁶.

en el sentido de precisar algunos porcentajes de destinación de recursos al Instituto de Investigaciones e Información Neocientíficas, Minero-Ambiental y Nuclear, Ingeominas, y a la Empresa Nacional Minera (Minercol) a efectos de desarrollar 3 subsectores mineros, a saber, Metales y piedras preciosas, minerales y materiales industriales y minerales energéticos.

²²⁵ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-567 del 30 de noviembre de 1995; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-691 del 05 de diciembre de 1996; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-014 del 23 de enero de 1997, C-221 del 29 de abril de 1997 y C-1548 del 21 de noviembre de 2000; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-127 del 16 de febrero de 2000 y M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-293 del 15 de marzo de 2000; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-800 del 20 de agosto de 2008; sobre libertad legislativa en aforo de producción de metales preciosos, M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-1087 del 03 de noviembre de 2004.

²²⁶ C. Const.; C-567/1995 sent cit.

En lo que tiene que ver con la naturaleza jurídica de las regalías, ha precisado los siguientes argumentos: *“Esta Corporación ha calificado la naturaleza jurídica de las regalías como una contraprestación económica que recibe la Nación por la explotación de un recurso natural no renovable, que se extingue con el tiempo y que debe generar por ello beneficios sustitutivos, los cuales pueden ser administrados directamente por la Nación o a través de las empresas industriales o comerciales del Estado, titulares de los aportes donde se encuentren las minas. Por lo tanto, las regalías constituyen un beneficio económico para la Nación y los entes territoriales, como quiera que con tales ingresos fiscales se atienden objetivos sociales y diversos cometidos estatales”*²²⁷.

Ahora bien, dado que la naturaleza misma de la regalía puede generar controversias conceptuales en punto a la relación que pueden guardar con los impuestos, las compensaciones y las participaciones, distinta jurisprudencia ha demarcado cada uno de estos conceptos; inicialmente, se tiene la diferencia entre la regalía y el impuesto debiéndose destacar que aun cuando la regalía tiene la condición de ingreso público, no tienen naturaleza tributaria por cuanto no son imposiciones estatales sino contraprestaciones por la explotación de los recursos; reséñese lo pertinente:

*“Las regalías están representadas por aquello que el Estado recibe por conceder un derecho a explotar los recursos naturales no renovables de los cuáles es titular, debido a que estos recursos existen en cantidad limitada. En cambio, los impuestos son cargas económicas que se imponen a los particulares con el fin de financiar los gastos generales del Estado, por lo cual estas obligaciones surgen del poder impositivo del Estado. En ese orden de ideas, las regalías son ingresos públicos, pero no tienen naturaleza tributaria, pues no son imposiciones del Estado sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la obtención de un derecho, a saber, la posibilidad de explotar un recurso natural no renovable. En ese orden de ideas, la relación entre el Estado y el particular es diversa, pues en un caso la persona voluntariamente decide pagar la regalía para obtener un derecho de explotación, mientras que las personas no pueden sustraerse al pago del tributo, si se cumple el hecho impositivo previsto por la ley. De otro lado, los impuestos y las regalías se diferencian también por cuanto los primeros constituyen una facultad que ejerce en forma libre el Legislador, mientras que las segundas implican una obligación constitucional para el mismo”*²²⁸.

En concordancia con lo anterior, también es dable distinguir las regalías de las compensaciones, pues, como se precisó, mientras aquellas son la contraprestación por la explotación de los recursos naturales no renovables, las últimas, aunque también son una contraprestación, lo que pretenden es resarcir perjuicios o deterioro que padezcan

²²⁷ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-402 del 10 de agosto de 1998; en el mismo sentido, M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-722 del 29 de septiembre de 1999.

²²⁸ C. Const.; C-221 de 1997 sent. cit.; y sobre la coexistencia de la regalía y el impuesto: M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-065 del 05 de marzo de 1998; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-628 del 29 de julio de 2003. Sobre coexistencia entre regalía y el concepto general de tributo, M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-669 del 20 de agosto de 2002.

municipios no productores, por cuyos territorios atraviesen oleoductos o gasoductos; obsérvese:

“Es pertinente reiterar que no es posible asimilar las regalías y las compensaciones a que alude el artículo 360 de la Carta Política: las primeras se reconocen como una contraprestación económica en favor de los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelanten explotaciones de recursos naturales no renovables, así como para los puertos fluviales y marítimos por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos; mientras que las segundas constituyen una contraprestación que busca resarcir los daños, perjuicios o el deterioro que sufran los municipios no productores de esos recursos, por cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos y gasoductos”²²⁹.

En tercer término, oportuno es precisar la distinción entre regalías y participaciones, pues las primeras se presentan como un derecho estatal, mientras que las últimas refieren a la cesión que se hace a las entidades territoriales en cuyas áreas se encuentran los recursos a explotar; sobre este tópico y haciendo especial énfasis en el derecho de propiedad del Estado, la Corte adujo:

“La Carta Política no reconoce un derecho de propiedad al departamento, al municipio productor o al puerto marítimo o fluvial sobre la regalía, puesto que, como se ha visto, las entidades territoriales del Estado, al no ser propietarias del recurso natural no renovable, tampoco lo son de los beneficios que de la extracción de los mismos se deriven (...) Aunque el legislador utiliza indistintamente los conceptos 'REGALIAS' y 'PARTICIPACIONES', la Sala tiene la cabal comprensión del universo estricto y jurídico de cada uno de ellos, pues la primera es el derecho que le corresponde al Estado en la explotación de los recursos petrolíferos de su propiedad y la segunda es la cesión que éste hace a los ENTES TERRITORIALES, en cuyas áreas se encuentran los yacimientos que son explotados”²³⁰.

También la Corte aclaró el alcance del contrato de concesión como el acuerdo de explotación entre el Estado y el concesionario para la explotación de los recursos, abordando dos escenarios, el primero, en cuanto a su definición, así:

“Es un acuerdo que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario, la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación de una obra o bien destinados al servicio o uso público”²³¹.

²²⁹ C. Const.; C-127 de 2000; sent. cit.; en el mismo sentido, C-148/2012 sent. cit.; sobre distribución de compensaciones originadas en la explotación de recursos naturales no renovables a autoridades que no son entidades territoriales productoras o portuarias, M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-251 del 25 de marzo de 2003.

²³⁰ C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, T-141 del 24 de marzo de 1994.

²³¹ C. Const.; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-250 del 06 de junio de 1996; análisis reiterado en: M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-845 del 06 de julio del año 2000.

El segundo escenario es en cuanto a sus aspectos primordiales: “*El contrato de concesión de recursos naturales no renovables tiene dos aspectos primordiales, uno el derecho de explotación que se origina una vez se inscribe el acto que otorga el título minero en el Registro minero correspondiente y, otro aspecto es la actividad autorizada a desarrollar, esto es, la explotación o exploración del bien público*”²³².

Finalmente ha de plantearse que la jurisprudencia ha abordado otros ámbitos de alcance de las regalías, refiriendo al Fondo Nacional de Regalías (FNR)²³³; a la autonomía de las entidades territoriales²³⁴; regalías y PND, y Sistema General de Participaciones (SGP), entre otros²³⁵.

3.4.6.3. Normatividad vigente y jurisprudencia

Oportuno se ofrece advertir, *ab initio*, que las líneas jurisprudenciales analizadas en precedencia, se mantienen incólumes, en sus aspectos esenciales, frente a la normatividad actual, misma que, valga precisar, tuvo un diametral cambio a partir del acto legislativo 05 de 2011, en virtud del cual se introdujeron importantes modificaciones a los arts. 360 y 361 de la Constitución Política.

Recuérdese que en cuanto al art. 360 se reiteró lo relacionado con que la explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía, cuyas condiciones serían establecidas por la ley; y adicionalmente, que mediante otra ley, se determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos

²³² C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-028 del 30 de enero de 1997.

²³³ En cuanto al Fondo Nacional de Regalías, cfr., entre otras: C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-580 del 11 de agosto de 1999; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-207 del 01 de marzo de 2000; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-938 del 15 de octubre de 2003; SGR, M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-709 del 12 de septiembre de 2012; Fondo Nacional de Regalías y Decretos de estado de emergencia, M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-240 del 01 de abril de 2011. Fondo Nacional de Regalías y medio ambiente MM. PP. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO y VLADIMIRO NARANJO MESA; C-428 del 04 de septiembre de 1997.

²³⁴ En relación con la autonomía de entidades territoriales en el manejo de los recursos de las regalías, cfr., entre otras: C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-075 del 25 de febrero de 1993 y T-714 del 27 de septiembre de 1999; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-447 del 26 de agosto de 1998; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1160 del 06 de septiembre de 2000; M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-781 del 26 de septiembre de 2007; Autonomía de entidades territoriales y la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena (Cormagdalena), M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-509 del 21 de mayo de 2008 y M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-689 del 21 de septiembre de 2011.

²³⁵ Sobre el Fondo Nacional de Regalías y el Sistema General de Participaciones, C-918/2002, sent cit.; relación de Plan Nacional de Desarrollo y fórmulas de distribución de regalías, C-535/2008 sent. cit.; regalías y explotación de carbón en El Cerrejón (La Guajira) M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-128 del 01 de abril de 1998.

provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios. Tal conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías (SGR).

En lo relacionado con el art. 361, se presentaron las siguientes quince modificaciones que a su vez son los puntos característicos de la reforma constitucional: i) Se insistió en que los ingresos del Sistema General de Regalías se destinarán al financiamiento de proyectos de desarrollo social, económico y ambiental de las entidades territoriales; al ahorro para su pasivo pensional; para inversiones físicas en educación; para inversiones en ciencia, tecnología e innovación; para la generación de ahorro público; para la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos y conocimiento y cartografía geológica del subsuelo; y para aumentar la competitividad general de la economía buscando mejorar las condiciones sociales de la población.

ii) Los departamentos, municipios y distritos en cuyo territorio se adelanten las explotaciones de recursos naturales no renovables, así como los municipios y distritos con puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, tendrán derecho a participar en las regalías y compensaciones, así como a ejecutar directamente estos recursos.

iii) Con el propósito de cumplir con los objetivos y fines del SGR, se crean los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación; de Desarrollo Regional; de Compensación Regional; y de Ahorro y Estabilización.

iv) La distribución de los ingresos del SGR será de la siguiente manera: un porcentaje equivalente al 10% para el Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación; un 10% para ahorro pensional territorial, y hasta un 30% para el Fondo de Ahorro y Estabilización. Los recursos restantes se distribuirán en un porcentaje equivalente al 20% para las asignaciones directas de que trata el inciso 2° del presente artículo, y un 80% para los Fondos de Compensación Regional, y de Desarrollo Regional. Del total de los recursos destinados a estos dos últimos Fondos, se destinará un porcentaje equivalente al 60% para el Fondo de Compensación Regional y un 40% para el Fondo de Desarrollo Regional.

v) De los ingresos del SGR, se destinará un porcentaje del 2% para fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, y el conocimiento y cartografía geológica del subsuelo. Tales funciones serán realizadas por el Ministerio de Minas y Energía o por la entidad a quien este delegue.

vi) La suma de los recursos correspondientes a las asignaciones directas de los territorios en los que se adelante explotación, y de los recursos del Fondo de Desarrollo Regional y del Fondo de Compensación Regional, crecerán anualmente a una tasa equivalente a la mitad de la tasa de crecimiento total de los ingresos del SGR.

vii) La diferencia entre el total de los ingresos del SGR y los recursos destinados al ahorro pensional territorial, al Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, al Fondo de Desarrollo Regional, al Fondo de Compensación Regional, así como a las asignaciones directas de los territorios en los que se adelanta explotación, se destinará al Fondo de Ahorro y Estabilización.

viii) Los Fondos de Ciencia, Tecnología e innovación y de Desarrollo Regional tendrán como finalidad la financiación de proyectos regionales acordados entre las entidades territoriales y el Gobierno Nacional.

ix) Los recursos del Fondo de Compensación Regional se destinarán a la financiación de proyectos de impacto regional o local de desarrollo en las entidades territoriales más pobres del país, de acuerdo con criterios de Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI), población y desempleo, y con prioridad en las zonas costeras, fronterizas y de periferia. La duración del Fondo de Compensación Regional será de treinta (30) años, contados a partir de la entrada en vigencia de la ley a la que se refiere el art. 360 de la Constitución. Transcurrido este período, estos recursos se destinarán al Fondo de Desarrollo Regional.

x) Los recursos del Fondo de Ahorro y Estabilización, así como sus rendimientos, serán administrados por el Banco de la República en los términos que establezca el Gobierno Nacional.

xi) En caso de que los recursos destinados anualmente al Fondo de Ahorro y Estabilización excedan del treinta por ciento (30%) de los ingresos anuales del SGR, tal excedente se distribuirá entre los demás componentes del Sistema, conforme a los términos y condiciones que defina la ley a que refiere el art. 360 de la Constitución.

xii) Se introduce un primer párrafo que señala que los recursos del Sistema General de Regalías no harán parte del Presupuesto General de la Nación, ni del Sistema General de Participaciones. El Sistema General de Regalías tendrá su propio sistema presupuestal y que, en todo caso, el Congreso de la República expedirá bianualmente el presupuesto del SGR.

xiii) Un segundo párrafo señala cinco aspectos: a) que la ejecución de los recursos correspondientes a las asignaciones directas de los territorios en los que se adelanta explotación, así como de los recursos de los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación; de Desarrollo Regional, y de Compensación Regional, se hará en concordancia con el PND y los planes de desarrollo de las entidades territoriales.

b) Que los proyectos prioritarios que se financiarán con estos recursos, serán definidos por órganos colegiados de administración y decisión, de conformidad con lo establecido en la ley que regule el SGR. Para el caso de los departamentos con asignaciones directas por explotación en sus territorios, los órganos colegiados de administración y decisión

estarán integrados por dos (2) Ministros o sus delegados, el gobernador respectivo o su delegado, y un número representativo de alcaldes. En cuanto a los municipios con asignaciones directas por explotación en sus territorios, los órganos colegiados de administración y decisión estarán conformados por un delegado del Gobierno Nacional, el gobernador o su delegado y el alcalde.

c) Que los programas y/o proyectos en ciencia tecnología e innovación de los departamentos, municipios y distritos que se financiarán con los recursos del Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, se definirán por un órgano colegiado de administración y decisión, en el cual tendrán asiento el Gobierno Nacional, representado por tres (3) Ministros o sus delegados, un (1) representante del Organismo Nacional de Planeación y un (1) representante del Organismo Nacional encargado del manejo de la política pública de ciencia y tecnología e innovación, quien además ejercerá la Secretaría Técnica, un (1) Gobernador por cada una de las instancias de planeación regional a que se refiere el inciso siguiente del presente artículo; cuatro (4) representantes de las universidades públicas y dos (2) representantes de universidades privadas. Así mismo, los recursos de este Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, se distribuirán en la misma proporción en que se distribuyan a los departamentos, los recursos de los Fondos de Compensación Regional y de Desarrollo Regional. En ningún caso los recursos de este fondo podrán financiar gasto corriente.

d) Que los proyectos de impacto regional de los departamentos, municipios y distritos que se financiarán con los recursos de los Fondos de Desarrollo y Compensación Regional se definirán a través de ejercicios de planeación regional por órganos colegiados de administración y decisión donde tengan asiento cuatro (4) Ministros o sus delegados y un (1) representante del Organismo Nacional de Planeación, los gobernadores respectivos o sus delegados y un número representativo de alcaldes.

e) Finalmente, que la ley que regule el Sistema General de Regalías, podrá crear comités de carácter consultivo para los órganos colegiados de administración y decisión con participación en la sociedad civil, y que, en todo caso, la representación de las entidades territoriales en los órganos colegiados será mayoritaria en relación con el Gobierno Nacional.

xiv) Un tercer párrafo crea el “*Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación de las Regalías*”, cuyo objeto será velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos del SGR, fortaleciendo la transparencia, la participación ciudadana y el buen gobierno; que la ley definirá su funcionamiento y el procedimiento para la imposición de medidas preventivas, correctivas y sancionatorias por el inadecuado uso de los recursos del SGR. Dentro de estas medidas podrán aplicarse a los Departamentos, Municipios y/o Distritos y demás ejecutores la suspensión de giros, cancelación de proyectos y/o el reintegro de recursos y, finalmente, que la ley también definirá, igualmente, el porcentaje

anual de los recursos de SGR destinado a su funcionamiento y al del Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación de las Regalías.

xv) Se introducen algunos párrafos transitorios que regulan la incorporación y vigencia de la reforma constitucional.

La Corte Constitucional se pronunció sobre la exequibilidad del acto legislativo 05 de 2011 mediante algunas sentencias que vale la pena recordar; la primera fue la 317 del 2012, por medio de la cual, además de exponer algunas consideraciones sobre aspectos formales en la elaboración y trámite del acto legislativo, refirió algunos aspectos puntuales sobre el tema de las regalías y, de forma específica, sobre la no necesidad, en este preciso evento, de adelantar consultas a comunidades indígenas, por cuanto el nivel de generalidad de las modificaciones normativas introducidas mediante el instrumento jurídico objeto de revisión, no obligaba a la consulta previa como sí habría de acontecer con la ley que regule la materia²³⁶.

Una segunda sentencia aludió a algunos cargos de inconstitucionalidad presentados en contra del acto legislativo, en los que se argumentaba una sustitución de la Constitución, al vulnerarse los principios que regulan la autonomía territorial, por cuanto a partir de la reforma, los recursos de las regalías serían trasladados del patrimonio de las entidades territoriales al erario nacional; al respecto la Corte estimó que la modificación constitucional resultaba ajustada a la Carta, pues luego de precisar el núcleo esencial de la autonomía de las entidades territoriales, el cual está compuesto por su derecho a gobernarse por autoridades propias, gestionar sus propios intereses, ejercer sus competencias, establecer tributos, participar en rentas nacionales y administrar sus recursos; se indica que con tales prerrogativas se busca la consecución de tres finalidades, a saber: i) permitirles a las entidades territoriales cumplir sus funciones de acuerdo con la Constitución y la ley, ii) planear y promover el desarrollo local y, iii) contribuir a la democratización de las decisiones económicas.

Atendidos dichos planteamientos, para la Corte con la reforma del acto legislativo no se presentó una sustitución de la Constitución, por cuanto su finalidad fue corregir las inequidades del régimen anterior de distribución de regalías, que como recursos del Estado, globalmente considerado y no de las entidades territoriales en particular, deben gozar de correcta destinación evitando su despilfarro, por lo que no se desvirtúa ni quebranta el núcleo esencial de la descentralización territorial²³⁷.

²³⁶ C. Const.; M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA; C-317 del 03 de mayo de 2012; argumentación reiterada en M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-538 del 11 de julio de 2012.

²³⁷ C. Const.; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA; C-010 del 23 de enero de 2013; argumentos reiterados integralmente en: M. P. ALEXEI JULIO ESTRADA, C-106 del 06 de marzo de 2013; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-121 del 13 de marzo de 2013; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-624 del 11 de septiembre de 2013; en cuanto a descentralización territorial

Con base en los anteriores derroteros constitucionales, y atendiendo a que algunos de los párrafos transitorios establecieron que el Gobierno Nacional contaba con un término de tres (3) meses contados a partir de la fecha de promulgación del acto legislativo, para radicar ante el Congreso de la República el proyecto de ley que ajuste el régimen de regalías al nuevo marco constitucional y que una vez radicado el proyecto de ley, el Congreso de la República contaría con un término que no podría exceder de nueve (9) meses para su aprobación; se estableció que dado que el SGR regiría a partir de 1° de enero de 2012, si para esta fecha hubiere entrado en vigencia la ley, el Gobierno Nacional garantizaría la operación del Sistema mediante decretos transitorios con fuerza de ley, que debería expedir a más tardar el 31 de diciembre de 2011.

Sostenido en tal prerrogativa, el Gobierno Nacional dictó el decreto 4923 del 26 de diciembre de 2011, en el que reguló múltiples aspectos tendientes a garantizar la operación del SGR, postulados que luego fueron ratificados en su integridad mediante la Ley 1530 del 17 de mayo de 2012, cuyos principales aspectos se enumeran a continuación²³⁸:

i) El objeto de la normatividad es determinar la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios. Tal conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el SGR.

ii) Los órganos del SGR son: la Comisión Rectora, el Departamento Nacional de Planeación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, de Minas y Energía, así como sus entidades adscritas que cumplan funciones en el ciclo de las regalías, el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (Colciencias) y los órganos colegiados de administración y decisión, todos los cuales ejercerán sus atribuciones y competencias conforme a lo dispuesto en el decreto objeto de análisis.

específicamente en lo que guarda relación con el derecho a la educación: M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, T-273 del 06 de mayo de 2014.

²³⁸ Es de resaltar que la Ley 1530 de 2012 fue reglamentada por el decreto 4972 del 30 de diciembre de 2011, por medio del cual se define el procedimiento y plazo para la liquidación del Fondo Nacional de Regalías, por el decreto 1077 del 22 de mayo de 2012, por medio del cual se dictaron algunas iniciativas a financiarse con cargo a los recursos del SGR, régimen presupuestal, ejecución de las apropiaciones y se creó la Plataforma integrada del SGR la cual se definió como *“un sistema que integra la información sobre los recursos naturales no renovables, las contraprestaciones económicas originadas por la explotación de éstos, su destinación con énfasis en los proyectos de inversión que se financian con cargo al Sistema, con el fin de brindar mayor transparencia en el manejo de los recursos mediante la publicación de información recogida a partir de sistemas ya existentes sin que se intervengan bases de datos”*; y por el decreto 2170 del 19 de octubre de 2012, por el cual se regula la cofinanciación de la Nación en la cobertura del Régimen Subsidiado de entidades territoriales productoras que destinaron regalías para dicho Régimen.

iii) La Comisión Rectora se integra por: Director del Departamento Nacional de Planeación, quien preside, El Ministro de Minas, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, 2 gobernadores, uno de los departamentos productores y otro elegido por la Asamblea de Gobernadores; 2 alcaldes, uno por municipios productores y otro por asamblea de alcaldes; un Senador y un Representante a la Cámara de las Comisiones Quintas Constitucionales Permanentes.

iv) Las funciones de la Comisión Rectora son, principalmente, las que a continuación se enlistan: a) definir las directrices generales, procesos, lineamientos, metodologías y criterios para el funcionamiento del SGR; b) emitir concepto no vinculante sobre el proyecto de presupuesto del SGR previo a su presentación al Congreso de la República y sobre la autorización de la expedición de vigencias futuras con cargo a los recursos del SGR; c) estudiar los informes de evaluación general del SGR; d) presentar al Congreso los estados financieros y de resultados del SGP y, g) organizar y administrar el sistema de información que permita disponer y dar a conocer los datos acerca del funcionamiento, operación y estado financiero del Sistema General de Regalías.

v) Se define el “ciclo de las regalías” como aquél que comprende las actividades de fiscalización, liquidación, recaudo, transferencia, distribución y giros a los beneficiarios de las asignaciones y compensaciones directas²³⁹.

vi) En lo que guarda relación con la inversión de los recursos del SGP, se tiene que se podrán financiar proyectos de inversión y la estructuración de proyectos, como componentes de un proyecto de inversión o presentados en forma individual y que, en ningún caso, se podrán financiar gastos permanentes.

vi) El Fondo de Ciencia Tecnología e Innovación tendrá como objeto incrementar la capacidad científica, tecnológica, de innovación y de competitividad de las regiones, mediante proyectos que contribuyan a la producción, uso, integración y apropiación del conocimiento en el aparato productivo y en la sociedad en general, incluidos proyectos relacionados con biotecnología y tecnologías de la información y las comunicaciones,

²³⁹ Adicionalmente en este compendio normativo se definen cada una de las etapas que conforman el ciclo de las regalías, así: por *liquidación* se entiende el resultado de la aplicación de las variables técnicas asociadas con la producción y comercialización de hidrocarburos y minerales en un periodo determinado, tales como volúmenes de producción, precios base de liquidación, tasa representativa del mercado y porcentajes de participación de regalía por recurso natural no renovable, en las condiciones establecidas en la ley y en los contratos; por *recaudo*, la recepción de las regalías y compensaciones liquidadas y pagadas en dinero o en especie por quien explote los recursos naturales no renovables, por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería; por *transferencia*, el giro total de los recursos recaudados por concepto de regalías y compensaciones en un periodo determinado, que realizan sin operación presupuestal, la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería; por *distribución*, la aplicación de los porcentajes señalados en la Constitución Política y en esta ley para cada una de las destinaciones del SGR; y por *giro*, el desembolso de recursos que hace el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a cada uno de los beneficiarios del SGR.

contribuyendo al progreso social, al dinamismo económico, al crecimiento sostenible y una mayor prosperidad para toda la población.

vii) El Fondo de Desarrollo Regional tendrá como objeto mejorar la competitividad de la economía, así como promover el desarrollo social, económico, institucional y ambiental de las entidades territoriales, mediante la financiación de proyectos de inversión de impacto regional, acordados entre el Gobierno Nacional y las entidades territoriales en el marco de los esquemas de asociación que se creen.

viii) El Fondo de Ahorro y Estabilización, administrado por el Banco de la República, precisa que sus recursos se distribuirán entre los departamentos en la misma proporción en que participen en los recursos destinados en el año correspondiente al Fondo de Desarrollo Regional, al Fondo de Compensación Regional, al ahorro pensional territorial, al Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación y a las asignaciones a que se refiere el inciso 2° del artículo 361 de la Constitución Política.

ix) El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) contendrá un porcentaje de recursos del SGR destinado al ahorro pensional territorial.

x) El Sistema presupuestal se regirá por los principios de planificación regional; programación integral; plurianualidad, coordinación, continuidad; desarrollo armónico de las regiones; concurrencia y complementariedad; inembargabilidad; publicidad y transparencia

a) La *planificación regional* refiere a que los componentes del Sistema Presupuestal del Sistema General de Regalías deberán guardar concordancia con los ejercicios de planeación regional, que a su vez buscarán articular el Plan Nacional de Desarrollo y los planes de desarrollo de las entidades territoriales, incluidos los proyectos indígenas, afrocolombianos y raizales.

b) La *programación integral* precisa que los proyectos de inversión registrados en el Banco de Programas y Proyectos de Inversión del SGR incorporarán, en forma integral, todos los gastos asociados al respectivo proyecto de inversión.

c) La *plurianualidad* alude a que los componentes del Sistema Presupuestal del SGR deben propender porque este opere con un horizonte de mediano plazo y se definan presupuestos que abarquen una bianualidad, la cual comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre del año siguiente al de su inicio.

d) La *coordinación* demanda que la Nación y las entidades territoriales coordinarán sus actuaciones con el fin de optimizar los recursos que integran el SGR.

e) La *continuidad* ordena que a través de los componentes del Sistema Presupuestal del

SGR se buscará la real ejecución de los proyectos, propendiendo porque en forma prioritaria se dispongan de los recursos necesarios para que aquellos tengan cabal culminación.

f) El *desarrollo armónico de las regiones* señala que el Sistema Presupuestal del SGR propenderá por la distribución equitativa de las oportunidades y beneficios como factores básicos de desarrollo de las regiones.

g) La *conurrencia y complementariedad* preceptúan que a través del Sistema Presupuestal del SGR se financiarán iniciativas que permitan el desarrollo integral de las regiones, complementando las competencias del nivel nacional y los niveles territoriales.

h) La *inembargabilidad* ordena que los recursos del SGR son inembargables, así como las rentas incorporadas en el presupuesto del Sistema.

i) Finalmente, la *publicidad y transparencia* reseñan que debe garantizarse el acceso a la información del SGR, con el fin de fortalecer la lucha contra la corrupción, en términos de eficiencia de la gestión pública de las entidades involucradas en el mismo, contribuyendo al proceso de generación de opinión pública y control social.

xi) Se ordena que habrá un Plan de recurso del SGP el cual será elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público que contendrá una proyección de las fuentes de financiamiento del mismo a diez (10) años, discriminada por cada uno de los ingresos, según lo dispuesto por los artículos 360 y 361 de la Constitución Política.

xii) Se crea el Banco de Programas y Proyectos de Inversión, para que todo proyecto de inversión que se presente para ser financiado con cargo a los recursos del Sistema General de Regalías deba estar debidamente viabilizado e inscrito en el Banco de Programas y Proyectos de Inversión del Sistema General de Regalías que administrará el Departamento Nacional de Planeación, o en los Bancos de Programas y Proyectos de Inversión del Sistema que administrarán las entidades territoriales.

xiii) Se insiste en que habrá un Presupuesto del SGR que estará compuesto por un Presupuesto Bianual de Ingresos del SGR, un Presupuesto Bianual de Gastos del Sistema General de Regalías, y unas disposiciones generales.

xiv) Se define el Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación de Regalías (SMSCE), como el conjunto de actores, normas, procedimientos y actividades que tienen como finalidad velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos del SGR. Se desarrollará de manera selectiva, con énfasis en acciones preventivas, sin perjuicio de las funciones que correspondan a las autoridades competentes en materia de inspección, vigilancia y control fiscal o disciplinario; y de investigación, acusación y juzgamiento de carácter penal; y regula los procedimientos preventivos y sancionatorios a que hubiere lugar.

xv) Finalmente, como consecuencia de la creación del nuevo SGR se suprime el Fondo Nacional de Regalías²⁴⁰.

La Ley 1530 de 2012 también ha sido objeto de demandas de constitucionalidad, por lo que la Corte se ha pronunciado sobre dos aspectos que merecen reseñarse a continuación; el primero sobre la definición del término “margen de comercialización”, según el cual, en criterio de la Corte:

*“En los casos en que el precio de comercialización es superior al precio de liquidación se genera lo que el artículo 16 denomina margen de comercialización, y, se reitera, corresponde al eventual mayor valor entre el precio de liquidación y el precio de venta de los recursos recibidos por concepto de regalías. Este margen de comercialización es distribuido entre el Gobierno Nacional y el Sistema General de Regalías, a razón de 50% y 50%”*²⁴¹.

El segundo aspecto que ha abordado la Corte es el del alcance del proceso de consultas a las comunidades indígenas, determinando, en este caso particular, que no se requiere necesariamente aprobación de los consultados, sino que los proyectos sean comunicados y difundidos con suficiencia en las distintas comunidades, garantizando en todo caso que en el proceso legislativo se tengan en cuenta los puntos de vista de los indígenas²⁴².

3.4.7. Distribución de recursos y de las competencias

El art. 356 original de la Constitución Política del año 1991 establecía que la ley, a iniciativa del Gobierno, por un lado, fijaría los servicios a cargo de la Nación y de las entidades territoriales y, por otro, determinaría el situado fiscal, entendiendo por tal el porcentaje de los ingresos corrientes de la Nación que debería ser cedido a los departamentos, al distrito capital y a los distritos especiales de Cartagena y Santa Marta, para la atención de los servicios que se les asignaren.

Precisaba igualmente que los recursos del situado fiscal se destinarían a financiar la educación preescolar, primaria, secundaria y media, y la salud en los niveles que señalare la ley con especial atención a los niños; se aducía que el situado fiscal aumentaría anualmente hasta llegar a un porcentaje de los ingresos corrientes de la Nación que permitieren atender adecuadamente los servicios para los cuales se había destinado y que para tal fin, se incorporarían la retención del impuesto a las ventas y todos los demás recursos que la Nación transfiere directamente para cubrir gastos en los referidos niveles de educación.

²⁴⁰ Como se indicó en el pie de página número 236 mediante decreto 4972 del 30 de diciembre de 2011, se definió el procedimiento y plazo para la liquidación del Fondo Nacional de Regalías.

²⁴¹ C. Const.; M. P. ALEXEI JULIO ESTRADA, C-1055 del 06 de diciembre de 2012.

²⁴² C. Const.; M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-068 del 13 de febrero de 2013.

Confería a la ley la potestad de fijar plazos para la cesión de los ingresos y el traslado de las obligaciones, y para establecer las condiciones en que cada departamento asumiría la atención de los mencionados servicios, prohibiendo descentralizar responsabilidades sin previa asignación de los recursos fiscales suficientes para atenderlas.

Finalmente, fijaba que el quince por ciento (15%) del situado fiscal sería distribuido por partes iguales entre los departamentos, el Distrito capital y los distritos de Cartagena y Santa Marta, y que el resto se asignaría en proporción al número de usuarios actuales y potenciales de los servicios mencionados, teniendo en cuenta, además, el esfuerzo fiscal ponderado y la eficiencia administrativa de la respectiva entidad territorial.

La primera reforma que tuvo esta disposición, se dio mediante acto legislativo 01 del 17 de agosto de 1993, por medio del cual se erigió a la ciudad de Barranquilla, capital del departamento del Atlántico, como Distrito Especial, Industrial y Portuario, circunstancia que llevó a introducir, a la redacción original del texto constitucional, a la ciudad de Barranquilla en los dos apartes en los que se mencionaba a los Distritos de Cartagena y Santa Marta.

Posteriormente, por medio de acto legislativo número 01 del 30 de julio de 2001, se presentaron las siguientes modificaciones: i) se cambió la mención “entidades territoriales” por la de “Departamentos, Distritos y Municipios”; ii) se eliminó la alocución “situado fiscal”, para en su lugar crear el Sistema General de Participaciones de los Departamentos, Distritos y Municipios (SGP); iii) se adicionaron como beneficiarias del SGP a las entidades territoriales indígenas; iv) se introdujo que teniendo en cuenta los principios de solidaridad, complementariedad y subsidiariedad, la ley debería señalar los casos en los cuales la Nación podría concurrir a la financiación de los gastos en los servicios señalados por la ley como de competencia de Departamentos, Distritos y Municipios; v) en cuanto a los criterios de distribución del SGP asignó tal reglamentación a la ley, para lo cual se deberían tener en cuenta tres criterios: a) para educación y salud: población atendida y por atender, reparto entre población urbana y rural, eficiencia administrativa y fiscal, y equidad; b) para otros sectores: población, reparto entre población urbana y rural, eficiencia administrativa y fiscal, y pobreza relativa; c) no se podrían descentralizar competencias sin la previa asignación de los recursos fiscales suficientes para atenderlas²⁴³.

La tercera reforma que se le ha efectuado a este artículo se hizo mediante Acto Legislativo número 04 del 11 de julio de 2007, en el que se presentaron tres modificaciones: en primer término, se precisó que los recursos del SGP se destinarán a los servicios a cargo de cada

²⁴³ Este acto legislativo fue objeto de control de constitucionalidad, fundamentalmente acerca de su procedimiento, encontrándose ajustado a la Constitución Política, cfr., C. Const., C-614/2002, sent. cit. y M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-692 del 27 de agosto de 2002.

departamento, distrito o municipio, dándose prioridad al servicio de salud, los servicios de educación preescolar, primaria y media, y servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, garantizando la prestación y la ampliación de coberturas con énfasis en la población pobre.

En segundo lugar, en cuanto a los criterios para la distribución del SGP, se planteó que para educación, salud, agua potable y saneamiento básico, debería tenerse en cuenta la población atendida y por atender, reparto entre población urbana y rural, eficiencia administrativa y fiscal, y equidad; y que en la distribución por entidad territorial de cada uno de los componentes del SGP, se daría prioridad a factores que favorecieran a la población pobre, en los términos establecidos por la ley.

Finalmente, adicionó dos incisos, el primero relacionado con que el Gobierno Nacional definiría una estrategia de monitoreo, seguimiento y control integral al gasto ejecutado por las entidades territoriales con recursos del SGP para asegurar el cumplimiento de metas de cobertura y calidad, y que dicha estrategia debería fortalecer espacios para la participación ciudadana en el control social y en los procesos de rendición de cuentas. El segundo inciso fijó un término de seis (6) meses para dar aplicación a la referida estrategia.

Con base en esta atribución, se expidió el decreto 028 del 10 de enero de 2008, el cual tuvo como objeto definir la estrategia de monitoreo, seguimiento y control integral al gasto que ejecutan las entidades territoriales con recursos del SGP, siendo aplicable a toda entidad territorial y a los responsables de la administración y ejecución de los recursos de la asignación especial del SGP con destino a los resguardos indígenas.

Dentro de los aspectos que vale la pena destacar de este decreto, se tienen los siguientes: i) definió las actividades de monitoreo, seguimiento y control; ii) creó la Unidad Administrativa Especial de Monitoreo, Seguimiento y Control, adscrita al Departamento Nacional de Planeación, con personería jurídica, autonomía administrativa, presupuestal y patrimonio propio; iii) fijó las funciones a esta Unidad y, finalmente, iv) enunció eventos de riesgo que pueden presentarse con los recursos del SGP y las medidas preventivas y correctivas a adoptar por parte de la Unidad

Por otra parte, el art. 357 original de la Constitución Política rezaba que los municipios participarían de los ingresos corrientes de la Nación y que la Ley, a iniciativa del Gobierno, determinaría el porcentaje mínimo de esa participación y definiría las áreas prioritarias de inversión social, considerando a los resguardos indígenas como municipios.

Que los recursos provenientes de esa participación serían distribuidos por la ley de conformidad con los siguientes criterios: sesenta por ciento (60%) en proporción directa al número de habitantes con necesidades básicas insatisfechas y al nivel relativo de

pobreza de la población del respectivo municipio; el resto en función de la población total, la eficiencia fiscal y administrativa y el progreso demostrado en calidad de vida, asignando un porcentaje exclusivo de esa parte a los municipios menores de 50.000 habitantes; y que la ley precisaría el alcance de los criterios de distribución aquí previstos.

Finalmente, en el párrafo se concretaron los porcentajes de participación de los municipios de forma gradual desde el año 1993 hasta el 2002.

Mediante acto legislativo 01 del 01 de diciembre de 1995 este artículo fue sujeto a modificación, variándose exclusivamente los porcentajes de participación y la gradualidad de la misma, fijando algunos períodos de transición e incluyendo algunos criterios de asignación de recursos de acuerdo a la categorización de los municipios²⁴⁴.

Posteriormente, el acto legislativo 01 del 30 de julio de 2001 introdujo algunas modificaciones en relación con la facultad conferida a los municipios de determinadas categorías de destinar libremente hasta un determinado porcentaje (28%) en inversión y gastos inherentes a la administración municipal e introdujo algunos párrafos transitorios sobre gastos puntuales en el sector educación²⁴⁵.

La última reforma de este artículo se dio mediante Acto Legislativo número 04 del 11 de julio de 2007, en virtud del cual se planteó que el SGP se incrementará anualmente en un porcentaje igual al promedio de la variación porcentual que hayan tenido los ingresos corrientes de la Nación durante los cuatro (4) años anteriores, incluido el correspondiente al aforo del presupuesto en ejecución.

Adujo igualmente que para efectos del cálculo de la variación de los ingresos corrientes de la Nación a que se refiere el inciso anterior, estarían excluidos los tributos que se arbitraren por medidas de estado de excepción salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgase carácter permanente; introdujo algunas modificaciones porcentuales dependiendo de las categorías de los municipios; y matizó que cuando una entidad territorial alcanzare coberturas universales y cumpliera con los estándares de

²⁴⁴ Es importante señalar que en Colombia, de acuerdo a la ley 617 de 2000, los municipios se categorizan de acuerdo a su número de habitantes y a sus ingresos corrientes de libre destinación así: i) categoría especial: población igual o superior a 500.001 habitantes e ingresos superiores a 400.000 salarios mínimos legales mensuales (SMLM); ii) primera categoría: población comprendida entre 100.001 y 500.000 habitantes e ingresos entre 100.000 y 400.00 SMLM; iii) segunda categoría: población entre 50.001 y 100.000 habitantes e ingresos entre 50.000 y 100.000 SMLM; iv) tercera categoría: población entre 30.001 y 50.000 habitantes e ingresos entre 30.000 y 50.000 SMLMV; v) cuarta categoría: población entre 20.001 y 30.000 habitantes e ingresos entre 25.000 y 30.000 SMLM; vi) quinta categoría: población entre 10.001 y 20.000 habitantes e ingresos entre 15.000 y 25.000 SMLM; vii) sexta categoría: población igual o inferior a 10.000 habitantes e ingresos inferiores a los 15.000 SMLM. (en caso de que un municipio cuente con población para una categoría, pero ingresos para otra, se clasificará en el de esta última).

²⁴⁵ La C. Const. determinó la exequibilidad del Acto Legislativo mediante sentencia: M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-487 del 26 de junio del año 2002.

calidad establecidos por las autoridades competentes, en los sectores de educación, salud y/o servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, previa certificación de la entidad nacional competente, podría destinar los recursos excedentes a inversión en otros sectores de su competencia.

Finalmente, introdujo algunos párrafos transitorios que contemplaron incrementos en los porcentajes del SGP, de forma gradual y en determinados escenarios como educación²⁴⁶.

En atención al mandato constitucional que ordenó desarrollar mediante ley el SGP, se promulgó la ley orgánica 715 de 2001, por medio de la cual se dictaron normas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictaron otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud.

En cuanto a la naturaleza del SGP se indicó que está constituido por los recursos que la Nación transfiere por mandato de los arts. 356 y 357 de la Constitución Política a las entidades territoriales, para la financiación de los servicios cuya competencia se les asignó en la misma ley. Expresamente indicó que no formarán parte del SGP los recursos del Fondo Nacional de Regalías y los definidos por el artículo 19 de la Ley 6ª de 1992 como exclusivos de la Nación en virtud de las autorizaciones otorgadas por el Congreso, por una única vez, en el art. 43 transitorio de la Constitución Política²⁴⁷.

En cuanto al SGP se estableció la siguiente conformación: 1. Una participación con destinación específica para el sector educativo, denominada participación para educación; 2. Una participación con destinación específica para el sector salud, denominada participación en salud, y 3. Una participación de propósito general que incluye los recursos para agua potable y saneamiento básico, denominada participación para propósito general.

En lo relacionado con el ámbito de la educación se regularon, principalmente, los siguientes aspectos: i) competencias de la nación y de las entidades territoriales, ii) las instituciones educativas y los rectores, iii) distribución de recursos en el sector educativo y iv) disposiciones especiales y transitorias. En el campo de la salud: i) competencias de la nación y de las entidades territoriales, ii) distribución de recursos, iii) disposiciones generales y iv) transición del SGP en salud. Finalmente, en la participación de propósito

²⁴⁶ Los regímenes de transición fueron reglamentados mediante decreto 317 del 06 de febrero de 2008 y han sido objeto de control constitucional, como aconteció en: C. Const., M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-066 del 05 de febrero de 2003.

²⁴⁷ El artículo 43 transitorio estableció que para financiar el funcionamiento de las nuevas instituciones y atender las obligaciones derivadas de la Reforma Constitucional que no hubieren sido compensadas por disminución de gastos o traslados de responsabilidades, el Congreso podría, por una sola vez, disponer ajustes tributarios cuyo producto debía destinarse a la Nación.

general se reguló: i) competencias de la nación y entidades territoriales, ii) distribución de recursos y iii) disposiciones comunes²⁴⁸.

De acuerdo al anterior barrido normativo tanto de orden constitucional como legal, corresponde precisar, a la luz de la jurisprudencia, algunos aspectos que resultan relevantes para el mejor entendimiento de la forma como se hace la distribución de recursos y competencias en Colombia.

Dado que es dable encontrar que en ocasiones se traten indistintamente los conceptos “situado fiscal” y SGP, corresponde aclarar inicialmente que ambos refieren a la manera como las entidades territoriales, entendiendo por éstas los departamentos, distritos y municipios, ejercen su derecho a participar de las rentas nacionales; en el texto original de la Carta de 1991 fue concebido como “situado fiscal” y, posteriormente, mediante acto legislativo 01 de 2001, ese concepto fue sustituido para en su lugar crear el SGP que dio prioridad a la salud y educación.

La Corte se pronunció sobre este particular precisando en detalle el alcance de la modificación: *“Finalmente, el Acto Legislativo flexibilizó la destinación de esos dineros. Así, anteriormente los recursos del situado fiscal financiaban exclusivamente la salud y la educación, mientras que la nueva regulación, si bien mantiene esos dineros en ir prioritariamente a la salud y a la educación, admite que sean destinados a otros sectores. Y además, la nueva regulación constitucional flexibilizó los criterios de reparto, pues abandonó la mayoría de las fórmulas estrictas que tenía la anterior normatividad, y atribuyó a la ley la determinación y concreción de los criterios y montos de reparto”*²⁴⁹.

De la misma manera, otro término que puede prestarse a confusión es el de “aforo” al hablarse de porcentajes para girar recursos a las entidades territoriales; sobre este preciso tópico también la alta corporación tuvo la oportunidad de pronunciarse así:

*“La palabra “aforo” que, en este caso constituye el referente para determinar el PAC [programa anual de caja] y los giros a las entidades territoriales, se refiere a la estimación de las rentas de cuyo crecimiento depende el incremento anual del monto del Sistema General de Participaciones, según lo establece el inciso primero del artículo 357 de la Constitución”*²⁵⁰.

Aclarados estos aspectos, corresponde destacar que dada la dinámica que en la práctica representa la distribución de recursos a las entidades territoriales, el Constituyente se ha

²⁴⁸ La ley 715 de 2001 fue reglamentada mediante los siguientes decretos: 159 de 2002, 2794 de 2002, 177 de 2004, 2194 de 2005, 313 de 2008 y 126 de 2010.

²⁴⁹ C. Const., C-871/02 sent. cit; en el mismo sentido; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-618 del 08 de agosto de 2002 y M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-644 del 13 de agosto de 2002.

²⁵⁰ C. Const.; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-568 del 08 de junio de 2004, nota de pie de página número 23.

visto conminado a elaborar permanentes cambios, con el propósito de distribuir de la mejor manera unos recursos de por sí limitados.

Tal vez la más importante de esas reformas constitucionales fue el Acto Legislativo 01 de 2001, que, en primer término, y como ya se insinuó, recogió los anteriores conceptos de “situado fiscal” y “participación de los municipios” para introducir el SGP; en segundo lugar, modificó las fórmulas matemáticas para la liquidación de las transferencias a efectos de evitar que las mismas estuvieran ligadas a los ingresos corrientes de la nación y, finalmente, flexibilizó la destinación de esos recursos, pues anteriormente tenían exclusividad en salud y educación, mientras que en la actualidad si bien tales rubros gozan de prioridad, es posible invertir en otros sectores de vital relevancia poblacional.

Tal modificación constitucional hizo imperiosa la expedición de una ley que regulara sus alcances, como en efecto acaeció con la 715 de 2001, la cual, como es natural, ha sido objeto de múltiples demandas de constitucionalidad, siendo apenas elemental que algunos de sus principales temas de discusión hayan sido educación y salud.

Es de resaltar que la misma ley estableció la inembargabilidad de los recursos del SGP, ante lo cual la Corte terminó por avalar su constitucionalidad condicionada en los siguientes términos:

“Así las cosas, la Corte declarará la exequibilidad de la expresión “estos recursos no pueden ser sujetos de embargo” contenida en el primer inciso del artículo 91 de la Ley 715 de 2001, en el entendido que los créditos a cargo de las entidades territoriales por actividades propias de cada uno de los sectores a los que se destinan los recursos del sistema general de participaciones (educativo, salud y propósito general), bien sea que consten en sentencias o en otros títulos legalmente válidos que contengan una obligación clara, expresa y actualmente exigible que emane del mismo título, deben ser pagados mediante el procedimiento que señale la ley y que transcurrido el término para que ellos sean exigibles, es posible adelantar ejecución, con embargo, en primer lugar, de los recursos del presupuesto destinados al pago de sentencias o conciliaciones, cuando se trate de esa clase de títulos, y si ellos no fueren suficientes, de los recursos de la participación respectiva, sin que puedan verse comprometidos los recursos de las demás participaciones”²⁵¹.

De la misma manera, en ejercicio del control de constitucionalidad se ha confirmado y determinado el alcance de la autonomía de las entidades territoriales en la disposición de

²⁵¹ C. Const., C-566/2003 sent. cit., precedente repetido en T-873/2012 sent. cit.; en el mismo sentido, en cuanto a la inembargabilidad por protección reforzada de los recursos del SGP, C-1154/2008 sent. cit., y frente a la excepción al principio de inembargabilidad en relación con el pago de acreencias laborales, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, T- 1195 del 29 de noviembre de 2004 reiterando la línea jurisprudencial trazada en C-793/2002 sent. cit.

los recursos del SGP como una de las garantías para buscar la satisfacción de las necesidades específicas de cada región o sector poblacional²⁵².

En lo que tiene que ver con la salud, vale la pena reseñar que el Presidente de la República, mediante decreto 4975 del 23 de diciembre de 2009, declaró el estado de emergencia social en el sector salud, con el objeto de dictar medidas relacionadas con la posibilidad de liberar excedentes del SGP a efectos de conjurar la crisis del sector; por vicios de forma la Corte Constitucional lo declaró inexecutable dado que los hechos que la justificaron no eran sobrevinientes sino que correspondían a una situación crónica agravada por el tiempo, no obstante, sí precisó en la importancia del respeto por los preceptos constitucionales que tienden a distribuir estos recursos bajo directrices de eficiencia y equidad²⁵³.

El ámbito de la educación también ha ocupado especial atención constitucional, en temas como el régimen especial de docentes estatales, carrera, escalafones, ascensos y régimen salarial, así como en el área de las competencias de la Nación en el sector educativo²⁵⁴. Finalmente, también la Corte ha tenido la posibilidad de pronunciarse en diversos temas como son la relación del SGP con comunidades indígenas, con bienes objeto de extinción del derecho de dominio, responsabilidad fiscal, entre otros²⁵⁵.

²⁵² C. Const., M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-105 del 10 de febrero de 2004 y M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-937 del 23 de noviembre de 2010. Sobre autonomía y giro oportuno de recursos, M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-1003 del 03 de octubre de 2005; y sobre autonomía de entidades territoriales y servicios públicos, MM. PP. ALFREDO BELTRÁN SIERRA y JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-617 del 08 de agosto de 2002.

²⁵³ C. Const., M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-252 del 16 de abril de 2010; posteriormente los decretos dictados bajo el estado de emergencia también fueron declarados inexecutable, por consecuencia, así: el decreto 127 de 2010 mediante C-253 del 16 de abril de 2010, M. P. NILSON PINILLA PINILLA; el decreto 134 de 2010, mediante C-297 del 26 de abril de 2010, M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, y el decreto 073 de 2010, por medio C-399 del 26 de mayo de 2010, M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA. En cuanto a los alcances de la salud en el SGP, M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-005 del 21 de enero de 2003.

²⁵⁴ C. Const., en relación con derecho a la educación y régimen especial de los docentes estatales frente al SGP, M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-173 del 18 de marzo de 2009 y M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-734 del 26 de agosto de 2003; en cuanto al derecho a la educación frente al SGP, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-369 del 16 de mayo de 2006; C-423/2005 sent. cit.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, T-899 del 01 de septiembre de 2005; C-918/2002 sent. cit.; en lo que tiene que ver con SGP y escalafón docente, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-508 del 25 de mayo de 2004; y, finalmente, en relación con competencias de la Nación en sector educativo, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-723 del 03 de agosto del año 2004.

²⁵⁵ C. Const., SGP y ley de atención a primera infancia, M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-036 del 27 de enero de 2009; SGP y destinación de bienes obtenidos mediante ley de extinción de dominio; C-1118/04 sent. cit.; SGP y optimización de flujos financieros, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1028 del 27 de noviembre del año 2002; SGP y límites a la autonomía de comunidades indígenas, M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, T-514 del 30 de julio de 2009 y resguardos indígenas como beneficiarios del SGP, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-921 del 07 de noviembre de 2007; SGP y responsabilidad fiscal, M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS,

3.4.8. Servicios públicos

3.4.8.1. Recorrido normativo

El capítulo V del título XII de la Constitución Política, se nomina: “*De la Finalidad Social del Estado y los Servicios Públicos*” y en seis (6) artículos desarrolla su alcance.

Empieza por precisarse que los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado y que es su deber asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional; que podrán ser prestados por el mismo Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares y que, en todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios; establece la posibilidad de que, mediante ley aprobada por las mayorías de las dos cámaras y por iniciativa del Gobierno, pueda reservarse determinadas actividades estratégicas o servicios públicos, debiendo indemnizar previa e integralmente a quienes en virtud de dicha ley sean privados del ejercicio de la actividad lícita.

Se señala que el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado y que será objetivo fundamental la solución de necesidades insatisfechas en salud, educación, saneamiento ambiental y agua potable; para tal propósito se afirma que en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación.

Encomienda a la Ley fijar las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad, financiación y el régimen tarifario que tendrá en cuenta los criterios de costos, solidaridad y redistribución de ingresos. En el sector descentralizado, se afirma que los servicios públicos domiciliarios se prestarán directamente por cada municipio cuando las características técnicas y económicas del servicio y las conveniencias generales lo permitan y aconsejen, precisando que los departamentos cumplirán funciones de apoyo y coordinación y que la ley determinará las entidades competentes para fijar las tarifas.

Preceptúa que la Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.

C-832 del 08 de octubre de 2002 y derecho al trabajo y seguridad social frente al SGP, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-425 del 26 de abril de 2005.

Reza que la Ley determinará los deberes y derechos de los usuarios, el régimen de su protección y sus formas de participación en la gestión y fiscalización de las empresas estatales que presten el servicio. Igualmente definirá la participación de los municipios o de sus representantes, en las entidades y empresas que les presten servicios públicos domiciliarios.

Finalmente, contempla que corresponde al Presidente de la República señalar, con sujeción a la ley, las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten.

Con base en los anteriores derroteros constitucionales, el legislador profirió una normatividad con amplísima cobertura, que se instrumentalizó en la ley 142 del 11 de julio de 1994; esta ley cuenta con 11 títulos, cada uno de los cuales se subdivide en distintos capítulos así: i) título preliminar que contiene: a) principios generales y b) definiciones especiales; ii) título primero sobre personas prestadoras de servicios públicos que regula: a) régimen jurídico, b) participación de entidades públicas en empresas de servicios públicos y c) los bienes de las empresas de servicios públicos; iii) título segundo sobre régimen de actos y contratos de las empresas que cuenta con: a) normas generales y b) contratos especiales para la gestión de los servicios públicos; iv) un título tercero que trata sobre el régimen laboral; v) un título cuarto que se titula “otras disposiciones” y contempla: a) del control de gestión de resultados, b) información de las empresas de servicios públicos, c) de las expropiaciones y servidumbres, d) toma de posesión de las empresas de servicios públicos y e) liquidación de las empresas de servicios públicos; vi) un título quinto que trata la regulación, control y vigilancia del Estado en los servicios públicos precisando: a) control social de los servicios públicos domiciliarios, b) de los Ministerios, c) de las comisiones de regulación, d) de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y e) presupuesto y contribuciones para las comisiones y la Superintendencia de Servicios Públicos; vii) un título sexto que versa sobre el régimen tarifario de las empresas de servicios públicos, que se subdivide en: a) conceptos generales, b) fórmulas y prácticas de tarifas, c) de los subsidios y d) estratificación socioeconómica; viii) un título séptimo que preceptúa la organización y procedimientos administrativos en los siguientes acápite: a) principios y reglas, b) de los procedimientos administrativos para actos unilaterales, c) las expropiaciones y servidumbres, d) toma de posesión y liquidación y e) las fórmulas tarifarias; ix) un título octavo que prevé el contrato de servicios públicos en los siguientes ámbitos: a) Naturaleza y características del contrato, b) de la prestación del servicio, c) el cumplimiento y la prestación del servicio, d) de los instrumentos de medición del consumo, e) de la determinación del consumo facturable, f) de las facturas, g) defensa de los usuarios en sede de la empresa; x) un título noveno que contiene normas especiales para algunos servicios así: a) agua

potable y saneamiento básico y b) energía eléctrica y gas combustible; xi) finalmente, un título décimo que prescribe el régimen de transición y otras disposiciones²⁵⁶.

De la ley 142 de 1994 vale la pena resaltar los siguientes aspectos. Inicialmente, su ámbito de aplicación se circunscribe en los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; así como en las actividades que realicen las personas que en virtud de la misma ley pueden prestar estos servicios públicos que son: i) empresas de servicios públicos, ii) personas naturales o jurídicas que produzcan estos servicios, iii) municipios cuando asuman de forma directa la prestación; iv) las organizaciones autorizadas para prestar servicios públicos en municipios; v) entidades descentralizadas prestadoras de estos servicios. Se precisa en artículos subsiguientes que todos los servicios públicos de que trata la ley tendrán el carácter de esenciales.

La intervención estatal velará por el cumplimiento de los siguientes fines: i) garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios; ii) ampliación permanente de cobertura; iii) atención prioritaria de necesidades básicas insatisfechas; iv) prestación continua e ininterrumpida; v) prestación eficiente; vi) libertad de competencia y no utilización abusiva de la posición dominante; vii) obtención de economías de escala comprobables; viii) mecanismos que garanticen a los usuarios el acceso a los servicios y su participación en la gestión y fiscalización de su prestación; ix) establecer régimen tarifario proporcional para los sectores de bajos ingresos.

²⁵⁶ La Ley 142 de 1994 fue reglamentada mediante los siguientes decretos: 1641 del 01 de agosto de 1994, por medio del cual se adoptaron algunas definiciones relacionadas con el servicio de telefonía pública; 2785 del 22 de diciembre de 1994, por medio del cual se establecieron disposiciones para la transformación y adecuación estatutarias de las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y Saneamiento Básico; 3087 del 23 de diciembre de 1997 por el cual se reglamentaron aspectos relacionados con la liquidación, cobro, recaudo y manejo de las contribuciones de solidaridad y de los subsidios en materia de servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible por red física; 302 del 25 de febrero de 2000, en materia de prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado; 847 del 11 de mayo de 2001, en relación con la liquidación cobro, recaudo y manejo de las contribuciones de solidaridad y de los subsidios en materia de servicios públicos de energía eléctrica y gas combustible distribuido por red física; 1713 del 06 de agosto de 2002, en relación con la prestación del servicio público de aseo; 549 del 28 de febrero de 2007, en relación con la contribución de solidaridad en la autogeneración; de igual manera, mediante decreto 958 del 24 de mayo de 2001 se creó la Comisión Intersectorial de Servicios Públicos Domiciliarios y, más recientemente, mediante Ley 1506 del 10 de enero de 2012 se dictaron disposiciones en materia de servicios públicos domiciliarios de energía eléctrica, gas combustible por redes, acueducto, alcantarillado y aseo para hacer frente a cualquier desastre o calamidad que afecte la población nacional y su forma de vida.

En cuanto al régimen de contratación de las empresas prestadoras de servicios públicos se preceptúa que se regirán por las reglas de derecho privado, aunque introduce algunos criterios de interpretación, tendientes a impedir abusos de posición dominante, a favorecer la continuidad y calidad en la prestación de los servicios, y a evitar privilegios y discriminaciones injustificadas.

Se crean tres Comisiones de Regulación, la de Agua Potable y Saneamiento Básico, adscrita al Ministerio de Desarrollo Económico; la de Energía y Gas Combustible, adscrita al Ministerio de Minas y energía; y la de Telecomunicaciones, adscrita al Ministerio de Comunicaciones, siendo competente cada una de ellas para regular el servicio público respectivo. Dentro de sus facultades generales se destacan las de regular los monopolios en la prestación de los servicios públicos, promover la competencia entre quienes presten servicios públicos para que las operaciones de los monopolistas o de los competidores sean económicamente eficientes, no impliquen abusos de la posición dominante, y produzcan servicios de calidad; definir criterios de eficiencia y desarrollar indicadores y modelos para evaluar la gestión financiera, técnica y administrativa de la empresas de servicios públicos; fijar normas de calidad en la prestación del servicio; ordenar la escisión y fusión de empresas; pedir que la Superintendencia investigue y sancione las violaciones a la ley; absolver consultas; entre otras.

De cara a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se establece que a través de ésta el Presidente de la República ejercerá el control, la inspección y vigilancia de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cumpliendo las siguientes funciones: vigilar y controlar el cumplimiento de las leyes y actos administrativos; establecer sistemas de información y contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos; definir las tarifas de las contribuciones por la prestación de los servicios; dar concepto a las comisiones sobre medidas a tomar en relación con servicios públicos; vigilar que los subsidios presupuestales que la Nación, los departamentos y los municipios destinan a las personas de menos ingresos, se utilicen en la forma prevista en las normas pertinentes; solicitar documentos, inclusive contables, practicar visitas, inspecciones y pruebas que sean necesarias para el cumplimiento de sus funciones; tomar posesión de las empresas de servicios públicos, como medida preventiva, cuando, entre otros, se presenten incumplimientos reiterados, para evitar perjuicios graves e indebidos a usuarios o a terceros, cuando se violen las normas de forma grave o se incumplan contratos, cuando se declare la caducidad de las licencias o cuando la empresa entre en proceso de liquidación; finalmente, podrá imponer sanciones, dependiendo de la gravedad de la falta, desde la amonestación, pasando por las multas, hasta suspensión definitiva de autorizaciones y licencias.

Finalmente, se regula el régimen tarifario, teniendo en cuenta los criterios de estratificación de los inmuebles y, con base en ello, se fijan las políticas para la entrega de subsidios y las normas correspondientes a la facturación de los servicios prestados.

3.4.8.2. Análisis jurisprudencial

Como se mencionó en la parte introductoria de las presentes líneas, la Corte Constitucional de Colombia, principalmente en sus orígenes, profirió un sinnúmero de sentencias de innegable importancia para el desarrollo del derecho constitucional colombiano, para la evolución de la jurisprudencia patria y para lograr una asimilación de la concepción del término “social” que como característica del Estado de Derecho se introdujo en el texto de 1991.

El ámbito de los servicios públicos no fue una excepción a ese escenario y más bien, por el contrario, fue el foco a partir del cual se profirieron importantísimas providencias que hoy conservan plena vigencia, como acontece, a modo de ejemplo, con la que podría catalogarse, tal vez sin temor a yerro, la más importante sentencia que ha proferido la Corte Constitucional, en la que al analizarse, justamente, un caso relacionado con el servicio de alcantarillado en un barrio deprimido de los muchos que existen en Colombia, trazó las bases para comprender el alcance del término “social” que se incorporó en la actual Constitución. Recuérdese lo pertinente:

“(…) Lo primero que debe ser advertido es que el término "social", ahora agregado a la clásica fórmula del Estado de Derecho, no debe ser entendido como una simple muletilla retórica que proporciona un elegante toque de filantropía a la idea tradicional del derecho y del Estado. Una larga historia de transformaciones institucionales en las principales democracias constitucionales del mundo, esta (sic) presente para dar testimonio de la trascendencia de este concepto (…)”²⁵⁷.

Tal planteamiento, por supuesto desarrollado con suficiencia en el texto de la providencia, terminó por concluir la afectación de los derechos fundamentales de los habitantes de la deprimida localidad, ordenando a las empresas públicas terminar la obra de alcantarillado en un término no superior a tres (3) meses. Este fallo fue la base a partir del cual se definió y concretó el deber estatal encaminado al logro de la eficacia de los derechos fundamentales, cuyo cumplimiento directo puede ser materializado por los jueces de la República encargados de resolver la acción de amparo de derechos fundamentales, más conocida como la tutela.

Esta sentencia fue también precedente de un fallo que habría de dictarse algunos meses después, en el que se precisó el alcance del concepto “servicio público” y cuyos principales argumentos, base también de posteriores sentencias, merecen la pena recordarse a continuación²⁵⁸.

A efectos de proporcionar una definición de lo que debe entenderse por servicio público, se recordó lo expuesto por ZANOBINI quien delimita dicha noción a sólo algunos aspectos

²⁵⁷ C. Const.; M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; T-406 del 05 de junio de 1992.

²⁵⁸ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-578 del 03 de noviembre de 1992.

de la actividad administrativa, “*contraponiéndola a la de función pública como forma superior de manifestación de dicha actividad*”. En opinión de tal autor, la función pública representa siempre el ejercicio de una potestad pública, entendida ésta como una esfera de la capacidad jurídica del Estado, o sea de su soberanía, para aducir que “*los servicios públicos, representan, por su parte, otras tantas actividades materiales, técnicas, incluso de producción industrial, puestas a disposición de los particulares para ayudarles a conseguir sus fines*”²⁵⁹⁻²⁶⁰.

Posteriormente se citan a otros autores para resaltar que una de las características de la actividad estatal es justamente proporcionar a los particulares satisfacción de algunas necesidades y que tal actividad es la que recibe la connotación de servicio público²⁶¹. De la misma manera se hace referencia a RAMÓN PARADA quien considera que:

*"La calificación que algunas leyes hacen de una actividad como servicio público no se concreta siempre en actividades de prestación, sino que constituye un título que ampara también actividades de limitación, e incluso de fomento de la acción de los particulares, que se admite en concurrencia con la actividad de prestación pública. Así ocurre, en general, con los servicios públicos sociales (sanidad y enseñanza fundamentalmente) en que los establecimientos públicos conviven con los privados, sujetos a una estrecha reglamentación limitadora y que además disfrutan del apoyo económico del Estado"*²⁶²⁻²⁶³.

²⁵⁹ Se cita también a GIANNINI, “*para quien la titularidad de las funciones públicas corresponde necesariamente al Estado, mientras que la competencia sobre los servicios se asume por razones técnicas, económicas o sociales, pero sin que repugne la idea de su gestión por los particulares. La noción conceptual de "servicio público" es una de las más adecuadas para justificar el carácter de ius in fieri atribuido o reconocido al derecho administrativo. Esta noción es bastante controvertida. Para su estudio se observan concepciones antagónicas -por un lado la orgánica (es servicio público según quien lo preste), y por el otro la funcional o material (es servicio público, según la naturaleza del servicio). Las ideas fueron evolucionando a través del tiempo en ambas concepciones de servicio público. El servicio público no es simplemente un "concepto" jurídico; es ante todo un hecho, una realidad. Las manifestaciones de la autoridad pública declarando que tal o cual actividad es un servicio público, no pasarán de meras declaraciones arbitrarias en el supuesto de que no exista de por medio la satisfacción efectiva de una necesidad de interés general. Tal declaración cuando ella concuerde con la realidad, tendrá indiscutiblemente su valor en el orden jurídico (...)*”.

²⁶⁰ La cita de la sentencia es la siguiente: “*Cfr. MARIENHOFF, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo Tomo II. Tercera Edición. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1.988, pág. 27.*”

²⁶¹ Se alude a la definición de ALESSI en la cita que a continuación se transcribe: “*GARRIDO FALLA, Fernando. Tratado de Derecho Administrativo. Volumen II. Parte general. IX Edición. Editorial Tecnos S.A. Madrid. 1.989, págs 307 y 308.*”

²⁶² La cita de la sentencia es la siguiente: “*Derecho Administrativo. Parte General I. Tercera Edición. Marcial Pons. Madrid. 1.991, pág. 419.*”

²⁶³ Estos planteamientos posteriormente fueron expuestos en posterior providencia así: “*De los postulados consagrados en los artículos 365 a 370 de la Constitución, pueden deducirse estas características en relación con los servicios públicos: tienen una connotación eminentemente social en la medida en que pretenden el bienestar y mejoramiento de la calidad de vida de las personas, y por ello deben ser prestados en forma eficiente; constituyen un asunto de Estado y por lo tanto pertenecen a la órbita de lo público, de ahí que deben ser prestados a todos los habitantes; su régimen tarifario debe tener en cuenta los criterios de costos, solidaridad y redistribución del ingreso; por razones de soberanía o de interés social el Estado puede reservarse su prestación previa indemnización a quienes queden privados del ejercicio de esta actividad; su prestación es descentralizada pues descansa fundamentalmente en las entidades territoriales; y, finalmente el pago de los subsidios a los estratos pobres involucra recursos de*

Digeridos tales planteamientos, la Corte procede a ofrecer una definición de servicios públicos domiciliarios en los siguientes términos: “*aquellos que se prestan a través del sistema de redes físicas o humanas con puntos terminales en las viviendas o sitios de trabajo de los usuarios y cumplen la finalidad específica de satisfacer las necesidades esenciales de las personas*”²⁶⁴.

Precisando seguidamente que las características relevantes para determinar a un servicio público como domiciliario son las que a continuación se transcriben: “*a) El servicio público domiciliario -de conformidad con el artículo 365 de la Constitución-, puede ser prestado directamente o indirectamente por el Estado, por comunidades organizadas o por particulares, manteniendo éste la regulación, el control y la vigilancia de los servicios; b) El servicio público domiciliario tiene un "punto terminal" que son las viviendas o los sitios de trabajo de los usuarios, entendiéndose por usuario "la persona que usa ciertos servicios", es decir quien disfruta el uso de cierta cosa; c) El servicio público domiciliario está destinado a satisfacer las necesidades básicas de las personas en circunstancias fácticas, es decir en concreto. Así pues, no se encuentran en estas circunstancias el uso del agua destinado a urbanizar un terreno donde no habite persona alguna*”.

Las consideraciones generales sobre servicios públicos son aterrizadas luego al analizarse algunos eventos puntuales, como acontece con el caso del agua, cuyo acceso es considerado derecho fundamental, por lo que:

“Todas las personas deben poder acceder al servicio de acueducto en condiciones de cantidad y calidad suficiente y al Estado le corresponde organizar, dirigir, reglamentar y garantizar su prestación de conformidad con los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad”²⁶⁵.

En múltiples sentencias se ha acotado sobre su importancia aduciéndose que “*el agua constituye fuente de vida y la falta del servicio atenta directamente con el derecho fundamental a la vida de las personas. Así pues, el servicio público domiciliario de acueducto y alcantarillado en tanto que afecte la vida de las personas, salubridad*

la Nación y de las entidades territoriales”. C. Const.; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-389 del 22 de mayo de 2002.

²⁶⁴ A efectos de profundizar en el tema de servicios públicos en el derecho comparado, puede consultarse, MUÑOZ MACHADO, Santiago; “*Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General Tomo I*”; Editorial Thomson; Madrid, 2004, pp. 1130 y ss.

²⁶⁵ C. Const.; M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, T-740 del 03 de octubre de 2011. En esta sentencia se hace una verdadera apología a la importancia del agua así: “*El agua se erige como una necesidad básica, al ser un elemento indisoluble para la existencia del ser humano. Esta necesidad es universal, por cuanto todos y cada uno de los hombres y mujeres, independientemente de la raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica, del lugar que se encuentre o la posición social que tenga, requiere de este recurso para su subsistencia; es inalterable, pues nunca se logrará hacerla desaparecer, ni tampoco reducirla mas allá de los topes biológicos y es objetiva, ya que no tiene que ver con la percepción subjetiva del mundo o está ligado a un concepto indeterminado preestablecido, sino que se instituye como condición ineludible para cada una de las personas que integran el conglomerado social, lo cual la erige como una necesidad normativa y por tanto se constituye el fundamento del derecho fundamental al agua*”.

pública o salud, es un derecho constitucional fundamental y como tal debe ser objeto de protección a través de la acción de tutela".²⁶⁶ (El énfasis corresponde al texto original).

En este mismo sentido, en posteriores oportunidades, ha señalado que su falta de prestación se evidencia como un atentado a los derechos fundamentales de las personas, por lo que su pronta protección puede invocarse mediante el expedito camino judicial de la acción de tutela:

*“Así la falta de prestación [del servicio de acueducto] también está llamada a constituir una posible violación de derecho que tienen todas las personas a vivir una vida digna”*²⁶⁷.

En cuanto a la constitucionalidad de algunas de las normas contempladas en la ley de servicios públicos, la Corte ha tenido la oportunidad de presentar múltiples argumentos, en disímiles escenarios, que hoy por hoy permiten tener una visión prácticamente integral sobre la importancia y alcance de los servicios públicos y el correlativo deber estatal por satisfacerlos; así, se han emitido sendos pronunciamientos sobre la potestad legislativa para su regulación²⁶⁸; régimen jurídico para las empresas de servicios públicos²⁶⁹; sobre

²⁶⁶ C. Const.; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, sentencia T-1104 del 28 de octubre de 2005, reiterando lo plasmado en: T-578/1992 sent. cit; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, T-140 del 23 de marzo de 1994 en la que se hizo especial alusión a los servicios públicos y su relación con el principio de solidaridad; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-207 del 12 de mayo de 1995, en cuya sentencia se sembraron las bases de lo que debe entenderse por derechos prestacionales, cuyo aparte merece la pena transcribirse: *“Por regla general, los derechos de prestación son derechos programáticos, debido a que los derechos de prestación exigen un esfuerzo presupuestal y logístico del Estado que sólo se puede realizar con la debida planeación y arbitrio de recursos mediante el procedimiento fijado por la Carta Política. Gradualmente, los derechos de prestación con contenido programático se les van dando condiciones de eficacia que hace posible que emane un derecho subjetivo. Por eso, a nivel teórico, en efecto, el estado inicial de un derecho de prestación es su condición programática la cual luego tiende a transmutarse hacia un derecho subjetivo”*.

²⁶⁷ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, T-539 del 22 de noviembre de 1993, M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, T-244 del 20 de mayo de 1994, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-523 del 22 de noviembre de 1994, M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, T-092 del 02 de marzo de 1995, M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, T-379 del 28 de agosto de 1995, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-413 del 13 de septiembre de 1995, M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, T-410 del 22 de mayo de 2003, T-1104/2005 sent. cit; M. P. JAIME ARAÚJO RENTERÍA, T-270 del 17 de abril de 2007 (principio de continuidad en los servicios públicos), M. P. NILSON PINILLA PINILLA, T-022 del 22 de enero de 2008; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, T-888 del 12 de septiembre 2008 y M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, T-381 del 28 de mayo de 2009.

²⁶⁸ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-284 del 05 de junio de 1997; M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, T-558 del 18 de julio de 2006.

²⁶⁹ Sobre empresas de servicios públicos domiciliarios, régimen jurídico y control de aportes estatales. C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-066 del 11 de febrero de 1997. Sobre empresas de economía mixta y sus alcances, M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-736 del 19 de septiembre de 2007. Sobre posibilidad de someterse a tribunales de arbitramento, M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-242 del 20 de mayo de 1997. Y sobre tribunales de arbitramento y libertad económica, M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-186 del 16 de marzo de 2011.

diversos ámbitos de las comisiones de regulación como entes de control²⁷⁰; control fiscal por parte de las Contralorías²⁷¹; participación ciudadana en la fiscalización de los servicios públicos²⁷²; alcance de los subsidios²⁷³; sobre servicios públicos y su ponderación frente a los derechos de huelga y libertad sindical²⁷⁴; servicios públicos en cárceles y derechos de los internos²⁷⁵; y de forma particular en servicios públicos puntuales como la salud o la seguridad²⁷⁶.

3.4.9. Monopolios rentísticos

3.4.9.1. Recorrido normativo

Establece el artículo 336 de la Constitución Política que i) ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley; ii) que la ley que establezca un monopolio no podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una actividad económica lícita; iii) que la organización, administración control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental; iv) que las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas

²⁷⁰ Sobre comisiones de regulación, alcance de la delegación de funciones presidenciales, naturaleza y regulación; C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1162 del 06 de septiembre de 2000; en el mismo sentido, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-272 del 03 de junio de 1998. Sobre su limitación a resolver controversias contractuales, M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, T-178 del 03 de marzo de 2004. Sobre función de resolución de conflictos, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-1120 del 01 de noviembre de 2005. Competencia para fijar reglas de comportamiento diferencial según la posición de las empresas en el mercado y su relación con la libre competencia; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-263 del 08 de mayo de 2013. Sobre comisión reguladora de telecomunicaciones M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-444 del 26 de agosto de 1998.

²⁷¹ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-374 del 24 de agosto de 1995; alcance del control fiscal a empresas de servicios públicos, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-290 del 23 de abril de 2002.

²⁷² C. Const.; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, Hernando, C-585 del 07 de diciembre de 1995.

²⁷³ C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-566 del 30 de noviembre de 1995.

²⁷⁴ C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-122 del 22 de febrero de 2012; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, T-261 del 29 de marzo de 2012. M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-075 del 20 de febrero de 1997.

²⁷⁵ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, T-1108 del 05 de diciembre de 2002. M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-796 del 30 de octubre de 2014.

²⁷⁶ Derecho a la salud como servicio público: C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, T-725 del 24 de agosto de 2006; y funciones de la Superintendencia de Salud relacionadas con dicho servicio público: M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-921 del 29 de agosto de 2001. En cuanto a la seguridad como servicio público primario, se afirma que se concreta con el cumplimiento de la misión de proteger a todas las personas residentes en Colombia en su vida, honra, bienes, creencias y demás derechos y libertades públicas. M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-199 del 21 de febrero de 2001.

exclusivamente a los servicios de salud; v) que las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación; vi) que la evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley; vii) que el gobierno enajenará o liquidará las empresas monopolísticas del Estado y otorgará a terceros el desarrollo de su actividad cuando no cumplan los requisitos de eficiencia en los términos que determine la Ley; y viii) que en cualquier caso se respetarán los derechos adquiridos por los trabajadores.

Varias leyes se han ocupado de desarrollar la materia, destacándose, principalmente, la Ley 643 del 16 de enero de 2001, por medio de la cual se fijó el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. Tal normatividad se divide en doce capítulos en el siguiente orden: i) aspectos generales; ii) modalidades de operación de los juegos de suerte y azar, fijación y destino de los derechos de explotación; iii) régimen de las loterías; iv) régimen del juego de apuestas permanentes o chance; v) régimen de las rifas de circulación departamental, municipal y en el distrito capital; vi) de la explotación, organización y administración de los demás juegos; vii) declaración de los derechos de explotación; viii) de las transferencias al sector salud; ix) fiscalización, control y sanciones en relación con los derechos de explotación; x) régimen tributario; xi) disposiciones relativas a la eficiencia del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar; xii) seguridad social de vendedores independientes de loterías y apuestas permanentes; xiii) vigencia y derogatorias²⁷⁷.

Importa resaltar del referido compendio normativo tres aspectos; en primer lugar, la definición que sobre el monopolio se ofrece, precisándose como la facultad exclusiva del Estado para explotar, organizar, administrar, operar, controlar, fiscalizar, regular y vigilar todas las modalidades de juegos de suerte y azar, y para establecer las condiciones en las cuales los particulares pueden operarlos, facultad que siempre se debe ejercer como actividad que debe respetar el interés público y social y con fines de arbitrio rentístico a favor de los servicios de salud, incluidos sus costos prestacionales y la investigación.

En segundo lugar, la titularidad del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, es asignada a los departamentos, el distrito capital y los municipios, prescribiéndose que la vigilancia será ejercida por la Superintendencia Nacional de Salud.

En tercer término, debe recabarse en los principios que orientan la actividad monopolística, que son cuatro (4) a saber: a) finalidad social prevalente, en virtud del cual todo juego de suerte y azar debe contribuir eficazmente a la financiación del servicio

²⁷⁷ La Ley 643 de 2001 ha sido reglamentada mediante los siguientes decretos: 2975 del 14 de septiembre de 2004, sobre modalidad del juego de lotería tradicional o de billetes; 855 del 13 de marzo de 2009, sobre condiciones de operación del juego de lotería tradicional; 1289 del 19 de abril de 2010, sobre rentabilidad mínima del juego de apuestas permanentes o chance; 3034 del 27 de diciembre de 2013, sobre modalidad del juego de lotería tradicional o de billetes.

público de salud, de sus obligaciones prestacionales y pensionales; b) transparencia, que se traduce en que el ejercicio de la facultad monopolística se orientará a garantizar que la operación de los juegos de suerte y azar, esté exenta de fraudes, vicios o intervenciones tendientes a alterar la probabilidad de acertar, o a sustraerla del azar; c) racionalidad económica, que vela porque la operación de juegos de suerte y azar se realice por las entidades estatales competentes, o por los particulares legalmente autorizados o por intermedio de sociedades organizadas como empresas especializadas, con arreglo a criterios de racionalidad económica y eficiencia administrativa que garanticen la rentabilidad y productividad necesarias para el cabal cumplimiento de la finalidad pública y social del monopolio; d) vinculación de la renta a los servicios de salud, que refiere a que toda la actividad que se realice en ejercicio del monopolio, debe tener en cuenta que con ella se financian los servicios de salud y esa es la razón del monopolio. Dentro del concepto de servicios de salud se incluye la financiación de éstos, su pasivo pensional, prestacional y, los demás gastos vinculados a la investigación en áreas de la salud.

Finalmente, en cuanto a la definición de juegos de suerte y azar, se adujo que serán aquellos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona que actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad.

En similares términos, y una vez entrada en vigencia la Constitución de 1991, la Ley 100 de 1993, por medio de la cual se creó el sistema de seguridad social integral, en su art. 42, declaró como arbitrio rentístico de la Nación la explotación monopolítica, en beneficio del sector salud, de las modalidades de juegos de suerte y azar diferentes de las loterías y apuestas permanentes existentes y de las rifas menores; indicándose que la concesión de permisos para la ejecución de rifas que no sean de carácter permanente, cuyo plan de premios no exceda doscientos cincuenta (250) salarios mínimos mensuales y se ofrezcan al público exclusivamente en el territorio del respectivo municipio o distrito serían facultad de los alcaldes municipales y distritales; finalmente que las sumas recaudadas por concepto de permisos de explotación o impuestos generados por estas rifas debían ser transferidos directamente al fondo local o distrital de salud²⁷⁸.

²⁷⁸ Sobre el alcance del monopolio en juegos de suerte y azar: C. Const., M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-571 del 15 de julio de 2003; en el mismo sentido M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-169 del 02 de marzo de 2004; en concordancia con lo anterior, merece reseñarse que mediante decreto 4144 del 03 de noviembre de 2011, el Gobierno Nacional modificó la ley 643 de 2003, en el sentido de adscribir el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar al Ministerio de Hacienda, precisando su integración y funciones; se censuró la presunta violación al principio de reserva legal en la regulación de monopolios rentísticos, concluyendo la Corte que la delegación del legislativo al ejecutivo de tal función se encuentra ajustada a la Constitución. M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-810 del 05 de noviembre de 2014.

En lo que tiene que ver con el monopolio de licores, remémbrese que previamente a la Constitución de 1991, se había expedido la Ley 14 de 1983, por medio de la cual se pretendió fortalecer los fiscos de las entidades territoriales; en su artículo 61 se precisó que la producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos del artículo 31 de la entonces vigente Constitución Política del año 1886; como consecuencia de ello, las Asambleas Departamentales debían regular el monopolio gravando esas industrias y actividades²⁷⁹⁻

²⁸⁰

3.4.9.2. Análisis jurisprudencial

Tal vez la primera definición que sobre monopolio ofreció la jurisprudencia bajo la vigencia de la Constitución de 1991, fue la siguiente: “*el monopolio, desde el punto de vista económico se descubre como la situación que se da cuando una empresa o un individuo es el único oferente de un determinado producto o servicio*”²⁸¹; posteriormente se complementaría esta definición precisándose que también puede configurarse monopolio “*cuando un solo actor controla la compra o distribución de un determinado bien o servicio*”²⁸²; más adelante se ajustaría la definición al afirmarse: “*desde el punto de vista económico un monopolio se caracteriza por la condición de exclusividad o clara ventaja o preponderancia que ostenta una persona, pública o privada, para realizar una actividad determinada y controlar el mercado*”²⁸³.

²⁷⁹ Esta normatividad sería posteriormente reglamentada mediante decreto 4692 del 21 de diciembre de 2005, por medio del cual se precisó, atendiendo a la Constitución de 1991 y algunos pronunciamientos jurisprudenciales, que la destinación preferente de las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores debe destinarse por lo menos en el 51% de a la financiación de los servicios de salud y educación.

²⁸⁰ Al demandarse la ley 788 del 27 de diciembre de 2002, por medio de la cual se expidieron normas en materia tributaria y penal, se hizo un análisis del monopolio de licores, a continuación un aparte relevante de la sentencia: “*En el caso concreto, la Ley 788 de 2002 no creó el monopolio sobre los licores destilados nacionales y extranjeros, ya que el mismo se encontraba previsto desde el artículo 61 de la Ley 14 de 1983, a cuyo tenor “la producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los Departamentos como arbitrio rentístico...”, disposición que aparece repetida en el artículo 121 del decreto 1222 de 1986. Posteriormente, la Ley 223 de 1995, que vino a regular el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, no derogó, como equivocadamente lo sostiene el demandante, el monopolio sobre los licores destilados importados, por el hecho de que se le hubiese señalado al “Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros”, de que trata el tercer inciso del artículo 213 de la Ley 223 de 1995, la obligación de recaudar el impuesto al momento de la introducción de los bienes gravados al país”* C. Const.; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-226 del 08 de marzo de 2004.

²⁸¹ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-154 del 18 de abril de 1996. La cita bibliográfica a la que remite la sentencia es la siguiente: “*Congdon-Mcwilliams, Diccionario de Economía, Grijalbo, 1985, p.136.*”

²⁸² C. Const.; M. P. RODRIGO UPRIMNY YEPES, C-1191 del 15 de noviembre de 2001. En esta sentencia también se recogen los antecedentes de los debates generados en la Asamblea Nacional Constituyente sobre el tema de los monopolios rentísticos; se aborda el alcance de la potestad legislativa en dicho ámbito y se hace importante alusión a la autonomía de las entidades territoriales.

²⁸³ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; C-316 del 24 de abril de 2003.

Ahora bien, de manera excepcional, el texto superior autoriza el establecimiento de monopolios como arbitrio rentístico, en virtud de los cuales el Estado se reserva la explotación de ciertas actividades económicas, este concepto también fue matizado por la Corte al precisar, de una parte, qué debe entenderse por arbitrio rentístico y, de otra, que tales ingresos han de considerarse como patrimonio público; recuérdese lo pertinente:

“El hecho de que los monopolios se constituyan como arbitrio rentístico significa que su objeto es obtener ingresos sólo para el Estado. Dineros que, por contera, tienen característica de ser públicos (...) Así mismo que las rentas que se produzcan como consecuencia del ejercicio de esa actividad son fiscales y se destinan exclusivamente a finalidades de interés público o social. En el caso de los monopolios de suerte y azar, esas rentas deben emplearse únicamente para atender el sector de la salud. Tal destinación no puede desconocerse ni variarse so pena de violar la Constitución. (...)”²⁸⁴.

También emerge necesario poner de presente, que la finalidad de la instauración de un monopolio rentístico en manera alguna puede ser la simple exclusión de una actividad del mercado, pues su único propósito es asegurar una fuente de ingresos, rememórese:

“El monopolio rentístico es un instrumento que protege la explotación de determinadas actividades económicas para que el Estado se procure cierto nivel de ingresos con el fin de atender sus obligaciones. Para el Estado la finalidad del monopolio no es excluir la actividad económica del mercado sino reservarse una fuente de recursos económicos que le reporte su explotación”²⁸⁵.

Tales planteamientos surgieron como desarrollo de las directrices sembradas por la misma Corporación al analizar la constitucionalidad del artículo 1º de la ley 57 de 1993, por medio de la cual se adicionó al Código Penal el delito de ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico, en cuyo pronunciamiento tuvo la oportunidad de precisar:

“La finalidad de interés público y social que la propia Carta ha puesto en la base misma del establecimiento de cualquier monopolio, así como la destinación exclusiva o preferente, según se trate de las rentas obtenidas en ejercicio de los monopolios de suerte y azar o del monopolio de licores respectivamente, a los servicios de salud y educación, en los términos expuestos más arriba, denotan la clara vinculación del Estado a ciertos fines, sí que también la provisión de medios para acercarse a ellos. (...) Ahora bien: el establecimiento y desarrollo de un monopolio estatal implica la separación de los particulares del ejercicio de las actividades respectivas, en lo cual se advierte un límite a la libertad de empresa, al derecho a la libre competencia económica y al derecho de propiedad, límite que afecta el contenido esencial de la libertad y de los derechos

²⁸⁴ *Ibidem.*

²⁸⁵ C-540/2001 sent. cit.

*aludidos, razón por la cual esa reserva al sector público debe llevarse a cabo por ley que expida el Congreso de la República (...)*²⁸⁶.

De la misma manera, oportuno es aclarar que a pesar de que los recursos obtenidos mediante la actividad de los monopolios rentísticos, constituyen ingresos estatales de fuente legal, no pueden ser confundidos con los tributos, para lo cual emerge necesaria la siguiente cita:

*“Es evidente que los impuestos, por excelencia constituyen, una parte importante de los ingresos fiscales de la Nación y de las entidades territoriales, al punto que dentro del régimen presupuestal se los clasifica como rentas públicas de origen tributario, pero igualmente, existen otros tipos de ingresos con los cuales también se alimenta el fisco, como es el caso de las rentas provenientes de la explotación de los monopolios establecidos por la ley en favor del Estado o de sus entidades territoriales. Dentro de esta perspectiva el artículo 362 de la Constitución distingue entre los bienes y rentas tributarias o no tributarias de las entidades territoriales y las provenientes de la explotación de monopolios, para luego señalar que "son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares”*²⁸⁷.

Es relevante destacar que no necesariamente la declaratoria de monopolio rentístico coincide con la potestad estatal para reservarse ciertas actividades estratégicas o servicios públicos y las consecuencias prácticas de que determinada actividad sea catalogada como monopolio; en cuanto al primer aspecto, es claro que servicios públicos como el de telefonía móvil son exclusividad estatal, aunque evidentemente puede concesionarse a particulares su prestación, sin que en manera alguna signifique monopolio estatal²⁸⁸.

En cuanto al segundo aspecto, oportuna resulta la siguiente cita: *“La diferencia entre las circunstancias de no monopolio y de monopolio predicadas de una determinada actividad (para el caso la de los juegos de suerte y azar) se proyecta en lo siguiente: En el primer caso el Estado percibe impuestos sobre la gestión (Ley 19 de 1932), mientras que en el segundo se causan “derechos de explotación” que configuran la renta del monopolio, tal como lo señala la Ley 643 de 2001, artículos 7 y 8, y que consiste “en un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, salvo las excepciones que consagre la presente ley”. Además de los derechos de explotación, de conformidad con la legislación vigente, los terceros, particulares, que explotan el juego “reconocerán a la entidad titular*

²⁸⁶ C. Const.; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-313 del 07 de julio de 1994. Tesis reiteradas en M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; C-475 del 27 de octubre de 1994, en donde se analizó la constitucionalidad del art. 42 de la ley 100 del 23 de diciembre de 1993, por medio del cual se declaró como arbitrio rentístico de la Nación la explotación monopólica en beneficio del sector salud, de las modalidades de juegos de suerte y azar, diferentes de las loterías, apuestas permanentes existentes y de las rifas pequeñas. Y también al discutirse límites a la libre competencia en M. P. NILSON PINILLA PINILLA, T-624 del 04 de septiembre de 2009.

²⁸⁷ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-149 del 19 de marzo de 1997. En el mismo sentido M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-332 del 12 de mayo de 2010.

²⁸⁸ Sobre reserva estatal del servicio de telefonía móvil no equivalente a la creación de un monopolio legal: C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-318 del 14 de julio de 1994.

del monopolio como gastos de administración un porcentaje superior al uno por ciento (1%) de los derechos de explotación²⁸⁹.

Finalmente, resta recordar que la Corte se ha ocupado de múltiples aspectos que resultan de enorme relevancia para comprender integralmente el tema de los monopolios rentísticos, como acontece con la autonomía de las entidades territoriales²⁹⁰; las amplias facultades legislativas para regularlos²⁹¹; su ponderación frente a la libertad económica²⁹²; juegos hípicos²⁹³; operación estatal de los monopolios de forma directa o por intermedio de otras personas jurídicas²⁹⁴ y, para terminar, sobre los beneficios tributarios en

²⁸⁹ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1114 del 24 de octubre de 2001.

²⁹⁰ Sobre autonomía de entidades territoriales: C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-126 del 30 de marzo de 1993; M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-338 del 17 de julio de 1997; C-219/1997 sent. cit.; M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-579 del 05 de junio de 2001; M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-837 del 09 de agosto de 2001; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-532 del 24 de mayo de 2005.

²⁹¹ Sobre las amplias facultades legislativas para determinar de manera general la forma de organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos: C. Const.; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1067 del 29 de octubre de 2008. Y sobre Monopolio juegos de suerte y azar y facultad legislativa en relación con la transmisión por canales públicos de sorteos de lotería, M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-010 del 23 de enero de 2002. En el mismo sentido, sobre la concreción de que la Ley a la que refiere la Constitución es Ley ordinaria: *“De la mención que hace el artículo 336 de la Constitución de 1991 de “la ley que establezca un monopolio” no surge que el Constituyente haya plasmado una especial categoría normativa distinta de la ley ordinaria, por cuanto fuera de la alusión a la materia que debe ser regulada mediante ley, el Constituyente no se ocupó de establecer procedimientos o mayorías específicas para su expedición, ni previó un control de constitucionalidad distinto del que corresponde a las leyes comunes, como si acontece, por ejemplo, con las estatutarias que constituyen una modalidad diferenciable del resto de las leyes”* M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-256 del 27 de mayo de 1998.

²⁹² *“En principio, la institución del monopolio se encuentra proscrita por la Constitución, por cuanto restringe la libertad económica y distorsiona la libre competencia (art. 334, inc. 4o.), de manera que sólo se la admite cuando es de creación legal, con el carácter de arbitrio rentístico y para una finalidad de interés público o social (art. 336). La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos, están sometidos, por voluntad constitucional, a un régimen propio, fijado por la ley, a iniciativa del gobierno. Ello es indicativo que la materia relativa a los monopolios rentísticos, en los aspectos relevantes antes mencionados, debe ser objeto de regulación por el legislador guardando la debida armonía o unidad temática. Por lo tanto, no es procedente que dentro de un cuerpo normativo en el cual se identifica y concreta con toda precisión una materia dominante en su contexto, puedan incluirse regulaciones normativas que hagan alusión a aspectos que conciernen al régimen propio de los monopolios rentísticos”* C-149/1997 sent. cit.

²⁹³ En los juegos hípicos es posible distinguir, por un lado, el evento hípico como tal, y por otro, las apuestas que se hacen sobre el mismo y su regulación bajo las preceptivas de los monopolios de juego y azar. MM. PP. RODRIGO ESCOBAR GIL y MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1108 del 24 de octubre de 2001.

²⁹⁴ Sobre personas jurídicas, oportuna resulta la siguiente cita: *“consideró necesario otorgarle al Estado la posibilidad de que, sin despojarse de su titularidad, en unas ocasiones opere de manera directa y en otras lo haga a través de terceros, pero dentro de los lineamientos del artículo 336 de la Constitución. En ese orden de ideas, dispuso, en primer lugar, que son operadores directos los departamentos y el Distrito Capital, por intermedio de las empresas industriales y comerciales, sociedades de economía mixta y sociedades de capital público (art. 6). En segundo lugar, indicó que son operadores indirectos los particulares, es decir, las personas jurídicas, en virtud de autorización mediante contratos de concesión u otros contratos de los que trata la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio, o, en último término,*

monopolio de licores y el trato diferencial a productores oficiales y privados, justificado en que mientras las privadas buscan un ánimo de lucro, las oficiales pretenden ser un arbitrio rentístico destinado a financiar los servicios de salud y educación del departamento, y en que aquellas pueden libremente reinvertir sus rentas mientras que las segundas deben destinarlas preferentemente a los servicios de salud y educación²⁹⁵.

Sección III

El patrimonio público desde el ámbito del control fiscal adelantado por los organismos de control y la Rama Judicial del Poder Público. Contraloría General de la República. Procuraduría General de la Nación. Poder judicial y algunos apuntes sobre la Fiscalía General de la Nación.

1. Aclaración preliminar.

Vista como quedó la delimitación del patrimonio público a la luz de las normas civiles y administrativas junto con sus correspondientes desarrollos jurisprudenciales y doctrinales (§I), así como el análisis de la Hacienda Pública, desde una óptica dinámica, a partir del texto constitucional (§II), corresponde también en la presente sección abordar el tema central del patrimonio público, pero a partir de la determinación que del mismo puede hacerse atendiendo al papel que cumplen las autoridades encargadas del control fiscal y la Rama Judicial del poder público, en las áreas puntuales que guarden relación con el patrimonio público; para tal cometido, inicialmente se hará una breve alusión al concepto de función pública para, a partir de allí, demarcar el papel y alcance que cumple la Contraloría General de la República en el control fiscal, la Procuraduría General de la Nación en el ámbito disciplinario frente a servidores públicos, y el poder judicial distinguiendo aquí, por una parte, algunas funciones puntuales de los jueces que pueden propender por el amparo del patrimonio público y, por otra, la titularidad de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación.

cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la Ley (art. 7) (...) se concluye que (i) la titularidad del monopolio de juegos de suerte y azar es sólo del Estado, y está excluida la iniciativa de particulares; (ii) la explotación de ese monopolio, es decir, la posibilidad de obtener utilidad del mismo en provecho del Estado, la puede hacer el ente estatal a través de dos modalidades de operación (directa o a través de terceros), y finalmente (iii) independientemente de la modalidad de operación, el Estado no pierde la titularidad del monopolio (...)" C-316/2003 sent. cit.

²⁹⁵ *"Ahora bien, las "rentas de un monopolio" pueden obtenerse por su titular de una de dos maneras: o por la explotación directa del mismo, que es el caso de las licoreras oficiales, u optando por otorgar la concesión de la explotación del monopolio a cambio del pago de una regalía o compensación, que es el caso de las licoreras particulares. Así, dichas "rentas" están constituidas por las utilidades que arrojen las licoreras oficiales, o por las regalías o compensaciones que obtengan los departamentos por la concesión del monopolio. Lo anterior denota que, frente al interés público o social, no es la misma la situación de hecho en la que se encuentran las licoreras oficiales y las privadas." C. Const.; C-1035/2003, sent. cit.*

2. La función pública.

Un bloque de normas constitucionales que guarda estrecha vinculación con la protección al patrimonio público, refiere a lo que se ha denominado función pública, criterio que en términos generales puede definirse como la relación laboral entre el Estado y sus servidores y que la doctrina especializada describe como “*el conjunto de regímenes aplicables a la generalidad del personal de la administración*”²⁹⁶⁻²⁹⁷.

El principal soporte constitucional se halla dentro del título V “*De la Organización del Estado*”, capítulo II “*De la Función Pública*”, artículos 122 y 123, en aquél se precisa que no habrá empleo público que no tenga las funciones detalladas en la Ley o en el correspondiente reglamento, y que quien vaya a desempeñar el cargo, previamente a su posesión, al retirarse del mismo o cuando autoridad competente se lo solicite, deberá declarar, bajo juramento, el monto de sus bienes y rentas; este artículo fue objeto de reforma constitucional mediante Actos Legislativos 01 de 2004 (art. 1º) y 01 de 2009 (art. 4º), en virtud de los cuales se estableció que no podrán ser inscritos a cargos de elección popular, ni elegidos ni designados como servidores públicos, ni podrán celebrar personalmente o por interpuesta persona contratos con el Estado, quienes hayan sido condenados, en cualquier tiempo, por la comisión de delitos que afecten el patrimonio del Estado o quienes hayan sido condenados por delitos relacionados con la pertenencia, promoción o financiación de grupos armados ilegales, delitos de lesa humanidad, o por narcotráfico en Colombia o en el exterior. El artículo 123 por su parte, enlista quienes son servidores públicos, cómo ejercerán sus funciones y delega a la ley la determinación del régimen aplicable a particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y su correspondiente ejercicio.

En plena consonancia con lo anterior, es el art. 209 de la Carta el que de forma perentoria preceptúa que la función pública está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones²⁹⁸.

²⁹⁶ RODRÍGUEZ R, (...); ob. cit.; pág. 201.

²⁹⁷ En el derecho comparado, cfr. el caso español y lo que allí se conoce como sistema de empleo público o de la función pública, con matices similares al caso colombiano; BERMEJO VERA, José; “*Derecho Administrativo Básico Parte General*”; Editorial Thomson; sexta edición; Navarra, 2005, pp. 157 y ss.; en el mismo sentido: PARADA, Ramón; “*Derecho Administrativo II Organización y empleo público*”; Editorial Marcial Pons; decimonovena edición; Madrid, 2007; pp. 359 y ss.; y PAREJO ALFONSO, Luciano; “*Lecciones de Derecho Administrativo*”; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2011, pp. 803 y ss.

²⁹⁸ Sobre estos principios cfr. RODRÍGUEZ R. (...); ob. cit. pp. 394 y ss.; y las siguientes sentencias: C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-629 del 29 de julio de 2003 y C-988 del 29 de

Se observa que los artículos en comento tratan tres temas principalmente, como son: i) función pública vista desde una óptica operativa de identificación y determinación de deberes funcionales, ii) establecimiento de un régimen de inhabilidades a condenados por la comisión de delitos que afecten el patrimonio del Estado y iii) deber de juramento; cada uno de estos aspectos ha sido objeto de desarrollo por parte de nuestra Corte Constitucional en pacífica jurisprudencia.

Dentro de estos pronunciamientos vale la pena destacar un primer escenario que es el relacionado con el concepto propio de función pública, en el que se precisa que los gobernantes siempre deben actuar guiados por la finalidad de prestar un buen servicio de beneficio colectivo y que para el cumplimiento de tal propósito, nada puede dejarse al libre arbitrio del funcionario de turno, pues por encima de sus intereses están los de la colectividad.

“La concepción democrática del poder excluye y proscribire cualquier acto del Estado dirigido a conseguir fines simplemente personales o inspirados en intereses minoritarios o de grupo, pero no basta que el Estado persiga fines de interés público o de defensa de derechos objetivos para que sus actos resulten legítimos. Ni siquiera es suficiente que los órganos emisores del acto tengan origen democrático. Es necesario, además, que por la Constitución y la ley se les haya confiado la competencia para expedir el acto y que utilicen sólo los medios legalmente autorizados. Estos, en todo caso, deben ser adecuados, necesarios y proporcionales a la magnitud del conflicto y ante todo al fin que se persigue. Es el principio de utilización moderada del poder”²⁹⁹.

noviembre de 2006; C-037/2003 sent. cit.; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-917 del 29 de agosto de 2001; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-561 del 20 de octubre de 1992.

²⁹⁹ C. Const.; M. P. SIMÓN RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, T-442 del 03 de julio de 1992. En el mismo sentido y precisando la obligación de regulación por parte del legislador ordinario del desarrollo de la función pública: “(...) Para el cabal cumplimiento de los fines esenciales del Estado, la función pública al servicio de los intereses generales ejerce sus actividades a través de personas vinculadas al mismo en calidad de servidores públicos, quienes bajo la modalidad de empleados públicos o de trabajadores oficiales prestan sus servicios en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento (C.P., arts. 122 y 123). Es así como, la regulación que el Legislador ordinario haga de la función pública deberá contener las reglas mínimas y la forma con base en las cuales aquella tendrá que desarrollarse (C.P., art.150-23), así como el régimen de responsabilidades que de allí se derive y la manera de hacerlo efectivo (C.P., art.124), circunstancias todas que consagran una garantía para el ciudadano, como expresión del Estado Social de Derecho (...)” M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-154 del 19 de marzo de 1997 y M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-423 del 26 de abril de 2005. En el mismo sentido y afirmando adicionalmente que el incumplimiento de los deberes por parte de las autoridades públicas genera responsabilidad patrimonial del Estado “(...) Las autoridades públicas están al servicio de la comunidad (CP art. 123) y en el cumplimiento de sus funciones deben ser conscientes de que los fines esenciales del Estado son, entre otros, servir a dicha comunidad y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución (CP art. 2). (...) Las autoridades públicas deben ceñir sus actuaciones a los postulados de la buena fe (CP art. 83). La conducta dolosa o gravemente culposa de los servidores públicos debe ser excluida del ordenamiento jurídico y su demostración genera la responsabilidad patrimonial del Estado, así como el deber de repetir contra el agente responsable del daño (CP art. 90) (...)” M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-037 del 05 de febrero de 1996. En el mismo sentido y sobre régimen salarial y de cesantías, C-428/1997 sent. cit. y M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, T-399 del 06 de agosto de 1998.

De tal suerte que el ejercicio de la función pública es reglado, se ejerce a través de la vinculación de personal a la nómina estatal, quienes se encuentran al servicio de los intereses generales y, en consecuencia, el desarrollo de las funciones que les han sido encomendadas debe atarse irrestrictamente a los principios de moralidad, transparencia, eficiencia, buena fe y, por supuesto, respeto casi sagrado por el patrimonio público.

Un segundo escenario dice relación con la inhabilidad perpetua para todos aquellos que hayan sido condenados por la comisión de delitos que afecten el patrimonio del Estado o quienes lo hayan sido por delitos relacionados con la pertenencia, promoción o financiación de grupos armados ilegales, delitos de lesa humanidad, o por narcotráfico en Colombia o en el exterior, inhabilidad de la que se hará referencia en detalle líneas abajo³⁰⁰.

El tercer escenario refiere al juramento que deben prestar quienes desempeñen un cargo público, previamente a su posesión y al retirarse del mismo, acerca del monto de sus bienes y rentas; lo primero que debe reseñarse es que la figura del juramento bajo la Constitución Política de Colombia se halla en varias de sus disposiciones y que no necesariamente contempla la expresión de principios religiosos, sino que es más un mandato para rendir la declaración bajo la égida de la buena fe; es simplemente *“la afirmación que un sujeto hace, procurándoles a sus destinatarios la convicción de que dice la verdad”*³⁰¹.

La trascendencia de este juramento refleja la intención de velar porque quienes sean servidores públicos no utilicen su cargo en beneficio propio engordando su peculio, de tal suerte que sea posible adelantar un estudio comparativo del patrimonio de quien sirvió al Estado desde su vinculación hasta la terminación de su función, cuyo incremento no puede tener sino justificaciones debidamente acreditables.

Esta ritualidad, aparentemente baladí, se erige como importante punto de partida para investigaciones en contra de servidores y ex-servidores públicos que han resultado vinculados a procesos de enriquecimiento ilícito, justamente por haber incrementado su patrimonio durante su vinculación a la nómina estatal, sin aparente justificación razonable.

Ahora bien, bajo esas directrices generales de función pública, se ha planteado en el texto constitucional cómo debe ser el acceso a estos cargos (art. 125), se ha consagrado una expresa prohibición de nepotismo (art. 126), cuáles son las incompatibilidades de los servidores públicos (arts. 127 y 128), se ha consignado como causal de pérdida de investidura de los congresistas la indebida destinación de recursos públicos (art. 183-4

³⁰⁰ *Infra* cap. I, §III, 3.3.

³⁰¹ C. Const., M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-616 del 27 de noviembre de 1997.

“por indebida destinación de recursos públicos”) y el art. 90 que regula la responsabilidad patrimonial del Estado, en su inciso 2º indica que en el evento de presentarse una condena contra el Estado como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste.

Visto ello, un aspecto que inicialmente debe quedar claro, es que en Colombia a una persona, en la mayoría de los casos si es servidor público, unos mismos hechos le pueden generar investigación por parte de la Procuraduría General de la Nación, dada la posible infracción del régimen disciplinario, por la Contraloría General de la República, en virtud del control fiscal, y por la Fiscalía General de la Nación, por la posible comisión de un delito; aun cuando no es objeto de las presentes líneas profundizar en la muy posible vulneración a la garantía del *ne bis in ídem*, sí debe mencionarse que la jurisprudencia constitucional ha avalado tal circunstancia, principalmente, en dos escenarios, por una parte al aceptar la procedencia entre un proceso penal y uno disciplinario, ante lo cual ha afirmado:

*“[C]uando se adelanta un proceso disciplinario y uno penal contra una misma persona, por unos mismos hechos, no se puede afirmar válidamente que exista identidad de objeto ni identidad de causa, pues la finalidad de cada uno de tales procesos es distinta, los bienes jurídicamente tutelados también son diferentes, al igual que el interés jurídico que se protege. En efecto, en cada uno de esos procesos se evalúa la conducta del implicado frente a unas normas de contenido y alcance propios. En el proceso disciplinario contra servidores estatales se juzga el comportamiento de éstos frente a normas administrativas de carácter ético destinadas a proteger la eficiencia, eficacia y moralidad de la administración pública; en el proceso penal las normas buscan preservar bienes sociales más amplios”*³⁰².

Y en cuanto a la concurrencia de un proceso de responsabilidad fiscal con uno disciplinario, afirmó: *“De otra parte, esta Corporación tampoco encuentra que la existencia de multas y amonestaciones en el proceso de responsabilidad fiscal, vulneran el principio del non bis in ídem en relación con las sanciones disciplinarias de los mismos nombres, pues como lo ha dicho en varias oportunidades esta Corte (...) sólo es posible predicar la vulneración del artículo 29 superior cuando dos sanciones consagran “identidad de causa, identidad de objeto e identidad en la persona a la cual se le hace la imputación”*³⁰³.

Aclarado esto, empiécese por reseñarse que la Constitución Política de Colombia en su art. 117 preceptúa que el Ministerio Público y la Contraloría General de la República son órganos de control; el artículo 118 señala que el Ministerio Público será ejercido por el Procurador General de la Nación, por el Defensor del Pueblo, por los procuradores

³⁰² C. Const.; C-244 de 1996 sent. cit. pronunciamiento reiterado en C-181/2002 sent. cit.

³⁰³ Cfr., entre otras, C. Const., M. P. CIRO ANGARITA BARÓN T-413 del 05 de junio de 1992, C-244/1996 sent. cit. y C-280/1996 sent. cit.; se hace especial énfasis en que la multa en el proceso de responsabilidad fiscal pretende resarcir un daño causado al erario, mientras que la multa del proceso disciplinario se impone como sanción a una conducta reprochable.

delegados y los agentes del Ministerio Público ante las autoridades jurisdiccionales, por los personeros municipales y por los demás funcionarios que determine la ley. Al Ministerio Público corresponde la guarda y promoción de los derechos humanos, la protección del interés público y la vigilancia de la conducta oficial de quienes desempeñan funciones públicas. Y el art. 119 que la Contraloría General de la República tiene a su cargo la vigilancia de la gestión fiscal y el control de resultado de la administración.

En desarrollo de los anteriores postulados, el título X de la Constitución se rotula “De los organismos de control” y cuenta con dos capítulos, el primero se destina a la Contraloría General de la República y el segundo al Ministerio Público.

3. De la Contraloría General de la República y el control fiscal

3.1. Enfoque normativo

Corresponde en este instante entrar en el análisis del marco constitucional de este primer apartado, debiéndose resaltar inicialmente que refiere al ejercicio del control fiscal por parte de la Contraloría (art. 267) y las funciones del Contralor General como cabeza de tal entidad (art. 268), siendo dable destacar, preliminarmente, siete aspectos que a continuación se enlistan y en los que posteriormente se profundizará a la luz de los desarrollos legislativos y jurisprudenciales en la materia: a) que el control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación; b) que dicho control se ejercerá en forma posterior y selectiva conforme a los procedimientos, sistemas y principios que establezca la ley; c) que la ley podrá, sin embargo, autorizar que en casos especiales la vigilancia se realice por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos y contratadas previo concepto del Consejo de Estado; d) que la vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales; e) que en los casos excepcionales previstos por la Ley la Contraloría podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial; f) que la Contraloría es una entidad de carácter técnico con autonomía administrativa y presupuestal y que no tendrá funciones administrativas distintas de las inherentes a su propia organización; g) finalmente, se exponen algunos preceptos sobre elección del Contralor³⁰⁴.

³⁰⁴ Sobre este último aspecto fundamentalmente se señala que requisitos para ser elegido Contralor General de la República son: nacionalidad colombiana, 35 años de edad, título universitario o haber sido profesor universitario durante un tiempo no menor de cinco (5) años y acreditar las calidades adicionales que exija la Ley. De igual manera se establecen las inhabilidades y se precisa que será elegido por el Congreso en pleno de terna integrada por

A efectos de lograr el cumplimiento de tales cometidos, el art. 268 preceptúa 14 atribuciones del Contralor General las cuales se transcriben a continuación:

“1. Prescribir los métodos y la forma de rendir cuentas los responsables del manejo de fondos o bienes de la Nación e indicar los criterios de evaluación financiera, operativa y de resultados que deberán seguirse. (sic)

2. Revisar y fenecer las cuentas que deben llevar los responsables del erario y determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía con que hayan obrado.

3. Llevar un registro de la deuda pública de la Nación y de las entidades territoriales.

4. Exigir informes sobre su gestión fiscal a los empleados oficiales de cualquier orden y a toda persona o entidad pública o privada que administre fondos o bienes de la Nación.

5. Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de la misma.

6. Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.

7. Presentar al Congreso de la República un informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente.

8. Promover ante las autoridades competentes, aportando las pruebas respectivas, investigaciones penales o disciplinarias contra quienes hayan causado perjuicio a los intereses patrimoniales del Estado. La Contraloría, bajo su responsabilidad, podrá exigir, verdad sabida y buena fe guardada, la suspensión inmediata de funcionarios mientras culminan las investigaciones o los respectivos procesos penales o disciplinarios.

9. Presentar proyectos de ley relativos al régimen del control fiscal y a la organización y funcionamiento de la Contraloría General.

10. Proveer mediante concurso público los empleos de su dependencia que haya creado la ley. Esta determinará un régimen especial de carrera administrativa para la selección, promoción y retiro de los funcionarios de la Contraloría. Se prohíbe a quienes formen parte de las corporaciones que intervienen en la postulación y elección del Contralor, dar recomendaciones personales y políticas para empleos en su despacho.

11. Presentar informes al Congreso y al Presidente de la República sobre el cumplimiento de sus funciones y certificación sobre la situación de las finanzas del Estado, de acuerdo con la ley.

12. Dictar normas generales para armonizar los sistemas de control fiscal de todas las entidades públicas del orden nacional y territorial.

13. Las demás que señale la ley.

Finalmente, y sin enumeración alguna, se precisa otra atribución consistente en presentar a la Cámara de Representantes la Cuenta General de Presupuesto y del Tesoro y certificar el balance de la Hacienda presentado al Congreso por el Contador General”.

Seguidamente, dentro de este esquema constitucional, se preceptúa que en las entidades públicas las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de

candidatos presentados por la C. Const., la CSJ y el Consejo de Estado a razón de uno por cada corporación.

conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas nacionales (art. 269). De la misma manera que la Ley organizará las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados (art. 270); y que los resultados de las indagaciones preliminares adelantadas por la Contraloría tendrán valor probatorio ante la Fiscalía General de la Nación y el juez competente (art. 271).

El art. 272 refiere al sector descentralizado, para señalar que en los departamentos, distritos y municipios en donde halla contralorías, a éstas corresponderá la vigilancia de la gestión fiscal, y que en el determinado ámbito de jurisdicción se ejercerán las funciones atribuidas al Contralor General en el art. 268 de la Constitución Política; señala también cuáles son las inhabilidades para ser contralor departamental, distrital o municipal; en el art. 273 se indica que en procesos licitatorios de contratación estatal, podrán ordenar que la adjudicación tenga lugar en audiencia pública y, finalmente, en el art. 274 se prevé que la vigilancia de la gestión de la Contraloría General de la República se ejercerá por un auditor elegido para períodos de dos años por el Consejo de Estado, de terna enviada por la Corte Suprema de Justicia y que la ley determinará la manera de cumplir dicha vigilancia en los niveles departamental, distrital y municipal.

Reseñado de esa manera el marco constitucional dentro del cual se desarrolla el control fiscal por parte de la Contraloría General de la República, corresponde puntualizar en algunos aspectos legislativos que permiten la mejor comprensión de esta importante actividad en el plano de identificación y protección del patrimonio público colombiano.

La ley 42 del 26 de enero de 1993, sobre organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, cuenta con unas disposiciones generales y dos títulos, el primero se denomina "*Del Control Fiscal: sus principios sistemas y procedimientos técnicos*", y a su vez se subdivide en tres capítulos que son: i) principios y sistemas, ii) modalidades de control fiscal, iii) De la contabilidad presupuestaria, registro de la deuda, certificaciones, auditaje e informes.

El título segundo se rotula "*De los organismos de control fiscal y sus procedimientos jurídicos*", que a su vez se divide en tres capítulos a saber: i) De la Contraloría General de la República y del Contralor General; ii) De las contralorías departamentales, municipales y sus contralores; iii) El proceso de responsabilidad fiscal; iv) jurisdicción coactiva; v) sanciones y vi) disposiciones finales.

En términos generales se tiene que el ámbito de aplicación de la Ley comprende el conjunto de preceptos que regulan los principios, sistemas y procedimientos de control

fiscal financiero; de los organismos que lo ejercen en los niveles nacional, departamental y municipal y de los procedimientos jurídicos aplicables³⁰⁵.

Mediante Ley 610 del 15 de agosto de 2000, por medio de la cual se estableció el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, se derogaron expresamente las normas pertinentes de la Ley 42 de 1993, presentándose de forma detallada el trámite a seguir por estos organismos de control en las investigaciones fiscales y enlistando algunas definiciones que merece la pena recordar de forma breve.

Se describió el proceso de responsabilidad fiscal como el conjunto de actuaciones de orden administrativo, adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal, o con ocasión de esta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado (art. 1°).

En cuanto a los principios orientadores de la acción fiscal se previó que el ejercicio de dicha acción deberá garantizar el debido proceso y sujetarse a los principios establecidos en la Constitución en los arts. 29 y 209, así como los contenidos en el Código Contencioso Administrativo.

La gestión fiscal se definió como el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales (art. 3°).

El daño patrimonial fue concretado en el art. 6° como la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, (uso indebido) o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, (inequitativa) e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de

³⁰⁵ En el artículo 10 de la Ley 42 de 1993 también se definió el control *financiero* como “*el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General.*”

las contralorías. Y que tal daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público.

Esta disposición fue objeto de demanda ante la Corte Constitucional, en donde se hicieron varias precisiones, inicialmente, se adujo que la expresión “*intereses patrimoniales*” se aplica a todos los bienes, recursos y derechos susceptibles de valoración económica cuya titularidad corresponda a un ente público orientada a obtener una protección integral del patrimonio público; en segundo lugar, se declararon inexecutable las expresiones “*inequitativa*” y “*uso indebido*”, puestas entre paréntesis en el párrafo que precede, ya que, aquélla, contenía un alto grado de indeterminación por cuanto no permitía establecer de manera previa, cierta y objetiva, cuándo una conducta puede considerarse inequitativa, lo que deviene en su inexecutable.

En cuanto a la segunda expresión, se concluyó que “uso indebido” como categoría autónoma representativa de la lesión al patrimonio público, de la mano con otras expresiones de daño como menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida o deterioro, desnaturaliza el concepto de daño, lo que tiene dos implicaciones, por una parte de técnica legislativa, que sería ajena al control de la Corte, y por otra, se presenta atentatoria de la posibilidad de desvirtuar la responsabilidad fiscal acreditando la ausencia de daño, con lo que el proceso fiscal mutaría a sancionatorio o punitivo lo cual, como se verá líneas abajo, no es una característica del juicio fiscal; razón por la cual también se declaró inexecutable³⁰⁶.

Posteriormente, mediante decreto 267 del 22 de febrero de 2000, por medio del cual se dictaron normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se estableció su estructura orgánica, se fijaron las funciones de sus dependencias y se dictaron otras disposiciones. El fundamento de este decreto fue el artículo 1º de la ley 573 del 07 de febrero de 2000, por medio de la cual se revistió al Presidente de la República de precisas facultades para modificar la estructura de la Contraloría, determinar el sistema de nomenclatura y clasificación de los empleos y dictar otras disposiciones.

Analizados los marcos constitucional y legal debe mencionarse a continuación que importantes líneas jurisprudenciales se han dictado sobre el control fiscal, para lo cual, se procede a continuación a reseñar algunos de sus principales puntos característicos.

3.2. Características del control

La función de control desplegada por la Contraloría General de la República se realiza de

³⁰⁶ C. Const.; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-340 del 09 de mayo de 2007.

manera autónoma y de forma posterior y selectiva. De los artículos 4° y 5° de la Ley 42 del 26 de enero de 1993, se concluye que el control fiscal, como función pública que es, vigila la gestión fiscal de la Administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles y que será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las contralorías departamentales y municipales conforme a los procedimientos, sistemas y principios establecidos en la ley. Por control posterior se entiende la vigilancia de las actividades, operaciones y procesos ejecutados por los sujetos de control y de los resultados obtenidos por los mismos; por selectivo, se entiende la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo en el desarrollo del control fiscal.

A efectos de comprender el modelo del control posterior, vale la pena hacer un breve recorrido histórico que permitirá comprender porqué hoy día se cuenta con las características de posterioridad y selectividad³⁰⁷. Ha de aducirse inicialmente que hasta el año 1923, no existía en el país un mecanismo lo suficientemente sólido como para garantizar el control efectivo del manejo de los dineros públicos y que era célebre la “*Ley contra los empleados de la Hacienda*”, dictada en 1819 por el vicepresidente de la Nueva Granada, que sancionaba con pena de muerte la malversación de fondos por parte de funcionarios de la Administración³⁰⁸.

Para el mismo año se establecería, mediante decreto del 14 de septiembre, un tribunal encargado de solicitar cuentas relacionadas con el manejo de los recursos del erario, llamado Tribunal Superior de Cuentas, el cual fue reemplazado en 1821 por la Contaduría General de Hacienda, posteriormente denominada Dirección General de Hacienda y Rentas Nacionales³⁰⁹; y concluye indicando que aunque en 1847, a través de la Ley Orgánica de la Administración de Hacienda Nacional, se creó la Corte de Cuentas, que luego en 1912 fue adscrita al Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo; ciertamente los mecanismos utilizados por el Estado colombiano para ejercer la vigilancia

³⁰⁷ El recorrido histórico que se presenta a continuación se orienta en la siguiente sentencia: C. Const.; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-716 del 03 de septiembre de 2002; cuyos planteamientos fueran reiterados en reciente sentencia de la misma corporación, en la que al declararse inexecutable el numeral 7° del artículo 5° del Decreto 267 de 2000, por el cual se dictaron normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la Nación, se expusieron importantes consideraciones sobre el control posterior y selectivo incluyéndose en sus considerandos una breve reseña histórica. M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-103 del 11 de marzo de 2015.

³⁰⁸ La cita de la sentencia es la siguiente: “Gómez Latorre, Armando. “Antecedentes Históricos de la Contraloría”, en *Economía Colombiana, Revista de la Contraloría General de la República, (CGR) Bogotá, N° 150, 1983. Pg. 52, citado por Uriel Alberto Amaya Olaya en “Fundamentos constitucionales del Control Fiscal”, Ediciones Umbral, Bogotá, 1996. pg. 26”.*

³⁰⁹ La cita de la sentencia es la siguiente: “Cfr. Uriel Alberto Amaya Olaya, ob. Cit. Pág. 27”.

de la gestión fiscal seguían siendo lentos y difusos, debido principalmente a su naturaleza netamente jurisdiccional y a su ejecución por la vía contencioso-administrativa³¹⁰.

A continuación, oportuno es trasladarse a la Ley 42 del 19 de julio de 1923, sobre reorganización de la contabilidad oficial y creación del Departamento de Contraloría, por medio de la cual se creó, como servicio nacional administrativo, el Departamento de Contraloría (art. 1º), el cual estaría a cargo de un funcionario denominado Contralor General de la República y de un ayudante denominado Auditor General (art. 2º)³¹¹.

Posteriormente, se dictó el decreto 911 de mayo 23 de 1932, por medio del cual se reformaron las leyes orgánicas de contabilidad oficial de la Nación y del departamento de la Contraloría, estableciéndose los orígenes de lo que podría considerarse un control previo, lo cual se refleja en tres de sus disposiciones, así:

Art. 9º *“Aunque se ciñan a leyes vigentes, serán requisitos indispensables previos en la celebración de cualquier contrato u otra forma de compromiso que implique erogación de fondos de Tesoro Nacional de mil pesos (\$1.000) moneda legal o más: (...)”*; el art. 10 establecía *“Con sujeción a los mismos requisitos previos establecidos en el artículo anterior, podrán celebrarse contratos, pagaderos con fondos de ingresos comunes, cuya ejecución se extienda a más de la vigencia del año fiscal, con tal que en la Ley de Apropiedades del año respectivo exista una partida disponible cuyo saldo no comprometido, sea suficiente para atender al costo de la parte del contrato que haya de ejecutarse ese año (...)”*; finalmente, el art. 11, precisaba: *“Todos los contratos celebrados con los requisitos previos establecidos en los artículos anteriores, serán registrados en el Departamento de Contraloría, donde quedará archivada una copia de cada uno de ellos (...)”*. (Énfasis ajeno al texto original).

Seguidamente, mediante el art. 93 del acto legislativo número 01 del 16 de febrero de 1945, reformatorio del art. 209 de la Constitución Política, se establecieron tres incisos en los que se precisó: i) que la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración corresponde a la Contraloría General de la República; ii) que la Contraloría será una oficina de contabilidad y de vigilancia fiscal y que no ejercerá funciones administrativas distintas de las inherentes al desarrollo de su propia organización; iii) que el contralor de

³¹⁰ La cita de la sentencia es la siguiente: *“Así lo reconocería el informe presentado al gobierno nacional en 1922 por la Misión Kemmerer: “la labor de la Corte de Cuentas, en cuanto al examen de aquellas, es de poca utilidad, debido a que el examen se demora extraordinariamente (sic). Una gran parte del mérito (sic) de un examen consiste en la propia revisión de los empleados del Gobierno a fin de que puedan corregirse inmediatamente las prácticas que no sean satisfactorias”*.

³¹¹ En el art. 6º se enunciaron las siguientes funciones del Contralor: *“El Contralor tendrá competencia exclusiva en todos los asuntos referentes al examen, glosa y fenecimiento de cuentas de los funcionarios o empleados encargados de recibir, pagar y custodiar fondos o bienes de la Nación, en lo relativo al examen y revisión de todas las deudas y reclamaciones, de cualquier naturaleza, a cargo o a favor de las República, derivados de la administración activa y pasiva del Tesoro Nacional, y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y con la manera de llevar las cuentas de la Nación, la conservación de los comprobantes y el examen de inspección de los libros, registros y documentos referentes a dichas cuentas”*.

la República será elegido por la Cámara de Representantes para períodos de dos (2) años³¹².

Subsiguientemente, mediante Ley 20 del 12 de mayo de 1975, por medio de la cual se modificaron y adicionaron las normas orgánicas de la Contraloría General de la República, se fijaron sistemas y directrices para el ejercicio del control fiscal y se dictaron otras disposiciones; dispuso en su artículo 3º que la Contraloría General de la República, aplicará sobre las dependencias incluidas en el Presupuesto Nacional, los sistemas de control fiscal que ha venido empleando dentro de sus etapas integradas de "Control Previo", "Control Perceptivo y "Control Posterior"; en su artículo 69 revistió de facultades extraordinarias al Presidente de la República para reglamentar algunos aspectos de la Contraloría³¹³.

Con base en tales facultades, se firmó el decreto 925 del 11 de mayo de 1976, por medio del cual se determinaron procedimientos generales de control fiscal y de auditoría, el alcance que deben tener el control previo y la contabilidad general de la Nación; en esta normatividad se definió cada uno de los controles a cargo de la Contraloría General de la República, así:

i) control previo (art. 2º) *“consiste en examinar con antelación a la ejecución de las transacciones u operaciones, los actos y documentos que las originan o respaldan, para comprobar el cumplimiento de las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos”*; ii) control preceptivo (art. 3º) *“consiste en la comprobación de las existencias físicas de fondos, valores y bienes nacionales, y en su confrontación con los comprobantes, documentos, libros y demás registros”* y iii) control posterior (art. 4º) *“consiste en la comprobación de las transacciones y operaciones ejecutadas por las entidades bajo su control y de sus respectivas cuentas y registros, y en determinar si se ajusten a las normas, leyes, reglamentaciones y procedimientos establecidos”*.

³¹² El art. 94 del acto legislativo, reformativo del 210 constitucional señaló cinco atribuciones especiales del contralor que son: i) llevar las cuentas generales de la República, inclusive la de la deuda pública interna y externa; ii) prescribir los métodos de la contabilidad de todas las dependencias nacionales y la manera de rendir cuentas los empleados responsables; iii) exigir informes a los empleados públicos nacionales, departamentales o municipales, sobre su gestión fiscal; iv) revisar y fenecer las cuentas de los responsables del erario; v) proveer los empleos de su dependencia creados por la ley.

³¹³ En el texto de la Ley se introdujeron otras normas relacionadas con el control previo, como el art. 8º que precisaba que *“La responsabilidad que se deduzca de la rendición diaria de las cuentas de los empleados de manejo no sujetos a control previo se hace extensiva a los ordenadores”*, el art. 20 que rezaba: *“A solicitud de la Junta Directiva de las Empresas Industriales y Comerciales del estado, el Contralor establecerá controles previos en las dependencias o unidades administrativas de tales organismos. Así mismo establecerá controles previos permanentes o temporales, cuando en el examen posterior de cuentas o en visitas que practique la Contraloría aparezcan frecuentes o repetidas irregularidades”* o el 61 que preceptuaba: *“(…) La Contraloría General de la República podrá delegar en las Contralorías Departamentales el control previo y perceptivo sobre el manejo de fondos y bienes nacionales entregados a las instituciones de utilidad común, juntas de acción comunal y agremiaciones particulares. El examen posterior de dichas cuentas no puede ser delegado”*

Bajo la vigencia de la Constitución de 1886, el Consejo de Estado también se pronunció sobre los alcances del control previo en los siguientes términos: *“A la Contraloría le compete ejercer la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración, exclusivamente, y le está vedado el ejercicio de funciones propias de la Administración activa (art. 59 de la C. N.). Una de las modalidades que ofrece esa vigilancia es el llamado 'control previo', que le permite a la Contraloría verificar el cumplimiento de las normas fiscales antes de la realización del gasto. El control numérico legal, previo al gasto, surge frente a una orden de pago, para verificar su legalidad por el aspecto puramente fiscal y no habilita al órgano que lo ejerce para discutir o controvertir el Acto administrativo que pretende ejecutarse a través de la orden de pago, pues esto equivaldría a una intromisión en la actividad propia de la Administración”*³¹⁴.

La Corte Constitucional, elementalmente ya bajo la égida de la Constitución de 1991, también hubo de pronunciarse sobre este aspecto, presentándose como una de las sentencias más importantes la C-716/2002, ya referida en precedencia, pronunciamiento que recopiló los distintos antecedentes proferidos en poco más de una década y que fuera precedente y referente prácticamente obligado en las distintas providencias que a partir de allí se han dictado sobre tal temática, hasta la fecha.

En este fallo se analizó la constitucionalidad de algunas disposiciones de la Ley 598 del 18 de julio de 2000, por medio de la cual se creó el Sistema de Información para la Vigilancia de la Contratación Estatal, SICE, el Catálogo Único de Bienes y Servicios, CUBS, y el Registro Único de Precios de Referencia, RUPR, de los bienes y servicios de uso común en la Administración Pública y se dictaron otras disposiciones; en la demanda se alegaba justamente que los preceptos censurados revivían el control previo, mismo que había sido proscrito por la Carta de 1991.

Las primeras consideraciones esgrimidas en el texto de la sentencia, aludieron a resaltar la indiscutida necesidad de que exista un ente que garantice y verifique la correcta ejecución de los presupuestos públicos, evitando, o más bien reprobando, el despilfarro, la desviación de recursos, los abusos, las pérdidas innecesarias y la utilización indebida de fondos³¹⁵.

Seguidamente se hace alusión a la reseña histórica referida en precedencia sobre la evolución del control fiscal, para entrar en el análisis del control posterior, para lo cual empezó precisando que con la promulgación de la Constitución Política de 1991 se abolió

³¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Cons. P. CARLOS GALINDO PINILLA, sentencia del 5 de noviembre de 1979, rad. 209250 357-CE-SEC1-1979-11-05.

³¹⁵ Se acompaña este planteamiento de la siguiente cita: *“El principio superior sobre el cual se basa toda teoría de control de la función pública, es la soberanía nacional, es decir, el poder que posee la Nación, por conducto de sus representantes, no solamente al fijar los ingresos y los gastos públicos según las necesidades generales sino de asegurarse al mismo tiempo, que los fondos han quedado realmente afectados a los fines para los cuales fueron creados y destinados. (Alfonso Palacio Rudas citado por Jacobo Pérez Escobar. Derecho Constitucional Colombiano. Ediciones Librería el Profesional 1987)”*.

definitivamente el control previo y se adoptó el posterior y selectivo; dentro de las críticas que se presentaron al derogado sistema, se hallan la intromisión inadecuada de la Contraloría en el ejercicio de la función administrativa, o como diría la misma Corte en otra providencia *“porque no sería lógico que luego de haber intervenido en la ejecución de ciertas actividades, un organismo se convirtiera desapasionadamente en juez de sí mismo”*³¹⁶.

Se recordó que tales planteamientos fueron ampliamente debatidos en la Asamblea Nacional Constituyente que dio origen a la Carta de 1991, en donde de forma perentoria se planteó:

*“El control previo, generalizado en Colombia, ha sido funesto para la administración pública, pues ha desvirtuado el objetivo de la Contraloría al permitirle ejercer abusivamente una cierta coadministración, que ha redundado en un gran poder unipersonal del control y se ha prestado también, para una engorrosa tramitología que degenera en corruptelas”*³¹⁷.

Sobre este idéntico tópico se ya había pronunciado la Corte al advenir: *“La Constitución quiso distinguir nítidamente la función propiamente administrativa del Ejecutivo de la función fiscalizadora de la Contraloría, pues consideró que la confusión de tales funciones comportaba efectos perjudiciales para la marcha del Estado”*³¹⁸.

En análogo sentido, en otro proveído comentó: *“Por ello, y para evitar la llamada dictadura de los contralores, supervisores y auditores, mucho más grave que el de los administradores o gobernantes, es por lo que todos los ordenamientos civilizados trazan una determinación tajante entre la capacidad ordenadora del gasto y la competencia supervisora del mismo.”*³¹⁹. (El énfasis corresponde al texto original).

Son estos, pues, los principales antecedentes que enseñan la existencia de la Contraloría desde los prolegómenos del siglo pasado como ente titular del control fiscal, así como las razones y fundamentos por los cuales hoy día tal control cuenta con las características de posterioridad y selectividad.

3.3. Alcance del control

³¹⁶ C. Const.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-089 del 31 de enero de 2001.

³¹⁷ Esta referencia corresponde a la C-103/2015 sent. cit. y su cita es la siguiente: *“Informe de Ponencia presentado por Álvaro Cala Hederich, Jesús Pérez González, Helena Herrán de Montoya, Mariano Ospina Hernández, Germán Rojas y Carlos Rodado Noriega. Gaceta Constitucional N° 53 pág. 19, reiterado en el Informe de Ponencia para Primer Debate presentado por los anteriores y publicado en la Gaceta Constitucional No. 77, pág. 2”*.

³¹⁸ M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-100 del 07 de marzo de 1996.

³¹⁹ M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-189 del 06 de mayo de 1998; la cita de la sentencia es la siguiente: *“Hernando Herrera et al. “Informe Ponencia sobre Estructura del Estado” en Gaceta Constitucional No 59, p 10”* (El énfasis es del texto original).

El control fiscal abarca todos los sectores y actividades en los cuales se manejen bienes o recursos públicos, sin que sea relevante la naturaleza ni régimen jurídico de la persona que maneja los recursos, sea ésta pública o privada.

Con suficiente elocuencia el art. 2º de la Ley 42 de 1993 enuncia que son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República. Debe aclararse que tal esquema se replica, en donde procediere, en el plano territorial³²⁰.

Es evidente la amplia cobertura de la función fiscalizadora a ejercer por la Contraloría General de la República, sin que, *prima facie*, ninguna persona, natural o jurídica, pueda eximirse de ser sujeto del control fiscal porque ostentan una u otra connotación jurídica; al respecto merece citarse una consideración expuesta por la Corte Constitucional que fundamenta ese amplio alcance del control fiscal:

*“Fue precisamente el constituyente quien quiso que ninguna rama del poder público, entidad, institución, etc., incluyendo a la misma Contraloría General de la República, quedara sin control fiscal de gestión. Entonces ningún ente, por soberano o privado que sea, puede abrogarse el derecho de no ser fiscalizado cuando tenga que ver directa o indirectamente con los ingresos públicos o bienes de la comunidad”*³²¹. (El énfasis es ajeno al texto original).

En esta misma providencia la Corte trató el tema de la función fiscalizadora para subrayar que la Contraloría propende por un objetivo que es el de verificar el manejo adecuado de

³²⁰ Ha precisado la jurisprudencia constitucional que existe una competencia concurrente y armónica entre la Contraloría General de la República y las contralorías de las entidades territoriales, de acuerdo con una interpretación sistemática de los artículos 267, 258 y 286 de la Constitución Política. Al respecto ver: M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-127 del 26 de febrero de 2002 y C-403 del 02 de junio de 1999; en el mismo sentido sobre control fiscal en entidades territoriales, M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-1105 del 24 de octubre de 2001 y C-364 del 02 de abril de 2001; ésta última reiterada en M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-366 del 02 de abril de 2001; en relación con la autonomía territorial en materia de control fiscal M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1191 del 13 de septiembre de 2000 y C-105/2004 sent cit.; sobre autonomía presupuestal y administrativa de Contralorías, M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-272 del 20 de junio de 1996.

³²¹ M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-167 del 20 de abril de 1995. En el mismo sentido se ha pronunciado sobre la obligatoriedad del control fiscal en las sociedades de economía mixta y su compatibilidad con la libertad económica, M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-529 del 12 de julio de 2006.

los recursos públicos, abordando el caso puntual de las Cámaras de Comercio, entidades que no obstante ser de orden privado, desarrollan en virtud de atribución legal concedida por el Código de Comercio (art. 86) una función pública, cual es la del registro mercantil, y que por tal función perciben tasas, emolumento que no muta su naturaleza de ingreso fiscal por el hecho de ser recaudado por un particular³²².

En similar escenario se pronunció la Corte al precisar el alcance de la denominada gestión fiscal, para concluir que hace referencia a la *“administración y manejo de los bienes y fondos públicos, en las distintas etapas de recaudo o adquisición, conservación, enajenación, gasto, inversión y disposición”*; en esta oportunidad se adentró en el estudio de la funciones del Banco de la República, para aclarar que el control que sobre este organismo puede ejercer la Contraloría General se circunscribe específicamente a los actos de gestión fiscal que realice, más no en sus funciones relacionadas con su atribución de Banca central y como autoridad monetaria, crediticia y cambiaria, pues tales prerrogativas guardan especial protección constitucional³²³.

Bajo tal cuerda argumentativa también serán sujetos de control fiscal los particulares que ostenten la condición de contratistas con el Estado, sobre este tópico, la Corte precisó que:

*“Ha sido enfática en sostener no sólo que los contratistas con el Estado son sujetos de vigilancia fiscal, sino también que el control sobre la gestión adelantada por las autoridades públicas y los particulares en la contratación pública se justifica por la naturaleza misma del control fiscal que fue diseñado para defender el erario público y garantizar la eficiencia y eficacia”*³²⁴.

³²² En estos términos se refirió la Corte: *“(…) igualmente, los ingresos que genera el registro mercantil, proveniente de la inscripción del comerciante y del establecimiento de comercio, así como de los actos, documentos, libros respecto de los cuales la ley exigiere tal formalidad, son ingresos públicos (tasa), administrados por estas entidades privadas, gremiales y corporativas, sujetas a control fiscal por parte de la Contraloría General de la República (...) De lo expuesto anteriormente, concluye esta Corporación que los ingresos de las Cámaras de Comercio, provenientes del registro público mercantil, que aquellas manejan, por virtud de la ley, ciertamente son dineros fiscales; las Cámaras de Comercio manejan fondos, que corresponden a la actividad impositiva del Estado y que no pueden entenderse como recursos privados de estas instituciones. En consecuencia, el control fiscal previsto por el artículo 88 del código de Comercio (Decreto 410 de 1971), se aviene a los mandatos del estatuto superior, en el entendido de que dicho control debe ser ejercido por la entidad fiscalizadora únicamente sobre los ingresos públicos provenientes del registro público de comercio”* (Ibidem).

³²³ La cita entre comillas del párrafo corresponde a C-529/1993 sent. cit.; en el mismo sentido: MM. PP. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ y JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-586 del 07 de diciembre de 1995, y C-570/1997 sent. cit.; y sobre el control fiscal de a Contraloría General de la República de los recursos originados en las contribuciones parafiscales para que se inviertan de conformidad con las normas que las crean, C-152/1997 sent. cit.

³²⁴ M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, T-1012 del 16 de octubre de 2008; en esta misma providencia se esgrime que tal postura has sido reiterativa en distintas providencias del Consejo de Estado, cuya cita es oportuno transcribir: *“Entre muchas otras, pueden verse las sentencia del 27 de marzo de 2003, expediente 7208 (acumulado) y del 17 de julio de 2008, expediente 0031-01 de la Sección Primera del Consejo de Estado, la sentencia del 29 de agosto de 1996, expediente AC-3860 de la Sección*

Sobre lo anterior recuérdese que el artículo 65 del Estatuto de contratación estatal, Ley 80 de 1993, es el que precisa que la intervención de las autoridades de control fiscal se ejercerá una vez agotados los trámites administrativos de legalización de los contratos; que se ejercerá control posterior a las cuentas correspondientes a los pagos originados en los mismos, para verificar que éstos se ajustaron a las disposiciones legales; y que una vez liquidados o terminados los contratos, según fuere el caso, la vigilancia incluirá un control financiero, de gestión y de resultados, fundados en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales³²⁵.

Tal disposición fue objeto de control constitucional, en donde se precisó que el control fiscal tiene lugar en dos momentos distintos, así: *“1. una vez concluidos los trámites administrativos de legalización de los contratos, es decir, cuando se ha perfeccionado el acuerdo de voluntades, para vigilar la gestión fiscal de la administración y, en general, el cumplimiento de las normas y principios que rigen la contratación estatal. Igualmente, se deberá ejercer control posterior sobre las cuentas y pagos derivados del contrato, y 2. una vez liquidados o terminados los contratos, para ejercer un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales”*³²⁶.

Tales planteamientos habrían de precisarse en sentencia dictada casi tres años después, pero en esta oportunidad para enfatizar en que el control fiscal en contratos estatales no puede adelantarse antes de su perfeccionamiento, porque tal prerrogativa implicaría una invasión de competencias administrativas o “coadministrar”³²⁷.

Aquí empieza a evidenciarse con suficiencia la enorme amplitud de acción con la que cuenta la Contraloría para ejercer su función de control fiscal, pero, a efectos de profundizar un poco más en esas amplias prerrogativas, deben reseñarse cuatro escenarios que permitirán vislumbrar diáfananamente este importante espectro de acción.

Empiécese por recordarse que en el año 2011, se declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional con el fin de conjurar la grave calamidad pública ocasionada por un fenómeno natural conocido en su momento como “La Niña”; en desarrollo de tal estado de excepción se creó el Fondo de Adaptación como una entidad con personería jurídica, autonomía presupuestal y financiera cuyo objeto principal era la recuperación, construcción y reconstrucción de las zonas afectadas por el

Tercera del Consejo de Estado y el Concepto 732 del 3 de octubre de 1995 de la Sala de Consulta y Servicio Civil de esa misma Corporación”.

³²⁵ En este precepto se aclara que el control previo administrativo de los contratos le corresponde a las oficinas de control interno.

³²⁶ C. Const.; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-623 del 25 de agosto de 1999.

³²⁷ C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-648 del 13 de agosto de 2002; estas mismas líneas argumentativas serían tenidas en cuenta en posteriores providencias al definirse el alcance del control fiscal en el ámbito de la contratación pública, ver M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-967 del 21 de noviembre de 2012.

fenómeno natural; tal disposición fue demandada, siendo declarada exequible por la Corte Constitucional, debiéndose resaltar uno de sus principales considerandos, que justamente tuvo relación con el control fiscal de los dineros a manejar por esta nueva entidad; aunque en el mismo decreto se previó la posibilidad de escoger una firma de prestigio internacional para ejercer la auditoría sobre los actos y contratos que realizare el Fondo, lo cierto es que, a pesar de ello, el control fiscal sigue en cabeza de la Contraloría General de la República y que la función del ente internacional es simplemente un control reforzado, dado el gran flujo de recursos a recibir, pues no sólo provenían de patrimonio público, sino de donaciones de particulares y de recursos de cooperación local e internacional³²⁸.

En segundo lugar, en el ámbito de las regalías, considerado como uno de los principales recursos de fuente exógena, ha expuesto la Corte en relación con el control fiscal por parte de la Contraloría General de la República que:

*"No requiere ninguna clase de autorización, ni solicitud, porque se trata de intereses de carácter nacional y, los recursos que se les transfieran, a pesar de que ingresan al presupuesto de las entidades territoriales, no por eso pierden su esencia y no dejan de tener un destino inherente a las finalidades del Estado (art. 2, C.P.)"*³²⁹.

Un tercer escenario tiene que ver con los caudales manejados por la universidades públicas, el art. 57 de la ley 30 del 28 de diciembre de 1992, por medio de la cual se organizó el servicio público de la educación superior, previó que el carácter especial del régimen de las universidades estatales u oficiales comprenderá la organización y elección de directivas, del personal docente y administrativo, el sistema de las universidades estatales u oficiales, el régimen financiero y el régimen de contratación y control fiscal; tal disposición fue objeto de control constitucional, en cuya oportunidad la Corte dejó claro que conforme al art. 95 de la misma normatividad, es claro que el ámbito de control fiscal ejercido por la Contraloría abarca también el de los recursos manejados por universidades públicas³³⁰⁻³³¹.

³²⁸ C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-251 del 06 de abril de 2011. Esta sentencia tuvo en cuenta para su argumentación los planteamientos expuestos en: M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-367 del 18 de agosto de 1994 donde se trataron algunos temas sobre CORPOPAECES, entidad creada para afrontar calamidad pública presentada en algunos municipios de los departamentos de Huila y Cauca; y M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-218 del 14 de abril de 1999 en donde se trató la constitucionalidad del Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero y el control fiscal del mismo por parte de la Contraloría General de la República.

³²⁹ C. Const.; M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-541 del 06 de julio de 2011.

³³⁰ El art. 95 de la Ley 30 de 1992 prevé: *"En razón de su régimen especial, autorizase a las universidades estatales u oficiales para contratar con empresas privadas colombianas los servicios de control interno a que se refiere el artículo 269 de la Constitución Política"*.

³³¹ C-547/1994 sent. cit.

Un último y muy importante escenario a analizar, es el relacionado con los recursos de la seguridad social. Previamente a entrar en su análisis, se hace oportuno precisar algunos comentarios sobre la autonomía presupuestal de la Contraloría, a efectos de subrayar que mediante el art. 4º de la Ley 106 de 1993, por medio de la cual se dictaron normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se estableció de una parte, que tendría autonomía para el manejo, administración y fijación del presupuesto y, de otra que con el fin de desarrollar tal planteamiento, la Contraloría cobrará una tarifa de control fiscal a los organismos y entidades fiscalizadas.

Tal disposición fue demandada y la conclusión a la que arribó la Corte fue la de declarar su exequibilidad, pues tal prerrogativa garantiza no solo la suficiencia de recursos para el ejercicio del control fiscal, sino que permite que el Contralor en la consecución de tales ingresos tenga la menor injerencia y gestión ante los órganos legislativo y ejecutivo, circunstancia que garantiza su independencia fiscalizadora³³²⁻³³³.

Expuesto este breve comentario, corresponde memorar que se demandaron algunos apartes del art. 20 de la Ley 789 de 2002, por medio de la cual se dictaron normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modificaron algunos artículos del Código Sustantivo del Trabajo; hay que subrayar en que en este artículo se señaló que la inspección, vigilancia y control de los recursos administrados por las Cajas de Compensación Familiar (CCF³³⁴) y por las Entidades Promotoras de Salud (EPS³³⁵),

³³² C. Const., M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1148 del 31 de octubre de 2001. Merece señalarse que en anterior providencia ya la Corte había dejado claro que, no obstante dicha autonomía, el Contralor no podía directamente presentar al Congreso su proyecto de presupuesto, pues por expreso mandato constitucional es en el Gobierno en quien radica dicha potestad, también denominada iniciativa presupuestal, así entonces, el Contralor presenta su anteproyecto al Ministerio de Hacienda para ser incorporado al presupuesto nacional. M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-592 del 07 de diciembre de 1995.

³³³ El tema de la autonomía presupuestal había sido objeto de regulación por parte del Gobierno mediante el art. 8º del Decreto Ley 267 de 2000, no obstante, tal precepto fue declarado inexecutable al considerarse que el Gobierno extralimitó las atribuciones conferidas a través de la Ley 573 del 2000, por lo que expresamente se adujo que el art. 4º de la Ley 106 de 1996 continuaba plenamente vigente. M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1550 del 21 de noviembre de 2000.

³³⁴ La Ley 21 del 22 de enero de 1982, por medio de la cual se modificó el régimen de Subsidio Familiar y se dictaron otras disposiciones; en su art. 39 definió a las CCF en los siguientes términos: “*son personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones en la forma prevista en el Código Civil, cumplen funciones de seguridad social y se hallan sometidas al control y vigilancia del Estado en la forma establecida por la ley*”. En el art. 41 se precisaron sus funciones así: “*1. Recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y os Institutos Técnicos en los Términos y con las modalidades de la ley; 2. organizar y administrar las obras y programas que se establezcan para el pago del subsidio familiar en especie o servicios, de acuerdo con lo prescrito en el artículo 62 de la presente Ley; 3. ejecutar, con otras Cajas, o mediante vinculación con organismos y entidades públicas o privadas que desarrollen actividades de seguridad social, programas de servicios, dentro del orden de prioridades señalado por la ley; 4. cumplir con las demás funciones que señale la ley*”.

³³⁵ La Ley 100 del 23 de diciembre de 1993, por medio de la cual se creó el Sistema de Seguridad Social Integral y se dictaron otras disposiciones, en su art. 177 definió las EPS así: “*son las*

estarían a cargo de la Superintendencia del Subsidio Familiar y de la Superintendencia Nacional de Salud, respectivamente; y que las referidas entidades no estarían obligadas a cancelar contribuciones a las Contralorías, con el propósito de respetar la correcta destinación de los recursos de la seguridad social. Este último aparte fue objeto de una de las censuras de la demanda, al estimarse que tal beneficio resultaba atentatorio de la autonomía administrativa, presupuestal y fiscal de la Contraloría General de la República³³⁶.

Una primera parte del bloque considerativo se destinó a la exposición de algunas importantísimas apreciaciones sobre la seguridad social y su fundamento constitucional³³⁷; seguidamente, se expuso una interesante argumentación sobre la naturaleza jurídica de los recursos del Sistema General de Seguridad Social, para concluir que los mismos son rentas de naturaleza parafiscal, por lo cual dentro de sus características, además de la obligatoriedad, determinación o singularidad, destinación específica y condición de distribución, se destacan la de su naturaleza pública por pertenecer al Estado, aun cuando no comporten ingresos de la Nación -por lo que no ingresan al presupuesto nacional-, y su sometimiento al control fiscal, ya que por tratarse de recursos públicos la Contraloría General de la República, directamente o a través de

entidades responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del fondo de solidaridad y garantía. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del plan de salud obligatorio a los afiliados y girar, dentro de los términos previstos en la presente ley, la diferencia entre los ingresos por cotizaciones de sus afiliados y el valor de las correspondientes unidades de pago por capitación al fondo de solidaridad y garantía, de que trata el título III de la presente ley”; sus principales funciones se enlistan en el art. 178, destacándose las siguientes: “1. ser delegatarias del fondo de solidaridad y garantía para la captación de los aportes de los afiliados al sistema general de seguridad social en salud; 2. promover la afiliación de grupos de población no cubiertos actualmente por la seguridad social; 3. organizar la forma y mecanismos a través de los cuales los afiliados y sus familias puedan acceder a los servicios de salud en todo el territorio nacional. Las empresas promotoras de salud tienen la obligación de aceptar a toda persona que solicite afiliación y cumpla con los requisitos de ley; 4. definir procedimientos para garantizar el libre acceso de los afiliados y sus familias, a las instituciones prestadoras con las cuales haya establecido convenios o contratos en su área de influencia o en cualquier lugar del territorio nacional, en caso de enfermedad del afiliado y su familia; 5. remitir al fondo de solidaridad y compensación la información relativa a la afiliación del trabajador y su familia, a las novedades laborales, a los recaudos por cotizaciones y a los desembolsos por el pago de la prestación de servicios; 6. establecer procedimientos para controlar la atención integral, eficiente, oportuna y de calidad en los servicios prestados por las instituciones prestadoras de servicios de salud; 7. Las demás que determine el consejo nacional de seguridad social en salud”.

³³⁶ C. Const.; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-655 del 05 de agosto de 2003.

³³⁷ En cuanto al objeto puntual de la seguridad social indicó: “Su objetivo es propiciar la prosperidad de los asociados con apoyo en los programas que desarrollen los distintos gobiernos, los cuales deben estar dirigidos a permitir que el individuo y su familia pueda afrontar adecuadamente las contingencias derivadas de las enfermedades, la invalidez, el desempleo, el sub - empleo y las consecuencias de la muerte; a brindarle una adecuada protección a ciertos estados propios de la naturaleza humana como la maternidad y la vejez; y a ofrecerle unas condiciones mínimas de existencia y recreación social que le permitan desarrollarse física y psicológicamente en forma libre y adecuada, facilitando de este modo su total integración a la sociedad” (*Ibidem*).

las contralorías territoriales, debe verificar que los mismos se inviertan de acuerdo con lo dispuesto en las normas que los crean³³⁸.

Necesario resalta matizar que adicionalmente a los recursos que reciben estas entidades por concepto de recaudo a sus afiliados, existen otros ingresos conocidos como Unidades de Pago por Capitalización (UPC), cuyo reconocimiento, básicamente, obedece a que cada EPS recibirá una Unidad por cada persona afiliada y beneficiaria que tenga³³⁹. Esta breve referencia tiene como propósito precisar que existen otros tipos de ingreso que entran a las arcas de las EPS que, por un lado, conservan la naturaleza de parafiscales y, por otro, en ningún evento mutan su condición de públicos, por lo que no pueden tratarse como rentas propias de las EPS, cuya consecuencia lógica es que también son objeto de protección fiscal³⁴⁰.

Luego de tales consideraciones, y de recordar que los recursos de la seguridad social no pueden ser gravados a través de la imposición de tributos, concluyó la exequibilidad de la norma demandada al estimar que el beneficio tributario contenido en el precepto demandado sólo buscaba favorecer a las CCF y EPS a efectos de que cumplieran su cometido de respetar la correcta destinación de estos caudales³⁴¹.

3.4. El proceso fiscal. Características y aspectos relevantes.

Bajo la vigencia de la Constitución Política de 1991, la primera normatividad que reguló el proceso de responsabilidad fiscal fue la Ley 42 de 1993, de sus artículos 72 al 89; bajo

³³⁸ Concluyó la Corte en este aparte “*En atención a las características citadas, no duda la Corte en calificar los recursos de la seguridad social como rentas parafiscales, pues en verdad éstos comportan contribuciones obligatorias de naturaleza pública, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que no ingresan al presupuesto nacional, que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población, y que deben ser utilizadas para financiar globalmente los servicios que se prestan y para ampliar su cobertura*”. Sobre reseña a la seguridad social cfr., entre otras, M. P. SIMÓN RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, T-471 del 17 de julio de 1992; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, T-116 del 26 de marzo de 1993 y SU-039 del 19 de febrero de 1998; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, SU-480 del 25 de septiembre de 1997. Y sobre la destinación específica de estos recursos M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-179 del 10 de abril de 1997.

³³⁹ El art. 182 de la Ley 100 de 1993, establece, de una parte, que las cotizaciones que recauden las EPS pertenecen al SSSS y, de otra, que por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el plan de salud obligatorio para cada afiliado, el sistema general de seguridad social en salud reconocerá a cada EPS un valor per cápita, que se denominará unidad de pago por capitalización, UPC. Esta unidad se establecerá en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el consejo nacional de seguridad social en salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud (hoy Ministerio de la Protección Social).

³⁴⁰ Cfr. entre otras, SU-480/1997 sent. cit. y C-363/2001 sent. cit.

³⁴¹ Sobre la no procedencia de gravámenes a los recursos de la seguridad social, cfr., entre otras; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-828 del 08 de agosto de 2001 y C-136/1999 sent. cit. y C-363/2001 sent. cit.

esta vigencia, se profirió una sentencia que actualmente es precedente constitucional en punto a la caracterización del proceso fiscal en la cual se establecieron los siguientes aspectos relevantes³⁴²:

i) La responsabilidad fiscal puede comprender directivos y demás personas que determinen la gestión fiscal; así como a quienes desempeñen funciones de ordenación, control, dirección y coordinación, y a los contratistas y particulares en razón de los perjuicios patrimoniales causados al Estado³⁴³.

ii) La responsabilidad es de carácter subjetivo, porque debe determinarse si se obró con dolo o con culpa³⁴⁴.

iii) Es un proceso de naturaleza administrativa, cuyo fin es acreditar la responsabilidad frente al manejo indebido de caudales públicos. El conocimiento y trámite corresponde a la Contraloría General de la República y a las contralorías departamentales y municipales³⁴⁵.

iv) La responsabilidad es patrimonial, como consecuencia de su declaratoria se debe resarcir el daño ocasionado por la gestión fiscal indebida, mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compensa el perjuicio sufrido.

³⁴² C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, SU-620 del 13 de noviembre de 1996. Planteamientos reiterados en: M.M. PP. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO y RODRIGO ESCOBAR GIL, C-619 del 08 de agosto de 2002.

³⁴³ *Supra* cap. I, §III, 2.

³⁴⁴ Es por lo menos innegable el extensísimo desarrollo que el principio de culpabilidad ha tenido en materia penal; de la misma manera, sus principios han sido trasladados a los ámbitos disciplinario y fiscal, en este sentido se ha precisado: *“el servidor público infractor sólo puede ser sancionado si ha procedido dolosa o culposamente, pues el principio de la culpabilidad tiene aplicación no sólo para las conductas de carácter delictivo sino también en las demás expresiones del derecho sancionatorio (...) el legislador en ejercicio de su facultad de configuración también ha adoptado un sistema amplio y genérico de incriminación que ha sido denominado “numerus apertus”, en virtud del cual no se señalan específicamente cuales comportamientos requieren para su tipificación ser cometidos con culpa -como sí lo hace la ley penal- de modo que en principio a toda modalidad dolosa de una falta disciplinaria le corresponderá una de carácter culposo, salvo que sea imposible admitir que el hecho se cometió culposamente como cuando en el tipo se utilizan expresiones tales como “a sabiendas”, “de mala fe”, “con la intención de” etc”* C. Const., M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-155 del 05 de marzo de 2002; en el mismo sentido M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-404 del 19 de abril de 2001 y M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, T-161 del 16 de marzo de 2009. También ha precisado la jurisprudencia constitucional que *“la responsabilidad fiscal es tan sólo una especie de la responsabilidad que en general se puede exigir a los servidores públicos o a quienes desempeñen funciones públicas, por los actos que lesionan el servicio o el patrimonio público”, y que, por lo tanto, en ese escenario -el de la responsabilidad fiscal-, el criterio normativo de imputación no puede ser mayor al establecido por la Constitución Política en el inciso 2º de su artículo 90 para el caso de la responsabilidad patrimonial de los agentes frente al Estado (dolo o culpa grave)”* C-619/2002 sent. cit. y M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-382 del 23 de abril de 2008.

³⁴⁵ *Supra* cap. I, §III, 2.

v) Tal declaratoria de responsabilidad no ostenta carácter sancionatorio, ni penal ni administrativo, pues tiene una finalidad meramente resarcitoria; como consecuencia de ello es una responsabilidad independiente y autónoma frente a la disciplinaria que pueda corresponder por los mismos hechos³⁴⁶⁻³⁴⁷.

vi) El objetivo final del control fiscal y de los procedimientos que por su cuenta se adelanten, se circunscribe en el logro o cumplimiento de las finalidades constitucionales para las finanzas del Estado Social de Derecho, a través de mecanismos de vigilancia e inspección, para lo cual debe verificarse el manejo adecuado y correcto del patrimonio público por parte de las entidades públicas o de los particulares, con el fin de proteger el erario, atendándose la transparencia, eficiencia, eficacia y prevalencia del interés general en el manejo y administración de los bienes públicos de la Nación³⁴⁸.

vii) Finalmente, el trámite de responsabilidad fiscal debe observar las garantías sustanciales y procesales que orientan el debido proceso de acuerdo con el art. 29 constitucional³⁴⁹.

Estas características, merece reiterarse, conservan plena aplicación en la actual Ley 610 del 15 de agosto de 2000; por medio de la cual se estableció el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las Contralorías.

3.5. Auditoría General, el control sobre la Contraloría.

El art. 274 de la Constitución Política preceptúa que la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República se ejercerá por un auditor, quien será elegido para

³⁴⁶ Sobre la concurrencia de las distintas investigaciones, de tiempo atrás ha sido reconocido por la C. Const.; al respecto ver: M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-046 del 10 de febrero de 1994.

³⁴⁷ Es de advertirse que este planteamiento de la C. Const. parece desdecir al art. 268 numeral 5º de la Constitución que expresamente señala dentro de las funciones del Contralor la de “*Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva sobre los alcances deducidos de la misma*”. (Subrayas ajenas al texto original); no obstante lo anterior, tales características han sido repetidas por la Corporación, como aconteció, entre otras, en: C-340/1999 sent. cit. y M. P. ALEXEI JULIO ESTRADA; T-151 del 20 de marzo de 2013.

³⁴⁸ Lineamientos trazados en: M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-132 del 01 de abril de 1993.

³⁴⁹ El art. 29 de la Constitución ordena su aplicación a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas; en el proceso administrativo de responsabilidad fiscal aplicarían las siguientes garantías: legalidad, juez natural o legal (autoridad administrativa competente), favorabilidad, presunción de inocencia, derecho de defensa, (derecho a ser oído y a intervenir en el proceso, directamente o a través de abogado, a presentar y controvertir pruebas, a oponer la nulidad de las autoridades con violación del debido proceso, y a interponer recursos contra la decisión condenatoria), debido proceso público sin dilaciones injustificadas, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Sobre el alcance del debido proceso en el ámbito de la responsabilidad fiscal, C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, T-417 del 12 de agosto de 1998.

períodos de dos (2) años por el Consejo de Estado de terna enviada por la Corte Suprema de Justicia.

Debe aclararse que esta es la única alusión que en la Constitución Política se hace sobre la figura del auditor, y que la Auditoría General de la República no se menciona, lo anterior porque esta última fue institucionalizada mediante el Decreto 272 del 22 de febrero de 2000, normatividad que justamente tuvo como objeto primordial el de determinar su organización y funcionamiento³⁵⁰.

De tal normatividad corresponde, en este instante, resaltar dos aspectos: i) es un organismo de vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República y de las contralorías departamentales, dotado de autonomía jurídica, administrativa, contractual y presupuestal, el cual está a cargo del Auditor de que trata el artículo 274 superior; y ii) su objetivo es ejercer la función de vigilancia de la gestión fiscal en la modalidad más aconsejable, mediante los sistemas de control financiero, de gestión y de resultados, en desarrollo de los principios de eficiencia, economía y equidad³⁵¹.

En cuanto al primer aspecto, se tiene, en primer término, que la autonomía administrativa refiere al ejercicio de todas aquellas potestades y funciones inherentes a su propia organización de acuerdo con los artículos 267 y 268 de la Carta, sin injerencias o intervenciones por parte de otras autoridades públicas; en segundo lugar, por autonomía presupuestal, debe comprenderse la potestad de ejecutar su presupuesto de forma independiente, esto es el manejo, administración y disposición de los recursos previamente apropiados en la ley anual del presupuesto; finalmente, la autonomía jurídica tiene dos aspectos, por una parte, implica que el Auditor como director de la entidad, no puede ser nombrado ni removido por funcionarios pertenecientes a las entidades objeto del control y, por otra, que los actos por medio de los cuales se ejerce la vigilancia de la gestión fiscal no pueden estar sometidos a la aprobación, al control o a la revisión por parte de los entes sobre los cuales se ejerce la vigilancia³⁵².

³⁵⁰ La jurisprudencia de la C. Const. ha avalado el desarrollo del art. 274 de la Constitución Política a través del decreto 272 de 2000, normatividad última que fuera dictada de acuerdo a las facultades extraordinarias conferidas al Presidente de la República por el numeral 2º del art. 1º de la Ley 573 de 2000, en cuanto a la institucionalización de la Auditoría General de la República como órgano de control. Al respecto, cfr. M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-1339 del 04 de octubre de 2000 y M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-599 del 10 de agosto de 2011.

³⁵¹ Sobre control fiscal y su alcance en el cargo del Auditor, Cfr. M. P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, C-406 del 04 de julio de 2013.

³⁵² C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-499 del 15 de septiembre de 1998 y C-599/2011, sent. cit.; en las dos sentencias se profundizó en la autonomía jurídica se vulnera cuando una disposición legal: "(1) somete al supremo director de un órgano de control a algún tipo de dirección funcional o jerárquica en asuntos que, conforme a la Constitución Política, son de su competencia; (2) adscribe funciones propias del organismo de control a funcionarios que no dependen jerárquicamente de quien ostenta la dirección de ese órgano; y, (3) atribuye funciones que, según la Carta Política, son exclusivas del director del órgano de control, a un funcionario distinto a éste".

En cuanto a la vigilancia de la gestión fiscal, empíese afirmando que resulta por lo menos innegable que la Contraloría, como cualquier otra entidad estatal, adquiere, administra y ejecuta recursos públicos, enmarcándose tal actividad en lo que se define como gestión fiscal a la luz del ya analizado art. 3° de la ley 610 del año 2000, circunstancia que la obliga a ceñirse a los parámetros constitucionales y legales relacionados con el control fiscal³⁵³.

En tal sentido la jurisprudencia ha sido enfática en precisar que el hecho de que la Contraloría sea el máximo órgano de control fiscal en Colombia, tal prerrogativa en manera alguna puede desembocar en que no sea susceptible de la misma vigilancia a la que están sujetos los demás órganos estatales, pues una tal interpretación devendría atentatoria de los principios constitucionales de equidad, transparencia e imparcialidad.

Consecuente con ello, la Contraloría no puede tampoco ser ella misma la que ejerza control y vigilancia sobre sus propios actos de gestión fiscal, razón por la cual fue el mismo art. 274 superior el que encomendó tal función al Auditor; aquí debe precisarse que aunque este último precepto no determina los precisos términos en que debe adelantarse la vigilancia, en atención a los principios de moralidad y probidad en el manejo de los recursos y bienes públicos, se impone concluir que debe desarrollarse con idéntico vigor y rigurosidad al control que adelanta la Contraloría sobre sus vigilados.

A efectos de comprender de manera clara el alcance del control fiscal a adelantar por la Auditoría y de dilucidar la posible controversia constitucional en punto al control recíproco que a la postre se presenta entre Auditoría y Contraloría, a continuación se analizarán dos sentencias que se consideran hitos en punto a visualizar estas temáticas.

Recuérdese, por una parte, que el Decreto 272 del 22 de febrero de 2000, por el cual se determinó en detalle la organización y funcionamiento de la Auditoría General de la República, fue demandado en su totalidad, principalmente argumentándose un exceso en la potestad presidencial al momento de dictarse el decreto; atendiendo tal censura, la Corte hubo de pronunciarse *in extenso* sobre la facultad legislativa extraordinaria del Gobierno Nacional, en cuyo desarrollo refirió de forma puntual sobre el control fiscal asignado a la Auditoría, para concluir que comprende principalmente:

“Determinar responsabilidades fiscales en que pueden incurrir los funcionarios que a su vez ejercen el control fiscal en las entidades vigiladas” y que así *“como se prevé que la vigilancia del control fiscal del Estado, por parte de las contralorías, incluye el ejercicio de un control financiero de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía y la equidad (art. 267, inciso 3), también la vigilancia que sobre éstas ejerce la Auditoría debe tener el mismo alcance e intensidad (...) A juicio de la Corte, la función de la Auditoría no puede quedar reducida al examen de la simple ejecución presupuestal, sino que debe comprender adicionalmente la valoración de la gestión y los resultados de la*

³⁵³ C-586/1995 sent. cit.

*actividad fiscal que desarrollan las contralorías. (...) En síntesis, si la actividad esencial de la Auditoría es la vigilancia de la gestión fiscal sobre el manejo de los bienes y recursos públicos, que es la misma que desarrollan las contralorías, resulta adecuado y proporcional a la finalidad buscada, que el legislador extraordinario haya previsto para aquélla similares atribuciones a las que se le otorgan a éstas*³⁵⁴.

Una segunda sentencia, también proferida a propósito de una demanda en contra del ya referido decreto 267 del 22 de febrero de 2000, esta vez contra el art. 4º que enlistó cuáles son los sujetos sometidos a su vigilancia y control, se dirigió específicamente a censurar el numeral 8º de tal lista que a la letra reza: *“los demás organismos públicos creados o autorizados por la Constitución con régimen de autonomía*³⁵⁵.

Los argumentos de la demanda de inconstitucionalidad se circunscribieron en afirmar, principalmente, que tal disposición resultaba atentatoria de los principios constitucionales de independencia y autonomía que orientan el control fiscal, al permitir que la Contraloría pueda vigilar a la Auditoría General de la República, que ejerce la vigilancia sobre aquella, impidiéndosele de esta forma el adecuado ejercicio del control fiscal³⁵⁶.

En su parte considerativa, la Corte empezó por exponer algunos planteamientos sobre el control fiscal en Colombia a partir de la Constitución de 1991 para, posteriormente, adentrarse en el estudio del caso concreto y afirmar la exequibilidad de la norma demandada, fundamentalmente por las siguientes cinco razones: i) que de acuerdo con el art. 267 constitucional, se le otorgó a la Contraloría General de la República una cláusula general de competencia en control fiscal; ii) que así lo entendió el legislador al dictar la ley 42 de 1993 al enlistar los sujetos de control fiscal, así como también se entendió al dictarse el Decreto Ley 267 de 2000, art. 4º, justamente la norma demandada; iii) que de acuerdo con estos planteamientos, es a la Contraloría General de la República a la que le corresponde la vigilancia del control fiscal de la Auditoría y sólo de manera excepcional

³⁵⁴ C-1339/2000 sent. cit.

³⁵⁵ *Art. 4. Sujetos de vigilancia y control fiscal. Son sujetos de vigilancia y control fiscal por parte de la Contraloría General de la República: 1. Los órganos que integran las Ramas Legislativa y Judicial del Poder Público; 2. Los órganos que integran el Ministerio Público y sus entidades adscritas; 3. Los órganos que integran la organización electoral y sus entidades adscritas o vinculadas; 4. La Comisión Nacional de Televisión y sus entidades adscritas o vinculadas; 5. Las corporaciones autónomas regionales o de desarrollo sostenible; 6. Las universidades estatales autónomas que administren bienes recursos nacionales o que tengan origen en la nación; 7. El Banco de la República cuando administre recursos de la Nación, ejecute actos o cumpla actividades de gestión fiscal y en la medida en que lo haga; 8. Los demás organismos públicos creados o autorizados por la Constitución con régimen de autonomía; 9. Las entidades u organismos que integran la Rama Ejecutiva del Poder Público tanto del sector central como del descentralizado por servicios, del orden nacional, conforme a lo previsto en el artículo 38 de la Ley 489 de 1998; 10. Las demás entidades públicas y territoriales que administren bienes o recursos nacionales o que tengan origen en la Nación; 11. Las corporaciones, asociaciones y fundaciones mixtas cuando quiera que administren recursos de la Nación; 12. Los particulares que cumplan funciones públicas, respecto de los bienes públicos que obtengan o administren o cuando manejen bienes o recursos de la Nación. (El aparte subrayado fue objeto de demanda de inconstitucionalidad).*

³⁵⁶ La segunda sentencia hito a la que se alude es: M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1176 del 24 de noviembre de 2004.

la Constitución autorizó a esta última entidad para vigilar a la Contraloría; iv) deja claro que el ejercicio del control fiscal por parte de la Contraloría General sobre la Auditoría deja incólume la autonomía administrativa, presupuestal, jurídica y funcional que corresponde a ésta entidad, pues puede ejercer con independencia todas sus potestades; v) por las mismas razones, la autonomía de la Contraloría tampoco se ve mermada frente al control de la Auditoría³⁵⁷⁻³⁵⁸⁻³⁵⁹.

3.6. Integralidad del control fiscal

Sobre este tópico indíquese que el control fiscal no se circunscribe a un simple control numérico y de legalidad, ya que de acuerdo a lo preceptuado en los arts. 267 de la Constitución y en la Ley 42 de 1993 (art. 9º), la vigilancia fiscal comprende seis ámbitos:

i) El primero y tal vez el de mayor cobertura es el control interno. Al respecto recuérdese que de acuerdo con el art. 269 superior, en las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno; en desarrollo de tal mandato, la jurisprudencia constitucional le ha impreso enorme importancia, al considerarlo como un tipo de instrumento gerencial, que propende mejorar el desempeño institucional en calidad de eficiencia de la gestión, y cuyo complemento fundamental sería el control fiscal adelantado por la Contraloría. Una adecuada definición se halla en el siguiente aparte jurisprudencial:

³⁵⁷ En esta sentencia se hizo alusión a que el precedente sentado en C-803/2003, no configuraba cosa juzgada constitucional; al respecto merece recordarse que en dicha oportunidad se demandó el art. 11 de la ley 779 del 17 de diciembre de 2002, por la cual se efectuaron modificaciones al Presupuesto General de la Nación del año 2002, en virtud del cual se exceptuaba de cualquier tasa, gravamen o contribución para la vigilancia fiscal a la Auditoría General de la Nación, en razón a que dicho control es ejercido por la Cámara de Representantes en su Comisión Legal de Cuentas. En esta providencia la Corte se limitó a analizar el principio de Unidad de materia, para concluir que en lo relacionado con los beneficios tributarios guardaban estrecha relación con la materia presupuestal objeto de la norma, no obstante, no ocurrió lo propio con lo relacionado con el control por parte de la Cámara de Representantes, circunstancia que, al ser modificatoria de la estructura del Estado, sí desbordaba el principio de Unidad de materia por lo que declaró su inexequibilidad. M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-803 del 16 de septiembre de 2003.

³⁵⁸ Vale la pena destacar que sobre la procedencia de control fiscal recíproco, algunos matices se habían dejado entrever al afirmarse “*el artículo 274 de la Constitución también le atribuye autonomía e independencia a la Auditoría General de la República, cuando le asigna la vigilancia de la gestión fiscal de la Contraloría General de la República*”. M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-402 del 19 de abril de 2001; y en el mismo sentido, C-499/1998 sent. cit.

³⁵⁹ Debe mencionarse que tal esquema de control recíproco viene a replicarse en el plano territorial, sobre este aspecto recuérdese que “*También le corresponde a la Auditoría, la vigilancia de la gestión fiscal de las contralorías departamentales*”, afirmación pronunciada al analizarse el art. 10 de la Ley 330 de 1996, en donde se precisó que “*la vigilancia de la gestión fiscal de las Contralorías Departamentales será ejercida por la Auditoría ante la Contraloría General de la República*”. Norma declarada exequible en: M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-110 del 25 de marzo de 1998.

“Especial consideración merece este empleo, dada la importancia que al sistema de control interno da la Constitución de 1991, al caracterizarlo como principalísimo instrumento gerencial, instituido, junto con el control de segundo grado a cargo de las Contralorías, para asegurar el cabal cumplimiento de la misión de las distintas entidades del Estado. En la visión del Constituyente de 1991, el eficaz y efectivo funcionamiento del control interno, también denominado de primer grado, se articula estrechamente con el que, en forma posterior y selectiva, ejercen las Contralorías en el ámbito de su competencia. De ahí que la eficacia de este último, como control de segundo grado que es, esté condicionada por el grado de eficacia con que se ejerza el control de primer grado al interior de las entidades del Estado por los componentes del Sistema de control interno. Es del caso destacar que en el artículo 269 C.P., el Constituyente de 1991 fue enfático al disponer en términos categóricos, que al interior de todas las entidades públicas debe existir un control de primer grado, que es el interno. Este control es principalmente axiológico y finalista, pues propende por asegurar que la gestión institucional de todos los órganos del Estado, se oriente hacia la realización de los fines que constituyen su objetivo y, que ésta se realice con estricta sujeción a los principios constitucionales que guían el ejercicio de la función pública”³⁶⁰.

Es así como en el caso del patrimonio público, un primer momento de vigilancia e inspección se encuentra estrechamente ligado al control interno que adelante cada entidad pública, sobre cuya calidad y eficiencia debe conceptuar el Contralor General de la República a voces de lo preceptuado en el art. 268 numeral sexto³⁶¹.

ii) Control financiero, el cual se define como *“el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría de aceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contador General”³⁶².*

iii) Control de legalidad, que se entiende como *“la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables.”³⁶³.*

iv) Control de gestión, en virtud del cual *“el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que éstas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.”³⁶⁴.*

³⁶⁰ C. Const.; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-826 del 13 de noviembre de 2013.

³⁶¹ C. Const.; M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-534 del 11 de noviembre de 1993; C-374/1995 sent. cit., C-1176/2004 sent. cit. y C-599/2011 sent. cit.

³⁶² Art. 10 de la Ley 42 de 1993.

³⁶³ Art. 11 *ibídem*.

³⁶⁴ Art. 12 *ibídem*.

v) Control de resultados, por el que “*el examen que se realiza para establecer en qué medida los sujetos de la vigilancia logran sus objetivos y cumplen los planes, programas y proyectos adoptados por la administración, en un período determinado*”³⁶⁵.

vi) Finalmente, revisión de cuentas, según el cual “*el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables del erario durante un período determinado, con miras a establecer la economía, la eficacia, la eficiencia y la equidad de sus actuaciones*”³⁶⁶.

La jurisprudencia ha advertido que para efectos del control fiscal, es indispensable distinguir entre el Presupuesto General de la Nación y el Presupuesto General del Sector Público, el primero, visto en detalle líneas atrás, (*supra* cap. I §II, 3.4.4.), constituye el principal instrumento de política fiscal, aquí se estipula el cálculo de los ingresos y la autorización de los gastos, atendiendo siempre la LOP, replicándose tal esquema en el plano territorial; por su parte, el Presupuesto General del Sector Público, tiene relevancia específica en el ámbito del control fiscal, y a voces del art. 37 de la Ley 42 de 1993, está conformado por la consolidación de los presupuestos general de la Nación y de las entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera sea el orden a que pertenezcan, de los particulares o entidades que manejen fondos de la Nación, pero solo con relación a dichos fondos y de los fondos sin personería denominados Especiales o Cuenta creados por ley o con autorización de ésta; según la jurisprudencia:

*“El Presupuesto General del Sector Público no contiene ni la estimación de los ingresos, ni la autorización de los gastos de las entidades públicas, sino que hace referencia a la consolidación contable de la ejecución de los presupuestos del sector público, función que le compete al responsable del control fiscal”*³⁶⁷.

Tales controles, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8° de la citada ley, se efectúan con base en criterios de eficiencia economía, equidad y valoración de los costos ambientales, con el propósito de que la Administración, nacional o local, pueda en un demarcado lapso de tiempo, determinar que la asignación del erario fue conveniente en aras de optimizar resultados, que los bienes y servicios se obtengan al menor costo y, en términos generales, que alcancen los objetivos propuestos. De la misma manera que se pueda cuantificar el impacto por el uso o deterioro de los recursos naturales y el medio ambiente y evaluar la gestión de protección, conservación, uso y explotación de los mismos.

³⁶⁵ Art. 13 *ibidem*.

³⁶⁶ Art. 14 *ibidem*.

³⁶⁷ C. Const.; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-557 del 20 de agosto de 2009 y C-570/1997 sent. cit. y sobre la importancia de la información contable presentada por los contadores públicos a efectos de adelantar el control fiscal, M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-645 del 13 de agosto de 2002.

4. Procuraduría General de la Nación

4.1. Contexto normativo

El capítulo segundo del título X de la Constitución se titula “Del Ministerio Público”, mismo que, recuérdese, de conformidad con el artículo 118 superior, será ejercido por el Procurador General de la Nación, por el Defensor del Pueblo, por los procuradores delegados y los agentes del Ministerio Público ante las autoridades jurisdiccionales, por los personeros municipales y por los demás funcionarios que determine la ley.

Este capítulo segundo empieza precisando que el supremo director del Ministerio Público es el Procurador General (art. 175), quien será elegido por el Senado de la República para un período de cuatro (4) años, de terna integrada por candidatos del Presidente de la República, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado (276) y que sus funciones (277) son las siguientes:

i) Vigilar el cumplimiento de la Constitución, las leyes, las decisiones judiciales y los actos administrativos; ii) proteger los derechos humanos y asegurar su efectividad, con el auxilio del Defensor del Pueblo; iii) defender los intereses de la sociedad; iv) defender los intereses colectivos, en especial el ambiente; v) velar por el ejercicio diligente y eficiente de las funciones administrativas; vi) ejercer vigilancia superior de la conducta oficial de quienes desempeñen funciones públicas, inclusive las de elección popular; ejercer preferentemente el poder disciplinario; adelantar las investigaciones correspondientes, e imponer las respectivas sanciones conforme a la Ley; vii) intervenir en los procesos y ante las autoridades judiciales o administrativas, cuando sea necesario en defensa del orden jurídico, del patrimonio público, o de los derechos y garantías fundamentales; viii) rendir anualmente informe de su gestión al Congreso; ix) exigir a los funcionarios públicos y a los particulares la información que considere necesaria; x) las demás que determine la ley. A renglón seguido se señala que para el cumplimiento de sus funciones la Procuraduría tendrá atribuciones de policía judicial, y podrá interponer las acciones que considere necesarias³⁶⁸.

Seguidamente se enlistan las seis funciones que el Procurador General de la Nación debe ejercer directamente (278) que son: i) desvincular del cargo, previa audiencia y mediante decisión motivada, al funcionario público que incurra en alguna de las siguientes faltas: infringir de manera manifiesta la Constitución o la ley; derivar evidente e indebido provecho patrimonial en el ejercicio de su cargo o de sus funciones; obstaculizar, en forma grave, las investigaciones que realice la Procuraduría o una autoridad administrativa o jurisdiccional; obrar con manifiesta negligencia en la investigación y sanción de las faltas disciplinarias de los empleados de su dependencia, o en la denuncia de los hechos

³⁶⁸ En cuanto a los alcances del fuero especial del Procurador General de la Nación, C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-594 del 06 de noviembre de 1996.

punibles de que tenga conocimiento en razón del ejercicio de su cargo; ii) emitir conceptos en los procesos disciplinarios que se adelanten contra funcionarios sometidos a fuero especial; iii) presentar proyectos de ley sobre materias relativas a su competencia; iv) exhortar al Congreso para que expida las leyes que aseguren la promoción, el ejercicio y la protección de los derechos humanos, y exigir su cumplimiento a las autoridades competentes; v) rendir concepto en los procesos de control de constitucionalidad; vi) nombrar y remover, de conformidad con la ley, los funcionarios y empleados de su dependencia.

Finalmente, encomienda a la ley determinar lo relativo a la estructura y funcionamiento de la Procuraduría General de la Nación y regular todo lo relacionado con el ingreso, concurso de méritos, retiro del servicio, inhabilidades e incompatibilidades, denominación, entre otros (art. 279), y que los agentes del Ministerio Público tendrán las mismas calidades, categoría, remuneración, derechos y prestaciones de los magistrados y jueces de mayor jerarquía ante quienes ejerzan el cargo (art. 280)³⁶⁹.

En lo que tiene que ver con el Defensor del Pueblo, merece reseñarse que el texto original del art. 281 de la Constitución Política de 1991 tuvo vigencia por cerca de veinticuatro años, hasta su reciente modificación mediante acto legislativo 02 del 01 de julio de 2015, por medio del cual se adoptó una reforma de equilibrio de poderes y reajuste institucional y se dictaron otras disposiciones; es de resaltar que en el texto original se señalaba que el Defensor del Pueblo ejercía sus funciones bajo la dirección del Procurador General de la Nación y que sería elegido por la Cámara de Representantes para un período de cuatro (4) años de terna elaborada por el Presidente de la República; en la reforma del año 2015, se modificó únicamente lo relacionado con la subordinación al Procurador General, para en su lugar señalar que ejercerá sus funciones de manera autónoma.

El Defensor del Pueblo deberá velar por la promoción, el ejercicio y la divulgación de los derechos humanos, para lo cual la Constitución le asigna las siguientes funciones (art. 282): i) orientar e instruir a los habitantes del territorio nacional y a los colombianos en el exterior en el ejercicio y defensa de sus derechos ante las autoridades competentes o entidades de carácter privado; ii) divulgar los derechos humanos y recomendar las políticas para su enseñanza; iii) invocar el derecho de Hábeas Corpus e interponer las acciones de tutela, sin perjuicio del derecho que asiste a los interesados; iv) organizar y

³⁶⁹ Una de las características fundamentales con que cuenta la Procuraduría es su autonomía, así lo ha referido la C. Const.: *“La Procuraduría es un ente autónomo de control, que cuenta entonces con la posibilidad de manejar de manera independiente las competencias que la Constitución le asigna”*. M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-386 del 22 de agosto de 1996; en el mismo sentido, refiriéndose también a la Fiscalía General de la Nación: *“Ni la Fiscalía General de la Nación, ni la Procuraduría General, son subalternos del Ejecutivo. Tampoco para ejercer sus funciones constitucionales y legales, requieren del acompañamiento de servidores públicos de ninguna de las ramas del poder ni de los organismos autónomos del Estado, así como éstos no necesitan para cumplir con las suyas que la ley imponga a fiscales y procuradores que los acompañen para ello”*. M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1024 del 26 de noviembre de 2002.

dirigir la defensoría pública en los términos que señale la ley; v) interponer acciones populares en asuntos relacionados con su competencia; vi) presentar proyectos de ley sobre materias relativas a su competencia; vii) rendir informes al Congreso sobre el cumplimiento de sus funciones; viii) las demás que determine la ley. A renglón seguido (art. 283) encomienda a la Ley determinar lo relativo a la organización y funcionamiento de la Defensoría del Pueblo³⁷⁰.

Finalmente, en el plano constitucional, se señala que salvo las excepciones previstas en la Constitución y la Ley, el Procurador General de la Nación y el Defensor del Pueblo podrán requerir de las autoridades las informaciones necesarias para el ejercicio de sus funciones, sin que pueda oponérseles reserva alguna.

4.2. El proceso disciplinario

Importa destacar, a efectos de la traza argumentativa propuesta para las cursantes líneas, que en tratándose de Ministerio Público, sólo el Procurador General cuenta con funciones específicas relacionadas con la protección del patrimonio público, cuyas particularidades a continuación se señalan a partir de los mandatos legales y los dictados jurisprudenciales.

Para tal cometido, debe aclararse inicialmente que herramienta fundamental para el cumplimiento de las funciones otorgadas a estos organismos de control es el Código Disciplinario Único (CDU), plasmado originariamente en la Ley 200 del 28 de julio de 1995, norma que luego fuera reemplazada, en su integridad, por la Ley 734 del 05 de febrero de 2002; aun cuando en la última normatividad se adicionaron muchas disposiciones, en lo relacionado con titularidad de acción disciplinaria, ámbito de aplicación, principios y listado de faltas, se mantuvieron la mayoría de los preceptos de la legislación del año 1995.

De manera preliminar, oportuno es anotar que el procedimiento disciplinario se aplica por las oficinas de control interno, las personerías municipales y distritales, la jurisdicción disciplinaria y la Procuraduría General de la Nación. Y que también se aplica en los procesos que se sigan en contra de particulares que sean disciplinables conforme a los preceptos que sobre tal prerrogativa incorpora la Ley 734 de 2002³⁷¹.

³⁷⁰ El art. 283 también fue objeto de modificación constitucional mediante el referido acto legislativo 02 de 2015, en el sentido de indicar que la Ley determinará lo relativo a la organización y funcionamiento de la Defensoría del Pueblo, haciendo énfasis en que se hará en su calidad de “ente autónomo administrativa y presupuestalmente”.

³⁷¹ En esta aparte vale la pena precisar que las consideraciones generales sobre control interno expuestas en el ámbito del control fiscal (*supra* cap. I, §III, 2.2) tienen pleno acople en el presente acápite; no obstante, sí merece la pena ahondar un poco más en el desarrollo de este concepto frente al espectro disciplinario: “No hace falta un esfuerzo especial para advertir que el control disciplinario interno y el control interno de gestión, aunque tienen la misma finalidad cual es contribuir al servicio de los intereses generales del Estado estableciendo mecanismos para la adecuada y correcta

En cuanto a los principios rectores de la ley disciplinaria, se tienen el de legalidad, ilicitud sustancial (antijuridicidad), debido proceso, dignidad humana, presunción de inocencia, gratuidad de la actuación disciplinaria, celeridad, culpabilidad, favorabilidad, igualdad, defensa, proporcionalidad, motivación de las decisiones; adicionalmente, en cuanto a los principios que rigen la actuación procesal, se destacan los consagrados en el art. 3° del CCA y los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad imparcialidad, publicidad y contradicción³⁷².

4.3. Potestad disciplinaria y patrimonio público, alcance jurisprudencial.

Atendiendo la línea argumentativa propuesta para las presentes líneas, corresponde reseñar inicialmente cuáles son las normas que actualmente guardan relación con la identificación y protección del patrimonio público, para seguidamente y en algunos eventos de forma paralela, exponer algunas consideraciones de índole jurisprudencial que permitirán presentar una mirada más integral del ámbito de aplicación de la ley disciplinaria en Colombia³⁷³⁻³⁷⁴.

Debe empezarse por destacar que el art. 35 de la Ley 734 de 2002, estableció un listado de 35 **prohibiciones** a servidores públicos, de las cuales deben subrayarse las siguientes: i) ocasionar daño o dar lugar a la pérdida de bienes, elementos, expedientes o documentos que hayan llegado a su poder por razón de sus funciones (num. 13); ii) desempeñar simultáneamente más de un empleo público o recibir más de una asignación que provenga

gestión administrativa, difieren sustancialmente en los objetivos. Mientras el control disciplinario consiste en el poder punitivo del Estado frente a la violación de la Constitución, la ley o el reglamento, por parte de los servidores públicos lo que le permite vigilar la conducta oficial de las personas que desempeñan funciones públicas, el control interno de gestión se encuentra encaminado a lograr la modernización de la administración pública y el mejoramiento de la capacidad de gestión de sus instituciones, tendiente a la consecución de mayores niveles de eficiencia en todos los órganos y entidades del Estado". M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-996 del 19 de septiembre de 2001, en el mismo sentido, M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-1061 del 11 de noviembre de 2003.

³⁷² Esta norma refiere al CCA contenido en el decreto 01 de 1984, que enunciaba los siguientes principios: "economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción y, en general, conforme a las normas de esta parte primera"; tal normatividad fue modificada en el año 2011 por la Ley 1437 de 2011, que también en su art. 3° enunció lo siguiente: "Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad".

³⁷³ Sobre definición de principios y alcance del debido proceso en materia disciplinaria: C. Const., M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-653 del 20 de junio de 2001.

³⁷⁴ Vale mencionar que la C. Const. ha esgrimido que el derecho disciplinario es una rama fundamental en el esquema estatal, pues se ha perfilado a regular el comportamiento disciplinario de su personal. Por ello afirmó que el derecho disciplinario está "integrado por todas aquellas normas mediante las cuales se exige a los servidores públicos un determinado comportamiento en el ejercicio de sus funciones, independientemente de cuál sea el órgano o la rama a la que pertenezcan" M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-417 del 04 de octubre de 1993.

del tesoro público, o de empresas o de instituciones en las que tenga parte mayoritaria el Estado, salvo los casos expresamente determinados por la ley. Entiéndese por tesoro público el de la Nación, las entidades territoriales y las descentralizadas (14); iii) ordenar el pago o percibir remuneración oficial por servicios no prestados, o por cuantía superior a la legal, o reconocer y cancelar pensiones irregularmente reconocidas, o efectuar avances prohibidos por la ley o los reglamentos (15); iv) asumir obligaciones o compromisos de pago que superen la cuantía de los montos aprobados en el Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC) (16); v) adquirir, por sí o por interpuesta persona, bienes que se vendan por su gestión o influir para que otros los adquieran, salvo las excepciones legales (33).

Seguidamente, dentro del acápite de las inhabilidades, impedimentos, incompatibilidades y conflicto de intereses (art. 38), se enuncia como una inhabilidad para desempeñar cargos públicos la siguiente:

“Además de la descrita en el inciso final del artículo 122 de la Constitución Política, haber sido condenado a pena privativa de la libertad mayor de cuatro años por delito doloso dentro de los diez años anteriores, salvo que se trate de delito político” (num. 1) y *“haber sido declarado responsable fiscalmente”* (4).

En el párrafo primero de este mismo artículo, se precisa que quien haya sido declarado responsable fiscalmente será inhábil para el ejercicio de cargos públicos y para contratar con el Estado durante los cinco (5) años siguientes a la ejecutoria del fallo correspondiente; que esta inhabilidad cesará cuando la Contraloría competente declare haber recibido el pago o, si este no fuere procedente, cuando la Contraloría General de la República excluya al responsable del boletín de responsables fiscales.

Este párrafo fue demandado bajo el argumento de que el legislador estaba confundiendo las materias de responsabilidad fiscal y responsabilidad disciplinaria, por lo que estaría vulnerando el principio de unidad de materia. Cargo que fue desestimado al señalarse que todo el párrafo se circunscribe a señalar el tiempo de la inhabilidad de quien ha sido declarado responsable fiscalmente, y que la persona que durante el tiempo de la inhabilidad acceda a un cargo público incurrirá en falta disciplinaria, circunstancia que guarda conexidad con el cuerpo normativo³⁷⁵.

El párrafo 2º del artículo en comento, indica que para los fines previstos en el inciso final del artículo 122 de la Constitución Política a que se refiere el numeral 1 de este artículo, se entenderá por delitos que afecten el patrimonio del Estado, aquellos que produzcan de manera directa lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, producida por una conducta dolosa, cometida por un servidor

³⁷⁵ C. Const.; M. P. JAIME ARAÚJO RENTERÍA, C-077 del 07 de febrero de 2007.

público y que para tales efectos la sentencia condenatoria deberá especificar si la conducta objeto de la misma constituye un delito que afecte el patrimonio del Estado.

Esta disposición fue objeto de dos demandas; en la primera se censuró la totalidad del texto del párrafo segundo, porque el legislador entró a definir la ofensa al patrimonio público, circunstancia que no distinguió el constituyente en el art. 122 superior, ya que, en criterio del actor, el erario también puede menoscabarse por conductas culposas o imprudentes; adicionalmente se presentaron cargos por supuesta vulneración al principio de unidad de materia³⁷⁶.

Ante tales planteamientos empezó la Corte por exponer un análisis sobre las facultades legislativas en desarrollo de temas constitucionales, seguidamente aludió al art. 122 constitucional, según el cual, en vigencia de la demanda, preceptuaba que:

*“Sin perjuicio de las demás sanciones que establezca la ley, el servidor público que sea condenado por delitos contra el patrimonio del Estado, quedará inhabilitado para el desempeño de funciones públicas”*³⁷⁷.

Ello para señalar que fue deseo del constituyente someter a los servidores públicos a rígidas reglas de comportamiento que garanticen la moralidad pública y el ejercicio de las funciones a ellos atribuidas, orientado siempre a la defensa del interés general y al cumplimiento de los fines del Estado y que, justamente, ese precepto constitucional se enmarca dentro del objetivo de obligar a estos funcionarios públicos a adquirir conciencia de la importancia de su cargo con la paralela obligación de proceder de forma diligente y correcta en el desarrollo de sus funciones.

Así entonces, mediante ese inciso, el Constituyente pretendió subrayar la protección del patrimonio público, estableciendo directamente una inhabilidad general para cualquier

³⁷⁶ La primera demanda a la que se alude se resolvió en la sentencia: C. Const.; M. P. JAIME ARAÚJO RENTERÍA, C-064 del 04 de febrero de 2003.

³⁷⁷ Este precepto fue objeto de modificación constitucional mediante Acto Legislativo 01 de 2004, quedando así: *“Sin perjuicio de las demás sanciones que establezca la ley, no podrán ser inscritos como candidatos a cargos de elección popular, ni elegidos, ni designados como servidores públicos, ni celebrar personalmente, o por interpuesta persona, contratos con el Estado, quienes hayan sido condenados, en cualquier tiempo, por la Comisión de Delitos que afecten el patrimonio del Estado. Tampoco quien haya dado lugar, como servidor público, con su conducta dolosa o gravemente culposa, así calificada por sentencia judicial ejecutoriada, a que el Estado sea condenado a una reparación patrimonial, salvo que asuma con cargo a su patrimonio el valor del daño”*. Posteriormente, se introdujo el Acto Legislativo 01 de 2009, texto hoy vigente que reza: *“Sin perjuicio de las demás sanciones que establezca la ley, no podrán ser inscritos como candidatos a cargos de elección popular, ni elegidos, ni designados como servidores públicos, ni celebrar personalmente, o por interpuesta persona, contratos con el Estado, quienes hayan sido condenados, en cualquier tiempo, por la comisión de delitos que afecten el patrimonio del Estado o quienes hayan sido condenados por delitos relacionados con la pertenencia, promoción o financiación de grupos armados ilegales, delitos de lesa humanidad o por narcotráfico en Colombia o en el exterior. Tampoco quien haya dado lugar, como servidores públicos, con su conducta dolosa o gravemente culposa, así calificada por sentencia ejecutoriada, a que el Estado sea condenado a una reparación patrimonial, salvo que asuma con cargo a su patrimonio el valor del daño”*.

servidor que resultare condenado por delitos contra el patrimonio del Estado, facultando al paso al legislador a desarrollar este régimen sancionatorio; así mismo, se explicó que este mandato superior se refiere de manera específica a los delitos contra el patrimonio del Estado, señalando que el servidor público que resulte condenado quedará inhabilitado para desempeñar funciones públicas.

Seguidamente se exponen cinco consideraciones que por su enorme importancia y estrecha relación con el contenido del presente escrito, merecen recordarse: i) la Constitución Política no determina cuáles son los delitos contra el patrimonio del Estado; ii) la Constitución tampoco define si el servidor público debe ser condenado por un delito contra el patrimonio del Estado, con ocasión del ejercicio de sus funciones o que tenga relación con las mismas, y mucho menos precisa el lugar en el que se debe hallar el patrimonio, si en una entidad pública o en una privada; iii) que el Código Penal no tiene un título que se denomine “delitos contra el patrimonio del Estado” y que no se podrían identificar con los delitos contra la Administración Pública, ya que algunos de este último bloque no atentan contra el patrimonio público, como acaece, a modo de ejemplo, con el delito de perturbación de actos oficiales (art. 430); y otros delitos pueden atacar contra el patrimonio público sin estar incluidos en los atentatorios de la Administración Pública; iv) el patrimonio del Estado puede contemplar bienes de muy disímil naturaleza, muebles e inmuebles, materiales e inmateriales, situación que se agrava con la ampliación de protección del Código Penal como acaece con el patrimonio cultural, ecológico o arqueológico que pueden ser diversas lesiones al patrimonio estatal; v) no se puede equiparar a quienes atacan contra el patrimonio del Estado de manera dolosa a quienes lo hacen de manera culposa, pues evidentemente los primeros merecen un mayor reproche; por esas razones, considera la Corte que la caracterización de esos elementos corresponde al Legislador.

Luego de los anteriores planteamientos, empezó la Corte por descartar la presunta violación al principio de unidad de materia, para seguidamente exponer tres planteamientos así: i) los delitos perpetrados por el servidor público contra el patrimonio del Estado, para ser considerados como tales, deben ser cometidos en ejercicio de sus funciones; es decir, se requiere que las funciones desempeñadas por el funcionario aparejen una relación con el patrimonio público, por ejemplo administrador, operador o depositario; ii) se requiere que el patrimonio estatal sea efectivamente lesionado para que pueda generarse la inhabilitación; iii) es necesario que el servidor público sea condenado a título de dolo; lo anterior atendiendo a que los contenidos de injusticia son distintos en las modalidades dolosa y culposa y en aras del principio de proporcionalidad la inhabilitación sólo debe limitarse a la primera modalidad de imputación subjetiva; a ello súmese que en los delitos culposos contra el patrimonio público, el mismo código penal le establece una inhabilitación temporal, por lo que resultaría desproporcionado incluirlos en la inhabilitación del art. 122.

Por las anteriores razones, la Corte declaró exequible el párrafo 2º del art. 38 de la Ley 734, en el entendido de que respecto de las conductas culposas sólo se aplicarán las inhabilidades previstas en la ley.

Una segunda demanda presentada contra el párrafo 2º del art. 38 de la Ley 734 de 2002, se dirigió a lograr la inexecutable de la expresión “dolosa” por cuanto las conductas culposas, que fueron excluidas, también lesionan el patrimonio público y el art. 122 constitucional no hizo distinción alguna en ese sentido. Dado que estos mismos argumentos ya habían sido objeto de estudio por parte de la Corte Constitucional en la sentencia C-064/2003, analizada justamente en precedencia, se declaró estarse a lo resuelto en el mencionado fallo, cuya decisión hizo tránsito a cosa juzgada constitucional³⁷⁸.

No obstante lo anterior, se percibe indispensable examinar el análisis que se hizo de otros cargos de la demanda que comportan especial relevancia. Recuérdese entonces que en esta sentencia también se analizaron otras censuras contra los artículos 397, 398, 399, 400, 402, 403, 408, 409 y 410 de la Ley 599 de 2000, Código Penal, ya que cada una de estas disposiciones consagra, adicional a la pena de prisión, la inhabilidad para el ejercicio de funciones públicas, así: en los artículos 397, 398, 399, 400 por el mismo término de la pena principal; en los artículos 408, 409 y 410 por el término de cinco (5) a doce (12) años; en el art. 403 por un término de cinco (5) años; de otra parte, en el art. 402, relacionado con el patrimonio público, no se consagró pena de inhabilidad.

Los argumentos que se esbozaron parcialmente frente a estos artículos, se erigieron en señalar que si la inhabilidad del mandato constitucional es perpetua, mal puede el Código Penal establecer una inferior; bajo tal eje argumentativo, la Corte abordó tres problemas jurídicos en el siguiente orden; en primer lugar, indagó si la inhabilidad del artículo constitucional realmente es perpetua, para brindar una respuesta afirmativa, ya que se trata de una inhabilidad de origen sancionatorio, consecuencia de una condena de carácter penal y con pleno soporte en el plano constitucional.

En segundo lugar, estableció cuáles son los elementos de esta inhabilidad destacando los siguientes: i) el sujeto pasivo de la sanción es quien haya sido servidor público; ii) debe haber condena penal; iii) la condena debe proferirse por la comisión de un delito contra el patrimonio del Estado; iv) la inhabilidad no opera en delitos culposos; v) el objeto de la inhabilidad es impedir que el servidor público que ha sido condenado por un delito contra el patrimonio del Estado pueda volver a desempeñar funciones públicas, para lo cual precisó que los derechos políticos van más allá del acceso a la función pública, pues estos se desarrollan en múltiples escenarios como, a modo de ejemplo, en la revocatoria

³⁷⁸ La segunda sentencia a la que se alude es, C. Const.; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-652 del 05 de agosto de 2003.

del mandato, en la iniciativa en la corporaciones públicas, interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y la ley, entre otros.

En tercer término, entró en el análisis puntual de los delitos referidos en la demanda, abordándolos en cuatro (4) bloques, así: i) delitos respecto de los cuales la inhabilidad debe imponerse como sanción intemporal; al respecto enunció el peculado por apropiación (art. 397), el peculado por uso (398), el peculado por aplicación oficial diferente (399) y el destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos (403); precisando que en todos se afecta el patrimonio público, son dolosos y desplegados por servidores públicos; así entonces, y atendiendo a que la inhabilidad para el ejercicio de funciones públicas es apenas una de las modalidades de derechos políticos con las que cuenta el ciudadano, la Corte declaró la exequibilidad condicionada de estas normas en el sentido de que para esos delitos la inhabilidad es intemporal en el ámbito del ejercicio de funciones públicas, y que la inhabilidad legal referida en el tipo es para los demás derechos políticos.

ii) Delitos respecto de los cuales no puede imponerse la sanción intemporal; atendiendo a la línea trazada en la sentencia C-064/2003 y en las consideraciones expuestas en el desarrollo de esta providencia, es claro que las conductas culposas no son objeto de esta sanción, razón por la cual en el delito de peculado culposo no aplica, siendo procedente imponer simplemente la consagrada en el art. 400 que refiere al mismo término señalado en la pena principal.

iii) Los delitos respecto de los cuales no necesariamente debe imponerse la sanción intemporal; se alude a los punibles de violación al régimen legal o constitucional de inhabilidades e incompatibilidades (art. 408), interés indebido en la celebración de contratos (409) y contrato sin cumplimiento de requisitos legales (410); aquí se aclara que la vulneración al régimen de contratación no necesariamente deriva en perjuicio para el patrimonio público, razón por la cual declaró exequible la norma, en el sentido de que siempre debe analizarse el caso particular y si se presentó menoscabo directo al patrimonio público la inhabilidad será intemporal, de lo contrario se aplicará la legal de cinco (5) a doce (12) años³⁷⁹.

iv) Finalmente se abordó el delito de omisión de agente retenedor del que trata el artículo 402 del Código Penal, en el que no se señaló inhabilidad, luego de un análisis del delito, concluyó la Corte que el hecho de que en la norma legal no se hubiese consignado la

³⁷⁹ Sobre la no necesidad de afectación del patrimonio público para configuración de los delitos relacionados con la contratación estatal, ver: C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-128 del 18 de febrero de 2003, en donde se precisó: “Sobre el particular resulta importante precisar así mismo, que el bien jurídico que se pretende proteger con el tipo penal analizado no es el patrimonio de la administración, como tampoco la adecuada prestación del servicio contratado, o cualquier otro diferente de la transparencia de la actividad contractual de manera que la confianza de los ciudadanos en la administración pública no se vea afectada por el comportamiento indebido de los servidores públicos que intervienen en ella”.

inhabilidad, ello no es óbice para que dicha sanción se aplique al servidor público que incurra en ella, por lo que la inhabilidad perpetua del artículo 122 constitucional tiene aplicación directa siempre que quien la cometa sea un servidor público en ejercicio de sus funciones.

Vistos de esa forma los derroteros argumentativos expuestos en las dos sentencias reseñadas en precedencia, corresponde ahora indicar que guardan estrecha relación con otros precedentes jurisprudenciales, cuatro específicamente, que en este instante vale la pena recordar de forma muy breve, dada su estrecha relación con el tema objeto de estudio.

i) De la Ley 617 del 06 de octubre de 2000, por medio de la cual se reformó la Ley 136 de 1994 sobre organización y funcionamiento de los municipios, el decreto 1222 de 1986, por el cual se expidió el Código de Régimen Departamental y la Ley Orgánica del Presupuesto, entre otras, se demandó el art. 37, precepto que establecía una inhabilidad para ser alcalde a quienes hubieren sido condenados en cualquier época por sentencia judicial a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos; en esta oportunidad se analizó el art. 122 constitucional precisándose:

“Si bien es cierto que esta disposición constitucional hace mención específica a una clase de delitos, como son los relacionados con el patrimonio del Estado, también lo es que el objetivo de esa especificación se dirige, exclusivamente, a intensificar la protección del patrimonio público, pero no a impedir que la misma causal sea referida a otra clase de delitos, cuando la propia Constitución en varias situaciones la hace extensiva a todos los delitos, como ocurre frente a la posible elección de los congresistas (CP, art. 179-1), del presidente de la República (CP, art. 197) y del contralor general de la República (CP, art. 267)”³⁸⁰.

ii) De la Ley 136 del 02 de junio de 1994, por medio de la cual se dictaron normas tendientes a modernizar la organización y funcionamiento de los municipios, justamente al enunciarse las inhabilidades para ser concejal; se presentaron cargos contra su art. 43 concluyéndose:

“Puede concluirse que con la previsión contenida en el referido artículo 122, lo que quiso el constituyente fue destacar y reforzar la protección del patrimonio público, sin pretender limitar la inhabilidad a ese sólo aspecto. De ahí que, por una parte, sea la propia norma la que disponga su aplicación “Sin perjuicio de las demás sanciones que establezca la ley” y, por la otra, existan otros dispositivos constitucionales que hacen extensiva la misma inhabilidad por sentencia condenatoria a todos los delitos excepto los políticos o culposos (C.P. arts. 179-1, 197 y 267)”³⁸¹.

³⁸⁰ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-952 del 05 de septiembre de 2001.

³⁸¹ C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-209 del 01 de marzo de 2000.

iii) De la Ley 190 de 1995, por medio de la cual se dictaron normas tendientes a preservar la moralidad en la Administración Pública y se fijaron disposiciones con el fin de erradicar la corrupción administrativa en Colombia, se censuró su art. 17, por medio del que se adicionaba el Código Penal, estableciendo una inhabilidad para el ejercicio de funciones públicas, que rezaba:

“Los servidores públicos a que se refiere el inciso 1° del artículo 123 de la Constitución Política, quedarán inhabilitados para el desempeño de funciones públicas cuando sean condenados por delitos contra el patrimonio del Estado, sin perjuicio del derecho de rehabilitación que contempla el Código de Procedimiento Penal y en concordancia con el inciso final del artículo 28 de la Constitución Política”.

Una de las principales conclusiones de la Corte fue: *“La defraudación previa al erario público, es un precedente que puede legítimamente ser tomado en consideración por la Constitución, para impedir que en lo sucesivo la persona que por ese motivo fue condenada penalmente asuma de nuevo el manejo de la cosa pública”.*

Seguidamente, hubo de declarar la inexecutable de la norma demandada, ya que el permitir la rehabilitación de servidores públicos condenados por delitos contra el patrimonio estatal, resultaba un exceso del legislador al establecer inhabilidades inferiores a la intemporal señalada en el texto constitucional³⁸².

iv) De la ley 330 del 11 de diciembre de 1996, por medio de la cual se desarrolló parcialmente el art. 308 de la Constitución y se dictaron disposiciones relativas a las Contralorías Departamentales, se demandó su art. 6° que establecía una inhabilidad indefinida para ser nombrado Contralor General de la República, a quien en cualquier época hubiere sido condenado penalmente a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos. La Corte consideró que tal inhabilidad era executable porque el legislador podía aplicar los mismos criterios constitucionales de protección de la administración pública para extender las inelegibilidades por tiempo indefinido a casos análogos al del artículo 122 superior; concluyendo:

*“No existe fundamento constitucional que impida que los desarrollos (sic) legislativos sobre situaciones análogas adopten los elementos esenciales de los criterios que inspiraron dicha regulación, máxime si comparten idéntico fundamento teleológico”*³⁸³.

En concordancia con los argumentos que acaban de exponerse, el art. 46 de la Ley 734 estableció que la inhabilidad general será de diez (10) a veinte (20) años, que la

³⁸² C. Const.; M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-038 del 05 de febrero de 1996. En el mismo sentido, M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-111 del 25 de marzo de 1998.

³⁸³ C. Const.; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-509 del 09 de octubre de 1997. En idéntico sentido en el plano de los concejales, M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-194 del 04 de mayo de 1995 y frente a la prohibición para la designación como notarios a servidores de la rama judicial y del Ministerio Público pero referido a faltas disciplinarias, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-1212 del 21 de noviembre de 2001.

inhabilidad especial no será inferior a treinta días ni superior a doce meses, pero que cuando la falta afecte el patrimonio económico del Estado la inhabilidad será permanente. Este último aparte fue objeto de demanda de inconstitucionalidad, pero la Corte Constitucional la encontró ajustada a derecho, al exponer, de una parte, algunas consideraciones sobre la trascendencia del derecho disciplinario, en virtud del cual se pretende garantizar la “*obediencia, la disciplina y el comportamiento ético, la moralidad y la eficiencia de los servidores públicos, con miras a asegurar el buen funcionamiento de los diferentes servicios a su cargo*” y, de otra, se enfatizó en la potestad legislativa de imponer sanciones perpetuas como desarrollo del mandato constitucional; en esta decisión se declaró la exequibilidad condicionada, en el sentido de que el aparte demandado debe entenderse exclusivamente cuando la falta sea la comisión de un delito contra el patrimonio del Estado, conforme a lo dispuesto en el art. 122 constitucional³⁸⁴⁻

385

En cuanto a las **faltas gravísimas**, estas se encuentran enlistadas en el art. 48, de las cuales deben subrayarse las que guardan relación con el patrimonio público, para cuyo mejor entendimiento vale la pena agruparlas en cinco bloques así: i) las que guardan relación con asuntos contables y presupuestales; ii) las que refieren a asuntos de contratación pública, iii) las que tratan sobre materia fiscal y aduanera; iv) las que tienen que ver con la seguridad social, y v) las que de manera general refieren a acciones u omisiones que redunden en la posible afectación, merma, pérdida o mal manejo de bienes públicos.

Dentro del primer bloque se encuentran las siguientes: i) autorizar o pagar gastos por fuera de los establecidos en el artículo 346 de la Constitución Política. (num. 21); ii) asumir compromisos sobre apropiaciones presupuestales inexistentes o en exceso del saldo disponible de apropiación o que afecten vigencias futuras, sin contar con las autorizaciones pertinentes (22); iii) ordenar o efectuar el pago de obligaciones en exceso del saldo disponible en el PAC (23); iii) no incluir en el presupuesto las apropiaciones necesarias y suficientes, cuando exista la posibilidad, para cubrir el déficit fiscal, servir la deuda pública y atender debidamente el pago de sentencias, créditos judicialmente reconocidos, laudos arbitrales, conciliaciones y servicios públicos domiciliarios (24); iv)

³⁸⁴ La inhabilidad general se aplica a las faltas gravísimas dolosas o realizadas con culpa grave y la inhabilidad especial para las faltas graves dolosas o gravísimas culposas. Debe aclararse que el art. 44 de la Ley 734 de 2002 consagra las clases de sanciones a las que están sometidos los servidores públicos. El aparte relacionado con la inhabilidad general fue demandado al considerarse que el poder del Procurador no podía cobijar a personas elegidas popularmente de acuerdo con lo establecido en el art. 277-6 constitucional, luego de exponerse varias apreciaciones sobre el poder disciplinario la norma fue declarada exequible. M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-500 del 16 de julio de 2014.

³⁸⁵ C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-948 del 06 de noviembre de 2002. En el mismo sentido C-341/1996 sent. cit.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-037 del 28 de enero de 2003; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-070 del 04 de febrero de 2003 y M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-028 del 26 de enero de 2006.

no adoptar las acciones establecidas en el estatuto orgánico del presupuesto, cuando las apropiaciones de gasto sean superiores al recaudo efectivo de los ingresos (25); v) no llevar en debida forma los libros de registro de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, ni los de contabilidad financiera (26).

Dentro del segundo bloque: i) participar en la etapa precontractual o en la actividad contractual, en detrimento del patrimonio público, o con desconocimiento de los principios que regulan la contratación estatal y la función administrativa contemplados en la Constitución y en la ley (num. 31)³⁸⁶; ii) no exigir, el supervisor o el interventor, la calidad de los bienes y servicios adquiridos por la entidad estatal, o en su defecto, los exigidos por las normas técnicas obligatorias, o certificar como recibida a satisfacción, obra que no ha sido ejecutada a cabalidad. También será falta gravísima omitir el deber de informar a la entidad contratante los hechos o circunstancias que puedan constituir actos de corrupción tipificados como conductas punibles, o que puedan poner o pongan en riesgo el cumplimiento del contrato, o cuando se presente el incumplimiento³⁸⁷.

Dentro del tercer bloque: i) favorecer en forma deliberada el ingreso o salida de bienes del territorio nacional sin el lleno de los requisitos exigidos por la legislación aduanera (num. 44); ii) ejecutar por razón o con ocasión del cargo, en provecho suyo o de terceros, actos, acciones u operaciones o incurrir en omisiones tendientes a la evasión de impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, o violar el régimen aduanero o cambiario (50).

Dentro del cuarto bloque: i) no efectuar oportunamente e injustificadamente, salvo la existencia de acuerdos especiales de pago, los descuentos o no realizar puntualmente los pagos por concepto de aportes patronales o del servidor público para los sistemas de pensiones, salud y riesgos profesionales del sistema integrado de seguridad social, o, respecto de las cesantías, no hacerlo en el plazo legal señalado y en el orden estricto en que se hubieren rad. las solicitudes. De igual forma, no presupuestar ni efectuar oportunamente el pago por concepto de aportes patronales correspondiente al 3% de las nóminas de los servidores públicos al ICBF (num. 28).

³⁸⁶ El último aparte de esta causal fue demandado bajo los cargos de indeterminación vaguedad y ambigüedad de la norma; la C. Const. reconoció la evidente imprecisión del precepto, no obstante no lo retiró del ordenamiento, sino que declaró su exequibilidad condicionada, en el entendido que la conducta constitutiva de la falta gravísima debe ser siempre de carácter concreto y estar descrita en normas constitucionales de aplicación directa o en normas legales que desarrollen esos principios. M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-818 del 09 de agosto de 2005. Una de las principales consideraciones que se tuvo en cuenta fue la de afirmar que en el caso de las infracciones de carácter administrativo el uso de conceptos indeterminados es admisible, siempre que sean determinables de forma razonable; en el mismo sentido C-406/2004 sent. cit.

³⁸⁷ Debe aclararse que este numeral fue modificado por el parágrafo 1º del art. 84 de la Ley 1474 de 2011. El texto anterior era el siguiente: “No exigir, el interventor, la calidad de los bienes y servicios adquiridos por la entidad estatal, o en su defecto, los exigidos por las normas técnicas obligatorias, o certificar como recibida a satisfacción, obra que no ha sido ejecutada a cabalidad”.

Finalmente, en un quinto bloque, se agrupan las siguientes: i) dar lugar a que por culpa gravísima se extravíen, pierdan o dañen bienes del Estado o a cargo del mismo, o de empresas o instituciones en que este tenga parte o bienes de particulares cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, en cuantía igual o superior a quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales (num. 3); ii) efectuar inversión de recursos públicos en condiciones que no garanticen, necesariamente y en orden de precedencia, liquidez, seguridad y rentabilidad del mercado (27); iii) no instaurarse en forma oportuna por parte del Representante Legal de la entidad, en el evento de proceder, la acción de repetición contra el funcionario, ex funcionario o particular en ejercicio de funciones públicas cuya conducta haya generado conciliación o condena de responsabilidad contra el Estado (36); iv) proferir actos administrativos, por fuera del cumplimiento del deber, con violación de las disposiciones constitucionales o legales referentes a la protección de la diversidad étnica y cultural de la Nación, de los recursos naturales y del medio ambiente, originando un riesgo grave para las etnias, los pueblos indígenas, la salud humana o la preservación de los ecosistemas naturales o el medio ambiente (37); v) causar daño a los equipos estatales de informática, alterar, falsificar, introducir, borrar, ocultar o desaparecer información en cualquiera de los sistemas de información oficial contenida en ellos o en los que se almacene o guarde la misma, o permitir el acceso a ella a personas no autorizadas (43); vi) adquirir directamente o por interpuesta persona bienes que deban ser enajenados en razón de las funciones de su cargo, o hacer gestiones para que otros los adquieran (51); vii) no asegurar por su valor real los bienes del Estado ni hacer las apropiaciones presupuestales pertinentes (63)³⁸⁸.

En el párrafo 4º de este artículo 48, se enlistan algunas faltas gravísimas para los servidores públicos que ejerzan dirección, administración, control y vigilancia sobre instituciones penitenciarias, de las cuales deben destacarse tres; i) ceder, ocupar o dar

³⁸⁸ Es válido recordar que en el año 2008 se dictaron un sinnúmero de decretos, bajo el manto de un estado de emergencia económica, que propendían por atacar actividades de captación masiva de dineros del público, autorizando a la Superintendencia de Sociedades a intervenir negocios, operaciones y patrimonio de personas naturales o jurídicas que desarrollen o participen en la actividad financiera sin la debida autorización estatal, para lo cual se confirieron amplias facultades para ordenar toma de posesión de los bienes, haberes y negocios de dichas personas, con el objeto de restablecer y preservar el interés público amenazado (art. 1º decreto 4334 del 17 de noviembre de 2008, posteriormente modificado por el art. 1º del decreto 4705 del 15 de diciembre de 2008); paralelamente se dictaría el decreto 4335 del 17 de noviembre de 2008, por medio del cual se asignaron funciones a los alcaldes y gobernadores para conjurar la emergencia económica, estableciéndose en el art. 2º una adición al art. 48 de la Ley 734 de 2002, incluyendo como falta gravísima el depositar o entregar recursos a las personas que desarrollen las actividades descritas en el artículo 1º del Decreto 4334 de 2008 (o normas que lo adicionen), norma que fue declarada inexecutable por la C. Const., por cuanto, de una parte, menoscababa el derecho de propiedad de los servidores públicos respecto de sus propios recursos, en segundo lugar, porque el Gobierno no justificó la razón por la cual se necesitaba tal medida, lo que devino en inexistencia de razón constitucional y, finalmente, porque la medida tampoco satisfacía el principio de proporcionalidad, razones todas que condujeron a su retiro del ordenamiento jurídico. M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-136 del 25 de febrero de 2009.

destinación diferente sin autorización legal a las casas fiscales (lit. h); ii) tomar el armamento, municiones y demás elementos para el servicio sin la autorización debida o negarse a entregarlos cuando sean requeridos legalmente (k) ; iii) causar destrozos a los bienes afectos a la custodia o inherentes al servicio (o).

4.4. Régimen de los particulares

En el Libro III de la Ley 734 de 2002, se reguló lo relacionado con los regímenes especiales, destinándose el título I a los particulares, para indicar en su art. 53 que el presente régimen se les aplica: i) cuando cumplan labores de interventoría en los contratos estatales; ii) cuando ejerzan funciones públicas, en lo que tienen que ver con estas; iii) cuando presten servicios públicos a cargo del Estado, de los contemplados en el artículo 366 de la Constitución Política, iv) administren recursos estatales, salvo las empresas de economía mixta que se rijan por el régimen privado.

Algunos apartes de esta disposición fueron demandados, concluyendo la Corte la exequibilidad condicionada de los preceptos acusados, bajo el entendido de que el particular que preste un servicio público, solo es disciplinable cuando ejerza una función pública que implique la manifestación de las potestades inherentes al Estado, y estas sean asignadas explícitamente por el Legislador; y en el caso puntual de las labores de interventoría, la Corte concluyó que en los contratos estatales el particular contratista se ve atribuido el ejercicio de una función pública y que en este sentido le resulta aplicable la ley disciplinaria³⁸⁹.

Debe precisarse que esta postura no ha sido unísona ni armónica en la Corte, pues previamente se habían expuesto algunas consideraciones que guardaban bastante distancia con lo aquí decidido, recuérdese un aparte para dilucidar la otra posición:

“Entre el contratista y la administración no hay subordinación jerárquica, sino que éste presta un servicio, de manera autónoma, por lo cual sus obligaciones son aquellas que derivan del contrato y de la ley contractual. Entonces, no son destinatarios del régimen disciplinario las personas que están relacionadas con el Estado por medio de un contrato de prestación de servicios personales, por cuanto se trata de particulares contratistas y no de servidores públicos”³⁹⁰.

Llama la atención que sólo a los dos días de emitirse este último pronunciamiento, la Corte decidió mutar tal posición, para argumentar que no debía atenderse a un criterio subjetivo sino a uno material, que no tuviera en cuenta la condición de la persona que actuaba sino la función encomendada, al respecto señaló:

³⁸⁹ C-037/2003 sent. cit.

³⁹⁰ C-280/1996 sent. cit.

“Cambia así sustancialmente la lectura del artículo 6° de la Constitución Política, que ya no admite una interpretación literal sino sistemática: a la luz del conjunto de principios y preceptos constitucionales, el particular que se halla en cualquiera de las situaciones en las que el orden jurídico lo faculta para cumplir papeles que en principio corresponderían a organismos y funcionarios estatales, no puede ser mirado de modo absoluto bajo la óptica de una responsabilidad igual a la de los demás particulares, circunscrita apenas a su condición privada, ya que por razón de la tarea que efectivamente desarrolla, en la medida de ésta y en cuanto toca con el interés colectivo, es públicamente responsable por su actividad, sin que llegue por eso a convertirse -se repite- en servidor del Estado desde el punto de vista subjetivo”³⁹¹.

Posición última que se mantuviera vigente en distintos escenarios, como aconteció al estudiarse la constitucionalidad de algunas normas del estatuto de contratación estatal, en donde se precisó que cuando el particular es titular de funciones públicas:

“Correlativamente asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador”³⁹².

En otro panorama, bajo la vigencia del CDU del año 1995, se demandó un aparte que incluía como destinatarios de la ley disciplinaria a los particulares que administren los recursos relacionados con tributación de que trata el art. 338 de la Constitución Política, en esta oportunidad, la Corte concluyó que:

“Es posible sostener que el sometimiento a la ley disciplinaria de los particulares que manejan tales recursos se encuentra acorde con los principios ya esbozados de la Carta. Ello, por cuanto que la administración de recursos fiscales y parafiscales es, por definición, una función pública. Las entidades prestadoras del servicio de salud, por ejemplo, administran los recursos parafiscales de dicho sector y, con ello, prestan un servicio público susceptible de control estatal, al punto que la Contraloría General de la República ejerce la inspección del manejo de dichos recursos”³⁹³.

Ahora bien, también debe divisarse que el hecho de que a los particulares les sean asignadas funciones públicas, tal circunstancia no los convierte en servidores públicos; no obstante, es por lo menos lógico que la concesión de tales potestades implica un mayor compromiso en el cumplimiento de las funciones encomendadas.

Para mejor comprensión de esta temática, afirmese igualmente que la asunción de funciones administrativas por parte de los particulares, no debe confundirse con el concepto “privatización” de ciertas entidades públicas. En efecto, esta última es un fenómeno jurídico que consiste en que un patrimonio de naturaleza pública, es enajenado

³⁹¹ C. Const.; M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-286 del 27 de junio de 1996.

³⁹² C. Const.; MM. PP. ANTONIO BARRERA CARBONELL y CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-563 del 07 de octubre de 1998.

³⁹³ C. Const., M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-181 del 12 de marzo de 2002.

a particulares, de tal suerte que muta de público a privado; por otra parte, la concesión de funciones administrativas a particulares no implica, en manera alguna, variación de la titularidad en el patrimonio público, elementalmente comprende la potestad entregada a los particulares para que participen en asuntos estatales bajo los parámetros constitucionales y legales correspondientes³⁹⁴.

En cuanto a las inhabilidades, impedimentos, incompatibilidades y violación al régimen de conflicto de intereses para los particulares, importa señalar, para la línea argumentativa propuesta, que el art. 54 de la norma objeto de estudio, señala las contempladas en el artículo 8° de la Ley 80 de 1993 y las señaladas en los arts. 37 y 38 de la misma Ley 734.

Frente a las primeras, así preceptúa la norma: *“Las personas naturales que hayan sido declaradas responsables judicialmente por la comisión de delitos de peculado, concusión, cohecho, prevaricato en todas sus modalidades y soborno transnacional, así como sus equivalentes en otras jurisdicciones. Esta inhabilidad se extenderá a las sociedades de que sean socias tales personas, con excepción de las sociedades anónimas abiertas”*³⁹⁵.

En cuanto al segundo bloque de normas, el art. 37 trata sobre inhabilidades sobrevinientes y el 38 refiere al art. 122 constitucional y haber sido condenado a pena privativa de la libertad mayor a cuatro (4) años por delito doloso dentro de los diez (10) años anteriores, salvo que se trate de delito político, y haber sido declarado responsable fiscalmente.

En este preciso ámbito del régimen de inhabilidades e incompatibilidades, también se ha indicado que las aplicables a los servidores públicos, resultan extensivas a los particulares que vayan a ejercer funciones administrativas, como expresamente lo indica el artículo 113 de la Ley 489 de 1998³⁹⁶.

De cara a las faltas gravísimas de los particulares, el art. 55 preceptúa un listado del que vale la pena subrayar las siguientes: i) realizar una conducta tipificada objetivamente en la ley como delito sancionable a título de dolo, por razón o con ocasión de las funciones (num. 1); y ii) apropiarse, directa o indirectamente, en provecho propio o de un tercero, de recursos públicos, o permitir que otro lo haga; o utilizarlos indebidamente (4).

En lo que hace relación con las sanciones, se tiene la multa de diez (10) a cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes al momento de la comisión del hecho y,

³⁹⁴ C-866/1999 sent. cit.

³⁹⁵ Norma modificada por el art. 1° de la ley 1474 de 2011, cuyo texto es: *“Las personas naturales que hayan sido declaradas responsables judicialmente por la comisión de delitos contra la Administración Pública cuya pena sea privativa de la libertad o que afecten el patrimonio del Estado o quienes hayan sido condenados por delitos relacionados con la pertenencia, promoción o financiación de grupos ilegales, delitos de lesa humanidad, narcotráfico en Colombia o en el exterior, o soborno transnacional, con excepción de delitos culposos”*.

³⁹⁶ C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-866 del 03 de noviembre de 1999.

concurrentemente, según la gravedad de la falta, inhabilidad para ejercer empleo público, función pública, prestar servicios a cargo del Estado, o contratar con este de uno (1) a veinte (20) años. Cuando la conducta disciplinable implique detrimento del patrimonio público, la sanción patrimonial será igual al doble del detrimento patrimonial sufrido por el Estado (art. 56).

Una breve mención debe hacerse frente al régimen de los Notarios, para indicar que el art. 61 prescribe las faltas gravísimas, debiéndose resaltar su numeral 3º que reza: “*Dar uso indebido o aprovecharse en su favor o en el de terceros de dineros, bienes o efectos negociables que reciban de los usuarios del servicio, en depósito o para pagos con destinación específica*”, y las sanciones, dependiendo de la gravedad de la conducta, son la destitución, suspensión en el ejercicio del cargo y multa.

4.5. Medidas preventivas para la protección del patrimonio público

Establece el art. 160 que cuando la Procuraduría General de la Nación o la Personería adelanten diligencias disciplinarias podrán solicitar la suspensión del procedimiento administrativo, actos, contratos o su ejecución para que cesen los efectos y se eviten los perjuicios cuando se evidencien circunstancias que permitan inferir que se vulnera el ordenamiento jurídico o se defraudará al patrimonio público. Esta medida sólo podrá ser adoptada por el Procurador General o por quien éste delegue de manera especial, y por el Personero.

Una primera demanda que se presentó contra el art. 160 objeto de análisis, pretendía la inexecutable total del precepto, argumentándose que vulneraba el debido proceso y la presunción de inocencia al permitirse que por “meras circunstancias” pudiera el Procurador o el Personero, “establecer una especie de presunción de responsabilidad”, competencia que, se argumentó, era de la Contraloría en un proceso fiscal; adicionalmente, se adujo que la norma censurada era atentatoria del ordenamiento superior, pues la única autoridad que puede suspender actos administrativos es la jurisdicción contencioso administrativa. La norma fue declarada ajustada al ordenamiento jurídico, siendo válido exponer algunos de los principales planteamientos de la sentencia³⁹⁷.

Por una parte, se hizo alusión a la misión preventiva de la Procuraduría, la cual, por un lado, goza de fundamento constitucional, como puede deducirse de, entre otras, las siguientes disposiciones del texto superior; i) vigilar el cumplimiento de la Constitución, las leyes, las decisiones judiciales y los actos administrativos (art. 277 num. 1º), ii) exigir a los funcionarios públicos y a los particulares la información que considere necesaria (num. 9º), iii) intervenir en los procesos y ante las autoridades judiciales o administrativas

³⁹⁷ C. Const., M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-977 del 13 de noviembre de 2002.

cuando sea necesario, en defensa del orden jurídico, del patrimonio público, o de los derechos y garantías fundamentales (num. 7º) y, finalmente, iv) defender los intereses colectivos (num. 4º); tales postulados facultan al legislador a desarrollar y regular de manera integral dichas potestades, estando en plena posibilidad de instituir una división entre las funciones preventivas, protectoras de derechos y sancionatorias de orden disciplinario, por lo que en este caso específico la norma demandada goza de pleno respaldo constitucional.

En segundo lugar se expusieron algunos aspectos característicos de la medida incorporada en el artículo demandado, siendo necesario enunciar las siguientes: i) quienes ostentan la titularidad de la potestad son el Procurador General y el Personero Distrital y la dirigen ante la correspondiente autoridad administrativa que adelanta el respectivo procedimiento; ii) los eventuales destinatarios de la medida preventiva no son de forma exclusiva los servidores públicos, pues también puede dirigirse contra los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas; iii) el escenario dentro del cual se puede adoptar esta medida particular es en un proceso disciplinario; iv) las condiciones de aplicación tienen doble connotación, teleológica y objetiva, en cuanto a la primera, se busca cesar efectos y evitar perjuicios que puedan derivarse si se continúa con el procedimiento o ejecución, en cuanto a la segunda, guarda relación con las circunstancias que permitan concluir, de una parte, que se está vulnerando o se va a quebrantar el ordenamiento jurídico o, de otra, que se atentará contra el patrimonio público; v) no se trata de una orden sino de una solicitud, misma que no puede carecer de sustento, pues allí deben expresarse fundadamente las razones de la solicitud y los soportes de la posible vulneración al ordenamiento jurídico o al patrimonio público; de la misma manera, el servidor público receptor de la misma está obligado a adoptar decisiones al respecto dentro del ámbito que le otorga su competencia y sus deberes; vi) debe dejarse claro que no se trata de una “prejudicialidad disciplinaria”, por lo que la negativa de la autoridad administrativa o el particular en los casos en que procede, de ser factible de conformidad con la solicitud, no puede ser invocada como un indicio en contra del disciplinable dentro del proceso que se le adelanta.

Seguidamente se estableció la no vulneración por parte de la Procuraduría de las competencias de las entidades administrativas, ni de las funciones de la jurisdicción contencioso administrativa ni de la Contraloría General de la República. Al punto se indicó, en primer término, que dado que se trata de una solicitud y no de una orden, mal puede aducirse que se trata de una coadministración; en segundo lugar, que tampoco puede confundirse la suspensión provisional del un acto administrativo por parte de los jueces con la medida de suspensión, pues ambas tienen alcances y finalidades diferentes, en la primera se suspenden temporalmente los efectos de un acto administrativo, para que, por ejemplo, no se lesione el orden jurídico (acción de nulidad) o se vulneren derechos subjetivos (acción de nulidad y restablecimiento del derecho), mientras que la segunda sólo tiene la virtualidad de poner en acción la Administración Pública, para que en su

interior se examine si se accede o no a la petición³⁹⁸; finalmente, tampoco pueden confundirse los efectos de la medida provisional con los del control fiscal ejercido por la Contraloría, ya que, evidentemente, la primera es preventiva, mientras que el segundo se ejerce en forma posterior y selectiva cuando ya se ha generado el detrimento³⁹⁹.

Una segunda demanda que se presentó contra esta disposición, se dirigió contra las expresiones “Distrital de Bogotá” que acompañaba a la palabra Personería y “Distrital” que hacía lo propio frente a la palabra Personero. A continuación se transcribe el texto original de la norma resaltando entre paréntesis las expresiones demandadas:

*“Artículo 160. Medidas preventivas. Cuando la Procuraduría General de la Nación o la Personería **[Distrital de Bogotá]** adelanten diligencias disciplinarias podrán solicitar la suspensión del procedimiento administrativo, actos, contratos o su ejecución para que cesen los efectos y se eviten los perjuicios cuando se evidencien circunstancias que permitan inferir que se vulnera el ordenamiento jurídico o se defraudará al patrimonio público. Esta medida sólo podrá ser adoptada por el Procurador General, por quien éste delegue de manera especial, y el Personero **[Distrital]**”.*

El fundamento de la censura, básicamente, pregonaba que se establecía un criterio discriminatorio frente a los demás personeros del país, la Corte halló procedente tal reproche, pues ciertamente de los antecedentes legislativos de la norma no se desprende justificación alguna para sostener un trato diferenciado con el distrito de Bogotá, por lo que las referidas expresiones fueron declaradas inexecutable⁴⁰⁰.

Para llegar a tal arribo, luego de hacer una reseña de las características de la medida que fueran propuestas en la sentencia C-977/2002, recién analizada, la Corte matizó en que la norma acusada, en su conjunto, consagra la potestad legal de solicitar una suspensión de procedimientos administrativos, actos o contratos o de su ejecución; razón por la cual no

³⁹⁸ Recuérdese que esta sentencia fue dictada mucho antes de la entrada en vigencia de la Ley 1437 del 18 de enero de 2011, actual Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), en donde estas acciones pasaron a denominarse “controles”.

³⁹⁹ En cuanto a particularidades, similitudes y diferencias entre los procesos disciplinario y fiscal, varios pronunciamientos se han dictado. Al respecto, sobre la autonomía de cada organismo de control precisó: “El Legislador no puede atribuir a la Contraloría facultades que invadan la función disciplinaria asignada a otro órgano autónomo, en tanto que los órganos de control deben ejercer sus funciones separada y autónomamente, conforme con la naturaleza jurídica de los poderes disciplinario y fiscal del Estado. Además, la separación de poderes de las funciones disciplinarias y fiscales está consagrada en el artículo 268-8 de la Carta, debiendo el contralor promover ante las autoridades competentes investigaciones penales o disciplinarias contra quienes hayan causado perjuicio a los intereses patrimoniales del Estado, para lo cual se confiere un valor probatorio a los resultados de la investigación fiscal”. M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-661 del 08 de junio de 2000; en cuanto a las diferencias precisó: “La principal diferencia entre el proceso fiscal y el proceso disciplinario, tiene que ver con sus responsabilidades, mientras que en aquél es de índole resarcitoria, en el último es eminentemente sancionatoria” C-077/2007 sent. cit.; en el mismo sentido, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-484 del 04 de mayo de 2000.

⁴⁰⁰ C-037/2003 sent. cit.

se está frente a una medida cautelar, puesto que su propósito no es garantizar las consecuencias de una posible sanción de orden disciplinario, sino que es una medida preventiva.

Para terminar este aparte, vale la pena comentar que de acuerdo con el art. 148, que atiende al 277 de la Constitución Política, para el cumplimiento de sus funciones, la Procuraduría General de la Nación tiene atribuciones de policía judicial, y que en desarrollo de dicha facultad se podrán proferir las decisiones y providencias pertinentes y necesarias para el aseguramiento y práctica de pruebas.

Esta potestad ya había sido objeto de análisis por parte de la Corte Constitucional, debiéndose rescatar algunas consideraciones que por su importancia merecen ser transcritas:

“(…) Pues la Procuraduría General de la Nación, a pesar de ser un organismo de control, independiente y autónomo, es de carácter administrativo, y se le atribuyen funciones jurisdiccionales para un asunto concreto, como es la expedición de las providencias necesarias para el aseguramiento y práctica de pruebas, en la indagación preliminar al igual que en la investigación disciplinaria. Considera la Corte importante advertir al Procurador General de la Nación y los demás funcionarios de esa entidad, que en el ejercicio de las funciones a que alude la norma demandada, deben respetar y garantizar los derechos fundamentales de las personas involucradas en los procesos disciplinarios, haciendo uso de las funciones de policía judicial única y exclusivamente en casos absolutamente necesarios, para asegurar o practicar las pruebas. La arbitrariedad y el mal uso, por parte de tales funcionarios, de dichas atribuciones les acarrearán las sanciones penales y disciplinarias establecidas para estos casos”⁴⁰¹.

4.6. La Personería y la veeduría ciudadana como control social

En el plano territorial, específicamente en los distritos y municipios, la titularidad de la acción disciplinaria está en cabeza de las Personerías, como agentes del Ministerio Público de acuerdo a lo preceptuado en el art. 118 constitucional; según el inciso final del art. 3° de la Ley 734 de 2002, las personerías municipales y distritales tendrán frente a la administración poder disciplinario preferente.

La Ley 136 del 02 de junio de 1994 previó en su art. 168 que las personerías del distrito capital, distritales y municipales, cuentan con autonomía presupuestal y administrativa; en cuanto a la naturaleza del cargo, se afirmó que corresponde al personero municipal o distrital en cumplimiento de sus funciones de Ministerio Público la guarda y promoción de los derechos humanos, la protección del interés público y la vigilancia de la conducta de quienes desempeñan funciones públicas.

⁴⁰¹ M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-244 del 30 de mayo de 1996.

Y en el art. 178 siguiente, se enunciaron algunas funciones, de las cuales se destacan algunas por su estrecha relación con el tema principal del cursante capítulo: i) defender los intereses de la sociedad (num. 2º); ii) intervenir eventualmente y por delegación del Procurador General de la Nación en los procesos y ante las autoridades judiciales o administrativas cuando sea necesario en defensa del orden jurídico, del patrimonio público o de los derechos y garantías fundamentales (num. 5º); iii) defender el patrimonio público interponiendo las acciones judiciales y administrativas pertinentes (num. 13º); iv) interponer la acción popular para el resarcimiento de los daños y perjuicios causados por el hecho punible, cuando se afecten intereses de la comunidad, constituyéndose como parte del proceso penal o ante la jurisdicción civil (num. 14º); v) defender los intereses colectivos en especial el ambiente, interponiendo e interviniendo en las acciones judiciales, populares, de cumplimiento y gubernativas que sean procedentes ante las autoridades (num. 18º); vi) vigilar la distribución de recursos provenientes de las transferencias de los ingresos corrientes de la Nación al municipio o distrito y la puntual y exacta recaudación e inversión de las rentas municipales e instaurar las acciones correspondientes en casos de incumplimiento de las disposiciones legales pertinentes (num. 21º); vii) coadyuvar en la defensa y protección de los recursos naturales y del ambiente, así como ejercer las acciones constitucionales y legales correspondientes con el fin de garantizar su efectivo cuidado (num. 25º adicionado mediante art. 38 de la Ley 1551 del 06 de julio de 2012)

La ley 617 del 6 de octubre de 2000, por la cual se reformó la Ley 136 de 1994, sobre modernización, organización y funcionamiento de municipios, el decreto extraordinario 1222; el decreto 1222 del 18 de abril de 1986, por el cual se expidió el Código de Régimen Departamental; y el decreto 1421 de julio 21 de 1993, por el cual se dictó el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá, estableció en su art. 24º, las atribuciones del personero como veedor del tesoro, señalando que en los municipios donde no exista contraloría municipal, el personero ejercerá las funciones de veedor del tesoro público.

De este listado de funciones importa señalar las ocho primeras por su estrecha relación con los recursos públicos, obsérvese: i) velar por el cumplimiento de los principios rectores de la contratación administrativa establecidos en la ley, tales como: transparencia, economía, responsabilidad, ecuación contractual y selección objetiva; ii) velar por el cumplimiento de los objetivos del control interno establecidos en la ley, tales como: igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales; iii) realizar las visitas, inspecciones y actuaciones que estime oportunas en todas las dependencias de la administración municipal para el cabal cumplimiento de sus atribuciones en materia de tesoro público municipal ; iv) evaluar permanentemente la ejecución de las obras públicas que se adelanten en el respectivo municipio; v) Exigir informes sobre su gestión a los servidores públicos municipales y a cualquier persona pública o privada que administre fondos o bienes del respectivo municipio; vi) coordinar la conformación democrática a solicitud de personas interesadas

o designar de oficio, comisiones de veeduría ciudadana que velen por el uso adecuado de los recursos públicos que se gasten o inviertan en la respectiva jurisdicción; vii) solicitar la intervención de las cuentas de la respectiva entidad territorial por parte de la Contraloría General de la Nación o de la contraloría departamental, cuando lo considere necesario; viii) tomar las medidas necesarias, de oficio o a petición de un número plural de personas o de veedurías ciudadanas, para evitar la utilización indebida de recursos públicos con fines proselitistas.

Pues bien, aclarado este marco normativo, corresponde reseñar que la jurisprudencia se ha ocupado de analizar la concurrencia de los controles ejercidos por las contralorías locales y la Personería, aún ésta en su atribución de veedor del tesoro público, a efectos de resaltar sus diferencias, al respecto recuérdese:

“En cuanto a la naturaleza de sus funciones, la Constitución Política distingue claramente el papel que les corresponde cumplir en el nivel local. Los contralores ejercen la vigilancia de la gestión fiscal de los municipios, de forma posterior y selectiva, además de cumplir en el ámbito de su jurisdicción, las funciones atribuidas al Contralor General de la República en el artículo 268 superior (C.P., art. 272). A su turno, el personero municipal ejerce funciones de ministerio público en el municipio, vela por la protección y promoción de los derechos humanos, la protección del interés público y la vigilancia de la conducta de quienes desempeñen funciones públicas en ese ámbito territorial. Como se aprecia, no son asimilables las funciones a cargo de estos servidores públicos, como de manera abstracta lo afirma el demandante, puesto que una es la función de ejercer el control por la gestión de los bienes y dineros del municipio y otra es la labor como defensor del pueblo, veedor ciudadano y delegatario de funciones de ministerio público”⁴⁰².

Con esta breve reseña, se evidencia el esquema general de control fiscal propuesto para el plano nacional y que se replica sin ningún inconveniente en el sector descentralizado, comportando especial importancia lo relacionado con la vigilancia y control a los recursos públicos, siendo la misma ley la que faculta que por medio de veedurías ciudadanas se pueda reforzar ese control⁴⁰³.

⁴⁰² C. Const.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-822 del 31 de agosto de 2004; en el mismo sentido: *“Esta breve descripción de las atribuciones del personero como veedor es suficiente para concluir que ellas son muy distintas a las funciones específicas de control fiscal establecidas por la Carta para el Contralor General y para los contralores departamentales (CP arts. 268 y 273), y que comprenden, entre otras cosas, revisar y fenecer y evaluar las cuentas de los responsables del erario, llevar un registro de la deuda pública, y, en particular, establecer la responsabilidad fiscal, imponer las sanciones pecuniarias del caso y ejercer la correspondiente jurisdicción coactiva”*, C-1105/2001, sent. cit.

⁴⁰³ Recuérdese que la Ley 136 de 1994, sobre modernización, organización y funcionamiento de municipios, en su art. 178, sobre funciones del Personero, previó: *“22. Promover la creación y funcionamiento de las veedurías ciudadanas y comunitarias”*.

5. Intervención judicial excepcional. Fiscalía General de la Nación.

5.1. La jurisdicción

En este acápite debe precisarse que de la mano del control interno y previamente a la intervención de la Contraloría, el poder judicial puede, excepcionalmente, interceder a efectos de lograr la protección del patrimonio público; mediante Ley 1437 del 18 de enero de 2011, se expidió el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), quedando derogado el Código Contencioso Administrativo (CCA) del decreto 01 de 1984; en la vigente normatividad, se contempló la posibilidad de que el juez o magistrado ponente adopten medidas cautelares con el fin de proteger y garantizar, de manera provisional, lo que se busca amparar o el objeto del proceso; evidentemente es el accionante quien tiene la carga de solicitar y sustentar la necesidad de su decreto, pues no opera de manera oficiosa salvo que se trate de acciones de amparo o de derechos e intereses colectivos⁴⁰⁴.

Se enlistan también en esta normatividad las distintas medidas cautelares que puede decretar un juez, indicando que pueden ser preventivas, conservativas, anticipativas o de suspensión; a tal efecto se hallan las siguientes: i) ordenar que se mantenga la situación, o que se restablezca al estado en que se hallaba previamente a la conducta reprobada, siempre que esto fuere posible; ii) suspender un procedimiento o actuación administrativa, inclusive de carácter contractual. A esta medida se acude de manera excepcional, esto es, cuando no exista otro mecanismo para conjurar la situación que la origina; iii) suspender provisionalmente los efectos de un acto administrativo; iv) ordenar la adopción de una decisión administrativa, o la realización o demolición de una obra con el objeto de evitar o prevenir un perjuicio o la agravación de sus efectos; v) impartir órdenes o imponerle a cualquiera de las partes del proceso obligaciones de hacer o no hacer.

Estos planteamientos tuvieron pleno vigor en el año 2015, cuando el Gobierno Nacional emprendió la venta de uno de sus activos más importantes, correspondiente a su participación mayoritaria en una compañía de nombre Isagen, que era la empresa generadora y productora de energía más importante del país; el decreto 1609 de 2013, por medio del que el Gobierno ordenó la venta de la compañía, fue objeto de varias demandas

⁴⁰⁴ “Art. 229. Procedencia de medidas cautelares. En todos los procesos declarativos que se adelanten ante esta jurisdicción, antes de ser notificado, el auto admisorio de la demanda o en cualquier estado del proceso, a petición de parte debidamente sustentada, podrá el Juez o Magistrado Ponente decretar, en providencia motivada, las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, de acuerdo con lo regulado en el presente capítulo. La decisión sobre la medida cautelar no implica prejuzgamiento. Parágrafo. Las medidas cautelares en los procesos que tengan por finalidad la defensa y protección de los derechos e intereses colectivos y en los procesos de tutela del conocimiento de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se regirán por lo dispuesto en este capítulo y podrán ser decretadas de oficio”.

de control de nulidad, mismas que luego de acumuladas, llevó a que un Magistrado del Consejo de Estado, en el mes de mayo de 2015, ordenara suspender la venta, de manera provisional, hasta tanto se produjera la sentencia definitiva dentro de tal proceso con la declaratoria o no de la nulidad del decreto; para el mes de septiembre siguiente, la sentencia fue dictada denegando la pretensión de nulidad de los decretos acusados, levantando al paso la medida cautelar de suspensión del acto administrativo y reanudando el término para la enajenación accionaria.

Ambas decisiones, tanto la del decreto de la medida cautelar como la sentencia que denegó la nulidad, resultaron bastante controvertidas, aplaudida por unos sectores y criticadas por otros; en todo caso, y dada la estrecha relación que ese caso puntual guarda con los lineamientos planteados en el presente acápite, se traerán a colación algunos de los argumentos expuestos en el auto que ordenó la medida cautelar, aun cuando su eficacia perdió vigencia ante el advenimiento de la sentencia⁴⁰⁵.

Empieza tal proveído explicando que las medidas cautelares proceden cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: i) del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Explicó que, por una parte, la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo está atada a un examen de legalidad o de constitucionalidad que el juez debe hacer para anticipar de alguna manera un caso de violación de norma superior por parte del acto acusado.

Por otra parte, precisó que la medida de suspender un procedimiento o actuación administrativa, inclusive de carácter contractual, no necesariamente está atada o vinculada a la consideración *a priori* de que ese procedimiento o esa actuación devienen de un acto ilegal o inconstitucional. Puede ser que la medida simplemente sirva para precaver la efectividad de la sentencia que posteriormente se dicte y, de contera, los derechos e intereses involucrados en el respectivo proceso judicial.

De ahí que el artículo 223 preceptúe que las medidas cautelares diferentes a la suspensión provisional deben sopesarse aún en aras del interés público y que siempre deberán

⁴⁰⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, radicación de procesos acumulados: 110010326000201400054 00 (21025), 110010324000201300534 00 (20946) y 110010324000201300509 00 (21047). La sentencia fue dictada el día 10 de septiembre de 2015 y el auto de suspensión provisional el día 14 de mayo de 2015. El Consejero Ponente en el **auto** fue HUGO HERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS; en la **sentencia** consultada en la relatoría de la página del Consejo de Estado se registra como ponente el mismo Consejero, aunque en anotaciones posteriores del expediente se registra su salvamento de voto, razón por la cual no hay certeza en la ponencia.

concederse cuando existan serios motivos para considerar que, de no otorgarse, los efectos de la sentencia serían nugatorios.

Según lo expuesto, el juez está en condiciones de ponderar si opta por la tradicional suspensión provisional de los actos jurídicos demandados o por otras medidas diferentes, circunstancia que lleva al Magistrado a presentar el siguiente argumento:

“Pues bien, el nuevo código (CPACA) amplió el marco de acción del juez contencioso administrativo otorgándole facultades de tutela equiparables a las que tiene cuando actúa como juez constitucional, facultades que están encaminadas a asegurar el efectivo cumplimiento de la sentencia judicial con la que terminará el proceso y así garantizar el derecho de acceso a la administración de justicia (...) En este sentido, la Ley 1437 de 2011, (CPACA) incluye dos tipos de cautelas y los requisitos para decretarlas recogidos en las legislaciones de los distintos países de la Unión Europea, esto es, las cautelas positivas y las negativas y los tres requisitos para su decreto: i) Apariencia de buen derecho (fumus bonis iuris), que exige un examen preliminar que no constituye prejuzgamiento bien respecto de la legalidad del acto (cautela suspensiva o negativa), bien respecto de la titularidad del derecho subjetivo que sustenta las pretensiones; ii) Urgencia (periculum in mora). El juez determinará en cada caso si la duración del proceso puede tornar ineficaz un eventual fallo estimatorio de las pretensiones de la demanda, y iii) Ponderación de intereses en conflicto, esto es, identificar las ventajas, para el interés general y los inconvenientes, para el derecho del demandante derivados de la denegación de la medida cautelar, versus, las ventajas para el derecho del demandante y los inconvenientes para el interés general, al otorgar la medida cautelar”⁴⁰⁶.

A partir de tales planteamientos, el Consejo de Estado expone cinco argumentos que merece la pena traer a colación: a) en la enajenación de bienes del Estado va envuelto el interés público, concepto que abarca tanto intereses del Estado mismo como los de la comunidad, y que puede verse afectado al dictarse medidas que perjudiquen el patrimonio público o la continuidad, calidad, igualdad y progresividad de los servicios públicos o los postulados constitucionales relativos al buen funcionamiento de la economía del país, sobre este aspecto concluye:

“Por tanto, la enajenación de bienes estatales valiosos, claves o estratégicos, como la venta de la porción accionaria de la Nación en una importante empresa de servicios públicos, implica la adopción de una política pública de efectos transversales en cuanto que no solo tiene que ver con la finalidad de financiar obras públicas sino con el equilibrio presupuestal, la sostenibilidad fiscal y la presencia del Estado no en el diseño

⁴⁰⁶ Es de reseñarse que en este proceso se acumularon varias demandas y que en algunas ya se había negado la suspensión provisional del acto administrativo (decreto), razón por la cual el Magistrado sustanciador sustituye el estudio de la suspensión provisional por el estudio de la medida cautelar de la suspensión de un procedimiento o actuación administrativo, aún de tipo contractual, como, en últimas, es el procedimiento o la actuación tendiente a vender la participación accionaria de la Nación en Isagén.

sino en la misma ejecución de políticas relativas a la satisfacción de necesidades generales, como resulta ser el servicio público de producción y comercialización de energía eléctrica”.

b) En un Estado de derecho la ejecución y control de las políticas públicas se hace mediante leyes y actos o decisiones administrativas y otros instrumentos como el contrato, y todos esos actos están sometidos a controles jurídicos como las acciones judiciales, también denominadas “medios de control judicial”; c) aun cuando el legislador y el Gobierno gozan de poderes discrecionales, tal ámbito está enmarcado por la Constitución o por la ley; d) dado que lo pretendido en la demanda es que se dicte una sentencia en la que se concluya si la enajenación de las acciones de Isagen se ajusta a derecho, y que la subasta se había programado para el 19 de mayo de 2015, se podría concluir la enajenación sin conocerse los resultados del proceso; e) deben tenerse algunos hechos sobrevinientes, como los llamados hechos por distintas autoridades de control, como la Contraloría y la Procuraduría, al Gobierno Nacional para que se revise ese programa de enajenación de acciones.

Con base en los anteriores argumentos, se ordenó suspender temporalmente el procedimiento o actuación administrativa que se adelantaba con ocasión del cumplimiento del decreto 1609 del 30 de julio de 2013, que aprobó el programa de enajenación de las acciones que la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público posee en Isagén S. A. impartiendo al paso la orden de suspender la subasta programada para tal propósito.

Visto de esa forma el alcance que los jueces contencioso administrativos ostentan frente a lo que puede denominarse un control fiscal judicial, corresponde matizar en que cualquier Juez de la República, vía acción de tutela, está en la posibilidad de ordenar medidas cautelares tendientes a proteger el patrimonio público, siempre que se satisfagan los requisitos para la procedencia de la acción de amparo constitucional.

5.2. Fiscalía General de la Nación

Preceptúa el art. 249 de la Constitución Política que la Fiscalía General de la Nación estará integrada por el Fiscal General, los fiscales delegados y los demás funcionarios que determine la ley; que el Fiscal General de la Nación será elegido para un período de cuatro (4) años por la Corte Suprema de Justicia, de terna enviada por el Presidente de la República, que no podrá ser reelegido y que debe reunir las mismas calidades exigidas para ser Magistrado de la Corte Suprema de Justicia. A renglón seguido se establece que la Fiscalía General de la Nación forma parte de la rama judicial y que tendrá autonomía administrativa y presupuestal⁴⁰⁷.

⁴⁰⁷ Acerca de la pertenencia de la Fiscalía General de la Nación a la Rama Judicial, la C. Const. se pronunció al analizar la constitucionalidad del proyecto de ley estatutaria número 023/06

El art. 250, por su parte, que fue objeto de modificación mediante el art. 2º del Acto Legislativo número 03 de 2002, prevé los siguientes aspectos: i) que la Fiscalía General de la Nación está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito que lleguen a su conocimiento por medio de denuncia, petición especial, querrela o de oficio, siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible existencia del mismo; ii) que la Fiscalía no podrá, en consecuencia, suspender, interrumpir, ni renunciar a la persecución penal, salvo en los casos que establezca la ley para la aplicación del principio de oportunidad regulado dentro del marco de la política criminal del Estado, el cual estará sometido al control de legalidad por parte del juez que ejerza las funciones de control de garantías, exceptuándose los delitos cometidos por miembros de la Fuerza Pública en servicio activo y en relación con el mismo servicio⁴⁰⁸⁻⁴⁰⁹.

En este aparte, vale la pena recordar que la noción de “política criminal” ha sido definida como “*el conjunto de respuestas que un Estado estima necesario adoptar para hacerle frente a conductas consideradas reprochables o causantes de perjuicio social con el fin de garantizar la protección de los intereses esenciales del Estado y de los derechos de los residentes en el territorio bajo su jurisdicción. Dicho conjunto de respuestas puede ser de la más variada índole*”⁴¹⁰.

Y que, justamente, es la legislación penal una de las principales manifestaciones de esa política criminal por cuanto “*la legislación penal es manifestación concreta de la política criminal del Estado. La decisión política que determina los objetivos del sistema penal y la adecuada aplicación de los medios legales para luchar contra el crimen y alcanzar los*

Senado y 286/07 Cámara, por medio de la cual se reformó la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-713 del 15 de julio de 2008.

⁴⁰⁸ El texto original del art. 150 es el siguiente: “*Corresponde a la Fiscalía General de la Nación, de oficio o mediante denuncia o querrela, investigar los delitos y acusar a los presuntos infractores ante los juzgados y tribunales competentes. Se exceptúan los delitos cometidos por miembros de la Fuerza Pública en servicio activo y en relación con el mismo servicio. Para tal efecto la Fiscalía General de la Nación deberá: 1. Asegurar la comparecencia de los presuntos infractores de la ley penal, adoptando las medidas de aseguramiento. Además, y si fuere del caso, tomar las necesarias para hacer efectivos el restablecimiento del derecho y la indemnización de los perjuicios ocasionados por el delito. 2. Calificar y declarar precluidas las investigaciones realizadas. 3. Dirigir y coordinar las funciones de policía judicial que en forma permanente cumplen la Policía Nacional y los demás organismos que señale la ley. 4. Velar por la protección de las víctimas, testigos e intervinientes en el proceso. 5. Cumplir las demás funciones que establezca la ley. El Fiscal General de la Nación y sus delegados tienen competencia en todo el territorio nacional. La Fiscalía General de la Nación está obligada a investigar tanto lo favorable como lo desfavorable al imputado, y a respetar sus derechos fundamentales y las garantías procesales que le asisten.*”

⁴⁰⁹ Para consultar un detenido análisis sobre el sistema introducido por el Acto Legislativo No. 03 de 2002, como instrumento para la materialización de una política criminal adoptada por el constituyente derivado, estudio sobre sus antecedentes, alcances, vigencia, validez e implementación; cfr. C. Const., M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-873 del 30 de septiembre de 2003.

⁴¹⁰ C. Const., M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-646 del 20 de junio de 2001.

*mejores resultados, se plasma en el texto de la ley penal. En ese sentido, la norma penal, una vez promulgada, se independiza de la decisión política que le da origen, conservando la finalidad buscada por su redactor en el elemento teleológico de la norma*⁴¹¹.

iii) que en ejercicio de sus funciones la Fiscalía General de la Nación, deberá:

1. Solicitar al juez que ejerza las funciones de control de garantías las medidas necesarias que aseguren la comparecencia de los imputados al proceso penal, la conservación de la prueba y la protección de la comunidad, en especial, de las víctimas; el juez que ejerza las funciones de control de garantías, no podrá ser, en ningún caso, el juez de conocimiento, en aquellos asuntos en que haya ejercido esta función; se preceptúa igualmente que la ley podrá facultar a la Fiscalía General de la Nación para realizar excepcionalmente capturas; y que, igualmente, la ley fijará los límites y eventos en que proceda la captura; en estos casos el juez que cumpla la función de control de garantías lo realizará a más tardar dentro de las treinta y seis (36) horas siguientes.

Es importante precisar que el acto legislativo 03 de 2002 fue el preludio para la entrada en vigencia del actual sistema de procedimiento penal, conocido como “acusatorio” o, más bien, de tendencia acusatoria, regulado en la Ley 906 de 2004, dejando atrás, más no derogando, un sistema de investigación de corte inquisitivo que se consagrara en la Ley 600 de 2000 y en el que se facultaba a la Fiscalía a escuchar a una persona en diligencia de indagatoria para vincularla a la investigación, imponer medidas de aseguramiento como la detención preventiva, ordenar, recaudar y valorar las pruebas, acusar ante los jueces y, en términos generales, toda una amalgama de prerrogativas que conducían al abuso de la potestad estatal, por lo que el sistema introducido con la legislación del año 2004 significó, ciertamente, un avance desde el punto de vista de las garantías fundamentales de los procesados, ya que a partir de ese momento un juez imparcial y constitucional es el encargado de imponer medidas restrictivas de derechos como la detención preventiva.

2. Adelantar registros, allanamientos, incautaciones e interceptaciones de comunicaciones. En estos eventos el juez que ejerza las funciones de control de garantías efectuará el control posterior respectivo, a más tardar dentro de las treinta y seis (36) horas siguientes, [al solo efecto de determinar su validez].

El aparte que se enmarcó entre corchetes fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional; para llegar a tal corolario, se empezó haciendo un análisis de la importancia del Juez de Control de Garantías dentro del en ese entonces nuevo sistema de procedimiento penal, catalogándolo como un:

⁴¹¹ C. Const., MM. PP. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ y CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-504 del 04 de noviembre de 1993.

“Mecanismo para compensar o encontrar un equilibrio entre la eficacia de la justicia representada en el amplio poder instructivo que a través de la reforma se asigna a la Fiscalía General de la Nación y la protección de las garantías fundamentales susceptibles de ser afectadas como consecuencia del ejercicio de dicha facultad, como mandato constitucional ineludible”⁴¹².

Aclarado ese amplio margen para la salvaguarda de los derechos fundamentales con que cuentan los jueces de control de garantías, advirtió la Corte que el aparte entre corchetes fue una adición en el séptimo debate del trámite legislativo, que terminó por limitar tal ámbito de protección de garantías fundamentales, por lo que declaró su inexequibilidad.

3. Asegurar los elementos materiales probatorios, garantizando la cadena de custodia mientras se ejerce su contradicción. En caso de requerirse medidas adicionales que impliquen afectación de derechos fundamentales, deberá obtenerse la respectiva autorización por parte del juez que ejerza las funciones de control de garantías para poder proceder a ello.

En este numeral se evidencia una limitación adicional al poder de la Fiscalía General de la Nación, al tener que acudir a donde un Juez de Control de Garantías, siempre que requiera la adopción de medidas que puedan redundar en la vulneración de garantías constitucionales. Ahora bien, es preciso señalar que estas limitaciones a la Fiscalía General de la Nación se entienden para el ejercicio de la acción penal, más no en otros escenarios como en la acción de extinción de dominio, en donde los fiscales conservan la amplia esfera de acción que les brindaba la Ley 600 de 2000⁴¹³⁻⁴¹⁴.

4. Presentar escrito de acusación ante el juez de conocimiento, con el fin de dar inicio a un juicio público, oral, con inmediación de las pruebas, contradictorio, concentrado y con todas las garantías.

Este aparte no comporta una gran distinción con el anterior sistema de procesamiento criminal, pues allí también, una vez finalizada la inquisitiva etapa investigativa, los fiscales debían presentar una resolución de acusación ante un juez, tercero imparcial que dirigía la etapa del juicio y dictaba sentencia.

5. Solicitar ante el juez de conocimiento la preclusión de las investigaciones cuando según lo dispuesto en la ley no hubiere mérito para acusar.

⁴¹² M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1092 del 19 de noviembre de 2003.

⁴¹³ La acción de extinción de dominio se encuentra regulada en la Ley 1708 del 20 de enero de 2014, en cuyo articulado se repitieron normas de la Ley 600 de 2000 y en cuyo artículo 26 expresamente se estableció: *“En la fase inicial, el procedimiento, medidas cautelares, control de legalidad, régimen probatorio y facultades correccionales de los funcionarios judiciales, se atenderán las reglas previstas en el Código de Procedimiento Penal contenido en la Ley 600 de 2000”*.

⁴¹⁴ Para un análisis de la acción de extinción de dominio y su autonomía respecto de la acción penal, cfr. M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-740 del 28 de agosto de 2003.

Bajo el anterior esquema el fiscal, dentro de la etapa investigativa por él dirigida, también podía de forma unilateral ordenar la preclusión de la investigación; si su causal sobrevinía en el juicio, era el juez quien decretaba la cesación de procedimiento⁴¹⁵.

6. Solicitar ante el juez de conocimiento las medidas judiciales necesarias para la asistencia a las víctimas, lo mismo que disponer el restablecimiento del derecho y la reparación integral a los afectados con el delito.

7. Velar por la protección de las víctimas, los jurados, los testigos y demás intervinientes en el proceso penal, la ley fijará los términos en que podrán intervenir las víctimas en el proceso penal y los mecanismos de justicia restaurativa.

Los derechos de las víctimas comportaron especial atención en el Código de Procedimiento Penal del año 2004, en desarrollo de tales derechos pueden, por una parte, participar de las audiencias a través de sus apoderados o de la misma Fiscalía General de la Nación en aras de satisfacer sus derechos a la verdad, a la justicia y a la reparación y, por otra, gozar de protección y respeto por su intimidad⁴¹⁶.

8. Dirigir y coordinar las funciones de policía Judicial que en forma permanente cumple la Policía Nacional y los demás organismos que señale la ley.

Este aspecto vino a desarrollarse en el art. 117 de la Ley 906 de 2004, en donde se señaló que los organismos que cumplan funciones de policía judicial actuarán bajo la dirección y coordinación de la Fiscalía General de la Nación, para lo cual deberán acatar las

⁴¹⁵ El artículo 39 de la Ley 600 de 2000, establecía: “Preclusión de la investigación y cesación de procedimiento. En cualquier momento de la investigación en que aparezca demostrado que la conducta no ha existido, o que el sindicado no la ha cometido, o que es atípica, o que está demostrada una causal excluyente de responsabilidad, o que la actuación no podía iniciarse o no puede proseguirse, el Fiscal General de la Nación o su delegado declarará precluida la investigación penal mediante providencia interlocutoria. El juez, considerando las mismas causales, declarará la cesación de procedimiento cuando se verifiquen durante la etapa del juicio”.

⁴¹⁶ Una clara línea jurisprudencial puede identificarse frente a los derechos de las víctimas en diversos ámbitos así: Derechos de las víctimas en relación con el principio de oportunidad: M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-454 del 07 de junio de 2006; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-095 del 14 de febrero de 2007, C-210 del 21 de marzo de 2007 y C-738 del 23 de julio de 2008; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-209 del 21 de marzo de 2007; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-342 del 09 de mayo de 2007; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-936 del 23 de noviembre de 2010; sobre víctimas y el incidente de reparación integral, M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS C-180 del 27 de marzo de 2014; derechos de las víctimas en el ámbito de la justicia transicional, M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-579 del 28 de agosto de 2013; M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-052 del 08 de febrero de 2012 y C-771 del 13 de octubre de 2011; víctimas en el ámbito del conflicto armado, M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-438 del 10 de julio de 2013 y M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-280 del 15 de mayo de 2013; conflicto armado y derecho a restitución de tierras, M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-099 del 27 de febrero de 2013, entre otras.

instrucciones impartidas por el fiscal general, el vicefiscal, los fiscales en cada caso concreto, a los efectos de la investigación y juzgamiento.

9. Cumplir las demás funciones que establezca la ley.

Se termina este artículo indicando que el Fiscal General y sus delegados tienen competencia en todo el territorio nacional y que en el evento de presentarse escrito de acusación, el Fiscal General o sus delegados deberán suministrar, por conducto del juez de conocimiento, todos los elementos probatorios e informaciones de que tenga noticia incluidos los que le sean favorables al procesado.

A continuación el art. 251, también modificado mediante el art. 3° del Acto Legislativo número 03 del año 2002, enlista las funciones especiales del Fiscal General de la Nación en el siguiente orden:

“1. Investigar y acusar, si hubiere lugar, directamente o por conducto del Vicefiscal General de la Nación o de sus delegados de la unidad de fiscalías ante la Corte Suprema de Justicia, a los altos servidores que gocen de fuero Constitucional, con las excepciones previstas en la Constitución.

2. Nombrar y remover, de conformidad con la ley, a los servidores bajo su dependencia.

3. Asumir directamente las investigaciones y procesos, cualquiera que sea el estado en que se encuentren, lo mismo que asignar y desplazar libremente a sus servidores en las investigaciones y procesos. Igualmente, en virtud de los principios de unidad de gestión y de jerarquía, determinar el criterio y la posición que la Fiscalía deba asumir, sin perjuicio de la autonomía de los fiscales delegados en los términos y condiciones fijados por la ley.

4. Participar en el diseño de la política del Estado en materia criminal y presentar proyectos de ley al respecto.

5. Otorgar, atribuciones transitorias a entes públicos que puedan cumplir funciones de Policía Judicial, bajo la responsabilidad y dependencia funcional de la Fiscalía General de la Nación.

6. Suministrar al Gobierno información sobre las investigaciones que se estén adelantando, cuando sea necesaria para la preservación del orden público.”⁴¹⁷.

Sobre estas atribuciones se deben señalar dos aspectos, de una parte, que mediante Acto Legislativo 006 del 24 de noviembre de 2011, se adicionó el numeral 1° de este artículo, en el sentido de incluir la posibilidad de ejercer la función constitucional de investigar y acusar a servidores con fuero constitucional a través del Vicefiscal o de sus delegados

⁴¹⁷ El texto original del artículo es el siguiente: “*Son funciones especiales del Fiscal General de la Nación: 1. Investigar y acusar, si hubiere lugar, a los altos funcionarios que gocen de fuero constitucional, con las excepciones previstas en la Constitución. 2. Nombrar y remover, de conformidad con la ley, a los empleados bajo su dependencia. 3. Participar en el diseño de la política del Estado en materia criminal y presentar proyectos de ley al respecto. 4. Otorgar atribuciones transitorias a entes públicos que puedan cumplir funciones de policía judicial, bajo la responsabilidad y dependencia funcional de la Fiscalía General de la Nación. 5. Suministrar al Gobierno información sobre las investigaciones que se estén adelantando, cuando sea necesaria para la preservación del orden público*”.

ante la Unidad de Fiscalías delegadas ante la Corte Suprema de Justicia⁴¹⁸; y, en segundo lugar, algunos apartes del numeral 3º de este artículo fueron demandados, el primero fue la expresión “*asumir directamente las investigaciones y procesos, cualquiera que sea el estado en que se encuentren*”, y el segundo “*sin perjuicio de la autonomía de los fiscales delegados en los términos y condiciones fijados por la ley*”. Ambas expresiones fueron declaradas ajustadas a la Constitución, al considerarse, de una parte, que formalmente se habían satisfecho los requisitos mínimos en los debates legislativos y, de otra, que materialmente no contravenían el texto superior⁴¹⁹.

Finalmente, el art. 252 constitucional señala muy brevemente que inclusive durante los Estados de Excepción, el Gobierno no podrá suprimir, ni modificar los organismos ni las funciones básicas de acusación y juzgamiento, y el art. 253 que encomienda a la Ley determinar lo relativo a la estructura y funcionamiento de la Fiscalía General de la Nación, al ingreso por carrera y al retiro del servicio, a las inhabilidades e incompatibilidades, denominación, calidades, remuneración, prestaciones sociales y régimen disciplinario de los funcionarios y empleados de su dependencia.

De la misma manera, varios pronunciamientos se han dictado a propósito del acto legislativo del año 2002⁴²⁰; como aconteció con la libertad de configuración legislativa en materia penal, en cuya oportunidad se dijo:

*“Le asiste en materia penal una competencia amplia que encuentra respaldo constitucional en los principios democrático y de soberanía popular (arts. 1º y 3º superior). Bien puede el legislador penal crear, modificar y suprimir figuras delictivas; introducir clasificaciones entre las mismas; establecer modalidades punitivas; graduar las penas que resulten aplicables; y fijar la clase y magnitud de éstas con arreglo a criterios de atenuación o agravación; todo ello de acuerdo con la apreciación, análisis y ponderación que efectúe sobre los fenómenos de la vida social y del mayor o menor daño que ciertos comportamientos ocasionen al conglomerado social”*⁴²¹.

En igual sentido sobre la presencia del Ministerio Público en el proceso penal de tendencia acusatoria, en donde se afirmó: “*Por la razón anterior, la Corte considera que la ‘institución política objeto de reforma’ a que se refiere el artículo 226 de la Ley 5ª cuando prohíbe las modificaciones esenciales, no es la Procuraduría como agente del proceso penal sino la protección de las garantías individuales y públicas en dicho*

⁴¹⁸ Recuérdese que el texto original era así: “*1. Investigar y acusar, si hubiere lugar, a los altos funcionarios que gocen de fuero constitucional, con las excepciones previstas en la Constitución*”.

⁴¹⁹ C-1092/2003 sent. cit.

⁴²⁰ A modo de ejemplo, recuérdese el pronunciamiento sobre las facultades del fiscal y medidas que requieren intervención del juez de control de garantías, M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-591 del 20 de agosto de 2014; o la declaratoria de inexecutable de los decretos 2367 y 2697 de 2004, en donde la Corte encontró que se presentó un vicio protuberante en su expedición, ya que se desbordó la competencia que el constituyente derivado atribuyó al Presidente de la República en el art. 4º transitorio del Acto Legislativo 03 de 2002. M. P. JAIME CORDOBA TRIVIÑO, C-672 del 30 de junio de 2005.

⁴²¹ C. Const., M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-387 del 25 de junio de 2014.

*proceso. Es en éste contexto en el que el debate del Ministerio Público adquiere relevancia y sentido práctico. Por ello el Congreso, preocupado por garantizar el grado máximo de la legitimidad del proceso penal, decide ampliar y reforzar la gama de protección ofrecida inicialmente por el juez de garantías y le permite al Ministerio Público seguir ejerciendo las funciones asignadas por el artículo 277 de la Carta en el trámite de las diligencias penales bajo el nuevo sistema acusatorio*⁴²².

Con lo hasta aquí expuesto quiere señalarse que la Fiscalía General de la Nación cuenta con sendas facultades tendientes a la protección del patrimonio público, mismas que se manifiestan en la posibilidad de pedir a los jueces de la República el decreto de medidas cautelares y, principalmente, en su titularidad de la acción penal que permite investigar todos los delitos consagrados en el Código Penal, dentro de los que se destacan los que guardan relación con el erario, mismos que, dicho sea de paso, serán objeto de detallado análisis en el capítulo que sigue.

Conclusiones capítulo I

De las anteriores líneas puede concluirse con suficiencia que el concepto de patrimonio público en el específico caso colombiano no puede comprenderse desde una mirada estática, que tradicionalmente se limita a enunciar su conformación con las calles, puentes, caminos y aquellos activos que puedan encuadrar en un balance; sino que adicionalmente requiere de una óptica dinámica, en la que además se atiendan factores intangibles o no fácilmente identificables, pero que sin lugar a equívocos son parte fundamental en su determinación.

Como quedó visto, el Código Civil colombiano tiene casi ciento treinta años de expedido, cuyas normas, orientadas por una marcada influencia del principio de legalidad, pretendieron plasmar claras directrices para distinguir los bienes privados de los públicos, éstos denominados en aquella época de la Unión, planteamientos que, como es apenas natural, pronto hubieron de tornarse desactualizados ante los evidentes cambios sociales y ante la inminente afluencia de otras ramas del derecho.

Fue así como el derecho administrativo, a lo largo del siglo XX, se encargó de desarrollar el alcance de los bienes que conforman el patrimonio público, sembrando importantes criterios para su determinación e intentando elaborar listas de los mismos; seguidamente vendría la hoy relativamente joven Constitución Política de 1991, y con ella dos grupos de normas que emerge menester traer a colación, de un lado, las relacionadas con la protección estatal del patrimonio cultural y arqueológico y, de otro las relacionadas con lo que podría calificarse de importantísima y detallada regulación de la Hacienda Pública, escenario que conlleva a lograr una mirada más completa del patrimonio estatal, a partir de actividades tan relevantes como el recaudo de ingresos públicos y su gasto, y que

⁴²² C. Const., M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-966 del 21 de octubre de 2003.

obligan a concebir el concepto de patrimonio público desde una perspectiva dinámica; en este mismo orden de ideas, y con base en ese innovador enfoque que hubo de ofrecer la novel Constitución, también es dable atender la importancia de la identificación del patrimonio público, desde su salvaguarda o protección, óptica que parte del análisis de las competencias y funciones encomendadas a los distintos órganos de control.

Así entonces, si en un primer escenario, de manera estática, se observan las legislaciones civil y administrativa y algunos preceptos de la Carta de 1991, es válido identificar cuatro grandes grupos de bienes que conforman el patrimonio público, por una parte, se halla el territorio, cuya demarcación no sólo circunscribe el ámbito de soberanía, sino que delimita el alcance de la propiedad estatal no sólo en lo que concierne al ámbito terrestre, sino que también comprende el subsuelo, el cielo y lo que se halle en sus aguas marinas.

En segundo lugar, desde la clasificación de bienes de uso público, se encuentran, por una parte, la enunciación del original Código Civil que enlistó las calles, plazas, puentes y caminos, por otra parte, el Código de Recursos Naturales, que adicionaría la atmósfera, el espacio aéreo nacional, las aguas en cualquier estado, la tierra, el suelo y el subsuelo, la flora, la fauna, recursos biológicos de las aguas, las playas y el espectro electromagnético.

En tercer término se hallan los denominados bienes fiscales, encontrando inicialmente una cláusula subsidiaria que asigna a la Unión la titularidad de todas aquellas tierras situadas en el territorio y que carezcan de otro dueño; y, adicionalmente, las rentas, valores, derechos y acciones; todas las minas como acontece con las de carbón, azufre, petróleo y asfalto; los recursos naturales no renovables; los edificios de las oficinas públicas y los recursos del presupuesto; así mismo con el mismo derecho al espacio público que puede predicarse, inclusive, de bienes privados.

En un cuarto aparte, y ya atendida la Carta de 1991, se identifican bienes no palpables fácilmente, como son todos aquellos relacionados con el patrimonio cultural, aquí se le confiere la condición de patrimonio a los bienes y valores constitucionales, como los hábitos o las costumbres, la lengua y los dialectos o registros sonoros; extendiéndose este ámbito de protección al patrimonio cultural sumergido.

En el segundo escenario, y atendida la referida mirada dinámica del patrimonio público, se presentó un detallado análisis de la Hacienda Pública a partir de la Constitución Política de 1991, texto que, enfáticamente, imprimió preponderante importancia a dicha institución, desarrollándola desde el establecimiento de sus principios hasta la regulación de sus más detalladas expresiones en el ingreso y el gasto público.

Recuérdese que la Carta de 1991 confirió uno de sus trece títulos a la Hacienda Pública, circunstancia que autoriza concluir la importancia que para el constituyente tuvo la regulación de los ingresos estatales y del gasto público, este último destinado, bajo la

égida de un Estado Social de Derecho, a la satisfacción de las necesidades básicas de los más necesitados, en un ambiente en el que la redistribución de la riqueza, en un país tan desigual como Colombia, debe ser un faro orientador de la actividad estatal.

Pero a efectos de lograr una cabal comprensión de tan importante título constitucional, además del estudio detallado de sus principios, fue necesario presentar una aclaración de conceptos, dado que a lo largo del texto constitucional algunos términos, al ser utilizados indistintamente o de manera descontextualizada, pueden prestarse a confusión; por fortuna la Corte Constitucional ha emitido importantes pronunciamientos que han advertido las posibles controversias conceptuales, resaltándose en el presente escrito sus principales líneas argumentativas.

Fue menester también enfatizar en la labor de planeación, materializada en el denominado PND, que propende por concebir el correcto direccionamiento de los recursos públicos a la satisfacción de las necesidades primordiales de la población; y tal planeación no podría efectuarse sin la elaboración de un presupuesto que, tal como acontece en el plano privado, atienda no sólo los gastos y la inversión, sino que, elementalmente, estime bajo estrictas y realistas reglas, cuáles serán los ingresos que tendrá el Estado, por distintos conceptos, para lograr sus propósitos; es por ello que emerge relevante identificar cuáles son los ingresos corrientes y los recursos de capital, como desarrollo de los clásicos conceptos de ingresos ordinarios y extraordinarios, a efectos de dejar en claro tan crucial componente de la Hacienda Pública.

Especial dedicación mereció el tema de las regalías; luego de insistir en la riqueza nacional en productos no renovables y en la propiedad estatal sobre los mismos, se advirtió que la regalía es una contraprestación a favor del Estado, en razón de la explotación de estos recursos naturales no renovables; no obstante, un hecho en el que se llamó la atención es que la regalía no puede confundirse con los impuestos, pues a pesar de que sí ostentan la condición de ingreso público, no son imposiciones estatales sino, como se anotó, contraprestaciones por la explotación de los referidos recursos; así mismo, se matizó en la diferencia entre regalía y las compensaciones, pues las últimas, aunque también son una contraprestación, lo que pretenden es resarcir perjuicios o deterioro que padezcan municipios no productores por cuyos territorios atraviesen oleoductos o gasoductos; en el mismo sentido, se hizo oportuno precisar la distinción entre regalías y participaciones, pues las primeras se presentan como un derecho estatal, mientras que las últimas refieren a la cesión que se hace a las entidades territoriales en cuyas áreas se encuentran los recursos a explotar.

Significativa importancia mereció también la regulación de los monopolios rentísticos, que no son cosa distinta que el ejercicio de la potestad estatal de desarrollar determinadas actividades económicas de forma exclusiva, que en el caso colombiano se circunscriben al alcohol y el tabaco, cuyos ingresos deben tener una destinación específica a los servicios de salud y educación.

Para finiquitar este segundo aparte, de enorme trascendencia fue el gasto público, pues el patrimonio estatal no sólo puede mirarse desde sus ingresos y activos, sino que amerita que sus egresos cumplan determinadas finalidades y requisitos, y no puedan ser del libre manejo de los gobernantes de turno; así entonces, comportó consagrado énfasis la distribución de los recursos y los servicios públicos, aquélla, como gestión de innegable trascendencia en la planeación estatal, y los últimos como uno de los más claros focos de destinación de satisfacción de necesidades básicas.

Un tercer y último escenario tiene que ver con una máxima pronunciada por la Corte Constitucional, según la cual ningún ente puede abrogarse el derecho de no ser fiscalizado cuando esté relacionado con ingresos públicos o bienes de la comunidad; se hace referencia aquí al papel de los organismos de control, que atendiendo el espectro funcional conferido por la Carta Política, pueden verificar el *iter* del dinero público, desde su recaudo, administración y manejo, hasta gasto, inversión y disposición.

En este aparte se alude a la función pública como uno de los pilares del manejo del erario; de la misma manera se alude al fundamento del denominado control fiscal, que se basa justamente en el daño patrimonial concretado en la lesión, menoscabo o pérdida de los recursos estatales; así entonces, el patrimonio público también se mira desde el cumplimiento de los procedimientos establecidos para el gasto y los adecuados registros de las distintas operaciones, enfatizándose en que en el caso puntual de la Contraloría se trata de un control posterior, por cuanto no se puede confundir la capacidad de gasto con la gestión de supervisión; y en que su control procede con independencia del régimen jurídico que se aplique a la persona que maneja los recursos, sea pública o privada, pues lo que hace el control es acompañar al patrimonio estatal.

Tal perspectiva fue útil para exponer algunas consideraciones sobre los dineros de la Seguridad Social, analizando su fundamento constitucional al subrayarse el objetivo de su establecimiento como mecanismo necesario para afrontar las contingencias derivadas de enfermedades, invalidez o desempleo de los asociados; seguidamente se expuso una argumentación sobre la naturaleza jurídica de estos recursos, para concluir que los mismos son rentas de naturaleza parafiscal, por lo cual dentro de sus características, además de la obligatoriedad, determinación o singularidad, destinación específica y condición de distribución, se destacan la de su naturaleza pública por pertenecer al Estado, aun cuando no comporten ingresos de la Nación, de ahí que no se incorporen al presupuesto nacional, y su sometimiento al control fiscal, ya que por tratarse de recursos públicos la Contraloría General de la República, directamente o a través de las contralorías territoriales, debe verificar que los mismos se inviertan de acuerdo con lo dispuesto en las normas que los crean.

Se abordó el papel de la Procuraduría General de la Nación, cuyo poder disciplinario se manifiesta no sólo en su potestad de tomar medidas cautelares como suspensión de

procesos licitatorios, sino en la facultad de sancionar servidores públicos que de cualquier forma afecten o atenten contra el patrimonio estatal.

Finalmente se expusieron algunas consideraciones sobre el papel de algunos entes de la Rama Judicial, matizando en la posibilidad de dictar medidas cautelares por parte de los jueces contencioso administrativos y en la titularidad de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación y la investigación de hechos que revistan la connotación de delito, dentro de los que se encuentran, justamente, los que resulten atentatorios del patrimonio público, escenario que es la base del estudio del siguiente capítulo.

Capítulo II

Alcance de la protección penal del patrimonio público en Colombia. Análisis jurisprudencial y legal.

1. Introducción

No existe en el Código Penal colombiano un título, capítulo o acápite que agrupe o por lo menos refiera de manera expresa a delitos que protejan el patrimonio público; las disposiciones que cumplen tal cometido se hallan dispersas a lo largo del texto, principalmente bajo tres bienes jurídicos que son la Administración Pública, el orden económico y el patrimonio económico.

El estudio que se presenta en estas líneas se soporta mayormente en un análisis jurisprudencial, a partir de las sentencias que se hallan en la relatoría de la Corte Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia; en cuanto a la primera corporación se abordan aspectos constitucionales de los delitos, su alcance y, cuando ha habido lugar, la confrontación de ellos frente al texto superior; en lo que tiene que ver con el tribunal de casación, se analizarán casos puntuales que permiten definir líneas jurisprudenciales y argumentativas que autorizan comprender de forma casi integral el espectro de aplicación práctica de cada conducta.

Ha de anticiparse que atendiendo el foco principal de estas letras, esto es, la protección penal del patrimonio público, un grueso espacio de análisis lo ocupará, por razones evidentes, el delito de peculado en sus distintas modalidades, otro bloque de argumentación se destinará a delitos que tangencialmente fueron estudiados por las altas Corporaciones y, finalmente habrá otros delitos que no han sido objeto de valoración, ya por su escasa comisión, ora porque no llegaron nunca al conocimiento de la Corte, bien fuere por los requisitos exigidos para la procedencia del recurso de casación, o porque sencillamente no se formularon impugnaciones en las distintas instancias⁴²³.

Así pues, a continuación se procede con el estudio propuesto, para lo cual, inicialmente se empezará en una primera sección con una breve introducción sobre la problemática de la corrupción en Colombia, para seguidamente hacer una presentación de la acepción “servidor público”, ya que, muchos de los delitos que de forma detallada se analizarán más adelante, exigen tal calificación en el sujeto activo; aclarados esos aspectos, se procede con el estudio puntual de los delitos que propenden por la protección del

⁴²³ El recurso de casación desde el decreto 2700 de 1991 (art. 218) hasta la Ley 600 de 2000 (art. 205), exigía para su procedencia que los procesos se adelantaren por delitos cuyo máximo punitivo excediere los ocho (8) años de prisión; posteriormente la Ley 906 de 2004 (art. 181) eliminó esta exigencia. Tal situación permite evidenciar que por muchos años delitos con reducidos quantums punitivos escaparon del conocimiento de la Corte, pues sólo procedía en esos casos la casación excepcional.

patrimonio público para lo cual se presentarán cuatro secciones adicionales; en lo que será la segunda sección, se analizarán las conductas relacionadas con el bien jurídico denominado Administración Pública, acápite que se subdividirá en tres subsecciones, la primera tendrá que ver con el delito de peculado en sus distintas manifestaciones; la segunda guardará relación con los delitos relacionados con la contratación estatal y, finalmente, en la última subsección, se relacionarán algunos delitos que pueden tener estrecha relación con la Hacienda Pública.

En las secciones tercera y cuarta se hará el correspondiente estudio de los delitos que tutelan el patrimonio público y que se encuentran bajo la égida de los bienes jurídicos denominados orden económico y patrimonio, respectivamente; en una quinta sección se entrará en el estudio de algunas normas que se hallan en otros acápites, a lo largo del Código Penal, pero que gozan de innegable vocación de salvaguarda del patrimonio público. Finalmente, se expondrán algunos corolarios y reflexiones.

Sección I

Corrupción y alcance de la acepción “servidor público”

1. Corrupción

De los significados que ofrece el diccionario de la Real Academia de la Lengua sobre el término “corrupción”, vale la pena destacar dos, el primero de ellos el que lo define de esta simple manera: “*acción y efecto de corromper*” y, el segundo, el que lo hace como a continuación se transcribe:

*“En las organizaciones, especialmente en las públicas, práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de aquellas en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores”*⁴²⁴; del mismo modo, por “corromper” se resaltan los siguientes significados: “1. *Alterar y trastocar la forma de algo.* 2. *Echar a perder, depravar, dañar, pudrir.* 3. *Sobornar a alguien con dádivas o de otra manera.* 4. *Pervertir o seducir a alguien.* 5. *Estragar, viciar (...)*”⁴²⁵.

La doctrina se ha encargado de abordar el tema de la corrupción desde diferentes ópticas, dentro de las que cabe distinguir, en términos generales, la corrupción privada y la

⁴²⁴ <http://lema.rae.es/drae/?val=corrupción>

⁴²⁵ <http://lema.rae.es/drae/?val=corrupción>

pública, siendo esta última la que delimitará en primera medida el objeto de estudio de las presentes líneas⁴²⁶⁻⁴²⁷⁻⁴²⁸.

Se ha vuelto muletilla el afirmar que la corrupción es un flagelo que agobia a un inmenso número de países, estadísticas de organismos internacionales ratifican esta situación y Colombia, particularmente, no pasa desapercibida en estos escalafones. Con las respetables reservas que puedan ostentarse frente a estos estándares internacionales, y sin entrar a discutir en cuál país hay más o menos corrupción, lo cierto es que en el caso colombiano es dable concluir, sin mayores ejercicios argumentativos, que este fenómeno es una preocupante problemática en el panorama nacional.

Cada semana un escándalo de corrupción cubre las primeras páginas de la prensa, un día son las obras urbanísticas que no se ejecutaron, otro el despilfarro de los caudales de la salud, este escándalo es reemplazado por la noticia de encarcelamiento de algún importante personaje de la política nacional y esta última, a su vez, es enterrada por otra que reseña un desangre a las arcas pensionales en el sistema judicial, otrora bastión de la pulcritud y probidad patrias, y así de manera sucesiva en un círculo vicioso que no vaticina un fin.

Como si de un cáncer incurable se tratara, la lucha contra este fenómeno se erige como el principal baluarte de los discursos en correrías y campañas políticas, como la cardinal bandera de parlamentarios que robustecen sus arcas electorales mediante el denominado populismo punitivo y, por supuesto, como el pan perfecto para saciar el hambre de una ciudadanía honesta que, ávida de justicia, demanda sanciones drásticas contra la criminalidad organizada; no obstante, esos caudales de retórica y tinta ni siquiera sirven de paliativo a esta fecunda enfermedad, cuya metástasis irroga todos los aparatos estatales y termina por pervertir a las consciencias menos imaginadas.

⁴²⁶ Sobre concepto de corrupción pública y haciendo énfasis en materia de contratación estatal, CASTRO CUENCA, Carlos Guillermo, *“Corrupción y delitos contra la Administración Pública”*; Editorial Universidad del Rosario; Bogotá, 2009, pp. 27 y ss.; en similar sentido BALLÉN, Rafael; *“Corrupción los otros bandidos”*; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, Medellín (Colombia), 2004, pp. 27 y ss.

⁴²⁷ En el derecho comparado interesante análisis sobre el fenómeno de la corrupción se presenta en: ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A. *“Dogmática Penal, delitos económicos y delitos contra la administración pública”*; Editora Jurídica Grijley; Lima, 2014, pp. 701 y ss., y en MURIEL PATIÑO, María Victoria; *“El fenómeno de la corrupción: consideraciones desde la macroeconomía”*; en RODRÍGUEZ GARCÍA, Nicolás y FABIÁN CAPARROS, Eduardo A (coordinadores) *“Corrupción y delincuencia económica”*; Grupo Editorial Ibáñez, Bogotá, 2008; pp. 35 y ss.

⁴²⁸ Sobre política criminal y corrupción con especial énfasis en la privada, consúltese: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; *“Algunas cuestiones político-criminales sobre la corrupción privada. Límites y eficacia de los compliance”*; en MIR PUIG, Santiago, CORCOY BIDASOLO, Mirentxu y GÓMEZ MARTÍN, Víctor (Directores); *“Responsabilidad de la Empresa y Compliance”*; Editorial B de F; Madrid, 2014, pp. 161 y ss.

Aun cuando el narcotráfico, el paramilitarismo, la guerrilla y, en términos generales, las estructuras criminales organizadas, pueden ser el primordial asecho nacional por su estrecha vinculación con los homicidios, secuestros y el lavado de dinero, ciertamente el fenómeno de la corrupción no puede menospreciarse, por cuanto sus alcances no solamente se relacionan con tales flagelos, sino que impactan contundentemente diversos ámbitos a lo largo del territorio nacional y ha echado unas raíces tan sólidas que su desaparición o merma parecen ser quijotescos menesteres de aquellos pocos que, infructuosamente y en ocasiones jugándose la vida, la han atacado.

El panorama que ofrece este término corrupción, entendido en un sentido amplio, es tan desolador que su presencia se ha enquistado en nuestra identidad nacional, al extremo que no es extraño observar cómo se educa a la infancia para que viole reglas u opte por el “camino fácil”, justificándose estos ventajosos actuantes en lo que se ha mal denominado “malicia indígena”, alocución que no sólo se instituye como directriz en la formación de los futuros ciudadanos, sino en justificación y deleznable orgullo de reprobables conductas de los mayores, evidenciándose la gravedad de la problemática con su innegable raigambre en el seno social.

Consecuente con esta situación, la percepción de la ciudadanía frente a esta problemática es, por decir lo menos, lúgubre; según la última encuesta de Transparencia Internacional sobre Colombia, en la que se evaluaron varios aspectos relacionados con la corrupción, se concluyó, entre otros corolarios, que el 56% de los ciudadanos encuestados consideraron que el fenómeno va en aumento, otro tanto expresó que las acciones anticorrupción son ineficientes, el 62% estimó que la corrupción es grave en el sector público y un 22% aceptó que ha pagado sobornos; estas estadísticas, que valga aclarar no miden la corrupción de un país sino solamente la percepción que sobre la misma tienen sus ciudadanos, permiten evidenciar que, evidentemente, la corrupción goza de innegable presencia en la cultura colombiana⁴²⁹.

En cuanto al perfil criminal que caracteriza a los delincuentes que se inclinan por esta forma de quebrantamiento al ordenamiento penal, se halla que a diferencia de lo que ocurre con el malhechor común, el corrupto tiende a ostentar cierta cualificación ya sea educativa o de status social, que no sólo conduce a un perfeccionamiento en el plan criminal, sino que su enraizamiento a su, en muchos casos privilegiada, clase social, le

⁴²⁹ Transparencia Internacional “*Barómetro Global de Corrupción 2013, Informe de Colombia*”; www.transparenciacolombia.org.co, www.transparency.org

facilita acceder a dignidades públicas, constituyéndose allí el escenario propicio para echar al borde sus más perversas ambiciones⁴³⁰⁻⁴³¹.

Con esto quiere resaltarse que el delincuente corrupto, y así lo testifica la historia, no incursiona en su canallesca empresa por traumas en su infancia, carencias afectivas, represiones o ánimos de venganza, por el contrario, es la pequeñez de sus principios o su ambición desbordada la que lo lleva a ensuciar su alma y sus bolsillos, circunstancias todas que, desde el punto de vista de la criminología, merecen mayor reproche.

No obstante que el término corrupción se desarrolla en un sinnúmero de flancos y de ámbitos, máxime en un país en el que éste no es su único ni principal flagelo, sí es dable circunscribir su análisis, dentro del propósito planteado para el desarrollo de las presentes líneas, en un factor común que comprende buena parte de esta problemática nacional, que es el relacionado con el manejo de los dineros públicos y la deficiente protección de los mismos, ora por vacíos legislativos, ya por falta de represión o persecución estatal.

Analizada la legislación de los últimos cinco lustros, y más específicamente desde el momento en que entró a regir la Constitución política de 1991, momento histórico que representó importantes cambios en pro de la protección del erario, se encuentra que por lo menos ha habido 12 reformas legislativas que han buscado desde diversas perspectivas la efectividad en la persecución y el castigo de la corrupción, y más específicamente dos de estas reformas han llevado como título el representativo nombre de estatutos anticorrupción; muchos de estos proyectos que terminaron por convertirse en leyes de la República fueron fruto de puntuales escándalos de corrupción que o bien no gozaban de clara tipificación, o contemplaban penas, en criterio del populista legislador, insignificantes.

Aun cuando cabría pensar que dichas reformas podrían configurarse como el remedio para contrarrestar el flagelo, ciertamente pareciera que dichos instrumentos legislativos fueran el preludio de la vorágine de nuevos escándalos, que terminarán por superar con creces a aquellos que motivaron la modificación legislativa, cuyo recuerdo sólo permanecerá indeleble en los anaqueles de la prensa que lo denunció.

⁴³⁰ SORIA VERDE, Miguel Ángel; *“La psicología de investigación criminal: perfiles psicológicos criminales y hallazgos criminológicos forenses”*; en SORIA VERDE, Miguel Ángel y SÁIZ ROCA, Dolores, coordinadores; *“Psicología criminal”*; Editorial Pearson; Madrid, España; 2006; pp 363 y ss.

⁴³¹ Es lo que se define como “corrupción moral”, al respecto: *“Los delincuentes por corrupción moral no sufrieron la mutación de los genes de sus células germinales ni las recibieron de sus padres o abuelos, ni, por tanto, su cerebro fue alterado en las estructuras del comportamiento responsables del centro compulsivo, ni menos circuló por sus neurocircuitos el impulso criminoso. No. Su cerebro es enteramente normal y sus comportamientos del todo adaptativos al entorno en que viven, por eso pudieron trabajar sin ser invadidos por la pereza como los compulsivos, y llegaron algunos a ocupar posiciones destacadas como funcionarios, empresarios, gerentes, políticos, gobernantes u obreros”* en TORRES, Mauro; *“Compulsión y crimen”*; Editorial Legis, segunda edición, Bogotá, 2009; pp. 242 y ss.

Aunque el catálogo de manifestaciones de la corrupción en Colombia podría ocupar tomos de tinta, sí es dable distinguir, como una de sus principales manifestaciones, el asalto indiscriminado a las arcas públicas, siendo este el motivo determinante de que se hayan dictado un sinnúmero de normas que propenden por contrarrestar tal infortunio o, lo que es lo mismo, velen por la protección del patrimonio público⁴³².

⁴³² Entre otras normas, pueden distinguirse dos bloques, por una parte, aquellas que incorporan instrumentos internacionales y, por otra, las propiamente locales; sobre el primer grupo se tienen: OCDE convención contra el soborno de funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales, adoptada por la Conferencia Negociadora el 21 de noviembre de 1997; Ley 190 de 1995, que ratificó la Convención de Naciones Unidas, convención de Palermo, convención contra la corrupción; Ley 412 de 1997 que aprobó la Convención Interamericana contra la Corrupción, suscrita en Caracas el 29 de marzo de 1996; Ley 970 de 2005 aprobatoria de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, adoptada en la Asamblea General de las Naciones Unidas, en Nueva York, el 31 de octubre de 2003; en el segundo grupo se hallan: Ley 80 de 1993 *“Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación Estatal”*; Ley 87 de 1993 *“Por la cual se establecen normas para el ejercicio del Control Interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones”*; Ley 200 de 1995 Por medio del cual se adoptó el CDU; Ley 344 de 1996 *“Por la cual se dictan normas tendientes a la racionalización del gasto público, se conceden unas facultades extraordinarias y se expiden otras disposiciones”*; Ley 489 de 1998 *“Régimen de la Administración Pública”*; Ley 599 de 2000 *“Por la cual se expide el Código Penal”*; Ley 610 de 2000 *“Por la cual se establece el trámite de procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías –servidores públicos y particulares que ejercen funciones públicas”*; Ley 678 de 2001 *“Por medio de la cual se reglamenta la determinación de responsabilidad patrimonial de los agentes del Estado a través del ejercicio de la acción de repetición o de llamamiento en garantía con fines de repetición”*; Ley 734 de 2002 *“Por la cual se expide el Código Disciplinario Único”*; Ley 819 de 2003 *“Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones”*; Ley 850 de 2003 *“Por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas. Crea el marco legal para el ejercicio de la veeduría en nuestro país, así como un procedimiento para la constitución e inscripción de grupos de veeduría y principios rectores”*; Ley 909 de 2004 *“Por la cual se expiden normas que regulan el empleo público, la carrera administrativa, gerencia pública y se dictan otras disposiciones”*; Ley 1150 de 2007 que modificó el Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública; Ley 1437 de 2011 *“Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”* en donde se incluyeron disposiciones sobre probidad e imparcialidad de las autoridades públicas en la adopción de sus decisiones; Ley 1438 de 2011 *“Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones”*; Ley 1474 de 2011 *“Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”*; Ley 1762 de 2015 *“Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal”*; Decreto Nacional 4110 de 2004 en su artículo 1º adopta la Norma técnica de calidad en la Gestión Pública NTCGP 1000:2004, y el Decreto 4485 de 2009, la actualiza a través de la versión NTCGP 1000:2009; Decreto Nacional 1599 de 2005 adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano; Decreto 371 de 2010 *“Por el cual se establecen lineamientos para preservar y fortalecer la transparencia y para la prevención de la corrupción en las Entidades y Organismos del Distrito Capital”*; Decreto 019 de 2012 *“Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la administración pública”*; Decreto 2641 del 17 de diciembre de 2012 *“Por el cual se reglamenta los artículos 73 y 76 de la Ley 1474 de 2011”*; Decreto 734 del 2012 *“Por el cual se establecen informes de rendición de cuentas de la gestión contractual y administrativa a cargo del Distrito, sus localidades y entidades descentralizadas, y se dictan otras disposiciones”*; Acuerdo 380 de 2009 *“Por el cual se modifica el Acuerdo 131 de 2004”*.

2. Servidor público

Un importante número de delitos que atentan contra la Administración Pública requieren para su estructuración de un sujeto activo calificado que es la condición de servidor público, tal ingrediente normativo cuenta con soporte constitucional y desarrollo legal que merece ser precisado en la presente subsección⁴³³.

2.1. Fundamento constitucional

En el acápite correspondiente a la función pública, la Constitución Política preceptúa en su art. 123 que son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios; que los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad, que ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento; y encomienda a la ley determinar el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y regular su ejercicio. En el art. 124 señala que la ley determinará la responsabilidad de los servidores públicos y la manera de hacerla efectiva; el art. 125 establece las directrices para el acceso a los empleos en los órganos y entidades estatales mediante la carrera administrativa; en el art. 126 de manera perentoria se prohíbe el nepotismo; en el art. 127 se enuncian algunas incompatibilidades; en el art. 128 se prohíbe desempeñar simultáneamente más de un empleo público y recibir más de una asignación que provenga del tesoro público; en el art. 129 se prohíbe a los servidores públicos aceptar cargos, honores o recompensas de gobiernos extranjeros u organismos internacionales, o celebrar contratos con ellos sin previa autorización gubernamental; el art. 130 precisa que habrá una Comisión Nacional del Servicio Civil como entidad responsable de la administración y vigilancia de las carreras de los servidores públicos y, finalmente, el art. 131 establece pautas relacionadas con la actividad de los notarios y registradores.

2.2. Fundamento legal

El Código penal de 1936 no introdujo un artículo que de forma puntual definiera el término “funcionario o empleado público”, que fue el usado al referirse a los sujetos activos de los delitos contra la administración pública; la única mención que permitía obtener una mediana óptica del concepto, se halla en el art. 155 en el que se indicó que:

“Las disposiciones de este capítulo -refería al peculado- se harán extensivas a los que por cualquier concepto se hallen encargados de fondos, rentas o efectos pertenecientes a un establecimiento de instrucción o de beneficencia”.

⁴³³ Para profundizar doctrinalmente en este tema, consúltese AYALA CALDAS, Jorge Enrique; *“La responsabilidad de los servidores públicos”*; Ediciones Doctrina y Ley; Bogotá, 2006.

Era en aquella época la Ley 4 de 1913, conocida como el Régimen Político y Municipal, la que de forma simple pero clara enunciaba que “*empleado o funcionario es la persona nombrada para ejercer un empleo y que ha tomado posesión del mismo*”⁴³⁴. GÓMEZ MÉNDEZ recuerda que el radio de acción en lo referente al delito de peculado se amplió mediante el art. 3º del Decreto 1858 de 1951, en el sentido de incluir dentro de los eventuales sujetos activos, a las personas que trabajaran para empresas o instituciones en que el Estado tuviere parte.

En vigencia del Código Penal de 1936, en el plano administrativo, se dictó el decreto 3135 del 26 de diciembre de 1968, por medio del cual se previó la integración de la seguridad social entre el sector público y el privado y se reguló el régimen prestacional de los empleados públicos y trabajadores oficiales, determinando, en su art. 5º, que las personas que prestaban sus servicios en los Ministerios, Departamentos Administrativos, Superintendencias y Establecimientos Públicos serían empleados públicos; y que, sin embargo, los trabajadores de la construcción y sostenimiento de obras públicas serían trabajadores oficiales.

Merece reseñarse que la jurisprudencia de la época se preocupó de abordar la implicación y alcance de estas normas en materia penal, precisando las responsabilidades tanto de los empleados públicos como de los trabajadores oficiales, dejándose entrever que tal clasificación resultaba, a la postre, irrelevante para el derecho penal en cuanto a la atribución de responsabilidades, recuérdese lo pertinente:

“Todas las personas que prestan sus servicios en los ministerios, departamentos administrativos, superintendencias y establecimientos públicos, son empleados públicos (artículo 5 Decreto 3135 de 1968), sólo que hay algunos que se denominan trabajadores oficiales por la función que desempeñan, la competencia y el régimen laboral y prestacional que los ampara, lo cual no significa que no tengan las mismas responsabilidades de aquellos frente a la institución a que pertenecen y al Estado en particular. Una interpretación diversa envolvería un absurdo privilegio ante la Ley Penal, pues pondría por fuera de los delitos contra la administración pública a los llamados trabajadores oficiales. Sería repugnante que teniendo muchas veces las mismas funciones que desarrollan los empleados públicos respondan de su ejercicio de modo diferente; y sería inaudito que teniendo también bajo su vigilancia y cuidado los bienes públicos no respondan de ellos en paridad con los llamados empleados públicos.”

Y echando mano de una reseña histórica valiosa precisó: “*Cuando se elaboró el actual Código Penal, en el Derecho Administrativo Colombiano sólo existía para determinar a los servidores del Estado la clasificación bipartita de funcionarios y empleados públicos, que por fuerza del crecimiento y evolución de esa rama del derecho vino a ser tripartita al surgir, por segregación, la de trabajadores oficiales. Es evidente que el legislador de entonces empleó la clasificación bipartita para referirse a los servidores del Estado y cobijarlos a todos sin excepción. Si ésto [sic] no tiene discusión y no se puede poner en*

⁴³⁴ La Ley 4 de 1913 fue modificada posteriormente por la Ley 19 de 1958 y en el punto específico al que se alude en este párrafo mediante decreto 3074 de 17 de diciembre de 1968.

*duda que el trabajador oficial es también un servidor del Estado, debe concluirse que pueden ser sujetos activos de delitos contra la administración pública cuando la calidad de funcionario o de empleado público sea requerida*⁴³⁵.

Con absoluta independencia de la trascendencia que en el plano administrativo tuvo el referido decreto 3135 de 1968, importa reseñar que sí fue atendido en la redacción del Código Penal de 1980, en cuyo artículo 63 se precisó que:

“Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales los funcionarios y empleados públicos, los trabajadores oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público”.

Posteriormente tal precepto fue reformado por el art. 18 de la Ley 190 del 06 de junio de 1995, por medio de la cual se dictaron normas tendientes a preservar la moralidad en la Administración Pública y otras disposiciones destinadas a erradicar la corrupción administrativa, precisando que:

“Para todos los efectos de la ley penal, son servidores los miembros de las Corporaciones Públicas los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios. Para los mismos efectos se considerarán servidores públicos, los miembros de la Fuerza Pública, los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria, los funcionarios y trabajadores del Banco de la República, los integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción y las personas que administren los recursos de que trata el artículo 338 de la Constitución Política” y se introdujo un Parágrafo del siguiente tenor: *“La expresión “empleado oficial” se sustituye por la expresión “servidor público”, siempre que aquella sea utilizada en el Código Penal o en el Código de Procedimiento Penal”.*

Es importante tener en cuenta que bajo la vigencia del Código Penal de 1980 devino la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991 y el estatuto de la contratación estatal recogido en la Ley 80 de 1993, texto último que se ocupó, en sus artículos 51 a 53, de regular la responsabilidad de los servidores públicos, de los contratistas y de los interventores, consultores y asesores; al respecto, en el artículo 51 señaló que el servidor público responderá disciplinaria, civil y penalmente por sus acciones y omisiones en la actuación contractual en los términos de la Constitución y la ley; el artículo 52 indicó que los contratistas responderán civil y penalmente por sus acciones y omisiones en la actuación contractual en los términos de la ley, y, finalmente el artículo 53, adujo que los consultores, interventores y asesores responderán civil y penalmente tanto por el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato de consultoría, interventoría o asesoría, como por los hechos u omisiones que les fueren imputables y que causen daño

⁴³⁵ CSJ, SP, M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, sentencia del 20 de noviembre de 1980, expediente número 26026, GJ, tomo CLXIII número 2402, pp. 540-542.

o perjuicio a las entidades, derivados de la celebración y ejecución de los contratos respecto de los cuales hayan ejercido o ejerzan las funciones de consultoría, interventoría o asesoría; más adelante, en el artículo 56, se indica que, para efectos penales, el contratista, el interventor, el consultor y el asesor se consideran particulares que cumplen funciones públicas en todo lo concerniente a la celebración, ejecución y liquidación de los contratos que celebren con las entidades estatales y, por lo tanto, estarán sujetos a la responsabilidad que en esa materia señala la ley para los servidores públicos.

Tales preceptos fueron objeto de análisis y control constitucional, de cuya providencia merece la pena extraer cinco ideas que, se estima, contienen valiosos argumentos para el desarrollo del presente acápite⁴³⁶. i) los particulares pueden ejercer, de manera temporal o permanente, funciones públicas, por lo que: *“No resulta exótico, por lo tanto, que el legislador califique de servidores públicos a los particulares que desarrollan funciones públicas”*; ii) lo que coloca a un particular en la situación de servidor público, no es su vínculo con el Estado, sino la naturaleza de la función que se le atribuye por ministerio de la ley; iii) los contratistas, claramente como particulares, no pierden tal calidad por cuanto no adquieren investidura pública, pues aunque adquieren el encargo de realizar determinada actividad de utilidad pública, de manera autónoma y con libertad de operatividad, ello no implica *per se* el ejercicio de una función pública:

“Por lo tanto, por ejemplo, en el contrato de obra pública el contratista no es receptor de una función pública, su labor que es estrictamente material y no jurídica, se reduce a construir o reparar la obra pública que requiere el ente estatal para alcanzar los fines que le son propios. Lo mismo puede predicarse, por regla general, cuando se trata de la realización de otros objetos contractuales (suministro de bienes y servicios, compraventa de bienes muebles, etc.). En las circunstancias descritas, el contratista se constituye en un colaborador o instrumento de la entidad estatal para la realización de actividades o prestaciones que interesan a los fines públicos, pero no en un delegatario o depositario de sus funciones”.

iv) No obstante lo anterior, de manera excepcional, el contrato puede erigirse como un modo de endilgar funciones públicas a un particular; *“ello acontece cuando la labor del contratista no se traduce y se agota con la simple ejecución material de una labor o prestación específicas, sino en el desarrollo de cometidos estatales que comportan la asunción de prerrogativas propias del poder público, como ocurre en los casos en que adquiere el carácter de concesionario, o administrador delegado o se le encomienda la prestación de un servicio público a cargo del Estado, o el recaudo de caudales o el manejo de bienes públicos, etc.”*; v) finalmente, a manera de corolario, precisa la responsabilidad del particular que asume funciones públicas en los siguientes términos: *“En consecuencia, cuando el particular es titular de funciones públicas, correlativamente asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las*

⁴³⁶ C. Const., C-563/1998 sent. cit.

*consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador (...)*⁴³⁷.

Se concluyó de esta manera la exequibilidad del art. 56 de la Ley 80, decisión que fue objeto de voto disidente por parte de dos Magistrados que participaron en la discusión⁴³⁸.

La redacción del Decreto Ley 100 de 1980 se mantuvo prácticamente incólume con la entrada en vigencia del actual Código Penal, Ley 599 de 2000, que matizó en su art. 20:

“Servidores públicos. Para todos los efectos de la ley penal, son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios. Para los mismos efectos se consideran servidores públicos los miembros de la fuerza pública, los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria, los funcionarios y trabajadores del Banco de la República, los integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción y las personas que administren los recursos de que trata el artículo 338 de la Constitución Política”.

2.3. Modalidades de servidor público

Cotejados el texto constitucional de 1991 con el del Código Penal actualmente vigente, se observa que la cobertura del precepto legal resulta más omnicompreensiva, esto es, más detallada y específica, que la regulación del texto superior, sin que ello implique, *prima facie*, desconocimiento alguno de garantía fundamental pues, como se verá adelante, de la estructura del término ofrecido en la Carta, es dable deducir el ámbito de cobertura del

⁴³⁷ En el mismo sentido sobre particulares que ejercen funciones públicas y su condición frente al ordenamiento jurídico, la C. Const. al analizar una disposición de la ley 200 de 1995, entonces Código Disciplinario Único, indicó: “(...) la luz del conjunto de principios y preceptos constitucionales, el particular que se halla en cualquiera de las situaciones en las que el orden jurídico lo faculta para cumplir papeles que en principio corresponderían a organismos y funcionarios estatales, no puede ser mirado de modo absoluto bajo la óptica de una responsabilidad igual a la de los demás particulares, circunscrita apenas a su condición privada, ya que por razón de la tarea que efectivamente desarrolla, en la medida de ésta y en cuanto toca con el interés colectivo, es públicamente responsable por su actividad, sin que llegue por eso a convertirse -se repite- en servidor del Estado desde el punto de vista subjetivo (...)” C-286/1996 sent. cit.

⁴³⁸ Esta determinación contó con dos salvamentos de voto que abogaban por la inexecutable del artículo en comento, los principales argumentos de la disidencia se condensan en las siguientes líneas: “Debe tenerse en cuenta que el ejercicio de funciones públicas por un contratista constituye una situación eventual, que sólo se da dentro de ciertas condiciones específicas que deben ser determinadas por el legislador. En tal virtud, no siempre que un particular se vincula al Estado mediante un contrato de consultoría, interventoría o asesoría externa o cualquier otro, resulta ejerciendo funciones públicas, porque esta clase de funciones no surgen del contrato como resultado fatal. Todo lo contrario, el contratista sólo puede asumirlas cuando expresamente y por determinación legal se le trasladen para su ejercicio, y sólo entonces. Si bien los particulares pueden desarrollar funciones públicas (arts 123, inciso 3 y 210, inciso 2 de la Constitución), ello constituye una situación excepcional que debe ser delimitada estrictamente por el legislador; pero nunca pueden asimilarse las actividades de los servidores públicos a las de los particulares, porque cada una de ellas tienen especificidades y obedecen a criterios y a finalidades que las hacen notoriamente diferentes, mas aún cuando éstos últimos no pierden su condición de particulares por la circunstancia de que desarrollan aquél tipo de funciones”.

apartado legal. Necesario emerge aclarar cada uno de las modalidades de servidor público que se enuncian en el Código Penal, a efectos de lograr la cabal comprensión de la disposición.

2.3.1. Miembros de las Corporaciones Públicas

Coinciden GÓMEZ MÉNDEZ y MOLINA ARRUBLA en que el concepto de miembros de Corporaciones Públicas es impreciso, no obstante, concuerdan en afirmar que tal categoría refiere a las corporaciones públicas de elección popular, no siendo otras que el Congreso de la República, integrado por Senado y la Cámara (art. 114 CN) las Asambleas Departamentales (art. 299 CN), los Concejos distritales y municipales (art. 312 CN) y las Juntas Administradoras Locales (art. 318 CN).

Debe precisarse en este aparte que una aparente contradicción puede suscitarse de la lectura parte final del inciso segundo del art. 312 de la Constitución, en donde se señala que “los concejales no tendrán la calidad de empleados públicos”. Tal aparte ha sido objeto de análisis constitucional, en donde se ha concluido que no es lo mismo ostentar la condición de la acepción general “servidor público” de acuerdo a las preceptivas del art. 123 constitucional, que tener la catalogación de “empleado público”, pues éste es una especie de aquél. Al respecto oportuno es citar el siguiente colofón:

“Los empleados públicos son servidores públicos. Los concejales también, pero sin tener el carácter específico de empleados públicos, dado el origen de su vinculación, por elección popular, que difiere del de aquellos”⁴³⁹.

2.3.2. Empleados y trabajadores del Estado

Como se indicó en precedencia, el art. 5 del decreto 3135 de 1968 prescribió que las personas que prestan sus servicios en los Ministerios, Departamentos Administrativos, Superintendencias y Establecimientos Públicos son empleados públicos, y que, sin embargo, los trabajadores de construcción y sostenimiento de obras públicas son trabajadores oficiales. De la misma manera alude que las personas que prestan sus servicios en las Empresas Industriales y Comerciales del Estado son trabajadores oficiales, aunque en los estatutos de dichas entidades se precisarán cuáles actividades de dirección o confianza deban ser ejercidas por empleados públicos⁴⁴⁰⁻⁴⁴¹.

⁴³⁹ C. Const., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-222 del 14 de abril de 1999.

⁴⁴⁰ El análisis constitucional de este precepto se hizo en: M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-484 del 30 de octubre de 1995.

⁴⁴¹ La descripción del art. 5º del Decreto 3135 de 1968 fue reiterada en el art. 3º del decreto 1950 de 1973, por medio del cual se reglamentaron los decretos 2400 y 3074 de 1968 y otras normas sobre administración del personal civil.

Ha de subrayarse en que las diferencias fundamentales entre los empleados públicos y los trabajadores oficiales, se desarrollan y proyectan en el marco del derecho administrativo y laboral, sin que ostenten trascendental relevancia en el derecho penal pues, como es claro, tanto unos como otros son servidores públicos, connotación que es la que verdadera preponderancia ostenta en el ámbito del derecho penal⁴⁴².

2.3.3. Miembros de la Fuerza Pública

El texto original del Decreto Ley 100 de 1980 refería a las “Fuerzas Armadas”, término que posteriormente fue reemplazado en la Constitución Política de 1991, art. 216, por el de “Fuerza Pública”, indicando que se integra por las Fuerzas Militares y la Policía Nacional; a renglón seguido, en el art. 217, se describe que las Fuerzas Militares están constituidas por el Ejército, la Armada y la Fuerza Aérea, y el art. 218 identifica a la Policía Nacional como un cuerpo armado permanente de naturaleza civil⁴⁴³.

Debe enfatizarse que las investigaciones de carácter penal contra miembros de la Fuerza Pública, son adelantadas ante la jurisdicción penal militar, regulada actualmente en la Ley 1407 de 2010, cuando los hechos investigados sean cometidos en servicio activo y en relación con el servicio, en caso contrario las investigaciones se realizarán en la justicia ordinaria⁴⁴⁴.

2.3.4. Trabajadores del Banco de la República

Lo relacionado con la regulación constitucional y legal del Banco de la República fue tratado en el capítulo anterior (*supra* cap. I §II, 2.3.), en donde se destacaron, entre otras características, la autonomía frente a las ramas del poder público, reflejada en un régimen legal propio, sus funciones de ser banquero de establecimientos de crédito, administrar reservas internacionales y controlar la inflación, así mismo sobre la intervención

⁴⁴² Las diferencias entre los empleados públicos y los trabajadores oficiales se presentan, fundamental y principalmente, a partir de su manera de vinculación, pues mientras aquellos lo hacen mediante una relación legal y reglamentaria que se materializa mediante el nombramiento en el cargo, los últimos lo hacen mediante relación contractual, esto es, mediante contrato de trabajo; esta situación conduce a que sus asuntos se ventilen en jurisdicciones distintas, los primeros en la contencioso administrativa y los últimos en la ordinaria laboral; igual acaece con aspectos como el derecho de asociación o prestaciones sociales que, se insiste, gozan de importante desarrollo y trascendencia en el plano administrativo y laboral, más no en el penal que es el que concita la atención de las cursantes letras.

⁴⁴³ Lo relacionado con las normas sobre carrera profesional de oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares se encuentra en el Decreto 1790 del 14 de septiembre de 2000; lo propio ocurre con la Policía Nacional, mediante decreto 1791 de la misma fecha.

⁴⁴⁴ La Ley 1407 de 2010 fue declarada exequible por la C. Const. mediante la siguiente sentencia: M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-252 del 28 de marzo de 2012.

excepcional de la Contraloría General de la República frente a las funciones de Banca Central.

Tal escenario, permite deducir que en manera alguna se desconoce o se cuestiona la calidad de servidores públicos de los trabajadores del Banco de la República, por lo que se evidencia redundante su expresa enunciación en los textos constitucional y legal.

2.3.5. Integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción

El art. 67 de la Ley 190 de 1995 creó la Comisión Nacional para la Moralización, como un organismo adscrito a la Presidencia de la República, en el art. 68 se enlistaron los integrantes de dicha entidad así: i) Presidente de la República, ii) Ministro de Gobierno, iii) Ministro de Justicia y del Derecho, iv) Procurador General de la Nación, v) Contralor General de la República, vi) Presidente del Senado, vii) Presidente de la Cámara de Representantes, viii) Fiscal General de la Nación, ix) Presidente de la Corte Suprema de Justicia y x) Defensor del Pueblo.

El art. 71 de la misma Ley, creó la Comisión Nacional Ciudadana para la lucha contra la Corrupción, integrada por siete (7) comisionados, quienes tendrán el carácter de servidores públicos y serán designados por el Presidente de la República para un período de cuatro (4) años.

Seguidamente, mediante Decreto 1681 del 27 de junio de 1997, se fusionó la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción a la Comisión Nacional de Moralización, luego devino la redacción del Código Penal del año 2000, en el que se enunció como servidores públicos a *“los integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción”*. Más recientemente, mediante el art. 62 de la Ley 1474 de 2011 se creó nuevamente la Comisión Nacional para la Moralización, con similares características y conformación a la de la Ley 190 de 1995⁴⁴⁵.

De lo anterior deben atenderse dos circunstancias, de una parte, que cuando se profirió el actual Código Penal del año 2000, ya la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción no existía pues se había fusionado y, de otra parte, que analizados cada uno de los integrantes que conforman la extinta Comisión y la creada en el año 2011, no se halla hesitación alguna en cuanto a su calidad de servidores públicos; por

⁴⁴⁵ Integrada por Presidente de la República, Ministro del Interior y de Justicia, Procurador General de la Nación, Contralor General de la República, Auditor General de la República, Presidente del Senado y Cámara de Representantes, Fiscal General de la Nación, Presidente de la Corte Suprema de Justicia, Presidente del Consejo de Estado, Director del Programa Presidencial de Modernización, Eficiencia, Transparencia y Lucha contra la Corrupción, Consejero Presidencial para el Buen Gobierno y la Transparencia y el Defensor del Pueblo

consiguiente, también en este acápite se evidencia que no había necesidad de enunciarlos, por sustracción de materia, en aquél listado de servidores públicos.

2.4. Particulares que ejercen funciones públicas de manera permanente o transitoria.

En varios apartados de la Carta Política es dable distinguir escenarios en los que se faculta a particulares desempeñar funciones públicas, tal es el caso del art. 116, sobre administración de justicia, en cuyo inciso tercero se señala que los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad⁴⁴⁶; el art. 123, sobre servidores públicos, en el que se señala que la ley determinará el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas; el art. 210 sobre creación de entidades descentralizadas, en cuyo inciso 2º se indica que los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley; y, finalmente, el art. 365 sobre servicios públicos, en el que se señala que estarán sometidos al régimen jurídico que determine la ley y que podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares.

La Ley 1474 del 12 de julio de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, en su art. 44, dentro de las medidas disciplinarias para la lucha contra la corrupción, señaló como sujetos disciplinables a los particulares que cumplan labores de interventoría o supervisión en los contratos estatales, también a quienes ejerzan funciones públicas de manera permanente o transitoria y a quienes manejen recursos públicos y oficiales

La Corte Constitucional, en sentencia estudiada en el capítulo anterior, al analizar algunas disposiciones que referían a las Cámaras de Comercio como entidades privadas que desempeñan la función pública del registro de proponentes, abordó el tema de la descentralización por colaboración como uno de los escenarios en que los particulares ejercen funciones públicas, recuérdese lo pertinente:

“La presencia de organizaciones de naturaleza privada en la realización de actividades administrativas, de las cuales el Estado es titular originario, doctrinariamente es concebida como una especie de la denominada descentralización por colaboración, lo que permite afirmar sin lugar a dudas, que la función administrativa no atañe de manera

⁴⁴⁶ Cfr. C. Const., M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-294 del 06 de julio de 1995. “Cuando los tribunales y jueces enumerados en el inciso primero del artículo 116 administran justicia, ejercen una función pública cuya razón de ser está en la existencia misma del Estado: no puede pensarse en un Estado que no administre justicia a sus súbditos. Los árbitros también ejercen una función pública, establecida en el inciso cuarto del artículo 116 de la Constitución, y en las leyes que regulan el arbitramento”.

exclusiva al poder público sino que también incumbe a personas privadas, aspecto este último que se inscribe dentro de la perspectiva, más amplia, de la participación de los administrados "en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación", que el artículo 2o. de la Constitución colombiana consagra como uno de los fines prevalentes del Estado. El desempeño de funciones administrativas por particulares, es una posibilidad reconocida y avalada constitucional y legalmente, y que esa atribución prevista en el artículo 210 de la Carta opera por ministerio de la ley y, en el caso de las personas jurídicas, no implica mutación en la naturaleza de la entidad a la que se le atribuye la función, que conserva inalterada su condición de sujeto privado sometido al régimen de derecho privado en lo atinente a la organización y desarrollo de las actividades anejas a su específica finalidad”⁴⁴⁷.

En las categorías enunciadas anteriormente parece no haber duda ni controversia en cuanto a su condición de servidores públicos, no obstante, analizada la jurisprudencia penal, se observa que cuando se pretende atribuir a un contratista la connotación de servidor público, las posiciones no son tan armónicas y sí por el contrario se advierten álgidas controversias; para aclarar esta circunstancia, se abordarán cuatro escenarios que, de la mano de la línea jurisprudencial que sobre el particular se ha generado, permitirán una mejor comprensión de la materia.

El primer escenario que debe atenderse, guarda relación con el antecedente trazado en la sentencia C-563 de 1998 referida en precedencia (*supra* cap. II §I, 2.2., ¶10), en la que se presentaron las siguientes conclusiones: i) posibilidad de que los particulares ejerzan, de manera temporal o permanente, funciones públicas; ii) lo que coloca a un particular en la situación de servidor público, no es su vínculo con el Estado, sino la naturaleza de la función que se le atribuye por ministerio de la ley; iii) los contratistas, claramente como particulares, no pierden tal calidad por cuanto no adquieren investidura pública; iv) no obstante lo anterior, de manera excepcional, el contrato puede erigirse como un modo de endilgar funciones públicas a un particular, como ocurre cuando se adquiere el carácter de concesionario, administrador delegado, o se encomienda prestación de servicio público a cargo de Estado o el recaudo de caudales o el manejo de bienes públicos; v) finalmente, a manera de corolario, cuando el particular es titular de funciones públicas asume las correspondientes responsabilidades públicas.

Bajo tales lineamientos, distintos pronunciamientos ha dictado al Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, en los que ha tratado con claridad los eventos en que el contratista adquiere la condición de servidor público, debiéndose empezar por el criterio de la naturaleza de la función como ingrediente necesario para deducir tal calidad:

“El particular que contrata con la administración pública se compromete a ejecutar una labor o una prestación conforme al objeto del contrato y en virtud de ese convenio, de conformidad con los artículos 123- 3 y 210-2 de la C. P., puede ejercer funciones públicas temporalmente o en forma permanente, siendo la naturaleza de esa función la que

⁴⁴⁷ C-166/1995 sent cit.

*permite determinar si puede por extensión asimilarse a un servidor público para efectos penales, ejemplo de tales eventualidades son las concesiones, la administración delegada o el manejo de bienes o recursos públicos (...)*⁴⁴⁸.

En lo que tiene que ver con el puntual alcance del artículo 56 de la Ley 80 de 1993 sobre contratación estatal, específicamente en relación con el contratista, interventor, consultor y asesor en todo lo concerniente a la celebración de contratos, tal condición únicamente se ostenta cuando con motivo del vínculo contractual al particular se le endilgan dichas funciones públicas, esto es, cuando el contrato estatal contempla la transferencia de una función de esa naturaleza:

*“En otras palabras, en este evento, se repite, el contratista se constituye en un colaborador de la entidad estatal con la que celebra el contrato administrativo para la realización de actividades que propenden por la utilidad pública, pero no en calidad de delegatario o depositario de sus funciones. Contrario sería cuando por virtud del contrato, el particular adquiere el carácter de concesionario, administrador delegado o se le encomienda la prestación de un servicio público a cargo del Estado, el recaudo de caudales o el manejo de bienes públicos, actividades éstas que necesariamente llevan al traslado de la función pública y, por lo mismo, el particular adquiere, transitoria o permanentemente, según el caso, la calidad de servidor público”*⁴⁴⁹.

De esta forma, resulta claro que habrá de analizarse siempre la función puntual que se le encomienda al contratista, a efectos de determinar si puede o no atribuírsele responsabilidades de orden penal como si fuese servidor público; al respecto debe advertirse que ni siquiera la modalidad contractual puede ser criterio para tal análisis, pues, de la lectura de algunas sentencias de la Corte, es dable hallar, a modo de ejemplo, que un contrato de obra puede ser en unos casos traslativo de funciones públicas y en otros no; tal circunstancia, que evidentemente se torna preocupante, se evidencia en casos de construcciones de acueductos o pavimentación de una carretera en las que no se estimó traslado de funciones públicas, sin embargo, frente a la construcción de un muelle en zona costera se adujo lo contrario⁴⁵⁰.

⁴⁴⁸ CSJ, SP, M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 27 de abril de 2005, rad. 19562, tesis reiterada en M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 04 de septiembre de 2012, radicación 38126.

⁴⁴⁹ CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 13 de julio de 2005, rad. 19695. En sentido similar, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 20 de octubre de 2010, rad. 32686; M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 30 de enero de 2008, rad. 21926; M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 06 de marzo de 2008, rad. 27477; sentencia del 01 de abril de 2009, rad. 28586 y auto del 09 de abril de 2008, rad. 29452; M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 23 de abril de 2008, rad. 23228; M. P. JAVIER ZAPATA ORTÍZ, sentencia del 07 de octubre de 2009, rad. 29791.

⁴⁵⁰ Cfr. CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 09 de mayo de 2007, rad. 22683; M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 13 de marzo de 2006, rad. 24833 y M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 24 de agosto de 2010, rad. 31986.

La trascendencia de esta catalogación es de enormes proporciones, pues por una parte, el juzgamiento en iguales condiciones a un servidor público comporta un mayor juicio de reproche, con condiciones punitivas más drásticas dada la forma de participación que puede atribuirse y, de otro, se impactan garantías fundamentales del debido proceso en eventos como el de la prescripción de la acción penal que en la equiparación al trato de servidor público será más rígida; sobre este tópico en sentencia citada líneas atrás refirió la Corte:

*“Para abordar el análisis de este puntual tema, se hace indispensable estudiar primero lo relacionado con la calidad que ostentaba el procesado (...) cuando suscribió con el municipio de Garagoa el mencionado contrato de obra para la ampliación del acueducto rural “Bancos de Páramos”, es decir, si por razón de ese acto jurídico público adquirió una función pública y, por ende, la condición de servidor público, o siguió siendo un particular, **aspecto jurídico que determina, para efectos de los términos de la prescripción, si se aplica el incremento de la tercera parte que establece el inciso quinto del artículo 83 de la Ley 599 de 2000 (antes artículo 82 del Decreto 100 de 1980).**”⁴⁵¹ (Énfasis ajeno al texto original).*

Al punto reséñese que el tema de la prescripción en delitos cometidos por servidores públicos, en donde ha habido participación de particulares, tampoco es tema armónico pues, por una parte, es dable hallar eventos en los que se ha concluido que la ampliación del término cobija a todos los copartícipes de la conducta investigada, como otros en los que no se imprime idéntico tratamiento; en cuanto a la primera circunstancia reséñese:

*“La Corte ha advertido, “que la norma no prolonga el término de prescripción exclusivamente para el empleado oficial que ha cometido un delito de responsabilidad. Lo que el texto legal hace es extender dicho término para la prescripción de la acción penal, cuando el delito hubiere sido cometido por un empleado oficial en ejercicio de sus funciones o de su cargo o con ocasión de ellos, **afectando la norma, en consecuencia, a todos los sujetos que hubieren tomado parte en la ejecución del delito cometido por el empleado oficial, sin que importe si se tiene o no dicha calidad**” (Auto cas. Agosto 9 de 1989) M.P. Dr. GUILLERMO DUQUE RUÍZ). Agregó dicho pronunciamiento, el cual mantiene vigencia máxime si el texto legal sobre el que recae no ha sido modificado, que “La ley, pues, no dice que el término se aumentará únicamente para el empleado oficial que cometió el delito, sino que incrementa el término prescriptivo para dicho ilícito, en consideración a que la calidad de empleado oficial dificulta el descubrimiento del delito, entorpece con frecuencia la investigación del mismo, le facilita la ocultación o destrucción de las pruebas necesarias para su esclarecimiento, y todas estas posibilidades y ventajas lo favorecen no solamente a él, al empleado oficial, sino también a todos sus copartícipes, pues todos ellos resultarían beneficiados con la impunidad del primero”⁴⁵².*

En sentido contrario, se halla la siguiente argumentación:

⁴⁵¹ CSJ, SP, radicación 24833 sent. cit.

⁴⁵² CSJ, SP, M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 07 de octubre de 1999, rad. 14288.

*“(…) Cuando los tipos penales exigen calificación en el agente activo, consistente en que se trate de un servidor público, el concepto viene definido en la parte general del Código Penal (artículos 63 anterior y 20 actual), y en eventos de la contratación estatal se permite la asimilación de los particulares (contratistas, interventores, asesores, consultores), en cuanto se entiende que ejercen una función pública, pero “solo adquieren la condición de servidores públicos por extensión cuando por motivo del vínculo contractual asumen funciones públicas, es decir, cuando el contrato implica la transferencia de una función de esta naturaleza, no cuando su objeto es distinto, como sucede cuando se circunscribe a una labor simplemente material, casos en los cuales continúan teniendo la condición de particulares”⁴⁵³. **Cuando en relación con un mismo asunto se atribuyan comportamientos a servidores públicos y a ciudadanos particulares (a quienes no se pueda extender el concepto por asimilación), el término de prescripción de la acción penal se contabiliza, para los primeros, con el aumento previsto por esa condición, que se aplica tanto en la instrucción como en el juzgamiento. Para los segundos, no hay lugar a ese incremento**⁴⁵⁴”⁴⁵⁵. (Énfasis ajeno al texto original).*

Otro escenario que debe atenderse, en cuanto a la equiparación de contratistas particulares con servidores públicos, es el ámbito de cobertura de esta homologación, pues aun cuando se entendería que tal paralelo aplicaría para todas las conductas que exijan en su tipificación de un sujeto activo calificado, tal entendimiento no ha sido homogéneo en la Corte, pues se han proferido algunos pronunciamientos en los que se preceptúa que únicamente aplica a delitos relacionados con la contratación estatal.

En tal sentido, así se ha pronunciado la Corte: *“Sin embargo, se debe tener en cuenta que esa “función pública” atribuida a los particulares que intervienen en la contratación estatal, no implica que pueda considerárseles sujetos activos de todas las conductas punibles leves de la Administración Pública que exigen sujeto activo calificado, sino que, por el contrario, constituye una extensión de la calidad de servidor público a efectos, exclusivamente, de permitir la eventual imputación de los tipos penales de “Celebración indebida de contratos” descritos en los artículos 408 a 410 de la Ley 599 de 2000 (…).”* Y remata: *“En conclusión, sólo en la medida en que el Estado a través de un contrato asigne a un particular el cumplimiento de una función pública en estricto sentido, reiterase, entendiendo por ésta toda actividad dirigida a cumplir unos de los fines propios o inherentes al Estado, ese particular se transforma en servidor público y asume correlativamente las responsabilidades públicas inherentes, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador (…). En los demás casos, al particular que contrata con el Estado para el agotamiento de un fin o prestación diversos, de manera general, su responsabilidad civil y penal se rige por los postulados Constitucionales sobre los que descansa una y otra (Preámbulo, artículos 6º y 95, entre otros), y de manera específica, desde el punto de vista penal, de acuerdo con lo normado en el artículo 56 de la Ley 80 de 1993, su actuar irregular en el trámite contractual —celebración, ejecución*

⁴⁵³ Cita de la sentencia: “Sentencia de casación del 27 de julio de 2006, rad. 23.872”.

⁴⁵⁴ Cita de la sentencia: “Confrontar: auto del 26 de septiembre de 2007, rad. 27.410”.

⁴⁵⁵ CSJ, SP, M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 23 de enero de 2008, rad. 28890.

y liquidación de un contrato estatal—, da lugar a que se le atribuyan las conductas punibles de Celebración Indebida de Contratos”⁴⁵⁶⁻⁴⁵⁷. (Énfasis ajeno al texto original).

En el ámbito de las Empresas de economía mixta, también la Corte ha tenido la oportunidad de proferir algunos pronunciamientos que tampoco han sido armónicos, pues como quiera que estas compañías se hallan bajo el régimen del derecho privado, tal circunstancia ha generado controversias en torno a si las personas que prestan sus servicios en dichas compañías son o no servidores públicos; al respecto, al analizarse una Empresa con aporte estatal del más del 90% se dijo:

*“Por regla general las empresas de servicios públicos están sujetas a un régimen de derecho privado (...) no obstante, la propia Corte Constitucional en el fallo que sirve de referente, admitió que un criterio orgánico lleva a considerar que a las personas que prestan sus servicios en este tipo de entidades descentralizadas por servicios, debe tenerseles como **“servidores públicos** (...) En este mismo sentido se pronunció esta Corte en el fallo de casación del 9 de noviembre de 2006, rad. No. 23.574, en cuyo caso la conducta de apropiación fue ejecutada por funcionarios de la empresa de servicios públicos “Electrificadora de Sucre S.A., E.S.P.”, empresa de economía mixta donde el Estado tenía una participación accionaria superior al 99%, razón por la cual se concluyó que se tipificaba el delito de peculado (...)”⁴⁵⁸.*

No obstante los anteriores planteamientos, debe ahondarse en la relevancia del porcentaje estatal en la Sociedad de Economía Mixta, pues tal criterio también fue tenido en cuenta al descartarse la condición de servidores públicos cuando la participación pública era muy inferior, recuérdese:

*“Obsérvese, en primer lugar, que la Empresa de Energía Eléctrica del Pacífico S.A. E.S.P., es una **entidad privada** y no Estatal, pues aun cuando de ésta es accionista la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca (circunstancia que llevó a tal institución pública a declararse impedida para adelantar la investigación administrativa), su participación es minoritaria, conforme así se desprende de los*

⁴⁵⁶ CSJ, SP, M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP7759 del 18 de junio de 2014, radicación 41406. Posteriormente habría de reiterar la misma Corporación: “Sin embargo, se debe tener en cuenta que esa “función pública” atribuida a los particulares que intervienen en la contratación estatal, no implica que pueda considerárseles sujetos activos de todas las conductas punibles lesivas de la Administración Pública que exigen sujeto activo calificado, sino que, por el contrario, constituye una extensión de la calidad de servidor público a efectos, exclusivamente, de permitir la eventual imputación de los tipos penales de “Celebración indebida de contratos” descritos en los artículos 408 a 410 de la Ley 599 de 2000.” M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 8415 del 01 de julio de 2015, radicación 38768.

⁴⁵⁷ Y en cuanto al tratamiento de los contratistas como intervinientes, esto es, como coautores de delito con sujeto activo calificado, pero descartando su condición de servidor público, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 27 de febrero de 2013, radicación 40442.

⁴⁵⁸ CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 02 de mayo de 2012, radicación 36422.

*certificados de existencia y representación de aquella en los que se puntualiza dicha calidad de la aludida persona jurídica (...)*⁴⁵⁹.

Recordando la exposición de motivos en la que se justificó la responsabilidad de los particulares contratistas, así como la de los consultores, interventores y asesores, se recordó que ellos:

"Deberán responder civil y penalmente por las conductas dolosas o culposas en que incurran en su actuar contractual, tales como el participar en un proceso de selección a pesar de tener conocimiento de la inexistencia de autorizaciones para su ejecución, cuando suscriban el contrato no obstante conocer las circunstancias de inhabilidad o de incompatibilidad en que se hallan incursos; cuando no adopten las medidas o decisiones necesarias para iniciar el contrato en la época prevista o pactada; por obstaculizar las labores o actividades de vigilancia del contrato, así como cuando entregue bienes o preste servicios de calidad o especificaciones diferentes, o cuando formulen propuestas en las que se fijen condiciones económicas y de contratación artificialmente bajas con el propósito de obtener la adjudicación del contrato, entre otros casos (...) Ahora bien: en contra de lo afirmado por el demandante, es claro que a dichos sujetos no se les está elevando a la categoría de servidores públicos, ni desconociendo su condición de particulares. Simplemente el legislador, como autoridad competente para definir la política criminal, ha considerado que la responsabilidad penal de las personas con las cuales el Estado ha celebrado contratos para desarrollar una obra o cometido determinados, debe ser igual a la de los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado, o la de funcionarios al servicio de entidades descentralizadas territorialmente y por servicios. Tal tratamiento que, se insiste, no implica convertir al particular en un servidor público, tiene una justificación objetiva y razonable, pues pretende garantizar que los fines que se persiguen con la contratación administrativa y los principios constitucionales que rigen todos los actos de la administración, se cumplan a cabalidad, sin que sean menguados o interferidos por alguien que, en principio, no está vinculado por ellos."

A renglón seguido señaló: *"Sin embargo, la equiparación que la propia Ley 80 de 1.993 hace de los particulares a servidores públicos, en los casos de contratistas, consultores, interventores y asesores externos, para destacar que cuando cumplen funciones públicas han de responder penalmente en los mismos supuestos predicables de los funcionarios, impone forzosamente que deba en cada caso valorarse si el particular responsabilizado con funciones públicas interviene en el proceso contractual en alguno de dichos órdenes, pues sin lugar a dudas, dada la finalidad que el legislador se propuso con las causales de inhabilitación para celebrar contratos, esto es "asegurar la imparcialidad, eficacia, eficiencia, moralidad y transparencia de la contratación administrativa, para lo cual inhabilita a los familiares de determinados servidores públicos que, conforme al criterio del Legislador pueden incidir en la contratación" (C-429/97), ningún argumento justificador es aceptable de ser responsables civil y penalmente, pero para lograr la concreción de dicha responsabilidad se les excluya de los supuestos que la hacen materialmente posible, entre otros, aquellos que conducen a que deban estar marginados*

⁴⁵⁹ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, auto del 06 de octubre de 2010, rad. 34970.

*de cualquier intervención contractual a través de la cual se vea afectado el proceso y los principios que lo deben regir. Excluir a los contratistas, consultores, interventores y asesores externos, de aquellos preceptos a través de los cuales se procura garantizar en términos reales la imparcialidad y transparencia en la contratación administrativa cuando la propia ley previó que estarían sujetos a la responsabilidad que la ley señala para los servidores públicos, dada la predominante injerencia que en la mayoría de los casos tienen en desarrollo de esta función en materia contractual, resulta, además de contrario a los propios supuestos en que se afinsa la regulación legal, cohonestador de las nóminas paralelas de las cuales se valen las distintas entidades para disolver la responsabilidad de sus agentes*⁴⁶⁰.

Al analizarse la condición de los supernumerarios, quienes desempeñan actividades estrictamente temporales, la Corte los clasificó como servidores públicos, acudiendo inicialmente a un pronunciamiento de la Corte Constitucional en el que se afirmó:

*“Resulta claro que la vinculación de empleados supernumerarios para llevar a cabo actividades meramente temporales, constituye un modo excepcional de vinculación laboral con la Administración Pública. Difiere del contrato de prestación de servicios profesionales por varios conceptos, especialmente porque en este último, aunque puede haber cierto grado de sujeción, no se involucra el elemento de subordinación de tipo laboral que se halla presente en el primero, y porque la vinculación de personal supernumerario se lleva a cabo mediante resolución, en la cual deberá expresarse el término durante el cual se prestarán los servicios y el salario que se devengará, que se fijará teniendo en cuenta las escalas de remuneración establecidas en la ley. Se trata pues de una verdadera relación laboral regida por normas de derecho administrativo, que en esencia es temporal*⁴⁶¹.

De los anteriores planteamientos, concluye la Corte que la característica de la temporalidad en manera alguna contiene la contundencia para despojar a los supernumerarios de la condición de servidores públicos para efectos penales, pues en estricto sentido se trata de una auténtica relación de subordinación laboral con el Estado, configurándose, en el caso analizado, la inhabilidad para contratar⁴⁶².

Finalmente, la condición de servidor público no sólo la ha tenido en cuenta la jurisprudencia para acreditar la calificación del sujeto activo en determinadas conductas punibles, sino que también lo ha hecho frente a víctimas de delitos a efectos de determinar competencia para el juzgamiento, pues ésta varía ante la presencia de agravantes, siendo uno de estos, que el delito se cometa contra servidor públicos; en un caso de connotación nacional, en el que se investigaba a un mandatario por el homicidio de un asesor jurídico de su despacho, la Corte determinó que si bien el asesor se encontraba vinculado mediante

⁴⁶⁰ CSJ, SP, M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 10 de noviembre de 2004, rad. 18158.

⁴⁶¹ C. Const., M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-401 del 19 de agosto de 1998.

⁴⁶² CSJ, SP, M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 04 de agosto de 2004, rad. 18453.

contrato de prestación de servicios, como abogado externo, estaba cumpliendo funciones públicas, al respecto adujo:

“Se observa que el objeto de los contratos de prestación de servicios celebrados entre la administración municipal de Cúcuta y el doctor (...) estaban referidos a que éste prestara su asesoría jurídica en condición de abogado externo de la Secretaría de Desarrollo a la Comunidad, así como al Alcalde, al Secretario General de la Alcaldía y a otras dependencias y entidades vinculadas con el desarrollo comunitario, también le correspondía representar judicial y extrajudicialmente al burgomaestre de Cúcuta, amén de rendir conceptos acerca de los temas que le fueran solicitados. Por tanto, es claro que el doctor (...) si desempeñaba funciones públicas para la administración municipal de Cúcuta, si por tales se entiende el conjunto de actividades que realiza el Estado a través de sus órganos de poder público, de los órganos autónomos e independientes y de las demás entidades o agencias públicas, en procura de realizar los fines que son inherentes a su razón de ser, amén de que como lo relata el mismo enjuiciado, aquél despachaba desde la oficina del Alcalde, motivo por el cual, se cumplen las exigencias señaladas por el legislador y la jurisprudencia para que se le tenga como servidor público”⁴⁶³.

Sección II Administración Pública

Subsección I Delimitación concepto Administración Pública

1. Introducción

Un diccionario especializado en la materia define la Administración Pública como el “conjunto de las actividades destinadas al cumplimiento de los fines y las funciones del Estado” que “interviene en la planeación, la organización, la ejecución, el control y en la gestión de los insumos que permiten el funcionamiento del sector público. Al propio tiempo materializa las decisiones adoptadas por el gobierno y en general por las ramas y organismos oficiales”; seguidamente distingue dos niveles, el básico y el misional; por el primero aduce “Trata de los medios. Maneja insumos y procesos genéricos, de uso común en las organizaciones públicas: Planeación, gestión de personal, presupuesto, tesorería, contratación, administración de recursos físicos, contabilidad oficial, sistemas, archivos, control interno, etc.”; por el segundo afirma: “Trata de los fines. Corresponde de manera directa al cumplimiento de las políticas, funciones, planes,

⁴⁶³ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, auto del 30 de octubre de 2008, rad. 30720.

servicios, programas y proyectos a cargo del Estado y a cada una de sus reparticiones,⁴⁶⁴⁻⁴⁶⁵.

2. Análisis doctrinal

El profesor LUIS CARLOS PÉREZ fue, sin lugar a dudas, uno de los más importantes tratadistas de derecho penal colombiano del siglo pasado, su fértil experiencia como académico, docente y magistrado, tuvo su esplendor a partir de la segunda mitad de la centuria, la cual vino a materializarse en las decenas de volúmenes que conforman su obra, misma que hoy, luego de varias décadas, resulta de obligatoria consulta cuando de profundizar en un tema de derecho penal patrio se trata.

La Administración Pública no fue un asunto ajeno para él, y del acápite que destinó de su obra para el estudio de tal materia, merece enormemente la pena recapitular dos ideas; inicialmente, y de importantísimo calado para el desarrollo de las presentes líneas, con el conocimiento que la época le ofrecía, recordó que los redactores del Código de 1936 tuvieron una preocupación por encontrar un epígrafe que de forma adecuada resultara representativo de los bienes objeto de tutela, en el proyecto de 1924 se había nominado “*cosa pública*”, la cual fue objeto de críticas por su generalidad, también se reseñó que en 1890 se había rotulado “*delitos contra la hacienda pública*”, título que igualmente fue motivo de reparos por resultar restrictiva de las infracciones agrupadas en la sección, pues no cobijaba hechos como “*por ejemplo, la conducta del juez que dispone del dinero proveniente de un remate, conducta no dirigida precisamente contra el fisco y tampoco enfrentada al derecho de propiedad*”; con tales anotaciones hubo de titularse “*delitos contra la administración pública*”, atendiendo expresamente la denominación dada en el Código Penal italiano del año 1930, pero sin hacer la distinción entre delitos de funcionarios oficiales y de particulares contra la administración, como sí se hizo en el referido estatuto europeo; falta de distinción que se conservó en el Código de 1980 y, valga complementar, en el vigente del año 2000⁴⁶⁶.

Una segunda idea que enseña, señala que adicionalmente a los inconvenientes en la formulación del nombre del título, se presentaban otros problemas por resolver, como el

⁴⁶⁴ PACHÓN LUCAS, Carlos; “*Diccionario de la Administración Pública colombiana*”; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez; tercera edición; Bogotá, 2006; pp. 3-4. En similar sentido, URIBE GARCÍA, Saúl; “*Delitos contra la Administración Pública*”; Ediciones UNAULA; Medellín (Colombia), 2012, pp. 15 y ss.; y CASTRO CUENCA, ob. cit. pp. 92 y ss.

⁴⁶⁵ Sobre Administración Pública en el derecho comparado, cfr., GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; “*Curso de Derecho Administrativo I*”; Editorial Thomson, decimocuarta edición; Navarra, 2008; pp. 29 y ss.; en el mismo sentido, TRAYTER JIMÉNEZ, Joan Manuel; “*Derecho Administrativo Parte General*”; Editorial Atelier; Barcelona, 2013, pp. 40 y ss.

⁴⁶⁶ Las citas entre comillas y las ideas referidas en el párrafo son tomadas de: PÉREZ, Luis Carlos; Derecho Penal, Partes General y Especial, Tomo III, segunda edición; Editorial Temis, Bogotá, 1990; pp. 155 y ss.

de englobar en una sola clase todos los delitos atentatorios de la regular actividad administrativa, o bien subdividirlos en dos grupos, distinguiendo las esferas administrativa y judicial, para advertir que en la legislación colombiana se optó por un sistema en el que estaba ausente la uniformidad, y adicionalmente las conductas eran “heteróclitas”, pues mientras unas se relacionaban con la honestidad administrativa, otras pretendían la defensa de sus empleados y además se incluyeron faltas relacionadas con la deslealtad de éstos en el ejercicio de sus cargos⁴⁶⁷.

En cuanto a la definición de la Administración Pública, cita a EUSTORGIO y MAURICIO SARRIA quienes ofrecen dos acepciones, la primera:

“Administración es el conjunto de organismos que bajo el impulso general de los políticos, aseguran las múltiples intervenciones del Estado moderno en la vida de los particulares: poder central autoridades locales, tales como prefectos, alcaldes, consejeros generales y municipales, funcionarios, organismos públicos”; la segunda, *“la administración es una actividad, la misma que aseguran todos los órganos que le han sido señalados y que la colocan en situaciones múltiples y diversas con los administradores (proveedores, usuarios, víctimas, de accidentes que ellos puedan provocar y otros). El derecho administrativo es entonces el derecho aplicable a esta actividad y a estos negocios”*⁴⁶⁸.

Para seguidamente exponer su percepción así: *“La administración pública está constituida por los distintos mecanismos encargados general o parcialmente de realizar una gestión, o varias gestiones en conjunto, para atender las necesidades de una comunidad determinada. No es posible concebirla estática, a la manera de los “entes”, sino en movimiento incesante. Los órganos son inseparables de su función. Por eso, mejor que referirse a la administración debe tratarse de la actividad administrativa, a través de la cual se cumplen las tareas de servicio común”*⁴⁶⁹.

Luego aterriza estos planteamientos en la esfera del derecho penal, para señalar: *“es preciso entender por administración pública, para los efectos penales, todos los engranajes y las gestiones mediante las cuales un gobierno cumple sus compromisos en los distintos órdenes. La administración es, pues, medio para realizar un sistema político. Por lo tanto, son infracciones que la afectan, las conductas dirigidas contra la actividad legislativa, así como las que atacan la ejecutiva y la judicial. Otra cosa es que, en procura de una mayor eficacia operativa, las funciones jurisdiccionales se hayan asignado a una rama especializada de la gestión oficial. Pero no por ello la justicia deja de ser una parte de la actividad administrativa”*⁴⁷⁰.

⁴⁶⁷ Al punto se recordó lo planteado por JOSÉ PECO en la exposición de motivos que acompañó su proyecto presentado a la Cámara de Diputados de Argentina, el 25 de septiembre de 1941, en donde señaló: *“si la objetividad del bien jurídico lesionado es el cartabón para clasificar los delitos, ningún repulgo doctrinal ni técnico se opone para separar los delitos contra la administración pública y los delitos contra la administración de justicia”*.

⁴⁶⁸ *Ibidem* pág. 158.

⁴⁶⁹ *Ibid.*

⁴⁷⁰ Para llegar a este corolario previamente cita a GIUSEPPE MAGGIORE quien dice: *“puesto que el gobierno es una actividad de orden superior a la cual concierne el régimen de Estado en su conjunto*

Nótese de lo hasta aquí reseñado, que el profesor LUIS CARLOS PÉREZ puso en evidencia tres situaciones, de una parte, una preocupación de los legisladores de antaño por establecer un sistema de penas coherente y armónico, características que en el punto específico de la Administración Pública hubieron de tenerse en cuenta al momento de su redacción; en segundo término, que no obstante esa encomiable preocupación del órgano legislativo, inexistente por completo en nuestros días, no fue posible lograr un capítulo uniforme, circunstancia que en manera alguna puede reprochársele a los legisladores de la época, pues lo que se evidencia es que el pretender agrupar en un solo acápite todos los delitos relacionados con la actividad administrativa, es arduo y complejo menester que, como se analizará al final del presente capítulo, merece la inclusión de sub-clasificaciones dentro del acápite general de la Administración Pública; finalmente, deja entrever el autor un concepto integral de Administración Pública, en el que se incluyen no sólo la actividad propiamente administrativa sino también la judicial.

Otro autor nacional más reciente, ALFONSO GÓMEZ MÉNDEZ, en un texto cuya primera publicación se hizo de manera coetánea con el hoy vigente Código Penal del año 2000, se ocupó del estudio del bien jurídico denominado “Administración Pública”, presentando inicialmente un recuento histórico cuyas consideraciones se remontan hasta el Estado medieval; importa reseñar de tal obra las ideas que a continuación se reseñan⁴⁷¹.

En primer término, se refiere a la Administración Pública y las “relaciones especiales de sujeción”, citando a OTTO MAYER quien distinguió relaciones generales y relaciones especiales de sujeción dentro de un sistema jurídico administrativo, por las primeras se entienden aquellas que gobernaban las relaciones del Estado con los ciudadanos que no tuviesen vinculación con él; y por las segundas aquellas que daban cuenta de un especial vínculo entre un administrado y el Estado; a partir de tal planteamiento, podría edificarse sobre las primeras un derecho penal cuyo objeto de tutela fuera la Administración Pública y sobre las segundas se cimentaría el derecho disciplinario; circunstancia que no acaeció en la práctica, por lo que lo que importa resaltar es la *obediencia al deber* como uno de los objetos de protección penal, lo que permite traslucir la dinamización del concepto Administración Pública.

unitario, nos queda que la administración es una actividad de orden subordinado (minister implica etimológicamente el concepto de minus, menos), que tiene por objeto intereses más circunscritos, y, de todos modos, menos esenciales. Tales serían la defensa externa del Estado, el mantenimiento de las relaciones con los demás Estados, la aseguración del orden interno, la organización de la jurisdicción, y, en general, la satisfacción de necesidades y el promover aquellos fines de elevación intelectual y moral, inseparables del progreso” y concluye con otra cita de SILVIO RANIERI para afirmar que tiene razón cuando afirma que: “atentan contra la administración pública los delitos que impiden o perturban la organización y el desarrollo normal de las actividades de los órganos públicos en el ejercicio de sus funciones”; de modo que es forzoso acoger el concepto de administración en sentido lato, “ya que abarca tanto su organización en el aspecto subjetivo, como su actividad pública, que puede ser de administración, de legislación y de jurisdicción”.

⁴⁷¹ GÓMEZ MÉNDEZ, Alfonso y GÓMEZ PAVAJEAU, Carlos Arturo, “Delitos contra la Administración Pública”, Universidad Externado de Colombia, 3ª edición, 2008 pp. 31 y ss.

Lo anterior le sirve de soporte para afirmar que al concluirse que la Administración Pública debe ser un bien jurídico objeto de protección por parte del derecho penal, y que como injusto que es debe estar presente un desvalor de resultado, la noción de “infracción del deber” que emana del desconocimiento, justamente, de las obligaciones surgidas del concepto relación especial de sujeción:

“Se degradará a la categoría de elemento cofundante del injusto, entendido como un desvalor de acción incrementado”, para finiquitar: “Todo delito comporta tanto un desvalor de resultado como un desvalor de acción. Empero, cuando se trata de un delito especial propio o impropio, tal como tiene ocurrencia en los delitos contra la Administración Pública que gozan de sujeto activo calificado, al desvalor de acción que comporta la realización del tipo se le incrementa otro desvalor de acción especial proveniente de la infracción al deber derivado de la relación especial de sujeción que gobierna al servidor público: de allí que se debe hablar de un desvalor de acción incrementado en los delitos especiales propios e impropios”⁴⁷².

Acerca del “sentido” de la expresión “Administración Pública” en el contexto del Código Penal del año 2000, empieza citando a ROCCO, para quien los delitos contra la Administración Pública son aquellos que atentan contra:

“Bienes e intereses administrativos del Estado” bienes “propios del Estado considerado como poder administrativo o gubernativo (Estado-Administración Pública) y, como tales, son precisamente relativos a la administración del Estado, sea en su aspecto de la organización administrativa como en el de la actividad o función administrativa (administración propiamente dicha)”⁴⁷³.

Con tal interpretación, estima el autor, se establece una sinonimia entre “Administración Pública” y “función administrativa” pero limitada a la rama ejecutiva del poder público lo que cercenaría enormemente su ámbito de protección; la anterior acotación, con el propósito de subrayar que a partir del criterio de interés general que orienta la Administración Pública, es dable pregonar, bajo la vigencia del Código Penal de 2000, que su ámbito de aplicación incluye las tres ramas del poder público, pues tal situación se presenta, por ejemplo, cuando se afirma la comisión de un posible delito de prevaricato por parte de un juez de la República.

⁴⁷² *Ibíd*em pp. 46 y 47. En este aparte se presenta la siguiente cita, luego de señalarse que todo delito comporta tanto un desvalor de resultado como uno de acción: “Cfr. CARLOS ARTURO GÓMEZ PAVAJEAU. *Dogmática penal y teoría del injusto en el nuevo Código Penal*, Colección de Pensamiento Jurídico, n° 1, Bogotá, Instituto de Estudios del Ministerio Público-Procuraduría General de la Nación, 2002, pp. 64 y ss. Cfr. CRUZ BOLÍVAR, Leonardo; “*Bien jurídico y deber legal: nociones complementarias en el Código Penal colombiano*”, en *Derecho Penal y Criminología*, n° 61, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997, pp. 93 y ss.”.

⁴⁷³ *Ibíd*. pág 49; la cita de la obra es la siguiente: “ARTURO ROCCO. *El objeto del delito y de la tutela jurídica penal*, Montevideo y Buenos Aires, IB de f, 2001, p. 626”.

Para GÓMEZ MÉNDEZ entonces, funcionalmente cuando se habla de Administración Pública se está haciendo referencia al concepto más general de “función pública”, al precisar que tal factor es el que caracteriza el objeto de la afectación de los delitos atentatorios del referido bien jurídico, aunque, reconoce, la cobertura actual del concepto es mucho más amplia.

Consecuente con estos planteamientos, expone que tal afectación al bien jurídico, entendida como “deformación del correcto funcionamiento” de la Administración Pública, tiene cuatro manifestaciones que son: deformación del instituto funcional, deformación del instituto personal, deformación del instituto jurídico y deformación del instituto real.

En cuanto a la deformación del instituto funcional, afirma que la función pública se afecta en su componente principio de legalidad o interdicción de la arbitrariedad con los tipos penales de abuso de autoridad por acto arbitrario e injusto (art. 416) y el de asesoramiento y otras actuaciones ilegales (421); y en relación con la competencia funcional se afecta con los delitos de usurpación de funciones públicas (425) y abuso de función pública (428). Afectan también a los fines estatales y al interés general, en cuanto desvían la finalidad pública hacia intereses privados o particulares, los delitos de concusión (404), cohecho (405-407), tráfico de influencias (411), prevaricato por omisión (414), abuso de autoridad por omisión de denuncia (417), intervención en política (422), empleo ilegal de la fuerza pública (423), omisión de apoyo (424), perturbación de actos oficiales (430) y soborno transnacional (433).

En lo que tiene que ver con la deformación del instituto personal, alude que se desconoce la investidura libre de toda mácula de parcialidad, con la violación al régimen legal o constitucional de inhabilidades e incompatibilidades (art. 408), interés indebido en la celebración de contratos (409) y enriquecimiento ilícito (412), por cuanto desdican de la “insospechabilidad” de la conducta de los servidores; de cara a la investidura se ve deformada con simulación de investidura o cargo (426); y en cuanto a la eficacia y eficiencia del empleo se ven deformadas con violencia contra servidor público (428).

La deformación del instituto jurídico la relaciona directamente con lo que denomina instrumentos normativos, materializados en tres escenarios: i) contratos estatales, viéndose afectados con los delitos de contrato sin cumplimiento de requisitos legales (art. 410); ii) resoluciones administrativas y judiciales, dictámenes y conceptos, quebrantándose con el prevaricato por acción (art. 413); iii) documentos o noticias sometidos a reserva, afligiéndose con revelación de secreto (art. 418), utilización de asunto sometido a secreto o reserva (419), utilización indebida de información oficial privilegiada (420) utilización indebida de información obtenida en el ejercicio de función pública (431); iv) en una última subdivisión, refiere a las asociaciones, para aludir al delito de asociación para la comisión de un delito contra la Administración Pública (434).

Finalmente, la deformación del instituto real alude a los bienes de cuyo adecuado manejo depende el éxito de las labores emprendidas, su deformación se presenta cuando se realizan tipos penales que afectan el patrimonio económico del Estado como son: peculado por apropiación (art. 397), peculado por uso (398), peculado por aplicación oficial diferente (399), peculado culposo (400) omisión del agente retenedor o recaudador (402) y el destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos (403).

3. Plano legal

En el plano legal, se tiene que la Ley 489 del 29 de diciembre de 1998, cuyo objeto fue regular el ejercicio de la función administrativa, determinar la estructura y definir los principios y reglas básicas de la organización y funcionamiento de la Administración Pública, señala en su art. 39 que ésta se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de los servicios públicos del Estado Colombiano; que la Presidencia de la República, los Ministerios y los Departamentos Administrativos, en lo nacional, son los organismos principales de la Administración; distingue por una parte un Sector Central, constituido por los Ministerios, los Departamentos Administrativos y las Superintendencias; por otra parte, el Sector Descentralizado conformado por los organismos adscritos o vinculados a un Ministerio o un Departamento Administrativo que gocen de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio o capital independiente, los cuales cumplen sus funciones en los términos que señale la ley; en el plano territorial este esquema se replica, con las gobernaciones, las alcaldías, las secretarías de despacho y los departamentos administrativos como organismos principales, y como adscritos o vinculados los demás que cumplan sus funciones bajo su orientación, coordinación y control en los términos que señalen la ley, las ordenanzas y los acuerdos según el caso; finalmente, que las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales son corporaciones administrativas de elección popular que cumplen las funciones que les señalan la Constitución Política y la ley.

4. Jurisprudencia de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional al analizar una disposición de la Ley 489 de 1998, puntualmente el art. 38, numeral 2º, literal f), sobre las sociedades de economía mixta como integradoras de la Rama Ejecutiva del Poder Público en el orden nacional, presentó algunas

apreciaciones que si bien no describen de manera detallada el concepto de Administración Pública, sí permiten demarcar su comprensión dentro de un marco constitucional⁴⁷⁴⁻⁴⁷⁵.

Vale la pena recordar a propósito de este pronunciamiento, que la Constitución Política a lo largo de su texto, en diversos preceptos, refiere a los conceptos de Gobierno, Rama Ejecutiva y Administración Pública; el art. 114 refiere que al Congreso le corresponde hacer las leyes y ejercer control político sobre el *gobierno* y la *administración*; en el artículo siguiente (115), evidenciando un sistema de gobierno presidencial, precisa que el Presidente de la República es jefe de Estado, jefe del *Gobierno* y suprema autoridad *administrativa*; para a renglón seguido contemplar que el *Gobierno* Nacional está formado por el Presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos y que el Presidente y el Ministro o Director de Departamento correspondientes, en cada negocio particular, constituyen el *Gobierno*. Consecuente con lo anterior, el art. 208 prevé que los ministros y los directores de departamentos administrativos son los jefes de la *administración* en su respectiva dependencia. Por otro lado, el art. 150 num. 7º, el art. 300 num. 7º y el art. 313 numeral 6º, aluden, en su orden, a las facultades del Congreso, Asambleas y Concejos de determinar lo relacionado con la estructura de la Administración.

Ahora bien, adicional a la antedicha distinción entre Gobierno y Administración, también el texto constitucional refiere a Rama Ejecutiva, como acontece con el referido art. 115 que prescribe que las gobernaciones y las alcaldías, así como las superintendencias, los establecimientos públicos y las empresas industriales o comerciales del Estado, forman parte de la *Rama Ejecutiva*; así mismo, el art. 354 indica que el Contador General de la Nación es un funcionario de la *Rama Ejecutiva* del poder público. Subsecuentemente, el Título VII se titula “*De la Rama Ejecutiva*”, y bajo tal égida se hallan las disposiciones referentes a la Presidencia de la República, al *Gobierno*, a la Vicepresidencia de la República, a los ministros y directores de los Departamentos Administrativos y a la Fuerza Pública.

Tal recuento normativo permite concluir que la Carta Política de 1991 distingue entre los conceptos de Rama Ejecutiva, Gobierno y Administración Pública. Ante lo cual debe afirmarse, de una parte, que el Gobierno forma parte de la Rama Ejecutiva, pero que no

⁴⁷⁴ C. Const.; M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-910 del 31 de octubre de 2007. Las tesis aquí expuestas guardan estrechísima relación con los considerandos presentados en la C-736/2007 sent cit.

⁴⁷⁵ Debe precisarse que si bien no se hallaron pronunciamientos en los que de forma puntual se defina el concepto, sí existen varias providencias en las que se alude a la Administración Pública como fin y como interés superior, como acontece al tratarse temas de carrera administrativa como instrumento eficaz para lograr, dentro de la administración pública, una eficiente prestación del servicio público, idoneidad y moralidad de sus funcionarios y la prevalencia del interés general sobre el particular. M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-040 del 09 de febrero de 1995, tesis reiterada en M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, SU-086 del 17 de febrero de 1999.

toda la Rama Ejecutiva conforma el Gobierno; en segundo lugar, que el concepto de “Gobierno” y su distinción frente a las nociones de “Rama Ejecutiva” o de “Administración Pública” obedece a la estirpe política de lo que sería la función gubernamental propiamente dicha, siendo el Gobierno quien ejerce la dirección de la Rama Ejecutiva o de la Administración Pública; finalmente, que la noción de Rama Ejecutiva Nacional corresponde a la de Administración Pública Central, excluyendo a las demás ramas del poder y demás organismos autónomos instituidos en la Constitución. Luego de tales apreciaciones, terminó la Corte por concluir que no hay inconveniente constitucional para considerar que las sociedades de economía mixta se vinculen a la Rama Ejecutiva del poder público.

No interesa la parte resolutive de la mencionada sentencia en lo que a las cursantes líneas tratan, sí, por el contrario, connotan especial importancia los argumentos que fundamentaron la decisión por dos razones, de una parte, porque permite evidenciar que la Corte Constitucional no presenta una definición de Administración Pública, sino de Administración Pública “Central”, cuya particular evocación permite equipararla a la de Rama Ejecutiva Nacional; de otra, que tal percepción reduce el ámbito de comprensión ofrecido en el art. 39 de la Ley 489 de 1998, según el cual la Administración Pública se integra por los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado Colombiano; definición última que, valga precisar, tampoco resulta omnicomprendiva ni inclusiva de todos los estamentos que podrían catalogarse conformantes de la Administración Pública pues, a guisa de ejemplo, no incluiría funciones jurisdiccionales asumidas de forma temporal o transitoria; finalmente, con base en estas apreciaciones, surge necesario profundizar en la jurisprudencia de la Corte Suprema a efectos de intentar delimitar de mejor manera el concepto desde un plano jurisprudencial⁴⁷⁶.

5. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal

⁴⁷⁶ En esta sentencia el Magistrado ARAUJO RENTERÍA presentó un salvamento de voto, que si bien no aclara la problemática aquí señalada, sí permite ampliar el ámbito de comprensión de los términos referidos, recuérdese lo pertinente: “*Considero necesario precisar que una cosa es el gobierno, a quien compete gobernar, y otra cosa, es la administración a quien compete administrar. Se gobierna a los hombres y se administra a las cosas. Lo primero tiene una naturaleza y función política, mientras que lo segundo presenta un carácter operativo y técnico. A partir de esta diferenciación básica, es que el marxismo consideraba, que si se acababa el Estado y junto con él al gobierno, ello no equivaldría a la ausencia de administración, por cuanto podía existir administración de la cosa pública, sin existencia de gobierno y sin Estado. En nuestro sistema jurídico coinciden en un mismo órgano el gobierno y la administración, pues esta última se encuentra en cabeza del gobierno, pero ello no significa que se diluya la diferencia conceptual respecto de su naturaleza y función, por cuanto como ya se explicó son de naturaleza esencialmente diferentes. Así, el gobierno está encargado de la dirección del Estado y de la adopción de las decisiones políticas, mientras que la administración se encarga de la ejecución de las leyes, la aplicación técnica e implementación de las políticas demarcadas por las políticas del gobierno*”.

En cuanto a la jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, en relación con la delimitación del alcance del bien jurídico denominado Administración Pública, necesario es abordar cinco escenarios que de manera conjunta permitirán definir tal alcance; se empezará con la citación de algunos antecedentes relacionados con las otrora denominadas “causas de responsabilidad”, seguidamente se acotarán algunos considerandos sobre la percepción que el referido bien jurídico tiene frente a los delitos de prevaricato y concusión; ulteriormente se hará alusión al carácter de pluri-ofensa de los delitos que atentan contra la Administración Pública, en un cuarto acápite se abordará el papel de las víctimas frente a estas conductas y finalmente se reseñarán algunas sentencias que de forma puntual han intentado definir el bien jurídico en comento.

5.1. Causas de responsabilidad

Durante la vigencia del Código Penal de 1936 (Ley 95 del 24 de abril, cuyo texto definitivo fue adoptado mediante decreto 2300 del 14 de septiembre de 1936), rigió el Código de Procedimiento Penal consignado en la Ley 94 del 13 de junio de 1938, norma adjetiva que consagró diversas disposiciones en las que aludía a las “causas de responsabilidad”, mismas que, si bien no fueron definidas por el legislador, sí fueron objeto de análisis por parte de la jurisprudencia de la época; dos pronunciamientos, principalmente, se ocuparon de su estudio.

El primero, en el que se resolvía un recurso de reposición en contra de un auto de proceder por medio del cual se llamaba a juicio a un gobernador, la Corte empezó por precisar que el delito de peculado lesiona de manera concreta el interés jurídico de la Administración Pública, en igual manera que los delitos de concusión, cohecho, prevaricato y abuso de autoridad, infracciones todas que han de presuponer la condición de funcionario público del agente, quien, justamente, ejerce de forma arbitraria ora por exceso, ya por defecto, las funciones que le fueron encomendadas.

A tal punto, refirió a las “**causas por motivos de responsabilidad**”, las cuales empezó catalogando como una expresión impropia, al igual que los denominados “delitos de responsabilidad”, pero que, no obstante tal desacierto, en el derecho colombiano contaban con preciso significado, aludiendo a los delitos cometidos por funcionario público, “*dentro de la esfera de su actividad administrativa con abuso de su poder, con ocasión o en razón de su cargo*”⁴⁷⁷.

Seguidamente se cita otra providencia, en la que se afirmó: “*Los delitos oficiales o de responsabilidad son los que se cometen por los funcionarios públicos por razón o motivo de funciones inherentes al cargo que desempeñan, en tanto que los delitos comunes son los que se realizan sin tener en cuenta para nada la calidad de empleado o las*

⁴⁷⁷ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO RENDÓN GAVIRIA, providencia de llamamiento a juicio de fecha 21 de julio de 1959, sin número de expediente, GJ, tomo XCI número 2214, pp. 198-207.

atribuciones de las cuales se halla investido. En estos casos, el delito se configura por la simple violación de la norma penal, en tanto que en los otros, la infracción se caracteriza por la violación de la ley condicionada a la calidad de la persona – empleado público- y al ejercicio de funciones derivadas de dicho cargo. La consideración abstracta del delito como entidad jurídica independiente del agente activo del mismo, no es lo que configura propiamente el delito de responsabilidad; es la relación y valoración conjunta de esos elementos –delito y persona investida de funciones públicas- la que en cada caso concreto determina el delito oficial (...) como regla práctica puede sentarse la de que constituyen delitos de responsabilidad los que el Código considera como propios y exclusivos de los empleados o funcionarios públicos, pues si no son tales, serán delitos comunes”⁴⁷⁸.

Concluye afirmando algunas consideraciones sobre la no esencialidad de la cuantía para la configuración del delito de peculado, aspecto que puede tener relevancia en punto a la competencia, pero cuya precisión y concreta determinación no es necesaria al momento de tipificar la conducta.

Una segunda providencia, comienza por insistir en que la ley colombiana no define la expresión “causas de responsabilidad”, pero que ella necesariamente refiere a infracciones penales cometidas por personas investidas de funciones públicas, por lo que debe entenderse que tales causas son las originadas en delitos que sólo pueden cometer integrantes de la Administración Pública en su carácter de tales:

“(…) Esto es, los llamados por MERKEL “delitos puros de los funcionarios”, los cuales consisten, al decir de GONZÁLEZ ROURA, en “omisión de sus deberes, extralimitación de funciones, o casos de inconducta notoria”. Es cierto, como lo insinúa la Procuraduría, que las referidas infracciones deben realizarse, por lo general, a causa o con ocasión del ejercicio de las funciones del agente. Ello no es, empero, absoluto. Cuando el hecho imputado asume carácter delictuoso sólo por haberlo cometido un servidor de la administración pública, pues sería penalmente indiferente si lo ejecutara un particular, como ocurre con la intervención en política y las negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, se trata también de un delito propio de los funcionarios, vale decir, de un delito oficial o de responsabilidad, según la terminología de la jurisprudencia colombiana, aunque no exista nexo alguna entre su realización y el ejercicio de las funciones del culpable”⁴⁷⁹⁻⁴⁸⁰.

⁴⁷⁸ La cita dentro de la sentencia es la siguiente: “auto de 28 de mayo de 1948, G. J. Tomo LXIV, número 2060-61 página 229”.

⁴⁷⁹ CSJ, SP, M. P. LUIS EDUARDO MEJÍA JIMÉNEZ, sentencia del 29 de enero de 1959, sin número de expediente, GJ, tomo XC número 2207-2208-2209, pp. 163-164. Antecedente de este proceso, en el que se plasmaron los mismos considerandos, M. P. PEDRO PACHECO OSORIO, sentencia del 06 de noviembre de 1958, sin número de expediente, GJ, tomo LXXXIX números 2203-2204-2205 pp. 577-579.

⁴⁸⁰ Estas mismas apreciaciones sobre *causas de responsabilidad* o de *delitos oficiales* o de *responsabilidad*, son actualmente comprendidas dentro de lo que se conoce como *delito funcional*, vale la pena reseñar una reciente sentencia que así lo considera: “En tal sentido, lo primero que se debe tener en cuenta se concreta en el hecho de que el concepto dogmático del delito funcional se fundamenta en el hecho de que los delitos cometidos por los funcionarios públicos se configuran como abusos de poder sobre el plano funcional o de competencia (delinquir en y durante el

Obsérvese que de los textos analizados, se identifica la estrecha relación que existía entre las denominadas causas de responsabilidad y el bien jurídico de la Administración Pública, pues aquellas, necesariamente, por ser atribuibles específicamente a funcionarios públicos en su carácter de tales, en principio, terminaban por atentar contra esta última; de igual manera, se advierte que la jurisprudencia le otorgó especial importancia a la investidura de servidor público como estandarte de la sociedad y en cabeza de quien debían pregonarse los más altos valores en el desempeño de su cargo, por lo que halla justificación la existencia de conductas que sólo adquieren condición de delitos cuando son adelantados por servidores públicos; finalmente, se encuentra que aun cuando en apariencia excluye actividades judiciales cuando se define a estos delitos cometidos “dentro de la esfera de su actividad administrativa”, lo cierto es que tal preceptiva puede ser un leve vacío gramatical que es subsanado con la lectura de las normas vigentes de la época, en las que se incluía, por ejemplo, el delito de prevaricato que podía ser cometido por jueces, y de otros pronunciamientos jurisprudenciales que así lo estimaron.

5.2. Delitos de prevaricato y concusión

Es por lo acabado de mencionar que vale la pena reseñar, en un segundo acápite, providencias relacionadas con los delitos de prevaricato y concusión, a efectos de determinar cómo su comisión termina por afectar la Administración Pública; una primera jurisprudencia, dictada también bajo la vigencia del Código Penal de 1936, empezó por delimitar el delito de prevaricato, en el sentido de que los errores acontecidos en la valoración de determinados aspectos jurídicos o sostenimiento de alguna tesis, no necesariamente terminan por configurar el delito, pues la Administración Pública se ve vulnerada es ante el establecimiento de la incorrección moral del juez al pronunciar la providencia cuestionada, ya que:

“Ni la ignorancia ni el error ni la disparidad en los diversos puntos de vista pueden servirle de fundamento al cargo de prevaricato o de abuso de autoridad. Aquel hecho requiere un dolo específico; y éste dolo genérico (Auto del 30 de septiembre de 1954) No habiéndose, pues, producido la prueba requerida para la tipificación de alguna de las infracciones de prevaricato o concusión, o cohecho, al procesado debe amparársele con un sobreseimiento definitivo.”⁴⁸¹

ejercicio de la función pública), esto es, como extralimitaciones en el ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico confiere al funcionario en relación con ciertos bienes jurídicos puestos a su cargo”. Rad. 38768 de 2015, sent. cit.

⁴⁸¹ CSJ, SP, M. P. SANTIAGO CADENA COPETE, sentencia del 06 de marzo de 1957, GJ, tomo LXXXIV número 2179, pp. 464-465. En el mismo sentido, M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 12 de junio de 1981, sin número de expediente, GJ tomo CLXVII número 2404, pp. 301-304.

Más recientemente, tales tesis sobre la probidad y rectitud de los servidores públicos sería reiterada, precisándose adicionalmente que la tipificación del delito de prevaricato no exige de un específico o concreto daño a bien distinto a la Administración Pública, el cual se quebranta con el acto de mancillar la transparencia e integridad con la emisión del acto manifiestamente contrario a la ley⁴⁸²; indicando al paso que con tal proceder, se pone en riesgo la recta impartición de justicia, pues se genera desconfianza e inseguridad no sólo entre quienes intervienen en un proceso, sino en general en la comunidad al ponerse en entredicho la confianza depositada en quienes han sido investidos de la noble función de administrar justicia⁴⁸³.

Subráyese de lo recién citado que, por una parte, es claro que el bien jurídico de la Administración Pública también incluye las conductas relacionadas con la Rama Judicial del poder público, pues en eventos puntuales como el delito de prevaricato, los jueces de la República al dictar sus providencias pueden estar incurso en él, al acreditarse que lo hicieron de forma manifiestamente contraria a la ley; en segundo término, se evidencia que la rectitud y honorabilidad son bastiones que orientan la actividad de los servidores públicos, y que su desconocimiento es el que genera una de las modalidades de infracción al bien jurídico de la Administración Pública.

En tercer término, se destaca que al hacerse el juicio de antijuridicidad en el delito de prevaricato, se alude a la también vulneración de la Administración de Justicia, circunstancia que convida a exponer tres argumentos, por una parte, que por lo menos desde el Código de 1936, ya existía un título específico (IV, arts. 187 y ss.) que enlistaba delitos atentatorios contra la Administración de Justicia (actual título XVI que lo intitula “delitos contra la eficaz y recta impartición de justicia”); en segundo lugar, que desde la añeja normatividad, son mínimas las conductas que exigen que el sujeto activo calificado sea servidor público, y que son, precisamente, las que guardan relación con el favorecimiento en la fuga de presos; esto obliga a afirmar que cuando el legislador creó este acápite, su pretensión era evitar que factores externos afectaran el buen funcionamiento de la Administración de Justicia, como acontece con el falso testimonio o el encubrimiento, más no que el ataque proviniera desde dentro de las entidades, esto es, de sus propios funcionarios; finalmente, debe decirse que la explicación a este fenómeno se cimienta en que varios delitos de los que conforman el acápite de la Administración Pública, como el prevaricato, comportan la característica de ser

⁴⁸² CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 30 de abril de 2013, rad. 41045. En esta providencia de forma perentoria se afirma: “*Pero, en contrario, si claro se tiene que el bien jurídico a proteger no lo es el patrimonio, público o privado, ni otro diferente a la administración pública, el que se eche de menos afectación real o potencial a uno de esos otros valores, en nada incide respecto a la efectiva materialización del daño, desde luego, siempre que se advierta que la probidad y rectitud del servicio público se mancillaron con el acto manifiestamente contrario a la ley*”.

⁴⁸³ En la argumentación del juicio de antijuridicidad, se alude a la vulneración de la administración de justicia, citando la siguiente providencia: CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 02 de mayo de 2012, rad. 37518.

“pluriofensivos”, pues no sólo atentan contra tal bien jurídico, sino que también terminan por torpedear la Administración de Justicia.

Otro escenario en el que se destaca enormemente la investidura del cargo, guarda relación con el delito de concusión, que también se erige como una conducta violatoria de los deberes de los servidores públicos, al respecto dos sentencias, una de hace cincuenta (50) años y otra de hace cerca de treinta y cinco (35), permiten evidenciar algunos argumentos que hoy mantienen plena vigencia.

La primera, relacionada con una investigación adelantada contra unos funcionarios que exigieron dinero a un ciudadano bajo el apremio de denunciarle por hechos relacionados con contrabando, permite evidenciar que el abuso del cargo como “una superación de los límites del ejercicio del derecho”, resultan constitutivos de infracción penal, por cuanto *“merced a este abuso, constriñeron o indujeron a un tercero a entregar dinero, el que realmente fue recibido”*⁴⁸⁴.

La segunda, basada en hechos atribuidos a funcionarios de Aduana, ofrece un alcance más claro del delito de concusión: *“Ahora bien, la concusión, es ante todo, un delito contra dicha administración y viola los deberes que el funcionario tiene en relación con la misma, especialmente aquéllos que consisten en el uso de la función en cuanto no debe emplearla en detrimento de los particulares y, específicamente, no para infundir temor en ellos y obtener, de este modo, un provecho. Es por eso que la ley sanciona no sólo el abuso de la función sino también el del cargo, esto es, el hecho de pertenecer a la administración pública y estar, por lo tanto, investido de autoridad, que es, ante todo, poder de actuar y que, a menudo, se traduce en intimidación, o sea en el tan mencionado metu publicas potestatis”*⁴⁸⁵.

A renglón seguido se precisó que para que se produzca un daño al bien jurídico tutelado, no se demanda que el servidor actúe dentro de la órbita de su jurisdicción, pues bien puede cometer el delito estando fuera de ella, siempre que invoque su cargo o autoridad⁴⁸⁶.

5.3. Delitos contra la Administración Pública son pluriofensivos

⁴⁸⁴ CSJ, SP, M. P. SAMUEL BARRIENTOS RESTREPO, sentencia del 25 de octubre de 1965, sin número de expediente, GJ, tomo CXIII y CXIV números 2278 a 2279, pp. 359-382.

⁴⁸⁵ CSJ, SP, M. P. LUIS ENRIQUE ROMERO SOTO, sentencia del 10 de febrero de 1981, sin número de expediente, GJ, tomo CLXVII número 2404, pp. 59-68.

⁴⁸⁶ En este aparte se cita la jurisprudencia italiana invocada en otro pronunciamiento de la misma Corporación así *“Sobre este particular ha dicho la casación italiana, interpretando una norma (artículo 317) fundamentalmente igual a la nuestra que “no tiene importancia la incompetencia territorial del funcionario público (11 de julio de 1939) y que “no es necesaria la competencia del funcionario público” (17 de enero de 1951)”*.

A propósito de la característica de la “**pluri-ofensa**” o lo que denomina el Prof. YESID REYES ALVARADO la “afectación plural de bienes jurídicos”⁴⁸⁷; la Corte ha sido enfática en matizar que los delitos que conforman el capítulo de la Administración Pública, tienen la referida connotación de “pluriofensivos”; tres providencias vale citar que dan cuenta de ello y que permiten concluir los diferentes niveles de afectación de bienes jurídicos; la primera, en la que al analizarse un reconocimiento como parte civil dentro de una causa adelantada por prevaricato, se precisó:

*“Y, si bien en principio, la naturaleza de la infracción por sí misma no descartaría la existencia de perjuicio, aunque en este ilícito como en los demás contra la Administración Pública se entiende afectada ésta directamente y la norma legal se dirige a proteger concretamente este interés, no cabe descartar que se ocasionen lesiones a personas diferentes, en cuanto estructuralmente se consideran delitos pluriofensivos”*⁴⁸⁸.

Una segunda providencia, dictada al resolverse un recurso de apelación interpuesto contra un llamamiento a juicio, trató sobre la posibilidad de que una sola conducta, en este caso la decisión arbitraria de un juez, resulte atentatoria de la Administración Pública y de la libertad individual, considerando la Corte: “*concorre pues, en este caso, el prevaricato con la detención arbitraria*”⁴⁸⁹.

En el mismo sentido, una tercera sentencia, en la que la Corte resolvió, en sede de apelación, cambiar la adecuación típica de privación ilegal de la libertad impuesta en la condena de primera instancia, por la de prolongación ilícita de privación de la libertad, adujo:

*“No obstante que es cierto, que al prohibir la captura y detención de un empleado oficial antes de su suspensión se busca proteger la buena marcha de la administración pública, de esto no puede desprenderse que cuando se contraría ese mandato no se lesiona la libertad individual. La disposición procesal establece unas condiciones para poder hacer efectiva la detención de quien reúne esa calidad, de tal manera que si ellas no se cumplen, dicha detención es arbitraria, independientemente de que por esa razón se haya afectado o no a la administración pública”*⁴⁹⁰.

De las anteriores providencias se infieren tres circunstancias; la primera, que la comisión de delitos incorporados dentro del capítulo contra la Administración Pública puede afectar también otros bienes jurídicos y generar concurso de delitos, como acaece con el prevaricato y la privación injusta de la libertad; en segundo lugar, como se verá líneas

⁴⁸⁷ REYES ALVARADO, Yesid; “*El concurso de delitos*”; Ediciones Reyes Echandía Abogados, Primera edición, Bogotá, 1990, pág. 318.

⁴⁸⁸ CSJ, SP, M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA MARTÍNEZ, auto del 05 de julio de 1989, sin número de expediente, GJ, tomo CXCIX número 2438 pp. 22-24.

⁴⁸⁹ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 23 de abril de 1987, sin número de expediente, GJ tomo CLXXXIX número 2428, pp. 337-349.

⁴⁹⁰ CSJ, SP, M. P. RICARDO CALVETE RANGEL, sentencia del 20 de septiembre de 1990, sin número de expediente, GJ, tomo CCVII número 2446, pp. 349-364.

adelante al analizarse en detalle el peculado, es posible en la comisión de un delito contra la Administración Pública, vulnerar paralelamente otros bienes jurídicos (como el patrimonio del Estado en el peculado), sin que se pregone concurso de delitos, pues todo el desvalor se subsumirá en la infracción contra la Administración Pública⁴⁹¹; y, finalmente, que la perpetración de conductas enlistadas en otros capítulos distintos a la Administración Pública, pueden también terminar atentando contra ésta, como acaeció con la detención arbitraria que, como advirtió la jurisprudencia recién referida, puede o no afectarla.

5.4. Las víctimas en los delitos contra la Administración Pública

Una cuarta perspectiva tiene que ver con el reconocimiento de víctimas en los delitos contra la administración pública y la identificación de quién o quiénes son los afectados con estas conductas; para ello dos proveídos merecen ser reseñados; el primero, dictado en proceso adelantado contra algunos jueces que indebidamente reconocieron pensiones a ex-trabajadores de la empresa Telecom, en el que justamente se impugnaba el reconocimiento como víctima dentro del proceso penal a la Rama Judicial, llevó a la Corte a precisar que tal escenario es el adecuado para que la Administración de Justicia conozca la verdad y de esa manera se incremente la confianza en ella, pues se evidenciaría el detrimento de su buen nombre⁴⁹².

En este mismo auto se tuvo como fundamento otro en el que se había indicado: “*Pues bien, tratándose de delitos contra la administración pública, la principal afectada es la Nación, representada por las diferentes ramas del poder público que la conforman, pues su materialización resquebraja la organización y estructura diseñada en la Carta Política al hacerla ver disfuncional. Así mismo, mancha su imagen ante la sociedad, genera desprestigio y disminuye la legitimidad de su accionar. Si ello es así, acorde con los hechos expuestos en la acusación, resulta evidente que la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, entidad que ostenta la representación judicial de la Nación-Rama Judicial*⁴⁹³, afronta un daño real y concreto como consecuencia del

⁴⁹¹ *Infra* cap. II, §II, 5.5.

⁴⁹² CSJ, SP, M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 7065 del 20 de noviembre de 2014, radicación 43252.

⁴⁹³ Acorde con el artículo 149 del Código Contenciosos Administrativo, modificado por el art. 309 de la Ley 1437 de 2011: “*Las entidades públicas y las privadas que cumplan funciones públicas podrán obrar como demandantes, demandadas o intervinientes en los procesos Contencioso Administrativos, por medio de sus representantes, debidamente acreditados. Ellas podrán incoar todas las acciones previstas en este Código si las circunstancias lo ameritan. En los procesos Contencioso Administrativos la Nación estará representada por el Ministro, Director de Departamento Administrativo, Superintendente, Registrador Nacional del Estado Civil, Fiscal General, Procurador o Contralor o por la persona de mayor jerarquía en la entidad que expidió el acto o produjo el hecho. El Presidente del Senado representa a la Nación en cuanto se relacione con el Congreso. La Nación-Rama Judicial estará representada por el Director Ejecutivo de Administración Judicial. En los procesos sobre impuestos, tasas o contribuciones, la representación de las entidades públicas la tendrán el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales en lo de su competencia, o el funcionario que expidió el acto” (Énfasis corresponde al texto original). (Cita del fallo original).*

comportamiento investigado, pues la producción de una decisión manifiestamente contraria a la ley por parte de un juez de la República afecta la reputación y credibilidad de la administración de justicia”⁴⁹⁴.

Una segunda providencia también indicó una percepción amplia de víctimas frente a la comisión de estos delitos, recuérdese:

“De acuerdo con lo decantado por la Corporación, en los punibles contra la administración pública y de justicia la víctima es el conglomerado social en su conjunto en tanto se trata de tipos penales donde se sanciona el mal uso de la función y del cargo, por manera que el juicio de reproche se circunscribe a determinar si con la conducta atribuida al funcionario se afectó la credibilidad e integridad de la administración y el funcionamiento del sistema jurídico administrativo. En otras palabras, el comportamiento del sujeto activo se estudia en sí mismo con independencia de los efectos respecto de terceras personas. Con todo, si como consecuencia de uno de esos punibles resulta afectado un particular, adquiere la calidad de perjudicado, condición que lo legitima para intervenir en el proceso siempre y cuando señale un daño real y concreto derivado del proceder investigado, situación que debe verificarse en cada caso”⁴⁹⁵,⁴⁹⁶.

Con estos fallos se evidencia el amplio espectro de afectación que genera la comisión de un delito contra la Administración Pública, pues, por una parte, ataca el prestigio y la legitimidad de las instituciones y, por otra, termina por afectar de manera general a la sociedad por el indebido desempeño del cargo público, pudiéndose también generar perjuicios puntuales a personas determinadas, quienes, evidentemente, podrán acudir a la jurisdicción a hacer valer sus derechos.

5.5. Fallos puntuales que han definido el bien jurídico

Finalmente, debe hacerse alusión a pronunciamientos jurisprudenciales que de forma puntual han pretendido definir el bien jurídico de la Administración Pública, para ello, un primer proveído que merece ser recordado es el que preceptúa:

“La norma incriminadora tutela fundamentalmente el interés de la administración pública en sus manifestaciones de lealtad, fidelidad, eficacia, prestigio, probidad y corrección de los funcionarios públicos, que se reflejan en el manejo ajustado a derecho de los bienes del Estado, el normal, ordenado y legal desempeño de los órganos y

⁴⁹⁴ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 02 de octubre de 2013, rad. 42243.

⁴⁹⁵ Cfr. Proveídos del 15 de febrero de 2012, Rad. No. 36607; 10 de agosto de 2009, Rad. No. 32090; 8 de junio de 2008, Rad. No. 23051; 13 de noviembre de 2008, Rad. No. 29089, entre otros. (Cita del fallo original).

⁴⁹⁶ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 03 de julio de 2013, rad. 41171.

personas investidas del derecho y el deber de administrar”⁴⁹⁷. (Énfasis y subrayas ajenas al texto original).

En el mismo sentido, posteriormente habría de indicarse: “Es que en los delitos contra la administración pública, ésta se tutela como un interés al servicio de la comunidad y los gobernados, de tal manera que aparezca protegido algo funcional y dinámico, pues, de lo contrario, se sancionaría como delito la mera desobediencia a la ley (violación de prohibiciones o mandatos) y no la real transgresión de bienes jurídicos. El ius puniendi, por su naturaleza extrema, no puede disponerse para aislados quebrantamientos de deberes profesionales o para la protección de una vaga pureza de la administración pública, pues ello se traduciría en una visión totalitaria de la actividad administrativa, sino que es preciso establecer que la conducta juzgada pone en riesgo concreto los procedimientos que los miembros de la colectividad tienen para resolver sus conflictos.”⁴⁹⁸. (Énfasis y subrayas ajenas al texto original).

Posteriormente, y retomando estos planteamientos, se diría: “En general, como importante punto de partida, se puede admitir que el bien jurídico tutelado que se estudia es ofendido cuando se atenta contra la buena marcha de la administración pública, es decir, cuando su organización, estructura o funcionalidad son distorsionadas o víctimas de otros rumbos. Desde luego que dada la amplitud del concepto administración pública, íntimamente vinculada con los intereses y derechos ciudadanos, se hace menester especificar, según la conducta concretamente desplegada”⁴⁹⁹⁻⁵⁰⁰. (Énfasis y subrayas ajenas al texto original).

Y más recientemente dos fallos se han ocupado del particular, el primero, al dictarse sentencia contra un juez de la República, en donde se dijo: “Al elevar a la administración pública a la categoría de bien jurídico que debe tutelar el derecho penal, el legislador pretende generar confianza en el conglomerado para que acudan a los procedimientos institucionales en aras de resolver los conflictos que surjan entre ellos, en el entendido de que encontrarán trámites y soluciones correctos, tras los cuales, el representante estatal entregará a cada quien, en forma justa, equitativa, lo que le corresponde”⁵⁰¹. (Énfasis y subrayas ajenas al texto original).

Y el segundo, también en la condena en contra de un juez por el delito de peculado, se adujo: “La administración pública es un bien jurídico que, de una parte, protege el interés general y los principios de igualdad, transparencia, imparcialidad, economía y

⁴⁹⁷ Este aparte es citado en la siguiente sentencia: CSJ, SP, M. P. MARIO MANTILLA NOUGUES, sentencia del 31 de enero de 2001, rad. 6593; haciendo alusión a M. P. FEDERICO ESTRADA VÉLEZ, Auto del 30 de septiembre de 1975, en consonancia con otra cita de M. P. ALFONSO REYES ECHANDÍA, auto del 07 de junio de 1983.

⁴⁹⁸ CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 18 de mayo de 1999, rad. 13827.

⁴⁹⁹ CSJ, SP, M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 25 de febrero de 2003, rad. 17871.

⁵⁰⁰ En este párrafo la Corte presenta la siguiente cita: “Antonio Pagliaro. *Principi di diritto penale. Parte speciale. Milano, Giuffrè, 1981, 2ª. Edizione, págs. 294/5*”.

⁵⁰¹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 1461 del 12 de febrero de 2014, radicación 42501.

*objetividad de la función pública, y de otra, los bienes del Estado ante actos de apropiación o uso indebido, o frente a comportamientos en los cuales el servidor público no obra conforme al deber de cuidado que le es exigible en defensa del patrimonio público*⁵⁰². (Énfasis y subrayas ajenas al texto original)

6. Legislación penal y Administración Pública

El Código Penal de 1936 incorporaba como conductas contra la Administración Pública 28 delitos, así: peculado (art. 150), uso indebido de caudales que el funcionario esté encargado de recaudar o administrar (151), pérdida o extravío, por culpa, de los caudales que el funcionario tuviere bajo su custodia (154); concusión en tres modalidades, i) referente al funcionario que abusando de su cargo constreñía o inducía a alguien a dar o prometer dinero u otra utilidad (156); ii) cuando el funcionario constreñía o inducía a alguien para el pago de impuesto, contribución, renta, rédito, salario o emolumento no debido (157) y iii) cuando el funcionario aprovechándose de error ajeno recibiere o retuviere dinero o utilidad para sí (159).

El delito de cohecho en cuatro manifestaciones; i) por el funcionario que recibe dinero o dádivas o acepta promesa remuneratoria por acto que deba ejecutar en el desempeño de sus funciones (160); ii) si el dinero, la dádiva o la promesa se verificare para omitir o retardar acto propio del cargo o ejecutar uno contrario a los deberes oficiales (161); iii) para el funcionario que en la celebración de contrato o licitación pública se concertare con los interesados o usare cualquier maniobra conducente a ese fin (162); iv) para quien diere u ofreciere dinero o dádivas a los funcionarios (164).

Delito de funcionario que se interese en provecho propio en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo (167); prevaricato (168); abusos de autoridad por acto arbitrario o injusto (171), por omisión (172), por dar a conocer documentos o noticias que deba mantener en secreto (173), por omisión de denuncia (174), por omisión de investigación (175), por utilización indebida de inventos o descubrimientos científicos reservados (176), para el militar que rehúsa indebidamente dar el apoyo pedido por autoridad competente (177), por abandono de cargo (178), a empleados del orden judicial o del ministerio público que asesoraren ilegalmente (179), funcionario que hiciere parte de directorios políticos o interviniera en debates de tal carácter (180), el funcionario que obtenga el concurso de la fuerza pública para consumir acto arbitrario o ilegal (181).

Delito de particular que sin autorización legal ejerciere funciones públicas (182) o el ex -funcionario que continuare ejerciendo cargos después de haber sido notificado de cesación o suspensión del ejercicio de sus funciones (183); delito de quien cometa

⁵⁰² CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 740 del 04 de febrero de 2015, radicación 39417.

violencia contra empleado o funcionario público (184); el que pretendiere impedir reunión o ejercicio de funciones de las corporaciones legislativas, judiciales o administrativas (185); y el que cometiere delito contra funcionario público, por razón o a causa del ejercicio de sus funciones (186).

En el Código Penal de 1980 (Decreto - Ley 100) treinta y un figuras atentaban contra la Administración Pública que son: peculado por apropiación, por uso, propio de error ajeno, aplicación oficial diferente, culposo y por extensión (arts. 133-138); concusión (140); cohecho propio, impropio y por dar y ofrecer (141-143); celebración indebida de contratos (144-146); tráfico de influencias y enriquecimiento ilícito (147-148) prevaricato por acción, por omisión y por asesoramiento ilegal (149-151); abusos por acto arbitrario o injusto, omisión de denuncia, revelación o aprovechamiento de secretos de estos, abandono del cargo, asesoramiento y otras actuaciones ilegales, intervención en política, empleo ilegal de la fuerza pública y omisión de apoyo (152-160); usurpación de funciones (161), simulación de investidura o cargo (163), violencia contra empleados públicos u oficiales y la perturbación de actos oficiales (164-165);

En el Código Penal del año 2000 (ley 599), actualmente vigente, junto con las reformas introducidas a la fecha de escribirse estas líneas, son cuarenta (40) los delitos que atentan contra la Administración Pública, los cuales fueron agrupados en once capítulos, así: i) un primer capítulo sobre peculado, en el que se incluyen: peculado por apropiación (397), por uso (398), por aplicación oficial diferente (399), por aplicación oficial diferente frente a recursos de la seguridad social (399-A –adicionado mediante art. 23 de la Ley 1474 de 2011-), culposo (400), culposo frente a recursos de la seguridad social (400-A – adicionado mediante art. 24 de la Ley 1474 de 2011-), omisión de agente retenedor o recaudador (402), destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos (403), fraude de subvenciones (403-A –adicionado mediante art. 26 de la Ley 1474 de 2011-).

ii) Un segundo capítulo con un artículo sobre concusión (404); iii) un tercer capítulo sobre cohecho con tres artículos, así: cohecho propio (405), cohecho impropio (406) y cohecho por dar u ofrecer (407); iv) un cuarto capítulo sobre celebración de contratos estatales, con cuatro artículos que son: violación del régimen legal o constitucional de inhabilidades e incompatibilidades (408), interés indebido en la celebración de contratos (409), contrato sin cumplimiento de requisitos legales (410) y acuerdos restrictivos de la competencia (410-A –adicionado mediante art. 27 de la Ley 1474 de 2011-); v) un quinto capítulo sobre tráfico de influencias con dos artículos, el de tráfico de influencias de servidor público (411) y tráfico de influencias de particular (411-A –adicionado mediante art. 28 de la Ley 1474 de 2011-); vi) un capítulo sexto con un único artículo sobre enriquecimiento ilícito (412); vii) un capítulo séptimo sobre prevaricato con dos artículos, prevaricato por acción (413) y por omisión (414).

Un capítulo octavo sobre abuso de autoridad y otras infracciones con nueve artículos, a saber: abuso de autoridad por acto arbitrario e injusto (416), abuso de autoridad por omisión de denuncia (417), revelación de secreto (418), utilización de asunto sometido a secreto o reserva (419), utilización indebida de información oficial privilegiada (420), asesoramiento y otras actuaciones ilegales (421), intervención en política (422), empleo ilegal de la fuerza pública (423), omisión de apoyo (424); un capítulo noveno referente a la usurpación y abuso de funciones públicas con cuatro artículos que son: usurpación de funciones públicas (425), simulación de investidura o cargo (426), usurpación y abuso de funciones públicas con fines terroristas (427), abuso de función pública (428); un artículo décimo sobre delitos contra servidores públicos con dos artículos, violencia contra servidor público (429) y perturbación de actos oficiales (430); y, finalmente, un capítulo once sobre utilización indebida de información y de influencias derivadas del ejercicio de función pública, con cuatro artículos que son: utilización indebida de información obtenida en el ejercicio de función pública (431), utilización indebida de influencias derivadas del ejercicio de función pública (432), soborno transnacional (433) y asociación para la comisión de un delito contra la administración pública (434).

De la lectura de la anterior reseña legislativa pueden exponerse varios comentarios; inicialmente, que es evidente que con el paso del tiempo se ha incrementado el número de delitos que atentan contra la Administración Pública, a pesar de que algunas conductas dejaron de existir, como el peculado propio de error ajeno que tipificaba la legislación del 80 y que desapareció en la del 2000, o el de peculado por extensión que también figuró en aquella y pasó a denominarse en la del año 2000 como abuso de confianza calificado, haciendo parte de los delitos contra el patrimonio económico y ya no de los atentatorios de la Administración Pública.

En segundo lugar, que desde décadas atrás, se mantienen incólumes las bases que orientan la tipificación de delitos contra la Administración Pública, esto es, los flancos que, a grandes trazos, se pretenden proteger; nótese que de antaño se procura salvaguardar el patrimonio económico con el delito de peculado en sus distintas modalidades, la rectitud de los funcionarios para que ni exijan dádivas o prestaciones a los ciudadanos ni para que acepten provechos indebidos, con la concusión y el cohecho, respectivamente; la transparencia en la actividad contractual con los delitos relacionados con su celebración y trámite; la objetividad y transparencia en la toma de decisiones con el prevaricato y, en términos generales, con la búsqueda de la protección y conservación de la función pública.

Finalmente, que puntualmente en relación con los delitos que propenden por la protección del patrimonio estatal, se pasó de tres (3) delitos en la legislación de 1936, a seis (6) en la de 1980, hasta alcanzar en la actualidad nueve (9) delitos que propenden por tal cometido, mismos que, en una primera parte, merecen ser objeto de detallado estudio.

Subsección II Delito de Peculado

1. Introducción

Recuerda LUIS CARLOS PÉREZ que el delito de peculado, también llamado en otras legislaciones malversación de caudales públicos (del latín *malversatio* que significa invertir mal), es la incorrecta aplicación de las cosas o efectos confiados a un funcionario; en la época en la que se ofreció esta definición, se exigía que los caudales o cosas fueran públicos⁵⁰³.

Resume que en la antigüedad, la figura se conoció por el hecho de que los amos y señores se ocupaban de defender sus pertenencias, así, citando a PUIG PEÑA, evoca que el Código de Manú recomendaba al rey la muerte del ladrón de los tesoros señoriales. Memora que en Roma el peculado, que devenía del *peculatus* de la época arcaica, en la que el *pecus*, referido al ganado, servía como forma de pago, implicaba importantes penas, pues al culpable, previamente a su condena a muerte, se le privaba del agua y el fuego, el delito se configuraba simplemente con el apoderamiento de las cosas públicas siendo irrelevante la calidad del sujeto activo de la conducta. Esta última situación conllevó a la confusión del peculado con el hurto de bienes oficiales, circunstancia que hubo de subsanarse mediante la *Lex julia de peculato*, que incluyó dentro de tal denominación “*la pérdida de objetos destinados a los sacrificios religiosos y el aprovechamiento de los fondos en actividades para las que no habían sido destinados*”⁵⁰⁴⁻⁵⁰⁵.

2. Antecedentes legislativos y jurisprudenciales, 1837, 1890, 1922 y Código Penal de 1936.

Ya adentrándose en el puntual caso colombiano, rememoró LUIS CARLOS PÉREZ que el estatuto penal de 1890, que muy breve se apartó del de 1837, no refirió al peculado sino que enmarcó tales conductas en un acápite intitulado “*delitos contra la hacienda pública*” incluyendo el extravío, la usurpación, malversación o mala administración de los caudales y efectos de la hacienda nacional; se circunscribieron también en tal acápite el favorecimiento o encubrimiento de los fraudes por parte de los empleados oficiales, de

⁵⁰³ PÉREZ (...), ob. cit. pág. 165.

⁵⁰⁴ *Ibidem*

⁵⁰⁵ Para profundizar sobre *peculatus* y su relación con el “sacrilegio” cfr., APARICIO PÉREZ, (...) “*La Hacienda Pública (...)*” ob. cit. pp. 386 y ss.; en el pie de página número 1067 se presenta la siguiente cita: “*El peculatus fue definido por Labeón como “pecuniae publicae aut sacrae furtum” (Paulo, Digesto, XLVIII, 13, 9, & 2), por lo que lleva la Lex Iuliam Peculatus el de Sacrilegis et de residuis prohibe que nadie se lleve dinero de un templo, dinero sepulcral o público, ni lo sustraiga o los use para su provecho, ni haga que otro lo sustraiga o lo use para su provecho, ni haga que otro lo sustraiga, si no está facultado para ello*”.

asentistas y proveedores públicos y el ataque contra los bienes, rentas, o efectos departamentales o municipales⁵⁰⁶.

Recapitula que la primera vez en la que se habló de peculado fue en el proyecto presentado al Congreso en el año 1912 por JOSÉ VICENTE CONCHA, reputado jurista y Presidente de Colombia entre 1914 y 1918, texto que habría de aprobarse y materializarse mediante Ley 102 de 1922 cuyo art. 153 merece transcribirse:

“El funcionario público que sustraiga, en cualquier forma, los caudales u otros objetos públicos que por razón de sus funciones está encargado de recaudar, guardar o administrar, será castigado con interdicción perpetua de ejercer funciones públicas, reclusión por dos a siete años y multa de cincuenta a trescientos pesos. Si el perjuicio causado no fuere grave, o si se repara antes de que se dicte auto de proceder, la pena se reducirá a reclusión por ocho a cuarenta meses y la interdicción será de cinco años”.

Nótese que desde esa época se incorporaban como elementos constitutivos del delito la condición de funcionario público y como objeto de protección el patrimonio público; se sembraban aquí las bases para el Código Penal de 1936 que distinguió cinco clases de peculado en el siguiente orden:

Art. 150 *“El funcionario público que diere a los caudales o efectos que administra **una aplicación oficial diferente** de aquellas a que están destinados, incurrirá en interdicción para ejercer empleo o cargo público de uno a seis meses. **Si de ello resultare algún daño o perjuicio**, se impondrá además una multa de diez a quinientos pesos”*; art. 151 *“El funcionario público que en cualquier forma **haga uso indebido** de los caudales u otros objetos que por razón de sus funciones esté encargado de recaudar o administrar, incurrirá en arresto de un mes a cuatro años y en interdicción de derechos y funciones públicas de un mes a dos años, siempre que tales sumas o efectos se reintegren antes de que inicie la investigación criminal correspondiente”*; art. 153 *“Si **no** se llevare a cabo el **reintegro**, se impondrá prisión de uno a seis años (...)”*; art. 154 *“El funcionario o empleado público que **por culpa** diere lugar a que se extravíen o pierdan los caudales o efectos que tuviere bajo su custodia, incurrirá en privación del empleo y en la obligación de pagar tales caudales o efectos”*⁵⁰⁷.

De la lectura de los anteriores postulados normativos y de las negrillas que adrede se introdujeron, es dable distinguir cinco modalidades de peculado, a saber, por aplicación oficial diferente, por daño o perjuicio, por uso indebido, por no reintegro y el culposo; tales preceptos por supuesto fueron objeto de análisis por parte de la Corte Suprema de Justicia cuyas líneas jurisprudenciales, que valga la pena enfatizar con vehemencia, además de gozar de importante contenido académico y dogmático, evidentemente con los alcances que la época permitía, fueron una próspera siembra de argumentos, muchos de

⁵⁰⁶ Bajo la égida de estas normatividades por caudales se entendía bienes de cualquier especie y por efectos valores en papeles.

⁵⁰⁷ Textos normativos consultados en ORTEGA TORRES, Jorge, *“Código Penal y Código de Procedimiento Penal”*, decimaquinta (sic) edición, Editorial Temis, 1977.

los cuales, y aun ante los constantes cambios legislativos a lo largo de varias décadas, conservan plena vigencia.

Con el objetivo de lograr la mejor comprensión de dichas líneas jurisprudenciales, inicialmente se reseñarán algunas sentencias relacionadas con los delitos de peculado por daño o perjuicio y no reintegro, haciendo énfasis en aspectos como la disponibilidad jurídica y material, para seguidamente entrar en el análisis detallado del delito de peculado por apropiación, así como de las demás formas de peculado, a propósito de la entrada en vigencia del Decreto Ley 100 de 1980 y de la Ley 599 de 2000, actual Código Penal.

3. Peculado por daño o perjuicio y no reintegro

Un primer pronunciamiento que merece precisarse, se dictó a propósito del actuar indebido de un “recaudador estanco”, cargo que en el pasado tenía como función principal la de vender productos del monopolio de licores cuyo producto debía ser remitido a las arcas estatales; de tal providencia se deben extraer dos ideas fundamentalmente, por una parte, que el peculado no es un delito contra la propiedad y, por otra, que dependiendo de la modalidad de peculado que se trate se requerirá o no afectación o daño a la hacienda pública, pues en tratándose de aplicación oficial diferente y uso indebido tal requisito no es necesario ya que basta para su configuración con que se obre de manera indebida; recuérdese lo pertinente:

“Conviene, pues, aclarar ideas acerca de este problema y desvanecer la creencia de que el peculado es un delito contra la propiedad o que se confunde con tal género de infracciones (...). Según el Código Penal vigente, menos casuista que el anterior en este particular, se incurre en peculado en uno de estos casos: a) Cuando se le dá [sic] a los efectos que se administran una aplicación oficial diferente de aquella a que están destinadas; b) Cuando se hace uso indebido de los mismos; y c) Cuando en forma que implica comisión de culpa se dá [sic] lugar a que esos caudales o efectos se pierdan o extravíen (...) o sea, que este primer caso comprende lo que se llama mala administración, no obstante, la ausencia de perjuicio para la hacienda pública. En el siguiente caso (letra b), basta el simple uso indebido, también sin necesidad de que se evidencie el daño, el cual sí es imprescindible en el tercer ejemplo, en el que, además, debe establecerse que la pérdida o extravío se debió a cualquiera de los factores que integran lo que en derecho se denomina culpa. (...) El oficio de un recaudador – estanco- es el de vender los licores y especies que se le confían con ese fin, y tener en caja los valores respectivos o los documentos que los acrediten o representen. El dar en préstamo esos dineros, con propósitos de especulación o simplemente para hacer un servicio gratuito, es función impropia y, por lo mismo, indebida de tales empleados.(...) Pues, se repite, el uso no resulta punible porque cause detrimento a la hacienda pública, ni porque reporte beneficio al infractor o a otra persona; se reprime sólo porque es indebido, porque no está autorizado para sí ni para un tercero, sin sujeción a la

consecuencias, las que pueden ser reparadas en todo o en parte, (...) o no repararse en ningún momento”⁵⁰⁸.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la modalidad de peculado que exigía daño, tal condición sí debía acreditarse, no bastando la simple improbidad del funcionario público, en los siguientes términos lo dejó dicho la Corte:

“(...) Es así como para demostrar este elemento integrante del peculado que es el daño, debe establecerse no sólo la improbidad, en abstracto, del funcionario, sino el perjuicio que a la administración pública causó, en concreto. Consecuencia de lo anterior viene a ser, por un lado, que, si no se ha demostrado la existencia del daño concreto, no puede darse por establecida la figura delictuosa y, de otra parte, que no se puede simplemente presumir la existencia del daño sino que debe ser concretamente establecido”⁵⁰⁹.

Un segundo escenario que demanda precisión es el relacionado con el tema de la disponibilidad que deben ostentar los funcionarios públicos frente a los bienes que tienen a cargo, tema que, coméntese, actualmente tiene colmada vigencia y continúa siendo centro de varios debates; bajo la vigencia de este Código de 1936, ya distinguía la jurisprudencia entre disponibilidad jurídica y material, siendo necesario transcribir la siguiente cita:

*“Lo realmente importante es que el funcionario o empleado público tenga la disponibilidad material o jurídica, o la posesión de la misma (tenencia), en sentido jurídico penal, vale decir, entendida simplemente como “posibilidad de disponer de la cosa por fuera de la esfera de vigilancia de otro, sea en virtud de una situación de hecho, bien a consecuencia de la función jurídica desarrollada por el agente en el ámbito de la Administración” como lo define Antolisei (Manuale di Diritto Penale, Vol. II, página 606). Así la posesión deba entenderse nomine alieno, es decir, como titular de una función administrativa, se concibe como un poder autónomo sobre los bienes, sin sujeción a otra potestad, para disponer de ellos, bien sea materialmente, como ocurre en muchos casos, o por medio de uno o varios actos administrativos creadores de una situación jurídica que concreta la apropiación de los caudales (...) Así escribe también Bernal Pinzón, quien afirma que: “Contrariamente a cuanto se piensa por nuestros Magistrados y Jueces, no es necesario que los “caudales y otros bienes”, que constituyen –como se ha dicho y repetido– el objeto material del peculado, los tenga el funcionario con una tenencia material o directa, sino que puede existir en relación con tales bienes la llamada disponibilidad jurídica; es decir, aquella posibilidad de libre disposición que por virtud de la ley tiene el funcionario público”*⁵¹⁰.

⁵⁰⁸ CSJ, SP, M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 12 de julio de 1955, sin número de expediente, GJ, tomo LXXX número 2155, pp. 786-791.

⁵⁰⁹ CSJ, SP, M. P. LUIS ENRIQUE ROMERO SOTO, sentencia del 15 de junio de 1973, Tomo CXLVI N° 2366 a 2371, pp. 492 – 502.

⁵¹⁰ CSJ, SP, M. P. FEDERICO ESTRADA VÉLEZ, auto del 02 de octubre de 1975, Tomo CLI N° 2392, pp. 391 – 409. En el mismo sentido, sobre manejo de caudales por parte de subalternos autorizados por el jefe se dijo: “El hecho de que un empleado subalterno, autorizado por su jefe, fuera quien físicamente manejara los caudales, en nada modifica la situación del citado jefe respecto al delito de peculado que se le atribuye, por el cual fue condenado en el fallo materia del recurso en estudio, pues

Un tercer escenario, que tal vez fue el que más atención ocupó de la jurisprudencia de la época en lo relacionado con el delito de peculado, tenía que ver con conductas indebidas de algunos jueces de la República, funcionarios que, en varias ocasiones, terminaron por apropiarse de forma indebida de recursos que o bien se les habían entregado en razón de sus funciones, o por las potestades que le confería su investidura podían disponer de ellos como acontecía, por ejemplo, con el caso de las nóminas⁵¹¹⁻⁵¹².

Dos citas corresponde recordar en este instante, la primera sobre el alcance de la conducta “administrar”, en la que también se explica la etimología del delito de peculado, así lo afirmó la Sala:

“Y como administrar equivale a cuidar, no hay duda alguna de que el juez que le da a aquello que está oficialmente bajo su custodia una inversión distinta de la señalada, incurre en el delito de peculado, llamado así en razón de su etimología (pecus: ganado, en lo que consistían los bienes del Estado primitivo), y conocido en el anterior Código Penal bajo diferentes denominaciones (malversación, extravío, usurpación de caudales de la hacienda pública, ora nacional, ya departamental o municipal)”⁵¹³.

éste era quien “por razón de sus funciones” estaba obligado a mantener bajo custodia y vigilancia, es decir, a guardar los dineros y demás efectos públicos de la oficina” M. P. SIMÓN MONTERO TORRES, sentencia del 21 de marzo de 1962, Tomo XCVIII, N° 2253 – 2254, pp. 471 – 477.

⁵¹¹ CSJ, SP, M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 03 de septiembre de 1946, Tomo LXI N° 2009 a 2024 pp. 169 a 176; M. P. ALEJANDRO CAMACHO LATORRE, sentencia del 23 de mayo de 1950, Tomo LXVII N° 2080 a 2186 pp. 315 a 318; Juez que se apropia de cheque, M. P. JULIO SALGADO VÁSQUEZ, sentencia del 20 de abril de 1977, Tomo CLV N° 2398 (Bis), pp. 158 – 162. Juez irregularidades manejo de fondos se explica la teoría del delito continuado, M. P. LUIS CARLOS PÉREZ, sentencia del 20 de septiembre de 1973, Tomo CXLVII N° 2372 a 2377, pp. 366 – 368; Juez como ordenador de gasto de la nómina de sus funcionarios, M. P. JESÚS BERNAL PINZÓN, sentencia del 08 de marzo de 1976, Tomo CLII N° 2393, pp. 82 – 85; M. P. DANTE L. FIORILLO PORRAS, sentencia del 27 de octubre de 1981, Tomo CLXVII N° 2404, pp. 619 – 621.

⁵¹² Lo propio aconteció con un caso relacionado con un secretario de Juzgado que se apropió de dinero, en donde se expuso la siguiente cita: *“Los tratadistas (Carrara, Maggiore, Soler) enseñan que los criterios esenciales de esta especie criminosa, que sigue conservando su nomen iuris, aunque no corresponde ya en los modernos códigos a su raíz etimológica, se deben buscar: 1° en la persona; 2° en la cosa; y 3° en las condiciones de la misma. Se necesita, pues, que el agente del delito sea un funcionario público; que los objetos apropiados pertenezcan a la administración pública o hayan sido confiados a la persona que tiene facultad para recibirlos o administrarlos; y que al empleado o funcionario se le hayan entregado en razón de sus funciones. Así, el Secretario de un Juzgado podrá cometer ese delito cuando toma para sí las armas o instrumentos que hagan parte de los procesos penales que se encuentren en su oficina, porque a él le corresponde custodiar esos objetos, y es tarea propia de sus atribuciones. Pero si la Ley no lo ha facultado para recibir dinero u otros valores, no le puede exigir más responsabilidad que la que se desprende del mal uso que de ellos se haga. En este caso no es la administración pública la directamente lesionada sino el particular que hizo confianza en el empleado, quien responderá por el hecho de acuerdo con su específica definición penal (...) cometió un delito contra la propiedad y no contra la administración pública”* M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 27 de mayo de 1958, sin número de expediente, GJ, tomo LXXXVII número 2195-2196, pp. 809-815.

⁵¹³ CSJ, SP, M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 07 de mayo de 1955, Tomo LXXX N° 2154, pp. 498 – 501; temas similares se abordaron en: M. P. ANTONIO MORENO MOSQUERA,

Y la segunda, en la que se plasman de forma clara las **diferencias entre peculado y malversación**, términos que incorrectamente solían, y tal vez suelen, ser tratados de manera indistinta, dejó claro esta sentencia que aquél recae sobre bienes propios de la administración pública, mientras que en la última, no teniendo el mismo titular los bienes, sí existe una dependencia funcional:

*“En este punto es conveniente recordar, para luego sacar las conclusiones que sean, que nuestro ordenamiento penal, a diferencia de otras legislaciones (la italiana por ejemplo), no distingue, como no lo hacía el Código Penal de ese país de 1889 de donde se tomó el texto colombiano, entre el peculado propiamente dicho, y la llamada malversación. **La diferencia es clara: se presenta el peculado cuando la ofensa del delito cae sobre bienes propios de la administración pública, y malversación cuando los bienes no pertenecen a la administración pública, pero en relación con los cuales se cumple la misma dependencia funcional como en el peculado propio.** La razón para que no se formule esta distinción parece obvia; el peculado antes que todo, y por sobre todo, ofende la Administración Pública, no solamente en cuanto a su patrimonio económico, sino principalmente en cuanto a su prestigio y su regular funcionamiento (...)”⁵¹⁴. (Énfasis ajeno al texto original).*

Y en cuanto a la necesidad del daño, prosiguió: *“No tengo duda, por consiguiente, continúa NH, al repetir lo que ya dije en otra ocasión: peculado consumado sin daño efectivo es tan absurdo como decir que puede haber humo sin fuego; o sombra sin cuerpo que lo proyecta; o tejado sin paredes o puntales de sustentación. Queda claro, entonces, que de acuerdo con el ordenamiento jurídico-penal colombiano es factible la comisión de un delito de peculado aun para el caso de que el patrimonio del cual se apropia o hace uso indebido el funcionario o empleado público pertenezca o no a la Administración Pública sino a particulares, siempre, desde luego, que se den los otros elementos que configuran el reato, porque ya se dijo, la consideración fundamental para elevar a delito un tipo de conducta de esa naturaleza no es solamente la del daño patrimonial, sino principalmente, la que atañe al prestigio, al funcionamiento y al buen nombre de la Administración Pública a la cual le debe lealtad el funcionario que la presenta”⁵¹⁵.*

El cuarto escenario que debe abordarse, es el relacionado con el alcance de la acepción “uso indebido” y su estrecha relación con el término “apropiación” que sería el que con el paso del tiempo adoptarían las legislaciones posteriores; fue uno de los más importantes magistrados y tratadistas de cosecha colombiana, ANTONIO VICENTE ARENAS, quien en su paso por la Corte habría de ocuparse de tal tema:

sentencia del 24 de noviembre de 1964, Tomo CIX N° 2274, pp. 270 – 277, al analizarse el proceder de un funcionario de la Caja Agraria que se apropió de dineros a su cargo.

⁵¹⁴ CSJ, SP, M. P. JESÚS BERNAL PINZÓN, sentencia del 03 de agosto de 1976, Tomo CLII N° 2393, pp. 407 – 411. En igual sentido, con igual ponente, sentencias del 04 de abril de 1975, Tomo CLI N° 2392, pp. 81 – 87 y del 25 de noviembre de 1976, Tomo CLII N° 2393, pp. 804 – 810.

⁵¹⁵ *Ibidem*.

“El artículo 151 del Código Penal, como casi todas las disposiciones de esa obra, está redactado técnicamente. Allí, es cierto, no se hablaba de “apropiación” sino solamente de “uso indebido” de caudales u otros efectos. Pero la jurisprudencia no tardó en señalar el verdadero alcance de la norma cuando dijo que el “uso indebido” no es otra cosa que “apropiación o destinación fraudulenta de los bienes puestos bajo la guarda del funcionario público”. Y es que, en realidad, el “uso indebido” puede consistir, tanto en la apropiación como en la distracción de fondos u otros objetos. (...) La nobleza del motivo determinante (regalo de licores de propiedad del Departamento a juntas organizadoras de festejos religiosos) no elimina el delito de peculado. La infracción se consume cuando el funcionario hace uso indebido de los caudales o efectos que administra, aunque actúe con la generosa intención de hacer obra benéfica (...) Nunca puede estar al arbitrio de los funcionarios que administran fondos o bienes del erario disponer de ellos cuando les venga en gana, aunque lo hagan con motivos altruistas o de beneficencia”⁵¹⁶.

Posteriormente tales lineamientos fueron matizados, así: *“entender por tal no sólo la utilización personal del funcionario de los bienes o caudales a su cargo, acorde con la naturaleza de los mismos, sino también si al usarlos, los consume, por tratarse de bienes fungibles. “por esa razón lo mismo comete Peculado por uso indebido quien se apropia los fondos oficiales como quien los distrae para hacer préstamos, aunque los reintegre”⁵¹⁷.*

Un quinto escenario que merece la pena abordarse, es el de la diferencia del delito de peculado con otras modalidades delictivas, tal como ocurre con el abuso de confianza o la estafa que por su carácter eminentemente patrimonial generaron dudas que la jurisprudencia debió resolver:

“Entre el peculado y el abuso de confianza existen hondas afinidades. Tanto en el uno como en el otro el núcleo del tipo está conformado por la acción de apropiarse “en provecho suyo o de un tercero”, de una cosa mueble ajena que se le haya confiado al agente por un título no traslativo de dominio, o de caudales u otros bienes que por razón de sus funciones esté encargado de recaudar, pagar, administrar o guardar; y la sola diferencia entre los dos radica en el sujeto calificado necesario para que se tipifique el peculado puesto que solo por razón de las funciones que ejerce en virtud de esa calidad detenta los bienes o caudales, y no por cualquier título no traslativo como sucede en el abuso de confianza (...) En la estafa, tal como afirma el demandante, la acción típica se rige por el verbo obtener, cuyo significado es, obviamente, radicalmente distinto al de apropiarse. Obtener un provecho ilícito, en relación con bienes muebles o inmuebles, a través de artificios o engaños, quiere decir que quien procede en esa forma logra el consentimiento de su víctima para el despojo, o sea que realiza el ilícito con la colaboración de la misma. Hay. Pues, en el proceso ejecutivo de la infracción una serie de maniobras, de artificios, de engaños, que se ejecutan sobre otra persona, a diferencia

⁵¹⁶ CSJ, SP, M. P. ANTONIO VICENTE ARENAS, sentencia del 10 de abril de 1958, Tomo LXXXVII N° 2195-2196, pp. 705 – 711.

⁵¹⁷ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 20 de mayo de 1976, Tomo CLII N° 2393, PP. 239 -246.

de lo que ocurre en el peculado, en el que la apropiación se opera directamente, sin interferencias, y sin el concurso del damnificado o de persona alguna”⁵¹⁸.

Finalmente, dentro de los múltiples temas que la jurisprudencia abordó, se analizaron temas como la teoría del error⁵¹⁹; acerca del monto de lo apropiado no como elemento para la configuración del delito sino en relación con la mayor o menor pena a imponer⁵²⁰; y algunas sentencias absolutorias que tuvieron que ver con gastos relacionados con actividades de algunos Presidentes de la República de turno⁵²¹.

4. Código Penal de 1980, Ley 599 de 2000, estado actual.

4.1. Introducción

En el Código Penal de 1980 (Decreto - Ley 100), se consagraron seis modalidades de peculado que fueron: por apropiación, por uso, propio de error ajeno, aplicación oficial diferente, culposo y por extensión (arts. 133-138); por su parte, en el Código Penal del año 2000 (Ley 599), actualmente vigente, junto con las reformas introducidas a la fecha de escribirse estas líneas, se distinguen siete modalidades de peculado así: por apropiación (397), por uso (398), por aplicación oficial diferente (399), por aplicación oficial diferente frente a recursos de la seguridad social (399-A –adicionado mediante art. 23 de la Ley 1474 de 2011-), culposo (400), y culposo frente a recursos de la seguridad social (400-A –adicionado mediante art. 24 de la Ley 1474 de 2011-)

Del anterior enunciado pueden identificarse tres grupos de delitos de peculado, por una parte, un bloque conformado por aquellos que fueron tipificados en las dos legislaciones,

⁵¹⁸ M. P. FEDERICO ESTRADA VÉLEZ, sentencia del 06 de agosto de 1975, Tomo CLI N° 2392, pp. 318 – 323.

⁵¹⁹ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO RENDÓN GAVIRIA, sentencia del 08 de julio de 1960, Tomo XCIII, N° 2228-2229, pp. 283 – 285. Llamamiento a juicio en M. P. GUSTAVO RENDÓN GAVIRIA, auto del 28 de abril de 1959, Tomo XCI N° 2214, pp. 150 – 197.

⁵²⁰ CSJ, SP, M. P. GABRIEL CARREÑO MALLARINO, sentencia del 28 de noviembre de 1958, Tomo LXXXIX N° 2203 – 2205, pp. 595 – 600.

⁵²¹ CSJ, SP, M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, sentencia del 19 de octubre de 1960, Tomo N° 2230-2231 pp. 825 – 843, en donde se analizaron gastos que hizo un mandatario local para congraciarse con el Presidente Gustavo Rojas Pinilla, allí se dijo: *“Es indiscutible la facultad de los gobiernos departamentales para ordenar auxilios, con imputación a lo apropiado para “gastos imprevistos” en el respectivo presupuesto. Existe falta de prudencia administrativa en el gobernante que, más por halagar que por una real necesidad de sus gobernados, ordena auxilios para satisfacer la vanidad de un prepotente jefe de Estado, acostumbrado a las demostraciones, sinceras o no, de afecto y adhesión y a percibir generosos obsequios. Pero esa conducta, si bien no se compagina con las virtudes de prudencia que requiere el funcionario público, no reúne las exigencias tipificadoras del delito de Peculado, en ninguna de las modalidades previstas en el Capítulo I°, título III (Libro 2°) del Código Penal y en el artículo 3° del Decreto Legislativo número 1858 de 1951”*. En el mismo sentido se absolvió por gastos de salud invertidos en el presidente Alfonso López Michelsen, CSJ, SP, M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, sentencia del 11 de diciembre de 1972, Tomo CXLIII N° 2358-2363, pp. 469-472.

que son peculado por apropiación, por uso, por aplicación oficial diferente y culposo; un segundo grupo en el que se hallan los contemplados en la codificación de 1980 pero que dejaron de ser delito en la del año 2000, que son el peculado propio de error ajeno y peculado por extensión y, finalmente, un tercer grupo que contiene delitos de reciente creación, producto de una adición legislativa introducida mediante Ley 1474 de 2011, estos delitos son peculado por aplicación oficial diferente frente a recursos de la seguridad social y peculado culposo frente a recursos de la seguridad social.

Dado que la jurisprudencia es muchísimo más profusa con el primer grupo de delitos, con ellos se empezará el análisis, debiendo advertirse que dado el gran volumen de pronunciamientos que particularmente se halló frente al delito de peculado por apropiación, su abordaje se analizará desde distintos flancos, por una parte desde una óptica legislativa y, por otra, desde una jurisprudencial, esta última con diversos focos de análisis como serán los principales escándalos de corrupción, que permitirán identificar diversas líneas argumentativas y la relevancia de algunas trazas argumentativas puntuales que ameritan considerable inmersión.

4.2. El delito de peculado por apropiación

En el plano legislativo, el Código Penal de 1980 en su art. 133, modificado por el art. 19 de la Ley 190 de 1995 rezaba: *“El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o de instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración tenencia o custodia, se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de seis (6) a quince (15) años, multa equivalente al valor de lo apropiado e interdicción de derechos y funciones públicas de seis (6) a quince (15) años. Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se disminuirá de la mitad (1/2) a las tres cuartas (3/4) partes. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad”*.

Con algunas diferencias, el siguiente fue el texto del Código del año 2000: *“El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de seis (6) a quince (15) años, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad. La pena de multa no superará los cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes la pena será de cuatro (4) a diez (10)*

*años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término y multa equivalente al valor de lo apropiado*⁵²²⁻⁵²³.

Obsérvese inicialmente que la variación entre las dos normatividades se presenta en las consecuencias del delito, siendo más drástica la más reciente legislación; sobre este aspecto debe precisarse que el texto original del año 2000 también consagraba una pena de seis (6) a quince (15) años en el tipo básico de peculado por apropiación, no obstante, en el año 2004, como prelude a la entrada en vigencia de un sistema de procedimiento penal de tendencia acusatoria (ley 906 de 2004), se dictó una, por decir lo menos, absurda ley (890 de 2004), que en su artículo 14 incrementó todas las penas del Código Penal, aumentando la tercera parte en los mínimos y la mitad en los máximos, con el fantasmagórico argumento de que se necesitaba tal ampliación punitiva, a efectos de conferir herramientas a la Fiscalía General de la Nación, ante los novedosos sistemas de preacuerdos y negociaciones que introducía el novel procedimiento de orientación acusatoria; así entonces, y al margen de esta circunstancia, importa insistir en que las diferencias entre las referidas legislaciones, son más de carácter punitivo que sustancial.

Aclarado este aspecto corresponde, a efectos de lograr la mejor comprensión posible del ámbito de aplicación de este delito, abordar el plano jurisprudencial, para lo cual se harán dos divisiones, en la primera se tratarán lo que podría denominarse los principales escándalos de corrupción que llegaron de una u otra forma al conocimiento de la Corte Suprema de Justicia, para a partir de ahí identificar las más importantes trazas argumentativas sobre este delito y, en un segundo plano, se abordarán sentencias que aun cuando no ostentan la connotación en el plano mediático patrio, sí permiten subrayar importantes argumentos que refrendarán la mejor comprensión del delito.

4.2.1. Principales escándalos de corrupción en Colombia

4.2.1.1. Foncolpuertos

Tal vez el mayor escándalo de corrupción que padeció Colombia a finales del siglo pasado tuvo que ver con el proceso liquidatorio de la estatal Puertos de Colombia, en cuyo trámite confluyeron en perjuicio del erario, principalmente, tres participantes, de un lado, un gobierno ávido de recursos que necesitaba afrontar las comprobadas acusaciones de haber

⁵²² El art. 33 de la Ley 1474 de 2011, estatuto anticorrupción, señaló que los tipos penales de que tratan los arts. 246, 250 numeral 3, 323, 397, 404, 405, 406, 408, 409, **410**, 411, 412, 413, 414, y 433 de la Ley 599 de 2000 les será aumentada la pena de una sexta parte a la mitad cuando la conducta sea cometida por servidor público que ejerza como funcionario de alguno de los organismos de control del Estado.

⁵²³ Posteriormente, mediante art. 14 de la Ley 890 de 2004, por la entrada en vigencia del sistema de procedimiento penal de tendencia acusatoria, se aumentaron las penas en la tercera parte en el mínimo y en la mitad en el máximo, arrojando para el delito de peculado una pena actual que oscila entre noventa y seis (96) y doscientos setenta (270) meses.

alcanzado el poder gracias a una de las principales empresas del narcotráfico, más específicamente el otrora muy conocido, por poderoso y criminal, “Cartel de Cali”; en segundo lugar, una clase política que vio en la liquidación de la empresa estatal el potosí que satisfaría sus más perversas ambiciones y, en tercer término, la inconformidad de una masa trabajadora que a través de décadas había conseguido importantes mejoras salariales y prestacionales, pero que abocados al desorden y anarquía que imperó en la liquidación de la compañía y en la subsecuente creación del Fondo que asumiría sus pasivos (Foncolpuertos), terminaron por desbordar su más voraz codicia, logrando el incremento injustificado de sus patrimonios con el reconocimiento de prestaciones e indemnizaciones, en la gran mayoría de los casos, indebidas e ilegales. Profesionales del derecho, jueces, ex - trabajadores, funcionarios, directivos y políticos se vieron envueltos en una amalgama de corrupción tal vez sin antecedentes en el país, lo que a la postre desembocó en un desfaldo que hoy, cerca de 25 años de ordenada la liquidación de la compañía, no termina de tasarse, pero cuyas estimaciones se aproximan a decenas de billones de pesos.

Como era de esperarse, la justicia hubo de pronunciarse, con su acostumbrada tardanza, sobre distintos capítulos de esta grotesca y vergonzosa novela, hallándose múltiples pronunciamientos del Tribunal de cierre en materia penal que a continuación se condensan en seis acápite.

El primero tiene que ver con el papel que desempeñaron los jueces que en ejercicio de sus funciones reconocieron prestaciones ilegítimas y ordenaron el pago de ingentes sumas de dinero en perjuicio de las arcas públicas; dentro de este primer bloque se distingue un importante número de sentencias que sostuvieron la tesis de la disponibilidad jurídica en cabeza de los jueces cuando ordenan pagos; a continuación un aparte jurisprudencial en el que además de explicarse con suficiencia el alcance de la disponibilidad jurídica que ostentan los jueces, precisa el **momento consumativo del delito**:

“Ahora bien, en lo que tiene que ver con el momento consumativo del delito, la Sala ha sostenido que se hace necesario distinguir aquellos eventos en que la apropiación de los recursos públicos se da por vía de la disponibilidad material que el agente tiene de estos, de las situaciones en que ello ocurre por razón de la disponibilidad jurídica que sobre los bienes detenta el funcionario. En el primer evento, la conducta punible se configura en el momento mismo en que los caudales son tomados por el servidor público con el propósito de hacerlos suyos, como ocurre cuando los sustrae físicamente del lugar donde son depositados. Distinto sucede cuando la relación del agente con los recursos públicos es de índole estrictamente jurídica, como ocurre con quien los administra o puede, en razón de su cargo, darles una destinación específica (...) En estos supuestos, cuando la apropiación de los recursos públicos se perfecciona por vía de la emisión de un fallo que reconoce y ordena el pago de prestaciones inexistentes, la Corte ha sostenido que el momento consumativo del delito no está diferido a la apropiación material de aquéllos, sino que se identifica con el proferimiento mismo de la decisión. En efecto, ha discernido la Corporación que en tales eventos, la providencia judicial misma «sustrae el bien o bienes de la órbita de custodia del Estado con el ánimo de hacerlos propios o de que un

tercero lo haga» (...) y comporta un acto de apropiación que actualiza el verbo rector del tipo penal, de modo que «cuando se dicta el fallo se consuma el delito de peculado por apropiación, por cuanto en efecto allí se dispone jurídicamente del bien»⁵²⁴. (El énfasis corresponde al texto original).

De cara al juicio de reproche contra los jueces que faltan a sus deberes se adujo: “*La sindicada tomó dolosamente decisiones contrarias a la ley y que así obtuvo el pago de dineros indebidos a terceros, lo cual no nace apenas de una u otra manifestación judicial controversial, o siquiera de que de buena fe errara al aplicar la ley, sino de una serie de actos inequívocamente dirigidos a tan protorvo fin, materializados tanto en el contenido de las sentencias laborales como en la celeridad en librar los mandamientos de pago*”⁵²⁵.

Un segundo aspecto que importante espacio ocupó en los anaqueles de la relatoría de la Corte Suprema de Justicia, guarda relación con argumentaciones formuladas a propósito del **concurso de delitos entre peculado y enriquecimiento ilícito**, tema que, como se analizará en detalle líneas abajo, no es pacífico en la jurisprudencia; cuatro apartes merecen citarse:

“Finalmente, el acusado advierte la posibilidad de que se esté vulnerando el principio del non bis in idem con ocasión de que como ya fue condenado por enriquecimiento ilícito, mal podría serlo por peculado por apropiación a favor de terceros. El argumento del impugnante desconoce que el actuar por el cual se le acusa y se le condena en el presente proceso, fue por haber puesto dineros públicos en las arcas de particulares, lo cual nada tiene que ver con su enriquecimiento ilícito, por el cual fue sancionado. Distinto fuera que el planteamiento estuviera dirigido a cuestionar que se sancionara a la vez el enriquecimiento ilícito y la apropiación de dineros del Estado, los mismos en cuya cuantía precisamente se incurrió en el incremento injustificado del patrimonio del servidor público; el cual ameritaría una atención más profunda. Por tanto, no es

⁵²⁴ CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 9094 del 15 de julio de 2015, rad. 43839; en el mismo sentido sobre disponibilidad jurídica Cfr. con el mismo ponente, rad. 39417 de 2015 sent. cit.; y M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 13922 del 15 de octubre de 2014, rad. 44405; SP 15516 del 12 de noviembre de 2014, rad. 44713; sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 39323; sentencia del 06 de febrero de 2013, rad. 38963; sentencia del 28 de noviembre de 2012, rad. 39871; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 30 de abril de 2013, rad. 40701, sentencia del 20 de marzo de 2013, rad. 39391; auto del 09 de octubre de 2013, rad. 42025. M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 40651; sentencia del 11 de julio de 2012, rad. 39173; sentencia del 24 de julio de 2012, rad. 39414; M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 39353; M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 39241, sentencia del 13 de febrero de 2013, rad. 39242, sentencia del 13 de febrero de 2013, rad. 38832, sentencia del 06 de febrero de 2013, rad. 38306; sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 38289; M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 06 de diciembre de 2012, rad. 39101; sentencia del 22 de agosto de 2012, rad. 39252; M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 17 de octubre de 2012, rad. 39065; sentencia del 22 de febrero de 2012, rad. 35606; M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 10 de marzo de 2010, rad. 33435; M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 05 de octubre de 2006, rad. 25290.

⁵²⁵ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 2254 del 26 de febrero de 2014, rad. 42556.

necesario un mayor análisis para concluir que no cobra presencia la vulneración que el apelante denuncia”⁵²⁶.

De otro lado, haciendo énfasis en el carácter pluriofensivo del delito de peculado, concretó sus diferencias con el delito de enriquecimiento ilícito de servidor público, aduciendo:

“Pues bien, en el evento bajo examen, la Corporación colige que no se afecta el postulado invocado porque las conductas sancionadas en los referidos tipos penales son ontológicamente diversas, pues el enriquecimiento ilícito comporta necesariamente el incremento patrimonial injustificado del servidor público, elemento no requerido en el peculado por apropiación ejecutado en favor de terceros. Así mismo, porque el acto de apropiarse de recursos públicos es pluriofensivo, siendo posible que encaje en varias descripciones típicas, dependiendo de las circunstancias particulares de cada caso, pues las conductas pueden ejecutarse de manera independiente en el tiempo y el espacio y los recursos provenir de diversas fuentes, de forma que cuando se consolide el incremento patrimonial es factible que el atentado a la administración pública ya se haya agotado. En tal sentido, la Corporación ha señalado la procedencia del concurso entre el peculado y el enriquecimiento ilícito en los siguientes términos: Es incuestionable que entre esos dos hechos punibles puede existir concurso, que se da cuando lo apropiado y lo que ha enriquecido ilícitamente al servidor público, corresponda a haberes provenientes de distinta fuente, esto es, cuando además de lo obtenido como producto del peculado, en el incremento del patrimonio del servidor público aparezcan otros fondos diferentes, adicionales, de procedencia no justificada pero relacionable con el ejercicio de las

⁵²⁶ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 17 de julio de 2013, rad. 39336; auto del 17 de julio de 2013, rad. 39357. Merece precisarse que las principales líneas argumentativas sobre el análisis de la concurrencia entre el delito de peculado y el de enriquecimiento ilícito se halla en las siguientes sentencias: M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 05 de junio de 2013, rad. 39413; M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 17 de abril de 2013, rad. 38962; M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 35641; sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 38523; sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 38305; sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 38631; M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 06 de diciembre de 2012, rad. 39370; sentencia del 14 de noviembre de 2012, rad. 39009; sentencia del 14 de noviembre de 2012, rad. 39166; sentencia del 14 de noviembre de 2012, rad. 39352; sentencia del 10 de octubre de 2012, rad. 38221; sentencia del 10 de octubre de 2012, rad. 36512; sentencia del 12 de septiembre de 2012, rad. 38965; sentencia del 12 de septiembre de 2012, rad. 39481; sentencia del 06 de marzo de 2013, rad. 39114; M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 08 de agosto de 2012, rad. 39335; sentencia del 24 de julio de 2012, rad. 37428; sentencia del 02 de mayo de 2012, rad. 38781; M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 30 de mayo de 2012, rad. 37430; sentencia del 08 de noviembre de 2011, rad. 35731; auto del 18 de abril de 2012, rad. 38188; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 24 de agosto de 2011, rad. 36117; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 06 de marzo de 2013, rad. 39369; sentencia del 06 de febrero de 2013, rad. 38783; M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 07 de julio de 2010, rad. 32366; M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 21 de marzo de 2012, rad. 38384.

*funciones, o por razón del cargo, que se establezca como ilícita pero no exista demostración de haber sido generada por otro delito (...) (subrayas fuera de texto)*⁵²⁷.

En idéntico sentido se afirmó: *“De otro lado, la conducta de apropiarse de recursos públicos es pluriofensiva, de ahí que sea viable su adecuación a varias descripciones típicas, según las circunstancias de cada caso, ya que los actos pueden ejecutarse de manera independiente en el tiempo y el espacio, así como los recursos pueden provenir de diversas fuentes, de forma que cuando se consolide el incremento patrimonial es factible que el atentado a la administración pública ya se haya agotado: Es incuestionable que entre esos dos hechos punibles puede existir concurso, que se da cuando lo apropiado y lo que ha enriquecido ilícitamente al servidor público, corresponda a haberes provenientes de distinta fuente, esto es, cuando además de lo obtenido como producto del peculado, en el incremento del patrimonio del servidor público aparezcan otros fondos diferentes, adicionales, de procedencia no justificada pero relacionable con el ejercicio de las funciones, o por razón del cargo, que se establezca como ilícita pero no exista demostración de haber sido generada por otro delito”⁵²⁸ (subrayas fuera de texto)*⁵²⁹.

Complementando lo anterior, y refiriendo al delito base se adujo: *“Singularizando el caso del enriquecimiento ilícito, de tiempo atrás tenía ya precisado por su parte la doctrina, que la subsidiaridad en él ”.... opera de modo diverso, por cuanto en estricto sentido no se trata de que el hecho no constituya otro delito, sino de que no aparezca demostrada en concreto la comisión de uno o varios delitos cumplidos en el ejercicio del cargo” (subraya la Corporación en esta oportunidad)⁵³⁰. Por lo tanto, nada impide que una vez se configure la prueba de un ‘delito fuente’ en la génesis del enriquecimiento ilícito (en el caso que hoy ocupa la atención de la Corte, el peculado por apropiación a favor de terceros) la misma persona sea investigada y sancionada por esa conducta, sin que por ello se desconozca el principio de la prohibición de doble juzgamiento. Ello es así porque, una vez más, la inexistencia de prueba de un ‘delito base’ en curso del trámite del proceso por enriquecimiento ilícito, no equivale a fijar para siempre la condición de atípico del comportamiento que determinó el incremento patrimonial”⁵³¹.*

De lo anterior se infiere que los distintos casos en que la Corte hubo de pronunciarse sobre el concurso de delitos entre peculado y enriquecimiento ilícito, dejó claro que concurrirán ambos siempre y cuando se evidencie que el incremento patrimonial tiene fuente distinta a la que implica, *per se*, la apropiación del peculado, pues de evidenciarse

⁵²⁷ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 19 de junio de 2013, rad. 38641.

⁵²⁸ “Cfr. CSJ. Providencia del 19 de mayo de 2000, Rad. 8067”. (Cita de la sentencia).

⁵²⁹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 19 de junio de 2013, rad. 39205; en el mismo sentido: M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencias del 20 de febrero de 2013, rads. 38845 y 39176; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 39471.

⁵³⁰ CSJ, SP, sentencia de 29 de octubre de 1993, radicación No. 7906. Dicha providencia reitera las precisiones contenidas en fallo del 21 de noviembre de 1990, rad. 5007.

⁵³¹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 05 de junio de 2013, rad. 38782.

que son los mismos recursos los que fundamentan los dos delitos, habrá vulneración al principio constitucional de *ne bis in ídem*.

Un tercer aparte alude al tema de los perjuicios generados con la conducta punible, frente a un delito de ejecución instantánea como es el peculado por apropiación, al respecto se dijo:

“Sin perder de vista que se trata de un delito de conducta instantánea, la Sala ha distinguido los actos de apropiación de quien tiene la disponibilidad material de los bienes y la de quien goza de la disponibilidad jurídica, en los siguientes términos (...) La ejecución, en consecuencia, no podía hacerse en un solo acto, sino una sucesión de actos parciales finalísticamente orientados hacia la obtención del resultado típico regido por el mismo designio criminal; propósito que consistió en declarar ilegalmente que el monto de la pensión reconocida a favor de los demandantes era inferior a la que se les liquidó en su momento y, por supuesto, en ordenar que el reajuste de esas mesadas se les pagaran en adelante, periódicamente, cada mes, lo que en efecto ocurrió hasta cuando las sentencias constitutivas de prevaricato fueron revocadas.”⁵³².

En el mismo sentido, sobre desembolsos periódicos, se afirmó: *“Entonces, la apropiación de recursos públicos se concretó con el desembolso realizado por la demandada después de cada fallo, tanto a modo de retroactivo como por pagos futuros periódicos, de forma que la cuantía del peculado se vincula a la totalidad de lo ilícitamente obtenido producto de las órdenes contenidas en las sentencias cuestionadas”⁵³³.*

Un cuarto panorama se presentó en los fundamentos que sirvieron de soporte para proferir sentencia condenatoria en contra de profesionales del derecho que presentaron reclamaciones de prestaciones indebidas, al respecto se dijo:

“Por tanto, al determinador de un delito, con o sin la condición exigida para el sujeto activo, le corresponde la pena prevista para la infracción; al cómplice de un delito propio, que obviamente no necesita condición alguna y en definitiva careciendo o no de ella, le corresponde la pena prevista para la infracción disminuida de una sexta parte a la mitad. Pero al coautor, pues necesariamente el inciso final tiene como supuesto el concurso de sujetos, que realizando como suyo obviamente el verbo rector del tipo penal especial, no cuente sin embargo con la cualidad que para el sujeto activo demanda la respectiva norma, la pena que le corresponderá será la prevista para la infracción disminuida en una cuarta parte, de conformidad con el inciso final del precitado artículo 30. Así, vr. gr., si con un servidor público, un particular, concurre a apropiarse en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado, la pena que le corresponderá será la del peculado, por conservarse la unidad de imputación, disminuida en una cuarta

⁵³² CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 9087 del 02 de julio de 2014, rad. 39356.

⁵³³ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 4083 del 23 de julio de 2014, rad. 44032; En el mismo sentido: *“Delito de ejecución instantánea, pero de efectos patrimoniales diferidos pues se trata de una conducta punible que si bien concreta su resultado de consumación con la primera erogación, creó un estado antijurídico solo determinable con el paso del tiempo”* M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 26 de junio de 2013, rad. 38879.

parte, he ahí el trato diferencial, por no poseer la cualidad exigida para el sujeto activo”⁵³⁴.

Una tal argumentación convida al debate pues, por un lado, emerge por lo menos odioso que la Corte Suprema reconozca rebajas para el interviniente, que es el coautor que participa en la ejecución del delito sin ostentar las calidades exigidas para el sujeto activo calificado -en estos casos el de servidor público-, pero niegue la rebaja al determinador, también sin las calidades demandadas por el tipo penal, por haber hecho nacer la idea criminal en el autor; si bien es la misma ley la que ordena que el determinador tendrá la misma pena del autor, lo cierto es que más parece que tan incompleta regulación obedece a una omisión legislativa que pretermitió referirse al determinador sin calidades y que hoy pretende llenar la jurisdicción en claro atentado contra las garantías fundamentales.

Por otro lado, queda un sinsabor en estas interpretaciones de la Corte por su poco garantismo y ese desmedido apego a la interpretación exegética de las normas; pero más aún, cuando se observa que tales interpretaciones más que contener un juicioso análisis dogmático de las formas de participación en la legislación colombiana, lo que realmente ocultan es un propósito de evitar la prescripción de la acción penal que devendría al reconocer estas rebajas, circunstancia que se evidencia como un lacónico intento de subsanar la mediocridad estatal, paliativo que no sólo NO reivindica las garantías de un Estado Social de Derecho, sino que, muy por el contrario, lo que genera es un verdadero atentado en perjuicio de las garantías de los ciudadanos⁵³⁵.

Finalmente, ha de aludirse que en este escándalo de corrupción la Corte se pronunció también sobre el delito imperfecto cuando no se alcanzaron a cobrar algunas actas de conciliación, esto es, cuando *“por razones ajenas a la voluntad de aquéllos los cobros*

⁵³⁴ CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 10987 del 20 de agosto de 2014, rad. 43771.

⁵³⁵ Esta circunstancia también se evidencia en casos como el acontecido en la siguiente sentencia: CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, AP 6379 del 22 de octubre de 2014, rad. 44714; en donde se terminó por condenar por el delito de peculado en tentativa a una abogada, acusada inicialmente por estafa, fraude procesal y falsedad y, luego de una nulidad, tal calificación jurídica mutó a la de determinadora de peculado, que no interviniente, casualmente porque con esta última imputación devenía la prescripción de la acción penal. En el mismo sentido se adujo: *“El título de imputación predicado para los profesionales del derecho se basó en que determinaron a los servidores públicos para que al suscribir las actas de conciliación se comprometieran indebidamente los caudales públicos, de ahí que resulte vano el cómputo que hace el recurrente para exhibir un término prescriptivo especial (...)”* M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 14005 del 15 de octubre de 2014, rad. 37074; y en un llamativo juego de palabras se indicó: *“En este punto, bien está recordarle al demandante, de cara a los elementos normativos del tipo penal de peculado por apropiación, que no porque la determinadora haya sido la beneficiaria acreditada del dinero que ilegalmente le fue reconocido, se podría asumir, por ese hecho, la calidad de autora material de la infracción, pues, se insiste, ella no tenía la custodia del mismo y, de otra, tal como lo expresa el artículo 397 del Código Penal, el sujeto activo calificado del injusto puede apropiarse en provecho propio o de un tercero de los bienes del Estado, cuestión que habilita la posibilidad de que el autor material no sea necesariamente quien perciba el valor de lo indebidamente apropiado”* M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, AP 2269 del 30 de abril de 2014, rad. 41146.

que pretendían hacer con esos títulos no se concretaron al descubrirse la farsa”⁵³⁶; y también sobre la importancia del bien jurídico tutelado que es la Administración Pública⁵³⁷.

4.2.1.2. Cajanal

En similar escenario al establecido en la liquidación de la estatal Puertos de Colombia (caso Foncolpuertos), se presentaron serias irregularidades en el reconocimiento, liquidación y pago de pensiones de jubilación a cientos de profesores que recibían sus mesadas de la Caja Nacional de Previsión (Cajanal), la Corte ha tenido la oportunidad de pronunciarse, fundamentalmente y en relación con las defraudaciones estatales, en tres escenarios; en primer lugar, de cara al papel que desempeñaron algunos docentes durante el trámite de la reclamación de pretensiones indebidas, particularmente la conocida como “pensión gracia” señalando:

“-Citando a la primera instancia- Conocido es que la docente sabía de los requisitos legales para acceder a la pensión gracia, así que no es viable predicar que haya sido sometida a engaño por parte de NC, ni que simplemente confió en ella sin ser conocedora del actuar irregular de la supuesta abogada, aceptando pagarle una suma desproporcionada por efectuar una solicitud de reconocimiento pensional a sabiendas de que no tenía derecho a ello”⁵³⁸.

Un segundo escenario tiene que ver con la reiteración jurisprudencial sobre la disponibilidad jurídica que ostentan los jueces al ordenar pagos prestacionales a entidades públicas:

“Por el contrario, es evidente que la imputación que por el delito de peculado se hizo en el fallo impugnado, se sustentó en la relación funcional del entonces juez sobre los dineros de Cajanal que por virtud de orden judicial embargó, generándose por dicho acto jurídico la disponibilidad jurídica de los mismos durante el trámite de los procesos que se adelantaban, hasta cuando ordenó su ilícita entrega a terceras personas. (...) Como queda visto, no se trata entonces de una estricta atribución de competencia que deba estar determinada en la ley frente al “recaudo” y/o “administración” de los bienes públicos por parte del servidor

⁵³⁶ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTÍZ, sentencia del 28 de mayo de 2013, rad. 36090.

⁵³⁷ CSJ, SP, rad. 39353 de 2014, sent. cit. Igual sentido M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 39333.

⁵³⁸ CSJ, SP, MM. PP. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ y AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 07 de diciembre de 2011, rad. 37696; en esta misma providencia se hace un análisis sobre la figura del determinador y del interviniente en el delito de peculado, precisando una circunstancia que llama la atención: *“De esa manera, surge evidente que en el presente caso la disminución que se reconoció a los procesados determinadores del peculado por apropiación, por el hecho de no reunir la calidad especial de servidores públicos, esto es la establecida para el “interviniente”, por ser contraria a la debida sustancialidad, no vincula para la contabilización del término de prescripción, pues los efectos de esa equivocación no pueden trascender más allá de lo ya consolidado, que se refleja en la dosificación punitiva establecida en la sentencia, que no puede ser desconocida por la Corte en salvaguarda del principio de no reformatio in pejus (...)”.*

*público, como pretende hacerlo ver el argumento de impugnante. Por el contrario, cuando el funcionario, por razón de sus funciones, interviene en la administración del bien y esa relación jurídica lo ubica en situación de ejercer un poder de disposición sobre el mismo, empleándolo para su apropiación, sin duda incurre en el delito de peculado*⁵³⁹.

Finalmente, el tercer escenario guarda relación con los abogados que se encargaron de cobrar las indebidas prestaciones “*Sobre el particular constata la Corporación que los censores no proceden a explicar con claridad, por qué para ese momento el pago de las prestaciones laborales a los docentes resultó legal y ajeno a la configuración del delito de peculado por apropiación, en cuanto es evidente que carecía de objeto y causa lícitos. (...) Igualmente se encuentra, en cuanto atañe a la determinación del delito de peculado por apropiación, que el casacionista razona cual si se tratara de una legítima conducta de demanda de protección para derechos fundamentales de los docentes, cuando el devenir probatorio de la actuación dista mucho de ello y, por el contrario, permite colegir que una millonaria defraudación del Estado como la investigada, conseguida a partir de la falsedad material in integrum de un fallo de tutela, no tiene lugar en el marco de cándidas directrices al interior de una oficina de abogados y con total desconocimiento de cómo y por quién o quiénes se concretaría el objetivo económico ante la entidad supuestamente accionada*”⁵⁴⁰⁻⁵⁴¹.

4.2.1.3. Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)

El hoy extinto Departamento Administrativo de Seguridad (DAS), era la entidad gubernamental encargada de adelantar labores de inteligencia, función que evidentemente emerge necesaria en cualquier Estado de Derecho, pues temas sensibles como la seguridad nacional o la identidad de agentes encubiertos merecen un especial y privilegiado tratamiento; no obstante, tales prerrogativas, dada justamente su importancia, en manera alguna pueden ser usadas para fines indebidos.

Durante el segundo lustro de la primera década del milenio, un hecho tal vez sin antecedentes se presentó en el plano nacional, la Corte Suprema de Justicia inició indagaciones penales en contra de varios parlamentarios por sus, en ese entonces, presuntos vínculos, que posteriormente el tiempo se encargaría de acreditarlos, con los denominados grupos de autodefensa más conocidos como paramilitares, en un fenómeno que terminó por llamarse la “parapolítica”. Decenas de congresistas, en su inmensa

⁵³⁹ CSJ, SP, M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 23 de marzo de 2006, rad. 19934.

⁵⁴⁰ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, SP 15461 del 12 de noviembre de 2014, rad. 43582.

⁵⁴¹ Contra los abogados que fraguaron el saqueo a la entidad también se confirmaron en sede de CSJ, sendas sentencias por otros delitos así: por enriquecimiento ilícito, CSJ, SP, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 24 de julio de 2013, rad. 38910, y M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 07 de marzo de 2012, rad. 37737; y por falsedad y fraude procesal: M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 22 de mayo de 2013, rad. 37498.

mayoría de la bancada del gobierno de turno y que fueron respaldos incondicionales y necesarios en su llegada al poder, terminaron privados de la libertad y posteriormente condenados.

Paralelamente a los prolegómenos de tales investigaciones, la prensa denunció relaciones de algunos magistrados de la cúpula del poder judicial con personas involucradas directamente con el delito de narcotráfico, vínculos que dada la vergonzosa inmunidad de la que gozan en Colombia el Presidente de la República, los magistrados de las altas Cortes y el Fiscal General de la Nación, jamás fueron investigados⁵⁴².

En lo que se ventiló como una guerra de poderes, la inteligencia nacional se volcó a investigar los vínculos de estos magistrados con la mafia, desbocándose posteriormente a ámbitos que no correspondían con los hechos inicialmente denunciados, pues se infiltraron las Salas de decisión de la Corte Suprema de Justicia y se empezaron a investigar periodistas y abogados que no eran de los afectos del gobierno central.

Por tales hechos terminaron investigados la directora del DAS y el Director del Departamento Administrativo de la Presidencia, entre otras razones por destinar recursos oficiales para el desarrollo de algunas de las ilícitas actividades; aun cuando la defensa de los implicados pretendió justificar esas labores de inteligencia en los presuntos ilegales vínculos entre la cúpula del poder judicial y el narcotráfico, tales excusas no tuvieron eco en el Tribunal que los juzgó.

En la sentencia condenatoria proferida contra la directora del DAS y el Director del Departamento Administrativo de la Presidencia, se concluyó, entre otros muchos corolarios, que se hizo uso indebido del rubro correspondiente a la partida de gastos reservados del DAS para adelantar ilegales labores de inteligencia, tal fue la conclusión de la Corte en esa materia. Por tal motivo, y aun cuando la merma patrimonial ascendió a 20 millones de pesos, se impusieron 86 meses de prisión; recuérdese la principal conclusión:

“Se incentivó a estas personas con el pago de dinero proveniente del rubro de gastos reservados del DAS o con el obsequio de productos energéticos que presuntamente (...) distribuía, llegando a entregar en forma gradual hasta ocho millones de pesos a cada una de las fuentes de acuerdo con la importancia de la información que recopilaban, datos con los cuales la agente encubierta elaboraba informes y documentos institucionales con los que a través de otro agente del DAS que fungía como oficial de caso, le reportaba los resultados a su jefe inmediato que era (...), quien a su turno mantenía al tanto al Director General de Inteligencia, (...). Este último informaba a MPH y seguidamente se definía si la información se pasaba a la subdirección de análisis para

⁵⁴² Dado que la Constitución establecía como órgano para la investigación de estos funcionarios a la Comisión de Acusaciones que nunca funcionó, recientemente se tramitó en el Congreso un Acto legislativo que creó el Tribunal de Aforados para investigar a estos altos funcionarios, mismo que actualmente se encuentra en análisis por parte de la Corte Constitucional.

la elaboración del correspondiente documento de inteligencia que finalmente era difundido a la Presidencia de la República (...) añadió el declarante que para poder extraer esos recursos del rubro de gastos reservados del DAS, se debió imputar la salida de ese dinero a otro caso ya existente relacionado con los vínculos de un dirigente indígena con la guerrilla, de tal manera que el pago apareciera justificado. (...) Aquí es diáfana la ilegalidad de la acción desplegada por MPH, toda vez que fue ella quien dispuso que el DAS hiciera el pago a un particular con recursos públicos, pues el dinero provenía del rubro de gastos reservados de la entidad, por un motivo que no se originó en un procedimiento legítimo de inteligencia, de lo cual la citada estaba enterada, puesto que desde el momento mismo en el que dispuso el acopio de información de YMP, supo que la intención no era precisamente la de preservar la seguridad del Estado porque la excongresista representara un peligro para la institucionalidad, sino la de desprestigiarla, debido a que fue YMP, quien reveló a la opinión pública cómo se había surtido la votación para el proyecto de reelección presidencial (...) La disposición de los recursos públicos, concretamente del rubro de gastos reservados que era de donde se financiaban los pagos por información, era una función propia del Director del Departamento, pues era este funcionario y no otro el que determinaba en qué casos y por qué monto se pagaban las recompensas, así como hacer gastos reservados cuando las necesidades de la entidad lo impusieran”⁵⁴³.

4.2.1.4. El carrusel de la contratación de Bogotá

A uno de los tantos políticos que han sido condenados por corrupción en este país, se le escuchó una frase que representa con holgura la lúgubre realidad de la contratación pública a lo largo del territorio nacional; manifestó el mentado personaje que en este país es más rentable la contratación que el narcotráfico; nefasto veredicto para una Nación en la que el tráfico de sustancias ilícitas no sólo se ha consolidado como el combustible de una guerra que completa varias décadas, sino que ha sido la causa de miles de tragedias en todas las escalas sociales.

De la mano con ello, el poder de las castas políticas en Colombia ostenta tal raigambre, que se hereda como en los sistemas monárquicos; los descendientes de aquellas personas que han llegado a ocupar importantes dignidades públicas, en poco tiempo acceden a los mejores cargos de la Administración Pública, con el único talento que implica el llevar un apellido y enquistándose de tal forma que ni la torpeza ni la corrupción parece poderlos sacar de la escena política, dejándoles, luego de su vertiginoso ascenso en el sector público, como único legado, parafraseando al tango, “la vergüenza de haber sido y el dolor de ya no ser”.

Para el año 2008 la izquierda colombiana alcanzaba, por segunda vez consecutiva, la alcaldía de la capital del país, segundo cargo en importancia de elección popular; el ganador de las elecciones, un miembro de una casa política de trayectoria, nieto de un

⁵⁴³ CSJ, SP, M.M. PP. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO y EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 5065 del 28 de abril de 2015, rad. 36784.

expresidente de la República, perfilaba una próspera carrera política que lo encajaba, así lo vaticinaban muchos, en el camino que lo llevaría a la primera dignidad del país.

No obstante, a escasos dos años de su mandato, otra vez la prensa nacional, bastión en la denuncia de la corrupción, destapaba un escándalo que con el paso de los días terminó por involucrar a contratistas, concejales, senadores de la República, secretarios de despacho y directores de entidades descentralizadas del plano local de Bogotá y hasta funcionarios de organismos de control, novela trágica que terminó conociéndose como el “Carrusel de la Contratación”.

El sometimiento a la justicia de contratistas y servidores públicos evidenció que se habrían pagado millonarios sobornos, conocidos como tajadas o coimas, a efectos de obtener la adjudicación de contratos públicos, evidentemente con costos inflados, pues de los dineros públicos debían pagarse, adicional a las obras a realizar, las millonarias comisiones; la codicia desmesurada de muchos de los contratistas que recibieron formidables caudales como anticipos para la realización de importantes proyectos, terminaron por apropiarse de los recursos dejando obras inconclusas por lo que los bogotanos debieron pagarlas nuevamente.

Se dio apertura a múltiples investigaciones por cuenta de tal escándalo de corrupción, varios contratistas y funcionarios aceptaron su responsabilidad en el saqueo a las arcas distritales, a la fecha de escribirse estas letras el entonces alcalde mayor fue condenado en primera instancia a una pena de dieciocho años de prisión, sentencia no firme por lo que aún conserva su presunción de inocencia y, dada la falta de calidad foral de la mayoría de los involucrados, escasos pronunciamientos ha dictado la CSJ en casos en los que si bien no se acusó puntualmente por el delito de peculado por apropiación, sí se presentaron consideraciones sobre ese particular⁵⁴⁴.

Se hace referencia a la sentencia anticipada a la que se acogió un ex – congresista por los delitos de enriquecimiento ilícito y tráfico de influencias, sentencia en la que se aludió a una famosa expresión utilizada en el escenario de la corrupción conocida como “cvy” que significa “como voy yo”; exponiéndose algunas consideraciones sobre la concurrencia de delitos contra la Administración Pública con el delito de enriquecimiento ilícito, recuérdese:

“De vieja data la Corte Suprema de Justicia viene afirmando la viabilidad jurídica de que concursen de manera efectiva el delito de enriquecimiento ilícito con delitos que

⁵⁴⁴ Por estos mismos hechos resultó condenado en la CSJ el hermano del alcalde mayor, quien en su condición de Senador de la República participó en el desfalco a la ciudad. Si bien no se le encontró responsable del delito de peculado, sí fue condenado a catorce (14) años por ser encontrado autor de los delitos de concusión y tráfico de influencias y como determinador del delito de interés indebido en la celebración de contratos. M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, SP 14623 del 27 de octubre de 2014, rad. 34282.

afecten el bien jurídico de la administración pública, en la medida que dentro de la globalidad que implica este bien jurídico se encuentran plenamente diferenciados otros intereses jurídicos que merecen tutela judicial y no quedan desplazados (...) En tal sentido, existen una serie de intereses concretos que no necesariamente por el hecho de estar inmersos en el genérico bien jurídico de la administración pública, pierden su identidad o autonomía de cara a la intencionalidad del legislador al tipificar conductas que reporten violación a esos intereses⁵⁴⁵. Por ejemplo, el peculado, que propende por la protección del patrimonio del Estado; el de concusión, que protege la legitimidad del ejercicio del poder estatal; el de celebración indebida de contratos, que vela por la transparencia de la contratación; el tráfico de influencias, que censura atentados contra la independencia de servidores públicos; el cohecho, que propende por la absoluta igualdad en la prestación del servicio público; el prevaricato, que sanciona los agravios al incorrecto funcionamiento de la administración; entre otros, son muestra de la presencia de particulares intereses que diferencian uno u otro tipo penal. (...) cuando lo recibido significa a su vez un incremento patrimonial, en ese mismo momento el comportamiento se torna en pluriofensivo.⁵⁴⁶ Y en similar sentido habría de concluirse: (...) Ese agravio, que atenta contra la administración pública, deslegitima no sólo a quienes representan los intereses de los gobernados en la rama legislativa, sino colocan en serio desprestigio la actividad estatal en el desarrollo de obras públicas que deben estar inspiradas en los principios de confianza honradez, honorabilidad, transparencia y oportunidad para todos. Tan desviado proceder genera un clima de incertidumbre en el desarrollo de las demás actividades, pues dudará la ciudadanía que esos altos y nobles fines sean la guía de la contratación pública⁵⁴⁷.

4.2.1.5. Agro Ingreso Seguro (AIS)

Un joven, brillante y ambicioso Ministro de Estado, cuya alta dignidad logró de manera vertiginosa en el año 2006, presentó al Congreso de la República un proyecto de ley para crear un programa conocido como Agro Ingreso Seguro (AIS), concebido como una política pública que buscaba mermar los efectos de la firma de un Tratado de Libre Comercio (TLC) con los Estados Unidos de Norte América, y que habría de tener dos componentes, por un lado, ayudas directas temporales destinadas a apoyar a sectores sensibles para reforzar la competitividad y, por otro, incentivos permanentes a la productividad.

La prensa denunció inicialmente que tales subsidios se estaban repartiendo a acaudaladas familias de la Costa Atlántica, desconociendo los propósitos fundamentales de AIS y, posteriormente, pondría de presente que el Ministro, enceguecido por su quimérico propósito de alcanzar la Presidencia de la República, estaría repartiendo los dineros

⁵⁴⁵ “Cita contenida en la sentencia del 29 de agosto de 2002, en proceso con radicación No. 16.052”. Cita de la sentencia.

⁵⁴⁶ “Auto del 28 de mayo de 2008, radicación 29.705. Tesis igualmente sostenida en sentencia del 3 de junio de 2009, dentro de esta misma radicación”. Cita original del texto reseñado.

⁵⁴⁷ CSJ, SP, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 27 de septiembre de 2012, radicación 37322.

públicos a personas que posteriormente financiarían su campaña presidencial; el joven Ministro, prestantes familias y hasta una reina de belleza terminaron involucrados en este escándalo de corrupción.

La Corte Suprema de Justicia, en el juicio que le adelantó al Ministro, lo encontró responsable del delito de peculado, atendiendo, principalmente, las siguientes consideraciones:

“(...) para la configuración del aludido tipo penal es necesario que concurran la calidad de servidor público y la potestad de administración, tenencia o custodia de los bienes en razón de las funciones que éste desempeña y, además, el acto de apropiación, bien sea a favor propio o de un tercero, lesivo del bien jurídico de la administración pública, en tanto representa un detrimento injustificado del patrimonio estatal (...) Está demostrado, entonces, que en los convenios referidos el doctor AFA comprometió y entregó dineros públicos correspondientes al presupuesto asignado al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural (...) La falta de planeación unida a ese propósito, determinó, como era previsible, la entrega indiscriminada de subsidios, sujeta siempre a la voluntad del Ministro, quien aseguró el control de esos recursos a través de la modalidad contractual elegida (...) el Ministro conservó su disponibilidad jurídica, es decir la facultad de manejarlos en razón de sus funciones, así materialmente no estuvieran a su disposición (...) Conclusión necesaria de lo expuesto hasta aquí, es que el doctor AFA además de comprometer los recursos del erario en los convenios (...), ordenó su entrega al IICA, pero mantuvo respecto de ellos su disponibilidad jurídica, ejercida a través de la Unidad Coordinadora de AIS, los comités administrativos de los convenios y, en especial, mediante la definición de unos términos de referencia que permitieron ubicar ilegalmente los subsidios en específicos sectores, en detrimento de otros actores del agro (...). Seguidamente, en punto a la antijuridicidad del delito adujo “Impera señalar en este análisis que el Estado, como director general de la economía”⁵⁴⁸, tiene la obligación de proporcionar a todos los individuos, en especial a los de menores ingresos, los instrumentos necesarios para lograr su integración al desarrollo económico, a fin de alcanzar, entre otros propósitos, la reducción de la pobreza y la desigualdad, el mejoramiento de la calidad de vida, la distribución equitativa de las oportunidades, el acceso efectivo a los bienes y servicios básicos y la promoción de la productividad y competitividad. A ello se llega a través de un manejo responsable y transparente de los recursos estatales y, por tanto, la entrega de los subsidios del programa AIS en la forma descrita a un grupo de particulares, lesiona el bien jurídico de la administración pública a cuya protección se orienta el tipo penal del peculado por apropiación”⁵⁴⁹.

4.2.1.6. Parapolítica

En un fallido intento por justificar lo inexcusable, suele atribuirse a los grandes flagelos de este país un origen razonable, noble o altruista, mismo que, con independencia de si es o no veraz, en nada puede mermar, aminorar y mucho menos justificar sus

⁵⁴⁸ “Artículo 334 Constitucional”. Cita de la sentencia.

⁵⁴⁹ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, SP 9225 del 16 de julio de 2014, rad. 37462.

consecuencias; de esta manera a un joven, presuntamente inteligente, sometido a las circunstancias y dificultades que su humilde cuna le brindó, en manera alguna puede aplaudírsele que se hubiese convertido en el mayor capo de la historia; se hace referencia a Pablo Escobar, leyenda del narcotráfico en el mundo, por cuya cuenta documentales, novelas, películas y ríos de tinta se han publicado, en una suerte de protagonismo que, fruto de un mercadeo insaciable y desmedido, pareciera llevarlo a la idolatría y no a la gran vergüenza que merecidamente le corresponde.

Lo propio acontece con dos de los principales grupos ilegales armados por cuya cuenta han corrido caudales de sangre, lágrimas y sufrimiento; por una parte están las guerrillas, cuyo origen pretende justificarse en ideales políticos que propendían por reformas sociales en pro de un país más justo, como respuesta al yugo y corrupción de una clase política dominante que merecía ser derrocada; por otra parte están los grupos de autodefensa, también llamados paramilitares, cuya génesis pretende cimentarse sobre el noble postulado de una legítima defensa colectiva de un pueblo que, azotado por los abusos de las guerrillas y del abandono infame de un Estado incapaz de brindar seguridad, debió tomar las armas por sus propias manos y hacer justicia por cuenta propia.

Insístase, con absoluta independencia de si es cierto o no el propósito noble que se aduce, lo innegable es que todos estos actores una vez deleitaron las mieles del poder, dejaron atrás, muy remotamente, sus altruistas causas, y ya embriagados del señorío y autoridad que le confirieron los fusiles, procedieron a cometer los más siniestros y despiadados atropellos contra la humanidad, con una magnitud que desbordó con creces los límites de la más fértil imaginación.

Importa para el desarrollo de estas líneas ocuparse brevemente de algunos pronunciamientos dictados en relación con el fenómeno del paramilitarismo, dado que allí se han presentado algunas elucubraciones sobre el patrimonio público y, de manera más puntual, sobre el delito de peculado; para tal propósito ha de reseñarse que tal empresa criminal creció desde finales del siglo pasado y hasta comienzos del que ahora cursa, de una forma acelerada, circunstancia que conllevó a que se permearan los principales estamentos y esferas sociales del país, en donde funcionarios públicos de todo orden, empresarios, y hasta religiosos terminaron arrodillados ante ese poder inminente y descomunal que ostentaba el paramilitarismo.

En el año 2005, en un hecho sin precedentes en la historia de Colombia, los Magistrados de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, con una actitud que verdaderamente puede catalogarse de heroica, procedieron a iniciar sendas investigaciones contra los parlamentarios que llegaron al poder gracias a sus vínculos con la organización criminal, ordenando capturas y profiriendo con el tiempo importantes condenas contra los otrora

padres de la patria⁵⁵⁰. Ajeno a aplaudir tan importante proeza, o a avalar las también válidas críticas que al actuar de la Corte se le reprocharon en distintos estamentos, merecen citarse dos sentencias que además de tratar principalmente el fenómeno paramilitar, abordaron temas relacionados con el delito de peculado⁵⁵¹.

La primera tiene que ver con la condena a un ex – gobernador del departamento de Sucre, región completamente azotada por el fenómeno paramilitar, en cuya condena a cuarenta (40) años de prisión, pues adicionalmente se probó la determinación en la comisión de un homicidio, se expusieron importantes consideraciones sobre el fenómeno paramilitar y cómo servidores públicos de todo orden terminaron por destinar recursos públicos a la financiación de la organización criminal, recuérdense algunas líneas:

“(…) en virtud de la designación como administradora de los recursos de regalías, efectuó en el año 2001 un segundo pago por la suma de \$478.669.719, con el propósito de beneficiar a las autodefensas con asentamiento en aquella región. En uno y otro caso, los recursos utilizados para el pago de dichos contratos provenían del rubro correspondiente a las regalías petroleras asignadas al municipio de Santiago de Tolú. Ahora bien, el tema materia de debate en torno a la configuración del delito de peculado, se centra en dilucidar si el procesado efectuó el pago de los 15 contratos señalados en cumplimiento de un mandato judicial y si lo hizo para favorecer a las AUC (...) Pero, lo que definitivamente contribuye a despejar cualquier duda acerca de los nexos de los miembros de las AUC y algunos funcionarios públicos, entre ellos el procesado SAS, es el testimonio rendido ante la Sala por ECT, alias DV, jefe político de las autodefensas que operaban en aquella región del país, quien de manera precisa señala la forma cómo esa organización ilegal penetró la administración local y departamental en los distintos niveles, en su empeño de “refundar la patria” según lo expresado por los grupos paramilitares en el denominado “pacto de ralito”, un proyecto criminal al que se concertaron servidores públicos que pusieron a su servicio el cargo que ostentaban y lo funcional del mismo, en claro detrimento del erario público, la institucionalidad democrática y la consecuentemente pérdida de legitimidad del Estado (...)”⁵⁵².

⁵⁵⁰ En el año 2010 la CSJ publicó un libro titulado “*Procesos contra aforados constitucionales – Parapolítica-*”, en donde se hizo una recopilación de autos y sentencias dictadas a propósito de tal línea investigativa. Libro disponible en el siguiente link de la página de la Corte: <http://190.24.134.121/webcsj/Documentos/Revistas/Libro%20parapol%C3%ADtica%20CSJ.pdf>.

⁵⁵¹ Sobre el proceder de la Corte se presentaron válidas críticas relacionadas con posibles violaciones de derechos fundamentales de los procesados, como el juzgamiento en única instancia, el hecho de que hubiesen sido investigados, acusados y condenados por la misma Sala Penal; hechos relacionados con la valoración sesgada de algunos testimonios y una muy controvertible decisión, por medio de la cual de forma intempestiva ordenó asumir exclusiva y excluyentemente la competencia de la investigación y juzgamiento de todos los congresistas, sin permitirse que por la renuncia al fuero pudiesen ser investigados y juzgados con las garantías propias de quienes no son aforados.

⁵⁵² CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 11 de septiembre de 2013, rad. 35954. En esta misma sentencia se hizo alusión a un estudio de la Universidad Nacional de Colombia, como fundamento para la siguiente conclusión: A este respecto, analistas y estudiosos del paramilitarismo en Colombia coinciden en señalar, que es el fenómeno militar, social, económico y político de mayor crecimiento en los últimos años, de mayor efectividad criminal en toda su extensión, en cuyo accionar ha consolidado una economía de guerra sustentada sobre las prácticas

La segunda sentencia, dictada contra un verdadero varón regional que ocupó la dignidad de Senador de la República por varios lustros, y que adicionalmente al peculado también fue encontrado responsable de una masacre a un grupo de campesinos, y por ende condenado a la máxima pena posible en ese entonces, 40 años de prisión, refirió también a la financiación de los grupos paramilitares con dineros públicos; al respecto se dijo:

“El cargo que pesa en su contra por el delito contra los recursos públicos tiene que ver con aquel contexto y sería indicativo de su voluntad dolosa de fomentar, desde su posición de poder, la llegada de dineros del Estado para el financiamiento del grupo paramilitar de la Mojana en su etapa inicial. (...) Si se demostró que el senador AGR fue parte del colectivo que determinó la creación de la cuadrilla de delincuentes -como se concluyó en el primer capítulo de esta providencia- y si envió junto con SAS \$32.000.000 con esa finalidad al parqueadero Almirante Padilla -conforme lo sostuvo CP-, es claro que el acá enjuiciado formaba parte del acuerdo criminal y que la decisión de obtener una porción del dinero que se requería del contrato del terraplén lo implica penalmente como determinante e igual a los demás del grupo que, en presencia del alcalde de Sucre (Sucre), establecieron que esa sería una de las fuentes para conseguir los recursos necesarios que se destinarían al protervo objetivo. No se concluye que AGR se haya apropiado de los recursos, pues verídico resulta que no tuvo contacto ni jamás ostentó la disposición funcional con éstos. A pesar de su calidad de servidor público, frente a los recursos objeto de desvío era un verdadero extraneus por no existir relación alguna funcional entre su cargo o posición y el deber de custodia, tenencia, cuidado o administración de los mismos. La solución jurídica que se impone -como se dijo- es imputarle el peculado por apropiación a título de determinante, figura dogmática sobre el nivel de intervención criminal en un hecho que es plenamente compatible (...)”⁵⁵³.

4.2.1.7. Fidupetrol

Sin el más mínimo asomo de duda puede afirmarse que dos de las instituciones más sólidas y más generosas que introdujo la Constitución Política de 1991, para lograr los fines de un Estado Social y democrático de Derecho, fueron la Corte Constitucional y la

del narcotráfico, el secuestro, la extorsión, el hurto de combustible, **la apropiación de recursos oficiales, especialmente de carácter municipal y departamental**, entre otras, tal como lo puntualiza un estudio adelantado por la Universidad Nacional “(...) Parte importante de los recursos de las regalías petroleras encontraron un nuevo actor demandante de estos presupuestos, que se sumaba a las contribuciones que las empresas transnacionales petroleras y de contratistas de esta industria asumían para el sostenimiento de fenómeno y de su propia seguridad” la cita de la sentencia es la siguiente: “La Economía de Guerra Paramilitar: Una Aproximación a sus Fuentes de Financiación., por Carlos Medina Gallego, Docente Investigador de la Universidad Nacional, en la página web:

www.scielo.unal.edu.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid...es.

En el mismo sentido GARAY Salamanca Luis Jorge, Eduardo Salcedo-Albarán, otros. La reconfiguración cooptada del Estado: Más allá de la concepción tradicional de captura económica del Estado. Versión electrónica disponible en:

<http://www.transparenciacolombia.otg.co/Portals/0/Captura%20%del%20Estad.pdf>.”

⁵⁵³ CSJ, SP, sin Magistrado Ponente, sentencia del 23 de febrero de 2010, rad. 32805.

acción de tutela, una y otra estrechamente relacionadas entre sí. Tal tribunal constitucional, en su condición de guardián del texto superior, en sus orígenes emitió profundas y valiosas jurisprudencias que permitieron al menesteroso acceder a condiciones mínimas de salud, educación y demás necesidades básicas, y al oprimido por los atropellos de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, reivindicar sus derechos.

Sin ambages puede afirmarse también que quienes conformaron aquella Corte en el primer lustro de la década de 1990, fueron importantísimos juristas que llegaron a la cúspide de la justicia como resultado del mérito y nunca como consecuencia de componenda, arreglo o recomendación política alguna; en aquella temporada las virtudes de estos honorables jueces permitieron un verdadero desarrollo jurídico, sembrando unas raíces tan sólidas que a pesar de los cambios sufridos en el seno de la corporación, aún hoy gozan de importante vigencia.

Con tristeza debe reconocerse que, salvo muy contadas excepciones, el criterio del mérito se dejó de lado y, desafortunadamente, hoy no llegan a la Corte los mejores juristas sino quienes mejores influencias políticas ostentan; tal circunstancia desemboca en situaciones como la desmejora en la calidad de las providencias, la inestabilidad en la seguridad jurídica y, lo más grave, en la aparición de presuntos hechos de corrupción que no eran ni siquiera imaginables en los orígenes de la Corporación.

Hace pocos meses la Corte Constitucional fue portada en varios noticieros, periódicos y revistas, pues se denunció que alguno de sus miembros habría exigido sobornos para seleccionar una acción de tutela para su revisión, misma que beneficiaría a una Fiduciaria de nombre Fidupetrol; luego del barrido por la jurisprudencia de la Corte Suprema, se halló el fallo de carácter penal que pretendía atacar la Fiduciaria ante la Corte Constitucional, vía acción de tutela, del cual valen extraerse las conclusiones que a continuación se mencionan.

Inicialmente, se trató el tema de la disponibilidad jurídica de los Gobernadores frente al tesoro departamental, haciendo especial énfasis, en el caso concreto del departamento de Casanare, que de acuerdo con la ordenanza 102 del 20 de diciembre de 1996, las inversiones financieras debían efectuarse bajo criterios de rentabilidad, solidez y seguridad en condiciones de mercado y que independientemente de que se trate de excedentes de tesorería, es innegable la disponibilidad jurídica del primer mandatario local, pues la administración y custodia de los fondos públicos era su competencia pues es, justamente, el ordenador del gasto en su localidad.

Por una parte, se identificaron las operaciones adelantadas con la fiduciaria Fiduagraria, que ascendieron a una suma cercana a los treinta y ocho mil millones de pesos (\$38.000.000.000) en la que los representantes de algunas sociedades que adelantaban proyectos aparentemente sólidos cedían los derechos económicos derivados de la

ejecución de algunos contratos de los que eran titulares, conformando algunos patrimonios autónomos; la administración departamental aceptaba la cesión de tales derechos económicos y como contraprestación desembolsaba algunos dineros; los fideicomitentes, por su parte, luego de un año, se obligaban a readquirir los mencionados derechos pagando el precio inicial más una tasa del 9% efectivo anual que sería el beneficio del departamento.

Tal operación, en criterio de la Corte, no fue sino una fachada para ocultar el verdadero negocio que no era otro que el de inyectar capital para el desarrollo de actividades de naturaleza privada sin ningún tipo de seguridad de los dineros públicos; por otra parte, también se invirtieron cerca de veinticinco mil millones de pesos (\$25.000.000.000) en otra Fiduciaria de nombre Fidupetrol, cuyo fideicomitente era una Unión temporal dedicada al negocio del carbón, que cedía los derechos económicos de uno de sus contratos, pactándose la recompra de tales derechos al cabo de dos años, en cuyo plazo se pagaría la suma de treinta mil doscientos cincuenta millones de pesos (\$30.250.000.000), pero teniendo como única garantía de la enorme inversión de caudales públicos un certificado de derechos de beneficio. Sobre estos aspectos, a efectos de concluir la tipificación del delito de peculado, de manera contundente adujo la Corte:

“Si como consecuencia de aquellas operaciones que el Gobernador autorizó, tanto las referidas a los patrimonios autónomos constituidos en FIDUAGRARIA, como al que se creó en FIDUPETROL, se produjo el efectivo giro de dineros bajo unas condiciones que de entrada permitían avizorar la alta probabilidad de que no retornaran a la administración, no se remite a duda el carácter típico de la conducta del procesado, como la afectación material del bien jurídico de la administración pública y la lesión efectiva del erario departamental, merced de la disposición de recursos que de forma ilegal e irracional se pusieron a disposición de unos cuantos empresarios privados para que financiaran sus actividades mercantiles”.

En la misma sentencia, al concluirse la “culpa concurrente en la comisión del daño” de la Fiduciaria Fidupetrol, se le impuso condena como tercero civilmente responsable, mientras que a la otra Fiduciaria no se le condenó en razón de una nulidad generada por un vicio de trámite; así se adujo sobre este tópico:

*“(…) De cara a los anteriores procedimientos, no pasa desapercibido para la Corte que sobre FIDUPETROL, advertido como estaba de la naturaleza pública de los dineros que iban a nutrir el patrimonio autónomo, aun no constituido, pesaba la obligación de verificar en primer orden la legalidad de aceptar su ingreso, no como un mero acto de trámite llamado a cumplir un requisito formal más según se hizo conforme lo evidencian los correos que vienen de mencionarse, sino de manera ponderada y sustancial en cumplimiento del expreso mandato contenido en el artículo 1º, parágrafo, del Decreto 1049 de 2006, que señala (...) **El negocio fiduciario no podrá servir de instrumento para realizar actos o contratos que no pueda celebrar directamente el fideicomitente de acuerdo con las disposiciones legales**” (...) le correspondía a FIDUPETROL advertir a la Gobernación el riesgo previsible que se cernía sobre los caudales públicos, o simple y llanamente, no*

admitir a la entidad territorial como inversionista beneficiario en cuanto contaba con esa potestad, en cumplimiento de los especiales deberes que pesan sobre todas las entidades fiduciarias a partir de las previsiones del artículo 1234 del Código de Comercio y de las contenidas en el estatuto orgánico del sistema financiero, particularmente aquellos relativos a “información”; “diligencia, profesionalidad y especialidad”; y “previsión”, desarrollados en la Circular Básica Jurídica 007 de 1996 (...) se condenará a la Fiduciaria Petrolera S.A., FIDUPETROL, en calidad de tercero civilmente responsable, al pago solidario de los perjuicios causados a la entidad con ocasión de la operación celebrada a través suyo entre la Gobernación de Casanare y la UT CARBONES LIKUEN, en la cuantía y condiciones especificadas con antelación”⁵⁵⁴.

4.2.1.8. La guaca

El servicio militar en Colombia es, de acuerdo con el art. 216 del texto superior, una obligación general de todos los nacionales de tomar las armas cuando las necesidades públicas lo exijan, para defender la independencia nacional y las instituciones públicas; este mismo precepto encomienda a la ley determinar las condiciones que eximen del servicio y las prerrogativas por la prestación del mismo; tal deber patrio, que en la práctica sólo es ejercido realmente por miembros de familias de escasos ingresos, conlleva a que jóvenes cuyo máximo nivel de formación es la educación básica secundaria, se enlisten en las filas de la Fuerza Pública, reciban una precaria preparación militar y, luego de un efímero adiestramiento, sean dejados a su suerte en las selvas colombianas librando una guerra que claramente no es de ellos, pero cuyas nefastas circunstancias y fatídicas consecuencias deben padecer de primera mano.

La incursión en las inhóspitas selvas colombianas por prolongados meses implica, además del latente riesgo de perder la vida en algún combate con la terrorista insurgencia, el sometimiento a muy difíciles condiciones climáticas, exigencias físicas absurdas, precarios escenarios de salubridad y un abandono estatal que en muchísimas ocasiones comporta la omisión de distribución del alimento básico, vertiendo a los soldados a subsistir con lo que en su incierto albur e improvisada creatividad puedan sustraer de la naturaleza.

Corría el año 2003, meses atrás se había materializado el presagio que vaticinaba, una vez más, el fracaso de un proceso de paz; se había levantado la conocida zona de distensión, por lo que los guerrilleros del grupo FARC que allí se habían concentrado mientras avanzaban los fallidos diálogos, hubieron de iniciar un éxodo hacia las montañas y selvas del país, con una fortaleza militar sin antecedentes que por poco los lleva al poder; paralelamente, la Fuerza Pública, comandada por un Presidente que tuvo como bandera de Gobierno derrotar a la insurgencia, encumbró la guerra a su más crudo nivel.

⁵⁵⁴ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 13 de marzo de 2013, rad. 37858.

Bajo tal escenario, en el mes de abril de la referida anualidad, en jurisdicción del municipio de San Vicente del Caguán, antigua zona de distensión, un comando militar integrado por 147 uniformados, en desarrollo de la operación militar “Fortaleza” que tenía como propósito contrarrestar el actuar guerrillero ante el reciente secuestro de un suboficial del Ejército y de algunos ciudadanos norteamericanos, encontró, exclusivamente por las eventualidades que brinda el azar, canecas de dinero repletas de dinero, se habían topado con lo que luego la prensa llamaría “el banco de las FARC”, hallazgo que fue omitido a sus superiores por los uniformados, procediendo a apoderarse de los recursos y a gastarlos de manera desahogada una vez tuvieron contacto con la civilización, circunstancia última que los dejó en evidencia, siendo puestos luego a disposición de la justicia castrense, cuyas autoridades los encontraron responsables del delito de peculado por apropiación⁵⁵⁵.

Luego de poco más de una década, tal proceso llegó a la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, corporación que hubo de pronunciarse sobre la estructuración del delito de peculado, para lo cual abordó cuatro escenarios: en primer lugar, explicó el alcance de los tesoros y los bienes mostrencos; sobre los primeros precisó las siguientes reglas:

(i) Debe estar conformado por cosas muebles que tengan significación económica y que hayan sido creadas o elaboradas por el hombre; (ii) tales bienes deben haber estado ocultos por largo tiempo, el necesario para que se haya borrado o desvanecido el nombre de su propietario; y, (iii) que el dueño de los efectos valiosos sea absolutamente desconocido, es decir, «inexistente», porque de él ya no queda memoria, ni rastro o huella, puesto que si se tiene noticia o indicio de él, no habrá tesoro. En cuanto a los segundos concluyó: “para lo que interesa al asunto que se resuelve, deben tenerse en cuenta como pautas hermenéuticas en orden a determinar la calidad de mostrenco de un bien, que (i) se trate de cosa corporal mueble que su dueño haya perdido y (ii) al momento de su hallazgo no tenga propietario aparente o conocido”⁵⁵⁶.

En segundo término se abordó el alcance de la Ley 1201 de 2008, misma que llevó por título “por la cual se regula el hallazgo de bienes por parte del servidor público”, rótulo que permitiría concluir que tal normatividad se redactó ante el vacío que ostentaba la ley en casos puntuales como el de los soldados; al respecto la Corte concluyó que lo que hizo la referida ley no fue cosa distinta que reiterar circunstancias que ya eran claras previamente a su entrada en vigencia.

⁵⁵⁵ La prensa documentó con mucho más detalle este episodio. De la misma manera tal historia fue la trama de una película llamada “soñar no cuesta nada”, pero conocida popularmente como “La guaca”, en la que se intentó, con gran acierto, representar tan anecdótica historia.

⁵⁵⁶ CSJ, SP, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, SP 12042 del 09 de septiembre de 2015, rad. 45104.

Como tercera medida, se presentaron algunas consideraciones sobre la relación funcional así: *“se necesita que quien lleva a cabo la conducta haya tenido, en razón de su condición de funcionario, la administración, tenencia o custodia del objeto material de la misma (...) sino que es suficiente que la disponibilidad sobre la cosa surja en dependencia del ejercicio de un deber de la función (...) De otra parte, esa posesión no es una mera relación material (directa o indirecta) entre el funcionario y el bien, sino un vínculo en que está comprometida la administración pública (...) sino si esta situación se refiere, no de modo ocasional, sino directo, al cargo que desempeña, aun cuando entre sus funciones no estén exactamente las de recaudar, pagar, administrar o guardar el bien o caudal de que se trata” (...) Por eso también ha entendido la Corte que el punible se ejecuta no solo por la concurrencia exclusiva de la disponibilidad jurídica y en ese sentido ha diferenciado entre ésta definiéndola como la facultad legal que tiene el servidor público de disponer de los bienes del Estado o de los particulares que tenga, administre o custodie y la material cuando el funcionario tiene o interviene en la custodia del bien y a ella ha llegado por razón de sus funciones ubicándose en situación de ejercer un poder de disposición sobre el mismo por fuera de la vigilancia del titular de un poder jurídico superior. En síntesis, para que se configure la conducta punible examinada se requiere que un servidor público se apropie de bienes del Estado, parafiscales o de particulares y, además, como elemento imprescindible, que haya asumido la tenencia, custodia o administración del objeto sobre el cual recae la apropiación, por razón o con ocasión de sus funciones, así no le corresponda legalmente tal atribución, bastando que la disponibilidad del bien surja en relación con el «ejercicio de un deber de la función»⁵⁵⁷. (Énfasis ajeno al texto original).*

Luego de tales estimaciones, entendió la Corte que en el caso puntual objeto de examen, debe descartarse que se desconociera el dueño de los dineros tomados por los soldados, pues era una zona selvática, con clara incidencia de las FARC, por lo que no se está frente a un tesoro; de ello se deduce la imposibilidad de catalogar tal patrimonio como mostrenco, por cuanto era palmaria su ilegal procedencia, y el correcto proceder era entregar tales recursos a la Fiscalía General de la Nación; aquí hace énfasis en que el deber funcional les imponía a los soldados la custodia de los dineros hasta tanto los tomara la Fiscalía General de la Nación; por estas razones principalmente se encontró ajustada la decisión de impartir condenas por el delito de peculado.

Esta providencia tuvo un voto disidente que, tal vez con más atención al contexto en que se desarrollaron los hechos, encontró que a los soldados no podía exigírseles, atendidas sus particulares condiciones, una claridad mental sobre la forma como debían actuar; de la misma manera, reprochó que se haya concluido la procedencia ilegal de los dineros pues tal apreciación, además de no probarse, no deja de ser una suposición, por lo que difícilmente los condenados pudieron tener una representación mental de que se estaban apropiando de bienes del Estado, concluyendo con el siguiente aparte:

“No se tuvieron en cuenta las condiciones personales de los procesados, y mucho menos las circunstancias de tiempo, modo y lugar del hallazgo. En su mayoría se trataba de

⁵⁵⁷ *Ibidem.*

jóvenes soldados sin mayor formación académica, sin capacidad económica, de bajos ingresos, sometidos a penurias, a necesidades e intensas jornadas de patrullaje por parajes inhóspitos, a la inclemencia de un clima malsano, en no pocos casos al hambre y a las enfermedades, siendo los verdaderos protagonistas de la guerra y defensores de la institucionalidad. ¿Será que ante el hallazgo de marras estas personas sintieron que su actuar era delictual? o mejor, pudieron creer que era un reconocimiento de la Divina Providencia por su entrega y sacrificios en defensa de la patria”⁵⁵⁸.

4.2.1.9. Plan Colombia

En esa quijotesca, insulsa e infértil guerra contra el narcotráfico, que ha costado la vida de millones de colombianos, diversas fuentes de financiación se han buscado para sostenerla, empezando, evidentemente, con recursos internos; tal circunstancia lleva a algunos a argumentar, con razón, que tales dineros bien podrían invertirse en la satisfacción de necesidades básicas como la salud y la educación; en contraposición, argumentan otros, tal vez también con razón, que hasta tanto no se acabe la guerra los temas de seguridad ocupan un lugar prioritario, debiéndose dejar en un segundo plano las demandas básicas de la población.

En la búsqueda de tales fuentes de financiación, uno de los aparentemente principales interesados en la lucha contra el narcotráfico, el Gobierno de los Estados Unidos de Norte América (EEUU), firmó a partir del año 1999 algunos acuerdos de cooperación y ayuda económica, conocidos como “Plan Colombia”; una de las manifestaciones de esos apoyos se materializó en la “*Carta de Acuerdo para el Control de Narcóticos entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América para la Policía Nacional Colombiana, Dirección Antinarcóticos (Proyecto CNP/DIRAN)*”, firmada el 25 de junio de 1999, en virtud de la cual los países firmantes se comprometieron a sostener conjuntamente un programa destinado a fortalecer la capacidad de las autoridades colombianas en la eliminación de la producción ilícita, cultivo, procesamiento, tráfico, transporte y consumo de sustancias ilícitas al interior del país y su exportación.

Entre los compromisos adquiridos el Gobierno americano suministraría importantes recursos al colombiano, mientras que éste adelantaría todas las acciones encaminadas al logro de tales objetivos; en cumplimiento de tales convenios, ciertamente se giraron ingentes sumas de dinero que, en algunos casos, fueron indebidamente manejados por miembros de la Fuerza Pública colombiana, siendo llevados a juicio por tales comportamientos.

Una de los argumentos defensivos que más énfasis tuvo, fue el de argumentar que por tratarse de dineros del Gobierno americano, no era procedente la tipificación del delito de

⁵⁵⁸ Salvamento de voto suscrito por el Magistrado EYDER PATIÑO CABRERA.

peculado por apropiación; tal argumento finalmente llegó a la Corte Suprema de Justicia, Tribunal que ofreció la siguiente conclusión:

“De allí deriva el Tribunal que aunque los recursos y bienes proveían del tesoro público de los Estados Unidos de América, es evidente que estaban destinados a cumplir fines esencialmente estatales y no particulares, esto es, la persecución y erradicación de la producción y tráfico de narcóticos, como lo estableció el Convenio tantas veces citado, razón por la cual los recursos recibidos a través del Convenio, tenían la naturaleza de bienes públicos, que no de particulares como lo alegaron los defensores en el curso del proceso. Conclusión que se respalda, además, en el concepto emitido por la Jefe de la Oficina Jurídica de la Contraloría General de la República, quien explicó que los recursos provenientes del Convenio se consignaban en una cuenta a disposición de la Policía Nacional –DIRAN, con una destinación exclusiva a los fines señalados en el mismo, de manera que “desde ese momento se consideraban dineros públicos sometidos a la vigilancia y control de la Contraloría General de la República”⁵⁵⁹.

4.2.1.10. Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE)

En la lucha contra el narcotráfico, una de las herramientas más contundentes para atacar la criminalidad, ha sido la acción de extinción de dominio, en virtud de la cual se reserva a los fines superiores del Estado la posibilidad de extinguir el derecho de dominio sobre aquellos bienes que hubieren sido adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, en perjuicio del tesoro público o con grave deterioro de la moral social. En virtud de tales postulados, se desarrolló la reciente Ley 1708 de 2014 que consagra los aspectos sustanciales y procesales que permiten cumplir con los mandatos superiores, estableciendo en su artículo 16º las causales específicas y taxativas para que proceda la extinción⁵⁶⁰.

Tal herramienta ha permitido quitar millonarios bienes a la mafia, creándose para la administración de tales propiedades la hoy liquidada Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE), entidad que dentro de sus facultades podía nombrar depositarios de los bienes, arrendarlos o venderlos⁵⁶¹. Para el año 2009 estalló el escándalo de la DNE al denunciarse que se habrían malversado los bienes de la mafia, con arrendamientos irrisorios y ventas aparentemente por debajo de los costos reales, circunstancias que habrían redundado en el detrimento del patrimonio estatal.

⁵⁵⁹ CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 16 de abril de 2012, rad. 38316.

⁵⁶⁰ Previamente a la Ley 1708 de 2014, la acción de extinción de dominio se reguló en la Ley 793 de 2002 y, previamente a ésta, en la Ley 333 de 1996.

⁵⁶¹ La contundencia de la acción de extinción de dominio se refleja en la falta de garantías procesales a quien resulta involucrado, pues, a modo de ejemplo, no hay presunción de inocencia, ya que se invierte la carga de la prueba, y es el ciudadano quien debe acreditar la procedencia legítima de sus recursos. Lo anterior se justifica en el hecho de que no es una acción de carácter penal sino real, al respecto, cfr. C-740/2003 sent. cit.

En la actualidad algunos ex directivos de la DNE se encuentran privados de la libertad, sin condenas en firme por lo que se mantiene incólume su presunción de inocencia; algunos otros ex funcionarios han aceptado cargos. A la Corte Suprema no han llegado casos para su estudio de fondo, sólo se han emitido pronunciamientos a propósito de conflictos de competencia, de cuyas exposiciones vale la pena rescatar algunos argumentos que guardan relación con el perfeccionamiento del delito de peculado, justamente en eventos de enajenación de inmuebles, recuérdese:

“Luego, si el título traslativo de dominio adquiere mérito probatorio y, además, es oponible a terceros a partir de su inscripción en el folio de matrícula inmobiliaria, indudable es que la apropiación, como conducta exigida para la estructuración del delito de peculado, se verifica con ella, pues solamente a partir de ese momento el inmueble sobre el cual recae la conducta delictiva ingresa al patrimonio del servidor público o del tercero a favor de quien la realizó”⁵⁶².

En el mismo sentido se adujo: *“si el título traslativo de dominio adquiere mérito probatorio y, además, es oponible a terceros a partir de su inscripción en el folio de matrícula inmobiliaria, indudable es que la apropiación, como conducta exigida para la estructuración del delito de peculado, se verifica con ella, pues solamente a partir de ese momento el inmueble sobre el cual recae la conducta delictiva ingresa al patrimonio del servidor público o del tercero a favor de quien la realizó”⁵⁶³.*

En similar pronunciamiento, también en un conflicto relacionado con la DNE, se refirió a la competencia por el lugar en el que se deben rendir cuentas que era la capital:

“De acuerdo con la realidad procesal vista en el expediente, es cierto que la “Hacienda Gualas” está ubicada en jurisdicción del municipio de San Martín- Meta-, donde se realizaba la explotación económica objeto del contrato; pero de ello no se sigue que el lugar de ocurrencia del hecho, en tratándose de un PECULADO POR APROPIACIÓN, fuera en aquel municipio; pues se ofrecen sueltas las razones del Juez de San Martín de los Llanos al rehusar la competencia y trabar colisión, al indicar que el lugar donde los implicados debían rendir cuentas y depositar los valores recaudados con su gestión (como lo enseñan los informes que se rindieron, dando cuenta que el cumplimiento del contrato) era esta capital. (...) Conforme a ello, no es ningún desatino plantear, que el peculado atribuido se cometió, en el lugar donde los dineros que debían ser remitidos no llegaron, conforme al contrato celebrado por la Dirección General de Estupefacientes y la firma MOPE Ltda., pues una cosa es la explotación económica derivada del contrato y otra las cuentas que sobre esa explotación tenían que rendirse; y cuya ejecución

⁵⁶² CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 1816 del 08 de abril de 2014, rad. 43553 y AP 636 del 19 de febrero de 2014, rad. 43220.

⁵⁶³ Citado en: CSJ, SP, M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 6256 del 15 de octubre de 2014, rad. 44798. En el mismo sentido se adujo: *“Aunque no está claro si dicho documento fue efectivamente registrado ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Barranquilla, lo cual constituye el acto consumativo del delito de peculado, la información reseñada en el escrito acusatorio resulta suficiente para inferir razonablemente que fue en ese lugar donde se cometió el delito, donde se adelantaron las gestiones que terminaron con la suscripción de la compraventa”* M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 2951 del 29 de mayo de 2015, rad. 46049.

*correspondía hacerla en la ciudad de Bogotá, ya que era a la sede de dicha Dirección, lugar por demás donde el contrato se celebró, y donde se recibía el fruto de la explotación objeto de la relación contractual que se viene cuestionando*⁵⁶⁴⁻⁵⁶⁵.

4.2.2. Líneas jurisprudenciales

Adicionalmente a los casos puntuales de corrupción analizados en precedencia, luego de un recorrido por la relatoría de la Corte Suprema de Justicia, es dable distinguir algunas líneas jurisprudenciales, cuyas cargas argumentativas resultan de vital trascendencia a efectos de lograr una mayor comprensión de la protección del patrimonio público en los distintos escenarios que ha abordado el tribunal de casación. A continuación entonces se enuncian las principales líneas que se construyeron.

4.2.2.1. Relación funcional y disponibilidad jurídica, procedencia frente a bienes de particulares.

Con énfasis ha señalado la Corte que para la configuración del delito de peculado no es suficiente que el servidor público, o el particular que se equipara a éste, se apropie de bienes públicos, parafiscales o inclusive de particulares, sino que adicionalmente se demanda que el sujeto activo haya ostentado la administración, tenencia o custodia de estos bienes en razón de sus funciones como servidor.

De la misma manera, se ha establecido un amplio espectro sobre la relación funcional, en el sentido de afirmarse que la misma no se deriva necesariamente de las funciones específicas que la ley o el reglamento ha designado al funcionario, sino que es posible que la “disponibilidad” surja de una situación particular, no precisamente reglamentada, pero que sí se desprende de los deberes funcionales.

“La expresión utilizada en la definición del peculado, y que dice en razón de sus funciones, hace referencia a las facultades de administrar, guardar y recaudar, etc. No puede entenderse en el sentido de la adscripción de una competencia estrictamente legal y determinada por una regular y formal investidura que implique una íntima relación entre la función y la facultad de tener el bien del cual se dispone o se hace mal uso; no significa, pues, que tales atribuciones deben estar antecedentemente determinadas por una rigurosa y fija competencia legal, sino que es suficiente que la disponibilidad sobre la cosa surja en dependencia del ejercicio de un deber de la función (...) Lo esencial en

⁵⁶⁴ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 28 de noviembre de 2007, rad. 28655.

⁵⁶⁵ Sobre la comisión del delito de peculado en el lugar de la apropiación, dijo la Corte: “Sin embargo, los mismos antecedentes del caso dan razón de que el delito de peculado por apropiación endilgado en la acusación, se consumó en el municipio de Monterrey, Casanare, pues fue en este lugar donde finalmente se efectuaron los actos de disposición de los dineros objeto del mismo, es decir, donde se materializó la apropiación” CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 25 de julio de 2007, rad. 27913. En el mismo sentido, M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 16 de febrero de 2005, rad. 15212.

este aspecto es la consideración de que, en el caso concreto, la relación de hecho del funcionario con la cosa, que lo ubica en situación de ejercitar un poder de disposición sobre la misma y por fuera de la inmediata vigilancia de un poder jurídico superior, se haya logrado en ejercicio de una función pública, así en el caso concreto no corresponda a dicho funcionario la competencia legal para su administración”⁵⁶⁶.

Como emerge apenas elemental, el concepto de relación funcional guarda estrechísima e inescindible relación, a efectos de estructurar el delito de peculado, con el concepto de disponibilidad, ya jurídica, ora material, pues es evidente que la apropiación debe cometerse sobre bienes de los que *disponga* el servidor por *razón de sus funciones*, disponibilidad que, se insiste, no necesariamente se deriva de un manual de funciones sino que basta su vinculación con sus deberes funcionales⁵⁶⁷.

Obsérvese que idéntico escenario se observa frente a bienes de particulares, circunstancia que hubo de analizar la Corte al estudiar el caso de un alcalde que tuvo el manejo de dineros depositados por ciudadanos de su vecindad para un programa de vivienda, aquí concluyó la alta Corporación tres aspectos, en primer término, que es posible la configuración del delito de peculado frente a bienes de particulares; en segundo lugar, que el burgomaestre asumió la administración de esos bienes por razón o con ocasión de sus funciones y, finalmente permitió entrever la amplitud de dicha relación funcional, recuérdese lo pertinente:

“Asumió la administración y custodia de los mismos por razón o con ocasión de las funciones propias de alcalde que implementaba programas de desarrollo social y en virtud de ello se apropió a favor de un tercero de \$31'000.000,00, luego es incuestionable que el delito cometido no podía ser sino el imputado y materia de juicio (...) como fácil es advertir el delito puede cometerse no sólo en relación con bienes del Estado, sino también respecto de aquellos que provengan de particulares, por lo mismo no es necesario que ingresen al erario (...) Pretender como lo hace el recurrente la existencia de un precepto que expresa e inequívocamente señale que correspondía al alcalde enjuiciado la función de administrar, tener o custodiar los dineros depositados por los particulares en desarrollo del programa de vivienda de interés social adelantado por el municipio implicaría imprimir al tipo penal unos efectos exacerbados que no contiene y que por técnica legislativa bien se comprenden en la expresión “por razón o con ocasión de sus funciones”⁵⁶⁸.

⁵⁶⁶ CSJ, SP, rad. 23228 de 2008, sent. cit.; en esta misma providencia se hace la siguiente cita: *“Doctrinariamente, no es el caso examinar si el funcionario o empleado público ha entrado en posesión de la cosa en virtud de una explícita y concreta facultad que se le haya otorgado por la ley, sino si esta situación se refiere, no de modo ocasional, sino directo, al cargo que desempeña, aun cuando entre sus funciones no estén exactamente las de recaudar, pagar, administrar o guardar el bien o caudal de que se trata (sentencia del 18 de noviembre de 1980)”*.

⁵⁶⁷ CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 10 de octubre de 2002, rad. 15938. En esta sentencia se descarta la configuración del delito de peculado y se afirma la existencia de un delito de abuso de confianza, no obstante, no se casa la sentencia de segunda instancia por errores argumentativos de la defensa en el correspondiente recurso.

⁵⁶⁸ CSJ, SP, M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 13 de julio de 2006, rad. 25266.

En el mismo sentido, en condena dictada por la Corte Suprema de Justicia a un ex - Gobernador que adicionalmente fue hallado responsable de los delitos de homicidio y concierto para delinquir, se expusieron algunas consideraciones sobre relación funcional y disponibilidad jurídica, así como el alcance del término apropiación, en el sentido de descartar la configuración del delito para particulares, pues en este evento se trataría de delitos clásicos contra el patrimonio económico como la estafa o el hurto; al respecto se adujo:

“La relación que debe existir entre el funcionario que es sujeto activo de la conducta de peculado por apropiación y los bienes oficiales puede no ser material sino jurídica y que esa disponibilidad no necesariamente deriva de una asignación de competencias, sino que basta que esté vinculada al ejercicio de un deber funcional (...) También ha dicho la Corte que, cuando la norma alude a la apropiación, lo que quiere significar es que el servidor público siendo garante de los recursos del Estado, esto es de su correcta utilización y destinación, es la única persona que puede consumir el punible, pues si la apropiación la hace un tercero, vale decir alguien ajeno a la administración o al menos sin incidencia funcional sobre los recursos, lo que cometería sería otra figura delictual como un hurto o una estafa”⁵⁶⁹.

4.2.2.2. Particulares que responden como autores del delito de peculado. Recaudo de impuestos y contratistas.

Una amplia línea jurisprudencial sobre particulares que ejercen funciones públicas de manera permanente o transitoria se expuso en acápite anterior (*supra* cap. II, §I, 2.4.), precisándose en detalle los eventos en que son considerados como servidores públicos, y resaltándose allí que siempre debe atenderse la función puntual que cumplen como criterio inicial para tal equiparación; a continuación se hará alusión a dos circunstancias puntuales en las que se pregona de particulares la autoría del delito de peculado, en primer lugar en relación con el recaudo de impuestos y, en segundo término, en lo que tiene que ver con los anticipos que reciben los contratistas.

En cuanto al recaudo de impuestos, de manera puntual afirmó: *La Corte en relación con convenios celebrados entre la DIAN y entidades bancarias, relativos al recaudo de impuestos, concluyó que si se produce apropiación de esos fondos se incurre en el delito de peculado (...) En contraste con estos supuestos, el actor afirma tergiversado el Convenio que asumió el Banco Selfin S.A. con la DIAN para el recaudo de impuestos, con el endeble y superado argumento según el cual dicho acto dice autorizar a la entidad bancaria y no al Presidente de la misma, como si la representación no estuviera en cabeza de éste y en una ingenua propuesta de responsabilizar a la persona jurídica por los actos de sus directivas (...) También que dada la naturaleza del dinero como bien fungible, que según se sabe no puede hacerse uso adecuado sin consumirlo, o como dice el art. 663 del C.C.*

⁵⁶⁹ CSJ, SP, M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 08 de noviembre de 2007, rad. 26450; como soporte argumentativo de lo aquí señalado, también se toman citas de: M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 06 de abril de 2005, rad. 20400.

“no puede hacerse el uso conveniente a su naturaleza sin que se destruyan”, inexorablemente tales recursos podían ser manejados por el banco, sin que en todo caso esto significara que dentro de los estrictos plazos de 19 días no se tuvieran que consignar en las arcas públicas, pues pese a la característica que le es propia a esta especie de bienes, en el caso concreto nunca dejaron de configurar recursos públicos del Estado en forma tal que la precariedad de su empleo no podía menguar la relación jurídica de la que emanaba el cumplimiento del objeto contractual del convenio de autorización para su recaudo”⁵⁷⁰.

Esta sentencia tuvo como antecedente el renombrado caso del banco Andino, en el que la Corte descartó que el retardo del pago de impuestos recaudados fuera actividad de intermediación financiera, a continuación los principales planteamientos:

“Precisado lo anterior, es palmario que la operación adelantada por el Banco Andino Colombia en desarrollo del Convenio de recaudo de impuestos de los contribuyentes suscrito con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no corresponde a una actividad de intermediación financiera, pues se trata de dinero público recibido por disposición del ejecutivo, dentro de la facultad de delegación de una función estrictamente pública (...) es claro que el dinero recaudado por concepto de pago de impuestos por parte de los contribuyentes no era recibido por el Banco Andino en calidad de custodia o de “mera tenencia”, pues como lo señala el recurrente, por tratarse de un bien fungible ingresaba a las arcas de la entidad financiera como valor total dentro del concepto de unidad de caja (...) No obstante, considera la Sala que la noción de unidad de caja no descarta en manera alguna la comisión del delito de peculado por apropiación aquí investigado, pues lo cierto es que sí se dispuso ilegalmente del dinero recaudado por el Banco Andino por concepto de contribuciones impositivas (...) Al dejar de cumplir con esa obligación convencional dentro de las fechas estipuladas y en su lugar utilizarlos para pagar obligaciones adquiridas previamente, lo que sólo hace quien se considera su dueño, como correctamente lo colige el Tribunal, pone de manifiesto el propósito de apropiación inherente al delito de peculado por apropiación”⁵⁷¹.

Un extraño sinsabor dejan las anteriores argumentaciones, pues llevada al extremo la *ratio decidendi* de la última sentencia, podría conducir a conclusiones catastróficas como concebir todo retardo en la transferencia que al fisco deben hacer los recaudadores de impuestos, como un peculado *per se*⁵⁷².

⁵⁷⁰ M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 13 de marzo de 2015, rad. 39339.

⁵⁷¹ M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 27 de julio de 2011, rad. 30170.

⁵⁷² Un caso similar se presenta en relación con las compensaciones de la DIAN, en cuyos casos se ha argumentado que no hay apropiación por cuanto no existe desembolso efectivo por parte de la administración; tal exculpación fue despachada desfavorablemente por la Corte al afirmar: “El anterior recuento guía lógicamente a la deducción según la cual, en este caso específico, si en virtud de la compensación el deudor tributario consiguió que se extinga su obligación, ello produjo como consecuencia inmediata que a las arcas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, dejara de ingresar oportunamente el valor compensado o extinguido. Si a la devolución y a la compensación se llegó por medios fraudulentos, es factible afirmar que los responsables de la defraudación se apropiaron en provecho suyo o de terceros de bienes del Estado y, por ende, incurrieron en el delito de peculado por apropiación, toda vez que en el copartícipe determinado (EMB) concurrió la calidad de servidor público.

El segundo escenario tiene que ver con los anticipos que reciben los contratistas para la ejecución de las obras contratadas, en donde se precisó que se entregan a título de mera tenencia sin que pierdan su calidad de recursos públicos, adicionalmente se expusieron algunas consideraciones sobre la función pública asumida por los contratistas, circunstancia que los equiparaba a servidores públicos y, de contera, viabilizaba la imputación de autoría en el delito de peculado, se transcribe in extenso lo pertinente:

“Los dineros del anticipo se entregaban al contratista a título de mera tenencia y con destinación exclusiva para las obras del contrato, conservando la condición de fondos públicos hasta el momento de su amortización mediante la ejecución de las obras contratadas. El contratista se comprometía a utilizarlo en la instalación de campamentos, compra de materiales (...) y para tal fin debía abrir una cuenta corriente bancaria para ser manejada conjuntamente con la interventoría. Hechas las anteriores precisiones legales y contractuales, la Sala encuentra acertada la adecuación típica del comportamiento desplegado por EGM al delito de peculado por apropiación, porque como lo resaltaron los juzgadores, si bien de acuerdo con el fallo de la Corte Constitucional (Sentencia C-563 de 1998) el particular se asimila al servidor público no por su nexo con el Estado, sino por la naturaleza jurídica de la función encomendada, si se entiende la función pública como el conjunto de actividades desarrolladas por el Estado a través de los órganos de las ramas del poder público, de los órganos autónomos e independientes y demás entidades o agencias públicas, en orden a alcanzar sus diferentes fines, era claro que en este caso le fue atribuida al contratista una función pública inherente al Ministerio de Transporte, como órgano encargado de la infraestructura vial, que no es cosa distinta a la construcción y mantenimiento de las redes de transporte entre las que se encuentra las redes fluviales precisamente en relación con la construcción del muelle en el río Meta que fuera contratado. Consecuentemente, si la función inherente al Ministerio de Transporte (antes llamado Ministerio de Obras Públicas y Transporte) es la de fijar la política, planes y programas en materia de transporte, pero principalmente, construir y conservar la infraestructura vial, no queda duda alguna que en este caso el contratista adquirió las facultades propias del poder público y por ello estaba sujeto a la responsabilidad predicada para los servidores públicos”⁵⁷³⁻⁵⁷⁴.

No importa si en la hipótesis de la compensación no existe alguna suma de dinero que salga físicamente, en cheque o en efectivo de las cajas de la DIAN, dado que, una exigencia en tal sentido no contenía el artículo 133 del Decreto 100 de 1980, vigente al tiempo de los hechos, ni la trae el artículo 397 de la Ley 599 de 2000, Código Penal que ahora rige, para que se tipifique el peculado por apropiación”. M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 14 de agosto de 2007, rad. 27496.

⁵⁷³ Rad. 22683 de 2012, sent. cit.

⁵⁷⁴ Un caso similar se presentó al proferirse sentencia por el delito de peculado contra un contratista que tenía a cargo un programa de viviendas en COMCAJA; inicialmente fue director de la entidad, salió como contratista y luego se incorporó nuevamente como funcionario, se impuso condena por peculado aun cuando el desfalco se cometió mientras fue contratista. M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 16 de octubre de 2013, rad. 39450.

4.2.2.3. La disponibilidad jurídica de los jueces de la República, administración indirecta.

Aun cuando en acápite anterior, al tratarse el escándalo de corrupción conocido como Foncolpuertos (*supra* cap. II §II, §§II, 4.2.1.1), se precisaron algunas líneas sobre la disponibilidad jurídica de los jueces al condenar a una entidad pública a efectuar pagos indebidos, corresponde precisar en la presente subsección algunos matices de tal disponibilidad y profundizar en otros escenarios en donde la misma puede pregonarse.

Lo primero que debe ponerse de presente, es que los jueces de la República, en ejercicio de sus funciones, pueden “disponer” de bienes, públicos o privados, en distintos escenarios, como acontecería, a modo enunciativo, en los siguientes casos: por una parte, y como cualquier otro funcionario público, cuando se ponen a su disposición bienes en razón de su cargo, supóngase la indumentaria y bienes necesarios para el ejercicio de sus funciones, que va desde el papel y la tinta hasta los vehículos oficiales; por otra parte, los bienes que por razón de sus funciones les son allegados o entregados, por ejemplo bienes que pueden servir de prueba dentro de los procesos por ellos conocidos, como dinero (casos de dólares incautados), armas, vehículos, etc., o como materialización de medidas cautelares como el secuestro; y un tercer escenario, en el que los jueces, en virtud de sus decisiones, pueden disponer de bienes, aun cuando no hay contacto material con los mismos, esto puede acontecer al ordenarse medidas cautelares como embargo y secuestro, al decretarse la incautación, ocupación, comiso, suspensión del poder dispositivo de bienes objeto de investigación; en el caso específico de la acción de extinción de dominio al ordenarse la toma de posesión de bienes, haberes y negocios de sociedades o establecimientos de comercio o unidades de explotación económica y la propia determinación que declare extinto el dominio; y, en el punto específico de las providencias que dicte, puede ordenar pagos, reconocer prestaciones, ordenar la devolución de depósitos judiciales, cancelación de registros obtenidos fraudulentamente, etc.⁵⁷⁵.

Así entonces, llámese la atención en los múltiples escenarios en que un juez puede disponer de recursos, con ocasión de su cargo, pudiéndose identificar que en algunas oportunidades actúa tanto con disponibilidad jurídica como material y en otras sólo con la primera, en todo caso, en cualquier escenario es posible la tipificación del delito de peculado, es por ello que se ha afirmado que:

“No significa, pues, que tal atribución deba estar antecedentemente determinada por una rigurosa y fija competencia legal, sino que es suficiente que la disponibilidad sobre la

⁵⁷⁵ Cabe aclarar que se alude aquí a jueces en sentido genérico, pero también deben incluirse fiscales que en razón de su función de investigación pueden disponer de bienes. Al respecto ver sentencias sobre fiscales que se apropian de dineros incautados: CSJ, SP, M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 16 de mayo de 2012, rad. 36208 y M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 14 de noviembre de 2007, rad. 23958.

cosa surja en dependencia del ejercicio de un deber de la función". (Énfasis ajeno al texto original)⁵⁷⁶⁻⁵⁷⁷.

En el mismo sentido se afirmó: *"En el entendido de que la relación que debe existir entre el funcionario que es sujeto activo de la conducta de peculado por apropiación y los bienes oficiales puede no ser material sino jurídica y que esa disponibilidad no necesariamente deriva de una asignación de competencias, sino que basta que esté vinculada al ejercicio de un deber funcional, forzoso es concluir que ese vínculo surge entre un juez y los bienes oficiales respecto de los cuales adopta decisiones, en la medida en que con este proceder también está administrándolos"*⁵⁷⁸.

Otro escenario que vale la pena reseñar, refiere a la disponibilidad jurídica de jueces cuando ya han abandonado el cargo; situación que, evidentemente, puede ser objeto de importantes controversias; en un caso puntual, la Corte se pronunció acerca de una persona que habiendo sido juez de un Despacho, posteriormente fue asignado a otro Juzgado, desde donde ordenó, aduciendo falsamente el anterior cargo, el pago de algunos depósitos judiciales de tal dependencia; al respecto señaló la Corte:

"Su obrar fue claramente doloso, pues como juez penal sabía que ya no tenía competencia para disponer de los títulos, que estos debían hacer parte del expediente correspondiente; tenía conocimiento también de que solamente el funcionario judicial a cargo del proceso (el Juez 3° Penal Municipal con funciones de conocimiento de Soacha) podía disponer su cobro, y que para autorizar el pago a una persona que no fuera el propio consignatario debía mediar un poder o autorización a un tercero; también conocía que la providencia judicial invocada como fundamento de la autorización no existía (...) Se diría que el juez SR perdió legalmente todo poder de disposición de los depósitos judiciales cuando dejó de fungir como Juez 2° Penal Municipal de Soacha, pues los títulos se hallaban a nombre de dicha oficina, y no del Juzgado 2° Penal Municipal con función de control de garantías de la misma localidad, despacho cuya titularidad ocupaba el hoy procesado cuando

⁵⁷⁶ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 04 de octubre de 1994, rad. 8729.

⁵⁷⁷ En relación con la disponibilidad jurídica y el ejercicio funcional se ha dicho: *"La expresión utilizada por la ley en definición de peculado y que dice 'en relación de sus funciones', hace referencia a las facultades de administrar, guardar, etc., no puede entenderse en el sentido de la adscripción de una competencia estrictamente legal y determinada por una regular y formal investidura que implique una íntima relación entre la función y la facultad de tener el bien del cual se dispone o se hace mal uso; no significa, pues, que tales atribuciones deban estar antecedentemente determinadas por una rigurosa y fija competencia legal, sino que es suficiente que la disponibilidad sobre la cosa surja en dependencia del ejercicio de un deber de la función. La fuente de la atribución, en otros términos, no surge exclusivamente de la ley puesto que ella puede tener su origen en un ordenamiento jurídico diverso que fija la competencia en estricto sentido. Lo esencial en este aspecto, es la consideración de que en el caso concreto, la relación de hecho del funcionario con la cosa, que lo ubica en situación de ejercitar un poder de disposición sobre la misma y por fuera de la inmediata vigilancia del titular de un poder jurídico superior, se haya logrado en ejercicio de una función pública, así en el caso concreto no corresponda a dicho funcionario la competencia legal para su administración. Igual se presentará el delito de peculado en la hipótesis de que la administración del bien derive del ejercicio de una función nominalmente de otro empleado"* CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 17 de agosto de 2011, rad. 34550, en el mismo sentido, M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 03 de agosto de 2005, rad. 19.643.

⁵⁷⁸ CSJ, SP, M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 06 de marzo de 2003, rad. 18021, tesis reiterada en rad. 39417 de 2015 sent. cit.

incurrió en las maniobras ilícitas (...) No obstante lo sugestivo del razonamiento, su validez es apenas aparente, pues sin duda el juez SR dispuso el cobro de los títulos no en razón del cumplimiento de sus funciones (pues como juez de garantías no tenía dentro de sus atribuciones legales ordenar el pago de los depósitos judiciales de otro despacho), pero sí con ocasión del ejercicio de las mismas, supuesto que también consagra la norma (artículo 397 del Código Penal). Esto significa que la circunstancia de ejercer como Juez 2º de garantías, pero teniendo aún registrada su firma como titular del despacho que antes ocupaba (disponibilidad jurídica), y también el hecho de mantener la tenencia material de los documentos (los cuales ha debido entregar al despacho judicial en donde estaba rad. el expediente correspondiente), fue lo que le permitió al funcionario SR, desde su nuevo cargo, aprovechar la confusión generada por el reordenamiento judicial, y así ordenar el ilegal cobro de los títulos valores”⁵⁷⁹.

Una alusión especial merece el término de “Administración indirecta” que se ha atribuido a la labor de los jueces, en los eventos en que no existe disponibilidad material pero sí se acredita la disponibilidad jurídica; al respecto dijo la Corte:

“Se tiene, por otra parte, que si bien es cierto que la administración, tenencia o custodia de los dineros objeto de los delitos de peculado no la detentaba directamente el dr. PH, como Juez Único Laboral de Arauca, toda vez que no tuvo la disponibilidad material de esos recursos, no lo es menos que sí ejerció sobre ellos una disponibilidad jurídica, en la medida en que con sus decisiones judiciales podía hacer, como en efecto lo hizo, que un tercero, en este caso el Departamento de Arauca, los entregara a terceros, esto es, a los apoderados y representantes de los demandantes en cada uno de los expedientes a su cargo, constituyéndose así una modalidad de administración (indirecta) de los dineros”⁵⁸⁰.

4.2.2.4. Alcance del término “apropiar”

Ahora bien, en cuanto al alcance del término “apropiar”, ha aclarado la Corte que si bien el objeto de protección del delito de peculado se circunscribiría principalmente en la protección de los caudales públicos, lo cierto es que tal cobertura se extiende a otra clase de bienes, como acaece con recursos de particulares que han confiado en administración

⁵⁷⁹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 724 del 04 de febrero de 2015, rad. 44345; en un sentido similar se haya la siguiente cita: “Irrelevante resulta, como lo definió el Tribunal, para los efectos de la configuración del delito de peculado, que los dineros hayan sido recibidos por el Juez previa autorización del Consejo Seccional de la Judicatura o que no mediase tal autorización, puesto que, en ambos casos los recibe en virtud de una relación funcional para la cual estaba facultado por mandato legal y en tal virtud se encontraba obligado a custodiarlos y administrarlos en debida forma” M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 30 de abril de 2013, rad. 37785.

⁵⁸⁰ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 2235 del 04 de marzo de 2015, rad. 45099. En el mismo sentido adujo: “la relación que debe existir entre el funcionario que es sujeto activo de la conducta de peculado por apropiación y los bienes oficiales puede no ser material sino jurídica y que esa disponibilidad no necesariamente deriva de una asignación de competencias, sino que basta que esté vinculada al ejercicio de un deber funcional, forzoso es concluir que ese vínculo surge entre un juez y los bienes oficiales respecto de los cuales adopta decisiones, en la medida en que con ese proceder también está administrándolos”. Cfr. rad. 18021 sent. cit. y rad. 39205, sent. cit.

o custodia a servidores públicos; de la misma manera, ha precisado que la apropiación propiamente dicha, refiere al ejercicio de actos de dominio sobre los bienes; tales consideraciones fueron expuestas a propósito de un juez de instrucción criminal al que se le perdieron doscientos cincuenta mil dólares (US\$250.000):

*“Aunque en principio habría de estimarse que, en el peculado el objeto de protección se proyecta sobre la función administrativa aplicada a los bienes y caudales públicos, esto es, a los que conforman propiamente el patrimonio del Estado, poco a poco la ley penal ha ido extendiendo la cobertura de protección a otra clase de bienes. Es por ello que no solamente quedan ahí cobijados los de propiedad de particulares que han sido confiados en su administración o custodia a servidores públicos, por razón de sus funciones, sino los llamados bienes o fondos parafiscales, e incluso aquellos pertenecientes a asociaciones cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales que ni siquiera son administrados por servidores del Estado (Ley 190 de 1995 arts. 19 y 20) (...) El delito de Peculado, descontado del análisis de la clase de bienes sobre los cuales recae la acción, consiste en una apropiación que en provecho propio o de un tercero realiza el empleado oficial al que se le ha encomendado su administración o custodia. **La apropiación consiste en el ejercicio de actos de dominio sobre los bienes, en tanto ellos resulten siendo incompatibles con los ámbitos de comportamiento admisibles según el título que justifique su posesión o tenencia (Antolisei).** Por eso la Corte señaló en alguna oportunidad con palabras que exactamente se adecúan acá que la apropiación “se cumple, en muchos casos, mediante una actividad psicológica que opera sobre la situación jurídica concreta de la tenencia”, (Auto de octubre 2 de 1975 M.P. Dr. Estrada Vélez) para reiterar que el tipo penal definidor del peculado no circunstancia una determinada manera de llevarse a cabo, sino que se constata con la adquisición de evidencia de que se dispuso de los bienes y se desposeyó de ellos a la Administración, sin fundamento legítimo alguno”⁵⁸¹. (Énfasis ajeno al texto original).*

Otras consideraciones expuestas sobre el alcance del verbo apropiar se dictaron a propósito de un técnico de saneamiento en un centro de Salud, que no se presentó a laborar pero sí recibió los salarios. La condena se impuso por el delito de peculado por apropiación, debiéndose llamar la atención de los siguientes apartes:

“El delito de peculado por apropiación custodia la administración pública en su esfera patrimonial y pretende garantizar la efectiva utilización del erario, para así conjurar su pérdida como consecuencia de actuaciones fraudulentas cometidas por sus servidores o propiciadas por éstos en favor de terceros. El verbo rector que define la configuración de la conducta es el de apropiar, el cual si bien es cierto delimita el ámbito de aplicación del injusto, no debe examinarse aisladamente respecto del contenido del interés jurídico que busca amparar el legislador. Es decir, la tipicidad no puede circunscribirse a la mera verificación de la subsunción gramatical de una acción en el modelo descriptivo incorporado en la disposición legal, como lo auspicia el recurrente, sino que además debe corroborarse en cada caso concreto si el comportamiento prohibido previsto en el tipo resulta idóneo para afectar el bien jurídico tutelado (...). Así, en este evento el Tribunal concluyó que el procesado en su condición de servidor público recibió dineros

⁵⁸¹ CSJ, SP, M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, sentencia del 03 de noviembre de 1999, rad. 13588.

del Estado con fundamento en la relación especial de sujeción que lo vinculaba con la administración, a título de contraprestación económica por el ejercicio de sus funciones como técnico de saneamiento ambiental en el municipio de Medio Atrato-Beté. Pero según se demostró en el proceso, nunca desempeñó de forma legal y reglamentaria este cargo, situación que no fue óbice para que se apropiara con ánimo de lucro de esos estipendios, sin justa causa, e incorporara a su haber el patrimonio estatal, conducta con la que incurrió en la infracción prevista en el artículo 397 del Código Penal”⁵⁸².

A diferencia de lo expuesto en el párrafo anterior, consideraciones distintas se han expuesto en eventos en los que los jueces se ausentan algunos días y reciben salarios, en tal situación ha descartado la Corte, por atipicidad, la existencia de delito por cuanto no hubo actos de apropiación:

“Y si la Corte con inaudito error prohiere tal punto de vista, inundaría a la justicia de denuncias y quejas sólo porque el juez no concurra a su oficina no ya por uno o dos días sino por algunas horas al lugar de su destino. Naturalmente que los abusos en esta materia encuentran adecuada respuesta en el ámbito de derecho disciplinario si es que la inasistencia al despacho resulta del todo injustificada. Nada más pero tampoco nada menos”⁵⁸³.

4.2.2.5. La teoría compleja de la disponibilidad jurídica

A propósito de una investigación que se adelantó en la Corte Suprema de Justicia en contra de algunos congresistas, más precisamente contra aquellos que para el año 1999 se desempeñaron como miembros de la mesa directiva de la Cámara de Representantes, quienes en ejercicio de tal investidura, autorizaron la contratación de bienes, servicios generales y servicios personales indirectos que no obedecían a necesidades reales ni justificadas, con base en tal sumario, por cuenta del cual fueron condenados posteriormente por los delitos de peculado por apropiación y contratos sin cumplimiento de requisitos legales, la Corte expuso la teoría compleja de la disponibilidad jurídica, según la cual no sólo el ordenador del gasto puede ser responsable del delito de peculado, sino que tal conducta se extiende a quienes tengan la iniciativa del gasto u otros funcionarios como revisor fiscal, auditor o pagador; al respecto señaló la Sala:

“La teoría compleja de la disponibilidad jurídica sobre el presupuesto aceptada pacíficamente por la doctrina y la jurisprudencia, incluida la de esta Sala, implica que no sólo el ordenador del gasto puede ser autor de peculado por apropiación, sino también el titular de la iniciativa en materia del gasto, y otros funcionarios como por ejemplo el auditor, el revisor fiscal y el pagador, siempre que hubieren tenido el deber de actuar en algún eslabón del acto complejo y que hubiesen sustituido por su voluntad

⁵⁸² CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 27 de febrero de 2013, rad. 40199. En similar sentido, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 21 de octubre de 2009, rad. 29655.

⁵⁸³ CSJ, SP, M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA M., sentencia del 05 de julio de 1989, Tomo CXCIX N° 2438, pp. 25 – 31.

*dolosa los postulados de la ley, decreto, resolución, reglamento, manual de funciones, procedimientos institucionalizados no escritos, etc., que contemplen tal deber. No se debe confundir la disponibilidad material o física sobre el presupuesto de la Cámara de Representantes, posibilidad que puede recaer en un funcionario exclusivo y determinado, como el ordenador del gasto y el almacenista entre otros, con la disponibilidad jurídica del mismo, pues éste concepto amplio no solo involucra a los anteriores sino que se extiende a todos aquellos que deben intervenir de manera imprescindible para que el compromiso de la erogación nazca a la vida jurídica. En el caso de la contratación administrativa de la Cámara de Representantes, en los términos como fue programada y ejecutada por la Mesa Directiva, la relación funcional de sus integrantes con el presupuesto de esa Corporación, ingrediente necesario a la tipificación del peculado, existe por mandato de la ley y su despliegue se comprobó en la dialéctica probatoria. Los miembros de la Mesa Directiva no son ajenos al tema presupuestal, como lo pregonan los implicados y sus defensores*⁵⁸⁴⁻⁵⁸⁵.

4.2.2.6. Secuestres

El artículo 47 del CGP, preceptúa que los cargos de auxiliares de la justicia son oficios públicos ocasionales que deben ser desempeñados por personas idóneas, imparciales, de conducta intachable y excelente reputación; en el art. 48 se enuncian como tales al secuestre, partidador, liquidador, síndico, interprete, traductor y perito; y el art. 50 precisa que el secuestre tendrá, como depositario, la custodia de los bienes que se le entreguen, y si se trata de empresa o bienes productivos de renta, las atribuciones previstas para el mandatario en el Código Civil, sin perjuicio de facultades y deberes de su cargo. Por otra

⁵⁸⁴ CSJ, SP, M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 23 de septiembre de 2003, rad. 17089.

⁵⁸⁵ Los antecedentes de esta figura en la jurisprudencia nacional se remontan a: CSJ, SP, M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 24 de abril de 1990, Tomo CCIII, N° 2442, pp. 369 – 376: “Desde una concepción de administración como actividad compleja, en los términos expuestos por la Corte en sentencia de casación de 6 de diciembre de 1982 (GJ CLXX – número 2408 pág. 711), con ponencia del Magistrado Aldana Roza, debe admitirse que la gestión de recaudo y manejo de impuestos, dado el mecanismo de controles a que está sometida, corre a cargo de un número plural de personas, todas las cuales poseen una genérica función de administración, dentro de los límites de sus atribuciones, sobre los dineros que por tal concepto pagan los contribuyentes. De esta suerte, como allí mismo se expone, además de los empleados de manejo pueden cometer peculado, todos los que dentro de la misma óptica funcional cumplen la tarea de administrar, señalándose como ejemplos los de ordenador, pagador, revisor, auditor, etc. si ella le permite al sujeto activo tener en su esfera de disponibilidad de determinados bienes que, de otra manera, hubiera escapado a su acción.” La cita original de la que trata esta sentencia es la siguiente “La actividad estatal con su necesario mecanismo de controles lleva a la conclusión de que la tarea de la administrar bienes se encarga con frecuencia a un número plural de agentes. Por este motivo además del empleado de manejo que tiene la disponibilidad material, pueden cometer el delito de peculado todos los funcionarios que se hallen dentro de la órbita de la administración de los bienes, entre quienes se encuentra el ordenador del gasto por cuanto éste tiene respecto de aquellos la llamada disponibilidad jurídica. Un concepto más amplio de administración supone, pues, que un conjunto de individuos, dentro de una misma óptica funcional, cumplen la tarea de administrar. En estas condiciones y con relación a un mismo bien podrían cometer el delito de peculado el ordenador, el pagador, el contador, el revisor, el auditor, el almacenista, pues a todos ellos compete, dentro de los límites propios de sus atribuciones, la genérica función de administrar” M. P. LUIS ENRIQUE ALDANA ROZO, sentencia del 06 de diciembre de 1982, Tomo CLXX N° 2408 pp. 711 – 716.

parte, de acuerdo con el art. 2273 del Código Civil, el secuestro es el depósito de una cosa que se disputan dos o más individuos, en manos de otro que debe restituirla al que obtenga una decisión a su favor y que el depositario se llamará secuestre, según el art. 2276 el secuestro será convencional o judicial, el primero se constituye por el solo consentimiento de las personas que disputan el objeto litigioso y el judicial por el decreto del juez.

La Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia ha encontrado responsables del delito de peculado a algunos secuestres que han dado indebido manejo a los recursos encomendados; inicialmente ha precisado en la función pública que de manera transitoria cumplen estas personas afirmando:

*“Porque cumple la misión de vigilar, custodiar y proteger unos bienes que el estado (sic), a través de la jurisdicción, ha sacado de la órbita de posesión material de sus dueños o tenedores, con el fin de asegurar con los mismos el cumplimiento de las disposiciones contenidas en el respectivo fallo judicial, y que para aquellos fines se los ha entregado al secuestre, a quien traslada, además, esas específicas e importantes funciones de vigilancia, custodia y protección”*⁵⁸⁶.

Y que tal auxiliar de la justicia puede, en razón de la temporal función pública asignada, ser autor de un delito de peculado por apropiación *“cuando se apropia de los bienes objeto de administración, custodia o tenencia”*⁵⁸⁷; así mismo, que el hecho de que los bienes manejados sean en estricto sentido de particulares o privados, en manera alguna desnaturaliza el referido ilícito; así lo planteó:

*“No es del todo acertado afirmar, como lo sostuvo el recurrente, que la actividad que adelantó la procesada como secuestre y depositaria provisional fue la de administrar unos bienes privados, y que por ello no ejerció función pública alguna, pues al ser objetos de medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio adquirieron una naturaleza administrativa especial, suscitada de la suspensión del poder dispositivo de que trataba el artículo 24 de la ley 333 de 1996, vigente durante la época de los hechos”*⁵⁸⁸.

⁵⁸⁶ CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 27 de febrero de 2003, rad. 17837.

⁵⁸⁷ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 23 de abril de 2008, rad. 26749. En el mismo sentido posteriormente se afirmaría *“observa la Sala que efectivamente la actividad judicial de los auxiliares de la justicia ejercida en detrimento de los deberes que la Constitución y las leyes les impone, bien puede llegar a comprometer, por acción u omisión, su responsabilidad en el ámbito penal”* M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia 9807 del 29 de julio de 2015, rad. 37603 y M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, Auto 5017 del 27 de agosto de 2014, rad. 42396. Otros eventos en los que el secuestre como auxiliar de la justicia ha sido condenado como partícipe y no como autor, M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 11 de diciembre de 1991, Tomo CCXI N° 2450, pp. 633-638.

⁵⁸⁸ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 08 de julio de 2009, rad. 26952.

En cuanto al momento consumativo del delito de peculado, se ha afirmado que no es la fecha de la designación como secuestre sino la apropiación, la cual ocurre cuando es requerido y no devuelve los bienes:

*“Se negó a entregar en términos la rendición de cuentas y a proceder a la devolución de los títulos valores dados en custodia (...) Es decir que el comportamiento irregular atribuido al procesado, tiene lugar a partir del momento en que efectivamente fue requerido para la rendición de cuentas y devolución de los títulos valores que tenía en custodia, esto es desde el instante en que le fue comunicada la decisión en los términos previstos para el efecto en el ordenamiento jurídico vigente para la época de los hechos, y no simplemente a partir de la fecha en que tomó posesión del cargo de secuestre, como equivocadamente lo entendieron los juzgadores de instancia”*⁵⁸⁹.

Finalmente, acerca de la no procedencia de la inhabilidad intemporal del artículo 122 constitucional, se tiene que no se impone tal condena por cuanto en este tipo de casos no se afecta el patrimonio público:

*“La razón es sencilla. No serán condenados por la comisión de un delito que afecte el patrimonio del Estado, ni por uno relacionado con la pertenencia, promoción o financiación de grupos armados ilegales, por narcotráfico o por uno de lesa humanidad (...) Por ende, aunque no hay duda que se trató de una conducta contra la administración pública, **evidentemente no afectó el patrimonio estatal**”*⁵⁹⁰. (Énfasis ajeno al texto original).

4.2.2.7. La cuantía

La cuantía en el delito de peculado pareciera tener efectos simplemente punitivos, pues es claro que dependiendo del monto de lo apropiado, las penas se aumentarán o disminuirán; actualmente el tipo básico comporta una pena de prisión entre noventa y seis (96) y doscientos setenta (270) meses, si lo apropiado supera los doscientos (200) salarios mínimos la pena oscilará entre noventa y seis (96) y cuatrocientos cinco (405) meses de prisión; por el contrario, si lo apropiado no excede de cincuenta (50) salarios mínimos, la pena se fijará entre sesenta y cuatro (64) y ciento ochenta (180) meses⁵⁹¹.

No obstante lo anterior, se evidencia que la determinación de la cuantía es relevante a efectos de elaborar el correspondiente juicio de tipicidad, circunstancia que evidentemente es una garantía de quien ha sido convocado a proceso penal por este delito; así lo reconoció la Corte en providencia del año 1962 al precisar:

“La cuantía del delito juega como circunstancia específica modificadora de la responsabilidad, por caso, en los delitos contra la propiedad (Arts. 389, ord. 2º; 399;

⁵⁸⁹ CSJ, SP, rad. 37603 sent. cit.

⁵⁹⁰ CSJ, SP, M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, SP 4161 del 02 de abril de 2014, rad. 34047.

⁵⁹¹ Código Penal, art. 397 inc. 2 y 3.

410; 414) y en el delito de peculado, como se dejó anotado. Hacer al procesado el cargo al ser llamado a juicio por esta última infracción o por alguno de aquellos delitos contra la propiedad, sin especificarlos en razón de la cuantía, cuando ésta la toma la ley como motivo específico de agravación o de atenuación de la sanción prevista, lleva, como se dejó dicho, al incumplimiento del mandato que trae la ley de procedimiento penal (Art. 183 citado) y a socavar la garantía de defensa que le asiste al acusado, pues no se delimita el ámbito de la acusación que se le hace”⁵⁹².

Consecuente con ello, al influir la determinación de los montos apropiados en la imposición de la pena, también resulta relevante para el conteo de los términos de prescripción de la acción penal⁵⁹³. Finalmente, también ha dicho la Corte que la disminución punitiva por el factor de la cuantía, también se tiene en cuenta al momento de tasarse la multa⁵⁹⁴.

4.2.2.8. Sociedades de economía mixta

En el capítulo anterior se precisó que de acuerdo con la Ley 489 de 1998, por medio de la cual se dictaron normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, las sociedades de economía mixta (art. 97), son aquellos organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones de ley; en el párrafo se señala que los regímenes de las actividades y de los servidores de las sociedades de economía mixta en las cuales el aporte de la Nación, de entidades territoriales y de entidades descentralizadas, sea igual o superior al noventa por ciento (90%) del capital social, es el de las empresas industriales y comerciales del Estado⁵⁹⁵.

Bajo el escenario de las sociedades de economía mixta, se han dictado distintas providencias que permiten configurar el delito de peculado, vale la pena resaltar tres escenarios; por una parte, una antigua sentencia, en la que se explica que comoquiera que se trata de entidades en que el Estado tiene parte, procede la tipificación de tal delito, recuérdese:

⁵⁹² CSJ, SP, M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, auto del 26 de abril de 1962, Tomo CXLII N° 2352 a 2357, pp. 326 – 329. En el mismo sentido: M. P. JULIO RONCALLO ACOSTA, sentencia del 28 de marzo de 1969, Tomo CXXIX N° 2306 – 2308, pp. 261 – 267.

⁵⁹³ Así se ha precisado, entre otras, en las siguientes decisiones: CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 10993 del 20 de agosto de 2014, rad. 44334; M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 06 de agosto de 2013, rad. 40474; M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 27 de febrero de 2013, rad. 40471; M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 04 de julio de 2012, rad. 38901.

⁵⁹⁴ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 08 de agosto de 2012, rad. 35015.

⁵⁹⁵ *Supra* pie de página 189.

“Un recogimiento de los puntos de vista antes enunciados o expuestos, permite deducir que la voluntad del legislador al expedir el artículo 3° del Decreto número 1858 de 1951, fue la de incluir, entre los sujetos punibles por el delito de peculado, junto con el “funcionario público”, “al empleado de empresas o instituciones en que tenga parte el Estado (...) La expresión “en que tenga parte el Estado” sin restringir ni dilatar en demasía el criterio que la inspira, hay que entenderla referida, no a aquellas situaciones en que la Administración en forma esporádica, con finalidades de mero lucro o de simple explotación mercantil, hace su aporte económico a una determinada institución, sino a aquellas otras en que invierte capital con vista a la estabilidad o fomento de instituciones que, aunque bajo las apariencias de personas de derecho privado o semioficial, prestan un servicio social o comunitario, lo que en cierta forma torna intangible el aporte y somete el manejo de sus fondos a condiciones acordes con la finalidad de beneficio o servicio común para la cual fueron creadas”⁵⁹⁶.

Otros escenarios, en los que se analizaron casos puntuales de entidades de esta naturaleza jurídica, también han tratado estos temas, por una parte, se estudió la situación del banco Bancafé:

“(…) La cual tiene definido que aunque el personal vinculado al Banco Cafetero S.A., Bancafé se gobierna laboralmente por el régimen de los trabajadores particulares, son servidores públicos en los términos del artículo 20 de la Ley 599 de 2000, según el cual ostentan dicha calidad “los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios”⁵⁹⁷.

En el mismo sentido y en relación con la **naturaleza jurídica** de las sociedades de economía mixta señaló:

“No la establece la participación accionaria, es decir, no interesa el grado de participación accionario que el Estado tenga en la empresa, sino que esta surge de la composición del capital sea tanto del Estado como de los particulares, sin importar el índice del porcentaje”⁵⁹⁸.

Finalmente, en cuanto a la vinculación laboral se dijo *“El hecho de que los servidores del Banco Cafetero se rijan por el régimen laboral de los empleados particulares no quiere decir que la entidad deje de ser pública o que sus servidores pierdan la condición de trabajadores oficiales”⁵⁹⁹.*

Por otra parte, en relación con algunas inversiones de excedentes, realizadas por funcionarios de la Empresa de Telecomunicaciones de Bucaramanga, S. A. ESP, entidad

⁵⁹⁶ CSJ, SP, M. P. LUIS CARLOS ZAMBRANO, sentencia del 07 de marzo de 1969, Tomo CXXIX N° 2306 – 2308, pp. 204 – 208.

⁵⁹⁷ CSJ, SP, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 02 de julio de 2008, rad. 28920.

⁵⁹⁸ CSJ, SP, M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, auto del 28 de febrero de 2006, rad. 21711.

⁵⁹⁹ Cita encontrada en CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 2213 del 30 de abril de 2014, rad. 43388.

de economía mixta, cuyo objeto social era la prestación de servicios públicos domiciliarios de telecomunicaciones, dadas las pérdidas patrimoniales que produjeron las antedichas inversiones, se condenó a los financieros por el delito de peculado por apropiación, a los comisionistas de bolsa como intervinientes de tal delito y al gerente de la compañía por peculado culposo; las siguientes fueron las principales piezas argumentativas de la sentencia:

“(...) Por lo tanto, de acuerdo con la ley, por regla general las empresas de servicios públicos están sujetas a un régimen de derecho privado, decisión legislativa que como también lo determinó la jurisprudencia constitucional, se justifica por el tipo de actividades industriales y comerciales que llevan a cabo tales empresas, por la competencia económica en que se cumplen sus actividades, y también por el “régimen de concurrencia con los particulares en que los servicios públicos son prestados por las empresas de servicios públicos, circunstancias estas que implican que, por razones funcionales y técnicas, se adecue más al desarrollo de tales actividades la vinculación de sus trabajadores mediante un régimen de derecho privado.” (...) No obstante, la propia Corte Constitucional en el fallo que sirve de referente, admitió que un criterio orgánico lleva a considerar que a las personas que prestan sus servicios en este tipo de entidades descentralizadas por servicios, debe tenerseles como “servidores públicos”, en los términos del artículo 123 de la Carta Política. (...) el hecho de que en el giro de sus operaciones, la Empresa de Telecomunicaciones de Bucaramanga S.A. E.S.P se rigiera por el derecho privado –conclusión de los casacionistas que no se discute–, en manera alguna significa que dejara por ello de ser entidad del Estado; que para efectos penales a sus trabajadores se les tenga como “servidores públicos”; y que su patrimonio pueda ser objeto de protección penal a través de las distintas conductas de peculado, en la medida en que su objeto material recae sobre los “bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte”⁶⁰⁰.

Finalmente, en lo que tiene que ver con procesos de liquidación de sociedades en las que el Estado tiene parte, la Corte estimó dos consideraciones, la primera, que a los recursos de la sociedad a liquidar se les da el tratamiento de dineros públicos, razón por la cual su inversión no puede ser irresponsable ni riesgosa así se consigan beneficios y, la segunda, que quien se designa como liquidador, debido a su condición calificada en su vinculación, para efectos penales ha de tratarse como servidor público:

“Se trata de un órgano del orden municipal -con una participación del 84% por parte del municipio de Medellín- de donde la naturaleza de sus recursos se reputa de orden público y quien fue designado como liquidador de la misma debido a su condición especial o calificada por dicha vinculación y para los efectos penales, servidor público. (...) No es admisible, en principio entonces, cuando el objeto material está constituido por sumas de dinero, afirmar que se pueda disponer de los recursos por fuera de la reglamentación esencialmente reglada que rige su manejo y luego retornarlo al erario sin que quien los tiene bajo su responsabilidad pública, no esté incurso en actos de evidente apropiación, ni asumir que lograr un rendimiento financiero para dichos

⁶⁰⁰ CSJ, SP, rad. 36422 de 2012, sent. cit.

*recaudos pueda desvirtuar la conducta enunciada en el tipo penal como adecuada a actos de apropiación con evidente desmedro para el bien jurídicamente tutelado*⁶⁰¹.

4.2.2.9. Reintegro de bienes apropiados en el delito de peculado

Ante el reintegro de los bienes apropiados, como un gesto reparador o de desagravio de la conducta cometida, el legislador ha previsto en los distintos Códigos Penales una disminución punitiva para aquél que restituya los recursos objeto del delito; en la normatividad del año 1936, se establecía una rebaja en la pena de arresto: *“siempre que tales sumas o efectos se reintegren antes de que inicie la investigación criminal correspondiente”*⁶⁰².

En la legislación de 1980, el artículo 139 previó una rebaja de hasta las tres cuartas (3/4) partes, si antes de iniciarse la investigación, el agente, por sí o por tercera persona, hiciera cesar el mal uso, reparare lo dañado o reintegrare lo apropiado, perdido, extraviado, o su valor; si la reparación se realizare antes de la sentencia de segunda instancia la disminución sería de la mitad de la pena; y si el reintegro fuere parcial se podía disminuir la pena hasta en una cuarta parte.

Actualmente, el art. 401 de la Ley 599 de 2000, prevé como circunstancia de atenuación punitiva, que si antes de iniciarse la investigación, el agente, por sí o por tercera persona, hiciera cesar el mal uso, reparare lo dañado, corrigiere la aplicación oficial diferente, o reintegrare lo apropiado, perdido o extraviado, o su valor actualizado con intereses, la pena se disminuirá en la mitad; si el reintegro se realizare antes de dictarse sentencia de segunda instancia, la pena se disminuirá en una tercera parte y, finalmente, si el reintegro fuere parcial, el juez deberá disminuir la pena, proporcionalmente, hasta en una cuarta parte⁶⁰³.

La jurisprudencia evidentemente no ha sido ajena al estudio de esta materia, existiendo actualmente varias providencias que abordan distintos flancos frente al tema de la reparación, como fenómeno post delictual que es. Un primer panorama que vale la pena reseñar es la exigencia de que el reintegro sea voluntario, es decir, no procedería la rebaja cuando los bienes se obtienen por la acción unilateral de la justicia⁶⁰⁴.

⁶⁰¹ CSJ, SP, M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 05 de diciembre de 2007, rad. 25545.

⁶⁰² El art. 151 del Código Penal de 1936 establecía la pena presuponiendo el reintegro de los bienes, y en el artículo 152 se señalaba que si no se llevara a cabo el reintegro se aumentarían las penas.

⁶⁰³ El texto original de la Ley 599 de 2000 no exigía que el valor equivalente a la reparación se hiciera actualizado y con intereses, tal exigencia se incorporó mediante el art. 25 de la Ley 1474 de 2011.

⁶⁰⁴ Tal criterio se pregona de vieja data al afirmarse: *“La atenuación punitiva, por reintegro total o parcial, no puede operar sino cuando ha habido devolución voluntaria de lo apropiado, perdido o extraviado, o de su valor, y no cuando los bienes se han recuperado por la acción unilateral de la justicia,*

Una segunda consideración alude a la naturaleza del reintegro y el *animus reparandi* que debe estar presente en dicho acto, bajo la vigencia del Código Penal de 1980, tal aspecto se trató, de la mano con el alcance de la devolución parcial que dicha disposición contemplaba, recuérdese lo pertinente:

“Como bien lo advierte el Colaborador Fiscal, el reintegro parcial contemplado en el artículo 139 del código penal, tiene dos características fundamentales. La primera es su excepcionalidad. Con arreglo a esta disposición y como quiera que solo una parte de lo apropiado es la que reintegra el imputado, es caro que sólo en casos especialísimos puede aplicarse la diminuyente punitiva. El ese sentido, el ánimo sincero del procesado de reparar el daño causado, cuya demostración fehaciente es la devolución de los bienes que se adueño (sic), adquiere para su demostración de un mayor rigor cuando sólo una aparte es la restituida. Aquí, debe establecerse, como es apenas obvio, la imposibilidad de retornar el volumen total, por causas no imputables al reo. En cada caso el juzgador, entonces, habrá de examinar de acuerdo con las circunstancias, la calidad del bien, las condiciones personales del acusado y el examen ponderado del hecho punible en particular, para establecer si en verdad, en dicha restitución se demuestra con fehaciencia el animus reparandi. De aquí se desprende la segunda característica esencial de la atemperante: la discrecionalidad del juez.”⁶⁰⁵

Un tercer aspecto a tener en cuenta es el alcance del reintegro hecho por terceros, esto es, en eventos en que no se actúa por cuenta del implicado, sino que la recuperación de los recursos proviene de fuente independiente a su voluntad; al respecto, ya bajo la vigencia del Código Penal de 2000, se adujo:

“Que el reintegro lo haga el agente, por sí o por tercera persona, indudablemente significa que entre la acción de reintegrar y el sujeto activo de la infracción existe una relación, bien sea directa o mediada por un tercero que, en todo caso, actúa por él, sea como mandatario o no, pero no independientemente de él (...). Esa relación se predica en todos los supuestos contemplados por la norma, esto es, tanto si el reintegro es total como si es parcial. La diferencia entre uno y otro radica en que, como lo ha señalado la Corte, en el primero la disminución de pena opera ipso iure, pero en el segundo la rebaja se hará de manera proporcional según el monto del reintegro y teniendo en cuenta las circunstancias del artículo 61 del Código Penal. De esta distinción surge, justamente, un argumento que apoya la tesis que acaba de exponerse sobre el vínculo sujeto activo-reintegro, pues si se admitiera que la reparación puede ser hecha por cualquier persona o inclusive que fuera producto de la actuación de las autoridades de policía –que recuperen la totalidad o parte de lo apropiado- o de las acciones judiciales que hubiere emprendido la entidad afectada, no se vería razón que justifique que si en estos últimos eventos la acción externa al procesado logra el reintegro total, éste se beneficie automáticamente con la rebaja prevista en la ley; pero si la misma acción no es

porque este evento no puede, en sana lógica, beneficiar a quien no lo procuró por sí o por tercera persona”.
M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, sentencia del 17 de febrero de 1981, rad. 26159, Tomo CLXVII N° 2404, pp. 619 – 621.

⁶⁰⁵ CSJ, SP, M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA, sentencia del 11 de marzo de 1992, rad. 5911, Tomo CCXIX N° 2468, pp. 348 – 354.

plenamente satisfactoria se deban examinar la gravedad y modalidades del hecho punible, el grado de culpabilidad, las circunstancias de agravación y atenuación concurrentes y la personalidad del procesado. Precisamente, si lo que se pretende con la previsión legal es “crear un estímulo punitivo para tratar de lograr que el Estado recupere, al menos parcialmente, los bienes de los cuales fue despojado”, como lo reconoce el demandante, debe existir una relación causal estímulo-reintegro que no es predicable cuando éste lo hace una persona ajena por completo a quien habría de beneficiarse de la rebaja punitiva”⁶⁰⁶.

En idéntico sentido, tales planteamientos fueron sostenidos al descartarse la rebaja cuando el pago lo hizo una aseguradora, contundentes argumentos se presentaron en pro de negar el reconocimiento de la rebaja:

“Es insólito e inaceptable jurídicamente, que un ente estatal contrate un seguro para garantizar los riesgos que en el manejo de recursos públicos puedan existir, más aun desde luego si la asunción de los mismos comprende actividades delictivas, y que pueda tomarse las obligaciones adquiridas por parte del asegurador y el consiguiente pago a que haya lugar, como liberador de quien infringe la ley penal, bajo el confuso entendido que el delincuente que se apropia de esta clase de bienes en dichas circunstancias tiene garantizado no solamente que la justicia se abstendrá de declararlo responsable por el valor de lo esquilmo, sino que, además, puede derivar oportunidad de beneficios bajo una cualquiera de las figuras de la restitución, cuando realmente estos no son los supuestos de las destacadas figuras. (...) El juez penal no puede a través de una especie de compensación deducir el valor de la suma pagada por la aseguradora, para exonerar de responsabilidad patrimonial al sujeto activo del delito, como si el valor de lo apropiado al Estado quedara cubierto por aquella y liberado el delincuente de este aspecto del delito que se le ha imputado toda vez que, conforme se advirtió, la fuente de cada obligación es distinta y no admite confusiones, una es el seguro en calidad de contrato solemne, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva y la otra el delito como fuente de responsabilidades penales y civiles”⁶⁰⁷.

Un cuarto escenario tiene que ver con el reintegro parcial de recursos, a propósito de las confusiones interpretativas que puede ofrecer el texto legal, al respecto, en relativamente reciente providencia se precisó el alcance de la disposición en los siguientes términos:

⁶⁰⁶ CSJ, SP, MM. PP. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN y MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 19 de julio de 2006, rad. 22263. En el mismo sentido habría de afirmarse tiempo después: “En ese contexto, no puede prosperar la tesis defensiva en tanto el supuesto descuento argüido por el recurrente no corresponde a un acto voluntario de arrepentimiento y, por ende, no puede dar lugar a la rebaja punitiva analizada (...) ello obedecería a una acción autónoma del Instituto de Seguros Sociales y no a la voluntad del procesado de resarcir el daño ocasionado al erario público [sic]. Por tanto, el reintegro no reflejaría un acto de arrepentimiento que aminore la ofensa al deber de probidad que le correspondía preservar al procesado” MM. PP. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ y GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 15 de mayo de 2013, rad. 40725. En el mismo sentido, M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 26 de mayo de 2010, rad. 28856, y M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 22 de septiembre de 2010, rad. 32552; M. P. FERNANDO ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 26 de mayo de 2000, rad. 16.441.

⁶⁰⁷ CSJ, SP, M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 6355 del 21 de mayo de 2014, rad. 42943.

“Tratándose del reintegro parcial de bienes, la línea jurisprudencial diseñada por la Corte enseña que no debe medirse con el mismo rasero para reducir indefectiblemente una cuarta parte de la sanción como lo prevé ahora el artículo 401, inciso 3° de la ley 599 de 2000, pues en todo caso se ha de atender el valor de lo recuperado respecto de lo apropiado en virtud del principio rector de proporcionalidad contemplado en el artículo 3° del mismo ordenamiento”: “La imposición de la pena o de la medida de seguridad responderá a los principios de proporcionalidad y razonabilidad”. En este sentido la Sala ha precisado que: Ese principio superior y el de la igualdad sufrirían ruptura injustificada, si se aceptara que cualquier reintegro parcial, con prescindencia del monto, aun tratándose de los más exigüos, siempre generaría una reducción de pena de ‘una cuarta parte’, tesis que en lugar de contribuir a la estimulación del reintegro, convertiría la norma en patente de corso para que a su abrigo se hagan devoluciones ridículas para obtener una disminución sancionatoria que no es poca frente a determinaciones judiciales que pueden partir desde 6 años e ir hasta los 22.5 años de prisión” “En contrario y con apoyo en el principio de proporcionalidad que es propio de todo el proceso de dosimetría penal, la cuantía de la reducción debe calcularse tomando de una parte el monto de lo apropiado – como límite máximo del reintegro – y de otra el de lo reintegrado para entre uno y otro establecer la primera proporción; a su vez la pena impuesta, como sanción reducible – debe enfrentarse a la disminución máxima ordenada por el precepto – una cuarta (1/4) parte en este evento – para determinar la reducción concreta. Y, obtenidas esas cifras, debe establecerse la proporcionalidad entre una y otra, cuyo único método objetivo es el del porcentaje matemático”⁶⁰⁸.

En cuanto a los límites temporales para lograr la rebaja por el reintegro parcial, hubo de indicar la Corporación: *“Reintegro parcial: La oportunidad procesal para esa clase de retorno no se indica en la ley, pero dada la redacción del artículo 401, no puede generar consecuencias sino cuando se realiza hasta antes de dictarse sentencia de segunda instancia, entendido “dictarse” con prescindencia del término de ejecutoria o de los actos de notificación de esa actuación, es decir, que el tiempo límite es el de la fecha del fallo de esa categoría”⁶⁰⁹.*

Un quinto bloque argumentativo tiene que ver con la devolución hecha por algún copartícipe del delito, cuya rebaja se hace extensiva a los demás involucrados; aquí debe precisarse que el fundamento de esta extensión del beneficio se fundamenta en la solidaridad de la obligación civil dentro del proceso penal, al respecto:

⁶⁰⁸ CSJ, SP, M. P. JORGE ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 40422.

⁶⁰⁹ CSJ, SP, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 13 de octubre de 2004, rad. 22778. Tesis reiterada posteriormente al afirmarse: *“Es que, el jurista, para reclamar aplicación del inciso 3° del artículo 401 del Código Penal, parte de una interpretación equívoca del precepto enunciado, toda vez que, como lo ha sostenido esta Corporación, el reintegro parcial, a que se refiere el aludido inciso solo genera consecuencias cuando tiene lugar antes de dictarse la sentencia de segunda instancia, lo que no acaeció en esta ocasión (...)”* M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, AP 7586 del 10 de diciembre de 2014, rad. 44045. Y en términos generales sobre rebaja por reintegro: M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 22 de febrero de 2012, rad. 35572 y M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 13 de septiembre de 2011, rad. 37230.

“De esta forma, también es claro que aunque uno o algunos de los llamados a reparar o reintegrar lo ilícitamente apropiado, sean quienes cumplan con el deber de reparar, los efectos de ese acto procesal deben hacerse extensivos a todos los copartícipes del comportamiento delictivo, porque la obligación es de carácter solidario, máxime cuando como en este caso, contrario a lo indicado por el censor, la inculpada fue condenada en calidad de coautora del delito de peculado por apropiación”⁶¹⁰.

Estas mismas consideraciones se han expuesto a propósito de contratistas que reintegran lo apropiado, cuyo beneficio de rebaja se ha hecho extensivo a los funcionarios públicos involucrados:

“Por oposición al planteamiento del Ministerio Público, el mejor tratamiento punitivo se impone así el reintegro no lo haga directamente el procesado, como que, a voces de la jurisprudencia citada, el acto de arrepentimiento puede provenir directamente de él o por intermedio de terceras personas, sin que, además, pueda dejarse de lado que el acusado fue declarado responsable de peculado cometido a favor de terceros, lo que significa que fueron los últimos (los contratistas) los que de manera real incrementaron su patrimonio en detrimento del Estado, luego nada obsta para que fueran esos beneficiarios los que hicieran la devolución, circunstancia que debe comunicarse al servidor público que permitió su ganancia”⁶¹¹.

Finalmente, corresponde aducir dos planteamientos sobre el reintegro y su correspondiente rebaja, por una parte, que como actitud post delictual que es, en manera alguna puede variar el grado de responsabilidad del agente por lo que, justamente, su repercusión es luego de individualizada la pena⁶¹²; de otra parte, que no es suficiente la

⁶¹⁰ CSJ, SP, rad. 28856 de 2010, sent. cit., en similar sentido se afirmó: *“Empero, previamente a ello observa la Sala que en el fallo de primer grado, al momento de tasar la pena para los procesados, frente a GP, con base en los reintegros parciales que éste hizo antes de la sentencia(...), se concedió el descuento de una cuarta parte previsto en el artículo 401, inciso tercero, de la Ley 599 de 2000, disminución que no fue considerada respecto de Casas Berrocal, a pesar que respecto de ella se predicó coautoría en todas las acciones defraudadoras del erario (...) Tal situación evidencia un nuevo yerro por falta de aplicación respecto de la norma sustancial que consagra la correspondiente rebaja de pena, la cual, con mayor razón ahora, con ocasión de la extinción de la acción penal por prescripción de los comportamientos delictivos inferiores a cincuenta salarios mínimos mensuales legales vigentes, se torna de imperativa activación en favor de los tres mencionados procesados”* en: M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 1076 del 11 de febrero de 2015, rad. 44382.

⁶¹¹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 20 de noviembre de 2013, rad. 39936.

⁶¹² *“Se trata pues, como lo precisó la Corte con ocasión del análisis que sobre el mismo aspecto hizo frente al artículo 374 del Código Penal en noviembre 23/98 (M.P. Dr. Fernando Arboleda R.) de una actitud post delictual que no varía el grado de responsabilidad y que repercute en la pena una vez individualizada: sin capacidad para afectar los mínimos ni los máximos punitivos previstos por el legislador, de carácter judicial, diferida por tanto al Juzgador. No altera, por tanto, los términos de prescripción de la acción, no es potestativa, es de configuración objetiva, y en los casos de concurso efectivo de tipos su operancia se revela únicamente en el momento de fijación de la punibilidad del respectivo punible, que no respecto de la pena totalizada”* CSJ, SP, M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, sentencia del 03 de marzo de 2000, rad. 12225; en el mismo sentido sobre prescripción, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 20 de marzo de 2013, rad. 40567.

oferta de pago pues para lograr la rebaja se demanda, de manera perentoria, el reintegro efectivo de los recursos⁶¹³.

4.2.2.10. Viáticos

Los viáticos son el conjunto de provisiones o dinero que se le suministra a una persona, en este caso funcionario público, para que realice un viaje o comisión; tales emolumentos son entregados por la administración cuando requiere que el servidor público desempeñe sus funciones fuera de su habitual lugar de trabajo, o deba cumplir misiones especiales, adelantar estudios o asistir a invitaciones o eventos relacionados con sus funciones; ha dicho a Corte que tales bienes, por el hecho de entregarse a los servidores públicos, en manera alguna pierden su connotación de ser propiedad estatal.

En dos escenarios la Corte ha tenido la posibilidad de precisar la calidad de bienes públicos de estos recursos, por una parte, en un evento en que un Senador de la República que había recibido algunos tiquetes decidió cambiar itinerarios y rutas, apropiándose del excedente que le devolvieron por tal intercambio, al analizar la responsabilidad por el delito de peculado, la Corte presentó un análisis de la naturaleza jurídica de los viáticos y la posibilidad de que su apropiación o manejo indebido de lugar a responsabilidad penal:

“En esa medida, los bienes entregados por la administración a sus servidores para el cumplimiento de los fines oficiales, son de aquélla y no pueden ser objeto de apropiación, utilización indebida o aplicación oficial diversa a la que están destinados, de ahí que tales conductas sean penalmente sancionables. (...) Cuando la administración precise impartir comisión para el desplazamiento del servidor público por territorio nacional o extranjero para que temporalmente ejerza funciones propias de su cargo en lugar diferente a la sede habitual de su trabajo, cumplir misiones especiales o para atender invitaciones de gobiernos extranjeros, de organismos internacionales o de instituciones privadas, siendo el servidor un instrumento personal para el logro de las finalidades oficiales perseguidas, la administración debe proveerle los medios para el cumplimiento de la función legalmente asignada, entre los cuales se hallan los viáticos y los pasajes de traslado. Por ello se afirma que tales recursos, antes que ser transferidos incondicionalmente en su propiedad, son entregados a los agentes estatales para que éstos los administren, desde el punto de vista amplio que se deja expuesto, esto es, para sufragar los gastos que la misión oficial demanda. En este sentido ha de entenderse que los emolumentos y demás bienes entregados al funcionario por concepto de comisión, no son -ipso jure- bienes de propiedad del comisionado, si se entiende que ello queda determinado por el cumplimiento de la condición que originó su entrega, esto es la comisión oficial impartida. Por ello, su legalización no deriva de la demostración de haber sido entregados al funcionario, sino de la posterior justificación que de su utilización haga, por haber cumplido la misión encomendada. De no

⁶¹³ “(...) porque una cosa es que ostentara la capacidad para poder **gestionar** un pago y otra muy distinta que acreditara la devolución total o parcial de lo apropiado, que es la acción a la cual se supedita en la ley la disminución punitiva que reclama el casacionista y que fundamenta equivocadamente en una propuesta de reintegro y no en una evidencia indicativa de que el mismo se hizo efectivo” CSJ, SP, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 10 de noviembre de 2004, rad. 18310.

*cumplirse la gestión o no satisfacerse los requisitos que justificaron el gasto, se impone su devolución, sin perjuicio de la eventual responsabilidad penal*⁶¹⁴. (Énfasis ajeno al texto original).

Dado que el Congreso de la República es una entidad cuyos integrantes provienen en importante porcentaje de distintos lugares del territorio nacional, un segundo escenario tiene que ver con los pasajes que se les suministran para que acudan a sus regiones y nuevamente regresen a la ciudad capital a continuar con sus funciones; tales tiquetes, ha dicho la Corte, también son considerados bienes estatales. Recuérdese:

*“Ya se mencionó cómo tales tiquetes aéreos ostentan la calidad de bienes estatales, por cuanto su entrega a cada congresista viene signada por un eminente fin funcional (...) Por esa razón, los pasajes no son expedidos con destino indeterminado, sino en rutas preestablecidas, siempre coincidentes con la capital del departamento representado por los Representantes a la Cámara como lugar de arribo y la ciudad capital de la Nación como destino de retorno. Por manera que resulta predicable el carácter de “bien público” respecto de ese tipo de tiquetes, como también que el congresista a cuyo favor se expiden, es el encargado de administrarlos y custodiarlos, como único funcionario habilitado para su utilización, la cual sólo es posible en cumplimiento de los fines que respaldan su emisión”*⁶¹⁵⁻⁶¹⁶.

4.2.2.11. Consulados, derechos notariales.

Los miembros de los cuerpos diplomáticos en el exterior, tienen dentro de sus funciones las relacionadas con trámites consulares como la tramitación de visas y pasaportes y, en el caso puntual de los cónsules, también cumplen funciones notariales como autorizar escrituras, autenticaciones, protocolos, etc. En ejercicio de tales funciones, deben recaudar las tasas correspondientes y percibir los pagos por derechos notariales; en desarrollo de tal tarea, si se acredita una omisión dolosa en el recaudo, a fin de beneficiar a la persona que deba pagar dichos emolumentos, esa actividad constituiría actos de dominio sobre los recursos dejados de percibir, proceder con suficiente entidad para configurar el delito de peculado.

Así lo determinó la Corte Suprema de Justicia al analizar el actuar de un cónsul que dolosamente omitió el recaudo de algunos emolumentos, los siguientes fueron sus principales argumentos:

⁶¹⁴ CSJ, SP, M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 12 de junio de 2000, rad. 9976.

⁶¹⁵ CSJ, SP, Sin M. P., auto del 04 de febrero de 2009, rad. 18903.

⁶¹⁶ Sobre este aspecto también la Corte dictó sentencia absolutoria a favor de una alcaldesa que había reconocido unos viáticos a un contratista con el propósito de que se capacitara y luego asesorara al municipio; dada la condición de profesional de la medicina de la funcionaria y de las circunstancias que rodearon la erogación, se reconoció un error de tipo a su favor y se absolvió. CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 04 de julio de 2012, rad. 38254.

“(…) De antaño, la Corte ha precisado que el vocablo administración comprende las acciones de recaudar y pagar, teniendo en cuenta que una de las acepciones del término corresponde, precisamente, a la actividad de quien tiene a su cargo la recaudación de rentas y el pago de obligaciones. De esa manera, si dolosamente se omite realizar el recaudo de tributos o derechos que deben sufragarse en favor del Estado o de alguna de sus entidades, a fin de que el obligado se beneficie con dicha omisión, obvio que el servidor público encargado de esa función (recaudar) termina por realizar actos de dominio típicos del delito de peculado, al disponer ilícitamente de los bienes de la administración, sin que para la realización de la conducta punible resulte necesario el apoderamiento previo de los dineros, pues según se observa, éstos pasarían directamente al particular destinatario del provecho ilícito, cobrando perfecta materialización la conducta punible indicada. El doctor (...), no hay duda, tenía asignada la función de recaudar los derechos correspondientes a trámites notariales y de expedición de visas (...). De esa manera, si en el cumplimiento de las funciones que le correspondían como notario, autorizó o permitió de manera dolosa que algún usuario omitiera el pago de los derechos respectivos, habría incurrido en el delito de peculado por disponer, en forma ilícita, de dineros destinados a las arcas del Estado. (...)”⁶¹⁷.

Ha de advertirse que si tal postura permite tipificar la conducta de peculado por la falta de recaudo, desprendiéndose de tal proceder la disponibilidad de los recursos, con más claridad se cometerá el delito cuando un cónsul indebidamente dispone de recursos que ingresaron efectivamente a su oficina por pago de tasas o recaudos notariales, tal posición es clara por lo menos desde la década de 1970 cuando se afirmó:

“No se requiere necesariamente que los dineros o bienes pertenezcan al Estado, basta que éste los tenga transitoriamente pues responde de ellos. De suerte que el funcionario no puede alegar que son de particulares para escudar su infidelidad. La verdad es que CV recibió dineros como Cónsul de Colombia y por servicios oficiales, circunstancia que hizo que estos ingresaran ipso iure al Tesoro Nacional”⁶¹⁸.

4.2.2.12. Conceptos extradición

Al resolver la Corte algunas solicitudes de extradición, estudió el caso de un requerimiento por parte del Gobierno español, por el delito de malversación de caudales públicos, en contra de una persona que adelantaba tareas de colaboración en la recaudación municipal en el Ayuntamiento de Benetússer, y que entre los años 2002 y 2010 se habría apropiado de los pagos efectuados por algunos contribuyentes; lo primero

⁶¹⁷ CSJ, SP, M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 26 de septiembre de 2007, rad. 22988.

⁶¹⁸ CSJ, SP, M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, sentencia del 14 de abril de 1977, Tomo CLV N° 2398 (bis) pp. 142 – 148. En el mismo sentido, en posterior providencia se adujo, al reprobarse el actuar de un cónsul que se había apropiado de una máquina de escribir: *“es de convenir, por tanto, que la ofensa del interés tutelado constituye una verdad probatoria irrefutable al transgredirse una norma positiva y verificarse un daño efectivo del patrimonio económico del Estado Colombiano y más específicamente del Consulado (...) El ataque y consiguiente lesión al bien jurídico referido como esencia de la antijuridicidad –en su dimensión material– no admite, pues, duda ninguna”* M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA M., sentencia del 04 de octubre de 1993, rad. 5005.

que analizó la Corte es que el Convenio aplicable al presente caso es la Convención de Extradición de Reos entre Colombia y el Reino de España del 23 de julio de 1892, aprobada por la Ley 35 de 1892, y el Protocolo Modificativo del Convenio de Extradición hecho en Madrid el 16 de marzo de 1999, aprobado en Colombia por la Ley 876 de 2004, y declarada exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-870 del 18 de agosto de 2004; seguidamente hizo la valoración formal de la documentación aportada por el estado requirente y procedió a analizar el principio de la doble incriminación, para conceptuar favorablemente la extradición señalando lo siguiente:

“El comportamiento delictivo por el cual es requerido VEE, previsto en la legislación española como “malversación de caudales públicos” es también punible en Colombia, pues se configura como “peculado por apropiación” previsto en el artículo 397 del Código Penal, Ley 599 de 2000 (...) por tanto, se cumple de este modo el principio de la doble incriminación o incriminación simultánea, siendo indiferente en este caso que las leyes de los Estados Partes tipifiquen el delito de la misma forma o de distinta manera, con igual o diferente terminología para su designación”⁶¹⁹.

4.2.2.13. Cuestiones varias

Finalmente, varias providencias se han dictado en torno al delito de peculado que permiten delinear aún más su ámbito de aplicación; así, se encuentran pronunciamientos que indican que la indeterminación del beneficiario no impide en manera alguna la consolidación del peculado⁶²⁰; la concreción de un indicio de responsabilidad por el hecho de no haber denunciado⁶²¹; la estructuración del delito de peculado en la concesión de

⁶¹⁹ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, concepto del 13 de febrero de 2013, rad. 39902; en esta misma sentencia se alude lo siguiente: *“El artículo I del Protocolo del 16 de marzo de 1999, Modificatorio a la Convención de Extradición de Reos suscrita entre el Reino de España y Colombia, establece que: “...La extradición procederá con respecto a las personas a quienes las autoridades judiciales de la Parte requirente persiguieren por algún delito o buscaren para la ejecución de una pena privativa de libertad no inferior a un (1) año. A este efecto, será indiferente el que las leyes de las Partes clasifiquen o no al delito en la misma categoría de delitos o usen la misma o distinta terminología para designarlo. El juzgamiento o enjuiciamiento de las personas solicitadas en extradición se realizará siempre de conformidad con los procedimientos establecidos por la ley interna del Estado Requirente”.* (El énfasis es del texto original).

⁶²⁰ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 2339 del 05 de mayo de 2014, rad. 42255. *“el hecho de no haberse establecido en el proceso el destino final de los recursos y quedar en la indefinición quién exactamente se aprovechó de ellos, que es como exactamente se refleja en las sentencias lo ocurrido, no traduce la ausencia de un elemento sin el cual fuese imposible la defensa. Existió apropiación -lo concluyeron los juzgadores- y la misma fue en beneficio del (...) o de terceros, no siendo la indeterminación del beneficiario real de la defraudación un factor que haga decaer el peculado por apropiación”.* Tesis reiterada en M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 5327 del 03 de septiembre de 2014, rad. 44352 y en M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 07 de abril de 2010, rad. 25504.

⁶²¹ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 27 de febrero de 2013, rad. 40676. *“En este sentido, la Sala observa adecuado el indicio extractado por el Tribunal, que se sustenta en que la procesada MCS, a pesar de aceptar haber conocido de las irregularidades desde un comienzo, no lo denunció ante las autoridades. Esa inferencia se aviene completamente con lo que de los funcionarios públicos se espera y de ninguna manera representa vulneración de las reglas de la experiencia, pues, en punto de*

créditos⁶²²; comisión del delito de peculado por pagar dos veces prestaciones sociales⁶²³; por adjudicar dobles primas abusando del cargo⁶²⁴; por adquirir cosas por mayor valor⁶²⁵; el reconocimiento de beneficios por error insular a uno de los implicados no genera derechos a los demás⁶²⁶; análisis de la figura de la delegación⁶²⁷; peculado en grado de tentativa, escenario en el que no se condena al pago de multa⁶²⁸; no solidaridad en el pago de la multa⁶²⁹; potestad de la Contraloría General de la República para constituirse como parte civil dentro del proceso penal⁶³⁰; interpretaciones sobre cómputo del término de prescripción en delitos cometidos por servidores públicos⁶³¹; imputación subjetiva a título de dolo⁶³², y peculado por omisión⁶³³.

universalidad y generalidad, lo que esta enseña es que, en efecto, si el servidor público advierte que se está cometiendo un delito del cual no es partícipe y verifica que puede él ser señalado responsable del mismo, de inmediato denuncia el hecho y a su ejecutor”.

⁶²² CSJ, SP, M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del año 2004 (sin fecha específica), rad. 19582. *“De manera que es claro que el censor confunde las nociones y los efectos de los conceptos de objeto material y tipicidad (artículo 10 del código penal), y de bien jurídico y lesividad (artículo 11 idem), tal y como se ha expuesto, a partir de una noción que no corresponde al sentido funcional que es propio de la administración y que permite entender mas allá de cualquier consideración sobre la naturaleza del crédito desde la perspectiva comercial, que estos son comprensivos del valor de cambio que ellos representan y que por lo tanto son parte del patrimonio del estado desde el mismo momento en que se entregan en custodia, administración o tenencia al funcionario”.*

⁶²³ CSJ, SP, M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, auto del 28 de agosto de 2013, rad. 41162.

⁶²⁴ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 13 de noviembre de 2013, rad. 42543.

⁶²⁵ CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, auto del 18 de diciembre de 2013, rad. 40440. *“Y en cuanto al peculado el reproche consistió en que aún si se hubieran entregado los equipos de computo con total observancia de las condiciones técnicas convenidas, con la adquisición de tales bienes la administración comprometió en forma negativa su patrimonio, dado que los mismos fueron comprados por el acusado y el Gobernador con un sobreprecio significativo, conforme lo dictaminó el C.T.I., como que por los mismos se pagó un valor total que excedió en algo más de nueve millones de pesos los precios regulares del mercado, erogación a la que contribuyó de manera efectiva el acusado con la suscripción del contrato”.*

⁶²⁶ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 28 de agosto de 2013, rad. 40484.

⁶²⁷ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 31508.

⁶²⁸ CSJ, SP, M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 4548 del 09 de abril de 2014, rad. 40902; en el mismo sentido, M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 23 de septiembre de 2003, rad. 17029.

⁶²⁹ CSJ, SP, M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 08 de junio de 2006, rad. 20726 *“no le es aplicable el principio de solidaridad que se debe tener en cuenta cuando de una condena por perjuicios civiles se trata, pues la pena responde al desvalor de la conducta y se individualiza según el grado de injusto y culpabilidad, que hacen de la responsabilidad y de sus consecuencias un juicio eminentemente individual”*, tesis sostenida luego en rad. 25504 de 2010, sent. cit.

⁶³⁰ CSJ, SP, M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, auto del 14 de diciembre de 1982, expediente número 27125, Tomo CLXX N° 2408, pp. 751 -754.

⁶³¹ CSJ, SP, M. P. JORGE ENRIQUE CÓRDOBA POVEDA, auto del 20 de septiembre de 1999, rad. 11541.

⁶³² CSJ, SP, M. P. EDGAR SAAVEDRA ROJAS, sentencia del 07 de julio de 1994, Tomo CCXXXIII N° 2472, pp. 214 – 223 *“Es evidente, que tratándose de un delito de apropiación como el que se da en el caso sub judice no puede alegarse falta de intención, porque el que maneja dineros públicos sabe que lo son y cuando se apropia de ellos, como lo hizo el procesado, se puede predicar que fue de manera perfectamente intencional”.*

⁶³³ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 20 de febrero de 2013, rad. 39080.

4.3. Peculado por aplicación oficial diferente

4.3.1 Análisis legal

4.3.1.1. Código Penal de 1936

En cuanto al delito de peculado por aplicación oficial diferente bajo la égida del Código Penal de 1936, se abordarán cuatro escenarios, el primero de ellos es el relacionado con el alcance que la jurisprudencia le dio a la alocución “aplicación oficial diferente”, en donde dijo:

*“Darles a los caudales públicos una aplicación diferente de aquella a que están oficialmente destinados equivale a administrarlos mal; hacer de ellos uso indebido es lo mismo que malversarlos; sustraerlos o apropiárselos es tanto como usurparlos; y, en fin, el empleado se hace responsable de extravío culposo cuando omite poner todo el cuidado en su vigilancia y conservación (...)”*⁶³⁴.

El segundo escenario refiere a la no necesidad de daño para la configuración de la conducta; al respecto se adujo:

*“En el primer caso –refiere a aplicación oficial diferente- es menester que la aplicación diferente de aquella a que están destinados los caudales o efectos que administra el empleado público tenga también el carácter de oficial con la diferencia de que la operación se sale del ámbito que le está señalado en las disposiciones administrativas, leyes, decretos, convenios o reglamentos, sin que sea indispensable ni siquiera necesario que haya perjuicio para la hacienda pública”*⁶³⁵.

El tercero tiene que ver con las formas de participación; al analizarse el caso de un funcionario que no ostentaba la facultad de disponer del gasto público, se concluyó que su vinculación debía ser a título de partícipe:

“Cierto es que, no teniendo el Personero Municipal la facultad de administrar los bienes del municipio, no puede ser en casos como el sub judice autor del delito de peculado, porque es indubitable que el Código Penal considera como tal al sujeto que ha realizado la conducta descrita en el modelo legal (Art. 150), esto es, aquel que ha tenido una conducta típica, concretamente hic et nunc al funcionario público que ha dado a los

⁶³⁴ CSJ, SP, M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 13 de agosto de 1954, Tomo LXXVIII N° 2145, pp. 457 – 460. En esta misma providencia se trató el tema del reintegro en los siguientes términos: “La restitución de lo incautado, mal invertido o perdido no es en manera alguna eximente del delito de peculado, sino una circunstancia que atenúa la pena, según se opere antes o después de iniciado el proceso”.

⁶³⁵ CSJ, SP, M. P. SANTIAGO CADENA COPETE, sentencia del 06 de junio de 1957, Tomo LXXXV N° 2183, pp. 441 – 446.

caudales o efectos que administra una aplicación oficial diferente de aquellas a que están destinados”⁶³⁶.

Finalmente, se tiene registro de una sentencia absolutoria, relacionada con algunos préstamos a corto plazo realizados por una empresa licorera, circunstancia que no llevó a la Corte a evidenciar una aplicación oficial diferente:

“Ciertamente la citada cantidad de (...) que el Departamento de Caldas prestó a su empresa licorera fue reembolsado al tesoro departamental días después. En consecuencia, no se trató de destinar o aplicar esa suma a un gasto o pago oficial diferente a los que en el presupuesto de Caldas estén señalados para las partidas correspondientes a “Fondos Comunes” e “Impuesto de Gasolina”, sino, apenas, de un préstamo a muy corto plazo. El alcance de “aplicación oficial diferente”, a que alude el artículo 150 del Código Penal, no puede ser otro del de inversión, gasto o pago, eventualidades éstas que no se compaginan con la oportunidad del reembolso de las sumas erogadas”⁶³⁷⁻⁶³⁸.

4.3.1.2. Código Penal de 1980

Bajo la vigencia del Decreto Ley 100 de 1980, la siguiente fue la redacción del delito de peculado por aplicación oficial diferente:

“Art. 136. Peculado por aplicación oficial diferente. El empleado oficial que dé a los bienes del Estado o de empresas o instituciones en que este tenga parte, cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, aplicación oficial diferente de aquella a que están destinados, o comprometa sumas superiores a las fijadas en el presupuesto, o las invierta o utilice en forma no prevista en este, incurrirá en prisión de seis (6) meses a tres (3) años, multa de diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes e interdicción de derechos y funciones públicas de uno a tres años”⁶³⁹.

⁶³⁶ CSJ, SP, M. P. MARIO ALARIO DI FILIPPO, auto del 14 de diciembre de 1974, Tomo CXLVIII N° 2378 a 2389, pp. 1139 – 1141.

⁶³⁷ CSJ, SP, M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, sentencia del 26 de octubre de 1960, Tomo XCIII N° 2230-2231, pp. 854 – 863. En el mismo sentido se dictó otra sentencia absolutoria en la que se acreditó que los dineros eran de particulares: *“No hay delito de peculado porque los funcionarios acusados no dieron a los caudales o efectos que administraban una aplicación diferente a aquella a la cual estaban destinados. Ni hubo uso indebido de los mismos, porque los fondos con los cuales se sostiene el Casino de Empleados, no son provenientes de dineros oficiales sino particulares”* M. P. DOMINGO SARASTY MONTENEGRO, sentencia del 27 de febrero de 1957, Tomo LXXXIV N° 2177 – 2178, pp. 150 – 152.

⁶³⁸ En sentido contrario, otro evento en el que sí se acreditó la aplicación oficial diferente, se halla en: CSJ, SP, M. P. LUIS ENRIQUE ROMERO SOTO, auto del 22 de abril de 1977, Tomo CLV N° 2398 (Bis), pp. 183 – 190, en donde se refirió: *“A esos caudales dio el funcionario aludido una destinación oficial distinta. Esto se exteriorizó por medio de los decretos de contracréditos y traslados que se mencionan atrás y que no dejan duda sobre el hecho de que se desvió el uso de esos dineros para afectarlos a fines no previstos por la Asamblea Departamental”*.

⁶³⁹ Este precepto fue modificado por el art. 32 de la Ley 190 de 1995, estatuto anticorrupción, en el que se señaló que para los delitos contra la administración pública no contemplados en esta ley

4.3.1.3. Ley 599 de 2000, estado actual

La Ley 599 de 2000, tipificó el delito de peculado por aplicación oficial diferente en los siguientes términos:

“Art. 399. Peculado por aplicación oficial diferente. El servidor público que dé a los bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte, cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, aplicación oficial diferente de aquella a que están destinados, o comprometa sumas superiores a las fijadas en el presupuesto, o las invierta o utilice en forma no prevista en éste, en perjuicio de la inversión social o de los salarios o prestaciones sociales de los servidores, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años, multa de diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término”.

4.3.2. Análisis jurisprudencial

Una circunstancia que debe advertirse de manera preliminar, es que a diferencia de lo que acontece con las demás formas de peculado, el objeto material de la conducta lo constituyen exclusivamente bienes públicos, propiedad de la Nación, departamentos, distritos, municipios, etc., o de entes descentralizados como las empresas industriales y comerciales del Estado, establecimientos públicos y sociedades de economía mixta.

En vigencia del Código Penal de 1980, con ponencia de uno de los más importantes, conspicuos y eruditos magistrados que ha tenido la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, asesinado infamemente en los trágicos hechos acaecidos los días 06 y 07 de noviembre del año 1985, cuando el Palacio de Justicia fue asaltado por un grupo insurgente financiado por la mafia y retomado criminalmente con desmesura y descontrol por las fuerzas del orden, en circunstancias que hoy, treinta años después, aún no se clarifican; se profirió una decisión que explicó en detalle los alcances del delito de peculado por aplicación oficial diferente, consideraciones que, pese al implacable paso de las décadas, siguen siendo fuente obligada de consulta y referencia necesaria al estudiarse este delito; las siguientes fueron las estimaciones expuestas por la Corte:

“Conocido con el nombre de peculado por aplicación oficial diferente, este tipo especial tutela esencialmente el interés jurídico de la administración en el concreto aspecto de la planificada ejecución del gasto público, que tiene fundamento constitucional en el artículo 207 de la Carta, y de la previa destinación de bienes oficiales al cumplimiento de finalidades específicas; considera el legislador penal, con razón, que tales modificaciones de la cosa

que tengan penas de multa, ésta será siempre entre diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes de acuerdo con la dosificación que haga el juez. El monto original de la multa era el siguiente: “multa de un mil (1.000) a cincuenta mil pesos (\$50.000)”.

*pública alteran el lógico y ordenado desarrollo de la administración. No sobra destacar que aún en algunos casos tales decisiones del funcionario con poder de administrar ocasionan detrimento patrimonial al Estado, el hecho no deja de ser punible porque ello no ocurra, pues como ya se advirtió, lo que genera reproche jurídico a esta clase de comportamientos es la lesión que se causa a la planificada administración de los bienes del Estado. Es claro que si aquella diferente destinación se hace en virtud de decisión oficial legítima, el delito no se configura*⁶⁴⁰.

El cambio legislativo más importante que introdujo el Código Penal del año 2000, consistió en adicionar a la redacción original de la legislación de 1980, para exigir ahora que la aplicación oficial diferente se hiciera “*en perjuicio de la inversión social o de los salarios o prestaciones sociales de los servidores*”; tal circunstancia ha sido la que mayor espacio ha ocupado en la jurisprudencia y cuyos principales argumentos pueden condensarse en los siguientes aspectos⁶⁴¹.

De una parte, el tipo penal protege el apropiado y ordenado manejo del presupuesto, evitando que a los caudales públicos se les dé una destinación distinta a la establecida por los órganos correspondientes, en tanto, por lo menos en el plano nacional, a los integrantes de la Rama Ejecutiva no les está permitido invadir la órbita de la Rama Legislativa que es la llamada a elaborar el correspondiente presupuesto.

En cuanto al sujeto activo de la conducta, se trata de un servidor público quien debe tener disponibilidad jurídica o material sobre los bienes del Estado o de instituciones en que este tenga parte; el sujeto pasivo es la Administración Pública como titular que es del bien jurídico tutelado; el objeto material refiere a los bienes pertenecientes al Estado de manera integral o parcial, ya que sólo a ellos se les puede imprimir una aplicación oficial diferente.

La conducta se puede ejecutar en dos modalidades que son: i) dando a los bienes aplicación oficial diferente a aquella a que están destinados y ii) comprometiendo cifras

⁶⁴⁰ CSJ, SP, M. P. ALFONSO REYES ECHANDÍA, auto del 07 de junio de 1983, Tomo CLXXIII N° 2412, pp. 314 – 319; tesis reiterada en M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 17 de marzo de 1998, rad. 13761.

⁶⁴¹ A propósito de tal circunstancia la misma Corte ha enunciado cuáles son los requisitos para que se estructure el delito, obsérvese: “*Como se ve, la nueva codificación sustantiva introdujo una importante modificación que integra al tipo un elemento normativo que no es otro que la afectación de la inversión social o los salarios o prestaciones sociales de los servidores públicos, lo cual exige establecer la naturaleza de los bienes públicos involucrados con miras a determinar si hacen parte de esa especie. Requisitos para que se configure el delito a) Que sea cometido por un servidor público por razón o con ocasión de sus funciones. B) Que el funcionario público tenga disponibilidad jurídica o material sobre los bienes del Estado. C) Que se les de a los bienes del Estado, o en los que tenga parte, o los que se le hayan entregado al servidor público en tenencia o custodia con ocasión o por razón de sus funciones, una aplicación diferente a la que estaban destinados, o se comprometan sumas superiores a las fijadas en el presupuesto, o se inviertan o utilicen en forma no prevista en éste, d) Que se produzca perjuicio a la inversión social o a los salarios o prestaciones sociales de los servidores públicos (...).*” M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 06 de febrero de 2008, rad. 20815.

mayores a las establecidas en el correspondiente presupuesto; en todo caso deben invertirse o gastarse en perjuicio de la inversión social⁶⁴².

Debe reseñarse que el fundamento de esta conducta encuentra su cimiento en el art. 345 de la Constitución Política, sobre presupuesto y principio de gasto público, analizado *in extenso* en el capítulo anterior (*supra* cap. I §II, 3.4.4.), según el cual no puede haber erogación con cargo al tesoro que no se halle incluido en el presupuesto de gastos, ni tampoco se puede hacer gasto público que no haya sido decretado por el Congreso, en el plano nacional, por las asambleas, en el ámbito departamental, y por los concejos, en los escenarios distrital y municipal, en sus correspondientes presupuestos.

De ahí la relevancia de las leyes anuales de presupuesto (*supra* cap. I §II, 3.4.4.2), y la réplica de su esquema en el sector descentralizado, a efectos de determinar si el servidor público ordenador de gasto se extralimitó en el ejercicio de sus funciones, invirtiendo en asignaciones distintas a aquella cuya destinación se había fijado en el presupuesto; este esquema comporta especial drasticidad, pues se ha llegado al punto de condenar a personas por haber destinado recursos de inversión social en otros escenarios también correspondientes a la inversión social; al respecto oportuno es recordar la siguiente cita:

*“Para la Sala, igual que lo fue para la Procuradora Delegada, el perjuicio a la inversión social quedó acreditado en el proceso, pues los recursos de “forzosa inversión” como los que conformaban la partida destinada al “Programa de Bienestar Social y Grupos Vulnerables” no podían tener el destino que finalmente se les dio, a saber, el pago de medicamentos para una población que si bien era de escasos recursos económicos, su situación estaba cobijada por el sistema del SISBEN, a cuyos parámetros debía atenerse el ex burgomaestre para satisfacer sus necesidades con los recursos del Estado (...)”*⁶⁴³.

⁶⁴² Ideas generales encontradas en CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, sentencia del 18 de diciembre de 2013, rad. 42133. Aun cuando en esta sentencia se afirma que las tres maneras de ejecutar esta conducta son: “a) dar a los bienes aplicación oficial diferente de aquella a que están destinados, b) comprometer sumas superiores a las fijadas en el presupuesto, c) invertirlos o utilizarlos en forma no prevista en este”, se estima que la a) y la c) son repetitivas, y sí por el contrario hace falta incluir el perjuicio a la inversión social.

⁶⁴³ CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 06 de abril de 2006, rad. 23084. En idéntico sentido y como precedente a la presente sentencia se dijo: “Quiere precisar la Sala en este punto que el delito de peculado por aplicación oficial diferente se comete así los traslados presupuestales no autorizados se hagan entre rubros correspondientes a salarios, prestaciones sociales o destinados a gastos de inversión social. Así por ejemplo, trasladar rubros de salarios de una dependencia de la entidad pública a otra sin la correspondiente intervención del órgano de representación popular, o una partida destinada a atender una cierta inversión social para ser utilizada en la atención de otra, estructura el tipo de peculado aludido. Simplemente porque tales conductas del ejecutor del gasto, a pesar de mantener los recursos públicos dentro de los renglones presupuestales a que se refiere el artículo 399 del Código Penal, atenta de todas maneras contra la ejecución ordenada del presupuesto al transgredirse la decisión política contenida en él y resultar afectados los rubros relacionados con salarios o prestaciones sociales de los servidores, o con inversión social” M. P. CARLOS EDUARDO MEJÍA ESCOBAR, sentencia del 21 de marzo de 2002, rad. 14124.

En cuanto a comprometer sumas superiores a las establecidas en el presupuesto, se tiene que cuenta con dos características, de una parte, no debe haber aprovechamiento del servidor público pues tal proceder constituiría el delito de peculado por apropiación y, en segundo lugar:

“El comprometimiento de la suma debe darse en el mismo renglón o rubro, de lo contrario recaería en otra de las formas ejecutivas de este delito. Puede suceder que el servidor público arbitrariamente realice contratos u operaciones con los cuales no se varía el destino de los bienes, sino que compromete sumas o cantidades que sobrepasan la correspondiente asignación presupuestal”⁶⁴⁴.

En cuanto a la inversión social, ingrediente novedoso de la legislación del año 2000, se tiene que el tipo demanda que la indebida aplicación o el compromiso en exceso de determinados rubros produzcan un perjuicio para la inversión social; éste último asunto guarda estrecha relación con el gasto público social, según el cual, someramente, refiere a la búsqueda de la satisfacción de necesidades básicas como salud, educación, saneamiento, agua potable, tendientes a mejorar la calidad de vida de la población⁶⁴⁵.

Así entonces, según criterio que tomó fuerza en la Corte Suprema de Justicia, a efectos de definir qué es la inversión social, resulta imperativo allegar los correspondientes plan de desarrollo y presupuesto anual, con el fin de identificar los rubros que pueden dar lugar a la estructuración del delito; recuérdese que de acuerdo con el art. 339 de la Carta Política, debe haber planes de desarrollo tanto en el plano nacional como en el nivel territorial, con los procedimientos para su elaboración, aprobación y ejecución⁶⁴⁶⁻⁶⁴⁷.

En este mismo sentido, insistió la Corte en allegar a las investigaciones que por este delito se adelanten, el Plan de desarrollo y el presupuesto correspondientes, a efectos de adelantar el juicio de tipicidad, recuérdese lo pertinente:

“Es cierto que la Corte ha sido insistente acerca de la necesidad de allegar al proceso, en aras de realizar el condigno juicio de tipicidad, el plan de desarrollo económico del respectivo ente territorial, así como el acuerdo o la ordenanza que contenga el presupuesto anual de rentas y gastos y el reglamento a que se refiere el artículo 31 de

⁶⁴⁴ CSJ, SP, rad. 42133 sent. cit.

⁶⁴⁵ *Supra* cap. I §II, 3.4.4.3, e).

⁶⁴⁶ “Los procedimientos para su elaboración, aprobación y ejecución, y los mecanismos necesarios para armonizar y sujetar a ellos los presupuestos oficiales se encuentran en la Ley Orgánica del Plan de Desarrollo (Ley 152 de 1994, expedida en cumplimiento del artículo 342 superior), cuyo artículo 28 dispone, con el propósito de garantizar la coherencia entre el presupuesto y el Plan Nacional de Desarrollo, que en lo pertinente sean observadas las reglas previstas en la Ley Orgánica de Presupuesto. En el ámbito territorial, el artículo 44 de la Ley Orgánica del Plan preceptúa que las Asambleas y los Concejos deben definir los procedimientos a través de los cuales los Planes Territoriales (que deben encontrar articulación con el Plan Nacional en cuanto a políticas, estrategias y programas de interés mutuo) deben ser armonizados con los respectivos presupuestos (...)” *Ibidem*.

⁶⁴⁷ Sobre planes de desarrollo *supra* cap. I §II, 3.4.3.

*la ley 152 de 1994 u Orgánica del Plan de Desarrollo, si la imputación se refiere a una aplicación oficial diferente encaminada a perjudicar la inversión social*⁶⁴⁸.

De otro lado, también tiene dicho la jurisprudencia de la Corte, que aun cuando el propósito del servidor público sea noble, benéfico o altruista, en manera alguna justifica o exculpa el delito, lo anterior en atención a que se tutela la buena marcha de la ejecución del gasto, pues:

*“[L]a norma tutela el interés de la administración pública en sus manifestaciones de lealtad, fidelidad, eficacia, prestigio, probidad y corrección de los funcionarios públicos, que se reflejan en el manejo ajustado a derecho de los bienes del Estado”*⁶⁴⁹.

En lo que tiene que ver con el escenario de las **regalías**, hágase hincapié inicialmente en que un profundo análisis sobre tal rubro se hizo en el capítulo anterior, precisándose que las mismas son la contraprestación económica a favor del Estado como consecuencia de la explotación de un recurso natural no renovable, y que tales ingresos gozan de una destinación específica en el ámbito de la inversión social⁶⁵⁰; en un caso analizado por la Corte Suprema de Justicia se estudiaron unas inversiones realizadas bajo la vigencia de la Ley 141 de 1994, por medio de la cual se creó el Fondo Nacional de Regalías y la Comisión Nacional de Regalías, señalándose algunas exigencias en cabeza de las autoridades locales, en este caso el alcalde de un municipio, así: i) la totalidad de los recursos provenientes de las regalías debían destinarse al gasto social; ii) la inversión debía hacerse en proyectos contenidos en el plan de desarrollo del municipio; iii) prioritariamente las inversiones debían dirigirse a la satisfacción de necesidades de saneamiento ambiental, servicios de salud, educación, electricidad, agua potable, alcantarillado y demás servicios públicos esenciales.

Seguidamente definió el concepto de regalía, y expuso algunos considerandos sobre la rigidez en el gasto de estos recursos, derivado del despilfarro y la corrupción con que se manejaron en el pasado, sumado a *“las carencias de todo orden que ancestralmente han padecido las comarcas que tienen un subsuelo rico en recursos naturales, el legislador consideró conveniente que las regalías se destinaran fundamentalmente al gasto público social”*⁶⁵¹.

⁶⁴⁸ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 24 de agosto de 2011, rad. 35465; en el mismo sentido rad. 15212 sent. cit.; M. P. FERNANDO ENRIQUE ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 14 de noviembre de 2002, rad. 17135; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 04 de noviembre de 2010, rad. 26916; MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 08 de abril de 2003.

⁶⁴⁹ CSJ, SP, rad. 42133 sent. cit., y un caso en el que se absuelve justamente por no acreditarse el perjuicio a la inversión social, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 23 de febrero de 2006, rad. 20740.

⁶⁵⁰ Sobre regalías en detalle, *supra* cap. I §II, 3.4.6.

⁶⁵¹ CSJ, SP, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 15 de mayo de 2008, rad. 29206.

Posteriormente expuso algunas afirmaciones sobre el gasto público social como uno de los imperativos del Estado Social de Derecho, con el mandato de no sólo mantener sino anualmente aumentar dicho rubro; por ello concluyó que la destinación de los caudales procedentes de las regalías en inversiones distintas a las previstas por el legislador:

“No sólo constituye un grave ataque a la convivencia social, porque se priva a la ciudadanía de satisfacer sus necesidades básicas, sino que además implica la realización de comportamiento punible sancionable en los términos del artículo 136 del Código Penal de 1980 (Modificado por la Ley 190 de 1995, artículos 18 y 32)”; este es, peculado por aplicación oficial diferente⁶⁵².

Finalmente, se tiene que este delito puede ser cometido por cualquiera de los servidores públicos que intervengan en el manejo presupuestal, el siguiente es el corolario que permite concluir tal arribo:

*“Observa el Delegado, que el tipo penal en el cual se describe el delito de peculado por aplicación oficial diferente no determina la actividad que el servidor público debe desarrollar para serle atribuido este punible, de donde ciertamente es infundada la distinción que pretende el censor entre quien ordena el gasto y quien hace la imputación del mismo, importa y este es un aspecto sobre el que omite cualquier referencia el demandante, que por razón de sus funciones, al sujeto se le haya confiado la administración o custodia de los bienes del Estado, máxime cuando precisamente en el manejo presupuestal, dadas sus características de acto complejo, intervienen diversos servidores, a todos los cuales puede imputarse, dentro del ámbito de sus atribuciones el delito en comento”*⁶⁵³.

4.4. Peculado culposo

4.4.1. Aspecto legal

4.4.1.1. Código Penal de 1980

La redacción contenida en el Decreto Ley 100 de 1980, es la siguiente: *“Art. 137. Peculado culposo. El empleado oficial que respecto a bienes del Estado o de empresas o instituciones en que este tenga parte, o bienes de particulares cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, por culpa dé lugar a que se extravíen, pierdan o dañen, incurrirá en arresto de seis meses a dos años, en multa de diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes e interdicción de derechos y funciones públicas de seis meses a dos años”*⁶⁵⁴.

⁶⁵² *Ibidem.*

⁶⁵³ CSJ, SP, M. P. CARLOS AUGUSTO GÁLVEZ ARGOTE, sentencia del 29 de agosto de 2002, rad. 16052.

⁶⁵⁴ Este precepto fue modificado por el art. 32 de la Ley 190 de 1995, estatuto anticorrupción, en el que se señaló que para los delitos contra la administración pública no contemplados en esta ley que tengan penas de multa, ésta será siempre entre diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos

4.4.1.2. Ley 599 de 2000, estado actual

Por su parte, el actual Código Penal, Ley 599 de 2000, lo reguló de la siguiente manera: *“Art. 400. Peculado culposo. El servidor público que respecto a bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte, o bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, por culpa dé lugar a que se extravíen, pierdan o dañen, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años, multa de diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de funciones públicas por el mismo término señalado”*.

Las diferencias entre los dos artículos son verdaderamente mínimas, pues además de las variaciones en las consecuencias penales, simplemente se identifica que en la más reciente legislación se adicionó “con ocasión” de sus funciones, como modalidad por la cual al sujeto activo de la conducta se le hayan encomendado la administración o custodia de los bienes.

4.4.2. Análisis jurisprudencial

4.4.2.1. Introducción

A efectos de abordar de manera ordenada las líneas jurisprudenciales que sobre este delito se han dictado, a continuación se hará alusión, en un primer aparte, a los argumentos que se plantearon bajo la vigencia del Código Penal de 1936; seguidamente, en los acápites subsiguientes, se tratarán distintas trazas argumentativas dictadas bien bajo la vigencia del Código Penal de 1980, ora del actual catálogo de penas del año 2000.

4.4.2.2. Vigencia del Código Penal de 1936

En los anaqueles que reposan en la Relatoría de la Corte Suprema de Justicia, tres sentencias comportan relevancia frente al delito de peculado culposo bajo el amparo del Código Penal de 1936, la primera se originó en razón del extravío de un revólver por parte de un Juez que decidió llevar el arma incautada a un operativo, y en cuyo trayecto lo perdió al caer intempestivamente de su caballo cuando atravesaba un río, en esta oportunidad se adujo:

“La versión que mayor fundamento tiene en los autos, como lo reconoce el Tribunal, es la de que el sindicado llevaba consigo el revólver cuando practicó oficialmente la diligencia de levantamiento de un cadáver. Esta es una conducta que no merece reparo porque no se trata de un uso indebido del funcionario, toda vez que éste bien podía dejar

legales mensuales vigentes de acuerdo con la dosificación que haga el juez. El monto original de la multa era el siguiente: *“multa de un mil (1.000) a veinte mil pesos (\$20.000)”*.

el revolver en el juzgado, como observa el secretario, o tenerlo consigo para asegurar mejor la custodia e inclusive con el fin de precaverse contra cualquier ataque en la gestión que iba a realizar. No encuentra la Sala ninguna ilicitud atribuible al juez por el aspecto del uso ilegítimo, ya que el arma simplemente se conservaba en su poder, como corresponde a un cuidado normal de dicho objeto. 2. Tampoco encuentra la Corte ninguna actividad culposa en la pérdida del revólver, ya que ésta se produjo no por imprudencia ni negligencia sino por un acontecimiento accidental, circunstancia que se encuentra fuera de toda incriminación. Lógico es deducir que el funcionario tuviera interés en la conservación del instrumento de defensa personal y no que omitiera su deber de cuidarlo.”⁶⁵⁵.

La segunda sentencia es la que enuncia los elementos que estructuraban el delito de peculado culposo: *“que exista abandono o negligencia inexcusable por parte del funcionario o del empleado en lo concerniente a la vigilancia y cuidado de los caudales y efectos que están bajo su cargo y responsabilidad. Tanto el abandono como la negligencia exigen como nota característica que sean inexcusables, es decir, que no puedan ser disculpados ni justificados. Semejante actitud de descuido no ha de provenir de acuerdo o concierto con el tercero que verifica la sustracción, pues entonces el hecho sería imputable a título de dolo y constituiría un delito distinto”⁶⁵⁶.*

Y la tercera una que refirió a un episodio en que un juez dejó dinero en el cajón del escritorio del secretario del juzgado y fue robado por algunos presos que, justamente, en la noche de marras se habían fugado de la cárcel y en su paso por el Despacho se apropiaron de los referidos recursos, así estimó la Corte la absolución del funcionario:

“El juez que cumple con esta obligación –refería a incorporar evidencias a los expedientes- no sólo no viola la ley sino que está de acuerdo con ella y la ejecuta puntualmente. Puede que el lugar en donde se mantienen los expedientes con todos los objetos vinculados a ellos no ofrezca seguridad adecuada, pero por el hecho de tenerlos en su oficina el funcionario no incurre en culpa si se extravían o se pierden debido a sucesos, acontecimientos o conductas extraños. La culpa es siempre una conducta antijurídica, esto es, contraria a las previsiones legales, pero no puede existir cuando el juez se limita a cumplir lo que la misma ley le ordena”⁶⁵⁷.

⁶⁵⁵ CSJ, SP, M. P. LUIS CARLOS PÉREZ, sentencia del 16 de mayo de 1974, Tomo CXLVIII N° 2378 – 2389, pp. 842 – 844.

⁶⁵⁶ CSJ, SP, M. P. ÁNGEL MARTÍN VÁSQUEZ, sentencia del 09 de julio de 1960, Tomo XCIII N° 2228-2229, pp. 210 – 218. Estos planteamientos ya habían sido plasmados previamente por el mismo ponente en sentencia del 11 de agosto de 1951, Tomo LXX N° R-006960 pp. 159 a 164. En idéntico sentido, también dando alcance a la culpa: *“Gobierna el fenómeno de la culpa el principio de imprevisión de lo previsible. El Código colombiano estructura esta figura en el artículo 12, inciso 2°, considerando dos modalidades de la misma, que traducen aquél principio: bien, cuando el agente no prevé los efectos nocivos de su acto habiendo podido preverlos, o bien, cuando habiéndolos previsto confía imprudentemente en poder evitarlos. En ambas ocurrencias se comprende lo que por ser previsible no ha podido ser imprevisible o sea, la imprevisión de lo previsible”*. M. P. ÁNGEL MARTÍN VÁSQUEZ, auto del 21 de octubre de 1948, Tomo LXV N°2066 a 2072, pp. 163 a 166. En idéntico sentido, también con juez que distrae recursos: M. P. GABRIEL CARREÑO MALLARINO, sentencia del 08 de agosto de 1958, Tomo LXXXVIII N° 2199 – 2200, pp. 758 – 760.

⁶⁵⁷ CSJ, SP, M. P. LUIS CARLOS PÉREZ, sentencia del 28 de junio de 1973, Tomo CXLVI N° 2366 a 2371, pp. 521 – 524.

4.4.2.3. Estado actual. Deber funcional, deber objetivo de cuidado y nexo de causalidad.

La jurisprudencia sobre este delito ha abordado distintos escenarios, de una parte, se ha precisado el alcance del deber funcional, en el sentido de aludir que la expresión refiere a las facultades de administrar, guardar, recaudar, pero miradas con amplitud desde la fuente que genera la competencia; sobre este preciso tópico se afirmó, retomando algunos apartes formulados en la sentencia de segunda instancia objeto del recurso de casación:

“(…) La expresión "en razón de sus funciones" utilizada por la ley penal, hace referencia a las facultades de administrar, guardar, recaudar, pero no pueden entenderse en el sentido de la adscripción de una competencia estrictamente legal y determinada por una regular y formal investidura que implique una íntima relación entre la función y la facultad de tener el bien del cual se dispone o se hace mal uso (...) la relación entre el funcionario que es sujeto activo de la conducta de peculado y los bienes oficiales no necesariamente deriva de una asignación de competencias, sino que basta que esté vinculada al ejercicio de un deber funcional (...)”⁶⁵⁸.

Deber funcional que, como ha quedado anotado en el peculado por apropiación, guarda una muy estrecha relación con la disponibilidad jurídica, ya que con independencia de la imputación subjetiva a que hubiere lugar, se requiere que el agente tenga la potestad de disponer de los recursos, así lo precisó la Corte al confirmar una sentencia condenatoria por peculado culposo, al acreditarse que se pagaron subsidios a veteranos de la guerra con el Perú que ya habían fallecido, aquí se hizo énfasis en la disponibilidad jurídica que ostentaban algunas funcionarias del Ministerio de Defensa Nacional⁶⁵⁹⁻⁶⁶⁰.

En lo que tiene que ver con el deber objetivo de cuidado, al analizarse un caso en que un fiscal perdió un arma de fuego incautada, empezó la Corte por precisar que la violación al deber objetivo de cuidado refiere a que el autor debe realizar la conducta como lo haría una persona razonable y prudente estando en su lugar, de tal suerte que si no obra de ese modo o con arreglo a tales exigencias, estaría incurso en tal infracción; en este acápite recuerda el concepto del riesgo permitido que aplica, entre otros, en ámbitos como el

⁶⁵⁸ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, AP 4450 del 30 de julio de 2014, rad. 42053.

⁶⁵⁹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 11 de diciembre de 2013, rad. 40935, *“el servidor ostenta la disponibilidad jurídica de los recursos públicos, bien diferente a la disponibilidad material de los mismos, cuando el cumplimiento de sus atribuciones es idóneo e incide en la afectación del patrimonio estatal. Por tanto, un trámite administrativo que reconoce una prestación a la que el beneficiario no tiene derecho, puede hacer incurrir al funcionario en alguna de las modalidades de peculado. Al contrario de lo que sugiere el recurrente, para deducir la disponibilidad jurídica no se requiere que el servidor tenga legalmente asignada en la ley la misión de administrar o hacer erogaciones del erario”*.

⁶⁶⁰ En detalle sobre disponibilidad jurídica *supra* cap. II, §II, §§II, 4.2.2.1, 4.2.2.3 y 4.2.2.5.

tráfico, la medicina y el trabajo; seguidamente aduce que dado que no existe una lista de deberes de cuidado, el funcionario debe acudir a distintas fuentes que son:

“(…) Las normas de orden legal o reglamentaria atinentes al tráfico terrestre, marítimo, aéreo y fluvial, y a los reglamentos del trabajo, dirigidas a disciplinar la buena marcha de las fuentes de riesgos. (...) El principio de confianza que surge como consecuencia de la anterior normatividad, y consiste en que quien se comporta en el tráfico de acuerdo con las normas puede y debe confiar en que todos los participantes en el mismo tráfico también lo hagan, a no ser que de manera fundada se pueda suponer lo contrario. Apotegma que se extiende a los ámbitos del trabajo en donde opera la división de funciones, y a las esferas de la vida cotidiana, en las que el actuar de los sujetos depende del comportamiento asumido por los demás (...) El criterio del hombre medio, en razón del cual el funcionario judicial puede valorar la conducta comparándola con la que hubiese observado un hombre prudente y diligente situado en la posición del autor. Si el proceder del sujeto agente permanece dentro de esos parámetros no habrá violación al deber de cuidado, pero si los rebasa procederá la imprudencia siempre que converjan los demás presupuestos típicos (...) Relación de causalidad o nexo de determinación. La transgresión al deber objetivo de cuidado y el resultado típico deben estar vinculados por una relación de determinación, es decir, la vulneración debe producir el resultado (...) Aspecto subjetivo. Es clara la presencia de contenidos subjetivos en el delito imprudente, ellos son (...) Aspecto volitivo. El resultado típico no debe estar comprendido por la voluntad, o abarcándolo debe hacerlo con una causalidad distinta de la que el agente programó (...) Aspecto cognoscitivo. Exige la posibilidad de conocer el peligro que la conducta representa para los bienes jurídicos y de prever el resultado con arreglo a esa cognición”⁶⁶¹⁻⁶⁶²⁻⁶⁶³.

En cuanto al nexo de causalidad que debe existir entre la culpa, o la violación al deber objetivo de cuidado y la pérdida o extravío de los bienes que se encuentran en custodia del empleado público, manifestó la Sala:

⁶⁶¹ CSJ, SP, M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 19 de enero de 2006, rad. 19746.

⁶⁶² En el mismo sentido, fiscal que pierde arma y su tratamiento como peculado culposo: CSJ, SP, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 21 de enero de 2004, rad. 17012 “Sin embargo, esta circunstancia no eximía al Fiscal PÁEZ MORENO del deber de cuidado que como titular de su despacho le era exigible respecto de los elementos puestos bajo su custodia, pues en tal evento, el paso obligado era revisar personalmente que el arma permaneciera en su dependencia, sin desatender, desde luego, el consiguiente deber de velar por su seguridad, adoptando para ello las medidas que fueran necesarias” y el caso de un Juez que deja en un cajón un arma y se pierde, M. P. RICARDO CALVETE RANGEL, sentencia del 20 de mayo de 1993, Tomo CCXIV N° 2463 pp. 1055 – 1082.

⁶⁶³ En idéntico sentido sobre violación al deber objetivo de cuidado, en un caso en el que un juez pagó un depósito de la estatal Ecopetrol, pero cuya desorganización del despacho era evidente: “Ese **deber de cuidado** ha de referirse a una persona determinada en una situación específica, que ha de obrar con las precauciones que ha podido y debido emplear para evitar la producción de un resultado que afecte bienes jurídicamente amparados. Tratándose de dineros que ingresaron a través de título judicial consignado por la empresa ECOPETROL en el trámite de un proceso ejecutivo, sabía el doctor OM, Juez Civil del Circuito de Chiriguana, que para su entrega tenía que establecer quiénes eran los demandantes, sus apoderados, si éstos tenían facultad para recibir y, de otra parte, si sus poderdantes habían autorizado el descuento de honorarios y en qué proporción”. CSJ, SP, M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 09 de marzo de 2006, rad. 21747.

“Otro aspecto de la culpa es la de su relación inmediata en el plano de la causalidad con el resultado de pérdida, extravío o daño del bien bajo custodia del empleado. No puede entonces tomarse cualquier antecedente fáctico como estructurante de la culpa del empleado oficial, sino solamente aquel que determina, según la experiencia, de manera inmediata y directa pérdida del bien”⁶⁶⁴.

4.4.2.4. Principio de confianza y posición de garantía

En cuanto al delito culposo y el principio de confianza, ha precisado la Corte, valiéndose de algunas citas doctrinales, que si bien éste se estableció básicamente para el tema del tráfico vehicular, en virtud del cual quien actúa diligentemente puede fiarse en que los demás hagan lo propio, nada impide que también pueda pregonarse de otras actividades peligrosas como la actividad médica o la cooperación con división de trabajo siempre que se identifiquen los participantes en la actividad, es decir, que sean cobijados con el mismo peligro creado por la infracción⁶⁶⁵.

Es procedente el análisis de la violación al deber objetivo de cuidado cuando un servidor público pierde recursos que le han sido entregados en custodia por razón de sus funciones y es dable acreditar su incuria o falta de diligencia, pues los funcionarios, especialmente si son judiciales, ostentan la obligación de administración, guarda y control y por consiguiente deben predicar el máximo celo sobre los mismos, al punto que no es dable delegar en subalternos tan sacramental deber⁶⁶⁶.

Sobre este aspecto, esto dijo la Corte en un caso en el que funcionarios del despacho le falsificaron la firma a la juez titular, lo que condujo a la pérdida de algunos títulos:

“Para la Sala es claro que la acusada violó el deber especial de cuidado que específicamente le imponía la propia ley, al haber entregado a la secretaria el manejo físico de los citados títulos y al no haber ejercido sobre los mismos el debido control y vigilancia, esto es, al haber abandonado la custodia material a que legalmente estaba obligada. En consecuencia, si la custodia física de los mentados documentos es función específicamente señalada por la ley al juez, no puede confiarla al secretario ni a ningún otro subalterno judicial y si lo hace, la responsabilidad permanece radicada en él, independientemente de la que corresponda a aquel en quien se asignó (...)”⁶⁶⁷.

⁶⁶⁴ CSJ, SP, M. P. CARLOS AUGUSTO GÁLVEZ ARGOTE, sentencia del 18 de julio de 1996, rad. 10464.

⁶⁶⁵ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 17 de octubre de 2007, rad. 24557.

⁶⁶⁶ CSJ, SP, M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 14 de junio de 2001, rad. 12443.

⁶⁶⁷ CSJ, SP, M. P. JORGE E. CÓRDOBA POVEDA, sentencia del 12 de junio de 2000, rad. 11541, y cita: *“El mismo Ministerio Público, desde la anterior oportunidad en que se conoció de este proceso, resaltó que, conforme a lo dispuesto en el numeral 4° del Decreto 1798 de 1963, a los funcionarios de la Rama Jurisdiccional y de Policía, les corresponde mantener 'en custodia y bajo su responsabilidad, los títulos o comprobantes de depósito'. De ahí que la Corte en aquella ocasión anotara: 'Esto en primera instancia comporta que tal función es INDELEGABLE y, en segundo lugar, que si indebidamente se delega, la responsabilidad sigue en cabeza del funcionario, sin perjuicio de la que le corresponde a aquél en quien*

En el mismo contexto, ha determinado la Corte que, de acuerdo con el art. 25 del Código Penal, para el funcionario judicial se establece una posición de garantía frente a los recursos públicos, al punto, empezó por precisar los dos sentidos que ostenta tal figura jurídica, por una parte, el restringido, según el cual viola la posición de garantía quien estando obligado a actuar, por mandato constitucional o legal, se abstiene de hacerlo, que son los conocidos delitos de comisión por omisión, impropios de omisión o impuros de omisión, y, por otra, el sentido amplio, en el que se encuentra una persona que tiene del deber de conducirse de determinada manera de acuerdo con el rol que desempeña en sociedad, siendo indiferente si obra por acción o por omisión, pues vulnera la posición de garante quien se comporta en contraposición del actuar que se espera de esta persona, defraudando las expectativas sociales; luego de precisar que en el esquema colombiano se opta por el sentido restringido, concluye:

“Para decirlo de otra manera, existe posición de garante en todos aquellos eventos en los cuales, frente a cualquier bien jurídico, la persona tiene la obligación constitucional o legal de actuar y no lo hace, pudiendo y debiendo hacerlo (primera hipótesis); y existe posición de garante en los casos en que, frente a los bienes jurídicos particularmente mencionados, la persona asume voluntariamente la protección real de otra o de una fuente de riesgo, dentro del propio ámbito de dominio; mantiene una estrecha comunidad de vida con otras; emprende la realización de una actividad riesgosa con otros individuos; o crea con antelación una situación antijurídica de riesgo cercano para el bien jurídico correspondiente (...) Y si el derecho impone a una persona una obligación, y ésta se sustrae a la misma con intención y querer o por omisión del deber de cuidado en el caso concreto, con lo cual produce una ofensa al ordenamiento jurídico, viola la posición de garante pues infringe sus deberes”⁶⁶⁸.

En esta misma decisión habría de matizarse en el principio de confianza, según el cual no podrían imputarse objetivamente los resultados producidos por quien ha obrado creyendo que los demás se han comportado conforme a las expectativas sociales, salvo que se halle en tres excepciones que son:

“Uno. Porque la ley puede exigir a quien confía en otro que lo haga bajo su responsabilidad, cumpliendo con un cuidado especial, evento en el cual no se puede escudar en el axioma mencionado. “Dos. En la división vertical del trabajo, porque siempre hay una o más personas que se encargan de vigilar que los “subordinados” hayan comprendido a cabalidad las instrucciones dadas; en ese sentido, el ámbito de competencia de estas personas que se encargan de vigilar las labores de terceras personas son garantes a efectos de que estas se desempeñen correctamente. “Tres. Si uno de los requisitos para esquivar la responsabilidad con fundamento en el principio de

arbitrariamente se delegó. Entonces, la circunstancia misma de haber trasladado una función propia de su cargo a uno de sus subalternos (...), comporta per se -y así lo ha señalado la Corte, M.P. Dr. Guillermo Duque Ruiz, auto de mayo 18/89- ostensible negligencia del juez en el manejo de los asuntos a él especialmente confiados”. (Auto del 27 de noviembre de 1991, M.P. Gustavo Gómez Velásquez)”.

⁶⁶⁸ CSJ, SP, M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 27 de julio de 2006, rad. 25536.

confianza es el de que quien lo aduzca se haya comportado correctamente, cuando se infringe el derecho por incumplimiento de los deberes que este impone, no es posible acudir a ese postulado. “Cuatro. Por último, recuérdese que tampoco puede ser exonerado de imputación con fundamento en el principio de confianza, quien divide el trabajo con personal sin suficiente cualificación profesional para desplegar determinadas tareas, pues en este supuesto se requiere de su parte aún más vigilancia, custodia y supervisión estricta”⁶⁶⁹.

Los anteriores planteamientos sirvieron de soporte para concluir que aun cuando se supusiera que la funcionaria judicial estaba en posibilidades de encomendar a sus dependientes el manejo de los recursos públicos, ostentaba siempre la posición de garante, cuya inobservancia la hace responsable del delito de peculado culposo tal y como fue hallada en las distintas instancias⁶⁷⁰.

Finalmente vale la pena reseñar un caso en el que se abrió investigación contra una juez de la República, que autorizó la devolución de algunos depósitos judiciales a un abogado que se presentó como apoderado de una entidad pública, acreditándose luego la falsedad de las credenciales del reclamante; ante eso devino imputación por delito de peculado culposo y condena en primera instancia por tales hechos, sentencia que al ser analizada en sede de apelación por la Corte Suprema fue revocada, pues estimó la alta corporación que en términos de imputación objetiva no era posible atribuirle responsabilidad a la juez, dado que la labor funcional a ella asignada fue acorde con sus comportamientos y que adicionalmente actuó bajo el manto de la confianza que le brindaba su equipo de trabajo; las siguientes fueron las apreciaciones fundamento de la sentencia absolutoria:

“Siempre será posible, en el plano de lo abstracto y cuando los hechos ya se han consumado, advertir que una u otras actividades del funcionario pudieron evitar el daño, o incluso, cual sucede con la sentencia impugnada, pregonar sin precisión fáctica o jurídica que lo sucedido devino de negligencia u omisiones al deber objetivo de cuidado, pues, el resultado se alza como especie de comodín que respalda lo sostenido”⁶⁷¹.

4.4.2.5. Diligencia de un hombre de negocios

La ley 80 de 1993, conocida como el Estatuto de contratación estatal, consagra en su artículo 26 el principio de responsabilidad, en virtud del cual los servidores públicos están obligados a buscar el cumplimiento de los fines de la contratación, a vigilar la correcta ejecución del objeto contratado y a proteger los derechos de la entidad, del contratista y de los terceros que puedan verse afectados por la ejecución del contrato; a partir de este

⁶⁶⁹ *Ibidem*.

⁶⁷⁰ En un caso similar habría de imputarse a un juez el delito de peculado culposo por exceso de confianza con su secretario, CSJ, SP, M. P. GUILLERMO DÁVILA MUÑOZ, sentencia del 04 de agosto de 1987, Tomo CLXXXIX N° 2428, pp. 124 – 131.

⁶⁷¹ CSJ, SP, M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 4451 del 09 de abril de 2014, rad. 43363.

enunciado se enlistan algunos escenarios en que se predica la responsabilidad de los servidores públicos como en la dirección y manejo de la actividad contractual, o por las deficiencias en los procesos licitatorios, entre otros.

Al analizarse el alcance de tal disposición, y su consecuente incidencia en un proceso penal, concluyó la Corte: *“Tal dispositivo regulador de ese deber de atención está contenido en el artículo 26-4 del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, que desarrolla el principio de responsabilidad, cuando señala que ‘las actuaciones de los servidores públicos estarán presididas por las reglas sobre administración de bienes ajenos y por los mandatos y postulados que gobiernan una conducta ajustada a la ética y a la justicia’. De acuerdo con ese entorno, si el Estado tiene como fines esenciales servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, y si además las autoridades de la República están instituidas para asegurar, además de otros fines, el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares, constituye un imperativo ético de los servidores públicos al momento de celebrar contratos, observar la ‘esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes’, cuya falta de atención da lugar a la culpa o descuido levísimo según el artículo 63 del Código Civil, la cual se opone a la suma diligencia o cuidado, normativa aplicable según la cláusula de remisión prevista en el artículo 13 de la Ley 80 de 1993. (...) Además, por aquella razón debía poner un esmerado cuidado y extrema diligencia en la tarea, ya que era responsable del manejo de bienes públicos, circunstancia de la que se derivaba el deber de constatación extrema a fin de reducir al máximo el riesgo al erario departamental”*⁶⁷². (Énfasis ajeno al texto original).

4.4.2.6. Bien jurídico y diferencia del peculado culposo con el abuso de confianza calificado.

De manera diáfana, pacífica y armónica ha dicho la Corte que el delito de peculado culposo salvaguarda la Administración Pública, con absoluta independencia del origen de los bienes⁶⁷³; en lo que tiene que ver con la diferencia entre el delito de peculado culposo

⁶⁷² CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 17 de septiembre de 2003, rad. 17765. Tesis reiterada en M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 05 de noviembre de 2008, rad. 18029, en donde se señaló: *“Pues bien, la cita del artículo 26 de la Ley 80 de 1993, como aquella contentiva del deber objetivo de cuidado a cargo del procesado, tiene fundamento en que a través suyo se fijan imperativos de conducta para quienes, en su calidad de servidores públicos, les compete intervenir en la gestión contractual a nombre del Estado, como son los correspondientes a la aplicación de las reglas sobre manejo de bienes ajenos, relativas al sumo cuidado por emplearse en su uso a fin de evitar que se pierda o deteriore, como también la aplicación de los mandatos y postulados básicos para ajustar la conducta propia a los mínimos éticos”*.

⁶⁷³ Entre otras, cfr., CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 16 de septiembre de 1997, rad. 12655; rad. 17089, sent. cit., rad. 19582, sent. cit. Y de antaño tal ha sido la posición: *“Con esa conducta el doctor VG no sólo habría vulnerado genéricamente un bien jurídico penalmente tutelado –la administración pública–, sino que además habría afectado, en particular, el interés estatal en que los bienes de los particulares entregados a su custodia sean conservados adecuadamente”* M. P. ALFONSO REYES ECHANDÍA, sentencia del 30 de julio de 1985, Tomo CLXXXI N° 2420, pp. 431-434.

y delitos puramente patrimoniales como el abuso de confianza, también ha tenido la oportunidad la Corte de exponer uniformes planteamientos, al señalar:

“Por ello, en su argumentación el recurrente parte de una premisa equivocada al asimilar los términos “apropiación” y “pérdida”, el primero entendido como la acción a que refiere el delito de abuso de confianza, el segundo como una de las conductas alternativas derivadas del peculado culposo. En este orden de ideas, si lo que ha sido deducido en contra de su defendido es que unos bienes se “perdieron” por un comportamiento culposo que le es atribuible, no puede trasladarlo con argumentos sofisticados hacia una “apropiación”, dado que ello comporta connotaciones completamente diferentes, que sólo han sido recogidas por el legislador, en lo que toca con el cambio de ubicación del tipo y frente al bien jurídico tutelado, respecto del fenómeno de apropiarse, como cabalmente, además, lo ha precisado la Sala en el acopio jurisprudencial antes reseñado”⁶⁷⁴.

4.5. Peculado por uso

4.5.1. Regulación legal

El Decreto Ley 100 de 1980, tipificó el delito de peculado por uso en los siguientes términos: *“Art. 134 Peculado por uso. El empleado oficial que indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas o instituciones en que este tenga parte, o bienes de particulares cuya administración o custodia se le haya confiado por razón de sus funciones, incurrirá en prisión de uno (1) a cuatro (4) años e interdicción de derechos y funciones públicas de uno (1) a tres (3) años. La misma pena se aplicará al empleado oficial que indebidamente utilice trabajo o servicios oficiales, o permita que otro lo haga”.*

Por su parte, la Ley 599 de 2000, actual Código Penal, lo hizo de la siguiente manera: *“Art. 398. Peculado por uso. El servidor público que indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte, o bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de uno (1) a cuatro (4) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término”.*

Las diferencias entre las dos legislaciones también son mínimas, pues adicionalmente a los términos de interdicción y las variaciones en las consecuencias penales, simplemente se identifica que en la más reciente legislación se adicionó “con ocasión” de sus funciones, como modalidad por la cual el sujeto activo de la conducta se le hayan encomendado la administración o custodia de los bienes.

⁶⁷⁴ CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 23 de mayo de 2007, rad. 27466; en el mismo sentido: M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 19 de octubre de 2006, rad. 19499; M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 24 de enero de 2007, rad. 25166, M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, auto del 11 de marzo de 2003, rad. 16188; M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, auto del 03 de junio de 2003, rad. 20894 y sentencia del 06 de agosto de 2003, rad. 20075, esta última específicamente sobre peculado por extensión y abuso de confianza.

4.5.2 Análisis jurisprudencial

Al respecto dígase inicialmente que el **alcance** de “en razón” o “con ocasión” de sus funciones, alude a un concepto amplio de facultades de administrar, guardar, recaudar, etc., tal y como acontece con el peculado por apropiación, y que la fuente de la atribución no surge exclusivamente de la ley, pues cualquier otro ordenamiento puede fijar la competencia; aquí debe resaltarse que lo primordial en el caso puntual es la acreditación de que el funcionario se halle en situación de ejercer una facultad de disposición sobre los bienes, aun cuando no tenga asignada puntualmente su administración, y los use indebidamente o permita que otro los use:

“Es decir, la utilización o destinación que se le da a esos bienes por parte del funcionario va más allá de la órbita funcional, de manera que se sale del marco legal y cae en lo arbitrario para servirse en exceso de las cosas o del patrimonio del Estado”⁶⁷⁵.

A propósito del uso que un jefe de bomberos dio a un automóvil campero, la Corte estimó una sentencia absolutoria a pesar de las deficientes respuestas suministradas por el implicado; para llegar a tal arribo, empezó por precisar que el delito exige la presencia de un sujeto calificado, pero que se diferencia del delito de peculado por apropiación en que el agente, aun cuando se comporta como señor y dueño del objeto material, no tiene la intención de apropiárselo, pues su deseo es retornarlo; procede tanto para bienes públicos como para privados. En cuanto al verbo usar, recuerda que se define como hacer servir una cosa para algo y que el uso que trasciende la esfera del derecho penal es aquél que no está autorizado por normatividad alguna⁶⁷⁶.

En el mismo sentido se señala que **no se requiere daño o menoscabo de los bienes**, pues para la estructuración del delito basta con el uso indebido, ya que *“En tratándose de peculado por uso (art. 134 del C. P.), no se requiere material menoscabo de los bienes de que allí se trata, sino que basta la sola contradicción con el normal funcionamiento de la administración pública puesta de manifiesto en la falta escrupulo por parte del funcionario o empleado en el manejo de las cosas que se le han confiado en virtud de sus funciones y que conlleva a que haya desconfianza en el servicio público”⁶⁷⁷.*

Idéntica consideración hubo de presentarse al analizarse el caso de funcionarios de una empresa de servicios públicos que puso algunos bienes al servicio de un contratista; aun

⁶⁷⁵ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 02 de diciembre de 2008, rad. 30597, reiterando las tesis expuestas en rad. 8729 sent. cit. y rad. 25266 sent. cit.

⁶⁷⁶ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 24 de junio de 2009, rad. 26909.

⁶⁷⁷ CSJ, SP, M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 24 de enero de 1996, rad. 11114. En el mismo sentido, M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 14 de agosto de 2000, rad. 11333, en donde se precisó: *“el desvalor se origina en la perturbación del normal funcionamiento de la administración pública, por la falta de escrupulosidad en el cuidado del bien encomendado en virtud de la función oficial, cuya larga destinación al provecho particular provoca desconfianza contra el servicio público y afecta la imagen, la transparencia y la respetabilidad de la administración (...)”.*

cuando fue evidente que no se generó daño ni perjuicio alguno a los bienes, se infligió condena por el delito de peculado por uso, al estimarse:

“Ab initio es pertinente recordar que de tiempo atrás ha señalado la Sala que el delito de peculado por uso no depende del menoscabo o deterioro de los bienes, sino de la contradicción con el normal funcionamiento de la administración pública, puesta de manifiesto en la falta de escrúpulo por parte del funcionario o empleado en el manejo de las cosas que se le hayan confiado en el servicio público, cuya destinación en beneficio particular provoca desconfianza contra el servicio público y afecta la imagen, la transparencia y la respetabilidad de la administración (...) Es indudable que colocar los bienes oficiales al servicio de una empresa privada, aún si ésta ha sido contratada, marca un evidente desequilibrio y favorecimiento, que el legislador pretende evitar con el referido delito contra la administración pública”⁶⁷⁸.

Finalmente, otro caso que se estudió refiere a un Fiscal que en un recóndito municipio de Colombia amplió la conexión de la línea telefónica desde la oficina hasta su casa; tal situación permitió a la Corte exponer los siguientes argumentos; i) que la acreditación de la simple prolongación de la línea telefónica no implica, per se, el uso indebido, mismo que debe ser comprobado fehacientemente por el órgano acusador; ii) que dicha prolongación no autoriza concluir que se hubiesen hecho llamadas, o que se hubiera abusado del servicio de teléfono; iii) finalmente, que deben valorarse siempre las condiciones propias en las que se desarrolla la presunta infracción, pues, reseñando consideraciones de otro caso que conoció la Corte en el pasado, adujo:

“(...) A algunos funcionarios públicos de cierta jerarquía, por ejemplo, se les asignan vehículos para uso personal y no sólo para el cumplimiento de las funciones inherentes a su cargo; por lo que resultaría hiperbólico estimar que si lo utiliza en forma diversa de la usual ruta de la casa a la oficina, incurre en peculado por uso, así se trate del llamado transporte benévolo. Igual ocurre con el uso del teléfono cuando se trate de llamadas relacionadas con la vida cotidiana del funcionario, como serían las que hiciera a su familia, así sean de larga distancia, siempre que estén dentro de un uso razonable, o como lo dice la ley, no indebido. Cuando el Estado exige a un funcionario que dedique sin ningún límite de tiempo la totalidad de su esfuerzo personal a su servicio, es necesario que simultáneamente le posibilite el desarrollo normal de su vida cotidiana. Pero en el caso en estudio ni siquiera se dieron estas circunstancias, porque la doctora (...) no hizo uso indebido de los teléfonos de su oficina, pues según aparece establecido en expediente, ella llamó a su hija, asumiendo personalmente los costos de la llamada, para lo cual, mucho antes de que se le formulara denuncia, solicitó a la pagaduría de la entidad en carta que reposa en el expediente, que se le liquidaran las llamadas personales a su cargo, para proceder a su pago. No es necesario por tanto averiguar, si dada la cuantía

⁶⁷⁸ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 02 de noviembre de 2011, rad. 37184; en similar sentido y de donde se toma la cita: M. P. ÉDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 02 de septiembre de 2002, rad. 17703; M. P. NILSON PINILLA PINILLA. Auto del 04 de abril de 2002, rad. 18642 y M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, auto del 19 de noviembre de 2013, rad. 20308.

de las llamadas y la frecuencia de las mismas, hubo un uso indebido del teléfono de su despacho, porque lo hizo asumiendo directamente los costos que ello implicaba”⁶⁷⁹.

4.6. Peculado por extensión

4.6.1 Regulación legal

El peculado por extensión se reguló en el Decreto Ley 100 de 1980, bajo la siguiente tipificación:

*“Art. 138. Peculado por extensión. También incurrirá en las penas previstas en los artículos anteriores, el particular que realice cualquiera de las conductas en ellos descritas sobre: 1º) Bienes que administre o tenga bajo su custodia pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la mayor parte o recibidos a cualquier título de este. 2º) Bienes que recaude, administre o tenga bajo su custodia, pertenecientes a asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales”*⁶⁸⁰.

Tal precepto no se mantuvo en la Ley 599 de 2000, circunstancia que en manera alguna permite concluir que hubiese dejado de ser delito, pues pronto hubo la Corte de aclarar que las conductas que tipificaban como peculado por extensión en la regulación de 1980, pasarían a denominarse abuso de confianza calificado de acuerdo a la preceptiva del año 2000. A efectos de lograr la mejor comprensión de la materia, a continuación se explican algunas jurisprudencias dictadas al amparo de la legislación de 1980, para seguidamente aterrizar esos planteamientos en el actual Código Penal⁶⁸¹.

4.6.2. Análisis jurisprudencial

Para empezar, se rememora un caso de un contratista que se apropió de un anticipo girado por el Instituto de Seguros Sociales, en el que la Corte debió aclarar el alcance del numeral 1º del art. 138 del Decreto Ley 100 de 1980, pues permitía interpretaciones erradas; al punto, empezó por indicar que en tratándose de dineros públicos se justifica que el legislador haya establecido penas más drásticas que las de los delitos que atentan contra el patrimonio económico, lo anterior a efectos de clarificar que si la ley establecía que el

⁶⁷⁹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 24 de julio de 2013, rad. 40588.

⁶⁸⁰ El texto de los numerales 1º y 2º del artículo fue ampliado por el art. 20 de la Ley 190 de 1995, estatuto anticorrupción; el texto original era el siguiente: “1º) Bienes que administre o tenga bajo su custodia pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la mayor parte o recibidos a título de auxilio o aporte de este. 2º) Bienes que recaude, administre o tenga bajo su custodia, pertenecientes a instituciones de utilidad común dedicadas a la educación o a la beneficencia o a juntas de acción comunal o de defensa civil.”

⁶⁸¹ Sobre delito de abuso de confianza calificado, cfr., *infra* cap. II, §IV, 4., ¶6.

delito procedía contra bienes de entidades en los que el Estado tuviera parte, con más veras en aquellas en que la totalidad fuera de propiedad pública; así lo enunció:

“Si la ley considera como peculados los atentados contra los bienes de las entidades en donde el Estado tiene la mayor parte, dentro de estas entidades están incluidas a fortiori aquellas en las cuales el patrimonio le corresponde en su totalidad, como lo es en el caso en estudio el Instituto de Seguros Sociales”; seguidamente, al aludir al caso puntual del contratista que se apropió del anticipo concluyó: *“Por consiguiente, si el procesado se apoderó de parte de estas sumas de dinero para su provecho propio, incurrió en el delito de peculado por apropiación en la modalidad por extensión”*⁶⁸².

De la misma manera, la Corte Suprema también aclaró que, en esta modalidad delictiva, a diferencia de lo que acontece con las otras modalidades de peculado (apropiación, uso, aplicación oficial diferente y culposo) no se exigía, por razones obvias, que los dineros se hubiesen recibido “por razón de sus funciones” ya que, como emerge apenas elemental, el sujeto activo que prevé el artículo es un particular⁶⁸³.

Ahora bien, debe llamarse la atención en el hecho de que las principales sentencias que se dictaron en relación con el delito de peculado por extensión, se profirieron en casos relacionados con los otrora auxilios parlamentarios⁶⁸⁴; un primer caso refirió al caso de un congresista que en ejercicio de sus funciones gestionó los referidos auxilios, posteriormente no fue reelegido y, ya como particular, se apropió de tales recursos; fue

⁶⁸² Las dos citas del párrafo corresponden a: CSJ, SP, M. P. JAIME GIRALDO ÁNGEL, sentencia del 16 de enero de 1990, Tomo CCIII, N° 2442, pp. 7 – 12.

⁶⁸³ CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 11 de julio de 2000, rad. 12758.

⁶⁸⁴ Al respecto merece citarse un aparte de una sentencia que trató en detalle su definición y alcance: *“Conveniente resulta, pues, en ese sentido recordar lo dicho sobre el punto (auto del 14 de junio de 1996, M.P. Dr. Ricardo Calvete Rangel): “Los llamados auxilios parlamentarios se originaron en los dispuesto en el artículo 76 numeral 20 de la Constitución anterior, y fueron reglamentados a través de diferentes leyes, dentro de las cuales cabe destacar la 25 de 1977, 30 de 1978, 14 de 1987, 55 de 1988, 61 de 1989 y 46 de 1990. En la ley 30 de 1978, además de crearse la partida de gasto público que para tales objetivos se incorporaría al presupuesto de 1979, se dispuso que se encargaría a los Congresistas de identificar dentro de la circunscripción electoral por la que fueron elegidos, las entidades y los proyectos merecedores de ayuda financiera de la Nación, conforme a los objetivos señalados en la misma ley, y que el reparto de tales apropiaciones respectivas se harían con las Comisiones Cuartas Constitucionales Permanentes según los pliegos que se entregasen por ellas hasta determinada fecha. Dichas partidas serían incorporadas en el Decreto de liquidación del Presupuesto Nacional, desarrollando la apropiación global respectiva de la ley anual de presupuesto. Para el periodo fiscal de 1989, la Ley 55 de 1988 reiteró el sistema de distribución de las partidas, las condiciones previstas en leyes anteriores y agregó otras. Igual sucedió con la Ley 61 de 1989 que decretó el gasto público a incluir, por éstos conceptos, en la ley de presupuesto para la vigencia fiscal de 1990. De lo reseñado se infiere que dentro del complejo proceso de decreto, definición y ordenación de este rubro del gasto público, los Congresistas individualmente considerados tenían dentro de sus funciones intervenir para indicar los beneficiarios de la ayuda financiera de la Nación. Dicho en otros términos, frente a un determinado rubro los Senadores y Representantes decían a quienes se les debía adjudicar partidas, forma concreta de participar en la ordenación del gasto. Esta función otorgada a los miembros del Congreso, es una indiscutible forma de actuar en la administración de bienes del Estado, que independientemente de los demás pasos que fuera necesario dar para completar la operación hasta el pago del auxilio, ello no desdibuja la intervención del gestor”*. CSJ, SP, M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 11 de marzo de 1999, rad. 8816.

acusado por los delitos de peculado por extensión y enriquecimiento ilícito, pero finalmente condenado sólo por el primero de ellos⁶⁸⁵⁻⁶⁸⁶.

En similar sentido, se expusieron afines argumentos al estudiarse el caso del Banco de Colombia, que luego de su nacionalización quedó convertido en sociedad de economía mixta con aporte de capital mayoritario del Estado, bajo ese escenario se indicó que aun cuando los trabajadores continuaron siendo privados, podían responder por el delito de peculado por extensión, ante la indebida apropiación de los recursos de la entidad bancaria⁶⁸⁷.

Finalmente, corresponde citar una relativamente reciente sentencia de revisión, en la que una persona que había sido condenada bajo el Código Penal de 1980, por el delito de peculado por apropiación, por el hecho de dejar de pagar aportes parafiscales de la seguridad social de los trabajadores, alegó que dado que la jurisprudencia de la Corte había considerado que bajo la normatividad del 2000, tal conducta se correspondía con la de abuso de confianza calificado, era merecedor del principio de favorabilidad, debiéndose dictar en su favor cesación de procedimiento ya que en su momento había indemnizado los aspectos patrimoniales de la investigación⁶⁸⁸.

⁶⁸⁵ Dentro de las sentencias relacionadas con auxilios parlamentarios en el ámbito educativo: CSJ, SP, M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, auto del 10 de abril de 1997, rad. 9357 y M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, auto del 01 de marzo de 1996, rad. 10953. En el mismo sentido, se abstiene de iniciar investigación, M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, auto del 05 de julio de 1994, Tomo CLXXXIII N° 2472 pp. 7 – 11.

⁶⁸⁶ Merece recordarse la argumentación que llevó a la absolución por el delito de enriquecimiento ilícito: *“De tal manera, no aparece demostrado que esos recursos no concuerden con los que se imputan a título de peculado (...) cifra anotada atrás (\$8.786.328) que, sin embargo, no se logra escindir a plenitud de los auxilios que se apropió, objeto material del peculado. Al resultar posible que se tomen doblemente sumas transferidas, la Sala ha de concluir que los movimientos en cuentas corrientes de la Caja Agraria y el Banco de Colombia, cuyos depósitos se consideraron fundamento de cuantificación para la consolidación del enunciado patrimonio por justificar en 1989 y 1990 (...), no pueden ser considerados como pruebas para la debida estructuración del enriquecimiento ilícito de servidor público, que el artículo 148 del Código Penal consagra como tipo subsidiario: “siempre que el hecho no constituya otro delito”. Es incuestionable que entre esos dos hechos punibles puede existir concurso, que se da cuando lo apropiado y lo que ha enriquecido ilícitamente al servidor público, corresponda a haberes provenientes de distinta fuente, esto es, cuando además de lo obtenido como producto del peculado, en el incremento del patrimonio del servidor público aparezcan otros fondos diferentes, adicionales, de procedencia no justificada pero relacionable con el ejercicio de las funciones, o por razón del cargo, que se establezca como ilícita pero no exista demostración de haber sido generada por otro delito. En el presente caso, como se ha venido analizando, no se pudo esclarecer que el incremento patrimonial que se le imputó al procesado tenga origen ilícito distinto de lo asumido para sí como consecuencia del peculado por el cual se le está condenando, de manera directa o indirecta, o que se pueda deslindar de esos dineros, o que el mismo caudal se haya tomado doblemente, por lo cual no puede ser tenido en cuenta como factor de los dos delitos.”* CSJ, SP, M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 19 de mayo de 2000, rad. 8067.

⁶⁸⁷ CSJ, SP, M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 16 de marzo de 1994, Tomo CCXXX N° 2469, pp. 41 – 57.

⁶⁸⁸ La sentencia que reconoció que a partir de la legislación del año 2000 las conductas que se tipificaban en el Código de 1980 como peculado por extensión, debían entenderse como abuso de confianza calificado (delito contra el patrimonio económico), fue: CSJ, SP, M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 20 de junio de 2007, rad. 23982.

La Corte le dio la razón, declarando la prosperidad de la acción de revisión, bajo las siguientes consideraciones “*La Sala –en lo que interesa a este proceso- concluyó que (i) las cotizaciones a la seguridad social en salud son aportes parafiscales; (ii) la apropiación de esos bienes constituye delito, el cual, tanto en el Código Penal de 1980 como en el de 2000, puede ser cometido por un funcionario público o un particular; (iii) el empleador se halla autorizado por la ley para realizar el descuento respectivo y, como tal, adquiere una doble condición, la de aportante –porque debe pagar directamente un dinero por cada trabajador- y la de depositario o custodio, pero no administrador, del dinero previamente descontado del salario de los empleados; y (iv) el particular que se apodere de esos dineros incurre en una conducta punible, la cual varía, según se trate de la fecha en que se cometió, puesto que, al amparo del Decreto Ley 100 de 1980, se configura un peculado por extensión, en los términos del artículo 138-1; y, en la Ley 599 de 2000, se está ante un abuso de confianza calificado, descrito en el precepto 250-3*”⁶⁸⁹.

4.7. Peculado por error ajeno

4.7.1. Regulación legal

El Decreto Ley 100 de 1980 lo prescribió de la siguiente manera: “*Art. 135 Peculado por error ajeno. El empleado oficial que se apropie o retenga, en provecho suyo o de un tercero, de bienes que por error ajeno hubiere recibido, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años, multa de diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes e interdicción de derechos y funciones públicas de uno (1) a tres (3) años. Cuando no hubiere apropiación ni retención, sino uso indebido, la pena se reducirá en la mitad*”⁶⁹⁰.

4.7.2 Análisis jurisprudencial

En un escenario bastante similar al expuesto en el delito de peculado por extensión, se deben advertir tres circunstancias; en primer lugar, que el Código Penal del año 2000 no introdujo dentro de su catálogo de delitos el de peculado por error ajeno; en segundo lugar que, dada su redacción, a diferencia de lo que acaece con otras modalidades de peculado (apropiación, uso, aplicación oficial diferente y culposo) no se exigía que los dineros se hubiesen recibido “por razón de sus funciones” ya que, como también se evidencia elemental, aun cuando sí es un servidor público quien comete el delito, lo cierto es que los recursos le llegan por el mero azar y no por su condición de funcionario⁶⁹¹.

⁶⁸⁹ CSJ, SP, M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 2119 del 19 de febrero de 2014, rad. 36612.

⁶⁹⁰ Este precepto fue modificado por el art. 32 de la Ley 190 de 1995, estatuto anticorrupción, en el que se señaló que para los delitos contra la administración pública no contemplados en esta ley que tengan penas de multa, ésta será siempre entre diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes de acuerdo con la dosificación que haga el juez. El monto original de la multa era el siguiente: “*multa de mil (1.000) a cincuenta mil pesos (\$50.000)*”.

⁶⁹¹ Rad. 12758 sent. cit.

En tercer término, también hubo de señalar la Corte que ante el tránsito legislativo, en el que no se incluyó como delito en el Código del año 2000, no puede concluirse que hechos que tipificaban tal conducta hubiesen dejado de ser delito, pues guardan correspondencia con el delito de aprovechamiento de error ajeno; recuérdese lo pertinente:

“Por tal razón, para preservar la debida congruencia que debe existir entre acusación y sentencia, es pertinente declarar que la responsabilidad de BD aparece comprometida – en el grado de certeza- al haber desplegado una conducta que al momento de su ejecución coincidía con la descripción típica del delito de peculado por aprovechamiento de error ajeno (artículo 135, Decreto 100 de 1980), a cuyo tenor se sancionaba con pena de prisión al “servidor público que se apropie o retenga, en provecho suyo o de un tercero, de bienes que por error ajeno hubiere recibido”. El legislador del 2000 no consagró como punible tal conducta, al menos como forma de lesión a la administración pública; empero, puede sostenerse, como lo señala el Ministerio Público, que eso no significa que dejó de estar recogida en el ordenamiento punitivo, pues los perfiles del comportamiento prosiguieron siendo objeto de potencial reproche. Así, el artículo 252 de la Ley 599 al tipificar el delito de aprovechamiento de error ajeno o caso fortuito, amenaza con prisión de 1 a 3 años al “que se apropie de bien que pertenezca a otro y en cuya posesión hubiere entrado por error ajeno o caso fortuito”, dentro del título que protege el bien jurídico del patrimonio económico. Con idéntica descripción y nomenclatura lo consagraba el artículo 361 del Decreto 100 de 1980, vigente cuando sucedieron los hechos. Elemento esencial y común de las dos figuras delictivas, de la extinta fórmula de peculado del artículo 135 del Código Penal de 1980 y de la especie de defraudación tipificada en el artículo 252 de la Ley 599, es que el bien ajeno del cual se apropia lo haya recibido el sujeto agente o entrado en su posesión merced a un error ajeno, como aquí ocurrió, pues BD se apropió de los recursos que la Fiduciaria La Previsora de manera errada procedió a ponerle a su disposición en cumplimiento de un previo acuerdo de cofinanciación, pese a que anteriormente le había dado cumplimiento a tal convenio”⁶⁹².

Subsección III

Delitos relacionados con la contratación estatal

1. Introducción y delimitación argumentativa

En atención a que en el presente capítulo se están identificando y analizando los delitos que afectan al patrimonio público, corresponde aclarar preliminarmente los derroteros que planteara la Corte Constitucional al momento de analizar el alcance de la inhabilidad intemporal del art. 122 de la Constitución, en virtud de la cual no podrán ser inscritos como candidatos a cargos de elección popular, ni elegidos, ni designados como servidores públicos, ni celebrar personalmente o por interpuesta persona, contratos con el Estado, quienes hayan sido condenados, en cualquier tiempo, por la comisión de delitos que afecten el patrimonio del Estado.

⁶⁹² CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 07 de febrero de 2006, rad. 23892.

Al punto debe recordarse, tal como se explicó en detalle en el capítulo anterior (*supra* cap. I §III, 3.3.), que tal precepto fue objeto de dos pronunciamientos por parte de la Corte Constitucional al analizar la exequibilidad de algunos apartes de la Ley 734 de 2002, que desarrollaron el texto constitucional referido, una primera demanda tuvo como principal argumento aducir que el legislador entró a definir la ofensa al patrimonio público, circunstancia que no distinguió el constituyente en el art. 122 superior, ya que, en criterio del actor, el erario también puede menoscabarse por conductas culposas o imprudentes⁶⁹³⁻
694

En esta decisión, luego de señalarse que lo pretendido por el constituyente fue garantizar la moralidad pública y exigir un proceder diligente y correcto a los servidores públicos, se adujo que por ello se facultó debidamente al legislador a desarrollar el correspondiente régimen sancionatorio; seguidamente se expusieron algunas consideraciones sobre el alcance de las disposiciones así: i) la Constitución Política no determina cuáles son los delitos contra el patrimonio del Estado; ii) la Constitución tampoco define si el servidor público debe ser condenado por un delito contra el patrimonio del Estado, con ocasión del ejercicio de sus funciones o que tenga relación con las mismas, y mucho menos precisa el lugar en el que se debe hallar el patrimonio, si en una entidad pública o en una privada; iii) que el Código Penal no tiene un título que se denomine “delitos contra el patrimonio del Estado” y que no se podrían identificar con los delitos contra la Administración Pública, ya que algunos de este último bloque no atentan contra el patrimonio público, como acaece, a modo de ejemplo, con el delito de perturbación de actos oficiales (art. 430); asimismo, otros delitos pueden atacar contra el patrimonio público sin estar incluidos en los atentatorios de la Administración Pública; iv) el patrimonio del Estado puede contemplar bienes de muy disímil naturaleza, muebles e inmuebles, materiales e inmateriales, situación que se agrava con la ampliación de protección del Código Penal como acaece con el patrimonio cultural, ecológico o arqueológico que pueden ser diversas lesiones al patrimonio estatal; v) no se puede equiparar a quienes atentan contra el patrimonio del Estado de manera dolosa a quienes lo hacen de manera culposa, pues evidentemente los primeros merecen un mayor reproche; por esas razones, considera la Corte que la caracterización de esos elementos corresponde al legislador.

De cara a esas circunstancias la Corte delineó los siguientes aspectos: i) los delitos perpetrados por el servidor público contra el patrimonio del Estado, para ser considerados

⁶⁹³ C. Const., C-064/2003 sent. cit.

⁶⁹⁴ El texto de la Ley 734 objeto de reproche reza: “*Para los fines previstos en el inciso final del artículo 122 de la Constitución Política a que se refiere el numeral 1 de este artículo, se entenderá por delitos que afecten el patrimonio del Estado aquellos que produzcan de manera directa lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, producida por una conducta dolosa, cometida por un servidor público. Para estos efectos la sentencia condenatoria deberá especificar si la conducta objeto de la misma constituye un delito que afecte el patrimonio del Estado*”.

como tales, deben ser cometidos en ejercicio de sus funciones; ii) se requiere que el patrimonio estatal sea efectivamente lesionado para que pueda generarse la inhabilidad; iii) es necesario que el servidor público sea condenado a título de dolo; lo anterior atendiendo a que los contenidos de injusticia son distintos en las modalidades dolosa y culposa y en aras del principio de proporcionalidad la inhabilidad sólo debe limitarse a la primera modalidad de imputación subjetiva; a ello aúna que en las conductas culposas contra el patrimonio público, el mismo código penal le establece una inhabilidad temporal, por lo que resultaría desproporcionado incluirlos en la inhabilidad del art. 122. Por las anteriores razones, la Corte declaró exequible el párrafo 2º del art. 38 de la Ley 734, en el entendido de que respecto de las conductas culposas sólo se aplicarán las inhabilidades previstas en la ley.

Una segunda demanda presentada contra el párrafo 2º del art. 38 de la Ley 734 de 2002, se dirigió a lograr la inexecutable de la expresión “dolosa” por cuanto las conductas culposas, que fueron excluidas, también lesionan el patrimonio público y el art. 122 constitucional no hizo distinción alguna en ese sentido. Atendida la similitud de reproches con la demanda analizada en precedencia, se declaró la cosa juzgada profiriendo al paso algunos argumentos que merecen recordarse⁶⁹⁵.

Recuérdese entonces que en esta sentencia también se analizaron otras censuras contra los artículos 397, 398, 399, 400, 402, 403, 408, 409 y 410 de la Ley 599 de 2000, Código Penal, ya que cada una de estas disposiciones consagra, adicional a la pena de prisión, la inhabilidad para el ejercicio de funciones públicas, así: en los artículos 397, 398, 399, 400 por el mismo término de la pena principal; en los artículos 408, 409 y 410 por el término de cinco (5) a doce (12) años; en el art. 403 por un término de cinco (5) años; de otra parte, en el art. 402, relacionado con el patrimonio público, no se consagró pena de inhabilidad.

Los argumentos que se esbozaron parcialmente frente a estos artículos, se perfilaron a señalar que si la inhabilidad del mandato constitucional es perpetua, mal puede el Código Penal establecer una inferior; bajo tal eje argumentativo, la Corte abordó tres problemas jurídicos en el siguiente orden; en primer lugar, indagó si la inhabilidad del artículo constitucional realmente es perpetua, para brindar una respuesta afirmativa, ya que se trata de una inhabilidad de origen sancionatorio, consecuencia de una condena de carácter penal y con pleno soporte en el plano constitucional.

En segundo lugar, estableció cuáles son los elementos de esta inhabilidad destacando los siguientes: i) el sujeto pasivo de la sanción es quien haya sido servidor público; ii) debe haber condena penal; iii) la condena debe proferirse por la comisión de un delito contra el patrimonio del Estado; iv) la inhabilidad no opera en delitos culposos; v) el objeto de

⁶⁹⁵ C. Const., C-652/2003 sent. cit.

la inhabilidad es impedir que el servidor público que ha sido condenado por un delito contra el patrimonio del Estado pueda volver a desempeñar funciones públicas.

En tercer término, entró en el análisis puntual de los delitos referidos en la demanda, abordándolos en tres bloques cuya identificación merecen especial atención en este instante; por una parte se tienen los delitos en los cuales procede la inhabilidad intemporal, éstos ya fueron analizados detalladamente en el acápite anterior y serían peculado por apropiación (art. 397), el peculado por uso (398), el peculado por aplicación oficial diferente (399) y el destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos (403).

De otra parte, los delitos por los cuales no puede imponerse la sanción intemporal; atendiendo a la línea trazada en la sentencia C-064/2003, la cual indicaba que las conductas culposas no son objeto de esta sanción, se hace referencia aquí al delito de peculado culposo, también analizado en precedencia, en el cual simplemente se impone la inhabilidad consagrada en el art. 400 que refiere al mismo término señalado en la pena principal.

En tercer término, los delitos respecto de los cuales no necesariamente debe imponerse la sanción intemporal; aludiéndose aquí a los delitos relacionados con la contratación estatal, aclarándose que de su comisión no necesariamente se deriva un perjuicio para el patrimonio público, razón por la cual declaró exequible la norma, en el sentido de que siempre debe analizarse el caso particular y si se presentó menoscabo directo al patrimonio público la inhabilidad será intemporal, de lo contrario se aplicará la legal de cinco (5) a doce (12) años.

Analizados estos derroteros, corresponde enseguida presentar algunas consideraciones sobre los delitos relacionados con la contratación estatal, para seguidamente hacer alusión puntual al único delito que, se estima, comporta eventual vulneración del patrimonio público; para tal propósito inicialmente se hará una breve reseña de los antecedentes de la contratación estatal para seguidamente perfilar la carga argumentativa hacia el objeto principal de las presentes líneas, que en este instante no es otro que la protección penal del patrimonio público⁶⁹⁶.

2. Delitos relacionados con la contratación estatal en el Código de 1936

⁶⁹⁶ A efectos de profundizar sobre contratación pública en el derecho comparado, consúltese: BERMEJO VERA, JOSÉ; *“Derecho Administrativo Básico Parte General”*; Editorial Thomson; sexta edición; Navarra, 2005, pp. 277; PARADA, RAMÓN; *“Derecho Administrativo I Parte General”*; Editorial Marcial Pons; decimoséptima edición; Madrid, 2008; pp. 235 y ss. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ (...) *“Curso de Derecho Administrativo I”*; ob. cit. pp. 679 y ss.

El Código Penal de 1936 enunció en su art. 162 que *“El funcionario o empleado público, que al intervenir por razón de su cargo en la celebración de algún contrato o licitación pública, en la liquidación de efectos o haberes públicos, o en el suministro de los mismos, se concertare con los interesados o especuladores para obtener determinado resultado, o usare de cualquier maniobra o artificio conducente a ese fin, incurrirá en prisión de uno a ocho años”*.

Seguidamente, bajo el título de “negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas”, se prescribió en el art. 167: *“El funcionario o empleado público o el que transitoriamente desempeñe funciones públicas, que directa o indirectamente se interese en provecho propio en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo, incurrirá en interdicción perpetua de derechos y funciones públicas y en multa de ciento a tres mil pesos (...)”*.

La jurisprudencia de la época abordó dos escenarios, por una parte definiendo el alcance de la alocución *“negociaciones incompatibles con el ejercicio de las funciones públicas”*, precisando que lo que la ley reprime bajo ese rótulo es *“la conducta abusiva del funcionario que pone en peligro los intereses generales que representa con la mira de hacer prevalecer un interés particular de enriquecimiento ilegítimo, hechos que, por otra parte, son inconvenientes para la vida del Estado y para el prestigio de las instituciones, que exigen la máxima circunspección por parte de los funcionarios públicos”*⁶⁹⁷.

De otro lado, en relación con el bien jurídico tutelado con la infracción, en donde se señaló que éste refiere a *“la independencia, honestidad, e imparcialidad de los funcionarios de la rama jurisdiccional y de los empleados públicos frente a los intereses del Estado. La intervención directa o indirecta en cualquier contrato u operación celebrado con entidades públicas y el empleado que por razón de sus funciones debe intervenir en él, y la utilidad o ganancia –intereses- derivada del mismo, crean la incompatibilidad o impedimento para celebrar negociaciones, factores que unidos entre sí configuran el delito de “negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas”*⁶⁹⁸.

La imprecisión e indefinición de estas normas sería advertida posteriormente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, destacándose que tales inconsistencias fueron justamente uno de los motivos para que se promovieran reformas legislativas en los delitos relacionados con la contratación estatal⁶⁹⁹.

3. Estado actual de los delitos relacionados con la contratación estatal

3.1. Introducción

⁶⁹⁷ Cita jurisprudencial tomada de ORTEGA TORRES, JORGE *“Código Penal (...)”* ob. cit. pág. 160, en la que se señaló como fuente: *“Auto, 17 febrero de 1953, LXXIV, 777”*.

⁶⁹⁸ *Ibidem* pág. 161, la cita del texto fue la siguiente: *“Auto, 14 noviembre de 1956, LXXXIII, 975”*.

⁶⁹⁹ Al respecto, C. Const., C-917/2001 sent. cit., en donde se cita a ALFONSO GÓMEZ MÉNDEZ, ob. cit. en el presente escrito.

El Código Penal de 1980 introdujo dentro del acápite intitulado “celebración indebida de contratos”, tres delitos que son, la violación al régimen de inhabilidades e incompatibilidades, el interés ilícito en la celebración de contratos y contrato sin cumplimiento de requisitos legales; con algunas breves diferencias tales conductas se mantuvieron en el Código Penal del año 2000; con el propósito de descartar la vulneración del patrimonio público en los dos primeros de ellos, a continuación de manera breve se acometerá su estudio, de la misma manera, y bajo tal cuerda argumentativa, también se elucubrará someramente sobre el delito de acuerdos restrictivos de la competencia, de reciente creación mediante la Ley 1474 de 2011; seguidamente se abordará con más detalle el delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales que eventualmente puede generar afectación al erario⁷⁰⁰.

3.2. Violación al régimen legal de inhabilidades e incompatibilidades

En cuanto al primer delito, **violación al régimen legal de inhabilidades e incompatibilidades**, la siguiente fue la redacción original del texto de 1980:

“Art. 144. Violación del régimen legal de inhabilidades e incompatibilidades. El empleado oficial que en ejercicio de sus funciones intervenga en la tramitación, aprobación o celebración de un contrato con violación del régimen legal de inhabilidades o incompatibilidades, incurrirá en arresto de uno (1) a cinco años, en

⁷⁰⁰ Al respecto debe indicarse que la jurisprudencia se ha encargado de trazar las diferencias entre los distintos delitos que conforman el acápite de la celebración indebida de contratos, señalando lo siguiente: “un lado, se atenta contra la transparencia que debe mediar en la contratación estatal cuando el servidor público en ejercicio de sus funciones interviene, celebra o aprueba un *contrato con violación del régimen legal o constitucional de inhabilidades e incompatibilidades*, en el caso del artículo 408 (...) *la incompatibilidad como la inhabilidad se refieren a la ineptitud o incapacidad para celebrar contratos con el Estado, tanto para quien obra como contratante en representación del Estado, como para quien pretende hacer de contratista en su beneficio o de terceros, en su propia representación o por interpuesta persona. Se configurará este tipo penal, entonces, cuando el servidor público responsable de la contratación permita que el sujeto inhabilitado o incurso en una incompatibilidad participe en la tramitación, aprobación o celebración de un contrato” (Sin M. P. Sentencia del 06 de marzo de 2008, rad. 24606); de otro lado, cuando el servidor público, en vez de acatar los pilares fundamentales los que se edifica la contratación estatal, denota un sesgo o parcialidad en su actuación con el fin de favorecer a un contratista incurrir, en el delito de *interés indebido en la celebración de contratos*, contemplado en el artículo 409 (...) *Lo que se quiere excluir de la práctica y punir con rigidez es el abandono del funcionario público a los deberes, obligaciones y compromisos que adquiere al vincularse con la administración para ejercer un cargo público que le permite de una u otra manera “intervenir” en cualquier condición, en la celebración de contratos. Dicho en otras palabras, ese interés al que se refiere el tipo penal es aquél personal o ajeno, que nada tiene que ver con los fines de la contratación estatal, que no son otros, como ya se dijo, que el cumplimiento de los fines del Estado, fundados éstos en el interés general y no particular. (Rad. 20815 sent. cit)* Por último, cuando el funcionario no ajusta su actuar oficial a las precisas etapas y formalidades legales esenciales atinentes a la contratación estatal queda incurso en el punible de *contrato sin cumplimiento de requisitos legales* previsto en el artículo 410 (...)” Sobre este delito en detalle *infra* cap. II, §II, §§III, 3.6.; cfr. M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 16 de mayo de 2007, rad. 23915 y M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 04 de febrero de 2009, rad. 26261.*

multa hasta de cinco millones de pesos e interdicción de derechos y funciones públicas de dos a siete años”⁷⁰¹.

Posteriormente, la ley 599 de 2000, actualmente vigente, así lo consagró en su art. 408: *“El servidor público que en ejercicio de sus funciones intervenga en la tramitación, aprobación o celebración de un contrato con violación al régimen legal o a lo dispuesto en normas constitucionales, sobre inhabilidades o incompatibilidades, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años, multa de cincuenta (50) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a doce (12) años*”⁷⁰².

Aparte del incremento punitivo, las redacciones son bastante similares en los dos estatutos penales y, en todo caso, refieren fundamentalmente a la violación al régimen de inhabilidades e incompatibilidades en el adelantamiento de trámites contractuales; sobre este aspecto, dígase inicialmente que el término inhabilitación tiene dos connotaciones claramente distinguibles, por una parte desde una óptica sancionatoria, la Corte Constitucional se ha referido a este tipo de inhabilitación indicando que se presenta en cinco escenarios, derecho penal delictivo, derecho contravencional, derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política o *“impeachment”*, más conocida esta última actualmente como la moción de censura⁷⁰³.

Por otra parte, se encuentran las inhabilidades que no tienen raigambre sancionatorio, pues devienen de prohibiciones constitucionales o legales que le impiden a determinadas personas ejercer específicas actividades, dado el conflicto de intereses que puede haber en su gestión; se busca aquí la protección de derechos y valores constitucionales como, entre otras, la imparcialidad, moralidad, eficacia, transparencia y el interés general⁷⁰⁴.

⁷⁰¹ El art. 57 de la Ley 80 de 1993, por medio de la cual se expidió el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, modificó la pena contenida en este precepto en los siguientes términos: *“El servidor público que realice alguna de las conductas tipificadas en los artículos 144, 145 y 146 del Código Penal, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años y en multa de veinte (20) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales”*.

⁷⁰² El art. 33 de la Ley 1474 de 2011, estatuto anticorrupción, señaló que los tipos penales de que tratan los arts. 246, 250 numeral 3, 323, 397, 404, 405, 406, **408**, 409, 410, 411, 412, 413, 414, y 433 de la Ley 599 de 2000 les será aumentada la pena de una sexta parte a la mitad cuando la conducta sea cometida por servidor público que ejerza como funcionario de alguno de los organismos de control del Estado.

⁷⁰³ Esta clasificación se encuentra en C. Const., M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-597 del 06 de noviembre de 1996, en la que se cita un pronunciamiento de la CSJ, M. P. MANUEL GAONA CRUZ, sentencia número 51 del 14 de abril de 1983, también reiterado por la C. Const. en, M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-214 del 28 de abril de 1994, cuya cita original fue, al definir el derecho punitivo del Estado, la siguiente: *“es una disciplina del orden jurídico que absorbe o recubre como género cinco especies, a saber: el derecho penal delictivo (reato), el derecho contravencional, el derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política (impeachment)”*.

⁷⁰⁴ C. Const., M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-489 del 26 de septiembre de 1996.

Con base en tales lineamientos, ha dicho la Corte que con las inhabilidades y las incompatibilidades se pretende que quienes van a acceder a la función pública con el objetivo de ejecutar actividades relacionadas con el interés general, cuenten con calidades que aseguren la consecución de un buen servicio, acompañados de criterios de eficiencia, igualdad y moralidad⁷⁰⁵.

Pues bien, la Ley 80 de 1993, estatuto de la contratación estatal, enumeró en su art. 8º las inhabilidades e incompatibilidades, precepto que por su importancia a continuación se transcribe:

“Art. 8º.- De las inhabilidades e incompatibilidades para contratar

1o. Son inhábiles para participar en licitaciones o [concursos] y para celebrar contratos con las entidades estatales:

- a) Las personas que se hallen inhabilitadas para contratar por la Constitución y las leyes.*
- b) Quienes participaron en las licitaciones o [concursos] o celebraron los contratos de que trata el literal anterior estando inhabilitados.*
- c) Quienes dieron lugar a la declaratoria de caducidad.*
- d) Quienes en sentencia judicial hayan sido condenados a la pena accesoria de interdicción de derechos y funciones públicas y quienes hayan sido sancionados disciplinariamente con destitución.*
- e) Quienes sin justa causa se abstengan de suscribir el contrato estatal adjudicado.*
- f) Los servidores públicos.*
- g) Quienes sean cónyuges o (compañeros permanentes) y quienes se encuentren dentro del segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad con cualquier otra persona que formalmente haya presentado propuesta para una misma licitación o [concurso].*
- h) Las sociedades distintas de las anónimas abiertas, en las cuales el representante legal o cualquiera de sus socios tenga parentesco en segundo grado de consanguinidad o segundo de afinidad con el representante legal o con cualquiera de los socios de una sociedad que formalmente haya presentado propuesta, para una misma licitación o [concurso].*
- i) Los socios de sociedades de personas a las cuales se haya declarado la caducidad, así como las sociedades de personas de las que aquéllos formen parte con posterioridad a dicha declaratoria. Las inhabilidades a que se refieren los literales c), d), e) y i) se extenderán por un término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de ejecutoria del acto que declaró la caducidad, o de la sentencia que impuso la pena, o del acto que dispuso la destitución; las previstas en los literales b) y e), se extenderán por un término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de ocurrencia del hecho de la participación en la licitación o [concurso], o de la celebración del contrato, o de la expiración del plazo para su firma.*
- j) Las personas naturales que hayan sido declaradas responsables judicialmente por la comisión de delitos de peculado, concusión, cohecho, prevaricato en todas sus modalidades y soborno transnacional, así como sus equivalentes en otras jurisdicciones.*

⁷⁰⁵ Cfr., entre otras, C. Const., M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-564 del 06 de noviembre de 1997, y C-489/1996 sent cit., en donde se concluyó: “Las inhabilidades e incompatibilidades, constituyen prohibiciones que restringen la capacidad y la libertad de un contratista para acceder a la contratación, pero no consagran una modalidad adicional de sanción penal a las previstas en el Código de la materia”.

Esta inhabilidad se extenderá a las sociedades de que sean socias tales personas, con excepción de las sociedades anónimas abiertas.

k) Las personas que hayan financiado campañas políticas a la Presidencia de la República, a las gobernaciones o a las alcaldías con aportes superiores al dos punto cinco por ciento (2.5%) de las sumas máximas a invertir por los candidatos en las campañas electorales en cada circunscripción electoral, quienes no podrán celebrar contratos con las entidades públicas, incluso descentralizadas, del respectivo nivel administrativo para el cual fue elegido el candidato. La inhabilidad se extenderá por todo el período para el cual el candidato fue elegido. Esta causal también operará para las personas que se encuentren dentro del segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad, o primero civil de la persona que ha financiado la campaña política. Esta inhabilidad comprenderá también a las sociedades existentes o que llegaren a constituirse distintas de las anónimas abiertas, en las cuales el representante legal o cualquiera de sus socios hayan financiado directamente o por interpuesta persona campañas políticas a la Presidencia de la República, a las gobernaciones y las alcaldías. La inhabilidad contemplada en esta norma no se aplicará respecto de los contratos de prestación de servicios profesionales.⁷⁰⁶ El interventor que incumpla el deber de entregar información a la entidad contratante relacionada con el incumplimiento del contrato, con hechos o circunstancias que puedan constituir actos de corrupción tipificados como conductas punibles, o que puedan poner o pongan en riesgo el cumplimiento del contrato⁷⁰⁷.

2o. Tampoco podrán participar en licitaciones o [concursos] ni celebrar contratos estatales con la entidad respectiva:

a. Quienes fueron miembros de la junta o consejo directivo o servidores públicos de la entidad contratante. Esta incompatibilidad sólo comprende a quienes desempeñaron funciones en los niveles directivo, asesor o ejecutivo y se extiende por el término de un (1) año, contado a partir de la fecha del retiro.

b. Las personas que tengan vínculos de parentesco, hasta el segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil con los servidores públicos de los niveles directivo, asesor ejecutivo o con los miembros de la junta o consejo directivo, o con las personas que ejerzan el control interno o fiscal de la entidad contratante.

c. El cónyuge compañero o compañera permanente del servidor público en los niveles directivo, asesor, ejecutivo, o de un miembro de la junta o consejo directivo, o de quien ejerza funciones de control interno o de control fiscal.

d) Las corporaciones, asociaciones, fundaciones y las sociedades anónimas que no tengan el carácter de abiertas, así como las sociedades de responsabilidad limitada y las demás sociedades de personas en las que el servidor público en los niveles directivo, asesor o ejecutivo, o el miembro de la junta o consejo directivo, o el cónyuge, compañero o compañera permanente o los parientes hasta el segundo grado de consanguinidad, afinidad o civil de cualquiera de ello, tenga participación o desempeñe cargos de dirección o manejo.

⁷⁰⁶ El literal k) fue adicionado por el art. 2º de la ley 1474 de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

⁷⁰⁷ Este último párrafo fue adicionado por el parágrafo 2º del art. 84 de la Ley 1474 de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

e) Los miembros de las juntas o consejos directivos. Esta incompatibilidad sólo se predica respecto de la entidad a la cual prestan sus servicios y de las del sector administrativo al que la misma esté adscrita o vinculada.

f) Directa o indirectamente las personas que hayan ejercido cargos en el nivel directivo en entidades del Estado y las sociedades en las cuales estos hagan parte o estén vinculados a cualquier título, durante los dos (2) años siguientes al retiro del ejercicio del cargo público, cuando el objeto que desarrollen tenga relación con el sector al cual prestaron sus servicios. Esta incompatibilidad también operará para las personas que se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad, primero de afinidad, o primero civil del ex empleado público⁷⁰⁸⁻⁷⁰⁹.

3.3. Interés indebido en la celebración de contratos

En lo que tiene que ver con el delito de interés indebido en la celebración de contratos, el siguiente fue el texto consagrado en el art. 145 del Decreto Ley 100 de 1980: “*Interés ilícito en la celebración de contratos. El empleado oficial que se interese en provecho propio o de un tercero, en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo o de sus funciones, incurrirá en prisión de seis (6) meses a tres (3) años, en multa de un mil a quinientos mil pesos e interdicción de derechos y funciones públicas de uno (1) a cinco (5) años*”⁷¹⁰.

Posteriormente la Ley 599 de 2000, actualmente vigente, en su art. 409 consignó la siguiente redacción: “*Interés indebido en la celebración de contratos. El servidor público que se interese en provecho propio o de un tercero, en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo o de sus funciones, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años, multa de cincuenta (50) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a doce (12) años*”⁷¹¹.

Frente a este delito dígase inicialmente que el texto de las dos legislaciones es prácticamente idéntico, salvo el aspecto punitivo y el nombre del delito, pues en la

⁷⁰⁸ El literal f) fue adicionado por el art. 4º de la Ley 1474 de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

⁷⁰⁹ La expresión “concurso” incluida a lo largo del texto de la Ley 80 de 1993 fue expresamente derogada mediante el art. 32 de la Ley 1150 de 2007, por medio de la cual se introdujeron medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictaron otras disposiciones generales sobre la contratación con recursos públicos.

⁷¹⁰ El art. 57 de la Ley 80 de 1993, por medio de la cual se expidió el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, modificó la pena contenida en este precepto en los siguientes términos: “*El servidor público que realice alguna de las conductas tipificadas en los artículos 144, 145 y 146 del Código Penal, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años y en multa de veinte (20) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales*”.

⁷¹¹ El art. 33 de la Ley 1474 de 2011, estatuto anticorrupción, señaló que los tipos penales de que tratan los arts. 246, 250 numeral 3, 323, 397, 404, 405, 406, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414, y 433 de la Ley 599 de 2000 les será aumentada la pena de una sexta parte a la mitad cuando la conducta sea cometida por servidor público que ejerza como funcionario de alguno de los organismos de control del Estado.

anterior normatividad se hablaba de interés “ilícito”, mientras que en la actual se alude a interés “indebido”. Lo que se prohíbe con esta conducta es que el servidor público deje de lado la imparcialidad y transparencia que deben caracterizarle y ponga en entredicho la moralidad pública.

Es por ello que al analizar el alcance de este delito, la Corte Constitucional precisó que bien puede acontecer que un contrato se celebre sin infringir el régimen de inhabilidades e incompatibilidades y así mismo que cumpla con los requisitos legales esenciales, sin que tales circunstancias impidan que se pueda vulnerar el bien jurídico de la administración pública, en el evento en que quien esté llamado a signar el correspondiente contrato manifieste un interés ajeno al que de acuerdo con la Constitución y la Ley debe rodear la actividad contractual⁷¹².

Así entonces, en cuanto al verbo interesar, acudiendo a diccionarios especializados, la Corte ofrece la siguiente definición “*dar parte a uno en un negocio o comercio en que pueda tener utilidad o interés*”, o “*hacer tomar parte o empeño a uno en los negocios o intereses ajenos como si fueran propios y en que el pronominal es adquirir o mostrar interés por alguien o algo*”.

Debiéndose precisar en todo caso que tal carga de la prueba, que en la práctica no es nada fácil de consolidar, le corresponde a la Fiscalía General de la Nación en su condición de titular de la acción penal, pues lo claro es que:

“El tipo penal no sanciona entonces los simples pensamientos, la personalidad o tendencias del servidor, sino el interés indebido que se manifiesta externamente a través de actuaciones concretas del servidor público”⁷¹³.

De la misma manera, el interés del que trata esta norma tampoco debe contener una significación pecuniaria, ni el provecho en sí mismo debe ser contrario a derecho, pues la ilicitud se circunscribe al interés, por lo que:

“El interés previsto por ese precepto tampoco ha de ser, necesariamente, pecuniario, sino simplemente consistir en mostrar una inclinación de ánimo hacia una persona o entidad, con desconocimiento de los principios de transparencia y selección objetiva, en cualquier clase de contrato u operación en que deba intervenir por razón de su cargo o sus funciones”⁷¹⁴.

Por ello, finaliza la Corte matizando en que “*se desprende que el perjuicio del que se quiere proteger a la administración **no es el de un desmedro en su patrimonio**, como tampoco de la inadecuada prestación del servicio contratado, o cualquier otro similar, sino la vulneración de la confianza que causa en la ciudadanía el abandono de la*

⁷¹² C-128/2003 sent. cit.; en el mismo sentido, CSJ, SP, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 18 de abril de 2002, rad. 12658.

⁷¹³ *Ibidem*.

⁷¹⁴ M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 25 de octubre de 2000, rad. 15273.

imparcialidad y transparencia que deben caracterizar la actuación contractual”⁷¹⁵. (Énfasis ajeno al texto original).

Finalmente, se han presentado distintos eventos en que el delito de interés indebido en la celebración de contratos puede confundirse con el de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, para lo cual se ha dejado entrever que éste tiene relación con el principio de legalidad, mientras que aquél con el desvío de poder⁷¹⁶.

3.4. Acuerdos restrictivos de la competencia

Mediante el art. 27 de la Ley 1474 de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, se introdujo un nuevo delito al título XV (delitos contra la administración pública), capítulo IV (De la celebración indebida de contratos), con la enumeración 410 A, denominado “Acuerdos restrictivos de la competencia”, con el siguiente texto:

“El que en un proceso de licitación pública, subasta pública, selección abreviada o concurso se concertare con otro con el fin de alterar ilícitamente el procedimiento contractual, incurrirá en prisión de seis (6) a doce (12) años y multa de doscientos (200) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilidad para contratar con entidades estatales por ocho (8) años.

Parágrafo. El que en su condición de delator o clemente mediante resolución en firme obtenga exoneración total de la multa a imponer por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio en una investigación por acuerdo anticompetitivos en un proceso de contratación pública obtendrá los siguientes beneficios: reducción de la pena en una tercera parte, un 40% de la multa a imponer y una inhabilidad para contratar con entidades estatales por cinco (5) años.”.

Dada la reciente creación de tal delito, aun no se hallan pronunciamientos jurisprudenciales, en sede de Corte Suprema de Justicia, que se hayan ocupado del alcance del delito, en todo caso, emerge evidente que lo que busca es contrarrestar aquella nociva práctica en la que con frecuencia se incurre en los procesos licitatorios de las entidades públicas, en la que los proponentes, personas naturales o jurídicas principalmente particulares, se conciertan con el propósito de direccionar las resultados del concurso público.

⁷¹⁵ C-128/2003 sent. cit.

⁷¹⁶ “Es decir que la conducta punible que reprime de manera más precisa y completa el comportamiento del procesado es la de interés ilícito en la celebración de contratos y no la de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, en tanto esa transgresión de formalidades en este caso tuvo un carácter secundario al acto de desvío de poder, con el objeto de asegurar la selección amañada del contratista (principio de especialidad), (...) En síntesis, el delito de celebración de contratos sin cumplimiento de requisitos legales tiene relación con el principio de legalidad y el interés ilícito con el desvío de poder (...)”CSJ, SP, M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 13 de octubre de 2004, rad. 18911, en igual sentido, con igual ponente, sentencia del 27 de octubre de 2004, rad. 20213.

Adicionalmente, ha de llamarse la atención que el mismo artículo establece una inhabilidad para contratar por el término de ocho (8) años, evidenciándose, *prima facie*, que no aplica la inhabilidad constitucional perpetua del art. 122, lo que permite deducir que tal precepto no atenta contra el patrimonio público.

3.5. Corolarios parciales que descartan afectación directa al patrimonio público

Así pues, analizados como quedaron los delitos de violación del régimen de inhabilidades e incompatibilidades, interés indebido en la celebración de contratos y acuerdos restrictivos de la competencia, pueden presentarse las siguientes conclusiones, en primer lugar, y tal vez la más importante para el estudio de las presentes líneas, que ninguno de dichos preceptos atenta ni directa ni indirectamente contra el patrimonio público, aun cuando evidentemente si vulneran el bien jurídico administración pública.

Tal corolario comporta portentosa trascendencia, ya que, si rememoramos los argumentos de la Corte Constitucional que fueran resumidos en los prolegómenos del presente acápite, se advierte que al tratarse el tema de la inhabilidad perpetua del art. 122 de la Carta Política, se clasificaron algunos delitos que siempre afectan el patrimonio público, por lo que les acompaña la mentada inhabilidad, otros que por ser culposos no les aplica y, en una zona ciertamente gris, se adujo que hay algunos delitos en los que “no necesariamente” debe imponerse la sanción intemporal, aludiéndose aquí a los delitos relacionados con la contratación estatal, pues con su comisión “no necesariamente” se deriva un perjuicio para el patrimonio público⁷¹⁷.

En tal sentido, al descartarse que en los referidos delitos de violación del régimen de inhabilidades e incompatibilidades, interés indebido en la celebración de contratos y acuerdos restrictivos de la competencia, se presente vulneración al patrimonio público, resta estudiar el delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, en virtud del cual sí es posible pregonar, excepcionalmente, como pasa a verse, el quebrantamiento del erario⁷¹⁸.

⁷¹⁷ Sobre la no necesidad de afectación del patrimonio público para configuración de los delitos relacionados con la contratación estatal, ver: C. Const.; C-128/2003 sent. cit., en donde se precisó: “Sobre el particular resulta importante precisar así mismo, que **el bien jurídico que se pretende proteger** con el tipo penal analizado **no es el patrimonio de la administración**, como tampoco la adecuada prestación del servicio contratado, o cualquier otro diferente de la transparencia de la actividad contractual de manera que la confianza de los ciudadanos en la administración pública no se vea afectada por el comportamiento indebido de los servidores públicos que intervienen en ella”. (Énfasis ajeno al texto original).

⁷¹⁸ Se insiste en la excepcionalidad de esta afirmación, pues ha habido jurisprudencias que de forma expresa han indicado que con este delito no se protege el patrimonio público, tanto así que se ha señalado que “se estructura objetivamente el tipo penal aún en el evento de que el resultado favorezca a la administración y genere desventaja para el contratista” para luego concluir “El delito por el cual fue llamado a juicio (...), no protege de modo directo los recursos del Estado, sino el proceso reglado mediante el

3.6. Contrato sin cumplimiento de requisitos legales

3.6.1 Regulación legal

El Decreto Ley 100 de 1980, en su art. 146 lo reguló en los siguientes términos: “*El empleado oficial que por razón del ejercicio de sus funciones y con el propósito de obtener un provecho ilícito para sí, para el contratista o para un tercero, tramite contratos sin observancia de los requisitos legales esenciales o los celebre o liquide sin verificar el cumplimiento de los mismos, incurrirá en prisión de seis (6) meses a tres (3) años, multa de un mil a cien mil pesos e interdicción del ejercicio de derechos y funciones públicas de uno (1) a cinco (5) años*”.

Posteriormente, el Código Penal del año 2000, en su art. 410, lo hizo de esta manera: “*El servidor público que por razón del ejercicio de sus funciones tramite contrato sin observancia de los requisitos legales esenciales o lo celebre o liquide sin verificar el cumplimiento de los mismos, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años, multa de cincuenta (50) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a doce (12) años*”⁷¹⁹.

Lo primero que debe mencionarse es que la codificación de 1980 contemplaba una mayor riqueza descriptiva, por cuanto demandaba para la estructuración del delito el propósito de obtener un provecho ilícito para sí, para el contratista o para un tercero, exigencia que desapareció en la legislación del año 2000, misma que exigió simplemente la tramitación, celebración o liquidación del contrato sin la observancia de los requisitos legales esenciales⁷²⁰.

cual las entidades públicas adelantan la contratación administrativa para la satisfacción de los intereses generales y, es esta la razón por la cual, se tipifica la conducta aunque la entidad resulte beneficiada”; cfr. entre otras, CSJ, SP, M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 17 de junio de 2004, rad. 18608; M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia el 22 de junio de 2006, rad. 23836; M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 23 de marzo de 2006, rad. 19383; M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 30 de noviembre de 2006, rad. 21374 y M. P. CARLOS AUGUSTO GALVEZ ARGOTE, sentencia del 20 de mayo de 2003, rad. 18754.

⁷¹⁹ El art. 33 de la Ley 1474 de 2011, estatuto anticorrupción, señaló que los tipos penales de que tratan los arts. 246, 250 numeral 3, 323, 397, 404, 405, 406, 408, **409**, 410, 411, 412, 413, 414, y 433 de la Ley 599 de 2000 les será aumentada la pena de una sexta parte a la mitad cuando la conducta sea cometida por servidor público que ejerza como funcionario de alguno de los organismos de control del Estado.

⁷²⁰ El provecho ilícito como ingrediente del tipo de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, de acuerdo a la redacción del Decreto ley 100 de 1980, y que fue suprimido en la Ley 599 de 2000, en criterio de la CSJ, por innecesario, se entendía de la siguiente manera: “*No obstante, la jurisprudencia penal tiene decantado que “el propósito de obtener provecho ilícito para sí, para el contratista o para un tercero”, que consagraba el Art. 146 del Código Penal en vigencia del cual sucedieron los hechos y que suprimió por innecesario el 410 del vigente, se derivaba del simple hecho de celebrar el contrato sin acatar los principios y normas de carácter constitucional y legal aplicables a la contratación administrativa, en consideración -se reitera- a que el objeto de protección del tipo penal es el principio de legalidad en la contratación estatal, cuyo quebrantamiento por el servidor público*

Ahora bien, al decirse simplemente no se está sugiriendo facilidad alguna en el ejercicio de la adecuación típica pues, muy por el contrario, se estima, hay una evidente dificultad al momento de intentar determinar qué es un requisito esencial, pues la jurisprudencia ha dado tumbos en tal sentido, al punto que al pretenderse llenar tal vacío con los principios de la ley de contratación estatal, las interpretaciones pueden llegar a considerar cualquier trámite como requisito esencial, circunstancia que, evidentemente, redundaría negativamente en los derechos fundamentales de los servidores públicos que en muchos casos resultan vinculados a investigaciones de índole penal sin merecerlo⁷²¹.

3.6.2. Análisis jurisprudencial

3.6.2.1. Requisitos esenciales

En el intento por determinar cuáles son los requisitos esenciales del contrato, una primera línea argumentativa de la Corte empieza por indicar que nos encontramos frente a un delito en blanco, razón por la cual habrá que acudir, en cada caso concreto, a la norma correspondiente dependiendo del tipo de contrato a efectos de completar la preposición jurídica; aun cuando la regla general en materia penal es que el delito cuente con una descripción clara y completa de la conducta objeto de sanción, excepcionalmente se plantea el reenvío normativo, siempre y cuando la remisión sea clara e inequívoca⁷²².

En cuanto a las demás líneas argumentativas que ofrece la jurisprudencia, que tienden por identificar los requisitos esenciales, vale la pena reseñar los escenarios que a continuación se enuncian.

estructura objetivamente ese tipo penal aunque el resultado práctico del convenio sea beneficioso para la administración y desventajoso desde el punto de vista económico para el contratista” M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 28 de noviembre de 2007, rad. 26857; en el mismo sentido, cfr. M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 06 de mayo de 2009, rad. 25495; M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 15 de abril de 2004, rad. 18454 y rad. 18608 sent. cit.

⁷²¹ CSJ, SP, rad. 17089, sent. cit. *“La Sala de Casación Penal en reiterada jurisprudencia ha venido sosteniendo lo contrario, es decir, que los principios constitucionales y legales que conforman el estandarte jurídico de la contratación administrativa se integran materialmente a los tipos penales que amparan la administración pública, como parte trascendental del bien jurídico protegido, para garantizar el cumplimiento de los fines del Estado social, democrático y de derecho”*

⁷²² Al respecto se ha dicho: *“Los tipos penales en blanco son a veces criticados por algunos sectores de la doctrina que consideran que no representan la mejor técnica legislativa y generan inseguridad jurídica, lo cual es particularmente grave en materia penal. Sin embargo, esas descripciones penales son constitucionalmente válidas, siempre y cuando el correspondiente reenvío normativo permita al intérprete determinar inequívocamente el alcance de la conducta penalizada y de la sanción correspondiente.”* C. Const., M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-559 del 04 de agosto de 1999; en el mismo sentido, sobre delitos en blanco, Cfr. entre otras, M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-739 del 22 de junio de 2000 y C-1490 del 02 de noviembre de 2000; M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-333 del 29 de marzo de 2001.

Inicialmente, se hallan las sentencias que han determinado el alcance puntual del injusto, en las que se ha precisado que se trata de un tipo penal de conducta alternativa, que contiene tres hipótesis en la cuales el servidor público puede desarrollar el delito, por una parte se tiene la **tramitación** del contrato sin la observancia de requisitos legales esenciales, etapa que se prolonga desde la iniciación de esta fase precontractual hasta la celebración; en un segundo acápite se tiene propiamente la **celebración** del contrato con la desatención de los requisitos legales esenciales, éstos son lo que la jurisprudencia ha denominado solemnidades insoslayables y, finalmente, la **liquidación** sin el lleno de tales exigencias⁷²³.

En cuanto a las formas de comisión del delito, se ha precisado que el legislador distinguió las conductas a reprochar entre quienes “tramitan” y quienes “celebran” o “liquidan”, pues mientras que en aquella justamente se reprueba el “tramitar”, en las dos últimas se censura el “no verificar” los requisitos de cada fase; tal distinción, en criterio de la Corte, atiende a la práctica contractual en la que la celebración y liquidación comportan la intervención de diversos órganos de la administración, en un complejo proceso, por lo que se pretendió con la norma:

*“Cobijar a través de ella tanto a los servidores públicos de rango medio en la organización que por razón de sus funciones interviene en la tramitación del contrato, como a aquéllos que con ocasión de su cargo son titulares de la función contractual, últimos a quienes se reserva la facultad de celebrar y liquidar el contrato, para lo cual se demanda una estricta labor de supervisión, inexcusable, en cuanto garantes de la legalidad de la actuación, precisamente porque son los únicos que pueden comprometer con su voluntad final los dineros del erario”*⁷²⁴.

En el mismo sentido se ha precisado que cada una de esas modalidades alternativas de la conducta, constituye autónomamente delito, razón por la cual se le exige al ente acusador que precise cuál etapa es la que se estima resulta constitutiva de delito, pues, de una parte, cada una se cimienta sobre supuestos de hecho distintos y, de otra, porque tal precisión refulge fundamental para ejercer el derecho de contradicción; así mismo, ha aducido la Sala, que por regla general la etapa de “tramitación” es asignada a empleados de mediana jerarquía, pues es a quienes se les encomienda, entre otras labores, verificar costos, determinar condiciones básicas para la elaboración de los pliegos de condiciones, acreditar la existencia de recursos e, inclusive, calificar ofertas, todo lo cual debe realizarse atendiendo los principios de planeación, transparencia y selección objetiva, por lo que su desconocimiento genera responsabilidad penal; en cuanto a la celebración y liquidación, tal función sí le corresponde al representante legal o mandos altos de la entidad, quienes son los que pueden con su rúbrica comprometer caudales públicos, aclarándose que:

⁷²³ Al respecto cfr., CSJ, SP, rad. 32686 de 2010 sent. cit., y M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 10 de mayo de 2003, radicación 14699.

⁷²⁴ CSJ, SP, M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 09 de febrero de 2005, rad. 21547.

“Su rol no se limita a estampar su firma en la minuta respectiva a través de un simple acto mecánico, sino que trasciende en tanto es su responsabilidad que todo el trámite se haya adelantado conforme a la ley y de allí que se le exija ejercer los controles debidos (...)”⁷²⁵.

Finalmente, en punto a determinar cuáles serían los requisitos legales esenciales a los que alude el tipo, la Corte los dividió en previos, concomitantes y posteriores a la firma del contrato, recuérdese lo pertinente:

“Consecuente con lo anterior, la jurisprudencia de la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia tiene determinado que los requisitos legales esenciales a los cuales se refiere el artículo 410 del estatuto punitivo, según la fase contractual respectiva, son
1) Previos a la celebración del contrato: a. Competencia del funcionario para contratar. b. Autorización para que el funcionario competente pueda contratar. c. Existencia del rubro y registro presupuestal correspondiente. d. La licitación o el concurso previo (...)
“2) Concomitantes a la celebración del contrato cuyo cumplimiento habilita el acuerdo entre la administración y el particular: a. Elaboración de un contrato escrito que contenga todas las cláusulas atendiendo a su naturaleza, y las obligatorias en casos determinados y para ciertos contratos. b. La constitución y otorgamiento de garantías de cumplimiento por el contratista. c. La firma del contrato por las personas autorizadas.
3) Posteriores a la celebración del contrato, cuyo cumplimiento permite que una vez firmado el mismo la actuación quede en firme y pueda ser ejecutado: a. La aprobación por parte de la entidad competente. b. El pago del impuesto de timbre. c. La publicación”⁷²⁶.

No obstante la anterior cita, como se verá en las líneas que siguen, los referidos requisitos son meramente enunciativos pues, dado que atender los principios de la contratación administrativa es función obligatoria de los servidores públicos, su desconocimiento también genera la comisión del delito, lo que de un lado hace insuficiente la lista reseñada, pero, de otro, deja abierta importante incertidumbre al poderse tipificar esta conducta con cualquier desconocimiento ajeno al estricto sentido del párrafo recién citado⁷²⁷.

⁷²⁵ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 07 de julio de 2010, rad. 28508.

⁷²⁶ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 31508; en esta sentencia también se alude a la 19392 que no se halló en la relatoría de la Corte, afirmándose en una nota al pie de página: *“La jurisprudencia de la Sala tiene señalado que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3 del Decreto 855 de 1994, reglamentario de la Ley 80 de 1993, para la celebración de los contratos de menor cuantía, en donde no se requiere licitación o concurso previo, de todas maneras, en procura de garantizar el deber objetivo de selección se exige la obtención previa de por lo menos 2 ofertas (Cfr. Sentencia del 18 de diciembre de 2008, radicación 19392)”*; en el mismo sentido: MM. PP. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS y AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 20 de mayo de 2009, rad. 31654.

⁷²⁷ Un caso que generó cierta indignación social, fue el que resultó en la condena a cinco años de prisión a Andrés Camargo, ex Director del entonces Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) de Bogotá, quien a pesar de ser considerado un funcionario público honesto que no se apropió de un solo peso de las arcas distritales, terminó en la cárcel; al respeto, y sin entrar en los pormenores de tal debate, dígame que como ha quedado expuesto, el delito no exige detrimento patrimonial o

3.6.2.2. Solemnidades, principio de planeación.

En cuanto a las solemnidades que deben acompañar a los contratos que celebren las entidades estatales, atiéndase preliminarmente a que de acuerdo con el art. 39 de la ley 80 de 1993, constarán por escrito y no requerirán ser elevados a escritura pública, con excepción de aquellos que impliquen mutación del dominio o imposición de gravámenes y servidumbres sobre bienes inmuebles y, en términos generales, aquellos que de acuerdo con otras normas deban satisfacer dicha solemnidad.

Las formalidades a las que se alude en precedencia excepcionalmente pueden omitirse en tratándose de casos de urgencia manifiesta, razón por la cual no es cierto que en todo caso el contrato estatal deba constar por escrito, lo que no implica inexistencia del mismo cuando no se haya plasmado de tal manera; la consecuencia jurídica de omitir dicha formalidad, ha dicho la jurisprudencia, es que no permite entenderlo perfeccionado y por tanto no puede surtir efectos, por lo que tal inobservancia deviene en irregular la contratación al desconocer los principios de transparencia, responsabilidad y selección objetiva, trayendo como consecuencia la ineficacia del contrato estatal⁷²⁸⁻⁷²⁹.

Se ha aclarado igualmente que en el ámbito del derecho administrativo la modalidad escrita del contrato estatal se considera requisito de ineludible atención y que la consecuencia de su inobservancia es la ineficacia, por lo que no nace a la vida jurídica careciendo de efecto vinculante entre las partes; en el escenario del derecho penal, además de la ineficacia jurídica, ha dicho la Corte, la desatención a la forma escrita vulnera los principios que orientan la contratación pública, por lo que el servidor que así opere habrá dejado de observar uno de los requisitos legales esenciales y, consecuentemente, habrá

enriquecimiento del servidor; en segundo lugar, que casos como este se presentan a diario en los estrados judiciales y, finalmente, que ciertamente es un llamado de atención a efectos de que se regule con detalle qué es un requisito esencial, pues la indeterminación surgida a partir de los mismos pronunciamientos de la CSJ conlleva a que funcionarios probos puedan resultar condenados por hechos similares. CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER; SP 8292 del 22 de junio de 2016, rad. 42930.

⁷²⁸ CSJ, SP, M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 13 de mayo de 2009, rad. 30512. La siguiente fue una de las principales conclusiones de esta sentencia: *“Esa solemnidad –constar por escrito– cuando es reclamada por el legislador, es un requisito para que el acuerdo negocial se entienda perfeccionado, esto es, para su oponibilidad frente a terceros y para producir efectos jurídicos entre las partes, como reclamar derechos y obligaciones. De modo que su inobservancia constituye (i) una irregularidad al régimen de contratación; (ii) un atentado a los principios de transparencia, responsabilidad y selección objetiva y (iii) su ineficacia negocial o inejecutabilidad. (...) Por consiguiente, la inexistencia del contrato, tal como ha sido entendida en el derecho administrativo, implica su inejecutabilidad “como grado máximo de ineficacia negocial”.*

⁷²⁹ En detalle sobre urgencia manifiesta *infra* cap. II, §II, §§III, 3.6.2.3.

satisfecho la tipicidad objetiva del delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales⁷³⁰.

En consonancia con la anterior argumentación, algunas providencias han hecho especial énfasis en el principio de planeación, como uno de los principales ejes sobre los cuales se articula el proceso de contratación estatal; al punto, ha de atenderse el art. 25 de la Ley 80 de 1993, el cual, si bien no define el principio de economía, sí establece una serie de manifestaciones del mismo, dentro de las cuales se hallan, precisamente, algunas relacionadas con la planeación.

Específicamente se identifican el numeral 7º, en virtud del cual con antelación al inicio del proceso de selección del contratista o al de la firma del contrato, se ha de analizar la conveniencia del objeto a contratar y las autorizaciones y aprobaciones para ello; y el numeral 12º, por su parte, reza, actualmente, que previamente a la apertura de un proceso de selección, o la firma del contrato en el caso que se trate de contratación directa, deberán elaborarse los estudios, diseños y proyectos requeridos, y los pliegos de condiciones, según corresponda; adicionalmente preceptúa este numeral que cuando el objeto de la contratación, incluya la realización de una obra, la entidad contratante deberá contar con los estudios y diseños que permitan establecer la viabilidad del proyecto y su impacto social, económico y ambiental; condición que será aplicable inclusive para los contratos que incluyan dentro de su objeto la elaboración del diseño⁷³¹.

Con base en tales derroteros legales, la jurisprudencia ha establecido la obligatoriedad de satisfacer esos procedimientos de acuerdo con lo preceptuado en la ley de contratación estatal, pues, estima, el deber de planeación se conjuga con otros principios que resultan de inevitable consulta al momento de adelantar cualquier trámite contractual; al respecto ha dicho, atendiendo también a la doctrina especializada, lo siguiente:

“El deber de planeación, por otra parte, está ligado a la preservación del principio de transparencia y selección objetiva, en tanto que de aquella depende el establecimiento de las reglas y condiciones llamadas a regir el proceso contractual, no sólo en cuanto a las características de la obra o servicio objeto de él, sino también, en lo atinente a los requisitos exigidos para la selección del contratista. Con razón ha señalado la doctrina, apoyada en la Ley 80 de 1993 y en el Decreto 855 de 1994 (...): Conforme a esta relación normativa los pliegos de condiciones, términos de referencia y solicitudes de oferta trascienden el marco estricto del principio de planeación y se incorporan como

⁷³⁰ CSJ, SP, M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 07 de julio de 2010, rad. 31613. En esta sentencia se alude a otra providencia que aparentemente alude al mismo tema, bajo la radicación 19392 del 18 de diciembre de 2006, pero que consultada en la relatoría de la CSJ no fue hallada.

⁷³¹ En este párrafo se alude a que tal regulación es la actual, atendiendo a la modificación introducida mediante art. 87 de la Ley 1474 de 2011, ya que el texto original de la ley 80 de 1993 simplemente exigía que con la debida antelación a la apertura del procedimiento de selección o de la firma del contrato, según correspondiere, deberían elaborarse los estudios, diseños y proyectos requeridos y los pliegos de condiciones o términos de referencia.

instrumentos fundantes de la legalidad finalística del contrato estatal, que pretende sustancialmente ofrecer las garantías necesarias para consolidar el principio de la escogencia objetiva. Por ello el legislador insiste una u otra vez en que el contenido normativo a que estamos haciendo referencia establezca, desde todo punto de vista, reglas y exigencias que impidan los más leves desfares de subjetivismo en la escogencia del contratista y en el manejo del contrato” (...) *De manera que la nula o deficiente planeación incide negativamente en el respeto al principio de transparencia y en el consecuente deber de selección objetiva, indispensables en la contratación pública, porque su materialización se torna imposible (...)*”⁷³².

3.6.2.3. Urgencia manifiesta

En lo que tiene que ver con la figura de la urgencia manifiesta, recuérdese que el art. 42 de la Ley 80 de 1993 la regula indicando que la misma se aplicará cuando la continuidad del servicio exija el suministro de bienes, o la prestación de servicios, o la ejecución de obras en el inmediato futuro, cuando se presenten situaciones relacionadas con los Estados de Excepción (guerra exterior, conmoción interior y emergencia económica, social o ecológica), cuando se trate de conjurar situaciones excepcionales relacionadas con hechos de calamidad o constitutivos de fuerza mayor o desastre que demanden actuaciones inmediatas y, en general cuando se trate de situaciones similares que imposibiliten acudir a los procedimientos de selección o concursos públicos.

Tal precepto supone la presencia de unos hechos o circunstancias excepcionales que no dan espera a los trámites contractuales ordinarios o regulares, de modo que se faculta al ordenador del gasto para adelantar un expedito proceso de contratación directa, lo que, en manera alguna, debe precisarse, exonera de realizar una selección objetiva; el control de la urgencia es posterior en donde se verifica si los contratos se ajustaron o no a la ley⁷³³.

En cuanto a la imprevisibilidad, como una de las características que, en la mayoría de los casos, condiciona la declaratoria de la urgencia manifiesta, ha dicho la Corte que no es un criterio exclusivo ni absoluto, pues puede haber situaciones previamente consideradas crónicas, pero de atención aplazable, y que muten a necesidades apremiantes de intervención; para arribar a esta conclusión, se reitera que las causales de procedencia de la

⁷³² CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 01 de noviembre de 2007, rad. 24158 y la cita doctrinal es la siguiente: “*SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando, Delitos de celebración indebida de contratos, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D. C., marzo de 2001*” (sic); en el mismo sentido, sobre violación al principio de planeación, M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGU, sentencia del 25 de marzo de 2004, rad. 18654.

⁷³³ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 21 de marzo de 2007, rad. 19794; en esta providencia se analizaron algunos contratos realizados en virtud de la declaratoria de urgencia manifiesta dictada a propósito de la tragedia natural que se conoció como terremoto del eje cafetero, teniendo en cuenta en la parte específica de la figura de la urgencia manifiesta dos decisiones del Consejo de Estado, Sala de Consulta, con los siguientes rads.: 12000 del 24 de junio de 1999 y 677 del 24 de marzo de 1995. En el mismo sentido sobre urgencia manifiesta M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 24 de septiembre de 2002, rad. 17392.

urgencia manifiesta son la amenaza en la continuidad del servicio, estados de excepción y calamidades públicas, siendo los dos últimos escenarios en que se pregona la necesidad de hecho sobreviniente, no aconteciendo lo propio en la primera hipótesis “*pues allí es posible una situación de latencia con potencialidad de afectación en el suministro de un servicio público*”; con tales argumentos, se dictó una sentencia absolutoria a favor de un gobernador que decretó la urgencia manifiesta por la afectación del servicio de acueducto, situación que si bien fue conocida con antelación por el funcionario, las medidas con las que intentó conjurar la crisis no fueron suficientes hasta que devino el empeoramiento de la situación, viéndose ajustada a derecho la declaratoria de urgencia manifiesta⁷³⁴.

3.6.2.4. Fraccionamiento

Como regla general se tiene que la escogencia de los contratistas debe realizarse mediante licitación pública, la ley 80 de 1993 en su texto original, art. 24° numeral 1°, enlistó los eventos en los cuales se podía prescindir de este requisito procediendo en tales casos la contratación directa, tal precepto fue derogado por el art. 32° de la Ley 1150 de 2007, por medio de la cual se introdujeron medidas para la eficiencia y transparencia en la ley 80 de 1993, norma que, en su art. 2° explicó las modalidades de contratación, que serían la licitación pública, la selección abreviada, el concurso de méritos, la contratación directa y la contratación de mínima cuantía; dentro de los eventos enlistados para la selección abreviada, la contratación directa y la de mínima cuantía, se reiteraron varias de las señalados en el texto original del art. 24 numeral 1° de la Ley 80 de 1993, de los que vale la pena señalar, en este instante, la menor cuantía⁷³⁵.

⁷³⁴ CSJ, SP, M. P. CARLOS AUGUSTO GALVEZ ARGOTE, sentencia del 02 de julio de 2002, rad. 13663.

⁷³⁵ El numeral 1° del art. 24 original de la Ley 80 de 1993 preceptuaba que la escogencia del contratista se efectuará siempre a través de licitación o concurso público, salvo en los siguientes casos en los que se podrá contratar directamente: “*a) Menor cuantía (...); b) Empréstitos; c) Interadministrativos, con excepción del contrato de seguro; d) Para la prestación de servicios profesionales o para la ejecución de trabajos artísticos que sólo puedan encomendarse a determinadas personas naturales o jurídicas, o para el desarrollo directo de actividades científicas o tecnológicas; e) Arrendamiento o adquisición de inmuebles; f) Urgencia manifiesta; g) Declaratoria de desierta de la licitación o concurso; h) Cuando no se presente propuesta alguna o ninguna propuesta se ajuste al pliego de condiciones, o términos de referencia o, en general, cuando falte voluntad de participación; i) Bienes y servicios que se requieran para la defensa y seguridad nacional; j) Cuando no exista pluralidad de oferentes; k) Productos de origen o destinación agropecuaria que se ofrezcan en las bolsas de productos legalmente constituidas; l) Los contratos que celebren las entidades estatales para la prestación de servicios de salud (...); m) Los actos y contratos que tengan por objeto directo las actividades comerciales e industriales propias de las empresas industriales y comerciales estatales y de las sociedades de economía mixta, con excepción de los contratos que a título enunciativo identifica el artículo 32 de esta Ley*”. Por su parte, el art. 2° de la Ley 1150 de 2007 precisó: “*La escogencia del contratista se efectuará con arreglo a las modalidades de selección de licitación pública, selección abreviada, concurso de méritos y contratación directa, con base en las siguientes reglas: 1. Licitación pública (...). 2. Selección abreviada (...)* a) *La adquisición o suministro de bienes y servicios de características técnicas uniformes y de común utilización por parte de las entidades, que corresponden a aquellos que poseen las mismas especificaciones técnicas, con independencia de su diseño o de sus características descriptivas, y comparten patrones de desempeño y calidad objetivamente definidos (...)* b) *La contratación de menor cuantía. Se entenderá por menor cuantía los valores que a continuación se relacionan, determinados en función de los presupuestos*

Al punto insístase en que tanto en la Ley 80 de 1993 texto original, como en las modificaciones introducidas por la Ley 1150 de 2007, la mínima o menor cuantía de un contrato es un presupuesto que faculta al ordenador del gasto a contratar directamente, esto es, sin seguir los procedimientos de la licitación pública; así entonces, la figura del fraccionamiento de contratos se presenta cuando la administración, con el ánimo de eludir el procedimiento de licitación pública, divide de manera soterrada el objeto contractual en varios tramos, lo que le genera mínimas o menores cuantías que le permiten al funcionario contratar directamente a los contratistas.

A efectos de acreditar el fraccionamiento, la Corte ha señalado que deben confluír las siguientes circunstancias: “i) *Que sea posible pregonar la unidad de objeto en relación con el contrato cuya legalidad se cuestiona y, de ser así, ii) determinar cuáles fueron las circunstancias que condujeron a la administración a celebrar varios contratos, pues solo de esta manera se puede inferir si el actuar se cimentó en criterios razonables de interés público, o si por contraste, los motivos fueron simulados y orientados a soslayar las normas de la contratación pública (...).* Y seguidamente indica: “*Con acertada cita jurisprudencial (...), el Procurador Delegado destaca cómo por unidad de objeto se entiende la especie de los bienes u obras contratadas de un mismo género, sin que la ley entonces prohíba celebrar varios contratos cuando se trata de bienes o servicios de esa naturaleza (mismo género), pero sí cuando corresponden a la misma especie. Y refiere como ejemplo de los primeros los contratos que recaen sobre obras públicas o bienes muebles, mientras considera prototipo de los segundos el arreglo de la malla vial de una ciudad, cuando se realiza en un lapso determinado, tal como lo concluyó el Tribunal*”⁷³⁶.

Queda claro, pues, que cuando el objeto de un contrato se divide con el propósito fundamental de birlar el procedimiento de la licitación pública y así poder adjudicar

anuales de las entidades públicas expresados en salarios mínimos legales mensuales (...) c) Sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 100 de 1993 y en la Ley 1122 de 2007, la celebración de contratos para la prestación de servicios de salud (...) d) La contratación cuyo proceso de licitación pública haya sido declarado desierto; e) La enajenación de bienes del Estado, con excepción de aquellos a que se refiere la Ley (...) f) Productos de origen o destinación agropecuarios que se ofrezcan en las bolsas de productos legalmente constituidas; g) Los actos y contratos que tengan por objeto directo las actividades comerciales e industriales propias de las Empresas Industriales y Comerciales Estatales y de las Sociedades de Economía Mixta, con excepción de los contratos que a título enunciativo identifica el artículo 32 de la Ley 80 de 1993; h) Los contratos de las entidades, a cuyo cargo se encuentre la ejecución de los programas de protección de personas amenazadas, programas de desmovilización y reincorporación a la vida civil de personas y grupos al margen de la ley, incluida la atención de los respectivos grupos familiares (...) i) La contratación de bienes y servicios que se requieran para la defensa y seguridad nacional (...) 3. Concurso de méritos (...) 4. Contratación directa (...) a) Urgencia manifiesta; b) Contratación de empréstitos; c) Contratos interadministrativos (...) d) La contratación de bienes y servicios en el sector Defensa y en el Departamento Administrativo de Seguridad, DAS; e) Los contratos para el desarrollo de actividades científicas y tecnológicas; f) Los contratos de encargo fiduciario que celebren las entidades territoriales cuando inician el Acuerdo de Reestructuración de Pasivos (...) g) Cuando no exista pluralidad de oferentes en el mercado; h) Para la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que sólo puedan encomendarse a determinadas personas naturales; i) El arrendamiento o adquisición de inmuebles”.

⁷³⁶ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 26 de mayo de 2010, rad. 30933; en el mismo sentido, rad. 26857, sent. cit. y M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 23 de marzo de 2006, rad. 21780.

directamente contratos más pequeños aprovechando la cuantía, se configura, objetivamente, el delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales.

3.6.2.5. Empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta.

Sin importar si se trata de una empresa industrial y comercial del Estado, o si se trata de una sociedad de economía mixta, esta última con independencia del aporte estatal, los principios que orientan la contratación pública deben ser atendidos en su objeto comercial, así expresamente halla normas puntuales indicativas de que estas entidades se rigen por el derecho privado. Tal conclusión se puede extraer de la lectura de algunas sentencias en las que de forma puntual se han analizado estos escenarios.

Empiécese por reseñarse que, en el ámbito de los servicios públicos, la Ley 142 de 1994 señaló en su art. 32 que salvo que la Carta Política o la misma Ley dispongan expresamente lo contrario, la constitución y los actos de todas las empresas de servicios públicos, así como los requeridos para la administración y el ejercicio de los derechos de todas las personas que sean socias de ellas, en lo no dispuesto en la ley 142, se regirán exclusivamente por las reglas del derecho privado.

Este artículo fue objeto de estudio de exequibilidad por parte de la Corte Constitucional, en donde se reprobaba, justamente, que las empresas de servicios públicos no estarían sujetas a la aplicación de los principios de transparencia, economía y responsabilidad de que trata la ley de contratación, ante lo cual el tribunal pronto hubo de advertir que los principios que rigen la prestación de los servicios públicos no solamente son los antedichos, sino adicionalmente los de eficiencia, eficacia, calidad, información, no abuso de posición dominante, acceso, participación y fiscalización de los servicios, cobro solidario y equitativo, neutralidad, legalidad, esencialidad, garantía a la libre competencia, etc.⁷³⁷.

Por otra parte, la Ley 689 de 2001, modificatoria de la Ley 1142, estableció en su “Título II” sobre “régimen de actos y contratos de las empresas”, art. 3º, que los contratos que celebren las entidades estatales que prestan los servicios públicos a los que se refiere dicha ley no estarán sujetos a las disposiciones del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, salvo lo que la misma ley disponga en contrario.

A pesar de la claridad de los preceptos, la Corte los ha analizado y ha señalado que no por ello los contratos dejan de sujetarse a los principios que orientan la contratación estatal, pues, en criterio de la alta corporación, la naturaleza privada de los contratos no modifica la condición de entidad pública de quien los celebra, como tampoco elimina la obligación del funcionario que los va a suscribir, de observarlos y acatarlos.

⁷³⁷ C. Const.; C-066/1997 sent. cit.

Así, ha señalado que mientras, por un lado, el contrato puede orientarse por las normas de las leyes civiles o comerciales, por otro, la entidad pública representada por quien lo suscribe, se hallan cobijados bajo el espectro del art. 6° de la Constitución, según el cual los servidores públicos son responsables por infringir las leyes, evento que se presentaría cuando deja de atender los principios que orientan la función administrativa y los principios enunciados en la misma ley de servicios públicos, tal como en su momento lo advirtiera la Corte Constitucional al analizar el ya citado art. 32 de la ley 142⁷³⁸.

Conforme a tales lineamientos, también se ha indicado que los principios de la ley de contratación estatal también habrán de tenerse en cuenta en entidades públicas que adelanten contratos bajo la égida del derecho privado en asuntos como las inhabilidades e incompatibilidades, afirmándose la siguiente conclusión:

“De modo que el contrato de derecho privado celebrado por la administración no pierde su carácter estatal, y por ello, no está exento de cumplir con las normas constitucionales que rigen la función pública (...)”.

Seguidamente adviera que los requisitos legales esenciales de los contratos estatales que se celebran bajo las normas del derecho privado no son solamente aquellos de orden general que se describen en el artículo 1502 del Código Civil, sino que adicionalmente deben atenderse como requisitos legales esenciales los principios generales que orientan la contratación administrativa, so pena de incurrirse en los delitos consignados en el acápite de “celebración indebida de contratos” del Código Penal colombiano⁷³⁹.

3.6.2.6. Convenios interadministrativos

Recuérdese que una de las excepciones que la Ley 80 de 1993 consagró a la regla general de la licitación pública fue la contratación directa de convenios interadministrativos (art. 24°, num. 1°, lit. c); modo de contratación que ostentaba ciertas prerrogativas como la no

⁷³⁸ CSJ, SP, M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 05 de noviembre de 2008, rad. 25104.

⁷³⁹ CSJ, SP, rad. 37184 de 2011 sent. cit., en esta sentencia se expone la siguiente conclusión: *“Finalmente, en la liquidación también cobrarán importancia los principios de legalidad y conmutatividad, en el sentido de dejar resuelta toda diferencia económica entre las partes (...) con independencia de si se cumplieron o no los objetos de los contratos cuestionados, lo cierto es que en tal materia tanto el Constituyente como el legislador han dispuesto ciertas exigencias a fin de garantizar los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones, de manera que no basta argumentar que los acuerdos se ejecutaron cabalmente para excluir la comisión del delito por el que se procede. Obsérvese a manera de ejemplo que si la administración pretermite una licitación obligatoria, y pese a ello el objeto contractual se cumple, tal incorrección afecta el proceso y no tiene la virtud de descartar la comisión del delito de contrato sin cumplimiento de requisitos”.*

utilización de cláusulas excepcionales (art. 14º, prgf.) o la no exigencia de garantías (art. 25º, num. 19 inc. 4º)⁷⁴⁰.

El convenio ha sido definido por la jurisprudencia como “*un contrato de colaboración entre entidades públicas que sólo puede realizarse cuando las mismas son capaces de ejecutar el contrato por sí mismas, sin acudir a la subcontratación*”⁷⁴¹.

Dada la prerrogativa de estarse adelantando el contrato con otras entidades públicas es que se justifica la contratación directa, la no exigibilidad de garantías y la no inclusión de cláusulas excepcionales⁷⁴².

Aclarados estos aspectos, ha precisado la Corte que no debe acudirse a la firma de un contrato interadministrativo cuando se tiene como único propósito obviar el proceso licitatorio, al respecto dijo:

*“Conocedor de esta situación, el procesado acudió a la figura de la contratación interadministrativa, prevista como excepción por el literal c), numeral 1º del artículo 24 del estatuto de contratación, y con apoyo en ella suscribió el convenio 059 con (...), empresa prestadora de servicios, constituida en 1990 en la modalidad de Administración Pública Cooperativa, cuya naturaleza, constitución, características, y marco jurídico interno, regula el Decreto 1482 de 1989. Ello, en consideración a que el parágrafo del artículo 2º de la ley 80 de 1993, y el artículo 2º del Decreto 2251 del mismo año, las asimila a entidades estatales, y las sujeta al régimen de contratación consagrado en la primera de ellas (ley 80 de 1993). En las anotadas condiciones, el contrato se revelaba lícito, pues por convenio interadministrativo se entiende, por definición legal, el celebrado entre sí por entidades estatales (artículo 7º del Decreto 855 de 1994), y ya se dejó visto cómo ambas, tanto el Municipio como la Administración Cooperativa, ostentaban dicha condición, según la dispuesto en el artículo 2º de la ley 80 de 1993, y 2º del Decreto 2251 del mismo año. Esta legalidad, sin embargo, solo era aparente, pues la actividad probatoria demostró que la decisión del procesado de acudir a esta forma de contratación, se erigía en una simple patraña para obviar el proceso licitatorio, y favorecer a terceros”*⁷⁴³.

⁷⁴⁰ Tal postura se mantuvo con la reforma de la Ley 1150 de 2007, en la que se señaló dentro de la modalidad de contratación directa a los contratos interadministrativos.

⁷⁴¹ CSJ, SP, Sin M. P., sentencia del 21 de junio de 2010, rad. 30677.

⁷⁴² De acuerdo con el art. 2º numeral 1º de la Ley 80 de 1993, se denominan entidades territoriales la Nación, las regiones, los departamentos, las provincias, el Distrito Capital y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, los territorios indígenas y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria, cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles.

⁷⁴³ CSJ, SP, M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 29 de enero de 2004, rad. 17574.

3.6.2.7. Principio de confianza

Ya se expusieron algunas consideraciones sobre el principio de confianza, tal estudio también resulta procedente en materia de contratación estatal, pues ha dejado claro la Corte Suprema de Justicia que no es suficiente para evadir el compromiso penal aducir que se actuó de buena fe por cuanto se confió en el proceder de los subalternos; al punto se ha dicho que el funcionario encargado de adelantar la contratación está en la obligación de verificar la satisfacción de los requisitos legales y que no hacerlo se presenta como un atentado al principio de responsabilidad⁷⁴⁴.

Adicionalmente se indicó que dentro de las obligaciones legales y constitucionales del ordenador del gasto y representante legal de la entidad pública, está la de vigilar y supervisar el rol de los subalternos, sin que pueda excusarse de responsabilidad cuando por delegación o descentralización de funciones corresponda a subordinados llevar a cabo trámites previos a la adjudicación de contratos.

En ese orden de ideas, una de las conclusiones que ha señalado la Corte es la siguiente:

“Cuando la función de celebrar contratos normativamente radica en un específico servidor público y no ha sido expresamente delegada en otro, sino que, como en este caso, sólo ha delegado en funcionario de menor rango el deber de adelantar los trámites previos a la celebración del contrato, se exige por el ordenamiento que despliegue la máxima diligencia y cuidado al momento de adoptar la decisión final que le corresponde, pues en ese instante reasume la administración del riesgo y por ende se hace responsable de realizar una conducta prohibida, ya que la normatividad exige que sus actuaciones estén presididas por el cumplimiento de los principios y valores constitucionales, los fines de la contratación, la protección de los derechos de la entidad que representa, las reglas sobre administración de bienes ajenos y los postulados de la ética y la justicia”⁷⁴⁵.

En esta misma decisión se señaló que si bien es cierto a un dignatario le es imposible leer todos y cada uno de los documentos presentados por sus subalternos para la firma, *“lo es también que en los contratos estatales en el cual se comprometen dineros del Estado, su obligación perentoria era la de **supervigilar** las actuaciones de sus funcionarios y por sobre todo verificar el cumplimiento de los requisitos legales”⁷⁴⁶.* (Énfasis ajeno al texto original).

Tal conclusión se evidencia excesiva, pues en Colombia existen entidades territoriales de muy enorme calado, con inmensos presupuestos, por lo que en muchas ocasiones son los secretarios de despacho quienes asumen el conocimiento de diversos asuntos, viéndose, a su vez, en la obligación de delegar nuevamente, por lo que parece ligero afirmar que a

⁷⁴⁴ Sobre principio de confianza y posición de garantía, *supra* cap. II §II, §§II, 4.4.2.4.

⁷⁴⁵ CSJ, SP, rad. 25495 de 2009 sent. cit., en el mismo sentido, rad. 18029 aut. cit.

⁷⁴⁶ *Ibidem*. En el mismo sentido, CSJ, SP, M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 25 de febrero de 2004, rad. 20526

un primer mandatario el corresponde no sólo estar al tanto de sus funcionarios, sino adicionalmente de cada asunto que se les encomendó.

3.6.2.8. Cuestiones varias y corolario parcial.

Finalmente, varias providencias se han dictado en torno al delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales que permiten delinear aún más su ámbito de alcance; así, se encuentran pronunciamientos que indican la participación de particulares en estos delitos⁷⁴⁷; principio de legalidad y contratos intuitu persona que desaparecieron del ordenamiento jurídico⁷⁴⁸; imputación subjetiva a título de dolo y procedencia del dolo eventual⁷⁴⁹; falta de audiencia de adjudicación como desconocimiento de los principios de publicidad y transparencia⁷⁵⁰; y requisitos de aprobación de garantías y existencia de disponibilidades presupuestales⁷⁵¹.

Finalmente, debe llamarse la atención en que al conjugarse este principio de planeación con la identificación de los requisitos esenciales, como elementos que pueden estructurar el tipo objetivo del delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, es dable advertir el escenario en donde puede evidenciarse la posible afectación al erario con la comisión de un delito contra la contratación estatal, pues piénsese en el específico caso de las obras públicas, en donde una indebida planeación puede generar retardos en obras con el consabido desgaste económico que los mismos implican; no obstante, con lo

⁷⁴⁷ Aun cuando ya se aludió a los eventos en que los particulares responden como servidores públicos (*supra* cap II, §I, 2.4), dada la dificultad que en la práctica representa hallar casos de particulares que adelanten procesos contractuales de entidades públicas, salvo los relacionados con sociedades de economía mixta; la jurisprudencia más se ha inclinado por analizar la participación de los particulares como intervinientes; al punto ha señalado: “(...) en los casos de contratación administrativa, como en el presente, si el particular realiza una tarea material, y en esa ejecución contractual, verbigracia, infringe pautas normativas como obviar requisitos legales en la celebración de los mismos, en connivencia con el sujeto activo determinado, no es legal, jurídico, ni justo, condenar a uno y absolver al otro, en tanto, los dos, transitaron de cara a la estructura del delito para su consumación. Actuar así, traería consigo, además, una inseguridad jurídica vertiginosa a la desestabilización del estado de derecho en el que se funda la organización social colombiana. Tan responsable es el servidor público que en virtud de sus funciones vulnera las leyes de contratación administrativa, como el particular que genera esa actividad ilegal, beneficiándose con tal proceder, en si mismo considerado, sea cual quiera la naturaleza de la ocupación a él encomendada (funcional o material); para ello, lo mínimo que tendría que prestar es su nombre o el de la sociedad que representa y comprometerse a cumplir con un objetivo específico contractual (...)”. CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 24 de noviembre de 2010, rad. 34253. En el mismo sentido indicó, refiriendo a los particulares: “sólo podría ser determinante, cómplice o interviniente, según lo que indique el recaudo probatorio. Y, correlativamente, la autoría en los delitos especiales se reserva exclusivamente al servidor público, cuando actúa dolosamente apartándose también de los deberes especiales de sujeción” M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 17 de septiembre de 2008, rad. 26410.

⁷⁴⁸ CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 19 de agosto de 2009, rad. 18135; la resolución de acusación de este proceso se dio mediante auto del 24 de abril de 2008.

⁷⁴⁹ CSJ, SP, M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 30 de enero de 2008, rad. 28434.

⁷⁵⁰ CSJ, SP, M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 05 de octubre de 2006, rad. 25149.

⁷⁵¹ CSJ, SP, M. P. JORGE E. CÓRDOBA POVEDA, sentencia del 19 de marzo de 2002, rad. 13085.

anterior no quiere afirmarse, en manera alguna, que toda suspensión o retardo de una obra necesariamente se deba a una indebida planeación, pues, en muchas ocasiones, aun con muy buenos estudios previos, las obras deben pararse por hechos o circunstancias imprevisibles halladas en el desarrollo de una obra, como hallazgos arqueológicos o problemas demográficos no fácilmente predecibles, escenarios que no podrían tipificar el delito, por lo que siempre habrá de analizarse cada caso en las condiciones concretas en que se desarrolló el contrato.

En un similar escenario, habría que analizarse la posibilidad de que las arcas públicas se vean afectadas con la selección indebida de contratistas, supóngase la adjudicación de un contrato, con la entrega del correspondiente anticipo, a sociedades sin la solvencia financiera o técnica suficiente para adelantar las obras, lo que redundaría en gastos indebidos o retardos injustificados que podrían, eventualmente, atentar contra el patrimonio público.

Subsección IV. Delitos relacionados con la Hacienda Pública

1. Omisión de agente retenedor

1.1. Recuento histórico y análisis constitucional. No vulneración prohibición constitucional de prisión por deudas y alcance de los conceptos “retenedor” y “autoretenedor”.

Reseña GÓMEZ MÉNDEZ que la génesis de este delito se remonta al artículo 665 del ET⁷⁵²; no obstante, tanto la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia como la Corte Constitucional, han recordado que el origen del delito es la Ley 38 de 1969, por medio de la cual se dictaron normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalaron algunas sanciones, en cuyo art. 10 se preceptuó que:

“Los retenedores que no consignen las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el art. 4° de esta Ley, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurren en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público. Los retenedores que declaren lo retenido por suma inferior a la real o expidan certificados por sumas distintas a las efectivamente retenidas, así como los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para el delito de falsedad. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en esta Ley. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva Administración o Recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía

⁷⁵² GÓMEZ MÉNDEZ, ob. cit. pág. 269.

*suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado*⁷⁵³⁻⁷⁵⁴.

Lo que debe quedar claro es que el Decreto Ley 100 de 1980, Código Penal, no incluyó esta conducta dentro del listado de delitos, así que bajo tal vigencia su tipificación tuvo lugar en el art. 655 del decreto 624 del 30 de marzo de 1989, por medio del cual se expidió el ET de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, dictado por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades conferidas por la Ley 75 del 23 de diciembre de 1986⁷⁵⁵⁻⁷⁵⁶.

Tal precepto fue objeto de control constitucional, para lo cual hubo de recordarse que entre el lapso comprendido entre la expedición de la Ley de facultades (Ley 75 de 1986) y el ET (Decreto 624 de 1989), el Presidente profirió el decreto 2503 de 1987, en virtud del cual derogó expresamente el art. 4º de la Ley 38 de 1969, razón por la cual se entiende que se abolió también uno de los elementos esenciales del art. 10 de la misma normatividad, por lo que se habría derogado el delito⁷⁵⁷.

Lo anterior sumado a que el tipo penal del art. 665 del ET no incorporó referencia temporal alguna a efectos de configurar el delito, generándose una indeterminación insalvable que necesariamente hubo de desembocar en la declaratoria de inexecutable del delito incorporado en tal compendio normativo. En la parte final de la sentencia, la Corte expuso algunas breves consideraciones sobre la importancia de tipificar nuevamente de forma correcta la norma, así:

“Dado que la omisión de consignar las sumas retenidas ha sido considerada por el legislador, desde 1938, como una conducta que amerita una sanción más drástica que

⁷⁵³ CSJ, SP, MM. PP. YESID RAMÍREZ BASTIDAS y JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 05 de julio de 2007, rad. 23405, aunque en esta decisión, seguramente por error mecanográfico, se hace alusión a la “Ley 39 de 1968”.

⁷⁵⁴ El art. 4º al que aludía este artículo indicaba: “Artículo 4o. Las personas o entidades obligadas a hacer la retención de que tratan los artículos anteriores deberán consignar el valor de lo retenido en la respectiva Administración o Recaudación de Impuestos Nacionales o en los bancos autorizados, dentro de los primeros quince (15) días calendario del mes siguiente a aquél en que se haya hecho el correspondiente pago o abono en cuenta”.

⁷⁵⁵ La siguiente fue la redacción del ET: “Artículo 665. **Responsabilidad penal por no consignar las retenciones.** Los retenedores que no consignen las sumas retenidas, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurran en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva Administración o Recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo, las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado”.

⁷⁵⁶ Ley 75 de 1986 “por la cual se expidieron normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se concedieron unas facultades extraordinarias y se dictaron otras disposiciones”.

⁷⁵⁷ C. Const.; M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-285 del 27 de junio de 1996.

*las de carácter administrativo, ya que afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia, estima la Corte conveniente llamar la atención del legislador para que, en caso de encontrarlo necesario, proceda a reemplazar la norma que aquí se retira del ordenamiento jurídico, determinando claramente cada uno de los elementos que configuran el tipo delictivo, pues la ausencia de uno de ellos conduce a la violación de derechos y garantías fundamentales, además de crear inseguridad jurídica*⁷⁵⁸.

Esta declaratoria de inexecutableidad acompañada de la reseña citada, llevaron al Gobierno Nacional a dictar el decreto 88 del 15 de enero de 1997, por medio del cual se expidieron normas para erradicar la evasión tributaria y el contrabando, en cuyo art. 11 se redactó la responsabilidad penal por no consignar las retenciones; tal decreto fue dictado por el Presidente de la República, en ejercicio de facultades conferidas por el Decreto 80 del 13 de enero de 1997, en virtud del cual se declaró el Estado de Emergencia Económica y Social⁷⁵⁹.

No obstante, el anterior decreto fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, por consecuencia, es decir, atendiendo a que la misma corporación había declarado la inconstitucionalidad del decreto que ordenó la conmoción interior, que había sido la base para que se dictara la normatividad que tipificó el delito⁷⁶⁰.

Inmediatamente, el Congreso mediante Ley 383 del 10 de julio de 1997, por la cual se expidieron normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, nuevamente en su art. 22 revivió el delito, adicionando algunos elementos al texto del art. 655 del ET⁷⁶¹.

⁷⁵⁸ *Ibidem*.

⁷⁵⁹ La siguiente fue la redacción del delito en el decreto: “Art. 11. El art. 665 del ET quedará así: Art. 655. Responsabilidad penal por no consignar las retenciones. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas dentro de los plazos que para el efecto señale el Gobierno Nacional, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que se apropien en provecho suyo o de un tercero, de bienes del Estado. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual son contribuyentes, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad”.

⁷⁶⁰ C. Const.; M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-129 del 19 de marzo de 1997 y la sentencia que tumbó el decreto de conmoción interior fue: MM. PP. ANTONIO BARRERA CARBONELL y EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-122 del 12 de marzo de 1997.

⁷⁶¹ La siguiente fue la redacción: “Art. 665. Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación. En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondiente. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las

Tal normatividad también fue demandada ante la Corte Constitucional, para cuyo examen hubo de tenerse en cuenta la modificación introducida mediante Ley 488 de 1998, en cuyo art. 71 se incorporaron cambios a este delito, más específicamente en sus párrafos, al precisarse, de una parte, que si el agente retenedor o responsable de impuesto a las ventas extinguía la totalidad de la obligación con sus correspondientes intereses y sanciones, no habría lugar a responsabilidad penal, de otro lado, se añadió una nueva causal de extinción de la responsabilidad penal con el acuerdo de pago y se excluyó del rango de aplicación de la conducta, además de las sociedades en concordato y liquidación, todas aquellas sometidas a la vigilancia de la en ese entonces Superintendencia Bancaria que se encontraran en proceso de toma de posesión⁷⁶².

Bajo tal panorama la Corte inició su análisis de constitucionalidad, declarándose inhibida frente al estudio de los párrafos, dado que la demanda se dirigió contra los textos originales de la Ley 383 de 1997 sin atender las modificaciones introducidas en virtud de la Ley 488 de 1998⁷⁶³.

Luego de tal determinación, procedió con el análisis de constitucionalidad, para lo cual abordó algunos aspectos relacionados con el principio de legalidad penal, seguidamente se refirió al cargo según el cual con tal delito se estaba vulnerando la prohibición constitucional de imponer prisión por deudas, para lo cual debió aclarar que la obligación de los agentes retenedores no tiene connotación civil, pues justamente los sujetos activos del delito han sido encomendados por el Estado para asumir y responder por el recaudo de los impuestos de IVA y retención en la fuente, aclarándose que quien paga el tributo

sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal. Parágrafo 1. El agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, se hará beneficiario de la cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo. Parágrafo 2. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas”.

⁷⁶² La ley 488 de 1998 preceptuó lo siguiente: “ART. 71. Responsabilidad penal por no consignar el impuesto sobre las ventas. Los párrafos primero y segundo del artículo 665 del ET quedarán así: Parágrafo 1°. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago, compensación o acuerdo de pago de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Parágrafo 2°. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios, o en liquidación forzosa administrativa, o en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas”.

⁷⁶³ M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-1144 del 30 de agosto de 2000. En punto a la inhibición argumentó que la nueva normatividad resultaba más favorable a los agentes retenedores, por lo que los párrafos sustituidos no proyectan efectos futuros en virtud del principio de favorabilidad.

es el ciudadano, por lo que estos agentes no asumen carga impositiva alguna, pues simplemente son los canales entre el contribuyente y el fisco⁷⁶⁴.

Así entonces, se concluye que no hay violación al precepto constitucional fundamentalmente por dos razones, de una parte, porque la obligación fiscal no está en cabeza del retenedor sino del contribuyente y, de otra, porque la ley no reconoce al recaudador ninguna atribución que le permita suponer que las sumas en cuestión ingresan a su patrimonio con potestad dispositiva, por lo que actúa como mero tenedor debiéndose descartar un tratamiento de deudor.

En la misma cuerda argumentativa, pone de presente que el legislativo, como titular de la facultad impositiva, está autorizado para reglamentar deberes que invaden los derechos individuales, por lo que es legítimo regular el cumplimiento de las cargas tributarias, así mismo, recuerda que es criterio unívoco de la Corporación, reconocer en el legislador la potestad para expedir normas de naturaleza sancionatoria aplicables a quienes desconozcan los mandatos de la actividad tributaria⁷⁶⁵.

Se hace hincapié en que resulta legítimo que la ley haya atribuido a los agentes retenedores una función pública como es la del recaudo de estos tributos, así como el establecimiento de una responsabilidad penal ante el quebrantamiento de las obligaciones encomendadas ya que, en estricto sentido, están manejando dineros propiedad de la Nación. Por todos estos argumentos se declara exequible el precepto analizado.

Para el año 2000 se profirieron dos normas relacionadas con el delito de omisión de agente retenedor, la primera fue la Ley 599 de julio 24, Código Penal, y la segunda fue la Ley 633 del 29 de diciembre, por la cual se expidieron normas en materia tributaria, se dictaron disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introdujeron normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial; a efectos de lograr un detallado análisis, a continuación se transcriben las dos normas.

Por una parte, la Ley 599, art. 402, preceptuó:

“Art. 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las

⁷⁶⁴ Este tema puede aclararse con la lectura de los arts. 375 y 376 del ET que rezan: “*Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción*”, y que: “*Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional*”.

⁷⁶⁵ Sobre potestad sancionatoria tributaria, cfr. C-597/1996 sent. cit. y C-690/1996 sent. cit.

*consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. **Parágrafo.** El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el ET, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar”.*

Por otra, la Ley 633, art. 42, adujo:

“Artículo 42. Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. Unifican los parágrafos 1º y 2º del artículo 665 del ET en el siguiente párrafo, el cual quedará así: Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas”.

Ante la concurrencia de normas, pronto hubo la Corte Constitucional de pronunciarse, en cuya sentencia expuso argumentos que merecen extraerse, aunque no en el mismo orden planteado por la Sala de decisión, que resultan de gran valía para el desarrollo de las presentes líneas.

Por una parte se explicó la figura del agente retenedor en su condición de mero intermediario entre contribuyente y Estado; indicando que como primera función tiene la de deducirle a sus acreedores (en sentido lato) externos o internos, al momento de abono o pago en cuenta, el porcentaje correspondiente al tributo específico, ya sea en una transacción de contado, en cuyo momento la cifra deducida inmediatamente se torna en recursos estatal, o en una operación a crédito, en donde igualmente opera la retención afectándose la cantidad bruta en sentido decreciente, “esto es, disminuyéndola

*porcentualmente a efectos de determinar el valor neto a pagar **posteriormente**, en efectivo o a través de cualquier otro medio de pago válido*⁷⁶⁶.

Una segunda función del agente retenedor versa en declarar y consignar las sumas retenidas, de acuerdo con los procedimientos establecidos por la DIAN, sin que en ningún caso pueda sustraerse a tal obligación, so pena de hacerse acreedor al pago de intereses y a los eventuales procesos sancionatorios.

En cuanto al agente “autoretenedor” se aclara que, a diferencia del retenedor, no es intermediario pues es contribuyente de la suma retenida y por consiguiente deudor fiscal y responsable directo del pago del tributo; al adelantarse la auto-retención, tal monto se entiende recurso estatal, por lo que no puede manejarse libremente por parte del agente.

Esta figura del agente retenedor se replica en aquellos eventos en que se percibe el IVA, pues los responsables del impuesto sobre las ventas son quienes deben facturar dicho impuesto causado en sus operaciones, para luego presentarlo a la administración en sus declaraciones bimestrales, por lo que asume una función en “doble vía”, pues por una parte, como vendedor factura, cobra y percibe el IVA, con independencia de si la venta es al contado o a crédito y, por otra, cuando compra bienes o paga servicios gravados es él quien paga el impuesto, pudiendo luego realizar la correspondiente compensación⁷⁶⁷.

En lo que tiene que ver con la retención en la fuente, dice la Corte que no es en sí misma un tributo, es más un mecanismo operativo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en aras de lograr su recaudo gradual dentro del mismo período en que es causado, evidenciándose como un instrumento de liquidez estatal, por cuanto el agente sustrae directamente el porcentaje del valor a la operación económica, a título de tributo y a cargo del vendedor del bien o servicio, sobre el hecho generador que puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre.

La regulación de la retención en la fuente se remonta a la Ley 38 de 1969, que en su momento se circunscribió al concepto de salarios y dividendos, estableciéndose en dicha ley, como quedó anotado en precedencia, la sanción penal equivalente al peculado por apropiación de los servidores públicos. Posteriormente habría de dictarse la Ley 75 de 1986 que confirió facultades al Presidente para dictar el decreto 2503 de 1987 y luego vendría el ET⁷⁶⁸.

⁷⁶⁶ Énfasis del texto original.

⁷⁶⁷ La estructura de la retención se replicaría también en impuestos como el de timbre, o en el recaudo de tasas y contribuciones.

⁷⁶⁸ Sobre retención en la fuente en detalle, *infra* cap. III, §I, 4.

En el punto específico de la doble regulación penal proferida en el año 2000, la primera pregunta que se formuló la Corte es cuál normatividad es posterior, lo anterior en atención a que si bien la Ley 599 es del 24 de julio del año 2000 y la 633 es del 29 de diciembre del mismo año, lo cierto es que en virtud del art. 476 del primer compendio normativo, tal Código sólo entraba a regir un año después, esto es, el 24 de julio del año 2001; ante tal disyuntiva, concluyó la Corte que para todos los efectos debe entenderse que la ley 633 es posterior a la 599, resultando irrelevante la entrada en vigencia; en tal sentido, del cotejo de las dos normas, concluye: *“debe reconocerse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 únicamente derogó –tácitamente- el parágrafo del artículo 402 del Código Penal, manteniéndose incólume el resto de su mandato”*.

Así entonces, y dado que la Ley 599 de 2000 derogó el Decreto ley 100 de 1980 y demás normas concordantes, incluido por supuesto el artículo 665 del ET, a partir del 24 de julio de 2001 quedaron derogados los tres primeros incisos, conservándose incólume el parágrafo que había adicionado al art. 655 (derogado) el art. 42 de la ley 633 de 2000.

Luego de tal planteamiento, la Corte hace un análisis del delito, a efectos de declarar su constitucionalidad, en virtud de los siguientes aspectos: i) tiene un sujeto activo cualificado que es el agente retenedor o autorretenedor y el responsable del IVA, un sujeto pasivo que es el Estado; ii) la conducta consistente en no consignar las sumas retenidas o autorretenidas en retención en la fuente, o sumas recaudadas por concepto de IVA, de la misma manera se establece el evento de quienes tengan a cargo el recaudo de tasas o contribuciones públicas; en este acápite más adelante se indica que la conducta abstencionista frente al deber de consignar, en el ámbito penal, refiere a las sumas efectivamente percibidas por los sujetos activos de la conducta; iii) el bien jurídico tutelado es la Administración Pública; iv) la sanción es prisión y multa; v) contiene causales que permiten obtener resolución inhibitoria, preclusión de la investigación o cesación de procedimiento, sin perjuicio de las sanciones administrativas⁷⁶⁹.

En consecuencia, y aun cuando la Corte no lo plasmó expresamente, puede concluirse que la redacción definitiva de este delito, de acuerdo con las legislaciones que se profirieron en el año 2000 y en atención a la sentencia de constitucionalidad, es la siguiente:

“Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma sanción incurrirá el responsable del

⁷⁶⁹ C. Const., M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-009 del 23 de enero de 2003.

impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas”⁷⁷⁰.

Luego de casi un lustro vendría la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, por medio de la cual se modificó el ET de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo art. 51 tuvo la siguiente redacción:

“Adiciónase el ET con el siguiente artículo: Artículo 868-1. Valores absolutos reexpresados en Unidades de Valor Tributario, UVT. Los valores absolutos contenidos tanto en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, IVA, timbre nacional, patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, procedimientos y sanciones, convertidos a Unidades de Valor Tributario, UVT, son los siguientes (...)”⁷⁷¹.

Finalmente, mediante artículo 21 de la Ley 1066 del 29 de julio de 2006, mediante la cual se dictaron normas para la normalización de la cartera pública y se dictaron otras

⁷⁷⁰ De acuerdo con el art. 14 de la ley 890 de 2004, todas las penas de prisión se aumentaron la tercera (1/3) parte en el mínimo y la mitad (1/2) en el máximo, por lo que actualmente la pena oscila entre cuarenta y ocho (48) y ciento ocho (108) meses.

⁷⁷¹ Se introdujo una tabla en la que se enunciaron normas a modificar, salarios mínimos, valor en pesos, número de UVT. Específicamente en lo relacionado con el Código Penal se tocaron los siguientes artículos: 313 (evasión fiscal), 320 (favorecimiento de contrabando) y 402 (omisión de agente retenedor), en este último se afirma que dado que la multa es de cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes (50.000 SMLMV), el valor en pesos para la fecha sería de veinte mil cuatrocientos millones de pesos (\$20.400.000.000), lo que corresponde a un millón veinte mil UVT. Debe aclararse que en ese momento se fijó el valor de la UVT en \$20.000, cifra que anualmente se fija mediante resolución de la DIAN, siendo la última de veintinueve mil setecientos cincuenta y tres pesos (\$29.753), según la resolución número 115 del 06 de noviembre de 2015.

disposiciones, se derogó expresamente lo relacionado con la cesación de procedimiento por la suscripción de acuerdos de pago⁷⁷².

De tal suerte que el texto actual ha de ser el siguiente:

“Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas”.

1.2. Jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia

Sin lugar a dudas la traza argumentativa elaborada por la Corte Constitucional ante la dinámica actividad legislativa frente a este delito, ha sido consulta obligatoria por parte de la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia, al momento de abordar de manera puntual casos relacionados con tal conducta; por consiguiente, y con el propósito de lograr la mejor comprensión de las líneas jurisprudenciales que pueden identificarse de las sentencias de esta última corporación, a continuación se presentan cinco líneas que han sido las que mayor carga argumentativa comportan.

⁷⁷² “Art. 21. Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial la frase “Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que este se está cumpliendo en debida forma”, contenida en el inciso 1o del artículo 42 de la Ley 633 del 2000, inciso 1o del artículo 31 del Decreto 1092 del 21 de junio de 1996 y el inciso 2o del artículo 634, os incisos 3o y 4o del artículo 814 y el inciso 2o del artículo 814 – 3 del ET”.

i) Un primer escenario tiene que ver con los llamados acuerdos de reestructuración empresarial, inicialmente regulados en la Ley 550 de 1999 y posteriormente en la Ley 1116 de 2006; ya que cuando una empresa se vincula a este tipo de procedimientos, se halla en una de las causales de no procedibilidad de la acción penal, de acuerdo con el párrafo vigente del art. 402, que son cuatro a saber, i) procesos concordatarios; ii) liquidación forzosa administrativa; iii) proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera), iv) admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999.

Al respecto, y dado que la Ley 550 fue derogada por la Ley 1116 de 2006, la Corte precisó que el cambio legislativo mantuvo la finalidad de este tipo de procesos, que no es otra que la de afrontar las crisis económicas del sector productivo, otorgándole a las compañías la posibilidad de atender sus compromisos y evitar las bancarrotas o quiebras, razón por la cual las prerrogativas de orden penal se mantienen incólumes ante la entrada en vigencia de la última ley; al respecto precisó:

“(…) fue reemplazada por la Ley 1116 de 2006, que en lo sustancial mantuvo sus mismas finalidades. Es decir, la recuperación de la empresa o la persona natural comerciante en casos de tener problemas de viabilidad financiera, a través de un compromiso con sus acreedores para la cancelación a largo plazo de las obligaciones con dificultades en su cubrimiento. Esos convenios entre deudores y acreedores para asegurar la subsistencia de la empresa, corresponden a los llamados en la Ley 550 de 1999 ‘acuerdos de reestructuración’ y en la Ley 1116 de 2006 ‘acuerdos de reorganización’, cuyo incumplimiento, en los dos casos, se previó como causal de liquidación inmediata y obligatoria. (...) Así las cosas, si esas dos leyes se identifican en su espíritu, si persiguen propósitos similares y si en su contenido nada hace deducir que la derogatoria de la primera (550) a través de la segunda (1116) signifique la revocatoria de la causal de improcedibilidad prevista en la parte final del artículo 42 de la Ley 633 de 2000 (sociedades ‘admitidas a la negociación de un acuerdo de reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999’), no estima la Corte que la circunstancia extintiva de la acción penal haya dejado de regir por el hecho de la referencia expresa al mecanismo transitorio de reactivación empresarial diseñado en 1999 y no al de vocación permanente que lo sustituyó en 2006”.

Y más adelante indicó:

“(…) Esta, sin duda, fue la razón para marginar de responsabilidad penal por la conducta punible descrita en el artículo 402 del Código Penal a los gerentes o representantes legales de las sociedades ‘admitidas a la negociación de un acuerdo de reestructuración’, la cual, bajo el liderazgo de un promotor ajeno a la empresa, tenía como finalidad poner de acuerdo a deudor y acreedores en relación con un plan de normalización de la actividad productiva y de atención a los compromisos financieros. No lograr el acuerdo o incumplirlo conducía —sin escapatoria— a la liquidación del negocio (...) Así las cosas, si admitir a la compañía a la negociación del acuerdo de reestructuración traía consigo la imposibilidad de pagarle o compensarle las sumas adeudadas a la DIAN —como acreedora la entidad debía concurrir al

*proceso para la satisfacción de la deuda a su favor—, resulta explicable la decisión legislativa de exonerar de proceso penal en una circunstancia como esa a los gerentes o representantes legales responsables de no consignar los impuestos retenidos o autorretenidos en la fuente (...) Y si se tiene en cuenta la lógica similar del procedimiento regulado en la Ley 1116 de 2006, para la Corte es incuestionable que la iniciación del proceso de insolvencia o de reorganización, cuyos efectos son semejantes a los de admisión a la negociación de un acuerdo de reestructuración a que se refiere la Ley 550 de 1999, configura la causal de extinción de la acción penal objeto de examen (...)*⁷⁷³.

ii) Un segundo escenario tiene que ver con el alcance del delito de omisión de agente retenedor; al respecto ha dicho la Corte que se trata de un tipo penal en blanco cuyo contenido debe llenarse con las disposiciones tributarias a efectos de entender qué se entiende por retenedor y autorretenedor; precisa que tiene sujeto activo calificado y se trata de una modalidad delictiva omisiva. Aquí se precisa que a pesar de tratarse de una persona particular y dado que la ley le ha transferido de manera transitoria una función pública, debe asumir las responsabilidades públicas en los ámbitos penales, disciplinarios, fiscales, etc., de ahí que incluso el término de prescripción de la acción penal se aumente conforme acontece con los servidores públicos⁷⁷⁴.

No obstante, debe comentarse que tal posición no fue siempre armónica ni pacífica en la jurisprudencia de la Corte, pues, con anterioridad, se estimó que a los agentes retenedores debía dárseles trato de particulares, planteamiento que se basó, principalmente, en los siguientes argumentos; a) con anterioridad al Código Penal del año 2000, se sancionaba la conducta del agente retenedor con la pena del delito de peculado, creándose un “paratipo” a efectos de reprimir tal anomalía; b) en la exposición de motivos del Código Penal del año 2000, se aludió a dar un tratamiento más favorable al particular que al servidor público, por cuanto aquél no tenía el mismo nivel de deber de lealtad para con la administración; c) si debe dárseles tratamiento de servidores públicos a los agentes

⁷⁷³ CSJ, SP, M. P. PATRICIA SALAZAR CUÉLLAR, SP 3001 del 18 de marzo de 2015, rad. 42822 y rad. 25746 del 13 de febrero de 2008; reiterada en M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 10545 del 11 de agosto de 2015, rad. 45194; y sobre los alcances de los acuerdos de reestructuración de la Ley 550, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 13 de febrero de 2008, rad. 24065.

⁷⁷⁴ Al respecto, cfr., entre otras, CSJ, SP, M. P. PATRICIA SALAZAR CUÉLLAR, AP 6408 del 22 de octubre de 2014, rad. 42635; M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 002 del 14 de enero de 2015, rad. 37938; M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, AP 2220 del 29 de abril de 2015; M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, AP 193 del 29 de enero de 2014, rad. 41984; M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, SP 159 del 22 de enero de 2014, rad. 37163; M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, auto del 11 de diciembre de 2013, rad. 41174; M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 12 de diciembre de 2012, rad. 40353 y auto del 05 de diciembre de 2012, rad. 38640; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 10 de octubre de 2012, rad. 39137 y sentencia del 27 de julio de 2011, rad. 30170; M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, auto del 12 de octubre de 2011, rad. 37334.

retenedores o recaudadores, no se entiende la necesidad de haber creado un delito independiente⁷⁷⁵.

En esta misma perspectiva se ha dejado plasmado con cristalina claridad que la prescripción de la acción penal no puede compararse ni confundirse con la prescripción para las obligaciones fiscales, pues existe autonomía en cada procedimiento⁷⁷⁶.

iii) Un tercer panorama que ha abordado la Corte, tiene que ver con el hecho de que el delito se configura cuando el agente retenedor no haya trasladado los recursos recaudados al fisco, más no cuando ha sido la administración la que le ha impuesto sanciones tributarias y tales penalidades no se cancelan; al punto, debió distinguir que una cosa es la declaración voluntaria que efectúa el contribuyente y otra muy distinta la realizada por la Dirección de Impuestos luego de un proceso administrativo que culmina con eventuales sanciones. Por ello concluyó:

“El hecho generador de la obligación es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación a cargo del contribuyente, de ahí que la sanción no pueda asimilarse a ella, porque solamente es la consecuencia de su incumplimiento. En otras palabras, la obligación tributaria se causa cuando el contribuyente realiza el hecho generador de un determinado impuesto o tributo, sólo que si lo incumple acarrea con las consecuencias de tal comportamiento, de ahí que en sus manos esté la posibilidad de evitar la imposición de sanciones cuando oportunamente hace las declaraciones y pagos respectivos. (...) Aquí, se insiste, no fue que el obligado a declarar y tributar el impuesto a las ventas no lo haya hecho, sino que por no acatar cabalmente los requerimientos que le hizo la DIAN para clarificar su declaración voluntaria en cuanto no suministró el concepto y valor de compras netas, impuestos descontables y retenciones por IVA con documentos idóneos, dicha entidad le impuso como sanción el desconocimiento de tales cifras reportadas inicialmente en su declaración privada. (...) Con este sorites, la tesis del Tribunal se podría sintetizar en que también comete el delito de omisión del agente retenedor o recaudador quien no sufraga la sanción establecida por la DIAN en los citados eventos, sin importar cuando haya sido emitida la resolución administrativa. Sin embargo, la Corte en el caso de la especie no puede avalar tal postura, porque contraviene el principio de estricta tipicidad —a través del cual se realiza y desarrolla el principio de legalidad—, como definición abstracta e hipotética que hace el legislador de las conductas que considera dignas de reproche y por lo tanto merecedoras de pena”⁷⁷⁷.

⁷⁷⁵ CSJ, SP, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, auto del 27 de julio de 2011, rad. 34195; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, auto del 11 de noviembre de 2009, rad. 32116 y auto del 24 de noviembre de 2008, rad. 30486; M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 06 de mayo de 2009, rad. 30513; M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 27 de febrero de 2009, rad. 31802; M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 04 de febrero de 2009, rad. 26888.

⁷⁷⁶ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 29 de abril de 2015, rad. 44033; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 29 de mayo de 2013, rad. 40892; M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, auto del 01 de octubre de 2012, rad. 37418.

⁷⁷⁷ CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 7253 del 10 de junio de 2015, rad. 41053. En esta consideración se alude al ET a efectos de aclarar qué es una declaración de aforo “Art.

iv) En cuarto lugar, se ha analizado la situación de las denominadas uniones temporales, a efectos de precisar que tales entes jurídicos también pueden fungir como retenedores o autorretenedores, razón por la cual sus representantes legales pueden ser llamados a responder por el delito del art. 402 del Código Penal cuando infrinjan su deber de consignar tales recursos a las arcas públicas:

*“De este modo, no tiene asidero predicar que una unión temporal no es sujeto de recaudo tributario ni puede llevar a cabo la labor de retención o recaudación con incidencia en el campo penal, puesto que existe un mandato normativo claro y concreto que le atribuye a este tipo de organización dicha facultad. Es más, en la redacción original de este precepto las uniones temporales no estaban en la relación de aquellas entidades obligadas al recaudo, siendo incorporadas por disposición del artículo 115 de la Ley 488 de 1998 que adicionó el ET. (se alude a: El artículo 368 del ET (Decreto 624 de 1989), expresamente señala que son agentes de retención o de percepción, “las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, **las uniones temporales** y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”)*⁷⁷⁸. (Énfasis corresponde al texto original).

v) Un quinto aspecto que debe tenerse en cuenta, y que ha ocupado la atención de la Corte en múltiples providencias, tiene que ver con el pago del que trata la norma como causal de no procedibilidad de la acción penal, predicando que tal debe ser efectivo, pues no se admite el simple acuerdo de pago que no constituiría novación de la obligación, tampoco garantías ni que el recaudo se haya logrado por la vía coactiva; la siguiente fue una de las conclusiones expuestas en ese sentido:

“En las circunstancias anteriores, el hecho que el acusado hubiera llegado a un acuerdo de pago refrendado en la resolución (...), el mismo no constituye novación de la obligación original conforme se aduce en la demanda, en tanto que ella obedece a la solicitud de facilidad de pago presentada por CF a la DIAN y no al cambio de la obligación tributaria por una nueva, ni de su contenido se desprende que su intención fuera esa. Ahora bien, la aceptación de una garantía consistente en un bien inmueble constituida por un tercero garante, aun cuando garantiza el pago futuro de la obligación tributaria respaldada con ella, no es equivalente al supuesto normativo del artículo 42 de la ley 633 de 2000 para extinguir la responsabilidad penal del procesado (...) La posibilidad de la DIAN mediante el proceso de cobro coactivo de recuperar las sumas dejadas de consignar por el implicado, facilitada por la garantía real ofrecida y prestada por el tercero garante, ninguna relevancia tiene frente a la antijuridicidad de la

717. Liquidación de aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado”.

⁷⁷⁸ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 1091 del 11 de febrero de 2015, rad. 37415.

conducta. El agente incurre en el delito por el solo hecho de omitir la obligación legal; la restitución de las sumas retenidas por concepto de impuestos y adeudadas a la administración, genera distintas consecuencias según sea voluntaria o no; si es producto del acuerdo de pago y este fue cumplido se extingue la responsabilidad penal, si fue resultado del cobro coactivo el retenedor o recaudador pierde dicho beneficio”⁷⁷⁹.

Y en lo que tiene que ver con que el pago ha de ser voluntario y no como consecuencia de cobros coactivos o de la gestión activa de la administración, se matizó con más detalle:

“Del texto de las dos normativas referidas se infiere claramente que el pago debe obedecer a un acto que emana de la voluntad del procesado en orden a hacerse acreedor a la gracia concedida.”⁷⁸⁰.

vi) Finalmente, otros temas sobre los que se ha pronunciado la Corte han tenido que ver con la consumación del delito, la cual, según pacífica jurisprudencia, opera finalizados los dos meses de que trata la norma sin que se hubiesen hecho las consignaciones por parte del agente⁷⁸¹; también con la posibilidad de que responda un representante legal suplente o un socio de la compañía cuando se acredita el manejo real del ente jurídico⁷⁸²; y, finalmente, frente a tratados de extradición como es el caso de Rumania, en donde se acreditó la doble incriminación con el delito de omisión de agente retenedor⁷⁸³.

⁷⁷⁹ CSJ, SP, M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 16483 del 03 de diciembre de 2014, rad. 41733. En el mismo sentido por pago, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 302 del 23 de enero de 2014, rad. 36260 y auto del 27 de noviembre de 2013, rad. 37267; M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, auto del 24 de abril de 2013, rad. 40390; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 24 de abril de 2013, rad. 39844; M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 24 de octubre de 2012, rad. 39935; M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, auto del 01 de agosto de 2012, rad. 38881; M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 06 de junio de 2012, rad. 37650; M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 16 de mayo de 2012, rad. 36112.

⁷⁸⁰ CSJ, SP, M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 2149 del 30 de abril de 2014, rad. 43047; en el mismo sentido: M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, auto del 17 de octubre de 2012, rad. 37965; M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 12 de septiembre de 2007, rad. 27525; M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 30 de septiembre de 2007, rad. 29953 y rad. 23405 sent. cit.

⁷⁸¹ CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, sentencia del 11 de diciembre de 2013, rad. 33468 *“De lo antepuesto se desglosa que la consumación de la infracción, no es concomitante con el periodo cuyo desembolso se omitió, toda vez que el tipo estipula que incurre en el referido punible el que “dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional” no haga las respectivas consignaciones. Luego, el comportamiento omisivo por parte del agente recaudador se torna ilícito en el tiempo posterior – 2 meses - a la fecha límite de pago establecida por las autoridades, evidenciándose así, que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado”*; en el mismo sentido M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 30 de enero de 2008, rad. 25818.

⁷⁸² CSJ, SP, M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 18 de abril de 2012, rad. 38638.

⁷⁸³ CSJ, SP, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, concepto del 14 de diciembre de 2011, rad. 37311.

2. Destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos

La génesis de este delito se remonta al art. 5° de la Ley 366 del 12 de marzo de 1997, por medio de la cual se reguló la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias de las rentas originadas en la explotación de metales preciosos y se dictaron otras disposiciones; llama la atención que al momento de adicionarse el Capítulo Primero del Título III del Código Penal de 1980, expresamente se señaló que dicho artículo sería incorporado como delito contra el patrimonio público, aun cuando, evidentemente, se estaba adicionando al acápite correspondiente a la Administración Pública⁷⁸⁴.

La redacción actual del artículo es la siguiente: “*Art. 403.- Destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos. El servidor público que destine recursos del tesoro para estimular o beneficiar directamente o por interpuesta persona, a los explotadores y comerciantes de metales preciosos, con el objeto de que declaren sobre el origen o procedencia del mineral precioso, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) meses a noventa (90) meses, en multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por cinco (5) años. En la misma pena incurrirá el que reciba con el mismo propósito los recursos del tesoro, o quien declare producción de metales preciosos a favor de municipios distintos al productor*”.

Debe aclararse que tal delito no ha sido objeto de pronunciamiento alguno por parte ni de la Corte Constitucional ni de la Corte Suprema de Justicia.

3. Fraude de subvenciones

A partir del escándalo de corrupción conocido como Agro Ingreso Seguro (AIS) analizado líneas atrás, en medio del populismo punitivo que implacable reina en Colombia, pronto hubo de tramitarse una ley que penalizara el hecho de obtener fraudulentamente subsidios o subvenciones estatales; a continuación se transcribe el texto definitivo del art. 26 la Ley 1474 de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción⁷⁸⁵.

⁷⁸⁴ Vale la pena reseñar que previamente a la sanción presidencial de esta Ley el Presidente de la República objetó la constitucionalidad del proyecto, por lo que la Corte debió pronunciarse, declarando infundadas las objeciones, aunque no hizo referencia alguna al delito en comento. C-028/1997 sent. cit.

⁷⁸⁵ El escándalo de AIS fue tratado en detalle *supra* cap. II §II, §§II, 4.2.1.5.

“Art. 403A.- Adicionado. L. 1474/2011, art. 26. Fraude de subvenciones. El que obtenga una subvención, ayuda o subsidio proveniente de recursos públicos mediante engaño sobre las condiciones requeridas para su concesión o callando total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cinco (5) a nueve (9) años, multa de doscientos (200) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilidad para el ejercicio de derechos y funciones públicas de seis (6) a doce (12) años. Las mismas penas se impondrán al que no invierta los recursos obtenidos a través de una subvención, subsidio o ayuda de una entidad pública a la finalidad a la cual estén destinados”

A la fecha no se ha proferido sentencia alguna por este delito, debiéndose llamar la atención en que en el escándalo de corrupción que indirectamente generó este delito, se profirieron sendas condenas por el delito de peculado por apropiación a favor de terceros, sin que se necesitare o siquiera se mencionare el delito aquí comentado⁷⁸⁶.

Sección III

Delitos contra el orden económico social

1. Introducción

En el título X del Código Penal se encuentran los delitos contra el orden económico social, distribuidos a lo largo de cinco capítulos que son: i) del acaparamiento, la especulación y otras infracciones; ii) de los delitos contra el sistema financiero; iii) de la urbanización ilegal; iv) del contrabando; v) del lavado de activos; y vi) del apoderamiento de los hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan y otras disposiciones.

Importa en este instante llamar la atención de los capítulos i), iv) y vi) por contener algunas disposiciones que comportan relación estrecha con el patrimonio público colombiano, no sin antes exponer de manera breve algunos planteamientos generales sobre el bien jurídico que se tutela.

Ha de llamarse la atención, desde ya, en la estrecha relación que varios de los delitos que se abordarán en el presente acápite guardan con la Hacienda Pública, menciónese simplemente que en el derecho comparado el contrabando protege tal bien jurídico y, ya en el plano nacional, los monopolios rentísticos gozan de expresa regulación en la Carta Política, justamente en el título relacionado con la Hacienda Pública⁷⁸⁷.

⁷⁸⁶ Desde el punto de vista doctrinal, consúltese: HERNÁNDEZ QUINTERO, Hernando A; *“De los delitos económicos en la actividad financiera”*; Editorial Ibañez, Bogotá, 2015, pp. 397 y ss.

⁷⁸⁷ En legislaciones como la española o la alemana el delito de contrabando tutela el bien jurídico de la Hacienda Pública.

2. Bien jurídico

Inicialmente ha de atenderse que la Corte Constitucional se ha ocupado de definir el “orden público económico”, como un sistema de organización y planificación general de la economía de un país, mismo que por motivos de interés y beneficio nacional merece ser objeto de protección desde el ámbito del derecho penal.

Oportuno es traer a colación una sentencia del año 1999, en la que al analizarse un aparte del delito de pánico económico del entonces vigente Decreto Ley 100 de 1980, se señaló que:

*“La noción de orden público económico hace referencia al sistema de organización y planificación de la economía de un país (...) en el sistema político colombiano (...) se consolida sobre la base de un equilibrio entre la economía libre y de mercado, en la que participan activamente los sectores público, privado y externo, y la intervención estatal que busca mantener el orden y garantizar la equidad en las relaciones económicas, evitando los abusos y arbitrariedades que se puedan presentar en perjuicio de la comunidad, particularmente, de los sectores más débiles de la población”*⁷⁸⁸.

Es por ello que con énfasis, y de vieja data, se ha sostenido que al Estado le incumbe desarrollar actividades orientadas a velar por la plena satisfacción de las prerrogativas esenciales de la iniciativa privada y la libertad económica, abogando por la prevalencia y el respeto del interés público, por lo que le corresponde desplegar medidas, ya administrativas, ora jurisdiccionales, tendientes a lograr la protección del bien jurídico denominado “orden económico social”, por lo que es el legislador quien cuenta con la potestad de desarrollar tales medidas, haciendo uso por supuesto del derecho punitivo⁷⁸⁹.

Pues bien, con base en esta breve introducción sobre el bien jurídico tutelado, atañe enseguida abordar los capítulos cuarto, sexto y primero del título X del vigente Código Penal, a efectos de comprender el alcance de los delitos que protegen el orden económico y que guardan relación con el patrimonio público colombiano. Para tal propósito se empieza con el acápite del contrabando, para seguidamente abordar el del apoderamiento de hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan; finalmente se expondrán algunos planteamientos sobre algunos tipos del capítulo primero como son la exportación ficticia, aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico y evasión fiscal.

⁷⁸⁸ C. Const.; M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-083 del 17 de febrero de 1999; tesis reiterada en M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-224 del 30 de marzo de 2009.

⁷⁸⁹ C. Const.; C-233/1997 sent. cit. y C-083/1999 sent. cit. Y sobre iniciativa privada y libertad económica en detalle (*supra* cap. I, §II, 2.1 y 2.2).

3. Recorrido legal y análisis constitucional del Capítulo iv) del título X del Código Penal colombiano, sobre contrabando, contrabando de hidrocarburos y sus derivados, favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, favorecimiento por servidor público, favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos, fraude aduanero.

Dentro del acápite del contrabando se identifican cuatro delitos que son, por una parte, el contrabando propiamente dicho, en segundo lugar, el favorecimiento del contrabando, en tercer término, la defraudación de las rentas de aduana y, finalmente el favorecimiento por servidor público⁷⁹⁰.

El delito de contrabando, actualmente consagrado en el art. 319 del Código Penal, sólo vino a tipificarse como conducta punible mediante Ley 383 del 10 de julio de 1997, (art. 15) por medio de la cual se expidieron normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando; en esta misma normatividad, se introdujeron los delitos de favorecimiento de contrabando (art. 16), defraudación a las rentas de aduana (art. 17) y favorecimiento por servidor público (art. 18)⁷⁹¹.

⁷⁹⁰ Para profundizar desde una óptica doctrinal en el delito de contrabando, consúltese CUSGÜEN OLARTE, Eduardo; “Evasión y contrabando”; Editorial Leyer; Bogotá, 2005.

⁷⁹¹ Los textos originales de la Ley 383 fueron los siguientes: “**Artículo 15. Contrabando.** Quien introduzca o saque bienes del territorio nacional, sin declararlos o presentarlos ante la autoridad aduanera, o por lugar no habilitado o sin los documentos soporte de la operación de comercio exterior, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a seis (6) años, y multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor CIF de los bienes involucrados, sin perjuicio del concurso de hechos punibles. La pena descrita en el inciso primero no se aplicará cuando la cuantía de los bienes involucrados sea inferior a mil (1000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin perjuicio de las sanciones administrativas. **Parágrafo 1o.** Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de frontera de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de diciembre de 1995, no estarán sometidos a lo establecido en este artículo. **Parágrafo 2o.** Cuando el contrabando por cuantía superior a mil salarios mínimos legales mensuales vigentes se realice fraccionadamente en diferentes actos de inferior importe cada uno y sean sancionados administrativamente, tendrán estos el carácter de delito continuado si existe unidad de propósito, y así se infiere de la identidad de su autor y de los medios utilizados en su comisión”. **Artículo 16. Favorecimiento de contrabando.** El que en cuantía superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio nacional sin haber sido declarada, o sin haber sido presentada ante la autoridad aduanera, o ingresada por lugar no habilitado, o sin los documentos de soporte, incurrirá en pena de arresto de seis (6) a veinticuatro (24) meses y multa de cien (100) a quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar. El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio por el término del arresto y un (1) año más. **Parágrafo transitorio.** Para los efectos del presente artículo, no serán responsables penalmente los comerciantes minoristas que, dentro de los dos meses siguientes a la entrada en vigor de la presente ley, presenten ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de su jurisdicción, relación de las mercancías respecto de las cuales no se pueda acreditar su legal introducción o permanencia en el territorio nacional, y que a más tardar dentro de los cuatro meses siguientes a la entrada en vigor de la presente ley, las legalicen de conformidad con lo establecido en los artículos 57, 58 y 82 del Decreto 1909 de 1992. La eximente de responsabilidad establecida en este parágrafo, se aplica de manera exclusiva respecto de las mercancías legalizadas en el plazo aquí establecido. **Artículo 17. Defraudación a las rentas de aduana.** El que declare tributos aduaneros por un valor inferior al que por la ley le corresponde, en una cuantía superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en pena de multa equivalente a veinte (20) veces lo dejado de declarar por concepto de tributos aduaneros. **Parágrafo.** Lo

Estos preceptos en su momento fueron objeto de control constitucional, siendo declarados ajustados al texto superior, en cuyo pronunciamiento la Corte presentó varios argumentos que merecen la pena recordarse; inicialmente rememoró que la Ley 383 de 1997 tuvo justamente como propósito fundamental brindar herramientas al Gobierno Nacional para luchar contra uno de los flagelos que más golpeaban desde ese entonces las finanzas públicas de la Nación, como son la evasión y el contrabando, problemáticas que impedían la obtención de recursos para el buen funcionamiento estatal⁷⁹².

En el mismo sentido hubo de hacer la Corte referencia a la exposición de motivos que sirvió de fundamento para promover la ley, carga argumentativa que destacaba la afectación puntual de las finanzas públicas, la acentuación del déficit fiscal como consecuencia de la falta de recaudo estimado, el nivel del riesgo que asumen quienes deciden dedicarse a estas irregulares actividades y la paralela falta de respuesta estatal, la insuficiencia de las medidas administrativas para atacar el flagelo y el verdadero interés de la sociedad en que se logre el recaudo o en su defecto se sancione al infractor⁷⁹³.

dispuesto en el presente artículo no se aplica en los casos en que el valor informado corresponda a controversias sobre clasificación arancelaria”.

⁷⁹² C. Const.; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-194 del 07 de mayo de 1998.

⁷⁹³ A continuación un aparte de especial relevancia en la exposición de motivos: *“Las finanzas del gobierno nacional en 1996, muestran un significativo deterioro en relación con lo programado en el plan financiero aprobado por el Confis a principios del año (...). El acentuamiento del déficit fiscal radicó principalmente en los bajos recaudos por concepto del IVA externo, pues de un crecimiento del 12.3% que se tenía presupuestado, sólo se logró el 1%. El fenómeno de la evasión es uno de los factores que más inciden en forma desfavorable sobre los ingresos de la Nación (...). La decisión de evadir o no el pago de los tributos está relacionada con el nivel de riesgo que presente dicha actividad, así como con el análisis que el destinatario de las normas realice sobre las posibilidades de la administración tributaria de detectar la evasión y también de la utilización de los diferentes vacíos normativos, que continuamente el Gobierno y el Congreso pretenden cerrar a través de las respectivas normas, dándole mayor transparencia al sistema. Las medidas adoptadas relacionadas con la planeación, son insuficientes frente a las necesidades que el área de determinación tiene para ser más eficiente y eficaz en la lucha contra el flagelo de la evasión y del contrabando (...) La lucha contra el contrabando se ha convertido en uno de los más difíciles retos que ha enfrentado la actual administración. Dada la variedad de causas determinantes de dicha conducta, tales como la cultura de la ilegalidad (...), el lavado de activos provenientes de actividades ilícitas, que han encontrado en el contrabando el mecanismo ilegal para introducir dineros producto del tráfico ilícito de drogas, y el hecho mismo de obtener lucro con el no pago de tributos, las medidas que se han venido adoptando definitivamente se han quedado cortas por las limitadas posibilidades que la normatividad ofrece en la actualidad (...). Si bien se ha venido atacando dicho fenómeno, con grandes esfuerzos administrativos y poniendo la fuerza pública a disposición de la DIAN, el problema persiste y debe ser enfrentado con herramientas normativas más poderosas que mejoren las posibilidades de acción de la entidad. La doctrina moderna coincide en señalar que el incumplimiento de las obligaciones fiscales es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque. Por ello, el verdadero interés de la comunidad en general es que el gobierno de turno cuente con los recursos suficientes para que materialice los derechos individuales y sociales. Son variados los juicios de valor que se realizan al momento de optar por elevar a la categoría de delito determinadas conductas evasivas del cumplimiento de las normas tributarias y aduaneras. Los altos niveles de incumplimiento de las obligaciones que se pretenden sancionar y el convencimiento de que una sanción más drástica tendrá un efecto disuasivo en el cumplimiento de los deberes para con el fisco, son algunos de los argumentos que se esgrimen para la aprobación de medidas tendientes a privar de la libertad a los infractores. La evasión tributaria y el contrabando deben considerarse defraudaciones fiscales que lesionan gravemente la economía nacional, la competencia leal entre los diferentes agentes, las transacciones comerciales, el*

A continuación se dejó claro que la tipificación de delitos relacionados con el contrabando no vulnera la prohibición al principio constitucional del *non bis in ídem*, por la coexistencia de sanción penal y administrativa, ya que, de cara a los ámbitos de competencia asignados a las autoridades administrativas y jurisdiccionales, las sanciones a imponer en cada escenario y el mismo precedente de la Corte Constitucional sobre procedencia de sanciones administrativas y penales a una misma persona por idénticos presupuestos fácticos en distintas jurisdicciones, tal vulneración no es palpable⁷⁹⁴.

Seguidamente, y de cara a las sanciones penales, dejó también sentado la Corte que tampoco puede aducirse quebrantamiento alguno al principio constitucional que prohíbe imponer penas de prisión o arresto por deudas (art. 28 CP), ya que, en este caso puntual, las penas se derivan de la comisión de la conducta antijurídica denominada contrabando, por lo que la prohibición constitucional no puede extenderse a la comisión de conductas delictivas, como es la introducción al territorio nacional de mercancías o bienes sin el lleno de los requisitos legales, recordando que :

“Cuando la Constitución prohíbe en el artículo 28 la detención, prisión o arresto por deudas, se refiere concreta y particularmente a aquellas originadas en relaciones de origen civil, sin que en estas medien situaciones o hechos punibles”⁷⁹⁵⁻⁷⁹⁶.

También se expusieron algunos apartes sobre la figura del decomiso aduanero, puntualizando a la misma como una herramienta efectiva contra la evasión y el contrabando que tiene como objetivo principal evitar la lesión a la economía nacional, medida de carácter administrativo, de índole inmediata, que no refiere a la acción de

comercio internacional, el régimen cambiario, la política laboral y la industria nacional, vinculándose en varias oportunidades con otros delitos como el cohecho, la concusión y la falsedad documental. Los bienes vulnerados son colectivos y supraindividuales; el orden público económico se transgrede con el incumplimiento del pago de los tributos internos y externos, razón por la cual merece una categorización más drástica que la simple contravención. El contrabando abierto es elevado a la categoría delictual, con penas que van entre los 20 meses y los 8 años de arresto y su facilitación mediante conductas necesarias de 6 a 24 meses. El contrabando técnico es castigado con la multa equivalente a 20 veces lo dejado de declarar”.

⁷⁹⁴ Sobre el principio de *ne bis in ídem* por la investigación a una misma persona en distintas jurisdicciones en el sistema jurídico colombiano *supra* cap. I, §III, 2., ¶14.

⁷⁹⁵ C. Const.; M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-628 del 21 de noviembre de 1996; tesis reiterada en C-194/1998 sent. cit. en la que se concluyó puntualmente frente al delito de contrabando: *“Por ello, cabe reiterar entonces, que la pena de prisión impuesta, se produce no por el incumplimiento de obligaciones civiles contractuales, que es lo que prohíbe la norma superior, sino en razón del quebrantamiento del orden jurídico por el ejercicio de una actividad ilícita y antijurídica de carácter penal, como lo es el contrabando. Siendo la pena de prisión consagrada, la consecuencia directa del quebrantamiento del orden jurídico por la comisión del hecho punible del contrabando, y no como erróneamente lo entiende el actor, del incumplimiento de una deuda en dinero o en especie, lo que no resulta violatorio de ningún precepto constitucional, habrá que concluir que el cargo no prospera”.*

⁷⁹⁶ El art. 28 de la Constitución Política en su inciso 3º reza: *“En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas, ni penas y medidas de seguridad imprescriptibles”.*

extinción de dominio por lo que no requiere sentencia de carácter judicial, sin perjuicio por supuesto del trámite del proceso penal que tal actividad deba comportar⁷⁹⁷⁻⁷⁹⁸.

Finalmente se aludió al derecho a la libertad de trabajo de los comerciantes minoristas, para precisar que en manera alguna la tipificación de los delitos de contrabando y favorecimiento del contrabando pueden comportar la afectación a tal derecho, aun cuando éste comporte el carácter de fundamental, pues su ejercicio conlleva deberes y responsabilidades correlativos, como es el proceder dentro de los marcos legales, cuyo desbordamiento repercute en la pérdida de efectividad del derecho y por consiguiente en la ausencia de protección estatal.

Posteriormente se profirió la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, por medio de la cual se expidieron normas en materia tributaria y se dictaron otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales, en cuyo art. 68 se aludió a las importaciones declaradas a través de las Sociedades de Intermediación Aduanera y Almacenes Generales de Depósito, a efectos de precisar que cuando tales entes intervinieren como declarantes de importaciones responderían penalmente por las conductas previstas en el art. 15 de la Ley 383 de 1997⁷⁹⁹.

Algunos apartes de tal precepto fueron objeto de análisis por la Corte Constitucional, siendo declarados inexecutable y retirados del ordenamiento jurídico, dada la ambigüedad de la descripción penal; en este pronunciamiento se hizo un detallado análisis de las normas demandadas, se expusieron algunas consideraciones sobre la posible responsabilidad de las personas jurídicas en el ordenamiento colombiano, se advirtieron las inconsistencias que algunas normas comportaban por lo que se intentó ofrecer algunas posibles interpretaciones que pudieran acomodarse con los textos constitucional y legal; se aludió a la exposición de motivos que dio origen a la ley y, finalmente halló insalvable

⁷⁹⁷ Tesis reiterada en C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, T-1193 del 25 de noviembre de 2004.

⁷⁹⁸ Sobre el decomiso administrativo, tiempo después habría de indicar la C. Const.: “*Por su naturaleza, el decomiso de carácter administrativo debe ser excepcional. Así, el bien a decomisar debe tener una relación directa con la infracción administrativa, de modo que la privación del derecho de propiedad se justifique bien por razones de seguridad personal o económica o que por su lesividad se requiere retirarlos de circulación para prevenir o evitar que se siga causando un daño, como en el caso del contrabando o de medicamentos adulterados o vencidos, por señalar sólo algunos ejemplos*” M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-459 del 01 de junio de 2011.

⁷⁹⁹ Los apartes relevantes del art. 68 de la Ley 488 de 1998 y que fueran objeto de demanda de constitucionalidad se transcriben a continuación: “*Cuando las Sociedades de Intermediación Aduanera o Almacenes Generales de Depósito reconocidos y autorizados por la DIAN intervengan como declarantes en las importaciones o exportaciones que realicen terceros, estas sociedades responderán penalmente por las conductas previstas en el artículo 15 de la Ley 383 de 1997 que se relacionen con naturaleza, cantidad, posición arancelaria y gravámenes correspondientes a la respectiva mercancía. (...) Para los efectos previstos en este artículo, la responsabilidad penal de las Sociedades de Intermediación Aduanera y los Almacenes Generales de Depósito recaerá sobre el representante o la persona natural autorizada formalmente por éste que haya realizado el reconocimiento de la mercancía previamente a la declaración respectiva*”.

la anfibiología por lo que declaró su inexecutable, advirtiendo al paso que tal decisión en manera alguna implicaba cuestionamiento alguno a la posibilidad de que se penalicen conductas ligadas al contrabando, fueren éstas adelantadas por personas naturales o por personas jurídicas⁸⁰⁰.

En la Ley 488 de 1998 también se introdujeron algunas modificaciones al entonces vigente art. 15 de la Ley 383 de 1997, contrabando, disposición que también fue objeto de demanda ante la Corte Constitucional, pero al momento de resolverse de fondo las censuras formuladas, ya había entrado a regir la Ley 599 de 2000, Código Penal, por lo que la Corte estimó que los arts. 67 y 69 de la Ley 488 habían sido derogados por la entrada en vigencia del en ese entonces nuevo Código Penal⁸⁰¹.

⁸⁰⁰ C. Const.; C-559/1999 sent. cit., dentro de la exposición de motivos llama la atención la siguiente argumentación: *"El proyecto de ley busca aliviar la difícil situación fiscal del país. No sólo tiene como objetivo aumentar la base de tributación, sino que es consciente de las limitaciones de la administración para lograr mayores controles a la evasión y al contrabando. Por ello propone importantes cambios en la concepción de estos flagelos, que buscan, tanto en su definición como en su penalización, acabar con las prácticas de competencia desleal, de elusión y de evasión, que tienen al borde de la crisis la economía formal del país. (...) En el tema relacionado con el contrabando se propone modificar algunas disposiciones vigentes sobre la materia cuyos cambios mas representativos se exponen a continuación: Sobre los tipos penales relativos al contrabando, se hacen algunas precisiones de carácter técnico en orden de adecuarlos a la normatividad propuesta por los proyectos de Código Penal y de Procedimiento Penal presentados por el honorable Congreso de la República por el señor Fiscal General de la Nación y se precisan los verbos rectores de acuerdo con la finalidad buscada, como es el castigo del llamado contrabando abierto o técnico. (...) En relación con el artículo 32 del proyecto inicial sobre importaciones realizadas a través de sociedades de intermediación aduanera y almacenes generales de depósito se propone sustituir el texto del artículo por uno en el cual se precisa que la responsabilidad penal por las conductas de contrabando recaerá en los representantes legales de las sociedades de intermediación aduanera y almacenes generales de depósito y demás representantes que refrendan con su firma actuaciones ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y que esta responsabilidad no se aplicará al importador siempre y cuando este no sea participe en el delito. (...) Un cambio muy importante que se introduce en la concepción del proyecto es el papel de las Sociedades de Intermediación Aduanera, SIAS. En la actualidad estos agentes de aduanas cumplen el papel de facilitadores del comercio exterior. Se ha pensado que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales bien puede apoyarse en ellos en forma más directa, como mecanismo de lucha contra el contrabando. Al incentivar el uso de las SIAS en los procesos de importación, se pasa parte de la responsabilidad a las mismas. Es así como en el proyecto se propone que todas las importaciones deben canalizarse a través de las SIAS. Si lo hacen, efectivamente el importador se sustrae de la acción penal que conlleva el delito de contrabando, debe responder por las sanciones pecuniarias, pero es el representante de la SIAS quien debe responder por la acción penal. Para darles instrumentos a las SIAS, se les otorga la potestad de inspección previa de la mercancía, antes que a las autoridades aduaneras. De esta forma las SIAS cumplen con una labor conjunta con las autoridades en la prevención y lucha contra el contrabando".*

⁸⁰¹ Los textos modificatorios de los delitos de contrabando y favorecimiento de contrabando son los siguientes: **Art. 67. Contrabando.** *El art. 15 de la Ley 383 de 1997 quedará así: El que en cuantía entre cien (100) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor CIF de los bienes importados o del valor FOB de los bienes exportados. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos mensuales vigentes, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y la misma pena pecuniaria establecida en el inciso anterior. En las mismas penas incurrirá quien declare tributos aduaneros por un valor inferior al que por ley le corresponda. Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas partes (¾) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente. Parágrafo 1°. No se aplicará lo previsto en el inciso 3°*

Luego de exponer en un cuadro comparativo los textos de las normas acusadas con las disposiciones de la Ley 599 de 2000, ultimó:

“Por lo tanto, es forzoso concluir que las referidas disposiciones no pueden ser consideradas vigentes ante el efecto derogatorio que sobre las mismas se produce por la entrada en vigor de un nuevo código y ante el hecho de que no forman parte de un régimen especial por el que se pueda justificar su permanencia por fuera del radio normativo de dicho estatuto penal. Esta conclusión encuentra total sustento tanto en la legislación como en la jurisprudencia constitucional colombianas”⁸⁰².

Igual planteamiento se expuso frente a algunas disposiciones de la Ley 633 de 2000, por medio de la cual se expidieron normas en materia tributaria, se dictaron disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introdujeron normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial, específicamente frente a los delitos relacionados con la no consignación de impuesto sobre las ventas y la responsabilidad penal por violación al monopolio de licores destilados⁸⁰³.

En otra providencia se analizarían también algunos apartes de la Ley 633 de 2000, en punto a la modificación que se hizo al texto del ET, art. 657, sobre la sanción de clausura de establecimiento y decomiso, en donde se concluyó:

“i) El decomiso permanente puede ser, según el régimen aplicado, una sanción de carácter administrativo permitida por el ordenamiento constitucional colombiano; ii) Las normas vigentes conceden a la DIAN la facultad de imponer esta sanción por violación del régimen aduanero; iii) El procedimiento administrativo que se adelante para el efecto es independiente del proceso penal al que eventualmente pueda haber

del presente artículo cuando el menor valor de los precios o tributos aduaneros declarados obedezca a controversias sobre descripción, valoración o clasificación arancelaria de la mercancía. Parágrafo 2°. Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de frontera de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de 1995, no estarán sometidos a lo establecido en este artículo. Parágrafo 3°. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal. Cuando las mercancías decomisadas por contrabando sean objeto de remate o venta al público, la primera oferta de remate no podrá ser inferior al ochenta por ciento (80%) del valor comercial promedio”.

Art. 69. Favorecimiento de contrabando. *El artículo 16 de la Ley 383 de 1997 quedará así: El que en cuantía superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años y multa de cien (100) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más. No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del ET. Parágrafo transitorio. Quien detente mercancías en las condiciones anteriormente descritas dispondrá de un plazo improrrogable de seis (6) meses contados a partir de la vigencia de la presente Ley para la legalización de las mercancías, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 383 de 1997”.*

⁸⁰² C. Const.; M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1066 del 10 de octubre de 2001.

⁸⁰³ *Ibidem*.

lugar; iv) El decomiso de un bien a una persona no supone necesariamente que éste haya cometido algún delito.”⁸⁰⁴.

Para el año 2002, el Gobierno Nacional dictó el decreto 1837 del 11 de febrero, por medio del cual declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional, por un término de 90 días, fundamentado en la difícil situación de orden público que asechaba implacablemente al país, manifestada en infames ataques de grupos terroristas contra la población civil, en un incremento notable en los delitos de narcotráfico, secuestro y extorsión, y en conductas de lesa humanidad como las masacres, desapariciones, secuestros, desplazamientos forzados y destrucción de pueblos indefensos, así como ataques indiscriminados a la infraestructura de servicios esenciales como energía, agua potable, etc., tal escenario conllevó a la declaratoria del estado de excepción, por medio del cual se buscaba el fortalecimiento de la fuerza pública y la adopción de medidas para combatir la criminalidad⁸⁰⁵.

Con base en las facultades conferidas por el decreto 1837 del 11 de agosto de 2002, se dictó el decreto 1900 del 23 de agosto de 2002, en el que luego de exponerse una parte considerativa sobre el grave daño que a las finanzas públicas ha hecho el hurto y contrabando de hidrocarburos, reflejado en la no percepción del IVA, del impuesto global a los combustibles y la sobretasa a los combustibles, decretó, en relación con el caso puntual del delito que se analiza en el presente acápite, el delito de contrabando de hidrocarburos o sus derivados y el de favorecimiento en el delito de contrabando de hidrocarburos o sus derivados⁸⁰⁶.

Tal decreto fue objeto de análisis constitucional, para lo cual se empezó con un examen formal que no mereció reparo alguno, para seguidamente profundizar en el control material, en cuyo escenario se expusieron algunas consideraciones sobre el marco normativo que regula los estados de excepción y acerca de las restricciones constitucionales al poder punitivo del Estado y aquí, de forma más específica, en

⁸⁰⁴ C. Const.; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-616 del 06 de agosto de 2002.

⁸⁰⁵ Las medidas de este decreto fueron prorrogadas mediante decretos 2555 del 08 de noviembre de 2002 y 245 del 05 de febrero de 2003. El primero declarado executable mediante sentencia M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-063 del 04 de febrero de 2003 y el segundo inexecutable mediante sentencia M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-327 del 29 de abril de 2003.

⁸⁰⁶ La redacción en el decreto de los delitos fue la siguiente: “**Artículo 4º. Contrabando de hidrocarburos o sus derivados.** El que introduzca ilícitamente al territorio nacional hidrocarburos o sus derivados, o los exporte por lugares no habilitados o los oculte, almacene, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a ocho (8) años y en multa de diez (10) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor CIF de los bienes importados o del valor FOB de los bienes exportados.” “**Artículo 6º. Favorecimiento en el delito de contrabando de hidrocarburos o sus derivados.** El que sin haber tomado parte en la ejecución de la conducta punible, adquiera, posea, transporte, almacene, venda, ofrezca, suministre o comercialice a cualquier título hidrocarburos o sus derivados, cuando tales bienes sean de contrabando y cuando tengan un valor inferior a cinco (5) salarios mínimos legales mensuales, incurrirá en prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de cinco (5) a veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

panoramas como son los estados de conmoción interior; se procedió también con algunas reflexiones sobre los delitos de peligro, caracterizados:

*“Porque la punibilidad de un comportamiento no depende de la efectiva lesión del objeto de protección penal, sino simplemente de la probabilidad de un daño para el mismo”*⁸⁰⁷.

Ya en el punto del análisis específico de los delitos referidos, se estimó que corresponden a tipos especiales derivados del contrabando, que la especialidad se deriva concretamente de los bienes objeto de la conducta (hidrocarburos o sus derivados), se prevé la eliminación de la restricción por cuantía frente al tipo básico, así mismo modifica penas máximas y mínimas. Seguidamente se concluyó que no existen elementos de juicio que permitan concluir que el contrabando de hidrocarburos tuviere la capacidad de alterar el orden público pues, tal y como quedó enunciado en la parte motiva del decreto, la conducta únicamente tiene la capacidad de afectar los ingresos nacionales y el control estatal sobre las actividades de importación o exportación, por lo que se violó el principio de conexidad entre las medidas adoptadas y las causas para la declaración de conmoción interior; tal argumento, sumado a la no demostración de la necesidad de tipificar tales conductas, habida cuenta de la existencia del delito básico de contrabando, llevaron a la Corte a declarar la inexecutable de estos artículos⁸⁰⁸.

Se profirió luego la ley 788 del 27 de diciembre del año 2002, por medio de la cual se expidieron normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictaron otras disposiciones, introduciendo importantes modificaciones a los preceptos relacionados con el delito de contrabando, así: i) en su art. 69 se modificó el delito de contrabando, disminuyendo la tipificación del delito de cien (100) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes⁸⁰⁹; en el en el art. 70 se creó el delito de

⁸⁰⁷ C-939/2002 sent. cit.

⁸⁰⁸ El decreto 1900 de 2002 fue a su vez modificado por el decreto 2180 de 2002, mismo que también fue declarado inexecutable como consecuencia de la inconstitucionalidad referida en este párrafo, tal pronunciamiento se materializó en M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-1065 del 03 de diciembre de 2002.

⁸⁰⁹ “Art. 69. Modifíquese el art. 319 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así: Artículo 319. Contrabando. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código. Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas (3/4) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente. PARÁGRAFO 1o. Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de fronteras de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de 1995, no estarán sometidos a lo establecido en este artículo. PARÁGRAFO 2o. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal”.

contrabando de hidrocarburos y sus derivados, con una redacción diferente al declarado inexecutable en la conmoción interior, pues determinó la procedencia del delito a partir de 20 galones aunque con una pena menor en el máximo de la posible condena⁸¹⁰; en el art. 71 se modificó el delito de favorecimiento de contrabando, también reduciendo la procedencia del delito de cien (100) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes⁸¹¹; en el art. 72 se creó el delito de favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, también con muy distinta redacción al preceptuado en el decreto de conmoción interior, pues introdujo como requisito para tipificación un mínimo de 20 galones, impuso una pena mayor a la anteriormente concebida y no aclaró que el sujeto activo del favorecimiento del contrabando no debía haber tomado parte de la ejecución de la conducta punible tal como se estableció en la normatividad declarada inexecutable⁸¹²; en el art. 73 se modificó el delito de favorecimiento por servidor público, al igual que en las anteriores modificaciones se redujo la procedencia del delito de cien (100) a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes⁸¹³; y, finalmente, el

⁸¹⁰ “Art. 70. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo: art. 319-1. Contrabando de hidrocarburos y sus derivados. El que en cantidad superior a veinte (20) galones, importe hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los exporte desde él, por lugares no habilitados, o los oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los ochenta (80) galones, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código. PARÁGRAFO. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal”.

⁸¹¹ “Art. 71. Modifíquese el art. 320 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así: Artículo 320. Favorecimiento de contrabando. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años y multa de doscientos (200) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código. El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más. No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del ET”.

⁸¹² “Art. 72. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo: Artículo 320-1. Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El que posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene hidrocarburos o sus derivados introducidos al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultados, disimulados o sustraídos de la intervención y control aduanero, en cuantía superior a veinte (20) galones, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a seis (6) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El Juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más. No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del ET”.

⁸¹³ “Art. 73. Modifíquese el artículo 322 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así: Artículo 322. Favorecimiento por servidor público. El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya,

art. 74 creó el delito de favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, conducta que no contaba con antecedente alguno en la legislación colombiana⁸¹⁴.

Diversas demandas se propusieron contra la Ley 788 de 2002, de las cuales merece hacerse alusión particular a dos de ellas; una primera en la que se hizo un análisis de forma frente a los artículos 69, 70, 71, 72, 73 y 74, cuyo examen fue favorable a la constitucionalidad de las normas; de esta providencia llama la atención lo expuesto en el salvamento de voto sobre el posible origen de este tipo de delitos y la necesidad de intervención estatal para contrarrestarlo; al respecto se adujo:

“Dadas las características del mercado de combustibles en las zonas de frontera, donde se dan las circunstancias propicias para el contrabando de combustibles, habida cuenta del valor de éstos en el mercado, y de su precio, que por la carga tributaria que soportan en nuestro país es superior al que se (sic) en los países vecinos, es válido y necesario que el Estado colombiano intervenga para asegurar que la distribución del combustible en dichas regiones por parte de empresas nacionales; así se otorgan las garantía mínimas que permitan equiparar los precios con los de los países vecinos. Esto no sólo facilita enfrentar eficazmente el contrabando, sino que también fomenta la cooperación e integración entre los países vecinos (...) Como puede observarse, la norma acusada constituye un instrumento eficaz para la lucha contra el contrabando, fenómeno que afecta la recaudación de tributos por parte del Estado, y cuya erradicación por

enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de mercancías del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando el valor de la mercancía involucrada sea inferior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho años, multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho años. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código”.

⁸¹⁴ “Art. 74. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo. Art. 322-1 Favorecimiento de servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de hidrocarburos o sus derivados del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando la cantidad de los hidrocarburos o sus derivados sea inferior a los veinte (20) galones, incurrirá en multa de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los veinte (20) galones de hidrocarburos o sus derivados, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho (8) años, multa de cincuenta (50) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años. El monto de la multa no podrá superar el máximo de multa establecida en este código”.

elementales razones forma parte de la política tributaria del país, susceptible de ser desarrollada en las normas que hagan parte, de leyes en materia tributaria”⁸¹⁵⁻⁸¹⁶.

La segunda demanda formulada contra los arts. 69 a 74 de la Ley 788 de 2002 contenía cargos referidos a la posible vulneración del principio de unidad de materia, la Corte estimó que tal censura no tenía asidero, pues quedó probada la relación sistemática y teleológica entre las normas acusadas y el estatuto normativo al cual pertenecen⁸¹⁷.

Con posterioridad a estos pronunciamientos la Corte Constitucional profirió otras sentencias en las que trató temas relacionados con el delito de contrabando, como acaeció con el análisis de algunas disposiciones del decreto 522 del 27 de marzo de 1971, por el cual se restableció la vigencia de algunos artículos del Código Penal, se definieron como delitos determinados hechos considerados en ese entonces como contravenciones, se incorporaron al Decreto-ley 1355 de 4 de agosto de 1970 determinadas contravenciones y se determinó su competencia y procedimiento, adicionalmente se modificaron y derogaron algunas de las disposiciones de dicho Decreto, se derogó el Decreto-ley 1118 de 15 de julio de 1970 y se dictaron otras disposiciones; en esta sentencia se hizo alusión a la penalización de la reincidencia en el delito de contrabando, de cuya argumentación es dable concluir que en su contra no existe censura constitucional; recuérdese lo concerniente:

*“La Constitución no tiene mandato concreto que prohíba la reincidencia, ni tampoco en sentido contrario. Por ello, el Código Penal de 1980 la suprimió, al considerar que se enmarcaba dentro del concepto peligrosista de la sanción. Sin embargo, el actual Código Penal ley 599 de 2000 artículo 39, modificado por el artículo 69 de la ley 788 de 2002 en el delito de contrabando la contempla al disponer que “Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas (3/4) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente”*⁸¹⁸.

Otro pronunciamiento que merece recordarse es el que tuvo que ver con el análisis de constitucionalidad que se hizo de la Ley 946 de 17 de febrero de 2005, por medio de la cual se aprobó el *“Acuerdo de Cooperación Mutua entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Federativa del Brasil para combatir el Tráfico de Aeronaves Comprometidas en Actividades Ilícitas Transnacionales”*, celebrado en

⁸¹⁵ C. Const., M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1114 del 25 de noviembre de 2003, el salvamento de voto fue del Magistrado MANUEL JOSÉ CEPEDA, y las referencias son reiteración de lo señalado en M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-269 del 08 de marzo de 2000.

⁸¹⁶ Las demás sentencias de constitucionalidad dictadas contra disposiciones de la Ley 788 de 2002 fueron las siguientes: C. Const., M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-485 del 11 de junio de 2003, M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-572 del 15 de julio de 2003; M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-574 del 15 de julio de 2003 y C-630 del 29 de julio de 2003; M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-657 del 05 de agosto de 2003 y C-840 del 23 de septiembre de 2003; C-690/2003, sent. cit.; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-717 del 19 de agosto de 2003.

⁸¹⁷ C. Const., C-776/2003 sent. cit.

⁸¹⁸ C. Const., M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-062 del 01 de febrero de 2005.

Cartagena de Indias, el siete (7) de noviembre de mil novecientos noventa y siete (1997). El acuerdo tiene por objeto el fortalecimiento en la lucha contra las aeronaves supuestamente involucradas en actividades ilícitas transnacionales, en especial el contrabando de armas y municiones, y el narcotráfico. Tal norma fue declarada exequible, por lo que puede matizarse en que acuerdos de cooperación internacional con otros países también hacen parte del compendio normativo que propugna por la lucha contra el contrabando⁸¹⁹.

Una tercera decisión que tiene que ver con la demanda de inconstitucionalidad presentada contra el parágrafo del artículo 447-A de la Ley 599 de 2000, adicionado por el artículo 27 de la Ley 1453 de 2011, referido a la comercialización de autopartes hurtadas. Luego de analizar los límites a la libertad de configuración del legislador en materia penal, la limitación de la libertad económica en el ejercicio de la actividad aseguradora, el alcance del delito de receptación, la enajenación de salvamentos en el contrato de seguros, concluyó la inexequibilidad de la norma demandada precisando lo siguiente:

“Por lo anterior, esta Corporación debe señalar que los fraudes que pueden cometerse a través de la utilización fraudulenta de documentos, licencias o números de identificación de los vehículos automotores declarados en pérdida total con el fin de encubrir la receptación de vehículos o favorecer el contrabando se consideran lesivos socialmente pero pueden ser sancionados a través de delitos como el fraude procesal, la falsedad documental, el favorecimiento o la receptación, entre otras conductas punibles y no de normas como la demandada cuya aplicación presenta consecuencias desproporcionadas e innecesarias político criminalmente frente a la actividad aseguradora y frente a los derechos de los beneficiarios de las pólizas de seguros”⁸²⁰.

Finalmente, en lo que tiene que ver con los pronunciamientos expuestos por la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia, ha de indicarse que aun cuando han sido escasas las sentencias que sobre este particular se han dictado, es dable exponer tres planteamientos que demarcan el alcance de los delitos que componen el acápite intitulado “Contrabando”. Por una parte, un aspecto que debe destacarse, es la importancia de un dictamen rendido por expertos a efectos de tasar la cuantía en el delito de favorecimiento de contrabando, estimó la Corte, en el análisis de un caso puntual, que la ausencia de este medio de prueba, sumada a la precariedad del resto de probanzas recaudadas para determinar la cuantía, conllevaban a la anulación del proceso⁸²¹.

Un segundo pronunciamiento dice relación con el procedimiento puntual para estimar el valor del material incautado, teniendo en cuenta para tal propósito las normas de carácter administrativo que regulan tal aspecto, al respecto dijo la Corte:

⁸¹⁹ C. Const.; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-931 del 06 de septiembre de 2005.

⁸²⁰ C. Const.; M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-365 del 16 de mayo de 2012. En el mismo sentido M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-562 del 06 de noviembre de 1997.

⁸²¹ CSJ, SP, M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 09 de noviembre de 2006, rad. 26130.

“Ahora en cuanto al procedimiento para la estimación del material incautado y al cual hace mención el demandante, cuando depreca que se omitió lo dispuesto en el artículo 13 de la Resolución 2201 de 2005, téngase en cuenta el motivo por el cual inició la actuación, que fue el previsto en el numeral 1.6 del artículo 502 del estatuto Aduanero, Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 6 del Decreto 1161 de 2002, según el cual «Cuando la mercancía no se encuentre amparada en una Planilla de Envío, Factura de Nacionalización o Declaración de Importación, o no corresponda con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la señalada en la Declaración de Importación, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción, salvo que estos últimos se hayan subsanado en la forma prevista en los numerales 4 y 7 del artículo 128 y en los parágrafos primero y segundo del artículo 231 del presente decreto, en cuyo caso no habrá lugar a la aprehensión.». Punto para el cual era dable aplicar el artículo 505 del mismo cuerpo normativo, modificado por el artículo 13 de Decreto 4431 de 2004, párrafo 2º, que indica «Artículo 505. Reconocimiento y avalúo. El reconocimiento y avalúo definitivo se entenderá surtido dentro de la misma diligencia de aprehensión de las mercancías, salvo cuando se trate de mercancías que requieran conceptos o análisis especializados, caso en el cual, dentro de un plazo hasta de diez (10) días siguientes a la fecha de notificación del acta de aprehensión, se deberá efectuar la diligencia de reconocimiento y avalúo definitivo de la mercancía aprehendida. El avalúo se deberá consignar en el documento de ingreso de la mercancía aprehendida, sin perjuicio de la facultad de la Aduana de determinar el valor en aduana de la misma cuando a ello hubiere lugar. Párrafo 2º. Cuando con ocasión de la diligencia de inspección en los procesos de importación, exportación o tránsito, se produzca la aprehensión de la mercancía declarada, se tomará como avalúo el valor de la mercancía señalado en la respectiva Declaración, para los efectos previstos en el inciso primero del presente artículo, salvo que existan precios de referencia. En consecuencia, en estos eventos, no será necesario el avalúo de la misma»”⁸²².

Un tercer escenario a tener en cuenta es la determinación del lugar de competencia para conocer del juzgamiento, para lo cual resulta del primer orden determinar en dónde se cometió el delito; al respecto la Corte Suprema al resolver una colisión de competencias adujo:

“A esta conclusión se llega por el lugar preciso y concreto de ocurrencia de los actos encaminados a la realización del delito que ahora ocupa la atención de la Sala, como lo es el de contrabando, consagrado en el artículo 319 del Código de Procedimiento Penal, en la medida que si las mercaderías ingresaron al país a través del terminal aéreo de la ciudad de Rionegro y se ubicaron en la zona franca de esa localidad, precisamente en espera de que sobre ellas se realizaran las labores de revisión e inspección, y si lo concretamente reprochado es que tres de las cajas que contenían los zapatos se hubieran sustraído de la intervención y control aduanero al no habérselas revisado, lo cierto es que el elemento central de la imputación contenido en la descripción típica se desplegó y tuvo ocurrencia en el lugar en el que se encontraban los bienes en espera de su ingreso al país, es decir, en Rionegro. No se discute que las oficinas de la DIAN se encuentran

⁸²² CSJ, SP, M.P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, AP 5103 del 09 de septiembre de 2015, rad. 44389.

*en Medellín y que la investigación igualmente se efectúa por supuestas irregularidades en la legalización de las mercancías y con ello obtener el permiso para retirarlas de la zona franca, legitimando su ingreso definitivo, sin embargo, el puntual aspecto del que ahora se ocupa la Sala tiene que ver con la aceptación que se hizo del delito de contrabando, básicamente por haber sustraído parte de lo importado del control fiscal y aduanero, lo que está delimitado por la presunta realización de actos idóneos en procura de esos efectos, lo cual se desplegó en el sitio donde estaban ubicados en espera de su importación (...)*⁸²³.

En cuarto lugar, la Corte al rendir concepto de extradición favorable a la República Bolivariana de Venezuela, expuso algunos considerandos que explican la correspondencia que existe respecto del delito de contrabando en las dos legislaciones, por lo que se satisfacen los requisitos para ordenar la extradición⁸²⁴.

Para terminar, debe señalarse que recientemente entró a regir la Ley 1762 del 06 de julio de 2015, por medio de la cual se adoptaron instrumentos para prevenir, controlar, sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal; tal normatividad, rechazada vehementemente por un importante sector de comerciantes colombianos, aumentó significativamente las penas para estos delitos; luego de analizados tales incrementos punitivos, se advierte que, ciertamente, parecen desbordados, consecuencia inefable del tan citado populismo punitivo y de una precaria política criminal.

Así, se tiene que el delito de contrabando tendrá una pena básica de entre cuatro (4) y ocho (8) años, pero si el valor de las mercancías supera los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la pena de prisión será de entre nueve (9) y doce (12) años⁸²⁵.

⁸²³ CSJ, SP, M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, auto del 12 de mayo de 2004, rad. 22190.

⁸²⁴ CSJ, SP, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, CP 024 del 11 de marzo de 2015, rad. 42380.

⁸²⁵ “Art. 4° **Contrabando**. Modifíquese el art. 319 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 319. Contrabando. El que introduzca o extraiga mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, al o desde el territorio colombiano por lugares no habilitados de acuerdo con la normativa aduanera vigente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa del doscientos (200%) al trescientos (300%) por ciento del valor aduanero de los bienes objeto del delito. El 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. **PARÁGRAFO**. La legalización de las mercancías no extingue la acción pena”.

En cuanto al delito especial de contrabando de hidrocarburos y sus derivados, también se introducen algunas escalas, dependiendo del número de galones objeto de la conducta punible que se tasen, se podrá imponer una pena de prisión de hasta dieciséis (16) años⁸²⁶.

Al delito de favorecimiento y facilitación del contrabando también se le introduce una escala en salarios mínimos, previéndose que si el objeto de la infracción supera los doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes (200 SMLMV), podrá imponerse una pena de hasta diez (10) años de prisión⁸²⁷.

⁸²⁶ “Art. 5° **Contrabando de Hidrocarburos y sus derivados.** Modifíquese el art. 319-1 de la Ley 599 de 2000, la cual quedará así: Artículo 319-1. Contrabando de hidrocarburos y sus derivados. El que en cantidad superior a veinte (20) galones e inferior a cincuenta (50) introduzca hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los extraiga desde él, por lugares no habilitados de acuerdo con la normativa aduanera vigente, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de ciento cincuenta (150) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos mensuales legales vigentes. El que descargue en lugar de arribo hidrocarburos o sus derivados en cantidad superior a veinte (20) galones e inferior a cincuenta (50), 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. El que oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero hidrocarburos o sus derivados en cantidad superior a veinte (20) galones e inferior a cincuenta (50), incurrirá en la misma pena de prisión y multa descrita en el inciso 1o de este artículo. Si las conductas descritas en el inciso anterior recaen sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los cincuenta (50) galones, se impondrá una pena de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos mensuales legales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los hidrocarburos o sus derivados objeto del delito. Si las conductas descritas en los incisos anteriores recaen sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los ochenta (80) galones, se impondrá una pena de diez (10) a catorce (14) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los hidrocarburos o sus derivados objeto del delito. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este código. Si las conductas descritas en los incisos anteriores recaen sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los mil (1.000) galones, se impondrá una pena de doce (12) a dieciséis (16) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los hidrocarburos o sus derivados objeto del delito. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código. **PARÁGRAFO.** La legalización de las mercancías no extingue la acción penal”. (sic).

⁸²⁷ “Art. 6° **Favorecimiento y facilitación del contrabando.** Modifíquese el art. 320 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 320. Favorecimiento y facilitación del contrabando. El que posea, tenga, transporte, embarque, desembarque, almacene, oculte, distribuya, enajene mercancías que hayan sido introducidas al país ilegalmente, o que se hayan ocultado, disimulado o sustraído de la intervención y control aduanero o que se hayan ingresado a zona primaria sin el cumplimiento de las formalidades exigidas en la regulación aduanera, cuyo valor supere los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin superar los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a seis (6) años y multa del doscientos por ciento (200%) al trescientos por ciento (300%) del valor aduanero de la mercancía objeto del delito. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en pena de prisión de seis (6) a diez (10) años, y multa del doscientos por ciento (200%) al trescientos por ciento (300%) del valor aduanero de la mercancía objeto del delito. No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del ET”.

También se modificó el delito de favorecimiento de contrabando en la modalidad de hidrocarburos o sus derivados, teniendo igualmente en cuenta el número de galones objeto de la infracción, estableciendo una pena de hasta dieciséis (16) años de prisión⁸²⁸.

En lo relacionado con el fraude aduanero, denominado antes de la Ley 1762 “defraudación a las rentas de aduana”, también se aumenta muy drásticamente la pena, al preverse que si se comete una defraudación que supere los veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, pueda imponerse una pena entre ocho (8) y doce (12) años de prisión⁸²⁹.

En igual sentido se aumentan las penas para el servidor público que colabore con la defraudación a las autoridades aduaneras, y ante el evento de que la cuantía objeto del delito supere los doscientos (200) salarios mínimos, es posible imponer pena de prisión entre once (11) y quince (15) años⁸³⁰.

⁸²⁸ “Art. 7° **Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados.** Modifíquese el artículo 320-1 del la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 320-1. Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El que posea, tenga, transporte, embarque, desembarque, almacene, oculte, distribuya, enajene hidrocarburos o sus derivados que hayan ingresado al país ilegalmente, o que se hayan descargado en lugar de arribo sin cumplimiento de la normativa aduanera vigente, o que se hayan ocultado, disimulado o sustraído de la intervención y control aduanero cuya cantidad sea superior a veinte (20) galones e inferior a cincuenta (50), se impondrá una pena de prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de ciento cincuenta (150) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los hidrocarburos o sus derivados objeto del delito. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los cincuenta (50) galones, incurrirá en pena de prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los hidrocarburos o sus derivados objeto del delito. Si la conducta descrita en el inciso lo recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los ochenta (80) galones, incurrirá en pena de prisión de diez (10) a catorce (14) años, y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de las mercancías. Si la conducta descrita en el inciso primero, recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los mil (1.000) galones, incurrirá en pena de doce (12) a dieciséis (16) años, y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de las mercancías. No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del ET”.

⁸²⁹ “Art. 8° **Fraude Aduanero.** Modifíquese el art. 321 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 321. Fraude Aduanero. El que por cualquier medio suministre información falsa, la manipule u oculte cuando le sea requerida por la autoridad aduanera o cuando esté obligado a entregarla por mandato legal, con la finalidad de evadir total o parcialmente el pago de tributos, derechos o gravámenes aduaneros a los que esté obligado en Colombia, en cuantía superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes del valor real de la mercancía incurrirá en pena de prisión de ocho (8) a doce (12) años, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. **PARÁGRAFO.** Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará cuando el valor distinto de los tributos aduaneros declarados corresponda a error aritmético en la liquidación de tributos, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones administrativas establecidas en la ley”.

⁸³⁰ “Art. 9° **Favorecimiento de servidor público.** Modifíquese el artículo 322 del la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 322. Favorecimiento por servidor público. El servidor público que colabore, participe, embarque, desembarque, transporte, distribuya, almacene, oculte, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de mercancías del control de las autoridades aduaneras, o

Finalmente, lo propio ocurre con el favorecimiento del servidor público en la especialidad de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, con escalas progresivas de penas, dependiendo del número de galones objeto del delito, siendo posible imponer hasta dieciséis (16) años de prisión⁸³¹.

Es evidente que dado lo reciente de la norma, no es posible aún hallar pronunciamientos de la Corte frente a estos delitos con las penas aumentadas, no obstante, las líneas argumentativas conocidas hasta ahora guardarán, en lo fundamental, plena vigencia.

4. Análisis legal y constitucional del Capítulo vi) del título X del Código penal. Apoderamiento de hidrocarburos.

la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando el valor real de la mercancía involucrada sea inferior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años, inhabilitación de derechos y funciones públicas por el mismo tiempo de la pena de prisión impuesta, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero del objeto de la conducta. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor real supere los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de nueve (9) a trece (13) años, inhabilitación de derechos y funciones públicas por el mismo tiempo de la pena de prisión impuesta, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero del objeto de la conducta. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor real supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de once (11) a quince (15) años, inhabilitación de derechos y funciones públicas por el mismo tiempo de la pena de prisión impuesta, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero del objeto de la conducta. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este Código”.

⁸³¹ “Art. 10°. **Favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados.** Modifíquese el art. 322-1 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 322-1. Favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El servidor público que colabore, participe, embarque, desembarque, transporte, distribuya, almacene, oculte, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de hidrocarburos o sus derivados del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando la cantidad de los hidrocarburos o sus derivados sea inferior a los cincuenta (50) galones, incurrirá en prisión de cinco (5) a nueve (9) años, inhabilitación derechos y funciones públicas por el mismo tiempo de la pena de prisión impuesta, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero del objeto de la conducta. Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre una cantidad de hidrocarburos o sus derivados que supere los cincuenta (50) galones, se impondrá una pena de prisión de diez (10) a catorce (14) años, inhabilitación derechos y funciones públicas por el mismo tiempo de la pena de prisión impuesta, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero del objeto de la conducta. Si la conducta descrita en el primer inciso, recae sobre una cantidad de hidrocarburos o sus derivados que supere los quinientos (500) galones, se impondrá una pena de prisión de doce (12) a dieciséis (16) años, inhabilitación derechos y funciones públicas por el mismo tiempo de la pena de prisión impuesta, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero del objeto de la conducta. El monto de la multa no podrá superar el máximo de multa establecida en este Código”.

La referencia más lejana que se tiene sobre la tipificación del apoderamiento de hidrocarburos se remonta a la Ley 418 de 1997, por medio de la cual se consagraron algunos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictaron otras disposiciones; en su art. 96 se asignó a los jueces regionales (hoy especializados), la competencia para conocer el delito de hurto y los conexos cuando recayere sobre petróleo y sus derivados que fueren sustraídos ilícitamente de un oleoducto o gasoducto o de sus fuentes inmediatas de abastecimiento⁸³².

Posteriormente se profirió la Ley 782 del 23 de diciembre de 2002, por medio de la cual también se prorrogó la vigencia de la Ley 418 de 1997, en cuyo art. 96 se introdujo el tipo de apoderamiento de hidrocarburos, estableciendo una pena de seis (6) a diez (10) años de prisión y una multa de mil (1.000) a ocho mil (8.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, asignando la competencia de tal delito a la justicia especializada⁸³³.

Este artículo fue demandado ante la Corte Constitucional, tribunal que en su examen ofreció, principalmente, dos conclusiones, a efectos de declarar su exequibilidad; por una parte, explicó que técnicamente no es posible aducir que tal delito sea especial por cuanto no comporta la infracción de ningún deber por parte del actor; de otra parte, y atendiendo a que tal norma se expidió bajo la égida del desarrollo del conflicto armado, en la censura se solicitó a la Corte que se cualificara el tipo exigiendo en la autoría que se trate de miembros de grupos armados ilegales, al punto explicó la Corte que tal pedimento comportaría serios inconvenientes de índole dogmático ante situaciones en que terceros no pertenecientes a las fuerzas irregulares cometieren el delito.

En el mismo sentido, la Corte estimó que la norma demandada no se vulneraba el principio de igualdad ni irrespetaba criterios de proporcionalidad por cuanto: i) es un delito autónomo que lesiona un bien jurídico determinado por la ley; ii) la pena es acorde con su carácter pluriofensivo; iii) el destinatario de la conminación penal es cualquier persona; iv) establece una causal de atenuación basada en la cuantía, y v) introduce un agravante cuando es un servidor público quien comete el delito⁸³⁴.

⁸³² Dado que se trató de una ley que suministraba herramientas para acercamientos con grupos armados en la búsqueda de la paz, tuvo una vigencia inicial de dos (2) años, misma que después fue prorrogada mediante Ley 548 de 1999.

⁸³³ El texto del art. 96 de la Ley 782 de 2002 fue el siguiente: “*Artículo 96. El que se apodere de hidrocarburos o sus derivados, cuando sean transportados a través de un oleoducto, gasoducto, naftaducto o poliducto, o se encuentren almacenados en fuentes inmediatas de abastecimiento o plantas de bombeo, incurrirá en prisión de seis (6) a diez (10) años y multa de mil (1.000) a ocho mil (8.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena será de prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de cien (100) a quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando el valor del apoderamiento, no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando la conducta sea realizada por servidor público. La competencia del presente delito corresponde a los Jueces de Circuito Especializados*”.

⁸³⁴ M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-923 del 06 de septiembre de 2005; también puede consultarse, de la misma Corporación, M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-149 del 25 de febrero de 2003, que declaró inexecutable el decreto 2748 de 2002, por el cual se expidieron

Posteriormente vendría la Ley 1028 del 12 de junio de 2006, actualmente vigente, por medio de la cual se adicionó un capítulo (VI) al título X del Código Penal, el cual se compone de cinco artículos así: i) apoderamiento de hidrocarburos con una pena de prisión de ocho (8) a quince (15) años⁸³⁵; ii) apoderamiento o alteración de sistemas de identificación con una pena de cinco (5) a doce (12) años⁸³⁶; iii) receptación, referida a los arts. 327A y 327B, con una pena de seis (6) a doce (12) años, superando el quantum punitivo del delito básico de receptación (447) que es de cuatro (4) a doce (12) años de prisión⁸³⁷; iv) destinación ilegal de combustibles, con una pena de seis (6) a doce (12) años⁸³⁸ y, finalmente, v) una circunstancia genérica de agravación cuando alguno de los delitos cometidos en este capítulo VI del título X, se cometa por servidor público, persona que ejerza funciones públicas o integrantes de grupos armados al margen de la ley⁸³⁹.

normas en materia procesal penal, específicamente en la exigencia de imponer detención preventiva a quienes cometieren el delito de hurto de hidrocarburos prohibiendo al paso la concesión de la detención domiciliaria.

⁸³⁵ “Art. 327A. **Apoderamiento de hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan.** El que se apodere de hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan debidamente reglamentados, cuando sean transportados a través de un oleoducto, gasoducto, poliducto o a través de cualquier otro medio, o cuando se encuentren almacenados en fuentes inmediatas de abastecimiento o plantas de bombeo, incurrirá en prisión de ocho (8) a quince (15) años y multa de mil trescientos (1.300) a doce mil (12.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes. En las mismas penas incurrirá el que mezcle ilícitamente hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan. Cuando el apoderamiento se cometiere en volúmenes que no exceda de veinte (20) galones o 65 metros cúbicos (m³) de gas, la pena será de prisión de tres (3) a ocho (8) años y multa de doscientos (200) a setecientos (700) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸³⁶ “Artículo 327B. **Apoderamiento o alteración de sistemas de identificación.** El que se apodere o altere sistemas o mecanismos legalmente autorizados para la identificación de la procedencia de los hidrocarburos, sus derivados, los biocombustibles o mezclas que los contengan, tales como equipos, sustancias, marcadores, detectores o reveladores, incurrirá en prisión de cinco (5) a doce (12) años y multa de setecientos (700) a seis mil (6.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸³⁷ “Artículo 327C. **Receptación.** El que sin haber tomado parte en la ejecución de las conductas punibles descritas en los artículos 327A y 327B adquiriera, transporte, almacene, conserve, tenga en su poder, venda, ofrezca, financie, suministre o comercialice a cualquier título hidrocarburos, sus derivados, biocombustibles o mezclas que los contengan debidamente reglamentadas o sistemas de identificación legalmente autorizados, cuando tales bienes provengan de la ejecución de alguno de estos delitos, incurrirá en prisión de seis (6) a doce (12) años y multa de mil (1.000) a seis mil (6.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma pena incurrirá el que destine mueble o inmueble o autorice o tolere en ellos tal destinación o realice cualquier actividad que facilite la comisión de las conductas mencionadas en el inciso anterior”.

⁸³⁸ “Artículo 327D. **Destinación ilegal de combustibles.** El que sin autorización legal venda, ofrezca, distribuya o comercialice a cualquier título combustibles líquidos amparados mediante el artículo 1° de la Ley 681 de 2001 o las normas que lo modifiquen, aclaren o adicionen, incurrirá en prisión de seis (6) a doce (12) años y multa de mil (1.000) a seis mil (6.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma pena incurrirá el que con incumplimiento de la normatividad existente, adquiriera, transporte, almacene, conserve o tenga en su poder combustibles líquidos derivados del petróleo con destino a zonas de frontera”.

⁸³⁹ “Artículo 327E. **Circunstancia genérica de agravación.** Cuando alguno de los delitos previstos en este capítulo se cometiere por servidor público, persona que ejerza funciones públicas o integrantes de grupos armados organizados al margen de la ley, las penas respectivas se aumentarán en una tercera parte a la mitad”.

Esta normatividad, contrario a lo que podría pensarse, no ha tenido pronunciamientos jurisprudenciales relevantes en la jurisdicción ordinaria, a pesar de que el hurto y la comercialización ilegal de combustibles es un flagelo constante; sólo dos providencias se destacan, por una parte, una que tuvo que ver con algunas personas que compraban crudo hurtado de la estatal Ecopetrol, por cuyos hechos fueron acusados por el delito de apoderamiento de hidrocarburos y condenados por receptación, el principal reproche fue la consonancia entre acusación y fallo pero no se profundizó en el tema puntual de los alcances de los delitos⁸⁴⁰; la segunda fue la definición de un conflicto de competencia⁸⁴¹.

Finalmente, la Ley 1709 del 20 de enero de 2014, por medio de la cual se reformaron algunas disposiciones del Código Penitenciario y Carcelario y del Código Penal, en punto a la concesión de beneficios y subrogados penales, excluyó al delito de apoderamiento e hidrocarburos, por lo que quien cometa este delito no se hará acreedor ni a la suspensión condicional de la ejecución de la pena ni a la prisión domiciliaria.

5. Ejercicio ilícito de la actividad monopolística, exportación o importación ficticia, aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, evasión fiscal; Capítulo i) del título X del Código Penal.

Del capítulo i) del título X, como se indicó en la parte introductoria del presente escrito, importa llamar la atención de cuatro delitos que son ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico, exportación ficticia, aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado y evasión fiscal.

5.1. Ejercicio ilícito de la actividad monopolística de arbitrio rentístico, análisis normativo y constitucional.

En el capítulo I se analizó en detalle, a partir de los postulados constitucionales, la figura de los monopolios rentísticos, dejándose claro que su instauración tiene como uno de sus fines principales asegurar una fuente de ingresos, dada la explotación exclusiva de determinadas actividades, cuyos ingresos tienen una destinación específica⁸⁴².

El ejercicio ilícito de la actividad monopolística de arbitrio rentístico como delito nació mediante Ley 57 de 1993, misma que tuvo como propósito único adicionar el Código Penal tipificando esta conducta; tal ley fue objeto de demanda y consecuente control por

⁸⁴⁰ CSJ, SP, M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia 39851 del 14 de noviembre de 2012.

⁸⁴¹ CSJ, SP, M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto 39446 del 24 de julio de 2012.

⁸⁴² *Supra* cap. I, §II, 3.4.9.

parte de la Corte Constitucional, en la que la se señalaron aspectos que a continuación se comentan⁸⁴³.

Inicialmente se indicaron algunos planteamientos sobre la finalidad del interés público y social que debe atender la ley en el establecimiento de cualquier monopolio, así como la destinación preferente de las rentas obtenidas ya sea en el área de suerte y azar o en el de licores, a efectos de justificar el respaldo constitucional que este tipo de restricciones a la libre competencia implica; en el punto específico del delito precisó que, de acuerdo con los cargos formulados en la demanda, se trata de un tipo penal en blanco, cuya remisión corresponde a precisamente a la ley de que trata el art. 336 constitucional⁸⁴⁴.

Ha de advertirse que al momento de proferirse esta sentencia, año 1994, no existía una ley que regulara de forma detallada el régimen de los monopolios rentísticos, de ahí que en el control constitucional se hubiese aludido solamente al texto superior (art. 336) que aludía a una ley que debía proferirse; no obstante, actualmente ya se encuentra vigente la Ley 643 del 16 de enero de 2001, por medio de la cual se fijó el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar⁸⁴⁵.

De la misma manera, dentro de la parte considerativa de esta sentencia, se hizo especial alusión a la exposición de motivos que se tuvo en cuenta en el trámite legislativo, de donde se destaca la razón de ser de su inclusión dentro de los delitos que tutelan el bien jurídico orden económico, su estrecha vinculación con el erario y su también afectación al orden social, recuérdese lo pertinente:

*“Por otra parte, resulta obvio que los ilícitos así tipificados se incorporen al capítulo que comprende a los delitos contra el orden económico y social, **pues el bien jurídico protegido es el tesoro público, las rentas del erario, los recursos económicos que este capta, el cual, por causa de la comisión de las infracciones analizadas se ve defraudado y disminuido.** Mas no son exclusivamente las finanzas públicas las que se afectan con la ocurrencia de tales conductas, sino también el orden social, dado que es la colectividad en su conjunto la que deja de percibir los beneficios que reporta la captación de ingresos con destino a los servicios de educación, salud y obras de asistencia pública, pues cuando se omite realizar las transferencias legales o se ejerce ilícitamente una actividad establecida como arbitrio rentístico, se está impidiendo la debida aplicación del gasto*

⁸⁴³ El texto original de la Ley 57 de 1993 fue el siguiente: “Art. 241 A: Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico. El que de cualquier manera o valiéndose de cualquier medio ejerza una actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico, sin sujeción a las normas que la regulan incurrirá en pena de prisión de tres (3) a cinco (5) años y el pago de una multa de diez (10) a cien (100) salarios mínimos legales. “La pena se aumentará en una tercera parte cuando este delito fuere cometido por el particular que sea concesionario, representante legal o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, y hasta la mitad, si quien cometiere el hecho punible fuere un servidor público de cualquier entidad titular de un monopolio de arbitrio rentístico o cuyo objeto sea la explotación o administración de éste”

⁸⁴⁴ C-313/1994 sent. cit.

⁸⁴⁵ En detalle sobre Ley 643 de 2001, *supra* cap. I, §II, 3.4.9.1.

*social y se atenta contra la comunidad destinataria de los servicios que por mandato constitucional debe prestar el Estado*⁸⁴⁶. (Énfasis ajeno al texto original).

Posteriormente vendría la Ley 599 de 2000, cuyas variaciones fundamentales se refieren a precisar que la conducta se comete cuando se ejerza una actividad establecida como monopolio rentístico, sin autorización, permiso o contrato, o utilizando elementos o modalidades de juego no oficiales; y al incremento de la pena de multa que subió diez (10) veces en su mínimo y cuatro (4) veces en su máximo⁸⁴⁷.

Ulteriormente la Ley 1142 de 2007, por medio de la cual se adoptaron medidas para la prevención y represión de la actividad delictiva de especial impacto para la convivencia y seguridad ciudadana, en su art. 35 modificó el inciso primero del artículo 312, en el sentido único de aumentar la pena para establecerla de cuatro (4) a ocho (8) años de prisión y multa de quinientos (500) a mil (1000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

El texto actualmente vigente consagra la reforma introducida mediante art. 18 de la Ley 1393 del 12 de julio de 2000, por medio del cual se definieron rentas de destinación específica para la salud, se adoptaron medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionaron recursos al interior del sistema de salud y se dictaron otras disposiciones, normatividad que aumentó la pena de prisión para establecerla entre seis (6) y ocho (8) años. En definitiva, la redacción actual del delito de ejercicio ilícito de actividad monopolística es el siguiente:

"Artículo 312. Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico. El que de cualquier manera o valiéndose de cualquier medio ejerza una actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico, sin la respectiva autorización, permiso o contrato, o utilice elementos o modalidades de juego no oficiales, incurrirá en prisión de seis (6) a ocho (8) años y multa de quinientos (500) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará en una tercera parte cuando la conducta fuere cometida por el particular que sea concesionario representante legal o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico y hasta la mitad,

⁸⁴⁶ La cita de la sentencia es la siguiente: "Gaceta del Congreso No. 165 pág. 25".

⁸⁴⁷ El texto de la Ley 599 de 2000 fue el siguiente: "Art. 312. Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico. El que de cualquier manera o valiéndose de cualquier medio ejerza una actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico, sin la respectiva autorización, permiso o contrato, o utilice elementos o modalidades de juego no oficiales, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de cien (100) a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará en una tercera parte cuando la conducta fuere cometida por el particular que sea concesionario, representante legal o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, y hasta la mitad, cuando lo fuere por un servidor público de cualquier entidad titular de un monopolio de arbitrio rentístico o cuyo objeto sea la explotación o administración de éste".

*cuando lo fuere por un servidor público de cualquier entidad titular de un monopolio de arbitrio rentístico o cuyo objeto sea la explotación o administración de este*⁸⁴⁸.

En lo que tiene que ver con la jurisprudencia de la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia, insístase inicialmente en los muy pocos pronunciamientos que se han dictado sobre el particular, de cuyo barrido vale la pena extraer los siguientes muy breves comentarios.

En primer lugar, se ha enfatizado en el bien jurídico tutelado, precisando que tal conducta además de afectar las rentas públicas termina por afectar el orden económico; en segundo lugar, que se trata de un tipo penal en blanco y que en lo relacionado con la modalidad “cualquier manera o de cualquier medio”, se reafirma que se está frente a un tipo penal abierto, ya que no se requiere de circunstancias específicas para su comisión, pues basta con que el agente incurriere de cualquier medio a la actividad catalogada como monopolio rentístico⁸⁴⁹.

5.2. Exportación o importación ficticia, análisis legal y constitucional.

La redacción actual de este artículo es la siguiente:

“Art. 310.- Exportación o importación ficticia. 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) meses 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”

Al resolverse una solicitud de extradición por parte del Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela, la Corte expuso las consideraciones de rigor sobre el examen formal que de tal petición debe hacerse; amerita llamarse la atención que el ciudadano pedido en extradición fue requerido por cuatro delitos al amparo de la legislación venezolana que fueron: i) legitimación de capitales, ii) delito de asociación, iii) contrabando y iv) obtención de divisas a través de medios fraudulentos.

⁸⁴⁸ Merece precisarse que el incremento de penas de la Ley 1393 había sido introducido mediante el art. 26 del decreto 130 de 2010, por medio del cual se dictaron disposiciones sobre el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, en desarrollo del decreto 4975 del 23 de diciembre de 2009, que declaró un Estado de Emergencia Social; no obstante, tanto el decreto 4975 de 2009 como el 130 de 2010 fueron declarados inexecutable, el primero mediante C-252/2010 sent. cit. y el segundo mediante la sentencia C-332/2010 sent. cit.

⁸⁴⁹ CSJ, SP, M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 08 de octubre de 2001, rad. 15793; en esta misma sentencia se descarta que el delito de ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico comprenda todas aquellas conductas desplegadas con miras a confundir al consumidor del producto.

Al analizarse el requisito de la doble incriminación en las legislaciones tanto del Estado requirente como en la del requerido, los tres primeros delitos no presentaron inconveniente alguno, pues se corresponden, en su orden, con el blanqueo de capitales, el concierto para delinquir y el contrabando; no obstante, en lo relacionado con el cuarto delito, estimó la Corte, mayoritariamente, su equivalencia con el delito de exportación o importación ficticia⁸⁵⁰.

Tal determinación tuvo un salvamento de voto, en el que se manifestó expresa inconformidad por esa equiparación pues, básicamente, en criterio del disidente, quien comete la exportación ficticia del Código Penal colombiano pretende obtener exenciones y/o estímulos tributarios, más no una consecución directa de divisas⁸⁵¹.

5.3. Aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, análisis legal y constitucional.

La redacción actual de este artículo es la siguiente:

“Art. 311.- Aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado. El que con destino a actividades fomentadas por el Estado obtenga crédito oficialmente regulado y no le dé la aplicación a que está destinado, incurrirá en prisión de dieciséis (16) meses a cincuenta y cuatro (54) meses.”

La única reseña jurisprudencial que logró hallarse relacionada con este delito, se remonta al análisis de constitucionalidad que en el año 1981 hizo la Corte Suprema de Justicia, en ese entonces encargada de adelantar tal control, en la que de manera breve analizó el art. 241 del Decreto Ley 100 de 1980, cuyo texto era el siguiente:

“Aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado. El que con destino a actividad industrial o agropecuaria obtenga crédito oficialmente regulado y no le dé finalmente la aplicación a que está destinado, incurrirá en arresto de seis (6) meses a tres (3) años y multa de cinco mil a un millón de pesos”

La similitud con el texto actual es más que evidente, razón por la cual las apreciaciones expuestas en aquella providencia conservan plena vigencia; lo primero que planteó la Corte es que la norma acusada contiene un elemento doloso en la locución “aplicación fraudulenta” del crédito oficialmente regulado sin el cual el delito no se configuraría.

⁸⁵⁰ El texto de la disposición venezolana es la siguiente: **“Obtención de Divisas a través de medios fraudulentos.** *Quien obtenga divisas, mediante engaño, alegando causa falsa o valiéndose de cualquier otro medio fraudulento, será penado de tres a siete años de prisión y multa del doble al equivalente en bolívares del monto de la respectiva operación cambiaria, además de la venta o del reintegro de las divisas al Banco Central de Venezuela. Si el engaño, la causa falsa o el medio fraudulento que se empleare, son descubiertos antes de la obtención de las divisas, la pena se rebajará conforme a las disposiciones del Código Penal”.*

⁸⁵¹ Sobre análisis doctrinal del delito, consúltese: HERNÁNDEZ QUINTERO (...) *“De los delitos económicos (...)”*; ob. cit. pp. 317 y ss.

Circunstancia que es la que conlleva a que tal conducta no se encuadrara en el acápite de los delitos contra el patrimonio económico, pues logra una afectación a un bien jurídico de más grande envergadura como es el orden económico.

Precisó igualmente que el crédito debe ser oficial, “abastecido con dineros públicos, o privados, pero en todo caso con regulación estatal” y que en manera alguna el propósito es punir deudas no satisfechas, pues podría darse el caso de un crédito que se pague puntualmente pero que hubiese sido otorgado por medio fraudulento⁸⁵².

5.4. Evasión fiscal, análisis legal y constitucional.

A pesar de lo llamativo del nombre de este delito, que pareciera incluir cualquier defraudación a la Hacienda Pública, lo cierto es que su campo de aplicación es muy limitado pues sólo opera frente al incumplimiento en la entrega de las rentas monopolísticas o cuando no se declaren total o parcialmente los ingresos percibidos en ejercicio del monopolio rentístico.

Este artículo fue introducido en el Código Penal del año 2000, que estableció una pena de dos (2) a seis (6) años de prisión y una multa de hasta cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes; dicho artículo sería modificado en pena de prisión por el art. 14 de la Ley 890 de 2004 y por el art. 21 de la Ley 1474 de 2011, y en el tema de ajuste de valores a UVT por el art. 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto actual es el siguiente:

“Art. 313. Evasión fiscal. El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de cinco (5) a diez (10) años y multa de hasta 1.020.000 UVT. En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos, en el ejercicio del mismo, ante la autoridad competente.”

A efectos de lograr la mejor comprensión de este artículo debe confrontarse el alcance de los monopolios rentísticos expuesto en el capítulo anterior, sin dejar de lado que el fundamento de este delito es de raigambre constitucional, pues la Carta política en su art. 336 precisó:

“La evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley”⁸⁵³.

⁸⁵² CSJ, Sala Constitucional, M. P. ÓSCAR SALAZAR CHÁVES, sentencia del 26 de mayo de 1981, expediente 851.

⁸⁵³ Sobre monopolios rentísticos en detalle desde una óptica constitucional, *supra* cap. I, §II, 3.4.9.

Merece aclararse que frente a este delito no se halló pronunciamiento alguno en la justicia ordinaria.

Sección IV. Delitos contra el patrimonio económico

1. Introducción

Desde los primigenios estatutos penales de la República de Colombia, la preocupación del órgano legislativo por la protección del bien jurídico denominado patrimonio económico ha sido una constante que en la actualidad se mantiene con innegable firmeza; no se pretende en estas líneas exponer un tratado de los delitos que tutelan tal bien jurídico, de ahí que no se profundizará en los muchos aspectos que podrían tratarse al abocarse su estudio, simplemente se hará breve alusión a los exclusivos ámbitos que puedan guardar relación con el patrimonio público, situación que permite anticipar, desde ya, que tal arista no goza de fecundo análisis por parte de la doctrina ni de fértil desarrollo en la jurisprudencia, razón por la cual, tales limitantes estarán latentes en el estudio del presente acápite. Por ello, de manera tangencial procede a exponerse una sucinta mención al desarrollo que han tenido estas conductas en los últimos tres Códigos Penales y, de manera paralela, se aludirá a la doctrina y jurisprudencia relacionada cuando a ello hubiere lugar⁸⁵⁴.

2. Código Penal de 1936

El Código Penal de 1936 en su título XVI reguló los “delitos contra la propiedad” a lo largo de seis capítulos, así: capítulo I “Del hurto”, capítulo II “Del robo”, capítulo III “De la extorsión y del chantaje”, capítulo IV “De la estafa”, capítulo V “del abuso de confianza y otras defraudaciones y capítulo VI “disposiciones comunes a los capítulos anteriores”.

Llama la atención que en la inmensa mayoría del articulado refiere al patrimonio privado y sólo dos disposiciones, de manera insular, aluden al patrimonio público; la primera es el art. 427, ubicado dentro del capítulo V, como agravante de lo que sería el delito de daño en bien ajeno (art. 426), que rezaba:

⁸⁵⁴ A efectos de profundizar en el análisis amplio de los delitos contra el patrimonio económico conforme al Código del año 2000, puede consultarse: PABÓN PARRA, Pedro Alfonso; “*Delitos contra el patrimonio económico*”; Ediciones Doctrina y Ley; Bogotá, 2002. Dentro de los distintos delitos que se analizan, vale la pena destacar, principalmente, el de hurto (pp. 41 y ss.), estafa (pp. 199 y ss.) y abuso de confianza (pp. 293 y ss.).

*“La pena será de dos meses a tres años de arresto, si el delito se cometiere en cualquiera de las siguientes circunstancias: (...) En archivos, bibliotecas, museos, puentes, caminos u otros bienes de uso público, o tumbas, monumentos u objetos de arte colocados en sitios públicos”*⁸⁵⁵.

Una segunda disposición es el art. 428 que consagró la siguiente conducta: *“El que intencionalmente y por cualquier medio destruyere, inutilizare o dañare una cosa de utilidad social que sea de su propiedad o de cualquier otro modo estorbare el cumplimiento de los deberes legales impuestos en servicio de la economía nacional, incurrirá en arresto de quince (15) días a seis (6) meses y en multa de cinco (5) a quinientos (500) pesos”*.

La doctrina autorizada de la época, expuso algunas apreciaciones sobre el bien jurídico tutelado, indicando que era tanto el patrimonio público como el privado, y que procedía frente a cosas corporales y a producciones de la inteligencia como libros, planos u óleos, y que resultaba más apropiado, por ser más omnicompreensivo, referirse a patrimonio y no a propiedad; en cuanto a los preceptos recién referidos presentó conciso análisis indicando, frente al primero, que los archivos, bibliotecas y demás lugares mencionados en la norma son los de uso público, que si bien las tumbas no tienen tal carácter, fueron allí citadas por la necesaria protección a las cosas situadas en lugares de libre concurrencia; precisó adicionalmente, que dentro de tal precepto habría de incluirse el daño en las vías férreas⁸⁵⁶.

En cuanto al segundo artículo, indicó que se introduce una tutela a la economía nacional, que si bien puede referirse a bienes de propiedad privada en determinadas circunstancias pueden prestar un servicio común, por lo que pueden ser objeto de protección de este delito, finaliza indicando que éste es el único punible que guarda relación con el artículo 30 de la Constitución vigente en ese entonces, que declaraba la función pública o social de la propiedad⁸⁵⁷.

3. Código Penal de 1980

El título XIV del Decreto Ley 100 de 1980 se denominó “Delitos contra el patrimonio económico”, el cual se dividió en nueve capítulos así: primero “Del Hurto”, segundo “De la extorsión”, tercero “De la estafa”, cuarto “Fraude mediante cheque”, quinto “Del abuso de confianza”, sexto “De las defraudaciones”, séptimo “De la usurpación”, octavo “Del daño”, noveno “Disposiciones comunes a los capítulos anteriores”.

⁸⁵⁵ El art. 426 que correspondería al delito de daño en bien ajeno indicaba: *“El que destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe una cosa mueble o inmueble, o un animal ajenos, siempre que el delito no constituya otro delito de mayor gravedad, incurrirá en arresto de un mes a un año y multa de diez (10) a quinientos (500) pesos”*.

⁸⁵⁶ PÉREZ, Luis Carlos, *“Manual de Derecho Penal partes general y especial”*, quinta edición, Ed. Temis, Bogotá, 1976; pp. 522 y 564.

⁸⁵⁷ *Ibidem* pág. 564.

De tal listado normativo resulta oportuno subrayar las siguientes normas que guardan relación con bienes públicos: i) agravante del hurto, en el art. 351 se indicaba que la pena del tipo de hurto simple se aumentaría de una sexta (1/6) parte a la mitad (1/2), si el hecho se cometiere:

*“(...) 7º) Sobre objeto **expuesto a la confianza pública** por necesidad, costumbre o destinación (...) 11º) Sobre efectos y armas destinados a la seguridad y defensa nacionales”.* (Énfasis ajeno al texto original).

ii) Art. 366 sobre usurpación de aguas, que tiene la siguiente redacción: *“El que con el fin de conseguir para sí o para otro un provecho ilícito en perjuicio de tercero, desvíe el curso de **aguas públicas** o privadas, o impida que corran por su cauce, o las utilice en mayor cantidad de la debida, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años y multa de mil (1.000) a veinte mil (20.000) pesos”.* (Énfasis ajeno al texto original).

iii) Art. 367 A, adicionado por la Ley 308 de 1996, por medio de la cual se modificó parcialmente el artículo 367 del Código Penal y se tipificó la conducta delictiva del urbanizador ilegal, cuyo texto se transcribe:

*“El que adelante, desarrolle, promueva, patrocine, induzca, financie, facilite, tolere, colabore o permita la división, parcelación de inmuebles, o su construcción sin el lleno de los requisitos de ley, incurrirá por este solo hecho en prisión de tres (3) a siete (7) años y en multa de doscientos (200) a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales vigentes. La pena señalada anteriormente se aumentará hasta en la mitad cuando la parcelación, urbanización o construcción de viviendas se efectúen en **terrenos o zonas de preservación, urbanización ambiental y ecológica, de reserva para la construcción de obras públicas, en zonas de contaminación ambiental, de alto riesgo o en zonas rurales (...)**”.* (Énfasis ajeno al texto original).

iv) Circunstancias de agravación punitiva del delito de daño en bien ajeno. Se establece un aumento de pena hasta en una tercera parte (art. 371) cuando el hecho descrito en la conducta se cometiere:

*“(...) 4º. Sobre objetos de interés científico, histórico, asistencial, educativo, cultural o artístico, como laboratorio, archivo, biblioteca, museo, monumento, **o sobre bien de uso público o de utilidad social**”.* (Énfasis ajeno al texto original).

v) Dentro de las disposiciones comunes a todos los delitos patrimoniales, se estableció un aumento de una tercera parte a la mitad de la pena, cuando el hecho se cometa “Sobre bienes del Estado” (art. 372 – 2º)⁸⁵⁸.

⁸⁵⁸ Si bien éste aparte fue demandado, la C. Const. se declaró inhibida, M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-842 del 27 de octubre de 2010.

4. Ley 599 de 2000, estado actual.

Como agravantes del delito de **hurto**, por lo que se aumentan las penas del delito de hurto simple o calificado de la mitad (1/2) a las tres cuartas (3/4) partes, se identifican en el artículo 241 los siguientes numerales:

“(...) 12. Sobre efectos y armas destinados a la seguridad y defensa nacionales (...) 13. Sobre bienes que conforman el patrimonio cultural de la Nación. 14. Sobre petróleo o sus derivados cuando se sustraigan de un oleoducto, gasoducto, poliducto o fuentes inmediatas de abastecimiento”⁸⁵⁹.

Aquí debe advertirse la similitud entre el delito agravado por el numeral 14 y el tipo de apoderamiento de hidrocarburos estudiado líneas atrás, pues la apropiación indebida de un hidrocarburo tan importante como el petróleo, podría presentar un concurso aparente entre las dos normas⁸⁶⁰.

En el delito de **estafa**, el art. 247 precisa que se impondrá una pena de entre sesenta y cuatro (64) y ciento cuarenta y cuatro (144) meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias de agravación:

“(...) 5. La conducta esté relacionada con bienes pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la totalidad o la mayor parte, o recibidos a cualquier título de este. 6. La conducta tenga relación con el sistema general de seguridad social integral”⁸⁶¹⁻⁸⁶².

⁸⁵⁹ La redacción actual del delito de hurto es la siguiente: “Art. 239.- Hurto. El que se apodere de una cosa mueble ajena, con el propósito de obtener provecho para sí o para otro, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) meses a ciento ocho (108) meses. La pena será de prisión de dieciséis (16) meses a treinta y seis (36) meses cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁶⁰ El delito de apoderamiento de hidrocarburos fue tratado en detalle, *supra* cap. II §III, 4.

⁸⁶¹ La redacción actual del tipo básico de estafa es “art. 246.- Estafa. 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) meses a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis a mil quinientos (1500) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma pena incurrirá el que en lotería, rifa o juego, obtenga para sí o para otros, valiéndose de cualquier medio fraudulento para asegurar un determinado resultado. La pena será de prisión de dieciséis (16) meses a treinta y seis (36) meses y multa hasta de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁶² Cabe indicar que este numeral, adicionado por el art. 15 de la Ley 1474 del 12 de julio de 2011, por medio de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción, repitió la disposición creada mediante decreto 126 del 21 de enero de 2010, dictado al amparo de la declaratoria de emergencia social ordenada por el decreto 4975 del 23 de diciembre de 2009; los dos decretos fueron declarados inexecutable, el primero mediante sentencia C-252/2010 sent. cit., y el segundo mediante sentencia, M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-302 del 28 de abril de 2010.

En el tipo de **abuso de confianza**, el artículo 250 consagra que el delito será calificado, con una pena a imponer de entre cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa de cuarenta (40) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes si la conducta se cometiere:

“(…) 3. Sobre bienes pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la totalidad o la mayor parte, o recibidos a cualquier título de éste”⁸⁶³.

Una de las novedades del Código Penal de 2000, fue la introducción del delito de **defraudación de fluidos**, en cuyo art. 256 tipifica la apropiación de energía eléctrica, agua, gas natural, o señal de telecomunicaciones⁸⁶⁴⁻⁸⁶⁵.

El art. 262, con una redacción mucho más amplia a la establecida en el Decreto ley 100 de 1980, consagró el delito de **usurpación de aguas**, con la siguiente redacción:

*“Art. 262.- Usurpación de aguas. El que con el fin de conseguir para sí o para otro un provecho ilícito y en perjuicio de tercero, desvíe el curso de las **aguas públicas** o privadas, o impida que corran por su cauce, o las utilice en mayor cantidad de la debida, o se apropie de terrenos de lagunas, ojos de agua, **aguas subterráneas** y demás fuentes hídricas, incurrirá en prisión de dieciséis (16) meses a cincuenta y cuatro (54) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.*

El delito de **daño en bien ajeno** establece una circunstancia de agravación que aumenta hasta en una tercera parte la pena del delito, en la siguiente circunstancia:

*“(…) 4. Sobre objetos de interés científico, histórico, asistencial, educativo, cultural, artístico, **sobre bien de uso público, de utilidad social, o sobre bienes que conformen el patrimonio cultural de la Nación**”⁸⁶⁶.*

⁸⁶³ La redacción actual del delito de abuso de confianza es la siguiente: “art. 249.- El que se apropie en provecho suyo o de un tercero, de cosa mueble ajena, que se le haya confiado o entregado por un título no traslativo de dominio, incurrirá en prisión de dieciséis (16) meses a setenta y dos (72) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si no hubiere apropiación sino uso indebido de la cosa con perjuicio de tercero, la pena se reducirá en la mitad”.

⁸⁶⁴ La redacción actual del delito de defraudación de fluidos es la siguiente: “art. 256.- Defraudación de fluidos. El que mediante cualquier mecanismo clandestino o alterando los sistemas de control o aparatos contadores, se apropie de energía eléctrica, agua, gas natural, o señal de telecomunicaciones, en perjuicio ajeno, incurrirá en prisión de dieciséis (16) meses a setenta y dos (72) meses y en multa de uno punto treinta y tres (1.33) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁶⁵ Sobre bien jurídico tutelado por este delito, indicando que adicionalmente a proteger el patrimonio de las empresas privadas o estatales que prestan los servicios, tutela adicionalmente la igualdad de acceso y el respeto por la protección de los servicios públicos; cfr., CRUZ BOLÍVAR, Leonardo; “El delito de defraudación de fluidos”; Universidad Externado de Colombia; Bogotá, 2007; pág. 21.

⁸⁶⁶ La redacción actual del tipo básico de daño en bien ajeno es la siguiente: “Art. 265.- Daño en bien ajeno. El que destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe bien ajeno, mueble o inmueble incurrirá en prisión de dieciséis (16) a noventa (90) meses y multa de seis punto sesenta y seis (6.66) a treinta y siete punto cinco (37.5) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la

Tal vez por carencia de técnica legislativa, bastante omnipresente a lo largo de los distintos compendios normativos colombianos, se incluyó en un acápite intitulado “*disposiciones comunes a los capítulos anteriores*”, refiriéndose evidentemente a la totalidad de los tipos que integran el capítulo de “delitos contra el patrimonio económico” la siguiente circunstancia de agravación:

“Art. 267.- Circunstancias de agravación. Las penas para los delitos descritos en los capítulos anteriores, se aumentarán de una tercera parte a la mitad, cuando la conducta se cometa: (...) 2. Sobre bienes del Estado”.

Finalmente, indíquese que mediante Ley 1675 de 2013, por medio de la cual se reglamentaron los arts. 63, 70 y 72 de la Constitución Política de Colombia en lo relativo al **patrimonio cultural sumergido**, se adicionó un acápite intitulado Delitos contra el patrimonio cultural sumergido con la siguiente redacción:

“Art. 269-1.- Delitos contra el patrimonio cultural sumergido. El que por cualquier medio o procedimiento, sin autorización de la autoridad competente, explore, intervenga, aproveche económicamente, destruya total o parcialmente bienes pertenecientes al patrimonio cultural sumergido, incurrirá en prisión de uno (1) a seis (6) años y multa de hasta mil doscientos (1200) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En iguales penas incurrirá quien por cualquier medio compre o venda los bienes que conforman el patrimonio cultural sumergido. PAR.- Cuando se incurra sucesivamente en cualquiera de los verbos rectores de este delito, la pena prevista se aumentará hasta en las tres cuartas partes”.

Pues bien, vista de esa forma la reseña normativa que precede, corresponde preliminarmente precisar, a efectos de evitar reiteraciones innecesarias, que los alcances de uso público, aguas públicas y patrimonio cultural, ya fueron tratados con el debido detalle en el capítulo anterior, razón por la cual la lectura de los preceptos transcritos y el alcance de los mismos no presenta complejidad alguna⁸⁶⁷.

Ahora bien, como se advirtió al inicio del presente apartado, la jurisprudencia sobre estos delitos patrimoniales, en el punto específico de escenarios relacionados con el patrimonio público, ha sido bastante escasa, circunstancia que en manera alguna impide que se haga un análisis de los pocos pronunciamientos que sobre el particular se halla en la Relatoría de la CSJ, por lo que a continuación se procede a exponer algunas líneas argumentativas.

conducta no constituya delito sancionado con pena mayor. La pena será de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses de prisión y multa de hasta diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando el monto del daño no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si se resarciere el daño ocasionado al ofendido o perjudicado antes de proferirse sentencia de primera o única instancia, habrá lugar al proferimiento de resolución inhibitoria, preclusión de la investigación o cesación de procedimiento”.

⁸⁶⁷ *supra* cap. I §I.

i) Inicialmente, en cuanto al delito de abuso de confianza, se tiene que cuenta con dos circunstancias agravantes cuando la conducta recae sobre bienes públicos, recuérdese que por una parte, el art. 250 señala que el delito será *calificado* cuando recaiga sobre bienes pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la totalidad o la mayor parte, o recibidos a cualquier título de éste, y, por otra parte, se halla la circunstancia general de agravación del capítulo que la hace procedente cuando alguna conducta recae “sobre bienes del Estado”.

Tal situación fue advertida por la Corte Suprema de Justicia, reconociéndose que, en efecto, esta conducta, bajo estos precisos parámetros no podría ser calificada y agravada al mismo tiempo, so pena de quebrantarse el principio de *ne bis in ídem*, debiéndose optar únicamente por la tipificación del calificado; la siguiente fue la conclusión:

“En efecto, aun cuando el artículo 267 del Código Penal (Ley 599 de 2000) contiene las circunstancias de agravación para todos los delitos contra el patrimonio económico tipificados en el Título VII, entre ellos el abuso de confianza calificado, previsto en el artículo 250 ibídem, no resulta adecuado admitir la existencia de un abuso de confianza calificado agravado cuando el punible recae sobre bienes del Estado, pues ello conllevaría a sancionar dos veces la misma conducta, contrariando en tal hipótesis la Constitución Política. Lo anterior significa que en el caso que se examina se procede por el delito de abuso de confianza calificado (...)⁸⁶⁸.

Tal argumentación, valga precisarse, será de pleno recibo con los demás delitos patrimoniales que se hallen bajo la misma condición, esto es, cuando el propio tipo exija en su estructuración la presencia de un bien público, como acaecería, a guisa de ejemplo, con la usurpación de aguas públicas; o cuando el delito tenga como agravante específico la afectación a tales bienes, verbigracia el daño en bien ajeno cuando recae sobre bienes de uso público, eventos en los cuales no debería aplicarse la circunstancia genérica de agravación.

ii) Es claro, como quedó visto en el aparte en el que se estudiaron los delitos contra la Administración Pública, que la conducta de peculado por extensión desapareció con la entrada en vigencia del Código Penal del 2000 y que, a partir de este momento, pasó a denominarse abuso de confianza calificado; en tal sentido, sobre este aspecto sí existe un

⁸⁶⁸ CSJ, SP, MM. PP. ÉDGAR LOMBANA TRUJILLO y JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 06 de mayo de 2004, rad. 18995. En esta misma sentencia y atendiendo a la inhabilidad constitucional sobre ilícitos que afectan el patrimonio estatal, concluyó su improcedencia por cuanto la conducta no fue cometida por un servidor público, recuérdese: “*Se estima oportuno advertir que los procesados NFVS, JBC y JCB participaron en la comisión de ilícitos que afectaron el patrimonio del Estado, pero actuando como ciudadanos particulares, sin vinculación con el servicio público, pues no eran ni empleados públicos, ni trabajadores oficiales. Debido a ello, no se aplica en su caso la inhabilidad intemporal para el desempeño de la función pública que establece el artículo 122 de la Constitución Política, y que prevé el artículo 21 del Código Penal (Ley 599 de 2000), pues ésta se reserva a los servidores públicos que hubiesen sido condenados por delitos que afecten el patrimonio del Estado; y no es factible hacerla extensiva a quienes no tengan esa calidad especial, por la imposibilidad jurídica de hacer analogía en mala parte*”

importante número de pronunciamientos que sobre el particular se han pronunciado, en distintos escenarios como sería el de los contratistas que no cumpliendo función pública, se apropian del dinero de los anticipos o en el caso de los empleadores que se apropian de los dineros de la seguridad social de sus trabajadores⁸⁶⁹⁻⁸⁷⁰⁻⁸⁷¹.

iii) La Corte también se ha pronunciado sobre las diferencias entre el peculado por apropiación y la estafa que se comete sobre bienes del Estado, en un caso en el que un policía que abusando de la función a él encomendada adjudicó algunas primas, y cuya estrategia defensiva en el proceso que se le adelantó fue argumentar que era una estafa y no un delito contra la Administración Pública, la Corte despachó desfavorablemente tales argumentos, señalando:

“Entonces, la facultad que se le otorgó a MM para que verificara y reconociera los valores que debían incluirse en la nómina, constituye ni más ni menos que la posibilidad de disponer de los recursos oficiales, siendo esa una circunstancia que precisamente permite diferenciar entre el peculado por apropiación y la estafa, porque en el mencionado atentado contra la administración pública el sujeto activo no tiene que determinar a otro mediante engaño para que le entregue una prestación patrimonial”⁸⁷².

iv) En lo que tiene que ver con el delito de estafa y su relación con las defraudaciones al IVA, dígase inicialmente que uno de los referentes de la defraudación a las arcas públicas en el ámbito internacional, es el relacionado con el conocido carrusel del IVA, que refiere fundamentalmente a la solicitud indebida de devoluciones, simulando gastos o pagos del referido impuesto para luego reclamar del Estado su reembolso o compensación; pues bien, lo primero que debe indicarse es que tal modalidad delictiva, si bien es bastante conocida en el plano mundial, no ha tenido tanto eco en el ámbito nacional, pues sólo aproximadamente en los últimos cinco años se han destapado graves escándalos de corrupción por esa línea.

⁸⁶⁹ Sobre peculado por extensión y abuso de confianza calificado *supra* cap. II, §II, §§II, 4.6.

⁸⁷⁰ En cuanto a la procedencia del abuso de confianza en contratista que no cumple función pública, recuérdese la siguiente cita: *“En efecto, si se considera que el anticipo forma parte del precio, como pago adelantado del mismo, ello conduciría a concluir que su valor entraría al patrimonio del contratista, saliendo entonces del de la institución contratante. En ese orden de ideas, las erogaciones que se efectuaran sobre ese valor se estarían realizando en nombre del contratista, sobre un bien que podría considerarse suyo, es decir **propio**, impidiendo la configuración del delito de hurto, que exige la ajenidad del objeto sobre el cual recae la acción de apoderamiento. Podría entenderse, de otra parte, que el anticipo vincula a las partes del contrato, constituyéndose como objeto proindiviso entre ellos, por lo cual, el apoderamiento indebido por uno de ellos, constituiría un **hurto entre condueños**, dado el hipotético carácter de **cosa común** de tales dineros. (...) Desde luego, un dinero que se entrega como anticipo con tantas condiciones, no convierte al contratista ni en dueño o condueño, sino en un mero tenedor del mismo”* Rad. 19562 sent. cit.

⁸⁷¹ En lo relacionado con el empleador que se apropia de dineros de la seguridad social de sus trabajadores, cfr. CSJ, SP, rad. 20075, sent. cit. y rad. 23982 sent. cit.

⁸⁷² CSJ, SP, rad. 42543 de 2013, sent. cit.; en esta sentencia se alude a otra providencia en la que supuestamente se abordan temas similares, en la siguiente cita: *“Sala de Casación Penal. Auto del 23 de mayo de 2012. Rdo. 26957”*, no obstante, consultado dicho radicado en la Relatoría de la Corte no coincidió con ningún pronunciamiento.

Como consecuencia de ello, muy pocos procesos han llegado al conocimiento de la Corte, al punto que del barrido en la Relatoría sólo se encontraron tres sentencias que guardan relación con tal modalidad delictiva pero que no la tratan en detalle; un primer pronunciamiento relata que por medio de la falsificación de algunas facturas se logró la devolución de IVA a un contratista que había construido algunas obras de interés social; dado que en este caso se acreditó la participación del servidor público de la entidad tributaria, se imputó peculado al funcionario y al contratista el mismo delito en condición de determinador. Básicamente el análisis fundamental de esta sentencia fue sobre el alcance de la figura de la compensación⁸⁷³.

En una segunda oportunidad, al resolverse un conflicto de competencias, se relataron algunos hechos relacionados con la solicitud de devolución de IVA utilizando documentación falsa, de cuya lectura es dable afirmar que para la Fiscalía tales hechos constituían fraude procesal y falsedad en documento privado, sin que se mencionare por ninguna parte alguna conducta relacionada con el patrimonio económico⁸⁷⁴.

Finalmente, en un tercer pronunciamiento, los hechos que se aludieron versaron sobre la simulación de actividades económicas de compra y bienes de productos con fines de exportación, que posteriormente serían la base para la solicitud indebida de devolución del IVA, lográndose mediante tal actividad la apropiación de millonarios recursos; tales hechos se tipificaron en cinco delitos que fueron concierto para delinquir, falsedad en documento privado, fraude procesal, estafa agravada y lavado de activos; no obstante, en esta providencia el único asunto que se trató de fondo fue la dosificación del delito de concierto para delinquir sin que se presentara motivación alguna relacionada con la defraudación estatal⁸⁷⁵.

v) Finalmente se hallan algunas normas que fueron derogadas pero que en su momento abordaron temas relacionados con algunas de las manifestaciones del patrimonio público, al respecto se tiene la reglamentación dictada mediante decreto 1900 del 23 de agosto de 2002, por el cual se adoptaron medidas en materia penal y procesal penal contra las organizaciones delincuenciales y se dictaron otras disposiciones, en virtud de estado de excepción decretado por el Gobierno Nacional mediante decreto 1837 de 2002, algunas de estas disposiciones referían puntualmente a penalizar el hurto de hidrocarburos o sus derivados y el

⁸⁷³ CSJ, SP, rad. 27496 de 2007 sent. cit.

⁸⁷⁴ CSJ, SP, M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, auto del 12 de junio de 2013, rad. 41414; en esta decisión, de manera precisa se indicó: “*En el asunto sometido a estudio, se tiene que la Fiscalía imputó a LUZ MARINA HENAO los delitos de Fraude Procesal y Falsedad en Documento Privado, por cuanto en su calidad de representante legal de la sociedad “Maometales”, con sede en Bucaramanga, presentó ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de esa ciudad documentos falsos con la finalidad de solicitar la devolución de IVA de forma fraudulenta*”.

⁸⁷⁵ CSJ, SP, M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 14671 del 21 de octubre de 2015, rad. 44927.

favorecimiento en el delito de hurto de hidrocarburos o sus derivados y daño a la infraestructura⁸⁷⁶.

La Corte Constitucional declaró inexecutable tales disposiciones, pues estimó, por una parte, en relación con el hurto de hidrocarburos, que en el ordenamiento jurídico ya existía una norma que trataba la materia regulada en el decreto, como era el numeral 14 del art. 241, referido en el recuento normativo de la primera parte del presente acápite, que consagra como agravante del hurto, que recaiga “*sobre petróleo o sus derivados cuando se sustraigan de un oleoducto, gasoducto, poliducto o fuentes inmediatas de abastecimiento*”; ante tal circunstancia, adujo la Corte que el Gobierno Nacional nunca suspendió las disposiciones existentes en el Código Penal, teniendo la obligación de justificar porqué el régimen vigente no era suficiente para conjurar la crisis aducida⁸⁷⁷.

En cuanto a la norma de daño a la infraestructura, que corrió la misma suerte de inexecutable, manifestó la Corte que el Gobierno no respetó el principio de restricción material, según el cual el tipo penal creado tenía que guardar alguna relación directa con la protección de los bienes jurídicos estabilidad institucional, seguridad del Estado o convivencia ciudadana; circunstancia que no se acreditó pues también existía un tipo básico de daño, cuya supuesta insuficiencia frente a la crisis que sirvió de fundamento del decreto, no fue palmaria, por lo que adicionalmente se desconocieron criterios de necesidad⁸⁷⁸.

⁸⁷⁶ Los textos del decreto fueron los siguientes: “**Artículo 2°. Hurto de hidrocarburos o sus derivados.** El que se apodere de hidrocarburos o sus derivados, cuando sean transportados a través de un oleoducto, gasoducto, naftaducto o poliducto o por cualquier otro medio, o que se encuentren almacenados en fuentes inmediatas de abastecimiento o plantas de bombeo, incurrirá en prisión de seis (6) a diez (10) años y multa de mil (1.000) a ocho mil (8.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes. “La pena será de prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de cien (100) a quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando el valor del hidrocarburo o sus derivados, objeto de apoderamiento, no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. “La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando la conducta se realice por servidor público. **Artículo 5°. Favorecimiento en el delito de hurto de hidrocarburos o sus derivados.** El que sin haber tomado parte en la ejecución de la conducta punible, adquiera, posea, transporte, almacene, venda, ofrezca, suministre o comercialice a cualquier título hidrocarburos o sus derivados, cuando tales bienes hayan sido objeto de hurto, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de quinientos (500) a cuatro mil (4.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. **Artículo 1°. Daños a la infraestructura.** El que por cualquier medio ocasione daño a obras u otros bienes o elementos para la exploración, explotación, almacenamiento, transporte, refinación, distribución y comercialización de hidrocarburos y sus derivados, la infraestructura destinada a la producción y conducción de energía, o a su almacenamiento, incurrirá en prisión de seis (6) a doce (12) años y multa de mil (1.000) a diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando la conducta se realice con fines terroristas o cuando, como consecuencia del daño, se contamine el aire, la atmósfera o demás componentes del espacio aéreo, el suelo, el subsuelo, las aguas y demás recursos naturales”.

⁸⁷⁷ C-939/2002 sent. cit.

⁸⁷⁸ Sobre alcance del decreto 1837 de 2002 y en detalle análisis de la sentencia C-939/2002, *supra* cap. II, §III, 3.

Sección V. Otras conductas

1. Introducción

Del barrido por el Código Penal es dable distinguir otro grupo de delitos, que aun cuando no cuentan con fértil desarrollo jurisprudencial, sí tienen incidencia en la protección del patrimonio público en alguna de sus múltiples manifestaciones. Este grupo de delitos se ha agrupado en cinco subsecciones, en primer término, se identifican los delitos relacionados con el medio ambiente y recursos naturales; en segundo lugar se distinguen aquellas conductas halladas dentro del Título XII, delitos contra la seguridad pública, capítulo segundo, en el que se encuentran los delitos de peligro común o que pueden ocasionar grave perjuicio para la comunidad y otras infracciones; en un tercer aparte se hallan aquellos que ostentan relación con la fe pública; en un cuarto bloque se hará alusión a un artículo relacionado con el Derecho Internacional Humanitario (DIH) que de alguna manera comporta nexos con el objeto de las presentes líneas, y, finalmente, se aludirá a dos disposiciones ubicadas dentro de los delitos contra la existencia y seguridad del Estado, capítulo primero, sobre traición a la patria.

2. Medio ambiente y recursos naturales

2.1. Introducción y contextualización del problema jurídico medio ambiente y patrimonio público.

En la actualidad los temas ambientales, por razones más que obvias y luego de un letargo vergonzoso, han tornado una relevancia fundamental, circunstancia que se evidencia no sólo en la generación de conciencia social sobre su cuidado y la importancia en su preservación, sino que tales preocupaciones, acompañadas de los instrumentos internacionales que han tratado la materia, han irradiado el ordenamiento jurídico proyectándose en la actualidad un muy sólido y completo plexo normativo que propende por su cuidado, amparado por valiosas jurisprudencias que abogan incansables por el resguardo del medio ambiente.

El derecho penal no ha sido la excepción, por lo menos desde los prolegómenos de la década de 1980 se incorporaron normas que tutelaban los recursos naturales y el medio ambiente, disposiciones que, con el paso de los años, han sido objeto de constante complemento, consolidándose en la actualidad un título independiente dentro del Código Penal, con un catálogo de delitos que pareciera cubrir en su integridad los posibles atentados contra el medio ambiente.

No obstante lo anterior, en el plano jurisprudencial no se cuenta con tan fértil desarrollo, aun cuando pareciera innegable que las transgresiones al medio ambiente son el pan de cada día en el devenir nacional, tal circunstancia puede obedecer a tres posibles situaciones, en primer lugar, a que la tipificación de las conductas no fue suficiente en el pasado para perseguir tales atropellos, en segundo lugar, un abandono y desidia gubernamental en la persecución de estos delitos o, finalmente, una reglamentación administrativa, de referencia obligada aunque independiente en las investigaciones criminales, que ha sido permisiva con los grandes capitales, prefiriendo el desarrollo industrial a la protección ambiental, disfrazando graves afectaciones a dicho bien jurídico, con el falso ropaje del riesgo permitido en el plano administrativo. Tal debate, no obstante, lamentablemente es ajeno al objeto de estudio de las cursantes líneas.

Sin embargo, lo que sí tiene relación con el presente escrito, se cimienta sobre una pregunta inicial que surge elemental sobre la relación del medio ambiente con el patrimonio público, para lo cual ha de matizarse en que aun cuando evidentemente el aire o la fauna no pueden inventariarse e incluirse en un balance, lo cierto es que desde la mirada dinámica del patrimonio público que se propone en las presentes líneas, ciertamente los recursos naturales y el mismo aire que se respira pueden llegar a configurarlo, escenario que se apoya en que, como se vio en el primer capítulo, es la misma Constitución la que considera el saneamiento ambiental como un servicio público, la protección del medio ambiente como un fin en sí mismo y el propio medio ambiente es tratado como un derecho colectivo; así mismo la legislación civil, estima al agua como un bien público y la jurisprudencia ha respaldado con firmeza tales líneas⁸⁷⁹.

Así pues, en las siguientes líneas se hará un recorrido legislativo relacionado con los delitos que guardan relación con la protección del medio ambiente, para tales efectos, y con el propósito de evitar largas transcripciones en notas al pie de página, se presentará un cuadro en el que puede leerse la legislación vigente del año 2000, con las correspondientes modificaciones realizadas en el año 2011; seguidamente, se hará una breve alusión a los pocos pronunciamientos jurisprudenciales que sobre el particular se han dictado.

2.2. Recorrido legislativo

⁸⁷⁹ Recientemente la C. Const., al analizar algunas disposiciones de la Ley 1450 del 16 de junio de 2011, PND 2014-2018, y de la Ley 1753 del 09 de junio de 2015, PND 2014 – 2018, sobre reservas mineras estratégicas y desarrollo minero, resolvió declarar exequibles las normas analizadas, aunque condicionadas a la necesidad de armonizar la tensión constitucional entre las facultades para extraer recursos de su propiedad y la autonomía de las entidades territoriales para reglamentar el uso del suelo; decisión que llevada al plano práctico, terminó por proteger, en un hecho sin antecedentes, los páramos en Colombia, riqueza natural que ha sido afectada en las últimas décadas por el abuso implacable y desmedido de los capitales extranjeros. M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO; C-035 del 08 de febrero de 2016.

La legislación de 1980, dentro del título VII sobre delitos contra el orden económico social, se introdujo un capítulo segundo que se rotuló “*de los delitos contra los recursos naturales*”, mismo que se compuso de seis artículos que fueron: i) ilícito aprovechamiento de recursos naturales⁸⁸⁰, ii) ocupación ilícita de parques y zonas de reserva forestal⁸⁸¹; iii) explotación ilícita de yacimiento minero⁸⁸²; iv) propagación de enfermedad en los recursos naturales⁸⁸³; v) daños en los recursos naturales⁸⁸⁴ y vi) contaminación ambiental⁸⁸⁵.

Bajo la vigencia del Código Penal de 1980, se dictó la Ley 491 de 1999, norma que adicionalmente a contemplar alguna regulación sobre el seguro ecológico, modificó el Código Penal, en el sentido de crear un título III. Bis, denominado “*delitos contra los recursos naturales y el ambiente*”; rememórese inicialmente que el título III del referido catálogo de penas, era el que contenía los delitos contra la Administración Pública.

En cuanto a su articulado, se halla que también se compuso de seis preceptos, cuyas modificaciones frente a los delitos de la normatividad de 1980, pueden resumirse como a continuación se presenta; en primer término, se varió del ilícito aprovechamiento de recursos naturales al ilícito aprovechamiento de recursos biológicos, incluyendo dentro del tipo penal recursos florísticos y genéticos de especie declarada extinta, amenazada o en vía de extinción, aumentando la pena de prisión y de multa⁸⁸⁶.

⁸⁸⁰ “Art. 242. **Ilícito aprovechamiento de recursos naturales.** El que ilícitamente explote, transporte, comercie o se beneficie de los recursos fáunicos, forestales, mineros o hidrobiológicos del país en cuantía superior a cien mil pesos, incurrirá en prisión de seis (6) meses a tres (3) años y multa de cien mil a dos millones de pesos. La pena se aumentará hasta en una tercera parte si la conducta anterior se realiza sobre especie en vía de extinción o pone en peligro la conservación de las aguas”.

⁸⁸¹ “Art. 243. **Ocupación ilícita de parques y zonas de reserva forestal.** El que ilícitamente ocupe área de reserva forestal o parque nacional, incurrirá en prisión de seis (6) meses a tres (3) años y multa de un mil a veinte mil pesos. El que promueva, financie o dirija la ocupación o se aproveche económicamente de ella, quedará sometido a prisión de uno (1) a seis (6) años y multa de veinte mil a un millón de pesos”.

⁸⁸² “Art. 244. **Explotación ilícita de yacimiento minero.** El que ilícitamente explote yacimiento minero, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años y multa de cincuenta mil a cinco millones de pesos”.

⁸⁸³ “Art. 245. **Propagación de enfermedad en los recursos naturales.** El que inocule virus, propague bacterias o de cualquier otro modo origine, transmita o difunda enfermedad que pueda afectar los recursos fáunicos, forestales, hidrobiológicos o agrícolas, incurrirá en prisión de (1) a seis (6) años y multa de cien mil a cinco millones de pesos”.

⁸⁸⁴ “Art. 246. **Daños en los recursos naturales.** El que destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe los recursos naturales a que se refiere este capítulo, incurrirá en prisión de uno (1) a seis (6) años y multa de veinte mil a dos millones de pesos, siempre que el hecho no constituya otro delito”.

⁸⁸⁵ “Art. 247. **Contaminación ambiental.** El que ilícitamente contamine el ambiente, incurrirá, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que hubiere lugar y siempre que el hecho no constituya otro delito, en prisión de uno (1) a seis (6) años y multa de cincuenta mil a dos millones de pesos”.

⁸⁸⁶ La redacción del art. 242 quedó de la siguiente manera: “Art. 242. **Ilícito aprovechamiento de recursos biológicos.** El que ilícitamente transporte, comercie, aproveche, introduzca o se beneficie de recursos fáunicos, forestales, florísticos, hidrobiológicos o genéticos de especie declarada extinta, amenazada o en vía de extinción, incurrirá en prisión de tres a siete años y multa de 50 a 300 salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

En segundo lugar, el delito de ocupación ilícita pasó a denominarse invasión de áreas de especial importancia ecológica incluyendo una importante gama de lugares a proteger, y aumentando igualmente las penas de prisión y de multa⁸⁸⁷; en tercer término, se adicionó a la explotación ilícita de yacimiento minero, las modalidades de exploración, transformación, beneficio o transporte, incluyendo también los hidrocarburos y aumentando las penas de prisión y multa⁸⁸⁸; como cuarta modificación, la propagación de enfermedad en los recursos naturales pasó a denominarse manejo ilícito de microorganismos nocivos, con una redacción más omnicompreensiva, en donde se incluyeron verbos rectores como experimentar y manipular, también con el correspondiente aumento de penas⁸⁸⁹.

En un quinto escenario se creó el delito de omisión de información (245 bis), en virtud del cual algunos sujetos como el administrador o representante legal que, teniendo conocimiento de la presencia de plagas o enfermedades infectocontagiosas, no diere aviso inmediato a las autoridades, incurriría en prisión de uno (1) a seis (6) años y multa de veinte (20) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes⁸⁹⁰.

El art. 246 sobre daños en los recursos naturales no fue objeto de modificación y el de contaminación ambiental matizó su alcance a la atmósfera, suelo y subsuelo, incrementando las penas de prisión y multa e introduciendo un agravante, con un aumento de pena de una tercera parte cuando se alterare de modo peligroso las aguas destinadas al

⁸⁸⁷ La redacción del art. 243 quedó así: “**Art. 243. Invasión de áreas de especial importancia ecológica.** El que invada área de manejo especial, reserva forestal, resguardos o reservas indígenas, reservas campesinas, terrenos de propiedad colectiva de las comunidades negras, parque regional, área o ecosistema de interés estratégico o área protegida, definidos en ley o reglamento, incurrirá en prisión de dos a ocho años y multa de 50 a 300 salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena señalada en este artículo se aumentará hasta en una tercera parte cuando como consecuencia de la invasión se afecten gravemente los componentes naturales que sirvieron de base para efectuar la calificación del territorio correspondiente. El que promueva, financie o dirija la invasión o se aproveche económicamente de ella, quedará sometido a prisión de tres a diez años y multa de 150 a 500 salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁸⁸ El art. 244 quedó así: “**Art. 244. Explotación o exploración ilícita minera o petrolera.** El que ilícitamente explore, explote, transforme, beneficie o transporte recurso minero o yacimiento de hidrocarburos, incurrirá en prisión de uno a seis años y multa de cincuenta a trescientos salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁸⁹ El art. 245 quedó así: “**Art. 245. Manejo ilícito de microorganismos nocivos.** El que ilícitamente manipule, experimente, inocule o propague microorganismos, moléculas, sustancias o elementos nocivos que puedan originar o difundir enfermedad en los recursos fânicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos incurrirá en prisión de uno a seis años y multa de veinte a doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁹⁰ La redacción del nuevo art. fue la siguiente: “**Art. 245 BIS. Omisión de información.** El administrador, el representante legal, el responsable directo, el presidente y/o el director que teniendo conocimiento de la presencia de plagas o enfermedades infectocontagiosas en animales o en recursos forestales o florísticos que puedan originar una epidemia y no dé aviso inmediato a las autoridades competentes incurrirá en prisión de uno (1) a seis (6) años y multa de veinte a doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

consumo humano. Finalmente, se creó la modalidad culposa para todos los delitos referenciados anteriormente, con una disminución hasta de la mitad de la pena⁸⁹¹.

Transcurrido poco más de un año, vendría la hoy vigente Ley 599 del año 2000, entonces nuevo Código Penal, que amplió aún más la reforma introducida mediante la Ley del año 1999, introduciendo un título autónomo (XI) al estatuto punitivo, intitulándolo “*de los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente*”, y reseñando doce artículos con los que se pretendió dar una integral protección al bien jurídico cuyo nombre bautizó el novel título XI.

A efectos de lograr su mejor comprensión, en un cuadro comparativo se aludirá al texto original de la Ley 599 de 2000 y, paralelamente, se anotarán las modificaciones realizadas en su vigencia, siendo la principal la efectuada mediante Ley 1453 de 2011, más conocida como de seguridad ciudadana.

Ley 599 de 2000

Artículo 328. *Ilicito aprovechamiento de los recursos naturales renovables.* El que con incumplimiento de la normatividad existente introduzca, explote, transporte, trafique, comercie, aproveche o se beneficie de los especímenes, productos o partes de los recursos fánicos, forestales, florísticos, hidrobiológicos de especie amenazada o en vía de extinción o de los recursos genéticos, incurrirá en prisión de dos (2) a cinco (5) años y multa hasta de diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 329. *Violación de fronteras para la explotación de recursos naturales.* El extranjero que realizare dentro del territorio nacional acto no autorizado de explotación de recursos naturales, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de 100 a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 330. *Manejo ilícito de microorganismos nocivos.* El que con incumplimiento de la normatividad existente introduzca, manipule, experimente, inocule o propague especies, microorganismos, moléculas, substancias o elementos que pongan en peligro la salud o la existencia de los recursos fánicos, florísticos o hidrobiológicos, o alteren perjudicialmente sus poblaciones, incurrirá en prisión de dos (2) a seis (6)

Ley 1453 de 2011

Artículo 328. *Ilicito aprovechamiento de los recursos naturales renovables.* El que con incumplimiento de la normatividad existente se apropie, introduzca, explote, transporte, mantenga, trafique, comercie, explore, aproveche o se beneficie de los especímenes, productos o partes de los recursos fánicos, forestales, florísticos, hidrobiológicos, biológicos o genéticos de la biodiversidad colombiana, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa hasta de treinta y cinco mil (35.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad, cuando las especies estén categorizadas como amenazadas, en riesgo de extinción o de carácter migratorio, raras o endémicas del territorio colombiano.

Artículo 329. *Violación de fronteras para la explotación o aprovechamiento de los recursos naturales.* El extranjero que realizare dentro del territorio nacional acto no autorizado de aprovechamiento, explotación, exploración o extracción de recursos naturales, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro meses (144) y multa de ciento treinta y tres (133.33) a cuarenta y cinco mil (45.000) salarios mínimos legales vigentes.

Artículo 330. *Manejo y uso ilícito de organismos, microorganismos y elementos genéticamente modificados.* El que con incumplimiento de la normatividad existente introduzca, manipule, experimente, inocule, o propague, microorganismos, moléculas, sustancias o elementos que pongan en peligro la salud o la existencia de los recursos fánicos, florísticos o hidrobiológicos, o alteren perjudicialmente

⁸⁹¹ Así quedó el art. 247: “*Art. 247. Contaminación ambiental. El que ilícitamente contamine la atmósfera, el suelo, el subsuelo, las aguas o demás recursos naturales y pueda producir daño a los recursos fánicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos o a los ecosistemas naturales, incurrirá en prisión de dos a ocho años y multa de 150 a 500 salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se incrementará en una tercera parte cuando la conducta descrita en este artículo altere de modo peligroso las aguas destinadas al uso o consumo humano*”.

años y multa de trescientos (100) a diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes incurrirá en la misma pena el que con incumplimiento de la normatividad existente realice actividades de manipulación genética o introduzca ilegalmente al país organismos modificados genéticamente, con peligro para la salud o la existencia de los recursos mencionados en el inciso anterior. Si se produce enfermedad, plaga o erosión genética de las especies la pena se aumentará en una tercera parte.

Artículo 331. Daños en los recursos naturales. El que con incumplimiento de la normatividad existente destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe los recursos naturales a que se refiere este título, causándoles una grave afectación o a los que estén asociados con éstos o se afecten áreas especialmente protegidas incurrirá en prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de cien (100) a diez mil (10.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 332. Contaminación ambiental. El que, con incumplimiento de la normatividad existente, contamine el aire, la atmósfera o demás componentes del espacio aéreo, el suelo, el subsuelo, las aguas o demás recursos naturales en tal forma que ponga en peligro la salud humana o los recursos fáunicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos, incurrirá, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que hubiere lugar, en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa de cien (100) a veinticinco mil (25.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando la conducta se realice con fines terroristas, sin que la multa supere el equivalente a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes.

sus poblaciones incurrirá en prisión de sesenta (60) a ciento ochenta (180) meses y multa de ciento treinta y tres (133.33) a quince mil (15.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Incurrirá en la misma pena el que con incumplimiento de la normatividad existente importe, introduzca, manipule, experimente, libere, organismos genéticamente modificados, que constituyan un riesgo para la salud humana, el ambiente o la biodiversidad colombiana. Si se produce enfermedad, plaga o erosión genética de las especies la pena se aumentará en una tercera parte.

Art. 330 A. Manejo ilícito de especies exóticas. El que con incumplimiento de la normatividad existente, introduzca, trasplante, manipule, experimente, inocule, o propague especies silvestres exóticas, invasoras, que pongan en peligro la salud humana, el ambiente, las especies de la biodiversidad colombiana, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ochenta (180) meses y multa de ciento treinta y tres (133.33) a quince mil (15.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 331. Daños en los recursos naturales. El que con incumplimiento de la normatividad existente destruya, inutilice, haga desaparecer o de cualquier otro modo dañe los recursos naturales a que se refiere este título, o a los que estén asociados con estos, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ochenta (180) meses y multa de ciento treinta y tres (133.33) a quince mil (15.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando: – Se afecten ecosistemas naturales, calificados como estratégicos que hagan parte del Sistema Nacional, Regional y Local de las áreas especialmente protegidas. – Cuando el daño sea consecuencia de la acción u omisión de quienes ejercen funciones de control y vigilancia.

Artículo 332. Contaminación ambiental. El que con incumplimiento de la normatividad existente, provoque, contamine o realice directa o indirectamente emisiones, vertidos, radiaciones, ruidos, depósitos o disposiciones al aire, la atmósfera o demás componentes del espacio aéreo, el suelo, el subsuelo, las aguas terrestres, marítimas o subterráneas o demás recursos naturales, en tal forma que ponga en peligro la salud humana o los recursos fáunicos, forestales, florísticos o hidrobiológicos, incurrirá, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que hubiere lugar, en prisión de cincuenta y cinco (55) a ciento veinte (120) meses y multa de ciento cuarenta (40) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando en la comisión de cualquiera de los hechos descritos en el artículo anterior sin perjuicio de las que puedan corresponder con arreglo a otros preceptos de este Código concurre alguna de las circunstancias siguientes: 1. Cuando la conducta se realice con fines terroristas sin que la multa supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. 2. Cuando la emisión o el vertimiento supere el doble de lo permitido por la normatividad existente o haya infringido más de dos parámetros. 3. Cuando la contaminación, descarga, disposición o vertimiento se realice en zona

protegida o de importancia ecológica. 4. Cuando la industria o actividad realice clandestina o engañosamente los vertimientos o emisiones. 5. Que se hayan desobedecido las órdenes expresas de la autoridad administrativa de corrección o suspensión de las actividades tipificadas en el artículo anterior. 6. Que se haya ocultado o aportado información engañosa o falsaria sobre los aspectos ambientales de la misma.

Art. 332 A. Contaminación ambiental por residuos sólidos peligrosos. El que con incumplimiento de la normatividad existente almacene, transporte o disponga inadecuadamente, residuo sólido, peligroso o escombros, de tal manera que ponga en peligro la calidad de los cuerpos de agua, el suelo o el subsuelo tendrá prisión de dos (2) a nueve (9) años y multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando en la comisión de cualquiera de los hechos descritos en el artículo anterior se ponga en peligro la salud humana.

Artículo 333. Contaminación ambiental culposa por explotación de yacimiento minero o hidrocarburo. El que por culpa al explorar, explotar o extraer yacimiento minero o de hidrocarburos, contamine aguas, suelo, subsuelo o atmósfera, incurrirá en prisión de dos (2) a cinco (5) años, y multa de cien (100) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 333. Contaminación ambiental por explotación de yacimiento minero o hidrocarburo. El que provoque, contamine o realice directa o indirectamente en los recursos de agua, suelo, subsuelo o atmósfera, con ocasión a la extracción o excavación, exploración, construcción y montaje, explotación, beneficio, transformación, transporte de la actividad minera o de hidrocarburos, incurrirá en prisión de cinco (5) a diez (10) años, y multa de treinta mil (30.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 334. Experimentación ilegal en especies animales o vegetales. El que, sin permiso de autoridad competente o con incumplimiento de la normatividad existente, realice experimentos, introduzca o propague especies animales, vegetales, hidrobiológicas o agentes biológicos o bioquímicos que pongan en peligro la salud o la existencia de las especies, o alteren la población animal o vegetal, incurrirá en prisión de dos (2) a seis (6) años y multa de cincuenta (50) a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 334. Experimentación ilegal con especies, agentes biológicos o bioquímicos. El que sin permiso de autoridad competente o con incumplimiento de la normatividad existente, realice experimentos, con especies, agentes biológicos o bioquímicos, que generen o pongan en peligro o nesgo la salud humana o la supervivencia de las especies de la biodiversidad colombiana, incurrirá en prisión de sesenta (60) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 335. Pesca ilegal. El que pesque en zona prohibida, o con explosivos, sustancia venenosa, o desee cuerpos de agua con propósitos pesqueros, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años y multa de diez (10) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena mayor.

Artículo 335. Ilicita actividad de pesca. El que sin permiso de autoridad competente o con incumplimiento de la normatividad existente, realice actividad de pesca, comercialización, transporte, o almacenaje de ejemplares o productos de especies vedadas o en zonas o áreas de reserva, o en épocas vedadas, en zona prohibida, o con explosivos, sustancia venenosa, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa hasta de cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma pena incurrirá el que:

1. Utilice instrumentos no autorizados o de especificaciones técnicas que no correspondan a las permitidas por la autoridad competente.
2. Deseque, varíe o baje el nivel de los ríos, lagunas, ciénagas o cualquiera otra fuente con propósitos pesqueros o fines de pesca.
3. Altere los refugios o el medio ecológico de especies de recursos hidrobiológicos, como consecuencia de actividades de exploración o explotación de recursos naturales no renovables.
4. Construya obras o instale redes, mallas o cualquier otro elemento que impida el libre y permanente tránsito de los

peces en los mares, ciénagas, lagunas, caños, ríos y canales.

Artículo 336. Caza ilegal. El que sin permiso de autoridad competente o infringiendo normas existentes, excediere el número de piezas permitidas, o cazare en época de veda, incurrirá en prisión de uno (1) a tres (3) años y multa de veinte (20) a quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, siempre que la conducta no constituya delito sancionado con pena mayor.

Artículo 337. Invasión de áreas de especial importancia ecológica. El que invada reserva forestal, resguardos o reservas indígenas, terrenos de propiedad colectiva de las comunidades negras, parque regional, área o ecosistema de interés estratégico o área protegida, definidos en la ley o reglamento, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años y multa de cien (100) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena señalada en este artículo se aumentará hasta en una tercera parte cuando como consecuencia de la invasión, se afecten gravemente los componentes naturales que sirvieron de base para efectuar la calificación del territorio correspondiente, sin que la multa supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. El que promueva, financie o dirija la invasión o se aproveche económicamente de ella, incurrirá en prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de ciento cincuenta (150) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 338. Explotación ilícita de yacimiento minero y otros materiales. El que sin permiso de autoridad competente o con incumplimiento de la normatividad existente explote, explore o extraiga yacimiento minero, o explote arena, material pétreo o de arrastre de los cauces y orillas de los ríos por medios capaces de causar graves daños a los recursos naturales o al medio ambiente, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años y multa de cien (100) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 339. Modalidad culposa. Las penas previstas en los artículos 331 y 332 de este Código se disminuirán hasta en la mitad cuando las conductas punibles se realicen culposamente.

Artículo 337. Invasión de áreas de especial importancia ecológica. El que invada, permanezca así sea de manera temporal o realice uso indebido de los recursos naturales a los que se refiere este título en área de reserva forestal, resguardos o reservas indígenas, terrenos de propiedad colectiva, de las comunidades negras, parque regional, área o ecosistema de interés estratégico o área protegida, definidos en la ley o reglamento, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena señalada se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando como consecuencia de la invasión, se afecten gravemente los componentes naturales que sirvieron de base para efectuar la calificación del territorio correspondiente, sin que la multa supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. El que promueva, financie, dirija, se aproveche económicamente u obtenga cualquier otro beneficio de las conductas descritas en este artículo, incurrirá en prisión de sesenta (60) a ciento ochenta (180) meses y multa de trescientos (300) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Artículo 339. Modalidad culposa. Las penas previstas en los artículos 331, 332, 333 de este código se disminuirán hasta en la mitad cuando las conductas punibles se realicen culposamente.

De la lectura del anterior cuadro comparativo, adviértanse las siguientes circunstancias: i) es inevitable una remisión al derecho administrativo a efectos de determinar la tipicidad de la mayoría de los delitos enunciados; ii) se reafirma el territorio nacional como ámbito de protección del medio ambiente; iii) los recursos fáunicos, florísticos o hidrobiológicos, y las especies exóticas gozan de específica protección, atendida elementalmente la legislación administrativa; iv) finalmente se identifica una cláusula general de protección

de recursos naturales que propende por salvaguardar todo aquello que pudiese quedar fuera de su órbita de amparo.

2.3. Análisis jurisprudencial

Como se indicara pocas líneas atrás, el desarrollo jurisprudencial de estos delitos no ha sido próspero ni fecundo, por lo que el presente análisis se circunscribe en cuatro argumentos generales; por una parte, al analizarse el tránsito legislativo por la entrada en vigencia de la Ley 491 de 1999, luego de precisarse que la en ese entonces nueva normatividad implicó una ampliación de penas y de conductas, concluyó que el concepto de contaminación es normativo, por lo que resulta indispensable remitirse las normas correspondientes del derecho administrativo, en ese caso específico al Decreto 2811 de 1974, entonces Código de Recursos Naturales y de Medio Ambiente, que relacionaba cuáles eran los factores que deterioran el medio ambiente⁸⁹².

En segundo lugar, y en estrecha relación con lo acabado de enunciar, se enfatizó en que si bien el derecho administrativo es fuente obligada de referencia al momento de adelantar el correspondiente juicio de tipicidad por estas conductas, lo cierto es que la acción penal cuenta con absoluta autonomía frente a los procedimientos administrativos, por lo que su ejercicio no puede supeditarse en manera alguna a las resultas de estos últimos⁸⁹³.

En tercer término, se advierte la ratificación de ausencia de tarifa legal en el campo probatorio de este tipo de delitos, pues cualquier medio lícito es fiable para satisfacer una demanda científica que permita concluir la afectación al medio ambiente⁸⁹⁴.

Finalmente, en una decisión bastante controvertida al interior de la Sala Penal de la CSJ, que contó con salvamento de voto de varios magistrados, se calificó al delito de contaminación ambiental como de resultado, señalándose que se exige para su configuración la acreditación de que el bien jurídico protegido, el medio ambiente, sufrió

⁸⁹² CSJ, SP, M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, auto del 20 de septiembre de 2000, rad. 15659.

⁸⁹³ CSJ, SP, M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 01 de junio de 2006, rad. 21877. Se adujo en esta providencia: *“baste señalar que por manera alguna la acción penal por el delito de contaminación ambiental está sujeto a los resultados de la acción administrativa que adelante la autoridad ambiental, ni sus resultados son presupuesto procesal para iniciar o proseguir la actuación penal, pues se trata de acciones diferentes aplicables concurrente y no excluyentemente, cada una sujeta a presupuestos legales y procesales diversos y, lo que es más significativo, con distintas finalidades: (i) la penal, como respuesta político criminal a la realización de una conducta atentatoria de bienes jurídicos sobre los cuales el legislador ha querido brindar un marco punitivo de protección y (ii) la administrativa, orientada a evitar la repetición o continuación de la actividad humana que pone en peligro el medio ambiente, como así se extrae de las finalidades a las cuales se asocian las medidas que impone la autoridad ambiental y las sanciones por incumpliendo de normas sanitarias, respecto de las cuales la reglamentación ya citada expresamente señala (...).*

⁸⁹⁴ *Ibidem.*

alteraciones y que las mismas sobrepasen los límites permitidos por la legislación correspondiente o lo que denominó razonablemente tolerados⁸⁹⁵.

3. Seguridad pública

Dentro de este bien jurídico ha de aludirse al delito de incendio, específicamente en sus dos agravantes, por una parte, cuando el mismo se realizare en inmueble o en objeto de interés científico, histórico, cultural, artístico o en bien de uso público o de utilidad social, por otra, en inmueble público o destinado a este uso⁸⁹⁶; un segundo delito sería el de daño en obras de utilidad social en el que específicamente se alude a la avería que se cometa contra obras destinadas a la captación, conducción, embalse, almacenamiento, tratamiento o distribución de aguas⁸⁹⁷; la perturbación en servicio de transporte público, colectivo u oficial, texto recientemente modificado por la Ley 1453 de 2011⁸⁹⁸; y, finalmente el delito de daño en obras u otros elementos de los servicios de comunicaciones, energía y combustibles⁸⁹⁹.

⁸⁹⁵ CSJ, SP, M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 19 de febrero de 2007, rad. 23286. En esta sentencia se presentó un salvamento de voto signado por el Magistrado YESID RAMÍREZ BASTIDAS, en el que se presentó un profundo análisis sobre el delito de contaminación ambiental, y cuyos argumentos fueron prolijados por quienes expresaron los restantes votos disidentes.

⁸⁹⁶ El delito de incendio se encuentra redactado de la siguiente manera: “Art. 350.- Incendio. El que con peligro común prenda fuego en cosa mueble, incurrirá en prisión de dieciséis (16) meses a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si la conducta se realizare en inmueble o en objeto de interés científico, histórico, cultural, artístico o en bien de uso público o de utilidad social, la prisión será de treinta y dos (32) meses a ciento ochenta (180) meses y multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La pena señalada en el inciso anterior se aumentará hasta en la mitad si la conducta se cometiere en edificio habitado o destinado a habitación o en inmueble público o destinado a este uso, o en establecimiento comercial, industrial o agrícola, o en terminal de transporte, o en depósito de mercancías, alimentos, o en materias o sustancias explosivas, corrosivas, inflamables, asfixiantes, tóxicas, infecciosas o similares, o en bosque, recurso florístico o en área de especial importancia ecológica”.

⁸⁹⁷ La redacción del artículo es la siguiente: “Art. 351.- Daño en obras de utilidad social. El que dañe total o parcialmente obra destinada a la captación, conducción, embalse, almacenamiento, tratamiento o distribución de aguas, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento ochenta (180) meses y multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁹⁸ El texto actual es el siguiente: “Art. 353.- Modificado L. 1453/2011, art. 45. Perturbación en servicio de transporte público, colectivo u oficial. El que por cualquier medio ilícito imposibilite la circulación o dañe nave, aeronave, vehículo o medio motorizado destinados al transporte público, colectivo o vehículo oficial, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

⁸⁹⁹ La redacción del artículo es la siguiente: “Art. 357. Daño en obras u otros elementos de los servicios de comunicaciones, energía y combustibles. El que dañe obras u otros elementos destinados a comunicaciones telefónicas, telegráficas, informáticas, telemáticas y satelitales, radiales o similares, o a la producción y conducción de energía o combustible, o a su almacenamiento, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) meses a noventa (90) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

4. Fe Pública

En este acápite debe centrarse la atención en algunos delitos que protegen el bien jurídico de la fe pública, que de una u otra forma podrían tener implicación en el patrimonio público, estos delitos desafortunadamente no han tenido desarrollo jurisprudencial alguno, no obstante se procede a hacer alusión a ellos, en primer lugar se tiene el delito de emisiones ilegales, que tipifica la conducta del servidor público o persona facultada para emitir moneda que permita una mayor emisión a la autorizada⁹⁰⁰; por otra parte, se tiene el delito de circulación ilegal de monedas que censura el poner en circulación moneda, nacional o extranjera, que no haya sido autorizada o haya sido excluida por autoridad competente⁹⁰¹.

A efectos de comprender estos delitos que atentan contra la fe pública, debe atenderse lo preceptuado en el art. 278, según el cual se equiparan a moneda los títulos de deuda pública, bonos, pagarés, cédulas, cupones, acciones o valores emitidos por el Estado o por instituciones o entidades en que éste tenga parte⁹⁰².

5. DIH y Hacienda Pública.

Para terminar, ha de aludirse que el Código Penal colombiano contiene un título destinado a los delitos contra personas y bienes protegidos por el DIH, uno de los cuales, dada la estrecha relación con el objeto de estas líneas merece ser transcrito, no sin antes advertir su absoluta orfandad en desarrollo jurisprudencial y doctrinal, razón por la cual, simplemente afirmese que se reprueba la usurpación de las funciones propias de la Hacienda Pública, más específicamente en su vertiente de imposición de tributos.

“Art. 163. Exacción o contribuciones arbitrarias. El que, con ocasión y en desarrollo de un conflicto armado, imponga contribuciones arbitrarias incurrirá en prisión de seis (6) a quince (15) años y multa de quinientos (500) a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

⁹⁰⁰ La redacción del artículo es la siguiente: “Art. 276.- Emisiones ilegales. El servidor público o la persona facultada para emitir moneda que ordene, realice o permita emisión de cantidad mayor de la autorizada, haga o deje circular el excedente, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) meses a ciento ochenta (180) meses”.

⁹⁰¹ La redacción del artículo es la siguiente: “Art. 177. Circulación ilegal de monedas. El que ponga en circulación moneda nacional o extranjera que no se haya autorizado o que haya sido excluida de la misma por la autoridad competente, incurrirá en prisión de dos (2) a cuatro (4) años. La pena se aumentará de una tercera parte a la mitad cuando la conducta sea realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones o con ocasión del cargo”.

⁹⁰² Para profundizar en un análisis doctrinal de los delitos de falsificación de moneda, consúltese: ARENAS SALAZAR, Jorge; “Delito de falsedad”; Ediciones Doctrina y Ley; Bogotá, 2015, pp. 245 y ss.

6. Existencia y seguridad del Estado, traición a la patria.

Dentro del título XVII del Código Penal, de los delitos contra la existencia y seguridad del Estado, en su capítulo primero sobre delitos de traición a la patria, se hallan dos disposiciones que guardan relación con la protección al territorio; debe insistirse en que tales conductas no cuentan con desarrollo jurisprudencial alguno, no obstante, a continuación se procede con la transcripción de los correspondientes tipos.

“Art. 455.- Menoscabo de la integridad nacional. El que realice actos que tiendan a menoscabar la integridad territorial de Colombia, a someterla en todo o en parte al dominio extranjero, a afectar su naturaleza de Estado soberano, o fraccionar la unidad nacional, incurrirá en prisión de trescientos veinte (320) a quinientos cuarenta (540) meses”.

“Art. 459 atentados contra hitos fronterizos. El que destruya, altere, inutilice o suprima las señales que marcan las fronteras nacionales, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses”.

Conclusiones y reflexiones capítulo II

Al cotejar la amplia gama de bienes que constituirían el patrimonio público en Colombia, de acuerdo con los planteamientos expuestos en la primera parte de las presentes líneas, con el recorrido por el Código Penal del cursante capítulo, en donde se han analizado la totalidad de los delitos que pueden procurar su protección, es dable exponer varios razonamientos y corolarios que permiten en este instante apreciar, con diáfana claridad, cuál es el real alcance de la salvaguardia que en Colombia le confiere el derecho penal al patrimonio público, detectando en dónde se cumple a cabalidad tal postulado y advirtiendo posibles deficiencias en su tarea proteccionista.

Para alcanzar tal cometido, se empezó con la exposición de algunos comentarios acerca de la campante corrupción que asecha a Colombia; seguidamente, y dado que gran parte de los delitos que se analizan en el presente capítulo demandan la cualificación del sujeto activo de la conducta con la condición de servidor público, sobre este importante actor se presentaron miradas constitucional y legal; paralelamente, también se abordaron aquellos escenarios en que, dada la función que se cumple, los particulares pueden equipararse a los servidores oficiales, advirtiendo las distintas posturas, en ocasiones contradictorias, que sobre ése específico asunto han asumido las altas Cortes.

A continuación, y de cara al estudio puntual de los delitos en concreto que guardan relación con la protección del patrimonio público, se presentó su análisis en cuatro secciones, la primera relacionada con el bien jurídico de la Administración Pública y los tipos que allí emergen relevantes; en las secciones segunda y tercera se hizo lo propio con los bienes jurídicos denominados orden económico y patrimonio económico, respectivamente; para en una cuarta sección entrar en el estudio de algunas normas que se hallan en otros acápite, a lo largo del Código Penal, pero que gozan de innegable vocación de salvaguarda del patrimonio público.

En cuanto a la Administración Pública, se empezó con un recorrido histórico para recordar que su inclusión en el ordenamiento penal se remonta hasta el Código de 1936, compendio que pretendió subsanar la insuficiencia de la normatividad de 1890, que bajo la égida de “delitos contra la Hacienda Pública” quiso abarcar conductas que no necesariamente velaban por la protección exclusiva del patrimonio público, sino que tenían más conexidad con la actividad propia de la Administración Pública, alocución última que, por ser más omnicomprendiva, terminó por sustituir la que se había incorporado en el texto de 1890. Seguidamente se presentaron definiciones doctrinales, para luego recorrer las líneas jurisprudenciales tanto de la Corte Constitucional como de la Corte Suprema de Justicia que han matizado su alcance.

De cara a los delitos en concreto que hacen parte del acápite destinado a la Administración Pública y que procuran la protección del patrimonio público, se subdividió su estudio en tres subsecciones, la primera tuvo que ver con el delito de peculado en sus distintas manifestaciones; la segunda guardó relación con los delitos relacionados con la contratación estatal y, finalmente, en la última subsección, se relacionaron algunos delitos que pueden tener estrecha relación con la Hacienda Pública.

En cuanto a la primera subsección, se empezó con el delito de peculado, en la modalidad “por apropiación”, debiéndose enfatizar en que es el tipo que más desarrollo jurisprudencial ha tenido, cuyas principales líneas permitieron entender no sólo su alcance, sino que irrogaron la comprensión de las demás modalidades de peculado, en temas como, a modo de ejemplo, la relación funcional, la disponibilidad jurídica y material de los bienes, entre otros.

El estudio de este particular delito se acometió desde dos grandes ópticas, por una parte, a partir de los principales escándalos de corrupción, que no son pocos, que han comprometido las arcas estatales de Colombia y que han servido de base, una vez llegan al conocimiento de la CSJ, para la traza de líneas jurisprudenciales, muchas de ellas valiosas y bien fundamentadas, y, otras, debe admitirse, susceptibles de fundadas críticas.

Dentro de estas líneas se trataron interesantes debates como el momento consumativo del delito, la posibilidad del concurso de normas con el delito de enriquecimiento ilícito, el carácter pluriofensivo de la conducta, asignaciones de competencia, entre otros;

reprobándose también la debilidad argumentativa en las formas de participación dentro de estos delitos, pues en ocasiones se advirtió que más que un juicioso estudio dogmático de las figuras, prefirió la Corte evitar la prescripción de la acción penal.

Una segunda óptica tuvo que ver con la identificación de líneas argumentativas que permiten comprender a cabalidad el delito, dentro de las que se destacan, de manera enunciativa, la posibilidad de que los particulares respondan como autores de peculado cuando recaudan impuestos o fungen como contratistas; la disponibilidad jurídica de los jueces de la República y su inminente riesgo de cometer el delito de peculado; el alcance del término “apropiar”; el papel de los secuestres; el delito de peculado en sociedades de economía mixta y la exposición de algunos matices sobre el reintegro de bienes.

Luego se analizó el delito de peculado por aplicación oficial diferente, explicando su alcance a través de las distintas legislaciones, y enfatizando en aspectos puntuales de este tipo como la no necesidad de daño para su configuración y que su procedencia única y exclusivamente se predica frente a bienes públicos; también se llamó la atención en la relevancia de las leyes anuales de presupuesto para su tipificación, ya que uno de sus ingredientes normativos es, precisamente, que la destinación diferente haya sido en perjuicio de la inversión social, condición que necesariamente obliga a acudir a normas presupuestales y de gasto público.

En este delito, finalmente, se presentaron algunas consideraciones acerca de las regalías, para insistir en que su destinación debe ser la inversión social y que, si no se atiende tal mandato, se podrá incurrir en el delito de peculado por aplicación oficial diferente, dejándose entrever, como una de las principales conclusiones del presente escrito, que en el tema de regalías su indebido gasto se encuentra debidamente tipificado, por lo que se hacía necesario debatir sobre las implicaciones que pueda generar su indebido recaudo.

En cuanto al peculado culposo, también se hizo un recorrido histórico, señalando las principales líneas jurisprudenciales que sobre el mismo se han dictado, destacándose algunos planteamientos sobre el deber objetivo y el nexo de causalidad, principio de confianza, posición de garantía, diligencia de un hombre de negocios, bien jurídico y la diferencia con el delito de abuso de confianza calificado.

Ulteriormente se abordó el delito de peculado por uso, también con un recuento histórico y con una reseña jurisprudencial cuyos principales planteamientos se enfocaron en dos escenarios, en primer lugar, el alcance de las alocuciones “en razón” o “con ocasión” de sus funciones y, en segundo lugar, enfatizándose en que no se requiere para la configuración del delito un daño o menoscabo de los bienes.

Para terminar con el acápite del peculado, se analizaron dos delitos que si bien tuvieron vigencia en la legislación de 1980, a partir del año 2000 desaparecieron del ordenamiento, aunque por vía jurisprudencial se dio a entender que los presupuestos fácticos para su

configuración se encontraban arropados con otras conductas; el primer delito fue el de peculado por extensión, que en la actualidad se entiende como abuso de confianza calificado, y que al ser cometido por un particular, no exigía para su tipificación que la disponibilidad de los bienes obedeciera a un ejercicio funcional; el segundo delito fue el de peculado por error ajeno, que a partir del año 2000 se entendió contenido dentro de la conducta denominada aprovechamiento de error ajeno, para cuya tipificación tampoco se exigía que los bienes se hubiesen recibido por razón de sus funciones, pues aun cuando el sujeto activo puede ser un servidor público, lo cierto es que le llegan fruto del azar y no de su vinculación con el Estado.

Una segunda subsección dentro del estudio de los delitos contra la Administración Pública tuvo que ver con la contratación estatal, y para ello hubo de contextualizarse que la Corte Constitucional, en distintos pronunciamientos, al definir el alcance del art. 122 de la Carta Política, en virtud del cual se imponen algunas inhabilidades intemporales como ser candidatos a elección popular, a quienes, entre otras circunstancias, hayan sido condenados en cualquier tiempo por la comisión de delitos que afecten el patrimonio del Estado; allí la Corte, luego de advertir que no existe un catálogo de delitos que atenten contra el patrimonio público, mencionó que la inhabilidad constitucional procedía necesariamente contra algunos delitos, principalmente de peculado, contra otros no debía proceder, culposos, y dejó entrever una zona gris en la que se hallan los delitos de contratación estatal pues, sólo atendido cada caso concreto, podría definirse si procedía o no la inhabilidad intemporal.

Tal disyuntiva mereció del estudio detenido de los delitos relacionados con la contratación estatal, a efectos de determinar cuándo podría verse comprometido el patrimonio estatal, pudiendo finalmente concluirse que sólo en el delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, y más específicamente por la vulneración al principio de planeación, podría presentarse, excepcionalmente, el perjuicio patrimonial, no aconteciendo lo propio con las demás conductas que conforman el acápite del Código Penal que contiene los delitos relacionados con la contratación estatal.

Para arribar a tal corolario se hizo una breve reseña histórica a la legislación de 1936, a efectos de analizar el alcance de estos delitos; posteriormente se abocó la de 1980, cuyo texto se mantuvo casi incólume con la entrada en vigor de la normatividad del año 2000; se empezó así con el delito de violación al régimen de inhabilidades e incompatibilidades, luego con el de interés indebido en la celebración de contratos, a continuación se hizo mención a un tipo penal creado en la Ley 1474 del año 2011 denominado acuerdos restrictivos de la competencia, procediendo luego a concluir que ninguno de esos delitos comportaba, *per se*, detrimento al erario.

Se continuó entonces con el delito de contrato sin cumplimiento de requisitos legales, con detallado análisis jurisprudencial, en donde se trazaron su principales líneas argumentativas, como son la definición de los requisitos esenciales, solemnidades,

principio de planeación, urgencia manifiesta, fraccionamiento de contratos, régimen de empresas industriales y comerciales del Estado, convenios interadministrativos y principio de confianza, para concluir que es en este delito en el que puede pregonarse, eventualmente, una afectación a las arcas públicas, ya sea porque por falta de planeación se presentaron injustificados retardos, o porque por procesos de selección indebida puedan verse comprometidos recursos públicos.

La tercera y última subsección dentro del análisis de los delitos contra la Administración Pública, tuvo que ver con tres delitos que guardan relación con la Hacienda Pública, aquí debió insistirse, de manera preliminar, en la importancia que el Constituyente de 1991 otorgó a tal institución, para seguidamente abordar cada uno de los tipos que tienen estrecha vinculación con ella específicamente en la vertiente de ingresos; se empezó así con el delito de omisión de agente retenedor, con un recuento histórico y un análisis de la jurisprudencia constitucional en donde se hizo alusión a la no vulneración de la prohibición constitucional de prisión por deudas con la consagración del delito, definiéndose al paso los conceptos de retenedor y auto-retenedor, y ofreciéndose también una redacción del texto actual, no sólo por sus cambios normativos sino por algunas declaratorias de inexecutableidad declaradas por la Corte Constitucional.

Luego se hizo un barrido por la jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, para destacar los principales escenarios en los que se ha desarrollado esta conducta y así poder comprender su alcance; en tal tarea se analizó el tema de la procedencia de investigaciones ante los acuerdos de reestructuración empresarial, la naturaleza de las sanciones tributarias cuyo no pago no puede tipificar el delito, se estudió el caso de las uniones temporales y se trató el pago como causal de no procedibilidad de la acción penal.

El segundo delito es el denominado destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos, sobre esta conducta simplemente se elaboró una breve reseña histórica, dado que no ha habido pronunciamiento jurisprudencial alguno; finalmente, un escenario similar se presentó con el tercer delito, fraude de subvenciones, que surgió como conducta típica en el año 2011 como consecuencia de un escándalo de corrupción, sin que a la fecha se haya emitido pronunciamiento jurisprudencial alguno sobre el particular.

La segunda sección del presente capítulo, tuvo que ver con los delitos que protegen el bien jurídico orden económico social, se debió inicialmente precisar su definición a la luz de la jurisprudencia patria para, seguidamente, proceder a seleccionar los delitos que guardan relación con el patrimonio público, ante lo cual hubo de advertirse prontamente el estrecho vínculo de muchos de ellos con la Hacienda Pública, pues, a modo de ejemplo, el contrabando es tratado bajo tal égida en el derecho comparado y, en el plano nacional, los monopolios rentísticos son de consagración y regulación constitucional, justamente dentro del título de la Hacienda Pública.

Se empezó con el delito de contrabando, resaltando su muy profusa regulación en los últimos años, y presentando un recorrido histórico desde su creación en el año de 1997 hasta la fecha; reseñándose que la regulación de este delito siempre ha ido acompañada de otras conductas, también relevantes en las presentes líneas, como contrabando de hidrocarburos y sus derivados, favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, favorecimiento por servidor público, favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos y fraude aduanero.

De cada una de ellas se presentó reseña histórica, analizando al paso los distintos pronunciamientos jurisprudenciales que se han dictado, ya en sede de constitucionalidad, en donde se han declarado algunas inexecutableidades y se han trazado algunos planteamientos sobre la figura del decomiso de mercancías en sede administrativa; ora en la justicia ordinaria, debiéndose advertir que en esta última los criterios ofrecidos se han limitado a temas como la tasación de las mercancías incautadas y asignación de competencia territorial para conocer de su juzgamiento.

Seguidamente se estudió el delito de apoderamiento de hidrocarburos, de la misma manera con un recorrido histórico y sus numerosas reformas, se analizaron paralelamente los pronunciamientos dictados sobre el mismo en sede de constitucionalidad, en donde se concluyó su caracterización como delito autónomo, su carácter pluriofensivo y la exequibilidad tanto del atenuante por la cuantía como del agravante cuando el sujeto activo fuere servidor público, con muy escasos pronunciamientos en la justicia ordinaria.

A continuación se estudió el delito de ejercicio de la actividad monopolística de arbitrio rentístico, retomando, para su mejor comprensión, algunos planteamientos del capítulo I en el que con el debido rigor se explicó la figura de los monopolios rentísticos, y cuya protección emerge clara en el Código Penal; aquí se hizo énfasis en su justificación como delito a la luz de la jurisprudencia, en donde hubo de citarse la exposición de motivos tenida en cuenta en el trámite legislativo y en donde, precisamente, se daba cuenta de que su objeto de protección es el tesoro público y las rentas del erario, permitiéndose concluir su innegable vinculación con la Hacienda Pública.

Finalmente se aludió a tres delitos, también con estrecha vinculación con la Hacienda Pública, pero todos con escaso o nulo desarrollo jurisprudencial, por lo que su análisis fue, principalmente, legal; el primer delito es el de exportación o importación ficticia, el segundo es el de aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado y el último es el de evasión fiscal, sobre el último debe precisarse que aun cuando su *nomen iuris* resulta bastante omnicompreensivo, no acontece lo propio con su estructuración, pues refiere simplemente al incumplimiento en la entrega de las rentas monopolísticas o cuando no se declaren total o parcialmente los ingresos percibidos en ejercicio del monopolio rentístico.

La tercera sección del presente capítulo tuvo que ver con los delitos contra el bien jurídico patrimonio económico, cuyo abordaje se hizo a partir de reseñas legislativas desde el Código Penal de 1936 hasta la fecha, para destacar que en la actual normatividad, varios delitos de manera puntual pueden abarcar dentro de su ámbito de protección alguna manifestación del patrimonio público, tales tipos son el hurto agravado cuando recae sobre efectos destinados a la seguridad nacional o sobre petróleo y sus derivados, resaltándose en este último evento el posible concurso aparente con el delito de apoderamiento de hidrocarburos.

El segundo delito es la estafa, que se agrava cuando se comete sobre bienes pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la totalidad o la mayor parte, o cuando recae sobre los recursos de la seguridad social; el primero de estos agravantes es causal para que el tercer delito, abuso de confianza, se considere calificado.

Un cuarto delito es el de la defraudación de fluidos que tipifica la apropiación indebida de energía eléctrica, agua, gas natural o señales de telecomunicaciones; el quinto es la usurpación de aguas, que pueden ser públicas o subterráneas y, finalmente, el sexto es el daño en bien ajeno, que se agrava cuando la conducta recae sobre bienes de utilidad social, o sobre bienes que conformen el patrimonio cultural de la Nación.

No obstante la redacción de las seis conductas que se han mencionado, tal vez por una carencia de técnica legislativa, se consignó una disposición común a todos los delitos contra el patrimonio económico, en la que se introdujo un agravante, cuando la conducta se cometiere “sobre bienes del Estado”. Así entonces, cualquier conducta que llegare a perpetrarse contra el patrimonio económico, será agravada si recae sobre bienes del Estado, pareciendo baladís, o por lo menos inocuas, las causales de agravación o calificación que se reseñaron de manera puntual para cada delito.

Tan es así, que a pesar de la poca jurisprudencia que se halló frente a estos delitos, aclárese en eventos específicos contra el patrimonio público, una de las líneas argumentativas que se destacó fue, justamente, la que trazó la Corte Suprema de Justicia al indicar que en el delito de abuso de confianza calificado no podría tenerse en cuenta la circunstancia genérica de agravación, por cuanto tal ejercicio resultaría atentatorio del principio *ne bis in idem*, argumento que, valga aclarar, resulta claramente aplicable a las demás conductas.

En una cuarta y última sección se recogieron delitos, todos sin fértil desarrollo jurisprudencial y distribuidos a lo largo del Código Penal en diversos títulos, pero con clara incidencia en la protección al patrimonio público; estos tipos se presentaron en cuatro apartes que fueron medio ambiente, seguridad pública, fe pública y DIH.

En cuanto al medio ambiente, se empezó con una contextualización del concepto dinámico del patrimonio público, a partir de la cual el medio ambiente puede ser parte de

él, aun cuando claramente el aire o la fauna no pueden inventariarse en un balance, se basó esta apreciación en una mirada constitucional en la que el saneamiento ambiental es un servicio público y el medio ambiente es un fin y un derecho colectivo. Seguidamente se presentó un recorrido legislativo, en el que pudo advertirse la evolución que desde el punto de vista penal ha tenido la protección de este bien jurídico, con un cuadro comparativo de normas, para concluir que es inevitable la remisión al derecho administrativo a efectos de concretar la tipicidad de la mayoría de delitos ambientales y que el legislador previó una cláusula general de protección que aboga por salvaguardar todo lo que expresamente no se haya enunciado en los distintos preceptos como objeto de protección.

En lo que tiene que ver con la seguridad pública, se hizo mención a cuatro delitos, en primer lugar, al de incendio, específicamente en sus dos agravantes, por un lado, cuando el mismo se realizare en inmueble o en objeto de interés científico, histórico, cultural, artístico o en bien de uso público o de utilidad social, y, por otro, en inmueble público o destinado a este uso; en segundo término, se aludió al delito de daño en obras de utilidad social en el que de manera puntual se hace referencia a la avería que se cometa contra obras destinadas a la captación, conducción, embalse, almacenamiento, tratamiento o distribución de aguas; el tercer delito es la perturbación al servicio de transporte público, colectivo u oficial; finalmente, está el delito de daño en obras u otros elementos de los servicios de comunicaciones, energía y combustibles.

Al mencionarse el bien jurídico de la fe pública se hizo referencia a dos delitos, por una parte, al de emisiones ilegales, que tipifica la conducta del servidor público o persona facultada para emitir moneda que permita una mayor emisión a la autorizada y, por otra, al de circulación ilegal de moneda que no haya sido autorizada o excluida por autoridad competente.

Finalmente, se hizo mención a que el Código Penal colombiano contiene un título destinado a los delitos contra personas y bienes protegidos por el DIH, uno de los cuales es el de exacción o contribuciones arbitrarias que reprueba la usurpación de las funciones propias de la Hacienda Pública, más específicamente en su vertiente de imposición de tributos.

Del anterior barrido, vale la pena exponer algunas reflexiones que permitirán cerrar el estudio propuesto para este segundo capítulo y trazar las directrices sobre las cuales habrá de estructurarse el tercero. Así entonces, una primera reflexión que debe ponerse sobre la mesa, es que el legislador de antaño, inclusive hasta el año 1936, en un gesto de evidente responsabilidad en el acatamiento de las funciones constitucionales encomendadas, se preocupó, en el ámbito penal, de discutir factores tan relevantes como el nombre que debían llevar los títulos del Código Penal, su alcance y su estrecha relación con el bien jurídico a tutelar; menester que permitía predicar una coherencia al interior de las legislaciones y que, aun cuando podía no satisfacer integralmente las necesidades que una

sociedad en evolución demanda del derecho penal, sí exigía que la política criminal fuera medianamente coherente con los cambios legislativos.

Desde hace algunas décadas, tales preocupaciones y menesteres dieron un paso al costado, dándose cabida a que las reformas legislativas, lejos de supeditarse a estudios serios o a necesidades advertidas por una política criminal sólida, tuvieron como único raigambre el apetito voraz de parlamentarios ávidos de caudales electorales, que encomendaron al denominado populismo punitivo la dirección de la política criminal del país, por lo que ante cualquier escándalo que conmoviera la sensibilidad de los ciudadanos, pronto hubieron de proponer como paliativo infame una reforma al Código Penal, bien mediante el aumento indiscriminado de penas o reducción de beneficios, ora con la creación irresponsable de tipos penales.

Actualmente en Colombia la incoherencia y la desproporcionalidad galopan imparables a lo largo y ancho del catálogo de penas, al punto que un peculado puede generar una condena que supera los treinta y tres (33) años de prisión y firmar un contrato con la falta de un estudio previo puede llegar a los dieciocho (18) años, ello sin mencionar esos peligrosos preceptos que deliberadamente prohíben cualquier tipo de beneficio a quienes son procesados o condenados por estos delitos; con esto no quiere afirmarse, por supuesto, en manera alguna, que el patrimonio público no deba tener especial protección, pues elementalmente así debe ser, lo que quiere significarse es que en esa tarea proteccionista la actividad legislativa debe satisfacer presupuestos mínimos de coherencia y proporcionalidad, siempre bajo el abrigo de una política criminal seria y fundamentada.

Hechas estas acotaciones, corresponde exponer una segunda reflexión sobre la cobertura puntual de la protección penal al patrimonio público, aclárese, dejando de lado el debate de si las penas son proporcionales o no; para ello, inicialmente debe señalarse que desde una óptica estática de patrimonio, se evidencia un muy amplio margen de salvaguarda, pues el daño a una vía, una calle o a una señal de tránsito, así como el apoderamiento indebido de cualquier bien fiscal, se hallan cobijados por el Código Penal.

En lo que tiene que ver con una visión dinámica del patrimonio, también se observa que un inmenso número de flancos desde donde puede abordarse su estudio se encuentran cubiertos; nótese que aun en escenarios no fácilmente palpables físicamente también se advierte la tutela penal, por lo menos desde una óptica formal; acontece esto, v. gr., con el patrimonio cultural, pues uno de los agravantes del delito de daño es justamente que recaiga sobre los bienes que lo conforman, si ello es así, de acuerdo a las directrices esbozadas a lo largo del presente escrito, se hallarían cubiertos, por ejemplo, las lenguas o los dialectos autóctonos, aunque, adviértase, es posible que el atentado a estos objetos de protección no sea plausible dentro de las modalidades tradicionales de daño, cuya redacción parece circunscribirse principalmente a cosas; no obstante esta salvedad, se insiste en que por lo menos desde una óptica formal o normativa se hallarían protegidos

por el Código Penal, así como otras manifestaciones del concepto dinámico de patrimonio como sería el medio ambiente.

También dentro de esa mirada dinámica debe analizarse si la Hacienda Pública se encuentra debidamente cubierta; para ello, de manera muy breve dígase que su estudio puede emprenderse desde las dos aristas que la gobiernan, que serían, de forma muy básica, los ingresos y los gastos; empiécese con los segundos, para advertir que su cubrimiento es pleno por parte del Código Penal, obsérvese que no sólo las apropiaciones indebidas o gastos injustificados de dineros públicos se encuentran tipificados, sino que la misma inversión en áreas distintas a las establecidas en las proyecciones presupuestales pueden ser delito.

Lo propio ocurre con las subvenciones entregadas por el Estado, ya que con el delito de fraude creado recientemente y con el de aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, también se satisface tal propósito; adicionalmente las líneas jurisprudenciales que existen alrededor de delitos que tienen relación con el gasto, principalmente peculado, son profusas y fértiles, hallándose en la actualidad claramente delimitado su alcance.

Parece no acontecer lo propio con el factor ingresos, pues si bien varias disposiciones dan la apariencia de tener plenamente cubierto tal escenario, lo cierto es que de la lectura de los preceptos que cumplen tal cometido, y que fueran identificados y analizados en el desarrollo del segundo capítulo, ha de pregonarse una primera advertencia que refiere a la falta de protección penal por el no pago de regalías. Como se evidenció, dada la riqueza en recursos naturales de Colombia, su explotación genera a favor del Estado un pago, regalía, mismo que, de ser incumplido, no genera sanción de carácter penal para quien no pague esos dineros en debida forma.

Innegablemente el pago de las regalías es un ingreso estatal, aunque no impuesto según lo ha dejado sentado la jurisprudencia constitucional; por lo que puede afirmarse, sin ambages, que quien llegare a apropiarse de esos recursos no estaría infringiendo tipo penal alguno, salvo que, bajo alguna maniobra interpretativa, pretendiese encuadrarse en un peculado, con el efímero argumento de que se trasladó función pública al explotador de los recursos y que la ganancia generada también sería dinero público; interpretación que se advierte reforzada, debiendo importar en este instante advertir tal vacío.

Otra mirada de los ingresos puede darse desde los impuestos, y allí se observa que delitos como la omisión del agente retenedor, el fraude aduanero, el mismo contrabando o el pomposamente denominado evasión fiscal, cumplirían, *prima facie*, tal cometido; no obstante, también podría afirmarse que tales conductas se limitan al recaudo de determinados impuestos como IVA, rentas de aduana y el no pago de los ingresos obtenidos por monopolio rentístico, por lo que debería tipificarse el no pago del impuesto de renta, cuya evasión genera enormes pérdidas al fisco colombiano.

Sin embargo, parece prematuro afirmar tal aserto si no se mira, con debido rigor, el sistema de impuestos colombiano, tarea que es la que se emprenderá en el siguiente capítulo y que permitirá vislumbrar cuáles son los principales ingredientes del régimen impositivo en Colombia para tener una mirada más clara de la arista de los ingresos de la Hacienda Pública y, ahí sí, determinar si se encuentra o no plenamente cubierta por el Código Penal.

Capítulo III
Mirada al sistema tributario colombiano
Delito fiscal, aspectos fundamentales y propuestas de tipificación

Introducción

Vistas como quedaron la identificación de los bienes que podrían constituir el patrimonio público, junto con la protección que al mismo le confiere el derecho penal y la necesidad que se advirtió de analizar con el debido rigor la Hacienda Pública desde su arista de ingresos, corresponde en el presente capítulo presentar un análisis del sistema tributario colombiano, sección I, con el propósito de determinar cuáles son las principales fuentes de ingreso de recursos a las arcas estatales, a efectos de concretar si la protección del derecho penal las cubre a cabalidad; en caso negativo, se procederá con la propuesta de tipificación de delito fiscal para Colombia, Sección II, para lo cual se hará una breve reseña por el derecho comparado, identificando cuáles son los principales debates y problemas jurídicos que se advierten tanto en sede doctrinal como en el ámbito jurisdiccional, para a partir de tales postulados materializar la propuesta de tipificación del delito en Colombia.

Sección I
Sistema tributario colombiano

1. Introducción

Con el ánimo de presentar un panorama medianamente claro que permita comprender cómo se estructura el sistema tributario colombiano, su abordaje se hará desde dos ópticas, la primera, y evidentemente la más importante por el volumen de recursos que implica, es la relacionada con los Impuestos que recauda la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); la segunda, tiene que ver con los impuestos que son recaudados en los planos locales, entiéndase a nivel departamental, municipal y distrital. Seguidamente, en un aparte final, se expondrán los correspondientes corolarios y reflexiones; en la parte final de esta sección se expondrá un breve análisis del sistema tributario colombiano, a partir de un reciente informe presentado por una Comisión de expertos designada por el Gobierno Nacional para tal propósito.

2. Impuestos Nacionales administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales

El ET dentro de sus disposiciones generales indica que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y que ella tiene por objeto el pago del tributo; a renglón seguido enuncia dentro de los sujetos pasivos a los “contribuyentes” y “responsables”, definiendo

a los primeros como “responsables directos” del pago del tributo a los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial; y por los segundos, a las personas que, sin tener carácter de contribuyentes, deben cumplir obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley. Se precisa igualmente que para efectos del impuesto sobre las ventas los términos contribuyente y responsable serán sinónimos⁹⁰³.

Necesario es recordar que según cifras suministradas por la DIAN sobre el recaudo de los distintos impuestos, el de Renta y CREE recogen el 45,3% del total (renta 33,2% y CREE 12,1%), IVA interno 24,4%, ingresos tributarios por operaciones con el exterior suman 16.5% (de los cuales un 12,44% lo aportaría IVA a las importaciones y el 4,06% restante correspondería a aranceles) GMF aporta el 5,5% e impuesto a la riqueza 4,2%⁹⁰⁴.

2.1. Impuesto sobre la renta y complementarios

2.1.1. Antecedentes

El Decreto Ley 1651 del 18 de julio de 1961, dictado por el Presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias conferidas por el art. 131 de la Ley 81 de 1960, introdujo en su art. 1º que las personas naturales o jurídicas, corporaciones, asociaciones, fundaciones de derecho canónico, sociedades de hecho, sociedades ordinarias de minas, comunidades ordinarias organizadas, sucesiones líquidas y asignaciones y donaciones modales que obtuvieren ingreso de cualquier origen en cuantía superior a dos mil quinientos pesos (\$2.500) o que poseyeren derechos apreciables en dinero en cuantía superior a cinco mil pesos (\$5.000), estarían obligados a presentar una declaración de renta y patrimonio; la tarifa fijada en este decreto fue del treinta y cinco por ciento (35%) con derecho a prórroga con un pago de un cinco por ciento (5%) adicional para un total de cuarenta por ciento (40%). En este decreto se reguló lo relacionado con la liquidación y pago del impuesto, así como la impugnación de los correspondientes actos administrativos. Adicionalmente, se estableció que el Gobierno Nacional podría establecer retenciones en la fuente, con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios las cuales serían tenidas como buena cuenta o anticipo.

La Ley 38 del 30 de diciembre de 1969, dictó normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios, indicando, principalmente, que las personas naturales o jurídicas, sociedades de hecho, comunidades organizadas y las sucesiones líquidas que efectuaren pagos o abonos en cuenta, por concepto de salarios o dividendos, estarían obligadas a deducir y retener dinero, a título de impuesto sobre la

⁹⁰³ Sobre características del derecho tributario en el derecho comparado, puede consultarse EUNAUDI, Luigi (...); ob. cit. pp. 130 y ss. y SAINZ DE BUJANDA, (...) ob. cit. pp. 252 y ss.

⁹⁰⁴ Rendición de cuentas DIAN 2015, pp. 8 y ss.

http://www.dian.gov.co/descargas/Rendicioncuentas/2015/RENDICION_CUENTAS_2015%20.pdf

renta y complementarios; de la misma manera se fijaron las sanciones por el incumplimiento a dichas disposiciones.

El Decreto 2053 del 03 de septiembre de 1974, por medio del cual se reorganizó el impuesto sobre la renta, señalando que éste y los complementarios se consideran un solo tributo y que comprende ganancias ocasionales, patrimonio, y transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior. Adicionalmente puntualizó y reguló muchos aspectos del impuesto.

En el mismo año se dictaron los decretos legislativos 2247 del 21 de octubre y 2821 del 20 de diciembre, por medio de los cuales se dictaron normas sobre procedimiento tributario relacionadas con las declaraciones de renta y ventas, liquidaciones oficiales y modos de impugnación y, particularmente el segundo de los mencionados decretos, en su art. 3º reguló lo relacionado con la obligación tributaria, sus intereses y la sanción por mora.

Luego vendría la Ley 49 del 17 de diciembre de 1975, por medio de la cual se adicionó el impuesto sobre la renta y complementarios; y se ordenó el aumento de un ocho por ciento (8%) anual y acumulativamente, a partir del año 1975, a las cifras expresadas en signos monetarios en el decreto 2053 de 1974.

Posteriormente, la Ley 20 de 1979, por medio de la cual se crearon estímulos al contribuyente, se fomentó la capitalización del país y se dictaron otras disposiciones, expresó que los valores en moneda nacional relativas al impuesto sobre la renta y complementarios, debían reajustarse anual y acumulativamente en el cien por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor (IPC) elaborado por la autoridad competente; adicionalmente se ocupó de regular las ganancias ocasionales.

Seguidamente se dictó la Ley 2ª del 13 de enero de 1981, por medio de la cual se concedieron algunas exenciones tributarias, precisando que exclusivamente para efectos del impuesto de renta y complementarios se prorrogaría por diez (10) años el descuento tributario establecido para las empresas colombianas de transporte aéreo.

La Ley 9ª del 1983, por la cual se expidieron normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional; introdujo diversas modificaciones al sistema tributario, como fue el alza de tarifas, en una tabla con aumentos progresivos, partiendo de cero por ciento (0%) para montos mínimos, hasta el cuarenta y nueve por ciento (49%) de la renta líquida gravables que excediere de seis millones quinientos cincuenta mil pesos (\$6.550.000); se regularon también aspectos de doble tributación, pérdidas, viáticos, rendimientos financieros, inversión extranjera e impuesto de timbre.

En el año 1986 se promulgó la Ley 75 del 23 de diciembre, por medio de la cual se expedieron normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento, y de democratización del mercado de capitales, fijó una tarifa única del treinta por ciento (30%) sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades limitadas, y de los demás entes asimilados a unas y otras de conformidad con las normas pertinentes; fijó de manera transitoria para los años 1986, 1987 y 1988 tarifas del treinta y tres por ciento (33%), treinta y dos por ciento (32%) y treinta y uno por ciento (31%), respectivamente; en cuanto a loterías, rifas, apuestas y similares, estableció una tarifa del veinte por ciento (20%); el impuesto de remesas se concretó en un treinta por ciento (30%), así como a algunos aspectos de retención en la fuente les fijó la misma tarifa; reguló igualmente algunos aspectos relacionados con la doble tributación, sobre rendimientos y gastos financieros, exenciones y deducciones, e introdujo algunas rentas presuntivas, avalúos catastrales, entre otros.

2.1.2. Estado actual del Impuesto de Renta, decreto 624 ET, análisis legal.

Aclara el Prof. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ que la alusión “impuesto de renta y complementarios” refiere al impuesto de renta propiamente dicho y a sus complementarios que originariamente eran tres, i) remesas al exterior, ii) patrimonio y iii) ganancias ocasionales; subsistiendo actualmente el último, por cuanto el de remesas se suprimió en el año 2006 y el de patrimonio en 1991, aunque este último fue reintroducido al sistema tributario de manera transitoria, y ya no complementario sino independiente, en el año 2002⁹⁰⁵.

Hecha tal acotación, se empezará con el análisis del impuesto sobre la renta, para lo cual se resaltarán sus principales características a la luz del Decreto 624 del 30 de marzo de 1989, ET, y demás normas que lo han modificado; para la satisfacción de tal cometido, a continuación se abordarán los siguientes aspectos relevantes, i) sujeto pasivo y determinación de residencia; ii) no contribuyentes; iii) ingresos, y iv) tarifas.

2.1.2.1. Sujeto pasivo y determinación de residencia

En cuanto a los sujetos pasivos de este impuesto, se distinguen tres escenarios, por una parte las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia, y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, que estarán sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo relacionado con sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país; en cuanto a personas no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia, sólo estarán sujetas al referido impuesto

⁹⁰⁵ PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto; “Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”; Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, abril de 2012; pág. 449.

respecto de rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto del patrimonio poseído en el país (art. 9°).

En segundo lugar, las sociedades y entidades *nacionales* son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes en el exterior, por otra parte, las sociedades y entidades *extranjeras* son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

Mediante el art. 84 de la Ley 1607 de 2012, se precisó que se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que durante el respectivo año o período gravable tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano, entendiéndose por sede efectiva el lugar en donde se toman las decisiones comerciales y de gestión decisivas y necesarias para llevar a cabo las actividades de la sociedad como un todo; de la misma manera, se estableció que también se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que cumplan con cualquiera de las siguientes dos condiciones, por una parte, tener su domicilio principal en el territorio colombiano y, por otra, haber sido constituidas en Colombia de acuerdo con las leyes vigentes en el país.

El anterior precepto fue complementado posteriormente mediante el art. 31° de la Ley 1739 de 2014, por medio de la cual se modificó el ET, la Ley 1607 de 2012 y se crearon mecanismos de lucha contra la evasión; en donde se precisó que no se entenderá sede efectiva de administración en Colombia, para las sociedades o entidades del exterior que hayan emitido bonos o acciones de cualquier tipo en la Bolsa de Valores de Colombia y/o en una bolsa de reconocida idoneidad internacional de acuerdo a la resolución que en tal sentido dicte la DIAN; tampoco se entenderá sede efectiva de administración en Colombia, para aquellas sociedades o entidades del exterior cuyos ingresos fuente de la jurisdicción donde esté constituida la sociedad o entidad del exterior sean iguales o superiores al ochenta por ciento (80%) de sus ingresos totales.

En tercer término se tienen las sociedades limitadas y asimiladas, que estarán sometidas al impuesto de renta y complementarios, sin perjuicio de que los respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto correspondiente a sus aportes o derechos y sobre sus participaciones o utilidades; aquí se asimila a las sociedades de responsabilidad limitada a las sociedades colectivas, las en comandita simple, las sociedades ordinarias de minas, las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las anteriores, las comunidades organizadas, las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado (art. 13°).

En cuarto lugar se hallan las sociedades anónimas y asimiladas, que están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de que los respectivos accionistas, socios o suscriptores, paguen el impuesto que les corresponda sobre sus acciones y dividendos o certificados de inversión y utilidades, cuando éstas resulten

gravadas de conformidad con las normas vigentes; así mismo, se asimilan a las sociedades anónimas las sociedades en comandita por acciones y las sociedades irregulares o de hecho de características similares a unas u otras (art. 14°).

Finalmente, se tiene que son contribuyentes al impuesto sobre la renta y complementarios, asimiladas a sociedades anónimas, las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional y las sociedades de economía mixta (art. 16°); tal disposición fue demandada, aduciéndose que el legislador debió excluir a aquellas empresas cuyo objeto fuere la explotación de juegos de suerte y azar, atendiendo a que las rentas obtenidas en tales actividades debían destinarse a los servicios de salud y una disposición en contrario impactaría fuertemente estos sectores. Ante tal planteamiento, la Corte, luego de exponer algunas consideraciones sobre la autonomía del legislador para determinar quiénes son contribuyentes, concluyó que resulta inadmisibles sostener que toda actividad cuyo objeto sea la explotación de dichos monopolios, deba estar exenta del pago de impuestos a nivel nacional, departamental, distrital o municipal, pues, por el contrario, debe entenderse que la referencia del art. 336 de la Constitución sobre destinación exclusiva a los servicios de salud, alude a los ingresos netos y en manera alguna a sus ingresos brutos. Por ello fue declarada exequible la norma⁹⁰⁶.

En lo que tiene que ver con el aspecto puntual de la determinación de la residencia para efectos fiscales, para personas naturales actualmente rige lo establecido en el art. 2° de la Ley 1607 de 2012, que consagra que se considerarán residentes fiscales quienes cumplan con cualquiera de las siguientes tres condiciones: a) permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del territorio, durante un período de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario, debiéndose aclarar que si la permanencia recae sobre más de un año o período gravable, se considerará que la persona es residente a partir del último año o período gravable.

b) Aquellas personas que por su relación con el servicio exterior del Estado colombiano, que en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares se hallaren exentos de tributación en el país en donde se adelante la misión.

c) Aquellos nacionales que durante el respectivo año o período gravable se hallen en uno de seis escenarios así: 1) su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; 2) el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; 3) el cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; 4) el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; 5) habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior

⁹⁰⁶ C. Const., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-587 del 07 de diciembre de 1995.

para efectos tributarios; 6) tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal⁹⁰⁷.

2.1.2.2. No contribuyentes

En cuanto a los no contribuyentes, de forma expresa enlistan los arts. 22 y 23, por una parte, a la Nación a los departamentos y sus asociaciones, los distritos, los territorios indígenas, los municipios y las demás entidades territoriales, las corporaciones autónomas regionales y de desarrollo sostenible, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, las asociaciones de departamentos y las federaciones de municipios, los resguardos y cabildos indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

Por otra parte, se afirma que tampoco serán contribuyentes los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES), que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro y tampoco son contribuyentes las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

2.1.2.3. Ingresos

En lo que tiene que ver con los ingresos, de acuerdo con el art. 24 del ET, modificado parcialmente por el art. 66 de la Ley 223 de 1995, se consideran como tales los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, con o sin establecimiento propio.

⁹⁰⁷ Este artículo vino a complementar el original art. 10° del ET que simplemente otorgaba el estatus de residente cuando se permaneciera continua o discontinuamente en el país por más de seis (6) meses en el año o período gravable, considerando igualmente residentes a las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior; disposición que evidentemente contenía imprecisiones y ambigüedades que dejaban por fuera del foco tributario muchas particulares circunstancias.

De la misma manera, constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación y, a manera enunciativa, se enlistan los siguientes ingresos: a) rentas de capital provenientes de inmuebles ubicados en el país; b) utilidades de enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país; c) los provenientes de bienes muebles que se exploten en el país; d) intereses producidos por créditos poseídos en el país, exceptuándose los transitorios para importación de mercancías y sobregiros bancarios; e) rentas de trabajo como v. gr. sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país; f) compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano con independencia del lugar en el que se hayan prestado; g) beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial (*Know how*), o de la prestación de servicios de asistencia técnica, así estos sean suministrados desde el exterior; así mismo los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país; h) la prestación de servicios técnicos suministrados en el país o desde el exterior; i) dividendos o participaciones de colombianos residentes, provenientes de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o a través de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia; j) ingresos originados en contratos de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en Colombia o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país; k) utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional; l) utilidades provenientes de fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, sin importar el lugar de venta o enajenación; m) rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país; n) en contratos llave en mano o de confección de obra material, para el contratista, el valor total del correspondiente contrato.

Paralelamente, también enlista el ET en su art. 25, los ingresos que no se consideran de fuente nacional y por consiguiente no generan renta en el país distinguiendo por una parte algunos créditos y por otra algunos ingresos; en cuanto a los primeros, se enlistan los siguientes: a) créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y en sobregiros bancarios; b) créditos destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones; c) créditos que obtengan en el exterior las corporaciones financieras, las cooperativas financieras, las compañías de financiamiento comercial, Bancoldex, Finagro y Findeter y los bancos, constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes (este literal fue modificado mediante el art. 126 de la Ley 1607 de 2012); d) créditos para operaciones de Comercio Exterior, realizados por intermedio de las Corporaciones Financieras, las Cooperativas Financieras, las Compañías de Financiamiento, Bancoldex y los bancos, constituidos conforme a las leyes colombianas vigentes (literal modificado

por el art. 43 de la Ley 1430 de 2010, por medio de la cual se dictaron normas de control y para la competitividad y exequible por vicios de forma)⁹⁰⁸.

Por el lado de los ingresos, se excluyen aquellos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior, que no se consideran de fuente nacional; en consecuencia, quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por este concepto no están obligados a hacer retención en la fuente. Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público y mediante art. 156 de la Ley 1607 de 2012, se adicionó lo siguiente:

“Los ingresos obtenidos de la enajenación de mercancías extranjeras de propiedad de sociedades extranjeras o personas sin residencia en el país, que se hayan introducido desde el exterior a Centros de Distribución Logística Internacional, ubicados en puertos marítimos habilitados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Si las sociedades extranjeras o personas sin residencia en el país, propietarias de dichas mercancías, tienen algún tipo de vinculación económica en el país, es requisito esencial para que proceda el tratamiento previsto en este artículo que sus vinculados económicos o partes relacionadas en el país no obtengan beneficio alguno asociado a la enajenación de las Mercancías”.

Aclarados los ingresos se señala seguidamente que éstos son la base para determinar la renta líquida, que se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, y que se entienden causados cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. Enumera cuáles ingresos no constituyen renta ni ganancia ocasional, como, a modo de ejemplo, la prima por colocación de acciones, la utilidad en la venta de inmuebles a entidades públicas, premios en concursos nacionales o internacionales de carácter científico, literario, periodístico, artístico y deportivo, los dividendos y participaciones percibidas por socios, entre otros.

Seguidamente el decreto se ocupa de los costos, a efectos de determinar que se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago, y que se entienden causados cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya hecho efectivo el pago. También enseña la forma de determinar los costos en activos movibles, bienes inmuebles, activos fijos, divisas extranjeras, entre otros⁹⁰⁹.

Se explica el proceso de depuración tributaria a efectos de obtener la renta bruta (art. 89 y ss.), las rentas brutas especiales como las pecuarias, ventas a plazos, actividades de seguros y capitalización, renta vitalicia y fiducia mercantil, y rentas de trabajo; enuncia las deducciones como salarios, prestaciones sociales, aportes al Instituto Colombiano de

⁹⁰⁸ C. Const., M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO; C-076 del 15 de febrero de 2012.

⁹⁰⁹ Cfr. arts. 88 y ss. ET.

Bienestar Familiar (ICBF) y al Servicio nacional de Aprendizaje (SENA), impuestos deducibles, pago de intereses, gastos en el exterior, donaciones y contribuciones, depreciación, amortización de inversiones, cartera morosa, pérdidas, entre otras (art. 104 y ss.). Igualmente se precisa la renta líquida, las rentas líquidas especiales como la renta presuntiva (178 y ss.), las rentas exentas por trabajo, derechos de autor y empresas comunitarias y fondos ganaderos, entre otros, (art. 206 y ss.); y la renta gravable especial por comparación patrimonial (art. 236 y ss.).

2.1.2.4. Tarifas

Ulteriormente se aborda el tema de las tarifas, debiéndose distinguir entre personas jurídicas y personas naturales; por un lado, en cuanto a las personas jurídicas, el art. 240 original del ET fijó en treinta por ciento (30%) la tarifa única sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, limitadas, y de las demás asimiladas a unas y otras, estableciendo que la misma tarifa se aplicaría a la renta gravable de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras; tal disposición fue modificada inicialmente por la Ley 223 de 1995, mediante su art. 99 que aumentó a treinta y cinco por ciento (35%) la tarifa y por medio del art. 169 que adicionó un inciso sobre régimen especial de estabilidad tributaria, este último posteriormente derogado mediante art. 134 de la Ley 633 de 2000; seguidamente vendría la Ley 1111 de 2006 en cuyo art. 12 nuevamente se redujo la tarifa, esta vez al treinta y tres por ciento (33%); más recientemente el art. 94 de la Ley 1607 de 2012, la bajó al veinticinco por ciento (25%) exceptuando las rentas obtenidas por las sociedades y entidades extranjeras, que no sean atribuibles a una sucursal o establecimiento permanente de dichas sociedades o entidades extranjeras, manteniendo en este último escenario la cifra del treinta y tres por ciento (33%).

Aquí debe aclararse que con la reforma del 2012, si bien se redujo al veinticinco por ciento (25%) la tarifa al impuesto sobre la Renta, se introdujo en el art. 20 el denominado Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), a partir del 01 de enero de 2013, como un aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social; también incluye como sujetos pasivos del Impuesto sobre la renta para la equidad a las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional de acuerdo con el ET.

El hecho generador del CREE lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable (art. 21 Ley 1607); en cuanto a la base gravable, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones, rebajas y descuentos, y de lo allí obtenido se restarán lo que corresponda a ingresos no

constitutivos de renta; se obtiene así los ingresos netos y de aquí se resta el total de costos en idéntico escenario al impuesto sobre la renta; permitiéndose descontar también al monto allí obtenido las rentas exentas. Se aclara finalmente que la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior.

Finalmente, se fija la tarifa del CREE en el ocho por ciento (8%), con un párrafo transitorio que indica que para los años 2013, 2014 y 2015 la tarifa será del nueve por ciento (9%)⁹¹⁰. Esta normatividad, pronto hubo de ser modificada nuevamente mediante la Ley 1739 de 2014, cuyo detalle se analizará líneas abajo al abordar el ámbito constitucional del impuesto⁹¹¹.

En lo que hace relación con las personas naturales y extranjeras residentes y las asignaciones y donaciones modales, estableció el art. 241 del texto original del ET una tabla con valores progresivos fijando una tarifa desde cero (0) hasta el treinta por ciento (30%); posteriormente, el art. 100 de la Ley 223 de 1995 modificó tal tabla con las tarifas del impuesto sobre la renta y ganancia ocasionales, señalando los intervalos en cifras de millones de pesos, desde cero pesos (\$0), asignándole tarifa de cero por ciento (0%), hasta cuarenta millones doscientos mil pesos (\$40.200.000), correspondiéndole un porcentaje del 22,11, y a las sumas que superaran este último monto, se le sumaría el treinta y cinco por ciento (35%) del monto que excediere los cuarenta millones doscientos mil pesos (\$40.200.000).

Ulteriormente, mediante art. 63 de la Ley 863 de 2003, se introdujo una nueva tabla, también con cifras progresivas, en cinco rangos, así, el primero que oscilaba entre un peso (\$1) y veinte millones cuatrocientos mil pesos (\$20.400.000), con una tarifa del cero por ciento (0%); el segundo partiendo de veinte millones cuatrocientos mil un pesos (\$20.400.001), con una tarifa del cero punto veintinueve por ciento (0,29%), hasta treinta y dos millones cuatrocientos mil pesos (\$32.400.000) con una tarifa del siete punto veintinueve por ciento (7,29%); un tercer rango entre treinta y dos millones cuatrocientos mil un pesos (\$32.400.001) con una tarifa del siete punto sesenta y nueve por ciento (7,69%), hasta setenta y ocho millones de pesos (\$78.000.000) con una tarifa del veinte punto cero tres por ciento (20,03%); y un cuarto rango desde setenta y ocho millones un pesos (\$78.000.001), hasta noventa y seis millones de pesos (\$96.000.000) con una tarifa del veintidós punto ochenta y cinco por ciento (22,85%); y sumas superiores a este último límite, con tarifas del treinta y cinco por ciento (35%). Finalmente, mediante art. 12 de la

⁹¹⁰ Se indica igualmente en la Ley 1607 que la destinación del CREE será la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF); se aclara en el inciso final del art. 24 que del 8% de la tarifa, 2,2% se destinarán al ICBF, 1,4% al SENA y 4,4% al SSSS.

⁹¹¹ Sobre el CREE, en detalle, *infra* cap. III, §I, 2.1.3.14.

Ley 1111 de 2006, se redujo la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) al treinta y cuatro por ciento (34%).

Seguidamente, la Ley 1607 de 2012, creó el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para personas naturales con la connotación de empleados, como un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual admite se le reste los dividendos y participaciones no gravados, indemnizaciones en virtud de seguros de daño, aportes al sistema general de seguridad social, gastos de representación, pagos catastróficos en salud certificados, pérdidas sufridas en desastres o calamidades públicas, aportes al sistema de seguridad social cancelados a empleado del servicio doméstico, entre otros (art. 332).

Se introduce una tabla con los valores de la renta gravable, fijando para ello la renta gravable en UVT, desde menos de mil quinientas cuarenta y ocho (1548), fijándolo en cero (0) unidades, y así progresivamente, ya no en porcentaje, hasta montos que excedan trece mil seiscientos cuarenta y tres (13.643) UVT, en este último escenario fijándole ahora sí un porcentaje equivalente al veintisiete por ciento (27%).

A renglón seguido (arts. 334 y ss.) se crea el Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) de empleados, como un sistema de determinación simplificado del impuesto sobre la renta y complementarios, aplicable únicamente a personas naturales residentes en el país, calificadas en la categoría de empleado, cuya renta gravable sea inferior a cuatro mil setecientas (4700) UVT, para ello se introduce una tabla que va desde mil quinientas cuarenta y ocho (1548) UVT cuya tarifa es del uno punto cero ocho (1,08) UVT, de manera progresiva hasta cuatro mil seiscientos ochenta y tres (4683) UVT, monto al que se le fijan trescientos ochenta y dos punto noventa y cinco (382,95) UVT.

Finalmente, se aclara que quienes ostenten la calidad de trabajadores por cuenta propia determinarán la renta atendiendo el sistema ordinario contemplado en el ET, aunque quienes manejen los rangos del IMAS, podrán optar por este último sistema⁹¹².

2.1.3. Líneas jurisprudenciales constitucionales del impuesto sobre la Renta

2.1.3.1. Deber de contribuir, principio de reciprocidad.

La Corte Constitucional al analizar la exequibilidad del art. 147 del ET sobre deducción y compensación de pérdidas por parte de las sociedades, inició recordando que su jurisprudencia ha sido reiterativa en indicar que el art. 95 de la Constitución Política consagra los deberes de las personas y ciudadanos, destacándose el numeral noveno que

⁹¹² Recuérdese que de acuerdo a la resolución 115 del 06 de noviembre de 2015, la DIAN fijó en veintinueve mil setecientos cincuenta y tres pesos (\$29.753) la Unidad de Valor Tributario (UVT).

impone, a título de obligación, contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los ámbitos de la justicia y la equidad⁹¹³.

En otros términos, el precepto incorpora el principio de reciprocidad que orienta las relaciones entre el Estado y las personas, principio cuya definición merece transcribirse:

“En la base de los deberes sociales se encuentra el principio de reciprocidad (C.N. art. 95). La Constitución reconoce a la persona y al ciudadano derechos y libertades, pero, al mismo tiempo, le impone obligaciones. “Los beneficios que representa para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por éste a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna (C.N. Preámbulo, arts. 1, 95, 58, y 333). En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado, sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados. La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución faculta a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones”⁹¹⁴.

Similares planteamientos se esbozaron en el examen de constitucionalidad que se hizo del art. 3º de la Ley 383 del 10 de julio de 1997, por medio del cual se adicionó el ET en relación con el tema de la factura; en esta oportunidad se precisó que entre los principales deberes y obligaciones formales consagrados legalmente se halla, justamente, el de la presentación de las declaraciones tributarias a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, enunciando la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, la declaración anual de ingresos y patrimonio, la declaración del impuesto a las ventas, la declaración de retenciones en la fuente y la declaración de retención del impuesto de timbre, mismas que deben presentarse de acuerdo a los formularios establecidos por la DIAN⁹¹⁵⁻⁹¹⁶.

2.1.3.2. Determinación de la base gravable en el impuesto de la renta. Depuración de la renta. Presunciones.

⁹¹³ C. Const., C-261/2002 sent. cit.

⁹¹⁴ C. Const., C-741/99, sent. cit. y M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, T-532 del 23 de septiembre de 1992.

⁹¹⁵ C. Const., M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-733 del 26 de agosto de 2003, en esta providencia se concluyó: *“Queda establecido que los deberes tributarios de índole formal son el instrumento que le permite al fisco no solo verificar el pago de los impuestos y contribuciones a que están obligados los contribuyentes, sino también determinar qué personas están obligadas a hacerlo y en qué cuantía, incidiendo de esta manera en el control a la evasión y al contrabando y en el recaudo efectivo de los caudales públicos con los que habrán de sufragarse los gastos e inversiones del Estado”.*

⁹¹⁶ Sobre la reforma Tributaria introducida mediante Ley 1739 de 2014, consultar ZARAMA VÁSQUEZ, Fernando y ZARAMA MARTÍNEZ, Camilo; *“Reforma tributaria comentada Ley 1739 de 2014”*; Editorial Legis; Bogotá, 2015.

Ha dejado sentado la Corte Constitucional, que el ejercicio de determinación de la base gravable, de acuerdo con los correspondientes preceptos normativos, se lleva a cabo mediante dos sistemas, por una parte, en el que la *renta gravable* es la *renta líquida*, la cual se genera de acuerdo a lo establecido en el art. 26 del ET, según el cual a la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos, lo que arroja los *ingresos netos* y, de éstos, se restan, cuando haya lugar, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la *renta bruta* y, a su vez, a ésta, se restan las deducciones realizadas con lo cual se obtiene la **renta líquida**; termina la norma precisando que, salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

Un segundo sistema, denominado de *renta presuntiva*, toma el patrimonio bruto y el patrimonio líquido del contribuyente, del último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior, y se les aplica una tarifa de presunción de rentabilidad mínima prefijadas por la ley, que son el 1,5% para el patrimonio bruto y el 5% para el patrimonio líquido, debiéndose tomar como renta presuntiva la mayor⁹¹⁷.

Así entonces, de comparar la renta líquida con la renta presuntiva, se debe aplicar la tarifa del impuesto a la que sea mayor y de tal forma se liquida el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, atendiendo a que el art. 188 precisa que la renta líquida no puede ser inferior a la renta presunta.

Debe aclararse que el patrimonio líquido, de acuerdo con el art. 282 del ET, se obtiene de restar al patrimonio bruto poseído el último día del año gravable, las deudas existentes en esa misma fecha y, a su vez, el patrimonio bruto estará constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable, conforme con el art. 216 de la misma normatividad.

Se llama la atención en que en ninguno de los dos sistemas la base gravable es el valor del patrimonio del contribuyente, aunque, evidentemente, en el sistema de renta presunta sí se tiene en cuenta a efectos de su determinación.

⁹¹⁷ Sobre proceso de depuración dijo también la C. Const.: “*Tal procedimiento es el siguiente: Se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente susceptibles de generar incremento neto del patrimonio y a esa suma se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos a que haya lugar. De esta manera se obtienen los ingresos netos. A este monto se le restan los costos generados por la actividad productora de la renta, mecanismo a través del cual se obtiene la renta bruta. A ésta se le hacen las deducciones consagradas en la ley, obteniéndose de esta manera la renta líquida. A ésta se le restan, cuando hay lugar a ellas, las rentas exentas. De esta manera se obtiene la renta líquida gravable, a la que se le aplica la tabla fijada en la ley y se obtiene así el impuesto a cargo del contribuyente*”. M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-153 del 25 de febrero de 2003.

Luego de tal explicación, concluye que la censura presentada contra los arts. 106 y 108 de la Ley 223 de 1995, por medio de la cual se expidieron normas sobre racionalización tributaria, y que determinaron el modo de valorar títulos, bonos y seguros de vida (art. 106) y acciones, aportes y demás derechos en sociedades (art. 108), carece de sustento, pues en manera alguna puede concluirse que estos artículos estén determinando la base gravable, tal como se adujo en la demanda, pues mal puede confundirse ésta con el valor patrimonial de algunos activos que determinan el patrimonio⁹¹⁸.

En similar sentido, y ya de manera más puntual, la Corte Constitucional definió el ejercicio de depuración de renta como el procedimiento en virtud del cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria establece las cifras consolidadas de su balance contable y fiscal, en un período determinado, que le permita definir la renta líquida gravable.

Para tal propósito, y luego de citar las normas pertinentes del ET, comienza analizando las deducciones, a la luz del art. 104 del ET, llamando la atención en la relación de causalidad que debe existir entre las expensas realizadas y la actividad generadora de la renta; subsecuentemente se ocupa del art. 108 del ET en virtud del cual los aportes parafiscales son requisito para aceptar la deducción por salarios como son SENA, el entonces Instituto de Seguros Sociales (ISS) y el ICBF; lo propio se demanda frente a empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura. En el mismo sentido se tiene que el art. 111 del ET consagra las deducciones por pensiones de jubilación e invalidez de los trabajadores.

Aclarado esto se aborda el estudio del art. 126-1 objeto de la demanda, en virtud del cual las entidades patrocinadoras o empleadoras pueden deducir el monto de las contribuciones que efectúen a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Aunque la norma no incluye los aportes a la salud, concluye la Corte que tampoco los excluye, tesis que se refuerza con lo establecido en los arts. 104 a 107 del ET, por lo que emerge evidente la constitucionalidad del precepto.

En lo que tiene que ver con el segundo inciso sobre retención en la fuente por salarios, excluyendo de la base de cálculo el monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías, se señaló que tal escenario resulta benéfico para el trabajador que recibe salarios sujetos a retención en la fuente por cuanto le confiere mayor liquidez en sus ingresos brutos. Asimismo, de la lectura de la norma se desprende que la suma correspondiente a aportes se considera ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, lo que se traduce en que no puede hacer parte de la base de retención por salarios.

Deja sentado igualmente, que en la depuración de la renta los aportes obligatorios gozan de doble naturaleza, tratándose del empleador tienen la connotación de deducción,

⁹¹⁸ C. Const., C-583/1996 sent. cit.

mientras que para el empleado, dichos aportes no constituyen renta ni ganancia ocasional. Dejando claro adicionalmente que los aportes voluntarios hechos por el empleador también operan como deducciones⁹¹⁹.

Bajo esta misma línea argumentativa, corresponde recordar que al analizarse la constitucionalidad del art. 18 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el 115-1 del ET sobre deducción del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos, la Corte lo halló exequible por lo que debe atenderse la deducción al momento de depurarse la renta⁹²⁰. En el mismo sentido, se analizó luego el art. 52 de la Ley 633 de 2000, que planteó un régimen de transición para deducir o descontar el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos, dada la eliminación del beneficio, el artículo fue declarado exequible para lo cual la Corte hizo una breve reseña de las normas relacionadas con la posibilidad de descontar del impuesto de la renta, en el proceso de depuración, el IVA pagado en la adquisición de determinados activos fijos⁹²¹.

Finalmente, corresponde precisar que la consagración de presunciones por parte del legislador cuenta con respaldo constitucional, pues así lo estableció la Corte al analizar el art. 278 del ET sobre costo mínimo de los inmuebles adquiridos con préstamos, en cuyo precepto se establece que cuando se adquieran bienes raíces con préstamos de entidades sometidas a la vigilancia del Estado, el precio de compra fijado en la escritura no podrá ser inferior a una suma en la cual el préstamo represente el 70% del total; bajo este escenario se estimó que la presunción se define como un:

“Recurso obligado de la legislación tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente, como quiera que la obtención directa y singular de la respectiva información sería demasiado costosa y difícil para la Administración. Las presunciones ordinariamente se basan en índices externos y globales de actividad económica o de frecuencia en la verificación de un hecho, socialmente convalidados. Según la naturaleza de la presunción y la política fiscal que la anime, ella puede o no admitir prueba en contrario. En todo caso, el establecimiento de presunciones se ha mostrado efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas

⁹¹⁹ C. Const., M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-711 del 05 de julio de 2001.

⁹²⁰ C. Const., C-926/2000 sent. cit.

⁹²¹ C. Const., M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-1215 del 21 de noviembre de 2001, la siguiente fue la reseña elaborada por la Corte: “En síntesis, se tiene entonces que, inicialmente, la Ley 6ª de 1992 estableció un beneficio tributario para las personas jurídicas y sus asimiladas, consistente en la posibilidad de descontar del impuesto de renta el valor del IVA pagado en la adquisición de determinados activos fijos, descuento que debía hacerse efectivo en el año de su adquisición o nacionalización. Luego, la Ley 223 de 1995 dispuso que tal descuento podría solicitarse en los años subsiguientes al de adquisición o nacionalización, sin límite de tiempo. Finalmente, la Ley 488 de 1998 cambió la naturaleza del beneficio, el cual en lo sucesivo sería una deducción, no un descuento, que tendría que hacerse efectiva en la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado la adquisición o nacionalización de los activos fijos. Dicha ley dispuso que los saldos que estuviesen pendientes de descontar conforme al artículo 104 de la Ley 223 de 1995, podrían descontarse en los períodos siguientes hasta agotarlos, sin que en ningún caso exceda de cinco períodos gravables. Este plazo, tal como se precisó en la Sentencia C-926-2001, se cuenta a partir de la vigencia de la Ley 488 de 1988, esto es, se extiende hasta el año 2003”.

*modalidades de evasión y elusión fiscales y abarcar en el universo de contribuyentes y rentas, categorías de contribuyentes y tipos rentas esquivas a su inclusión con grave desmedro de la equidad tributaria*⁹²².

2.1.3.3. Activos omitidos como renta líquida, imputación de pagos, amnistías, responsabilidad de administradores y representantes legales, responsabilidad solidaria⁹²³.

En una sola sentencia se analizaron distintas demandas contra diversas disposiciones tanto de la Ley 788 de 2002 como de la Ley 863 de 2003, debiéndose rescatar los siguientes planteamientos; inicialmente se analizaron dos disposiciones que versaban de una parte, sobre la posibilidad de incluir como renta líquida gravable el valor de activos omitidos y pasivos inexistentes (art. 6º Ley 863 modificatorio del art. 239 del ET) y, de otra, acerca de una sanción por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes que fijaba un monto entre el 5% y el 30% (modificatorio del art. 649 del ET); al respecto la Corte concluyó que atendiendo a que las medidas transitorias censuradas se aplicaban a activos omitidos o a pasivos que se habrían generado en períodos no revisables, disponiendo al paso el pago de una sanción, no podía entenderse que se estuviese implantando una amnistía tributaria, por lo que las declaró exequibles.

En lo relacionado con la prelación en la imputación del pago, el art. 32 de la Ley 863, modificatorio del art. 32 del ET, señaló que los pagos efectuados por los contribuyentes serían imputados de la siguiente forma, primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar, segundo a las sanciones y tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período; tal disposición, se reprochó, tendría implícita una amnistía; la Corte se abstuvo de conocer de este cargo por cuanto había operado el fenómeno de la cosa juzgada, ya que tal artículo había sido declarado exequible por el mismo tribunal, en cuyo fallo había precisado, de un lado, que la norma acusada no equipara, en modo alguno, en materia de imputación de pagos la situación de los deudores cumplidos con la de los morosos, por lo que no se quebrantaría el derecho a la igualdad y, de otro, luego de recordar la definición sobre amnistía tributaria, adujo que no se satisfacen sus exigencias pues el mecanismo de imputación en los pagos y los demás beneficios establecidos en la norma acusada tienen un carácter eminentemente excepcional que bien podía el Legislador, sin exceder sus facultades, limitar a obligaciones de arduo recaudo⁹²⁴.

⁹²² C-015/1993 sent. cit.

⁹²³ Todos estos temas fueron tratados en: C. Const., M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-910 del 21 de septiembre de 2004.

⁹²⁴ C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-823 del 31 de agosto de 2004 Sobre el concepto de amnistía tributaria recordó que este fenómeno es: "*Evento extintivo de la obligación, en el cual opera una condonación o remisión de una obligación tributaria existente, es decir, que el conjunto de sujetos beneficiarios de la amnistía no son exonerados anticipadamente del pago del tributo, sino que posteriormente al acaecimiento de la obligación y encontrándose pendiente el cumplimiento de la misma,*

La Corte abordó otros temas como la declaratoria de exequibilidad de algunas normas que conferirían al Gobierno Nacional la posibilidad de enlistar los países que podrían ser catalogados como paraísos fiscales; en normas relacionadas con el establecimiento del impuesto al patrimonio, consideró, atendiendo al reproche planteado en la demanda, que no se requería de ley estatutaria para regular tal tributo; declaró la exequibilidad de las normas relacionadas con sanciones por corrección o inexactitud de disminución de pérdidas fiscales; y, finalmente, hubo de pronunciarse sobre la retención por estampillas y cómo su regulación no desconoce la autonomía de las entidades presupuestales en el manejo de recursos.

En cuanto a la Ley 788 de 2002, ha de reseñarse que en su art. 1º se ordenó adicionar el art. 658 del ET, en el sentido de imponer sanciones a administradores y representantes legales cuando en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes; posteriormente, el art. 26 de la Ley 863 de 2003, extendió tal sanción al revisor fiscal; tales disposiciones fueron objeto de demanda, argumentándose que resultaban atentatorias del debido proceso por cuanto no se establece una notificación directa de la actuación a los representantes legales y a revisores fiscales sino a la sociedad, ante tal argumento, estimó la Corte, retomando los planteamientos del vocero del Ministerio de Hacienda que intervino en el proceso, que tanto el representante legal como el revisor fiscal, en razón de sus funciones, deben estar al tanto de las actuaciones que se surtan contra la entidad.

También se analizó el artículo 30 de la Ley 863 de 2003, que adicionó los incisos primero y segundo del art. 794 del ET, según el cual, en todos los casos, los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable; en el inciso segundo se excluyen de este artículo a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión y a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.

La demanda que se presentó contra esta norma versó sobre la expresión “intereses” pues se estimó que los responsables solidarios lo eran sólo de los impuestos pero no de los

se les condona el pago de sumas que debían cancelar por concepto de sanciones, intereses etc. Dicha remisión supone el cumplimiento de ciertos requisitos por parte del sujeto pasivo de la obligación, es decir, para ser sujeto de los beneficios debe encontrarse dentro de los supuestos de hecho consagrados en la norma.” Tomado a su vez de C-804 de 2001 sent. cit. (Énfasis corresponde al texto original).

intereses moratorios pues se trasladaría a ellos la carga por las infracciones cometidas; ante tales censuras, empezó la Corte por recordar que en anterior pronunciamiento, se analizó la exequibilidad del art. 794 del ET, indicándose que el establecimiento de un régimen solidario en asuntos fiscales es facultad indiscutible del legislador y que tanto la figura de la solidaridad como sus excepciones son de creación legal, misma que en materia impositiva descansa también en la función social del derecho de propiedad y en la necesidad de financiar los gastos en inversiones públicas; en atención a que los mismos planteamientos pueden replicarse en el escenario de los intereses, se declaró la exequibilidad de la norma⁹²⁵.

2.1.3.4. Exenciones, no configuración de amnistías, potestad legislativa, ingresos laborales y gastos de representación.

El tema de las exenciones también ha sido objeto de análisis constitucional desde distintas ópticas; como son su relación con la amnistía tributaria, potestad y límites del legislador en su configuración y modificación, la constitucionalidad de las exenciones en el marco de una relación laboral y, de manera más puntual, en los gastos de representación; a continuación se aborda cada tema.

Un primer aspecto que se ha dejado claro en sede de constitucionalidad, es que si bien las exenciones tributarias comportan un beneficio, aluden a determinados elementos que conforman el hecho generador y cuya ocurrencia frustra el afluente de la obligación; en otras palabras, aunque la actividad adelantada por el contribuyente se halla cobijada dentro del marco del hecho generador del tributo, la ley permite restar dicho monto de su renta gravable; de ahí que es potestad del legislador fijarlas, atendiendo razones políticas, económicas o fiscales.

Son dos características las que distinguen esta clase de beneficios, por una parte, que se trata de una exclusión anticipada ordenada por el legislativo y, por otra, como matiz fundamental se destaca la generalidad de la exclusión, atendiendo tales planteamientos, emerge razonable retomar un aparte jurisprudencial a efectos de identificar sus diferencias con la amnistía, a partir de su definición:

“Evento extintivo de la obligación, en el cual opera una condonación o remisión de una obligación tributaria preexistente, es decir, que el conjunto de sujetos beneficiarios de la amnistía no son exonerados anticipadamente del pago del tributo, sino que posteriormente al acaecimiento de la obligación y encontrándose pendiente el cumplimiento de la misma, se les condona el pago de sumas que debían cancelar por concepto de sanciones, intereses etc. Dicha remisión supone el cumplimiento de ciertos requisitos por parte del sujeto pasivo de la obligación, es decir, para ser sujeto de los beneficios debe encontrarse dentro de los supuestos de hecho consagrados en la norma. (...) Mientras las exenciones operan de manera anticipada, evitando que se genere el

⁹²⁵ Cfr. C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-210 del 01 de marzo de 2000.

gravamen, en el caso de la amnistía se está condonando una obligación tributaria que ya se ha causado”⁹²⁶.

En segundo lugar, y en relación con la facultad legislativa de limitar, eliminar o restringir exenciones tributarias, ha dejado claro la Corte Constitucional que tal prerrogativa no implica vulneración al mandato superior que pregona la garantía de mantener un orden económico justo, ni tampoco quebrantamiento a las facultades para intervenir en la economía del país⁹²⁷.

Ahora bien, en tercer término, y atendiendo las referidas potestades del legislador para intervenir en la economía y para modificar la ley tributaria, debe insistirse en que tales prerrogativas tienen unos límites constitucionales como son, en el plano tributario, que sus reformas sólo puedan aplicarse hacia futuro y en todo caso deben respetar los derechos consolidados, de ahí que es deber de la Corte, al momento de analizar si una disposición ha quebrantado o no situaciones consolidadas, distinguir los eventos en que la exención se establece como estímulo a cambio de una contraprestación, como es el caso de las exenciones que propenden por atraer inversión, de aquellos casos en que la exención general no comporta contraprestación alguna; en el primer evento habrá situaciones consolidadas y concretas que el legislador debe respetar, mientras que en el segundo el legislador bien puede eliminarlas sin tener en cuenta consideraciones particulares, en todo caso respetando las directrices constitucionales que orientan la materia. Tales consideraciones fueron expuestas a propósito de la eliminación de algunas exenciones tributarias que se habían generado con el propósito exclusivo de que inversionistas adquirieran deuda pública, en ese escenario estimó la Corte que debían respetarse las situaciones consolidadas de quienes habían adquirido títulos bajo esas precisas condiciones⁹²⁸.

En cuarto lugar, en lo que tiene que ver con las exenciones en el plano laboral, debe precisarse inicialmente que de acuerdo al principio de generalidad de los tributos, todo ingreso derivado de una relación laboral, susceptible de generar acrecimiento patrimonial para su receptor, se considera renta en el plano tributario; no obstante, en el ámbito laboral, hay conceptos que no pueden catalogarse como ingreso, como acontece con los gastos de viaje, vestido, de representación, elementos que si bien son un ingreso para el trabajador, no constituyen, en manera alguna, aumento patrimonial; de tal suerte que

⁹²⁶ C. Const., C-804-01 sent. cit.

⁹²⁷ Al respecto cfr. C. Const., M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-182 del 13 de marzo de 2002, ordena estarse a lo resuelto en M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-007 del 23 de enero de 2002.

⁹²⁸ C. Const., C-1114/2003, sent. cit., al analizarse la constitucionalidad de los arts. 14 y 118 de la Ley 788 de 2002, se hace referencia aquí a la declaratoria de cosa juzgada en razón de la sentencia C-690/2003 sent. cit.; idénticas consideraciones se expusieron al estudiarse una disposición de la Ley 488 que modificó el art. 218 del ET sobre eliminación de exención tributaria a contribuyentes que poseyeran títulos de deuda de la Nación, en M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-604 del 24 de mayo de 2000.

aquellos ingresos percibidos por el trabajador en razón del cumplimiento de sus funciones no se consideran renta gravable⁹²⁹.

Finalmente, debe aludirse a las exenciones en los gastos de representación contemplados en el art. 206 numeral 7, disposición que también fue objeto de análisis constitucional, indicándose que cuenta con asidero y respaldo en el texto superior, pues propende por dignificar la actividad que desarrollan los servidores, en este caso docentes, quienes desarrollan importante actividad frente al progreso nacional⁹³⁰.

2.1.3.5. Deducciones

Al analizarse la exequibilidad del art. 61 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003, modificatorio del art. 115 del ET, sobre deducción de impuestos pagados, la Corte luego de analizar algunos principios que orientan el régimen tributario, se ocupó de las deducciones, señalando dos planteamientos fundamentalmente, por una parte, recordó que las deducciones son un concepto de creación legal y que refieren a ciertos beneficios que puede conferir el legislador, entendidas como aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida, deducciones que evidentemente pueden ser otorgadas, derogadas, ampliadas o reducidas por el legislador; por otra parte, que al ser su establecimiento y derogación potestades propias del legislativo, su limitación no puede entenderse, *per se*, como una medida confiscatoria ni mucho menos como atentatorias del principio de equidad tributaria; así entonces, la limitación de las deducciones puede tener propósitos de política económica general, como es incentivar ciertas actividades, desestimular otras, todo dentro de esa facultad general del Estado de intervenir en la economía⁹³¹.

De otro lado, y en relación con la deducción de gastos en el exterior, se demandó el art. 121 del ET, literal a), que señala que son deducibles, sin que sea necesaria la retención, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan el valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Los argumentos que fundamentaron la demanda se basaron en indicar que la norma permite deducir a los contribuyentes los pagos que hubieren hecho a comisionistas en el exterior por compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, pero no a los contribuyentes que hubiesen hecho pagos a comisionistas por la venta o compra de servicios, lo que resulta discriminatorio; al punto, empezó la Corte recordando el proceso de depuración de renta y, seguidamente, sugirió que, ciertamente, los

⁹²⁹ C. Const., M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-250 del 25 de marzo de 2003.

⁹³⁰ C. Const., M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-461 del 11 de mayo de 2004, reitera tesis de C-250/2003 sent. cit.

⁹³¹ C. Const., C-1003/2004 sent. cit.

contribuyentes que han realizado pagos en el exterior a comisionistas por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes gozan de tratamiento privilegiado pues pueden deducir tales gastos de la renta líquida así no se haya realizado retención en la fuente; en tratándose de contribuyentes que hubiesen hecho pagos en el exterior a comisionistas por compra o venta de servicios sólo podrán deducirlos si sobre ellos efectuaron retención en la fuente.

Posteriormente procedió a elaborar el test de proporcionalidad a efectos de determinar si se presentaba o no violación al derecho a la igualdad, para lo cual si bien identificó un tratamiento legal diferenciado, halló que el mismo obedece a un fin constitucionalmente valioso dada la mayor complejidad que representa el conseguir la comercialización de materias primas y mercancías, cosa distinta a lo que acontece en materia de servicios, pues en ese ámbito, este país se encuentra en condiciones desfavorables por carecer de recursos necesarios para el fomento del conocimiento científico, por lo que no resulta desproporcionado que el contratar este tipo de servicios en el exterior no tenga iguales beneficios, por lo que tal medida puede colaborar con el fomento de la producción y aprovechamiento del conocimiento nacional; en consecuencia declaró exequible la norma.

2.1.3.6. Convenios para evitar la doble imposición

La Corte Constitucional ha tenido la oportunidad de analizar las leyes aprobatorias de acuerdos o convenios celebrados entre Colombia y otros países a efectos de evitar la doble imposición y con el objeto de prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos a la renta y al patrimonio, exponiendo un sinnúmero de argumentos de los cuales vale la pena destacar los que a continuación se enuncian⁹³².

⁹³² Las sentencias que se tienen en cuenta para el desarrollo del presente acápite son las siguientes: C. Const., M. P. MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ, C-049 del 11 de febrero de 2015, exequible Ley 1690 del 11 de febrero de 2015, aprobatoria del “Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta, suscrito en Bogotá, D, C el 22 de marzo de 2012”; M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-260 del 23 de abril de 2014, declaró exequible la Ley 1667 de 2013, “por medio de la cual se aprueba el Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto de la renta y su protocolo, suscritos en Bogotá, D.C. el 27 de julio de 2010”; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-221 del 17 de abril de 2013, declaró exequible Ley 1568 del 02 de agosto de 2012, “por medio de la cual se aprobó el Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y el “Protocolo del Convenio entre la República de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”; M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-295 del 18 de abril de 2012, declaró exequible la Ley 1459 del 29 de junio de 2011, aprobatoria del “Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio” y su “protocolo”; M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-460 del 16 de junio de 2010; exequible Ley 1344 del 31 de julio de 2009, aprobatoria del “Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble

Inicialmente se ha dejado claro que ante eventos en que dos o más países imponen carga tributaria a personas naturales o jurídicas sobre el mismo ingreso y período, nace el fenómeno de la doble tributación, ante lo cual la doctrina especializada ha identificado como mínimo tres formas de doble imposición; por una parte, conflicto fuente – fuente, en virtud del cual dos jurisdicciones tributarias, atendiendo sus legislaciones internas, estiman que el ingreso se generó dentro de su territorio, es decir, ambos países reclaman el derecho a gravar tal ingreso por estimar que en sus jurisdicciones se halla la fuente generadora de la renta; en segundo lugar, se tiene el conflicto residencia – residencia, que acaece cuando dos jurisdicciones manifiestan ser, como su nombre lo indica, la residencia de la persona generadora del ingreso objeto de gravamen; finalmente, el conflicto fuente – residencia, que se presenta cuando una jurisdicción grava determinado ingreso por haber sido generado por uno de sus residentes, en tanto otra lo grava por el factor territorial al haberse generado en su jurisdicción.

Tal fenómeno de la doble tributación internacional demanda de la aclaración del denominado “elemento de conexión”, en virtud del cual se enlaza lo que sería el hecho generador del tributo con el ordenamiento jurídico aplicable; existen de esta manera enlaces subjetivos, como la nacionalidad o la residencia, y objetivos, como la fuente de producción o pago de la renta, lugar de la actividad, ubicación de los bienes, entre otros; así entonces la doble tributación, o lo que sería más preciso, la evitación de la doble tributación, suele presentarse ante la concurrencia de elementos de conexión, de tal suerte que adicionalmente a que una persona pueda ser gravada en dos jurisdicciones, atendiendo a criterios distintos (residencia vs. lugar de actividad), también puede haber casos en que el fenómeno se produce por aplicación del mismo criterio, como serían los eventos de doble residencia (*dual residence*) o doble fuente (*dual source*), lo que tendría lugar en diferencias sobre la aplicación del criterio, como acontecería, verbigracia, con la residencia por administración efectiva frente a residencia por lugar de constitución de una sociedad.

Dado que la doble tributación sería claramente un obstáculo para el desarrollo comercial y las inversiones transnacionales, los Estados han creado herramientas para evitar la doble imposición, ya sea mediante exenciones o descuentos tributarios, o permitiendo la posibilidad de deducir el gasto por impuestos pagados en el exterior. Una forma de evitar

imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” y su “Protocolo”; M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-577 del 26 de agosto de 2009, exequible Ley 1261 del 23 de diciembre de 2008, aprobatoria del “*Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y el Protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio*”; M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-383 del 23 de abril de 2008, exequible Ley 1082 del 31 de julio de 2006, aprobatoria del “*Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio*” y su “*Protocolo*”.

esa doble imposición es la consistente en la exención total de ingresos de fuente extranjera, es decir, los residentes de un país están obligados a pagar, solamente allí, impuestos por los ingresos generados en dicha jurisdicción; otra herramienta conocida por la doctrina como *foreign tax credit*, es la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior, bajo este escenario la jurisdicción de residencia del contribuyente exige tributación por la totalidad de los ingresos, permitiendo descontar los impuestos pagados en otros países; otro método, conocido como “*tax sparing*”, o descuento por impuestos exonerados, que autoriza descontar los impuestos pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, sistema que propende por sacrificar rentas a cambio de incrementar la inversión extranjera.

El art. 254 del ET, en su texto original, permitía que los contribuyentes nacionales que percibieran rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tendrían derecho a descontar del monto del impuesto colombiano sobre la renta, el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no excediere del monto del impuesto que debería pagar en Colombia⁹³³.

⁹³³ Este artículo fue modificado por el art. 16 de la Ley 1111 de 2006, que adicionó un párrafo del siguiente tenor: “*Cuando se trate de dividendos o participaciones recibidos de sociedades domiciliadas en el exterior, tales dividendos o participaciones darán lugar a un descuento tributario en el impuesto de renta, equivalente al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones, por la tarifa del impuesto de renta a la que se hayan sometido las utilidades que los generaron en cabeza de la sociedad emisora. Cuando los dividendos hayan sido gravados en el país de origen, el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen. En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta generado en Colombia por tales dividendos*”. Posteriormente el art. 46 de la Ley 1430 de 2010 lo adicionó exigiendo más de cinco (5) años de residencia continua o discontinua en el país y adicionalmente introdujo algunas reglas en la liquidación de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior; luego, mediante art. 96 de la Ley 1607 de 2012, se eliminó el requisito de los cinco (5) años de residencia, adicionó en el descuento el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y precisó las reglas de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior. Posteriormente, mediante art. 29 de la Ley 1739 de 2014 se introdujeron varias modificaciones siendo el siguiente el texto hoy vigente: “*Artículo 254. Descuento por impuestos pagados en el exterior. Las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta y complementarios, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor: “ $\text{Descuento} = (\text{TCREE} + \text{STCREE} / \text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}) \times \text{ImpEx}$ ” donde TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera; TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera; STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera; ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas. El valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del impuesto sobre la renta y complementarios que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas. Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma: a) El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso; b) Cuando la sociedad que reparte los dividendos*

Este texto fue analizado por la Corte Constitucional que en su momento adujo: *“tradicionalmente en Colombia la solución al problema de la doble tributación internacional ha sido abordado desde la perspectiva del derecho interno, particularmente mediante el mecanismo unilateral de reconocer un descuento tributario (tax credit) sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera”*⁹³⁴.

Así entonces, y a manera de conclusión, se tiene que de cara a los fenómenos de doble imposición, los Estados, en su legislación interna, responden con mecanismos como las deducciones, exenciones y descuentos, mientras que en el plano internacional se negocian Acuerdos de Doble Tributación (ADT) y Convenios de Doble imposición (CDI) que tienen como propósitos fundamentales evitar la doble tributación, prevenir la evasión,

o participaciones gravadas en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso; c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años; d) Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto que resulte de multiplicar tal gravamen por la proporción de que trata el literal h) de este inciso; e) En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso podrá exceder el monto del impuesto de renta y complementarios, generado en Colombia por tales dividendos; f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea; g) Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de 1° de enero de 2015, cualquiera que sea el periodo o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron; h) La proporción aplicable al descuento del impuesto sobre la renta y complementarios es la siguiente: “Proporción aplicable = $(TRyC / TRyC + TCREE + STCREE)$ ” donde TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera; TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera; STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera. Parágrafo 1°. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes sin perjuicio de lo previsto en el artículo 259 de este Estatuto. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes tiene como límite el impuesto sobre la renta y complementarios generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos periodos. Parágrafo Transitorio. El descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior que fueron percibidas con anterioridad a 1° de enero de 2015 continuará rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 1607 de 2012”.

⁹³⁴ C. Const., C-577/2009 sent. cit.

impedir que se desincentive el comercio internacional y estimular la inversión extranjera⁹³⁵.

2.1.3.7. Establecimiento permanente

En el acápite relacionado con las sociedades extranjeras y su condición de contribuyentes, el art. 86 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el art. 20 del ET, en el sentido de incorporar una definición de “establecimiento permanente”, según la cual, sin perjuicio de lo pactado en las convenciones de doble tributación, se entenderá por tal un lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una empresa extranjera, ya sea sociedad o cualquier otro ente jurídico, o persona natural sin residencia en Colombia, según el caso, realice toda o parte de su actividad; se precisa adicionalmente que tal concepto comprende, entre otros, las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales; a renglón seguido, se afirma que también se entenderá establecimiento permanente cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa extranjera, y tenga o ejerza habitualmente en el territorio nacional poderes que la faculten para concluir actos o contratos que sean vinculantes para la empresa; dicho ente extranjero tendrá establecimiento permanente en Colombia respecto de las actividades que la referida persona realice para ella a menos que sea de carácter auxiliar o preparatorio.

La falta de precisión que por años tuvo la alocución “establecimiento permanente” y que intentó ser subsanada con la antedicha reforma del año 2012, fue objeto de diversos abordajes por parte de la Corte Constitucional; en el año 2008, al declararse exequible el CDI entre España y Colombia, refirió a que tal figura es análoga, aunque más amplia, al término establecimiento de comercio que trae el Código de Comercio patrio, y que propende por determinar en qué lugar deben:

*“Cumplirse de manera preferente las obligaciones tributarias que un determinado negocio genere y que en principio se refieran a ambos Estados”*⁹³⁶.

Seguidamente, al estudiarse el CDI con Chile, precisó que un establecimiento de comercio indica, en esencia, *“la existencia de una instalación material, con ánimo de permanencia, que esté a disposición de la empresa, la cual debe ejercer su actividad en esa instalación material, con ánimo de permanencia, que esté a disposición de la empresa, la cual debe ejercer su actividad en esa instalación o mediante ella, no siendo requisito sine qua non la productividad o la rentabilidad”*⁹³⁷.

⁹³⁵ Para profundizar doctrinalmente sobre CDI y convenios de intercambio de información, y su relación con la OCDE, CERVINI, Raúl y ADRIASOLA, Gabriel; *“El secreto bancario y la evasión fiscal internacional”*; Editorial B de F; Buenos Aires, 2012, pp. 215 y ss.

⁹³⁶ C. Const., C-383/2008 sent. cit.

⁹³⁷ C. Const., C-577/2009 sent. cit.

Al año siguiente, al amparo del análisis del CDI con la Confederación Suiza, matizó en que un establecimiento permanente es una figura originada en el derecho tributario internacional que tiene como propósito someter a la jurisdicción de la fuente, las rentas percibidas por personas que residen en el exterior, por lo que:

*“No puede equipararse necesariamente a un establecimiento de comercio, ni a una sucursal, pues, como bien lo establece el artículo 5° del Convenio, se puede estar en presencia de ésta incluso en hipótesis como “una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje”, las cuales no guardan simetría con las instituciones de derecho mercantil antes mencionadas”*⁹³⁸.

Para el año 2012, pero con anterioridad a la Ley 1607 del mismo año, al verificarse el CDI con Canadá, expuso *“de allí que se haga referencia al modelo de convención adoptado en el seno de la OCDE que, por regla general apunta a que las utilidades de las empresas son gravadas exclusivamente por el Estado de la residencia, y no donde se genera la fuente. De tal suerte que aparece la figura de “establecimiento permanente”, presente en diversos ADT, que surge como una excepción, atribuyendo una competencia a favor del Estado de la fuente, a condición de que en su territorio se encuentre realmente instalado aquél y únicamente en la medida en que las utilidades de la empresa le sean imputables. De allí que, el Estado de la fuente está excepcionalmente autorizado a tributar los resultados de las actividades que ejercen empresas extranjeras en su territorio con cierta intensidad, materializada en la instalación de un establecimiento estable, de suerte tal que aquéllas que son meramente accidentales u ocasionales, que no supongan la existencia de una base fija, escapan a su competencia tributaria”*⁹³⁹.

Posteriormente, y ya en vigencia de la Ley 1607 de 2012, al declarar exequible el CDI con Corea, insistió en que la indefinición por parte del Estado Colombiano en la figura del establecimiento permanente, no es, en manera alguna, argumento suficiente para declarar inconstitucionales disposiciones de un tratado⁹⁴⁰.

2.1.3.8. Activos reales productivos

Se presentó una demanda contra el art. 68 de la Ley 863 de 2003, modificadorio del art. 158-3 del ET, en el que se afirma que las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos *reales productivos* adquiridos, aun bajo la modalidad de *leasing* financiero con opción irrevocable de compra; se censuró que los adjetivos *reales* y *productivos* eran ambiguos por lo que se vulneraba el principio de reserva legal del legislador al permitir concretar el alcance de tales preceptos a las autoridades administrativas; a efectos de dilucidar tal reparo, hubo la Corte de definir tales conceptos,

⁹³⁸ C. Const., C-460/2010 sent. cit.

⁹³⁹ C. Const., C-295/2012 sent. cit.

⁹⁴⁰ C. Const., C-260/2014 sent. cit.

para lo cual empezó indicando que “activos fijos” de acuerdo al art. 60 del mismo estatuto, también denominados *inmovilizados*, son aquellos bienes corporales, muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, perteneciendo a esta clase todos aquellos bienes que se adquieren para usarlos de forma duradera en el ejercicio de una actividad, enunciando, a modo de ejemplo, los terrenos, el material de transporte, el mobiliario, las patentes, etc.

En cuanto al adjetivo *real*, advierte la Corte que la legislación tributaria no se ha ocupado de definirlo, razón por la cual caben tres interpretaciones, en primer lugar partiendo de su uso común, para concluir que se trata de activos que no son aparentes o ficticios; en segundo lugar, desde una óptica técnica de la ciencia económica, un activo sería real cuando no es financiero y bajo tal panorama serían reales los bienes físicos tangibles objeto de uso o de consumo como los inmuebles o los metales preciosos; en tercer término, y atendiendo al sentido conferido por otras leyes, podría acudirse al art. 653 del Código Civil que los equipara a los corporales, fueren estos muebles o inmuebles.

De las anteriores interpretaciones, y dado que pueden conducir a corolarios errados, concluye la Corte que el legislador ha usado los vocablos “real” y “reales” en distintos contextos, atribuyendo disímiles sentidos en cada uno de ellos, por lo que en el caso concreto de estudio, los activos fijos reales tendrían dos escenarios, por una parte, sin existencia sensible, que podrían ser los activos fijos no corporales y, de otra parte, también referida a inversiones efectivas realizadas sobre derechos:

“que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, que se tienen sobre una cosa sin respecto a determinada persona” (art. 655 Código Civil).

En lo que guarda relación con *productivo*, también se enfatiza en que no se ha definido en la legislación tributaria y que consecuentemente puede ser objeto de varias interpretaciones como sería, por una parte, todo aquello que haga parte del proceso productivo como inmuebles y escritorios, por otra, y estrechando un poco más el ámbito de interpretación, desde una óptica de las ciencias económicas, se caracteriza como tal todo activo que de forma directa y permanente participe en el proceso productivo, como acontecería con la materia prima y los bienes, valga la redundancia, de producción o capital; finalmente, y en una interpretación aún más restringida, se expone que un bien además de participar en el proceso de producción, será de capital, siempre que cumpla alguna de las siguientes tres condiciones, i) se use para producir otros bienes, ii) no esté llamado a satisfacer una necesidad del consumidor final como sí lo hacen los bienes de consumo, y iii) se deprecie en el proceso de producción.

Finalmente, y luego de acudir a antecedentes legislativos y a algunas consideraciones esbozadas por el Consejo de Estado, concluyó, a efectos de declarar la exequibilidad de las disposiciones demandadas, que los vocablos “reales productivos”, refieren a los

activos fijos tangibles de capital, interpretación que evita la declaratoria de inconstitucionalidad de los textos censurados⁹⁴¹.

2.1.3.9. Beneficios fiscales concurrentes

Se instauró demanda contra el art. 23 de la Ley 383 de 1997, según el cual, a partir de la vigencia de la referida ley, un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente; luego de presentar algunas consideraciones sobre las normas interpretativas, la Corte Constitucional aterrizó tales planteamientos en el análisis de las normas demandadas, aduciendo que si bien, en principio, la restricción no se dirigía directamente a los sujetos pasivos del impuesto de renta, lo cierto es que también se ven afectados tales contribuyentes, debiendo llamar la atención en que por tratarse de un impuesto de período (art. 26 ET), se encuentra amparado por el art. 338 de la Constitución, según el cual las leyes, acuerdos y ordenanzas que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la correspondiente ley, ordenanza o acuerdo; ante tal panorama dejó claro la Corte que es potestad del congreso adoptar medidas como la de prohibir que se apliquen beneficios fiscales de forma concurrente, lo que no está bien es que la aplicación de la restricción viole postulados constitucionales como el del art. 338 superior, razón por la cual declaró exequible de manera condicionada la norma, en el entendido que sólo aplica a partir de la siguiente vigencia⁹⁴².

2.1.3.10. Subcapitalización

Se instauró demanda contra el art. 119 de la Ley 1607 de 2012, por medio del cual se adicionó el art. 118-1 del ET sobre subcapitalización, que de manera puntual estableció que los contribuyentes sobre la renta y complementarios sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior, indicando que no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que no exceda el límite a que se refiere este artículo; se adujo igualmente que quienes se hubiesen constituido como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda, de acuerdo a lo preceptuado en la Ley 157 de 2012, sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas cuyo monto total promedio no exceda de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente

⁹⁴¹ C. Const., M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-714 del 07 de octubre de 2009.

⁹⁴² C. Const., M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-806 del 01 de agosto de 2001.

anterior⁹⁴³.

Los cargos formulados contra los referidos artículos versaron, por una parte, en la supuesta vulneración al derecho a la igualdad, pues la norma equipara a contribuyentes con deudas ciertas, con aquellos evasores cuyos pasivos tienen como propósito único minar la base gravable sobre impuesto de la renta y complementarios; de la misma manera, se indicó que las disposiciones en comento atentan contra el principio constitucional de la buena fe, pues limitar el monto de las deudas sobre las que pueden deducirse intereses, es asumir que una deuda superior obedece a conductas evasoras o elusivas; adicionalmente se argumentó quebrantamiento a la libertad de empresa pues obligaría a los contribuyentes a recurrir a la capitalización de las personas jurídicas, y la transgresión a la equidad y progresividad tributaria pues resultarían beneficiadas las personas con mayor capacidad económica que pueden financiar directamente su actividad sin recurrir al endeudamiento.

Tales reparos fueron analizados por la Corte Constitucional, de cuyas consideraciones importa resaltar los siguientes cuatro aspectos; inicialmente se analizó el tema de la subcapitalización o infracapitalización, término de origen mercantil que refiere a la *“desproporción, susceptible de verificación, entre el capital que soporta la responsabilidad y el grado de riesgo que asume la sociedad para cumplir su objeto social”*.

Se alude que doctrinariamente se distingue la subcapitalización material de la nominal, entendiéndose por la primera que la sociedad no dispone de los medios necesarios para el desarrollo de su objeto, mientras que en la segunda cuenta con los medios financieros indispensables; por su parte, la infracapitalización es material cuando los socios no aportan los recursos suficientes para el desarrollo de la actividad empresarial y es nominal cuando habiendo medios disponibles se les confiere un tratamiento correspondiente al capital que proviene del crédito, sustrayéndolo del régimen de capital propio; este último escenario es ejemplificado con un caso en el que los socios financian con suficiencia a la sociedad, pero se valen de arrendamientos o préstamos que disminuyen el capital propio del ente jurídico.

Ante tal panorama, se advierte que la financiación con recursos propios o ajenos tiene ostensible incidencia en el plano tributario dependiendo de su origen, ya que la fuente ajena generará intereses mientras que la propia dividendos; así entonces, y atendiendo a que los préstamos no son objeto de gravamen mediante tributos, mientras que el patrimonio propio, la constitución de una sociedad y el aumento de capital sí generan pago de impuestos, se tiene que el prestamista externo conserva su capital y devenga unos intereses, mientras que el socio inversionista deberá supeditar la recepción de recursos a

⁹⁴³ C. Const., M. P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, C-665 del 10 de septiembre de 2014.

la existencia de utilidades; de la misma manera, el pago de intereses, por considerarse gasto de explotación, disminuye el beneficio gravable del deudor, en este caso la sociedad, mientras que los dividendos no tienen para quien los genera, la sociedad, deducción alguna; por ello, podría aducirse que, *prima facie*, es más rentable para una sociedad acudir a la financiación mediante crédito externo.

Es por ello que con acierto afirma la Corte que la deducibilidad de los intereses puede actuar como “*motivante de un endeudamiento excesivo acompañado de una considerable disminución del capital propio, caso en el cual, para efectos tributarios, se podrá hablar de la subcapitalización como maniobra elusiva destinada a reducir la carga fiscal por la vía de la financiación con recursos ajenos que, con la anotada finalidad, superan desproporcionadamente a los propios*”⁹⁴⁴.

Por todas estas circunstancias, y luego de insistir en las amplias facultades del legislador en materia tributaria, precisó que introducir la subcapitalización como mecanismo “antievación” es ajustado a la ley, pues puede haber casos en que se presenten aportes de socios como préstamos, fijando un límite para el descuento de intereses, circunstancia que en manera alguna puede entenderse como atentatoria de los principios a la igualdad y a la presunción de buena fe.

De la misma manera se descartó violación a los principios de libertad de empresa, equidad y progresividad, pues, en lo relacionado con el primer principio, estimular la capitalización de las compañías es sinónimo de fortalecimiento de la prenda general de acreedores lo que redundaría en una mayor solidez en la responsabilidad, escenario que goza de respaldo constitucional; y en cuanto a los restantes principios se advierte que la lucha contra posibles conductas evasivas en manera alguna puede contravenir mandatos constitucionales. Por todas esas razones fue declarada exequible la norma.

2.1.3.11. Estabilidad jurídica en materia de deducción por inversión en activos fijos reales, contratos de estabilidad jurídica.

Se presentó demanda contra el art. 1º de la Ley 1430 de 2010, modificatorio del art. 158-3 del ET, por medio del cual se eliminó la deducción especial por inversión en activos fijos productivos; la Corte empezó por precisar que si bien con anterioridad ya se había analizado este precepto, no operaba la cosa juzgada por cuanto el enfoque ahora era diferente⁹⁴⁵.

Aclarado ese aspecto, matizó en que las deducciones pueden ser generales (arts. 107 y ss. ET) y especiales por inversiones que a su vez pueden ser: en nuevas plantaciones, riesgos, pozos y silos (art. 157), en construcción y reparación de viviendas en el campo (art. 158),

⁹⁴⁴ *Ibidem*.

⁹⁴⁵ C. Const., C-025/2012 sent. cit. y C-076/2012 sent. cit.

en investigación y desarrollo tecnológico (art. 158-1), en control y mejoramiento del medio ambiente (158-2), en activos fijos reales productivos (art. 158-3), amortizables en la industria petrolera y el sector minero (art. 159), deducción por exploración de petróleo en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974 (art. 160), deducción por agotamiento en explotación hidrocarburos en contratos vigentes a 28 de octubre de 1974 (art. 161), deducción por agotamiento en explotaciones de minas, gases distintos de los hidrocarburos y depósito naturales en contratos vigentes a octubre 28 de 1974 (art. 167), por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales (art. 171), entre otras.

Seguidamente se ocupó de los contratos de estabilidad jurídica, a efectos de indicar que de acuerdo con el art. 1 de la Ley 963 de 2005, tienen como objetivo promover inversiones nuevas y ampliar las existentes en el territorio nacional, garantizando a los inversionistas que los suscriban que si durante el tiempo pactado sobreviene modificación alguna a las normas que fueron determinantes para realizar la inversión, se mantendrá el derecho a que se apliquen los preceptos que se les venían aplicando en la vigencia de su contrato; por consiguiente es importante que se conozcan con antelación cuáles son esas normas determinantes.

No obstante lo anterior, es claro que de acuerdo con la línea trazada por la Corte Constitucional, el Estado jamás se desprende de sus competencias normativas, incluso de las normas identificadas como determinantes para la inversión, pues en caso de hacerse perentoria su aplicación, nace en los inversionistas un derecho a demandar al ente público pero no a una aplicación sin excepciones de las referidas normas.

De igual forma, y atendiendo a que los contratos de estabilidad jurídica deben respetar la Constitución, no se podrá conceder estabilidad sobre normas relativas a: i) el régimen de seguridad social; ii) la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; iii) los impuestos indirectos; iv) la regulación prudencial del sector financiero y, v) el régimen tarifario de los servicios públicos.

Luego concluye que la no retroactividad tiene que ver con situaciones jurídicas consolidadas, circunstancia que no se presenta en la norma demandada. Por lo mismo, tampoco se presenta quebrantamiento al principio de confianza legítima, por cuanto la sola petición de celebración de contrato de estabilidad jurídica en nada garantiza la suscripción del mismo, pues es mera expectativa⁹⁴⁶.

⁹⁴⁶ C-785/2012 sent. cit., la conclusión puntual que expone la Corte es la siguiente: “*En conclusión, los contratos de estabilidad jurídica implican la garantía a los inversionistas que si durante la vigencia del contrato se modifican las normas determinantes para la inversión, estas se continúen aplicando durante la ejecución del contrato. Para poder acudir a este tipo de contratos se deben reunir una serie de requisitos legales; cumplidos estos el contrato empezará a regir desde su firma y además deben estar en armonía con los derechos, garantías y deberes consagrados en la Constitución*”.

2.1.3.12. Pagos a casa matriz

El art. 85 de la Ley 223 de 1995 modificó el art. 124 del ET sobre pagos a la casa matriz, indicando que las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas en el exterior, por concepto de gastos de administración o dirección *“siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas”*; el aparte entre comillas fue demandado ante la Corte Constitucional, corporación que dejó sentado que si la matriz y filial o subsidiaria constituyen una misma persona, emerge elemental que cuando la subordinada reconoce pagos hechos por la matriz por ése mismo concepto, éstos constituyen transferencia de ingresos o utilidades hacia el exterior y por consiguiente deben ser gravadas con el impuesto de remesas, que se recauda mediante retención en la fuente.

A partir de tal consideración, aclara que la disposición acusada contempla dos tipos distintos de pagos que se hacen a las matrices en el exterior, los cuales son deducibles del impuesto de renta y del entonces vigente complementario de remesas, que son, por una parte, los gastos de administración o dirección y, de otra, los ingresos por concepto de regalías y explotación o adquisición de intangibles; por ello resulta necesario determinar en cada caso puntual si se trata de ingreso de fuente nacional o extranjera, pues si el servicio es prestado en el exterior y genera gasto administrativo no será considerado fuente nacional, en caso contrario será de fuente nacional aquella suma pagada o reconocida a una filial o sucursal de sociedad extranjera por servicios realizados en el país; así entonces declara exequible la disposición siempre que se trate de servicios prestados en el territorio patrio⁹⁴⁷.

En concordancia con lo anterior, se demandó el numeral 8° del art. 24 (ingresos de fuente nacional) que reza *“la prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país”*. Y del art. 25 (ingresos que no se consideran de fuente nacional) *“Tampoco se consideran de fuente nacional los ingresos derivados de los servicios de adiestramiento de personal, prestados en el exterior a entidades del sector público. (...)”*; y el art. 408 sobre tarifas para rentas de capital y trabajo, que preceptúa: *“Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior”*.

Ante tales demandas la Corte indicó que era oportuno traer a colación las reglas de "territorialidad subjetiva", en virtud de las cuales el Estado tiene la potestad de establecer y aplicar normas sobre actos que se iniciaron en su territorio pero culminaron en el de

⁹⁴⁷ C. Const., M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-596 del 06 de noviembre de 1996.

otro Estado; y de "territorialidad objetiva" según las cuales cada Estado puede aplicar sus normas a actos que se iniciaron por fuera de su territorio, pero culminaron o tienen efectos sustanciales y directos dentro de él, circunstancia suficiente para declarar la exequibilidad de las disposiciones acusadas⁹⁴⁸⁻⁹⁴⁹.

Finalmente, en otra demanda contra algunos apartes del art. 124 del Decreto 0624 de 1989, sobre no deducibilidad de pagos a casa matriz, la Corte precisó que los mismos no son deducibles, esto es, que integran la base gravable del impuesto a la renta, por cuanto constituyen ingresos de fuente nacional. Se advierte la impropiedad del demandante al confundir ingreso de fuente nacional con el de no deducibilidad de pagos, por cuanto uno identifica la naturaleza de la renta, mientras el otro la condiciona de manera específica en el art. 124, por tales razones, el precepto acusado fue hallado exequible⁹⁵⁰.

2.1.3.13. Diferencias del impuesto a la renta en personas naturales y en sociedades

Ha dejado claro la Corte que el impuesto a la renta ostenta características distintas que son, fundamentalmente, las tres que a continuación se reseñan, de un lado, que en las sociedades el impuesto se calcula sobre las utilidades mientras que en las personas

⁹⁴⁸ C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-527 del 03 de julio de 2003.

⁹⁴⁹ Los conceptos de territorialidad ya habían sido analizados por la C. Const. al estudiar algunos preceptos del Código Penal, señalando: *“El principio de la territorialidad, como se ha visto, es la regla general. Sin embargo, existen excepciones que permiten el ejercicio de la jurisdicción del Estado en relación con personas, situaciones o cosas que se encuentran por fuera de su territorio. Así, es posible que el Estado pueda asumir jurisdicción y aplicar sus normas en relación con actos o situaciones jurídicas que tuvieron origen en su territorio, pero que se perfeccionaron o agotaron en otro Estado, o con respecto a actos o situaciones generadas fuera de su territorio pero que se ejecutan o tienen efectos dentro de sus fronteras territoriales”*. M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1189 del 13 de septiembre de 2000; en el mismo sentido en las sentencias M. P. ALBERTO BELTRÁN SIERRA, C-108 del 09 de febrero de 2000 –Impuesto sobre las ventas en televisión satelital- y C-992/2001, la Corte afirmó la posibilidad que tiene el legislador de establecer los criterios de aplicación de la ley tributaria en razón del territorio, así como los servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional que se entienden prestados en Colombia y, por tanto, pueden ser objeto del poder tributario del Estado colombiano. Sobre el particular precisó *“Al respecto ha sostenido esta Corporación que : “la norma legal citada [artículo 420 del E.T], en el numeral 3, determina los servicios que ejecutados desde el exterior a favor de usuarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por lo tanto, causan el impuesto a las ventas según las reglas generales que rigen la materia (...) Es así, como el literal g) señala los servicios de conexión o acceso satelital cualquiera que sea la ubicación del satélite (telefonía, telegrafía, telex, etc.), servicios estos, que aún prestados desde el exterior, benefician a usuarios ubicados en el territorio nacional y por ende, generan el impuesto a las ventas (...) Empero, la norma no es aplicable al caso, pues no estamos frente a un derecho civil reconocido a los nacionales y que, en consecuencia, debieran también disfrutar los extranjeros en Colombia. No hay un derecho de origen constitucional a recibir un trato preferencial en el campo tributario, a no pagar un impuesto o a deducir de su cuantía determinado monto o porcentaje. El derecho correspondiente solamente se deriva de la ley y ésta -ya se vio- es autónoma para enunciar los confines subjetivos del gravamen”*; en similar sentido, cfr. M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-485 del 04 de mayo de 2000, en donde se analizó la exequibilidad del art. 254 del ET sobre impuestos pagados en el exterior que otorga a los nacionales la posibilidad de descontar la renta pagada afuera.

⁹⁵⁰ C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-115 del 25 de marzo de 1993.

naturales se hace sobre los ingresos; de otro, y atendiendo a lo anterior, el impuesto en las sociedades es proporcional, habida cuenta que su capacidad de pago no aumenta en razón de su tamaño o si el nivel de sus ingresos se incrementa, razón por la cual no se grava con tarifa mayor a una sociedad más grande en capital, número de socios o margen de volumen de negocios, pues se estima que una tal posición desincentivaría las actividades de las grandes empresas; en contraposición, en las personas naturales el impuesto es claramente progresivo; finalmente, las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad, por lo que están sometidas a ajustes por inflación, mientras que en las personas naturales solamente aparece esta exigencia para quienes se dediquen a actividades comerciales⁹⁵¹.

2.1.3.14. Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), diferencia con el impuesto sobre la renta.

Dada la reciente creación de este impuesto, no han sido muchos los pronunciamientos que sobre el alcance del mismo se han emitido, no obstante, sí vale la pena reseñar algunos planteamientos que en sede de constitucionalidad se ha presentado, que permiten tener una visión más clara de sus principales características⁹⁵².

En cuanto a la naturaleza del CREE se precisó que se trata de un tributo en la modalidad de renta, de destinación específica; el sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta; su causación se da por la percepción de ingresos aptos de acrecentar el patrimonio del sujeto pasivo, esto es “*por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza*”⁹⁵³; y tiene como beneficiarios el grupo específico señalado en el art. 24 de la Ley 1607 de 2012, es decir, los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del SENA y del ICBF, así como la financiación del SSSS en inversión social.

Se recuerda que el diseño del tributo se cimentó en la necesidad de suavizar las cargas tributarias de los empleadores, en relación con la nómina, en atención a la fuerte repercusión que las cargas fiscales representan en la creación de trabajo formal; por ello estimó el poder legislativo que los parafiscales a cargo de los empleadores incidían en el desestímulo a la generación de empleo formal.

Es por tal circunstancia que los llamados a pagar el impuesto no son los empleadores sino los generadores de riqueza, es decir, los contribuyentes del impuesto a la renta que

⁹⁵¹ Al respecto, cfr. C. Const., C-1003/2004 sent. cit. y M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1376 del 11 de octubre de 2000. En esta última sentencia tales planteamientos se expusieron a propósito del análisis de constitucionalidad del art. 147 del ET sobre deducción de pérdidas para sociedades.

⁹⁵² Las siguientes consideraciones corresponden a un análisis de la siguiente sentencia: C. Const., M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-289 del 20 de mayo de 2014.

⁹⁵³ *Ibidem*.

obtengan ingresos aptos para el acrecentamiento del patrimonio; así, se aduce que el CREE grava fuentes de ingreso basado en la rentabilidad de la producción y no en la nómina, por lo que desde una óptica estructural ostenta dos cualidades, por una parte, redujo la carga tributaria en el pago de contribuciones parafiscales sobre nóminas preexistentes y, por otra, propende por alcanzar dos objetivos, a saber, estimular el empleo y conservar el financiamiento del ICBF, del SENA y del SSSS.

Ahora bien, aun cuando la estructura del CREE comporta una fórmula con rasgos muy similares al del impuesto a la renta, su naturaleza y destinación tienen matices que los diferencian, como bien se advirtiera por la Corte Constitucional al evidenciar que la determinación de la base gravable del CREE incurrió en una grave omisión legislativa por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación por pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores; tal vacío condujo a concluir que se presentó afectación al principio de equidad tributaria (vertical), pues la exclusión del descuento presentó tintes confiscatorios e impactó el sistema tributario al tornarlo regresivo; por tales motivos, la Corte debió modular su sentencia, declarando constitucional el precepto analizado, en el sentido de aclarar que deben incluirse la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores en la definición de la base gravable del CREE⁹⁵⁴.

2.1.3.15. Impuesto de los no declarantes

El art. 6° del ET regula lo relacionado con el impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, indicando que para ellos el impuesto será el que resulte de sumar todas las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el correspondiente año gravable.

Tal artículo fue objeto de modificación mediante art. 1° de la Ley 1607 de 2012, que denominó tal circunstancia como “declaración voluntaria del impuesto sobre la renta”, la Corte tuvo la posibilidad de analizar tal precepto, indicando que no es correcto afirmar que quien no está obligado a declarar no debe pagar impuestos, pues una tal afirmación confundiría los términos contribuyente, que tendría un sentido general, y declarante, que sería una especialidad de aquél.

Se hace énfasis en que no es posible predicar igualdad entre la obligación tributaria del declarante y la del no declarante, pues es el nivel de ingresos o de patrimonio el que hace que el primero deba acudir a la Administración y presentar su declaración tributaria,

⁹⁵⁴ C. Const., M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, C-291 del 20 de mayo de 2015.

debiéndose tener en cuenta siempre las retenciones ya efectuadas mediante deducción o descuento sin que tal circunstancia implique prerrogativa alguna para este contribuyente.

Finaliza enfatizando en que el deber de revelar información económica, mediante la presentación de las declaraciones tributarias, de la mano con la potestad de inspección de que gozan las autoridades respectivas, tienen su fundamento en el interés superior de que cada ciudadano contribuya al sostenimiento de las cargas públicas, interés que se erige como un límite al derecho a la intimidad⁹⁵⁵.

2.1.3.16. Varios

Entre otros temas abordados en sede de constitucionalidad en relación con el impuesto sobre la renta se destacan la demanda contra el art. 131 del ET sobre sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones⁹⁵⁶; contra la norma que derogó la contribución especial a cargo de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta⁹⁵⁷; la formulada contra el art. 2º de la Ley 488 de 1998, que modificó el art. 36-1 del ET sobre utilidad en enajenación de acciones⁹⁵⁸; contra el art. 492 sobre créditos o deudas incobrables⁹⁵⁹; contra el art. 158 del ET sobre deducción por amortización en el sector agropecuario⁹⁶⁰, contra el art. 53 de la Ley 550 de 1999, el cual exoneraba del impuesto

⁹⁵⁵ C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-489 del 02 de noviembre de 1995. Tesis reiterada en C-643/2002 sent. cit.

⁹⁵⁶ Artículo declarado exequible en C. Const., M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-075 del 03 de febrero de 2004, en cuyo fallo se explicó el proceso para la determinación del tributo.

⁹⁵⁷ C. Const., C-185/1997 sent. cit.

⁹⁵⁸ C. Const., C-842/2000 sent. cit. En esta providencia se expusieron además algunas consideraciones relacionadas con el impuesto de ganancias ocasionales así: *“En el caso del impuesto de renta, la ley ha señalado que el hecho gravado se configura por la obtención de ingresos ordinarios o extraordinarios durante el período gravable. Respecto del impuesto de ganancia ocasional, en cambio, el hecho gravado es un ingreso que, como su nombre lo indica, es ocasional, esporádico o extraordinario. La base gravable en el impuesto de renta, se determina de conformidad con lo preceptuado por el artículo 26 del ET que para el efecto ordena tener en cuenta “todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados”.* Por su parte, según el artículo 299 del mismo Estatuto, la base gravable en el impuesto de ganancia ocasional se establece teniendo en cuenta los ingresos que se consideran como constitutivos de tal ganancia por la ley, *“salvo cuando hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional en el título I de este libro”.* (Énfasis corresponde al texto original). Concluye la exequibilidad de la norma ya que lo que hizo el precepto fue exceptuar la utilidad proveniente de la enajenación de acciones de alta o media bursatilidad, del concepto de ingreso gravado, para efectos de determinar la base gravable en los impuestos de renta y ganancia ocasional.

⁹⁵⁹ Exequible en sentencia C. Const., C-058/2001 sent. cit., reiterando tesis expuestas en: M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-409 del 04 de septiembre de 1996.

⁹⁶⁰ C. Const., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1647 del 29 de noviembre de 2000, en esta sentencia se explicaron los términos desmonte y desecación, propios de la actividad agropecuaria, y su incidencia en el plano tributario: *“Técnicamente, entonces, el desmonte significa la erradicación de un bosque natural, y por desecación se entiende, de acuerdo con lo dicho, la acción de eliminar los excesos de agua que tenga un terreno; drenar el agua de su interior mediante canales de*

por renta presuntiva a las sociedades sometidas a acuerdos de reestructuración empresarial, en cuya sede la Corte aclaró que a pesar de las semejanzas existentes entre las reestructuraciones extraordinarias que se regulan en las circulares 39 y 44 de 1999 de la otrora Superintendencia Bancaria, y los acuerdos de reestructuración regulados en la Ley 550 de 1999 (hoy Ley 1116 de 2006), también se hallan evidentes diferencias que conllevan a un tratamiento diferencial lo que conduce a la exequibilidad de la norma, pues divergen en cuanto fuerza vinculante y jerarquía de las normas que los regulan, tienen destinatarios diferentes, entidades estatales que promueven uno u otro procedimiento son distintos, así como los efectos jurídicos y las finalidades de cada procedimiento no son iguales⁹⁶¹; finalmente contra el art. 414-1 del ET, sobre retención sobre transporte internacional, en donde se precisó que el prever un régimen diferencial de tributación por concepto de impuesto de rentas y remesas para las empresas de transporte internacional que no tienen domicilio en el país, resulta razonable y equitativo⁹⁶².

2.2. Impuesto de ganancias ocasionales

2.2.1. Principales antecedentes

Mediante Ley 81 del 20 de junio de 1931, al reglamentarse aspectos relacionados con el impuesto sobre la renta, se indicó que ésta comprendía las ganancias, beneficios y rentas provenientes de salarios; a renglón seguido se señaló que la ganancia obtenida por una persona o entidad que, directamente o por conducto de un comisionista, vendiere, cambiare o de otra manera dispusiere de propiedades muebles o inmuebles por mayor valor del costo, sería considerada como aumento de capital y no como renta; aunque cuanto tales operaciones se realizaren en nombre propio o por persona o entidad dedicadas al comercio de propiedades, las ganancias sí serían consideradas como rentas sujetas al impuesto.

Posteriormente, mediante Ley 78 del 13 de diciembre de 1935, se modificó la Ley 81 de 1931, en el sentido de incorporar el concepto de pérdidas a efectos de tasar los correspondientes impuestos, indicando que en las operaciones sobre bienes muebles o inmuebles, directamente o por medio de comisionista, se entendería pérdida de capital, y que en tratándose de personas dedicadas al comercio de propiedades, tal disminución

drenaje, para utilizarlo en agricultura o ganadería. Generalmente, según los conceptos técnicos suministrados a la Corte, se drena mediante canales en forma de espina de pescado para luego ir a un canal principal. Teniendo en cuenta el contenido técnico de los conceptos “desmonte” y “desección” a que se hizo referencia, la Sala concluye que dentro del contexto de la norma acusada, los conceptos de desmonte y desecación -que son objeto de la norma tributaria- no pueden considerarse de manera absoluta como contrarios a la preservación y conservación de los recursos naturales ni a su desarrollo sostenible, y, por ende, nada en la Constitución impide al legislador consagrar respecto de tales actividades deducciones de impuestos o trato tributario que busque incentivar las labores de adecuación de tierras o la agricultura”. (Énfasis corresponde al texto original).

⁹⁶¹ C. Const., C-625/2003 sent. cit.

⁹⁶² C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-251 del 21 de abril de 1999.

habría de comprenderse como pérdidas deducibles de la renta bruta.

Más adelante, en el decreto legislativo 2053 del 30 de septiembre de 1974 ya se consideró la ganancia ocasional como un impuesto complementario al de renta, trazándose las principales características de lo que actualmente se conoce como el impuesto de ganancias ocasionales.

2.2.2. Marco legal, ET, estado actual.

Los arts. 299 y ss. del ET enuncian cuáles se consideran ingresos constitutivos de ganancias ocasionales, enlistando cuatro escenarios: i) la utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos dos (2) años o más, cuya cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado; aclara a renglón seguido que la enajenación de activos de bienes poseídos por menos de dicho lapso se considera renta líquida.

El art. 105 de la ley 1607 de 2012, precisó que estarán exentas las primeras siete mil quinientas (7.500) UVT de la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación, siempre que la totalidad de los dineros de la venta sean depositados en cuentas denominadas “Ahorro para el Fomento de la Construcción, AFC” y sean destinados a la adquisición de otra casa o apartamento, o para el pago de uno o más créditos hipotecarios vinculados directamente con el inmueble objeto de la venta.

Posteriormente el decreto 2344 del 20 de noviembre de 2014 precisó los requisitos para considerar exenta la utilidad en la venta de la casa o apartamento de habitación y señaló que en el evento de satisfacerse tales exigencias, los notarios no debían hacer la retención en la enajenación de activos de que trata el art. 398 del ET, según el cual los ingresos que obtengan personas naturales por concepto de enajenación de activos, estarán sometidos a una retención equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la enajenación.

ii) Las utilidades originadas en la liquidación de sociedades de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido, cuando la ganancia no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad haya cumplido por lo menos dos (2) años de existencia, pues en caso contrario se entenderá como renta.

iii) También se consideran ganancias ocasionales las utilidades provenientes de herencias, legados y donaciones, y lo percibido como porción conyugal; adicionalmente establece la forma de tasar los montos cuando la asignación no sea en dinero; el art. 102 de la Ley 1607 de 2012, matizó en que también se considera ganancia ocasional cualquier acto jurídico celebrado entre vivos a título gratuito.

iv) Finalmente, se consideran ganancias ocasionales las provenientes de loterías, premios, rifas, apuestas y similares; cuando sean en dinero su cuantía será el valor de lo ganado y cuando sea en especie, el valor comercial del bien al momento de ser recibido; se indica a renglón seguido que el impuesto debe ser retenido al momento de efectuarse el correspondiente pago por parte de las personas naturales o jurídicas encargadas de efectuarlo.

En lo que tiene que ver con las tarifas, originalmente se fijó en un treinta por ciento (30%) para las sociedades y personas naturales sin residencia, luego se aumentaría a un treinta y cinco por ciento (35%); para las personas naturales residentes se fijó un régimen progresivo que alcanzó el treinta y tres por ciento (33%); actualmente, y dada la preocupación del legislador porque los contribuyentes buscaran herramientas para disminuir tal porcentaje, por medio de los artículos 106 a 108 de la Ley 1607 de 2012, se unificó la tarifa en un diez por ciento (10%), eliminando inclusive la progresividad que siempre fue propia en el ámbito de las personas naturales residentes.

2.2.3. Marco jurisprudencial

La Corte, al abordar el estudio de algunas disposiciones relacionadas con el impuesto sobre la renta, tuvo la oportunidad de definir brevemente el impuesto a la ganancia ocasional, precisando que el hecho gravado es un ingreso que, como su propio nombre lo indica, es ocasional, esporádico o extraordinario⁹⁶³; la doctrina va más allá al señalar que se entiende por ganancia ocasional:

*“Todo ingreso extraordinario obtenido por un contribuyente en el desarrollo de actividades diferentes a las que corresponden al ejercicio ordinario de sus negocios”*⁹⁶⁴.

Por otro lado, al demandarse el art. 136 de la Ley 1607 de 2012, que introducía un párrafo transitorio al art. 239 del ET, en el sentido de considerar ganancia ocasional los activos omitidos y pasivos inexistentes, se argumentó que incorporaba una amnistía tributaria; la Corte, luego de exponer algunas consideraciones de orden formal, procedió a adentrarse en el fondo del asunto, para inicialmente recordar algunos pronunciamientos sobre amnistías tributarias, haciendo especial énfasis, dada la similitud del tema analizado, en una sentencia del año 2004, en la que se estableció una regla en virtud de la cual se consideran compatibles con la Constitución aquellas medidas que incentiven a los contribuyentes para declarar activos omitidos o excluir pasivos inexistentes, siempre que cuenten con justificación soportada en el ordenamiento superior y no confieran

⁹⁶³ C. Const., C-842/2000 sent. cit.

⁹⁶⁴ PÉREZ FRANCO, Magday; “Ganancias ocasionales en la Reforma Tributaria”, en “Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012 reflexiones desde la perspectiva empresarial y académica” editores SARMIENTO PÉREZ, Pedro Enrique; PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto e INSIGNARES GÓMEZ, Roberto, editorial Universidad Externado de Colombia, primera edición, febrero de 2013, Bogotá, pág. 147.

tratamiento más benéfico del que habría correspondido al mismo contribuyente en el evento de que hubiese declarado al fisco, de manera oportuna, tales activos⁹⁶⁵⁻⁹⁶⁶.

Atendiendo tales directrices, encontró que la norma demandada satisfacía, *prima facie*, el primer requisito, no así el segundo; lo anterior, por cuanto la inclusión de activos omitidos y de pasivos inexistentes como ganancia ocasional comporta, definitivamente, un tratamiento más benévolo al que les correspondería si hubiesen debido declarar como renta líquida gravable, por lo que el párrafo transitorio censurado terminó por golpear fuertemente el reparto equitativo de las cargas públicas, en perjuicio de quienes de manera oportuna sí acudieron a pagar sus obligaciones.

Por ello, la Corte concluyó que la norma demandada sí que incorporaba una amnistía tributaria, refutando el planteamiento de quienes consideraban lo contrario, bajo el argumento de que no puede pregonarse la existencia de una obligación a cuyo cobro renuncie la administración; a ese específico punto, se repuso afirmando que los derechos del Estado en el recaudo de impuestos no se limitan a la emisión de una declaración en firme, pues, muy por el contrario, cuenta con otras herramientas como la de presumir que los incrementos patrimoniales no justificados corresponden a rentas que se omitió declarar en años anteriores, procediendo la correspondiente sanción. Por todos estos argumentos se declaró inexecutable la norma demandada, aclarando que los efectos de la decisión sólo regirían hacia el futuro en atención a los principios de confianza legítima y buena fe que acompañan a los contribuyentes que contaren con situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de la norma⁹⁶⁷.

2.3. IVA

2.3.1. Antecedentes relevantes

Mediante el decreto 3288 del 30 de diciembre de 1963, se estableció el impuesto sobre las ventas de artículos determinados, exceptuando su aplicación a los alimentos de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exportaren; e introduciendo cuatro tarifas diferenciales así, diez por ciento (10%) para joyas, automóviles, camionetas, relojes, vajillas de porcelana, cajas de seguridad, cigarrillos, licores extranjeros, entre otros; ocho por ciento (8%) para algunos electrodomésticos; cinco por ciento (5%) para motocicletas, telas, corbatas, bolígrafos, lociones, cosméticos, entre otros; y tres por ciento (3%) para las ventas de los demás productos no enumerados expresamente en la norma, con excepción de la gasolina cuyo gravamen se establecería mediante decreto especial. Como responsables del pago del impuesto se señalaron los productores o importadores y las personas económicamente vinculadas a ellos.

⁹⁶⁵ El pronunciamiento al que se alude es C. Const., C-910/2004, sent. cit.

⁹⁶⁶ Sobre amnistías, *supra* cap. III, §I, 2.1.3.3.

⁹⁶⁷ C. Const., M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-833 del 20 de noviembre de 2013.

Por medio del decreto 1595 de 1966 se delimitó el hecho gravado, estableciendo que el impuesto se causaría sólo por la entrega del bien a título de “compraventa o permuta”, con lo cual se restringió ya que la anterior norma lo ordenaba para cualquier título traslativo de dominio; seguidamente, el decreto 435 de 1971 elevó las tarifas de tres (3), ocho (8), diez (10) y quince por ciento (15%) a cuatro (4), diez (10), quince (15) y veinticinco por ciento (25%), respectivamente, y gravó algunos servicios como la reconstrucción, reencauche y cualquier forma de rehabilitación de bienes.

El Decreto 1988 del 04 de octubre de 1974, dictado por el Gobierno Nacional bajo el amparo de una declaratoria de estado de emergencia económica y social, y que fuera adicionado bajo el mismo estado de excepción por los decretos 2104 y 2368 del mismo año, incorporando como principales reformas la designación como responsables del impuesto al productor y al importador, a quien prestare un servicio gravado, al que efectuare contrato de obra y a los vinculados a dichas personas; dentro de la definición de venta se incluyó la permuta, los contratos de obra, los pagos en especie, entre otros; y se fijó tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) para aerodinos, vehículos, embarcaciones para recreo y deporte, joyas y, en términos generales, para productos considerados de lujo; quince por ciento (15%) para bienes no gravados en la norma; y seis por ciento (6%) para gomas de mascar, aceite de oliva, servicios de parqueaderos, estufas, máquinas de coser, entre otros.

Luego vendría el Decreto 3541 del 29 de diciembre de 1983, dictado por el Gobierno Nacional en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas mediante art. 53 de la Ley 9ª de 1983, que introdujo profundas modificaciones como las que se pasa a enunciar; i) en cuanto al hecho generador, se estableció que el impuesto se aplicaría a las ventas de bienes corporales muebles que se hallaren situados en el país y no hubieren sido expresamente excluidos, a la prestación de los servicios enunciados en el mismo decreto (clubes sociales, parqueaderos, reparación, etc.), e importación de bienes corporales muebles no excluidos; ii) el concepto de ventas fue delimitado así: todos los actos que impliquen transferencia de dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados cuando hubieren sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación; iii) en cuanto a los responsables del impuesto, se introdujo, en las ventas, a los comerciantes, cualquiera fuere la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actuaren; también a los vendedores ocasionales, a quienes prestaren los servicios gravados y a los importadores; iv) como tarifa general se fija el diez por ciento (10%) y unas tarifas diferenciales del treinta y cinco por ciento (35%) para vinos, vajillas, joyas, cajas de seguridad, artículos de adorno y varios productos considerados de lujo, y veinte por ciento (20%) para vehículos, camperos y motocicletas de bajo cilindraje; v) introdujo un listado de bienes excluidos y bienes exentos; vi) incorporó el régimen simplificado, al cual

podrían acogerse los comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas gravadas se hallaren sometidas a la tarifa general del diez por ciento (10%), que no estuvieren constituidos como sociedad, no poseyeren más de un establecimiento de comercio y cuyos ingresos de actividad comercial fueren inferiores a tres millones seiscientos mil pesos (\$3.600.000) y patrimonio no superior a diez millones de pesos (\$10.000.000); el impuesto de quienes se acogieren a este régimen se establecía por la diferencia entre la cuota anual fija que les correspondía de acuerdo con la escala señalada en la misma norma, con la posibilidad de descontar los impuestos pagados.

Posteriormente, la Ley 50 del 27 de diciembre de 1984 derogó algunas exenciones y luego la Ley 75 del 23 de diciembre de 1986, señaló que estarían exentas del impuesto sobre las ventas, las importaciones de bienes y equipos destinados a la salud, investigación científica y tecnológica, y a la educación, donados por personas, entidades y gobiernos extranjeros, a favor de entidades oficiales o sin ánimo de lucro.

2.3.2. Decreto 624 de 1989, ET, estado actual.

El ET, compilado en el decreto 624 de 1989, y objeto de varias modificaciones a lo largo de sus más de dos décadas de vigencia, regula aspectos relacionados con el impuesto sobre las ventas, cuyos principales matices se enuncian a continuación:

i) En cuanto al hecho generador, se tiene que este impuesto aplicará sobre las ventas de bienes corporales que no hayan sido excluidas expresamente, prestación de servicios especificados en la misma norma (art. 476 ET) realizados en Colombia, importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente, y en relación con los juegos de suerte y azar, constituye el hecho generador la circulación, venta u operación de dichas actividades⁹⁶⁸.

Este precepto ha sido adicionado por distintas normatividades así: a) art. 176 de la Ley 223 de 1995, que incorporó los servicios de telecomunicaciones prestados mediante el sistema de conversión intencional del tráfico saliente en entrante, precisando que se considerarán prestados en la sede del beneficiario; b) art. 53 Ley 488 de 1998, servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, por una parte, licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles y, por otra, los servicios de conexión o acceso

⁹⁶⁸ En cuanto al impuesto sobre las ventas en juegos de suerte y azar, fue regulado inicialmente en el art. 115 Ley 788 de 2002, mismo que fuera declarado inexecutable, por vicios de forma ante la ausencia de debates parlamentarios, mediante la siguiente sentencia: M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-1147 del 02 de diciembre de 2003, la norma fue nuevamente redactada e introducida al ordenamiento jurídico mediante art. 62 de la Ley 863 de 2003, y más recientemente la Ley 1739 en su art. 64 modificó lo relacionado con la base gravable de los juegos de suerte y azar fijándola en UVTs.

satelital, cualquiera que sea la ubicación del satélite; c) art. 33 de la Ley 383 de 1997, que introdujo las reglas para determinar en dónde se entienden prestados los servicios, como cláusula general se entenderá el lugar de la sede del prestador del servicio, con tres excepciones, primera, los inmuebles pues se entenderá prestado en su ubicación, en segundo término señala cuáles servicios se entienden prestados en el lugar donde se realicen materialmente como los de carácter cultural, artístico y los de carga, descarga, trasbordo y almacenaje; finalmente, enuncia algunos servicios que se consideran prestados en la sede del destinatario o beneficiario, como acontece con el arrendamiento o licencias de uso y explotación de bienes incorporeales o intangibles; consultoría; traducción; seguro, coaseguro y reaseguro entre otros; d) el art. 28 de la Ley 633 de 2000, dentro de los hechos sobre los que recae el impuesto, adicionó la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales o extranjeros, gravados con la tarifa general.

ii) En cuanto a los hechos que se consideran venta, el art. 421 del ET enumera todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia; retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa; las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados por quien efectúa la incorporación o transformación. En los arts. 424 y ss. se enlistan los bienes que se hallan excluidos de impuesto y por consiguiente su comercialización no causa IVA, actualmente la última reforma vigente fue la introducida mediante art. 38 de la Ley 1607 de 2012⁹⁶⁹.

iii) La base gravable en la venta y prestación de servicios, será el valor total de la operación sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria, los accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, mirados de manera independiente, no se hallen sujetos a imposición (art. 447).

Mediante art. 34 de la Ley 49 del 28 de diciembre de 1990, se adicionó un párrafo que establece que cuando los responsables del impuesto financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses de dicha financiación no harán parte de la base gravable.

⁹⁶⁹ Las modificaciones en el listado de bienes excluidos que se han realizado a este artículo son las siguientes, art. 2 Ley 223 de 1995, art. 43 Ley 43 de 1998, art. 27 Ley 633 de 2000, art. 1º Ley 818 de 2003, art. 10 Ley 863 de 2003, art. 31 Ley 1111 de 2006 y la última modificación en el mencionado art. 38 de la Ley 1607 de 2012.

iv) Las tarifas iniciales que consagró el ET fue del diez por ciento (10%) como tarifa general y del treinta y cinco por ciento (35%) para algunos productos de lujo; actualmente la tarifa que rige es la consignada en la modificación adelantada mediante art. 14 de la Ley 223 de 1995 que la fijó en un dieciséis por ciento (16%), y luego reiterada por el art. 26 de la Ley 633 del 29 de diciembre de 2000, que hizo extensivo tal porcentaje, en su momento, a las gaseosas y similares (446 ET), transporte internacional de pasajeros (461 ET) y derivados del petróleo (474); recientemente, mediante Ley 1607, la lista de productos a gravar con el dieciséis por ciento (16%) se unificó y se amplió, introduciéndose también tarifa del cinco por ciento (5%) a algunos productos relacionados con la producción agrícola como son el café, la avena y el azúcar.

v) Dentro de los bienes exentos en el texto original se presentó una lista con más de ciento treinta (130) productos, principalmente los considerados de la canasta familiar y ya de manera específica los libros y revistas de carácter científico y cultural, los bienes que se exporten, importaciones de bienes donados por extranjeros para la salud, investigación científica y tecnología para la educación, y la maquinaria agrícola; lista que se ha reducido a cerca de 25 productos.

2.3.3. Líneas jurisprudenciales

2.3.3.1. Aclaración terminológica

En un pie de página de una sentencia de la Corte Constitucional, se halla un comentario en el que se presenta una “*aclaración terminológica*” a propósito de las expresiones “*impuesto sobre las ventas*” e “*impuesto al valor agregado (IVA)*”; recuerda la Corte que aun cuando tales alocuciones suelen utilizarse de manera indistinta, lo cierto es que “*el impuesto sobre las ventas abarca diferentes especies, una de las cuales es el IVA*”, reseña aquí que hay impuesto a las ventas de una sola etapa, esto es, que se cobra únicamente al momento de adquirirse el bien gravado, como acontece con la comercialización de bienes como el tabaco o las bebidas alcohólicas; el IVA, en contraposición, aplica sobre una más extensa plataforma de bienes y servicios, cobijando las distintas fases de transformación de los mismos, precisando con el siguiente ejemplo:

*“Su diseño requiere que, en cada etapa, quien vende un producto gravado (v.gr. zapatos) pueda recobrar lo que pagó por concepto de IVA por sus insumos (v.gr. cuero), efecto para el cual suelen usarse diferentes mecanismos de compensación como el de acreditación, es decir, el descuento de lo ya pagado por concepto de IVA del insumo (cuero) al pago que corresponde hacer por la venta de un nuevo producto (zapatos)”*⁹⁷⁰⁻⁹⁷¹

⁹⁷⁰ C. Const.; C-776/2003 sent. cit., nota de pie de página número 104.

⁹⁷¹ Vale la pena reseñar en este aparte el contexto del IVA como impuesto descontable, que según palabras de la C. Const., “*El impuesto sobre las ventas resulta de la resta entre el impuesto generado por las operaciones realizadas por el responsable, y los impuestos descontables pagados por éste último*”

Ahora bien, sin perjuicio de la anterior aclaración, y dada la indistinción que sobre tales términos se halla en la doctrina especializada, en algunas jurisprudencias y en la misma Ley, cuando se aluda a IVA se estará haciendo referencia al sentido más amplio de Impuesto sobre las Ventas.

De la misma manera, debe precisarse que la Corte Constitucional, al analizar algunas disposiciones del decreto 1655 de 1991, sobre armonización del arancel de aduanas, estableció la diferencia entre bienes excluidos y bienes exentos, la cual, fundamentalmente, refiere a que los primeros no causan el impuesto, por lo que no se genera la calidad de responsable de quien hace la venta, mientras que en los segundos el gravamen sí se causa en las ventas realizadas, por lo que se genera la calidad de responsable, pero con tarifa de cero por ciento (0%), con derecho a obtener las devoluciones⁹⁷².

2.3.3.2. Amplia facultad del legislador en asuntos tributarios, estructura del IVA.

Una clara y sostenida línea jurisprudencial ha señalado que el legislador goza de un amplio margen para regular la actividad tributaria, máxime cuando es presupuesto de cualquier sociedad organizada obtener los recursos suficientes para su mantenimiento y subsistencia; circunstancia que se sostiene en la obligación paralela de los ciudadanos de tributar, quienes por expreso mandato constitucional tienen el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad⁹⁷³.

Tal amplitud en materia tributaria, evidentemente tiene eco y desarrollo en el impuesto del IVA, pues el legislador cuenta con la competencia de modificar sus elementos estructurales, eliminando exclusiones y exenciones, ampliando su base, señalando sujetos pasivos, modificando tarifas o fijando pautas para su recaudo, siempre que, evidentemente, se atiendan los postulados del texto superior⁹⁷⁴.

Como desarrollo de tal potestad legislativa, se ha determinado que, de manera general, la Nación será el sujeto activo del IVA, debiéndose exceptuar las destinaciones específicas como, por ejemplo, la seguridad social; el sujeto pasivo se conforma por adquirentes o usuarios de bienes o servicios gravados, salvo quienes por expreso mandato legal hayan

al haber adquirido los bienes corporales muebles y servicios necesarios para realizar dichas operaciones".
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-1149 del 02 de diciembre de 2003.

⁹⁷² C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-405 del 28 de agosto de 1997.

⁹⁷³ Cfr., entre otras, C. Const., C-335/1994 sent. cit., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-430 del 28 de septiembre de 1995, C-080/1996 sent. cit., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-341 del 08 de julio de 1998, C-007/2002 sent. cit.

⁹⁷⁴ C-335/1994 sent. cit.

sido excluidos del pago y por todos aquellos que conforme a la ley adquieran la condición de “responsables del impuesto”⁹⁷⁵⁻⁹⁷⁶.

No obstante lo anterior, la misma Corte ha expuesto que el sujeto pasivo es una acepción genérica que involucra contribuyentes y no contribuyentes, pues tal condición no es exclusiva de quienes están obligados a pagar, pues en casos como en la retención en la fuente, independientemente de que sean contribuyentes o no, están en la obligación de presentar reportes y participar en la actividad tributaria⁹⁷⁷⁻⁹⁷⁸.

El hecho gravable cubre, en el caso del IVA, la determinación del impuesto al gravar las diversas etapas de la cadena productiva, otorgándose la posibilidad de recuperar lo que se pagó, por concepto de IVA, en desarrollo del proceso de producción, como es el caso de los insumos; este aspecto comporta especial trascendencia, pues con ello se busca evitar lo que la doctrina denomina “cascada tributaria”, para referir al pago de un impuesto más de una vez, la Corte en un pie de página trae a colación un ejemplo que merece recordarse:

“Supóngase, ahora, que la legislación no contempla la posibilidad de que el vendedor de un producto gravado (v.gr. zapatos) pueda recobrar lo que pagó por concepto de IVA por sus insumos (v.gr. cuero). En ese caso, el comprador de dicho producto no sólo pagaría el IVA correspondiente al bien adquirido (zapatos) sino al de las materias primas utilizadas para su fabricación (cuero)”⁹⁷⁹.

⁹⁷⁵ A modo de ejemplo puede consultarse lo expuesto por la Corte sobre exenciones y beneficios tributarios en el caso específico de la educación, C. Const., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-925 del 19 de julio de 2000.

⁹⁷⁶ Sobre responsables del impuesto pueden consultarse, entre otras, C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-150 del 19 de marzo de 1997, en la que se trató en detalle el tema de los agentes de retención en el IVA; C-1144/2000 sent. cit. sobre agentes retenedores y responsabilidad penal; M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1144 del 31 de octubre de 2001 en la que se precisaron los elementos característicos del agente retenedor del IVA en los siguientes términos: “a. La función del agente retenedor es de colaboración con el fisco en el recaudo oportuno del impuesto, en cumplimiento de los principios del sistema tributario señalados en el artículo 363 de la Constitución. Por tal motivo, la retención en la fuente tiene como finalidad facilitar, acelerar y asegurar el recaudo de los tributos. b. El recaudo del tributo es una actividad operativa, diferente de los elementos constitucionales del tributo señalados en el artículo 338 de la Carta Política y según el cual “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Por lo tanto, se impone distinguir entre contribuyente y responsable del recaudo del impuesto, por tratarse de figuras diferentes. La designación de los agentes de retención no los convierte en sujetos pasivos del impuesto a las ventas pues, en tal condición, en ellos no recae carga económica impositiva. c. La medida no afecta la libre empresa, la libertad económica ni establece discriminaciones que puedan implicar vulneración de la libre competencia, principios contenidos en el artículo 333 de la Constitución, pues tal designación no altera las condiciones de ingreso, permanencia o retiro del mercado, ni contiene cargas desproporcionadas e injustificadas que desequilibren indebidamente su participación en la economía”; en similar sentido, C-009 de 2003, sent. cit.

⁹⁷⁷ C. Const., C-009/2003 sent. cit.

⁹⁷⁸ Sobre retención en la fuente, en detalle, *infra* cap. III, §I, 4.

⁹⁷⁹ C. Const., C-776/2003 sent. cit. pie de página número 181.

Por ello el mismo ET regula lo relacionado con los descuentos, compensaciones y devoluciones a efectos de determinar de manera puntual cuál es el monto a pagar por parte de los obligados tributarios por concepto de IVA, atendiendo las transacciones económicas realizadas; de ahí que haya sido doctrina de la Corte que el legislador, en manera alguna, puede prohibir o limitar al contribuyente la posibilidad de acceder a la administración, con el objeto de solicitar la devolución o compensación de lo indebidamente pagado⁹⁸⁰.

Finalmente, en lo que dice relación con la base gravable, se ha señalado que se halla compuesta por los bienes y servicios cuya venta es objeto de gravamen, que en el caso colombiano, por expreso mandato legal, se cobra sobre los bienes y servicios que no se encuentren expresamente excluidos o exentos⁹⁸¹.

2.3.3.3. Principios

En párrafos precedentes se presentó un pormenorizado estudio de los principios que informan el sistema tributario, que son fundamentalmente los de legalidad, equidad, eficiencia, progresividad e igualdad; la Corte Constitucional ha elaborado importantes líneas jurisprudenciales en relación puntual con el caso del IVA, atendiendo adicionalmente otros escenarios como el deber de contribuir y el debido proceso⁹⁸².

Sobre este último aparte, empiécese por precisarse que el debido proceso, en su amplia concepción irrogada por el art. 29 de la Constitución, demanda que en el plano tributario las autoridades administrativas deban examinar las circunstancias particulares de cada contribuyente, tales como las condiciones que lo llevan a no presentar declaraciones tributarias basadas en fuerza mayor; aun cuando evidentemente la sanción tributaria es una prerrogativa de la administración, su imposición debe estar supeditada al respeto de la totalidad de las garantías fundamentales como el principio de legalidad en sus diferentes aristas, la posibilidad de rendir descargos y, aquí, poder acreditar fehacientemente que el incumplimiento obedeció a condiciones fortuitas o de fuerza mayor que impidieron cumplir con la obligación tributaria⁹⁸³.

⁹⁸⁰ C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-369 del 29 de marzo de 2000. En el mismo sentido, al declararse la exequibilidad de algunas normas de la Ley 06 del 30 de junio de 1992, sobre la exigencia de inscripción al Registro Nacional de Exportadores para quienes desearan solicitar devoluciones o compensaciones de saldos del Impuesto sobre las Ventas, M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-170 del 14 de febrero de 2001.

⁹⁸¹ La C. Const. ha llamado la atención en que a partir de la Ley 6ª de 1992 se pasó de un sistema que enunciaba cuáles eran los bienes a gravar, a uno en virtud del cual *“todos los servicios prestados en el territorio nacional estarán gravados con el IVA, salvo las excepciones consagradas en los artículos 19-31 de la norma en mención”* C-628/1993 sent. cit.

⁹⁸² *Supra* cap. I, §II, 3.4.2.

⁹⁸³ C. Const., C-690/96 sent. cit., en el mismo sentido, sobre decomiso de mercancías por parte de la DIAN, MM. PP. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO y ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-674

Del principio de legalidad, de manera breve recuérdese que se representa en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”, que precisa la necesidad de un pronunciamiento previo del legislador atendiendo la exigencia de la representación popular, de ahí que su puntual aplicación en el impuesto del IVA no genere mayores controversias o dificultades prácticas⁹⁸⁴.

En lo que tiene que ver con los principios de equidad, progresividad y eficiencia, tiene dicho la Corte que se pregonan del sistema en su conjunto, más no de cada tributo de manera independiente, una tal argumentación ha sido expuesta por la Corte en pacífica jurisprudencia al precisar que tales principios se materializan en las fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público⁹⁸⁵.

Uno de los principales escenarios en que ha jugado preponderante papel el principio de equidad tributaria es en desarrollo de las denominadas amnistías tributarias, las cuales, según criterio de la Corte Constitucional, atentan gravemente contra la equidad tributaria, al respecto dijo:

*“Las amnistías tributarias, transformadas en práctica constante, erosionan la justicia y la equidad tributaria. Se produce, en el largo plazo, un efecto desalentador, en relación con los contribuyentes que cumplen la ley y, respecto de los que escamotean el pago de sus obligaciones, un efecto de irresistible estímulo para seguir haciéndolo. La ley no puede contribuir al desprestigio de la ley. Resulta aberrante que la ley sea la causa de que se llegue a considerar, en términos económicos, irracional pagar a tiempo los impuestos”*⁹⁸⁶.

del 09 de septiembre de 1999; principio de buena fe y sanciones en proceso tributario, M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1717 del 12 de diciembre de 2000; sobre presunción de inocencia del agente retenedor, C-009/2003 sent. cit.

⁹⁸⁴ Sobre principio de legalidad en IVA, C. Const., M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1383 del 11 de octubre de 2000; en el campo doctrinal, SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando; “*Tratado de Derecho Administrativo*”; Editorial Universidad Externado de Colombia; Bogotá, 2003, pp. 37 y ss.

⁹⁸⁵ C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-183 del 06 de mayo de 1998, se habla en esta sentencia del indicio de inequidad o arbitrariedad cuando se evidencie un reparto desigual de la carga tributaria.

⁹⁸⁶ C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-511 del 08 de octubre de 1996. En el mismo sentido, al tratar el tema del beneficio especial de auditoría matizó: “*se observa que esta norma constituye una amnistía que está favoreciendo a los morosos que ocultaron activos que poseían a 31 de diciembre de 1999 en su declaración tributaria, violando el principio de equidad frente a quienes declararon y pagaron oportunamente el impuesto correspondiente a dichos activos*” C-992/01 sent. cit.; y, finalmente, al analizarse algunas normas relacionadas con la condonación de intereses de mora en el escenario del IVA a efectos de descartar la procedencia de amnistías tributarias, de manera contundente concluyó: “*Cuando el Estado decide exonerar del pago de intereses de mora a sus deudores incumplidos, acepta que es igual la situación de los deudores puntuales que la de los impuntuales, y que el retardo en el pago puede no acarrear consecuencias jurídicas. Esta actitud desconoce que el no pago en tiempo produce para el deudor incumplido un beneficio, que consiste en haber tenido dentro de su patrimonio, durante el tiempo de la mora, el dinero que ha debido destinar para el pago oportuno del tributo, beneficio que en cambio no puede obtener para sí el deudor puntual. O, desde otro punto de vista,*

Una de las cualidades del IVA es que por ser un impuesto indirecto no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes, razón por la cual puede afirmarse, *prima facie*, que no es respetuoso del principio de equidad, por ello el sistema tributario debe orientarse a gravar bienes cuyos adquirentes o usuarios cuenten con la posibilidad de soportar el pago del impuesto⁹⁸⁷.

Lo anterior necesariamente involucra el principio de progresividad, el cual refiere, justamente, al reparto de la obligación tributaria atendiendo su capacidad contributiva o de pago; tal principio conlleva a que un sistema tributario sea considerado *neutro* si “*conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad*”; será *progresivo* si las reduce y *regresivo* si las acrecienta⁹⁸⁸.

Aterrizados estos principios en el caso puntual del IVA, se halla que la diferenciación de tarifas, imponiendo mayores porcentajes de tributación a productos cuyo acceso sólo se permite a sectores privilegiados de la sociedad, definitivamente consulta estos mandatos constitucionales, pues resulta progresivo y equitativo que, por ejemplo, el adquirir un avión sea gravado con una tarifa muy superior a la impuesta a productos de consumo básico⁹⁸⁹.

No obstante lo anterior, no puede desconocerse que en términos generales el IVA no consulta la capacidad de pago del contribuyente, por lo que la ampliación indiscriminada de productos que conforman la base gravable necesariamente golpea el principio de progresividad tributaria; contra la anterior apreciación, y en defensa de las virtudes del impuesto, se afirma que quienes más consumen más pagan, por lo que con independencia de que no se consulte la capacidad de pago del contribuyente, sí tendría claros trazos de

el esfuerzo económico que implica el satisfacer puntualmente las obligaciones tributarias, es considerado como una situación igual a la de no haber hecho dicho esfuerzo. De esta manera, la amnistía de intereses de mora implica dar un tratamiento igual a situaciones que jurídicamente no lo son, en cuanto en una de ellas la carga económica es mayor que en la otra. Por esa razón la amnistía de intereses es de suyo discriminatoria en cuanto el principio de igualdad impone dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. De esta manera las normas que deciden exonerar del pago de intereses de mora a los deudores incumplidos, aunque propiamente no irrogan ningún perjuicio a los contribuyentes que pagaron puntualmente, confieren un beneficio injustificado a los deudores morosos. Este mismo beneficio, u otro equivalente, no es reconocido a los contribuyentes cumplidos, por lo cual se rompe el principio de igualdad”. M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1115 del 24 de octubre de 2001.

⁹⁸⁷ C. Const., M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-094 del 27 de febrero de 1993, en el mismo sentido C-261/2002 sent. cit. y C-1060A/2001 en donde se complementó que adicionalmente a la capacidad de pago se deben atender valores constitucionales como son el trabajo, la familia y el reconocimiento de un mínimo de recursos que garanticen el sostenimiento personal y familiar.

⁹⁸⁸ En términos generales sobre principio de progresividad, consultar, entre otras, C. Const., C-364/1993 sent. cit., C-333/1996 sent. cit., C-335/1994 sent. cit., C-597/2000 sent. cit., C-637/2000 sent. cit., C-643/2002 sent. cit., C-776/2003 sent. cit.

⁹⁸⁹ Al respecto, C. Const., M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-556 del 02 de diciembre de 1993 en la que se declaró la exequibilidad de una disposición de la ley 06 de 1992 que gravaba los vehículos de lujo con tarifas del 35% y 45%; en similar sentido, C-335/1994 sent. cit.

progresividad; en todo caso, y limando tales asperezas, la Corte ha insistido en que la aplicación de los principios constitucionales en el plano tributario se entienden de todo el sistema y no de cada impuesto de manera puntual⁹⁹⁰.

Finalmente, y en defensa de la constitucionalidad del IVA, también ha dejado sentadas la Corte por lo menos cuatro premisas, de una parte, que la compra de un bien o el pago de un servicio es muestra de que quien lo adquiere cuenta con la capacidad de contribuir; en segundo lugar, que efectivamente quien más consume, más aporta; en tercer término que las personas cuentan con plena libertad de comprar o no bienes o de pagar o no por un servicio y, finalmente, que la progresividad del sistema tributario en el caso puntual del IVA no sólo se debe analizar desde el ingreso sino también desde la distribución del mismo en el gasto público⁹⁹¹.

2.3.3.4. Medidas para la distribución de la carga tributaria

El régimen tributario colombiano consagra una serie de medidas que propenden por distribuir la carga tributaria en la formulación de cada uno de los impuestos; en el caso específico del IVA, merece la pena analizarse tres, a saber, el denominado régimen simplificado, las tarifas diferenciales y las exclusiones y exenciones.

En cuanto al régimen *simplificado*, como una excepción a la normatividad general que se conoce como régimen *común*, se tiene que es un sistema que busca aligerar las obligaciones a cargo de los minoristas, los arts. 499 y ss. del ET, establecen las exigencias y requisitos que deben cumplir tanto los comerciantes minoristas como las personas naturales que pretendan vincularse a este régimen, debiéndose destacar que, en todo caso, su volumen de ventas o prestación de servicios debe ser inferior a cuatro mil (4.000) UVT.

La Corte Constitucional ha concretado la constitucionalidad del régimen *simplificado*, pues además de lograr que las actividades de menor magnitud puedan ser organizadas y por consiguiente susceptibles de mayor control por parte de las autoridades administrativas, redundan en una disminución del fraude o por lo menos en una reducción en la intención de evadir las obligaciones tributarias⁹⁹².

En lo que tiene que ver con las tarifas diferenciales, tal como se anotó en precedencia, éstas son un claro mecanismo para distribuir de mejor manera la carga tributaria, pues, insístase, emerge claro que existen productos que necesariamente demandan una privilegiada condición económica, circunstancia que, *per se*, permite inferir la capacidad

⁹⁹⁰ Cfr., entre otras, C. Const., C-364/1993 sent. cit. y C-597/2000 sent. cit.

⁹⁹¹ Cfr., entre otras, C. Const., C-094/1993 sent. cit. y C-556/1993 sent. cit.

⁹⁹² C. Const., C-1383/2000 sent. cit.

contributiva del adquirente, escenario que no es fácilmente deducible de productos de escaso valor como son los de consumo básico⁹⁹³.

Las exclusiones y exenciones, finalmente, propenden también por equilibrar las cargas públicas, dejando por fuera del pago del tributo determinados productos como son los considerados de primera necesidad, circunstancia que evidentemente habrá de beneficiar a sectores poblacionales con menor nivel de ingresos, o incentivando determinadas actividades económicas⁹⁹⁴.

2.3.3.5. El principio de eficiencia frente al IVA, fundamento constitucional del régimen sancionatorio en ámbitos administrativo y penal.

En términos generales el principio de eficiencia alude al eficaz recaudo de los impuestos, materializado en una máxima coloquial que aboga por hacer más con menos, esto es, percibir el mayor número de ingresos con el menor costo posible; tal principio viene a desarrollarse en dos escenarios de enorme trascendencia para el desarrollo de las presentes líneas; obsérvese que, por una parte, es el fundamento del deber de los ciudadanos en la labor del recaudo y, paralelamente, también es el sustento que justifica la imposición de sanciones ya de orden administrativo, ora de carácter penal.

En cuanto al recaudo del impuesto por parte de ciudadanos que cumplan determinadas condiciones, la Corte ha establecido que la asignación de tal función cuenta con soporte constitucional en virtud del deber de solidaridad en materia tributaria, según el cual es obligación de las personas contribuir al funcionamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, deber que no se circunscribe exclusivamente al pago del tributo sino también, en específicos casos, asistir con su recaudo⁹⁹⁵⁻⁹⁹⁶.

Bajo esa misma cuerda argumentativa, se ha indicado que ese deber de colaboración con el recaudo del impuesto, adicional por supuesto al deber de pago, se presenta como una

⁹⁹³ Al respecto, cfr., entre otras, C. Const., C-734/2002 sent. cit.; C-556/1993 sent. cit. y C-804/2001, sent. cit.

⁹⁹⁴ C. Const., C-094/1993 sent. cit.

⁹⁹⁵ C. Const., C-150/1997. En esta sentencia se declaró la exequibilidad condicionada de una disposición del ET que facultaba a la DIAN a designar mediante resolución a agentes de retención en la fuente; el condicionamiento versó en aclarar que la discrecionalidad de la DIAN no podía confundirse con arbitrariedad, por lo que al momento de decidir quiénes serán retenedores debe verificar que puedan asumir tal función, sin que se afecte la libertad de empresa.

⁹⁹⁶ En cuanto al deber de solidaridad en la designación puntual de agentes retenedores de impuestos, cfr., C. Const., C-1144/2001 sent. cit., en cuya providencia se declaró la constitucionalidad de un aparte de la Ley 633 de 29 de diciembre de 2000, que designaba como agentes retenedores a las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o a bono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados.

efectiva herramienta de control y fiscalización, cuya omisión abre la posibilidad de imponer sanciones a quien las incumpla; tal ejercicio de darle al consumidor un papel preponderante en el recaudo, necesariamente habrá de redundar en mejores resultados en la lucha contra los flagelos de la evasión, el contrabando, la corrupción y todos aquellos atentados contra la estabilidad institucional, siendo el recaudo uno de sus pilares para atender las necesidades de la comunidad⁹⁹⁷.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con el plano sancionatorio, como herramienta de enorme valor para lograr la eficiencia del sistema tributario, la Corte se ha pronunciado, por una parte, en el plano administrativo y, por otra, en el penal. Una importante sentencia del año 2002 aborda estas temáticas, siendo necesario en este instante rescatar algunos de sus principales planteamientos⁹⁹⁸.

Por un lado se demandaron múltiples disposiciones relacionadas con las distintas sanciones de orden administrativo que se encuentran a lo largo del ET y, por otro, preceptos del decreto 1071 del 26 de junio de 1999, en cuyo articulado se faculta a la DIAN a coordinar aspectos como la fiscalización, control, sanción y penalización por la violación a la normatividad tributaria⁹⁹⁹.

El primer tema que la Corte abordó fue sobre la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria, aclarando algunos matices particulares de lo que hoy se conoce como derecho administrativo sancionador, que supone la represión de ilícitos fuera de la clásica división tripartita de poderes; así, se recuerda que es la misma jurisprudencia la que ha contemplado que la facultad sancionadora de la Administración permite la realización de valores del orden jurídico institucional y constituye una potestad de mando que contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas¹⁰⁰⁰.

Luego de precisar que el hecho de que el art. 29 de la Constitución Política consagre que las actuaciones judiciales y administrativas deben orientarse por los principios del debido proceso, es prueba de que el derecho administrativo sancionatorio cuenta con respaldo superior; pasó a indicar las diferencias entre la potestad sancionatoria administrativa y la

⁹⁹⁷ C. Const., C-674/1999 en donde se declaró la exequibilidad de algunos preceptos de la Ley 488 de 1998, relacionados con la obligación del adquirente de un bien de exigir factura y la inexequibilidad de otra disposición que autorizaba retener mercancías que no contaren con la factura. La decisión de inexequibilidad tuvo un salvamento de voto por parte de cuatro Magistrados que estimaron que la norma anti-evasión debió permanecer en el ordenamiento jurídico.

⁹⁹⁸ C. Const., M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-506 del 03 de julio de 2002.

⁹⁹⁹ El decreto 1701 del 26 de junio de 1999 reguló lo correspondiente a la organización de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y dictó otras disposiciones.

¹⁰⁰⁰ C. Const., C-214/1994 sent. cit.

jurisdiccional, tanto desde una óptica normativa como sustancial, pues, desde la primera, se tiene que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no del Código Penal; en cuanto a la segunda óptica, se halla que la potestad sancionadora administrativa persigue la realización de los principios que orientan la función pública, mientras que la jurisdiccional penal busca preservar los fines retributivo, preventivo y resocializador¹⁰⁰¹.

Así entonces, concluye que la imposición de sanciones por parte de la DIAN es una actividad puramente administrativa y no jurisdiccional, y que su poder sancionatorio cumple fines constitucionales como son el recaudo efectivo de impuestos para satisfacer el interés general, además que su procedimiento cuenta con todas las garantías necesarias para respetar el debido proceso.

Se acomete también el estudio de la autoliquidación de sanciones por corrección de declaraciones, al estimarse atentatorio de preceptos superiores; al respecto, el primer análisis que presenta la Corte es sobre la responsabilidad objetiva en materia administrativa, para aclarar que la misma se encuentra proscrita del derecho sancionatorio¹⁰⁰².

Y en cuanto a la constitucionalidad de la obligación de autoliquidar y pagar sanciones por corrección de declaraciones tributarias, se recordó que tal cuestionamiento ya había sido analizado por la misma corporación al precisar:

“La norma acusada, como bien lo dicen los intervinientes, consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta, o incompleta; tal situación, que en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe”¹⁰⁰³.

En lo que tiene que ver con el posible desconocimiento de la presunción de inocencia, estimó la Corte que una vez probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, la imposición de sanciones no desconoce el referido principio, pues la sola demostración de tales circunstancias, constituyen cimiento suficiente para

¹⁰⁰¹ En este acápite se diferencia el ilícito penal del administrativo, en el sentido de precisar que el primero vulnera con mayor gravedad intereses jurídicamente protegidos.

¹⁰⁰² Cfr., entre otras, C. Const., M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-599 del 10 de diciembre de 1992 y M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, T-145 del 21 de abril de 1993.

¹⁰⁰³ C. Const., M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-054 del 03 de febrero de 1999.

aplicar la sanción, sin perjuicio de las eximentes como la fuerza mayor o el caso fortuito que descartarían la culpa en el cumplimiento de las obligaciones para con el fisco¹⁰⁰⁴.

En lo que guarda relación de manera puntual con el ámbito penal, el fundamento inicial es la satisfacción del principio de eficiencia del sistema tributario que conlleva al legislador a que diseñe mecanismos adecuados para lograr el efectivo recaudo de los tributos, con la consabida potestad de sancionar al infractor. Vale la pena a continuación reseñar dos escenarios que permiten evidenciar de mejor manera el panorama esbozado.

Un primer escenario se presentó al demandarse algunas disposiciones de la Ley 223 de 1995, por la cual se expidieron normas sobre racionalización tributaria, y de manera específica un precepto que saneaba a contadores, revisores fiscales y administradores, precisando que no se les harían investigaciones ni se les aplicarían sanciones por ningún motivo, por hechos objeto del saneamiento.

La Corte empezó por demarcar el ámbito de aplicación del saneamiento, para concluir que de la lectura de la norma el mismo procedía por saneamiento de intereses, de declaraciones, aduanero, para entidades sin ánimo de lucro, a empresas de servicios públicos, de impugnaciones a requerimientos oficiales y de demandas contencioso administrativas que estuvieren cursando; ante tal aclaración, precisó la Corte que la mayoría de escenarios no comportan relevancia penal, no obstante, en un caso puntual como el saneamiento de impugnaciones podría referirse a la comisión de irregularidades materiales o inexactitudes que eventualmente darían lugar a responsabilidad penal de:

*“Quienes, estando obligados, en virtud de la ley, a decir la verdad, hubieren señalado en los documentos tributarios hechos ajenos a la realidad”*¹⁰⁰⁵.

Al respecto, recuerda la Corte que, para la época de la sentencia, la Ley 222 de 1995 tipificaba el quebrantamiento de tales deberes por parte de los contadores, revisores fiscales o administradores, podía constituir el delito de falsedad en documento privado, razón por la cual la norma resulta atentatoria de la Constitución Política por cuanto estaría produciendo beneficios tendientes a exonerar de responsabilidad penal, equivalentes a amnistías o indultos, figuras que, que de acuerdo con la Constitución, sólo pueden

¹⁰⁰⁴ C. Const., C-506/02 sent. cit., insistiendo en que previa sanción siempre se deberán cumplir los mínimos fundamentales de un debido proceso.

¹⁰⁰⁵ C. Const., C-511/1996 sent. cit.

concederse de manera extraordinaria para delitos políticos, por lo que devino la inminente inexequibilidad de las normas estudiadas¹⁰⁰⁶⁻¹⁰⁰⁷⁻¹⁰⁰⁸.

Un segundo escenario tiene que ver con el deber de colaboración en el recaudo del IVA por parte de los retenedores o auto-retenedores del impuesto, y las razones por las cuales el incumplimiento de tal deber conllevan a responsabilidades de orden penal; por un lado, la Corte al expulsar del ordenamiento jurídico un precepto que regulaba esta materia, dejó claro que la omisión de reportar sumas retenidas amerita una sanción más grave que las de orden administrativo, dada su afectación al patrimonio económico de la Nación¹⁰⁰⁹.

De otro lado, posteriormente, al revivirse el tipo penal de omisión de los agentes retenedores, la Corte halló satisfecho el principio de legalidad por contar con todos los elementos objetivos y subjetivos del tipo; y explicó la diferencia entre contribuyente y retenedor, al entender por el primero el llamado a soportar la carga impositiva, mientras que por el segundo sobre quien el Estado descarga el ejercicio de una función pública de recaudar, hallándose en el quebrantamiento de tal atribución el fundamento de su punición¹⁰¹⁰.

2.3.3.6. Principio de igualdad

Uno de los principios que también orienta la actividad tributaria es el de la igualdad, el cual se desarrolla en el plano legislativo, al momento de crearse o modificarse impuestos, en el hecho de que deben atenderse diferencias de hecho con el objeto de no aumentar los desequilibrios existentes en la sociedad, así mismo, se presenta como un límite tanto formal como material al poder tributario estatal, teniendo como una de sus cualidades esenciales la generalidad en el tributo por lo que no son admisibles privilegios de orden legal¹⁰¹¹.

¹⁰⁰⁶ Se declaró la inexequibilidad de la norma, reconociendo que los efectos del fallo sólo se producirían hacia el futuro, por lo que en manera alguna podría desconocer situaciones anteriores a su notificación.

¹⁰⁰⁷ Para profundizar en este aspecto, consultar C. Const., M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-171 de 1993, sin fecha puntual en el texto de la sentencia.

¹⁰⁰⁸ Sobre saneamiento aduanero, C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-511 del 03 de septiembre de 1992, y C-138/1996.

¹⁰⁰⁹ C. Const., C-285/1996 sent. cit.

¹⁰¹⁰ C. Const., C-1144/2000 sent. cit.

¹⁰¹¹ C. Const., C-183/1998 sent. cit., los siguientes son argumentos valiosos de la sentencia: “Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal (...). La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo

La Corte al declarar inexecutable el art. 88 de la Ley 101 de 1993, “*Ley general de desarrollo agropecuario y pesquero*”, en el que se indicaba que las comisiones de seguros y los intereses generados por las operaciones de crédito, estarían exceptuados del impuesto sobre las ventas cuando el servicio financiero hubiese sido prestado por una entidad sometida al control y vigilancia de la entonces Superintendencia Bancaria; estimó que efectivamente limitar la aplicación de la norma a entidades sometidas exclusivamente al control de la referida entidad, era una clara circunstancia que comportaba una diferencia de trato, por lo que resultaba perentoria su inexecutableidad¹⁰¹².

En similar escenario, la Corte ha expuesto sendas consideraciones sobre la relevancia de atender el contexto socioeconómico en el análisis constitucional de las leyes en materia económica y con importante énfasis en el plano tributario, así, por un lado, ha establecido que el legislador debe procurar el equilibrio en la distribución de las cargas públicas y, por otro lado, debe atender circunstancias específicas del contexto fáctico en que ha de desenvolverse la norma tributaria, como sería, a modo de ejemplo, el peso que cada impuesto tiene en el sistema tributario, atendiendo aquí ingresos en porcentajes del PIB, la evolución del recaudo, niveles de evasión y defraudación, gasto, entre otros¹⁰¹³.

2.4. Impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza

2.4.1. Antecedentes y análisis legal

El impuesto al *patrimonio* ha tenido diversas regulaciones, las normas originales del ET fueron derogadas expresamente por el art. 140 de la Ley 6 de 1992, debiéndose consecuentemente empezar su estudio a partir del decreto 1838 del 11 de agosto de 2002, dictado bajo la égida de un estado de conmoción interior, que creó nuevamente este tributo invocándose la preservación de la seguridad democrática, y estableciendo como hecho generador el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002; la base gravable fue el patrimonio líquido poseído a la referida fecha, sin que en ningún caso fuere inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001, los sujetos pasivos fueron los declarantes del impuesto de renta y complementarios, y la tarifa se fijó en el uno punto dos por ciento (1.2%)¹⁰¹⁴.

deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad”.

¹⁰¹² C. Const., M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-349 del 09 de agosto de 1995. Aun cuando la norma demandada fue derogada por el art. 13 de la Ley 174 de 1994, la Corte acometió su estudio de constitucionalidad, dado que aún podía producir efectos jurídicos. En el mismo sentido, en la ya citada sentencia C-183/1998, como desarrollo del principio de igualdad se declaró la exequibilidad condicionada de una norma, extendiendo el beneficio a personas no cobijadas en el texto acusado.

¹⁰¹³ Principalmente, C. Const., C-925/2000 y C-776/2003.

¹⁰¹⁴ Decreto declarado executable mediante sentencia C. Const., C-876/2002 sent. cit.

La Ley 863 de 2003, creó nuevamente el referido gravamen, a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes del impuesto sobre la renta, por los años 2004, 2005 y 2006; allí se precisó que el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado; el hecho generador se estableció en la posesión de riqueza a primero (1º) de enero de cada año gravable, cuyo valor fuere superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000); la tarifa se fijó en cero punto tres por ciento (0.3%) de la base gravable, la cual se constituía por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a primero (1º) de enero de cada año gravable, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones (\$200.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación¹⁰¹⁵.

Mediante el art. 25 de la Ley 1111 de 2006, se creó nuevamente el impuesto al patrimonio, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, se insistió en el hecho generador en la posesión de riqueza superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000), aumentó la tarifa a uno punto dos por ciento (1.2%) y excluyó del valor patrimonial de la base imponible las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

La Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, creó otra vez, para el año 2011, el impuesto al patrimonio, con idéntico monto en el hecho generador, e introduciendo dos tarifas, por un lado, del dos punto cuatro por ciento (2.4%) para patrimonios cuya base gravable fuere igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) sin que excediere de cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000); y, por otro lado, del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) para patrimonios cuya base gravable excediere los cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000)¹⁰¹⁶.

Las tarifas expresadas en la Ley 1370 de 2009 fueron posteriormente precisadas mediante art. 10 de la Ley 1430 de 2010, en donde se aludió a sociedades en procesos de escisión, norma que también fue declarada exequible de manera condicionada por la Corte Constitucional, indicándose que los actos allí regulados sólo podían referirse a aquellos que hubiesen ocurrido en vigencia de la norma¹⁰¹⁷.

Finalmente, mediante decreto 4825 del 29 de diciembre de 2010, dictado bajo el amparo de emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010, se

¹⁰¹⁵ Normas declaradas exequibles en C. Const., C-823/2004 sent. cit., C-910/2004 sent. cit. y C-990/2004 sent. cit.

¹⁰¹⁶ Algunas de las disposiciones de la Ley 1370 de 2009 fueron declaradas exequibles mediante la siguiente sentencia, C. Const., M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-831 del 20 de octubre de 2010.

¹⁰¹⁷ C. Const., C-635/2011 sent. cit. y varias disposiciones de la Ley 1430 de 2010 fueron declaradas exequibles mediante sentencia C-076/2012 sent. cit.

creó para el año 2011 el impuesto al patrimonio, estableciendo como hecho generador la posesión de riqueza a 01 de enero de 2011, de una suma superior a los mil millones de pesos (\$1.000.000.000) e inferior a los tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000); se incorporaron dos tarifas, una del uno por ciento (1%) para patrimonios entre mil (1.000) y dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000) y del uno punto cuatro por ciento (1.4%) para patrimonios entre dos mil (2.000) y tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000); dentro de la base gravable se permitía excluir el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación. En este mismo decreto se creó la sobretasa al impuesto al patrimonio, a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de que trata la Ley 1370 de 2009, fijándola en el veinticinco por ciento (25%) del impuesto al patrimonio¹⁰¹⁸.

Posteriormente, la Ley 1739 de 2014 crearía el *impuesto a la riqueza*, que reemplazó al del patrimonio, para los años 2015, 2016, 2017 y 2018; los sujetos pasivos son las personas naturales, sucesiones ilíquidas, personas jurídicas y sociedades de hecho contribuyentes del impuesto de renta y complementarios; personas naturales sin residencia en el país, respecto de su riqueza poseída en Colombia directamente o a través de establecimientos permanentes; sociedades respecto de su riqueza poseída en el país y sucesiones ilíquidas de no residentes, respecto de su riqueza en Colombia.

El hecho generador del impuesto a la riqueza es la posesión de la misma a primero (1º) de enero de 2015, cuyo valor sea igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000.000.000); la base gravable será el patrimonio bruto descontando las exclusiones que la misma ley preceptúa; en cuanto a la tarifa distingue si se trata de personas jurídicas o naturales, fijando diferentes porcentajes para cada año; así, en cuanto a las personas jurídicas, se fijan tarifas, para el año 2015, de cero punto veinte por ciento (0.20%) si la base gravable no supera los dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000), cero punto treinta y cinco por ciento (0.35%) si no supera los tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000), cero punto setenta y cinco por ciento (0.75%) si no supera los cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000) y uno punto quince por ciento (1.15%) si la base gravable excede este último monto; para el año 2006, varían los porcentajes a cero punto quince por ciento (0.15%), cero punto veinticinco por ciento (0.25%), cero punto cincuenta por ciento (0,50%) y uno por ciento (1%) respectivamente; y para el 2017 se disminuyen los porcentajes, en el mismo orden, a cero punto cero cinco por ciento (0.05%), cero punto diez por ciento (0.10%), cero punto veinte por ciento (0,20%) y cero punto cuarenta por ciento (0,40%).

¹⁰¹⁸ Varias disposiciones del decreto fueron analizadas por la C. Const., incluidas las aquí referidas, y declaradas exequibles mediante sentencia C. Const., C-243/2011, sent. cit.

En cuanto a las personas naturales, con los mismos rangos de base gravable, se fijan unos únicos porcentajes así de cero punto ciento veinticinco por ciento (0,125%), cero punto treinta y cinco por ciento (0,35%), cero punto setenta y cinco por ciento (0,75%) y uno punto cincuenta por ciento (1,50%).

2.4.2. Análisis constitucional

Dejó sentado la Corte que se trata de un tributo de carácter directo y de naturaleza personal, que grava el capital neto de las personas; luego de encontrarlo acorde con la Constitución en varios pronunciamientos, pueden extraerse las siguientes características fundamentales: a) se cimienta en un deber de contribución que debe regularse, *prima facie*, por el poder legislativo; b) puede eventualmente ser establecido en los estados de excepción, siempre que tenga carácter transitorio y guarde estrecha relación con la crisis que pretende conjurarse; c) es un gravamen personal ya que el patrimonio es independiente a los bienes que lo conforman; d) cuenta con los elementos esenciales como sujeto activo (Estado), sujeto pasivo (personas declarantes del impuesto de renta), hecho generador (posesión de cierta riqueza), base gravable (valor del patrimonio líquido) y tarifa; e) las exclusiones deben atender criterios de razonabilidad y proporcionalidad; f) es de causación instantánea por lo que la obligación puede hacerse efectiva en el mismo año del período que se tiene en cuenta para gravar; g) el hecho generador debe respetar los principios del derecho tributario, como la retroactividad al no poderse gravar situaciones anteriores al hecho que lo crea¹⁰¹⁹.

¹⁰¹⁹ Cfr., entre otras, C-635/2011 y C-831/2010; en esta última sentencia se presenta un recuento histórico del impuesto que se analiza, cuya argumentación merece transcribirse in extenso: *"Históricamente, la imposición patrimonial precede en siglos, a la imposición sobre la renta. Usualmente, la tributación del patrimonio sometía a gravamen determinados bienes, como las tierras o el ganado, siendo menos frecuente el gravamen general sobre toda la riqueza. Como precedente más antiguo del impuesto al patrimonio en el mundo, se encuentra uno general en el cantón de Zurich, en el siglo XIII, así como el impuesto de monedaje o monedatge en España (corona catalana-aragonesa, en 1205). Y aún antes, la denominada moneda forera (1202, en la corona castellana-leonesa). Al examinar la historia de Colombia, se encuentra que para hacer frente a la demanda de mayores recursos durante la guerra de independencia, el Congreso de Cúcuta de 1821 suprimió la alcabala, el impuesto de la sisa, el tributo indígena, el monopolio del aguardiente, la venta de empleos y el monopolio de naipes, para unificar los antiguos impuestos principales españoles en uno solo, cuya tasa variaba entre el 15% y el 35% en la Nueva Granada. Se estableció entonces una contribución del 10% anual sobre el ingreso producido por la tierra y el capital, y del 2% o 3% sobre ingresos personales, como los salarios gubernamentales, según su monto. Había una dependencia excesiva del impuesto de aduanas, lo cual sólo pudo ser corregido en 1918 y 1935, cuando se establecieron los impuestos a la renta y el complementario de patrimonio, los cuales dispusieron de una progresividad importante, cambio que estuvo guiado por el espíritu de la época, fuertemente impregnado por las tesis solidaristas vigentes en Europa en materia fiscal. Establecido el impuesto a la renta en 1918, fue organizado de manera cédular, es decir, se distinguía el origen de las rentas para señalarles tarifas diferenciales, con el objeto de gravar menos severamente a las provenientes del trabajo. Sin embargo, en 1927 se reestructura el impuesto a la renta, se abandona la modalidad cédular y se trata de unificar el origen de los ingresos, a fin de agrupar todas las fuentes y gravarlas con tarifa similar. El abandono de la filosofía cédular planteó una grave dificultad, pues en la práctica se terminaba gravando más severamente las rentas provenientes exclusivamente del trabajo, al no tomarse en cuenta otros factores, como los asociados a la capacidad de pago que suministra el disponer de riqueza. Por esta razón, el legislador de 1935 (durante la llamada "Revolución en Marcha"), resolvió crear paralelamente al*

Finalmente, la jurisprudencia ha reconocido que el impuesto al patrimonio fue reemplazado por el impuesto a la riqueza, mismo que, evidentemente, contempla una variación del nombre, pues sus características fundamentales se conservan¹⁰²⁰.

2.5. Impuesto complementario de normalización tributaria, análisis legal y jurisprudencial.

Creado mediante el art. 35 de la Ley 1739 de 2014 como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, a cargo de los contribuyentes de este último tributo; el hecho generador es la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 01 de enero de 2015, 2016 y 2017 respectivamente; por activos omitidos se entienden aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo y, por pasivos inexistentes, aquellos declarados con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.

La base gravable será el valor patrimonial de los activos omitidos, precisándose que los derechos en fundaciones de interés privado del exterior, *trusts* o cualquier otro negocio

impuesto sobre la renta, dos complementarios: el del patrimonio y el de exceso de utilidades, que tuvieron precisamente la función de restablecer una mejor medición de la capacidad de pago dentro de una estructura no cedular del impuesto a la renta. Así, el impuesto al patrimonio fue establecido en la Ley 78 de 1935 como anual, complementario y accesorio al impuesto sobre la renta, liquidable con tarifas progresivas, que oscilaban entre el 1 x 1000 y el 8 x 1000, sobre el patrimonio poseído dentro del país a 31 de diciembre del año anterior a aquél en el cual se hacía la liquidación. A este impuesto estaban sujetas las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras, que estuvieran sometidas al impuesto sobre la renta en Colombia. Para efectos legales, se denominaba patrimonio "el conjunto de derechos apreciados en dinero que tiene una persona, deducido el monto de sus deudas". La ley establecía que no estaban sujetos al gravamen, entre otros, las hoy denominadas rentas de trabajo, los objetos de arte, los muebles de uso personal, los capitales invertidos en sociedades anónimas o en comandita por acciones que pagaran el impuesto. Se precisaba así mismo que el impuesto adicional se debía pagar, no obstante, no se obtuvieran rentas gravables. Posteriormente, la Ley 81 de 1960 reafirmó la existencia del impuesto al patrimonio como uno de los complementarios del impuesto sobre la renta, al cual quedaban sujetas las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, y no las personas jurídicas. (...) El Decreto Legislativo 2053 de 1974, que constituyó la reforma estructural del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, volvió a reafirmar la existencia del impuesto de patrimonio con carácter complementario del impuesto sobre la renta, a cargo únicamente de las personas naturales y las sucesiones ilíquidas. (...) En el Decreto 2053 de 1974 se eliminó la gran mayoría de las exenciones patrimoniales que se habían consagrado en la Ley 81 de 1960, quedando sólo algunas, entre ellas, las inversiones en títulos de deuda interna y externa emitidos por entidades públicas colombianas. A partir de la Ley 98 de 1983, se incluyó en la base a considerar por los residentes en Colombia, el patrimonio poseído en el exterior. En lo fundamental, las reglas del Decreto 2053 de 1974, con las reformas introducidas por el Decreto 2247 de 1974 y las Leyes 20 de 1979, 9a de 1983 y 75 de 1986, fueron incorporadas al ET (Decreto 624 de 1989), artículos 261 a 298". La cita que se presenta en la sentencia como fuente de información es la siguiente: " Toda la referencia histórica está compilada del Foro sobre Coyuntura Fiscal, ponentes Ignacio Sanín Bernal y Carolina Roza Gutiérrez. "Bibliografía: CAMACHO MONTOYA, Álvaro TRIBUTOS SOBRE LA PROPIEDAD RAÍZ; DOMINGO SOLANS Eugenio. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO; FINO SERRANO; Guillermo y VASCO MARTÍNEZ Ruben; PIZA Julio Roberto. EL RENOVADO IMPUESTO AL PATRIMONIO. REVISTA IMPUESTOS; RESTREPO Juan Camilo. HACIENDA PÚBLICA," entre otros XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICTJ. Bogotá 2004." (sic).

¹⁰²⁰ C. Const., C-551/2015 sent. cit.

fiduciario en el exterior, se asimilarán a derechos fiduciarios poseídos en Colombia; en cuanto a la tarifa, se fija para el año 2015 en el diez por ciento (10%), para el año 2016 en el once punto cinco por ciento (11,5%) y para el año 2017 en el trece por ciento (13%).

Tal articulado fue demandado con argumentos muy similares a los que se expusieron en la sentencia C-833 de 2013 que declaró la exequibilidad de algunas disposiciones de la Ley 1607 de 2012, por considerar la existencia de una amnistía tributaria (*supra* cap. III §I, 2.2.3.), no obstante, en esta oportunidad, la Corte Constitucional encontró exequibles los preceptos demandados, básicamente teniendo en cuenta los argumentos que a continuación se resumen¹⁰²¹.

Luego de hacer alusión a algunos impuestos como el de riqueza o el CREE, estima que el impuesto complementario de normalización tributaria es, ciertamente, un auténtico tributo, y por consiguiente se torna obligatorio para los llamados a pagarlo, circunstancia que aun cuando a la postre redundaría en la normalización tributaria del contribuyente, su declaración, liquidación y pago, no dependen de su mera liberalidad, sino que constituyen una obligación tributaria cuya inobservancia le acarrea consecuencias.

Posteriormente aludió a la sentencia C-833/2013 como el antecedente jurisprudencial más inmediato en materia de amnistías, para luego exponer algunas premisas sobre la pacífica y reiterada línea jurisprudencial sobre la potestad configurativa del legislador en materia tributaria, sobre el deber de contribuir y sobre los principios que orientan el sistema tributario, para a continuación entrar en el estudio concreto de las normas demandadas.

Lo primero que advirtió en este escenario, es que desde una óptica formal no se presenta el fenómeno de la amnistía, por cuanto lo que se ha creado es un nuevo tributo, tal panorama conlleva a su distanciamiento frente a los demás casos analizados por la Corte en los que ha declarado inexecutable algunas normas por incorporar amnistías, ya que, en criterio de la Corporación, la normalización no depende de la voluntad de los contribuyentes, precisamente por hallarse frente a una auténtica obligación tributaria.

Adicional a lo anterior, reseña la Corte que en el caso particular que se analiza existe una circunstancia que incide drásticamente en la decisión a tomar, como es el hecho de que se hubiesen modificado los criterios para determinar la residencia fiscal, tanto en la Ley 1607 de 2012 como en la 1739 de 2014, cuyos cambios han conllevado a que muchas personas con doble nacionalidad y con intereses patrimoniales en distintos países puedan tener incertidumbres sobre sus obligaciones tributarias.

Se afirma que lo que subyace en el impuesto analizado es lograr una normalización tributaria con un tratamiento fiscal que puede ser más favorable al previsto en el art. 239 del ET, por lo que tal normalización, obligatoria, no puede equipararse en estricto rigor a

¹⁰²¹ M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-551 del 26 de agosto de 2015.

una amnistía; podría, de otro lado, tratarse de un saneamiento tributario, dado el incumplimiento del contribuyente de haber suministrado la información completa en la debida oportunidad, ante lo cual debe elaborarse un test de proporcionalidad a efectos de concretar si el fin perseguido es legítimo y adecuado.

Para ello, de manera preliminar se expone que debe atenderse, por una parte, el Acto Legislativo 03 de 2011, sobre sostenibilidad fiscal que confiere al Gobierno cierto margen de movilidad para satisfacer sus necesidades presupuestales, por otra, el innegable bajonazo de los precios del petróleo que ha golpeado fuertemente las arcas públicas al rebajarse los ingresos, de un año a otro, en por lo menos un cuarenta por ciento (40%), panorama que ha llevado a que se reduzcan gastos y se modifiquen o creen impuestos como es el complementario de normalización tributaria¹⁰²².

En cuanto a los fines de la medida se recuerda que buscan precisamente luchar contra la evasión tributaria, flagelo que termina por erosionar el caudal necesario para cumplir con los mandatos de un Estado Social y Democrático de Derecho, por lo que se evidencia que tiene fines legítimos; adicionalmente, observa que el instrumento utilizado para la consecución de tales fines es adecuado y conducente; luego de tal ponderación concluyó la exequibilidad de las disposiciones acusadas¹⁰²³.

2.6. Gravamen a los movimientos financieros (GMF), recorrido legal y análisis jurisprudencial.

Al analizar la constitucionalidad del art. 42 de la Ley 1111 de 2006, recordó la Corte que la génesis de este tributo fue propuesta por el Nobel de Economía JAMES TOBIN, quien en la década de los setenta propuso el denominado “*Tobin Tax*”, el cual se formuló para gravar las operaciones especulativas y contener la migración de capitales, con el objetivo de aminorar las utilidades de los especuladores, reducir las operaciones cambiarias de pequeño plazo estimulando las de largo plazo y mejorar el recaudo¹⁰²⁴.

¹⁰²² Aduce la Corte que la cotización internacional del crudo Brent, pasó de cien (100) dólares en los primeros meses de 2014, a menos de cincuenta (50) dólares en la actualidad (entiéndase al momento de emitirse el fallo).

¹⁰²³ En el último párrafo de la sentencia, y a manera de conclusión, de forma expresa se aludió a la *ratio decidendi* o razón de la decisión que merece ser transcrita: “*Dentro de su amplio margen de configuración en materia tributaria, el Legislador puede establecer impuestos que prevean condiciones transitorias y más favorables para los contribuyentes, sin que necesariamente se puedan considerar como una típica amnistía, en tanto no se incremente la tributación en otros sectores sociales, exista una situación fiscal excepcional y el medio sea adecuado, efectivamente conducente y necesario para lograr fines legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, de tal suerte que los beneficios de adoptar la medida excedan claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales*”. La sentencia tuvo tres aclaraciones de voto, en algunos de ellos se plantea que evidentemente el impuesto analizado incorpora una amnistía tributaria, pero que no toda amnistía es, *per se*, inconstitucional.

¹⁰²⁴ C. Const., M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-949 del 14 de noviembre de 2007.

En Colombia fue regulado inicialmente en el decreto 2331 del 16 de noviembre de 1998, por medio del cual el Gobierno Nacional, bajo el amparo del decreto 2330 de la misma fecha que declaró el estado de emergencia económica y social, dictó medidas tendientes a resolver la situación de los sectores cooperativos. Tal decreto fue objeto de análisis constitucional pudiéndose extraer dos ideas, en primer término, que su redacción original resultaba regresiva pues no puede aceptarse que quien más dinero posea pague menos proporcionalmente, por lo que las tarifas diferenciales no respetan el texto constitucional; y en segundo lugar que las entidades responsables de su recaudo, es decir la banca, no debían transferirlo al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras sino a la Dirección Nacional del Tesoro Nacional y ser distribuidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera equitativa a favor de los sectores deprimidos¹⁰²⁵⁻¹⁰²⁶.

Posteriormente la Ley 508 de 1999, por medio de la cual se expidió el PND para los años 1999-2002, introdujo el denominado “impuesto a las transacciones financieras”; con el cual se pretendía, como su nombre lo indica, el cobro del dos por mil (2 x 1000) a cada transacción; la Corte Constitucional por vicios de forma declaró la inexecutable de la totalidad de la norma, desapareciendo del ordenamiento jurídico el impuesto¹⁰²⁷.

Seguidamente otra vez fue reintroducido por medio del Decreto Ley 955 del 26 de mayo de 2000, por medio del cual se puso en vigencia el Plan de Inversiones Públicas para los años 1998 a 2002; tal normatividad también fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional al hallarse un exceso en las facultades presidenciales¹⁰²⁸.

El 29 de diciembre del año 2000 se dictó la Ley 633, mediante la cual se expidieron normas en materia tributaria y disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introdujeron normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial; en esta oportunidad se creó un nuevo impuesto denominado GMF subiendo la tarifa al tres por mil (3 x 1000) de cada transacción financiera a partir del 01 de enero del año 2001 y precisando que quienes actúan como agentes retenedores son el Banco de la República y los establecimientos de crédito en los cuales se encuentre la respectiva cuenta¹⁰²⁹⁻¹⁰³⁰.

¹⁰²⁵ C. Const., C-136/1999 sent. cit.; algunos de los planteamientos de esta sentencia se fundamentan en otra providencia que analizó en detalle los alcances del decreto dictado por la grave crisis económica del año 1999 y que es la C-122/1999 sent. cit.

¹⁰²⁶ En el mismo sentido sobre determinación de la Nación como sujeto activo del impuesto, C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1295 del 05 de diciembre del año 2001.

¹⁰²⁷ C. Const., C-557/2000 sent. cit.

¹⁰²⁸ C. Const., C-1403/2000 sent. cit.; el decreto declarado inexecutable también establecía una tarifa del dos por mil (2 x 1000).

¹⁰²⁹ Esta Ley fue precedida de la número 608 de 2000, conocida como la Ley Quimbaya, que se limitó a precisar que el impuesto a las transacciones financieras regiría de manera temporal desde 1º de enero al 31 de diciembre del año 2000.

¹⁰³⁰ Esta norma fue declarada executable por la C. Const. en C-992/2001 sent. cit.

Luego vendría la Ley 788 de 2002, por medio de la cual se expidieron normas en materia tributaria y penal, que en el aspecto puntual del GMF ampliaron el hecho generador, los sujetos pasivos y los agentes de retención; la Corte Constitucional se pronunció de manera puntual sobre el hecho de haberse gravado las operaciones financieras de las Empresas Promotoras de Salud, específicamente en lo relacionado con sus gastos administrativos; en el análisis se concluyó que tales gastos hacen parte del SSSS por lo que no podían ser gravados, declarándose consecuentemente su inexequibilidad¹⁰³¹.

También se pronunció la Corte sobre las modificaciones de la Ley 788 de 2002 relacionadas con los débitos efectuados a cuentas bancaria, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a terceros, declarándola exequible, y dejando sentado que de la lectura armónica de las disposiciones relacionadas con el GMF, hay lugar a éste cuando se cumplan algunos requisitos, la siguiente fue la conclusión de la Corte:

“Sin embargo, estima la Corte que, a partir de una lectura integral de las disposiciones que establecen el GMF se puede concluir que en dicho régimen se dispone que (1) todo débito (2) realizado por los agentes retenedores del impuesto (3) sobre una cuenta contable o de cualquier otro género, distinta de las corrientes, de ahorros o de depósito, (4) que implique la disposición de recursos, (5) para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero, da lugar al Gravamen a los Movimientos Financieros”¹⁰³².

La Ley 1111 de 2006 aumentó la tarifa del GMF al cuatro por mil (4 x 1000), introduciendo algunas precisiones en torno a la estabilidad tributaria y a sus agentes retenedores, situación que fue analizada por la Corte dejando claro que las exenciones del GMF no se predicán de la entidad que goza de la estabilidad sino del presupuesto de hecho expresamente definido en la Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria¹⁰³³.

La Ley 1430 de 2010 ordenó que el impuesto se reduciría al dos por mil (2 x 1000) en los años 2014 y 2015, al uno por mil (1 x 1000) en los años 2016 y 2017 y al cero por mil (0 x 1000) en los años 2018 y siguientes; criterios que fueron reiterados en la Ley 1694 de 17 de diciembre de 2013; no obstante, en la Ley 1739 de 2014, vigente al momento de escribirse estas líneas, se estableció nuevamente que el gravamen sería del cuatro por mil (4 x 1000), señalándose que la reducción procederá a partir del año 2019 al tres por mil (3 x 1000), en el año 2020 al dos por mil (2 x 1000) y en el año 2021 al uno por mil (1 x 1000), quedando derogado a partir del 1º de enero del año 2022.

Aclarada esa línea legislativa junto con los pronunciamientos de constitucionalidad que a su paso se han proferido, dígame simplemente que la jurisprudencia ha dejado claro que

¹⁰³¹ C. Const., M. P. RODRIGO UPRIMNY YEPES, C-824 del 31 de agosto de 2004.

¹⁰³² C. Const., M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-114 del 22 de febrero de 2006.

¹⁰³³ C. Const., C-949/2007 sent. cit.

el GMF recae principalmente sobre la realización de las operaciones financieras mediante las cuales se dispone de recursos depositados en cuentas bancarias corrientes o de ahorros, cuentas de depósitos en el Banco de la República, giros de cheques de gerencia; por sus puntos característicos se trata de un impuesto indirecto, en tanto afecta la “*manifestación mediata de la capacidad contributiva del contribuyente sin establecer diferenciaciones conforme a las capacidades contributivas individuales*”; y que es un impuesto real, ya que no atiende las condiciones particulares de quien realiza el hecho económico sino exclusivamente el hecho generador¹⁰³⁴⁻¹⁰³⁵.

2.7. Impuesto de timbre

2.7.1. Análisis legal

El libro IV del ET se titula “Impuestos de Timbre Nacional” y de su articulado corresponde resaltar cuatro escenarios: i) en el título primero se distingue que son sujetos pasivos los contribuyentes y los responsables; por los primeros se entienden aquellas personas naturales o jurídicas que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos, así como a quien se le expida, otorgue o extienda el documento; por los segundos, se indica que son responsables tanto del impuesto como de las sanciones todos los agentes de retención; a renglón seguido se estipula que los funcionarios oficiales que autoricen, expidan, registren o tramiten actos sometidos al impuesto, responderán solidariamente con los retenedores, y que serán agentes de retención los notarios, las entidades públicas del orden nacional y los agentes diplomáticos del gobierno colombiano por los documentos otorgados en el exterior.

ii) El impuesto de timbre se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) UVTs, tarifa que se redujo para el año 2008 al uno por ciento (1%), al cero punto cinco por ciento (0.5%) para el 2009 y al cero por ciento (0%) a partir de 2010, por lo que en la actualidad sólo se mantiene para los actos gravados de manera específica como, a modo de ejemplo, las cartas de naturalización, los pasaportes y las visas.

iii) Se señala que no causan impuesto de timbre las obligaciones relacionadas con el crédito externo y que se encuentran exentos, entre otros, algunos títulos valores, certificados de inversión, títulos de capitalización y las acciones suscritas en el acta de constitución de las sociedades anónimas o en comandita por acciones.

¹⁰³⁴ C. Const., C-1297/2001 sent. cit.

¹⁰³⁵ Una importante línea se ha trazado en el tema de las exenciones tributarias del GMF en distintos escenarios como son las cuentas bancarias, cuentas para vivienda, operaciones de factoring, cfr. entre otras, C. Const., M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1024 del 26 de septiembre de 2001; M. P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER, C-172 del 18 de marzo de 2009; M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-1261 del 05 de diciembre de 2005 y M. P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ, C-766 del 06 de noviembre de 2013.

iv) Se enlistan como obligaciones de los agentes de retención del impuesto de timbre la expedición de certificados y el deber de declarar; así mismo deben llevar contabilidad, en donde deberán registrar la causación, recaudo, pago o consignación del impuesto.

2.7.2. Análisis constitucional

Varios pronunciamientos jurisprudenciales permiten comprender el alcance de este impuesto; i) al analizarse el art. 109 de la Ley 633 de 29 de diciembre de 2000, que modificó el art. 518 del ET, en el sentido de adicionar en el listado de agentes de retención a los jueces, conciliadores, tribunales de arbitramento por los documentos sujetos al impuesto que obraren sin pago del gravamen en los respectivos procesos y conciliaciones judiciales y extrajudiciales; la Corte expuso valiosos argumentos a efectos de comprender el alcance del impuesto de timbre; la principal carga argumentativa se expone a continuación¹⁰³⁶.

En cuanto a la definición del impuesto de timbre, se tiene que se entiende aquél que grava la suscripción de documentos públicos o privados en donde conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, siempre que su monto supere la cifra fijada por el Gobierno Nacional; es decir, los actos que dan origen al impuesto suponen la presencia de un intercambio de bienes o servicios; ostenta la condición de ser un impuesto indirecto por cuanto no consulta la capacidad de pago del contribuyente.

Su recaudo se encuentra en cabeza del agente retenedor, quien no puede confundirse con el contribuyente quien es la persona que actúa como otorgante, girador, aceptante, emisor o suscriptor del documento; el retenedor será el responsable del impuesto pues en su cabeza está la obligación de retener la tarifa estipulada y trasladarla a las autoridades correspondientes. Atendidos tales planteamientos, concluyó la Corte que la disposición acusada resultaba contraria a la Constitución, atentatoria de los principios de razonabilidad, justicia y equidad, por lo que debió retirarse del ordenamiento jurídico mediante su declaratoria de inexecutable.

ii) En otra demanda, al declararse la inexecutable del art. 540 del ET que establecía una consecuencia sancionatoria en materia tributaria destinada a garantizar el recaudo del impuesto de timbre, en virtud de la cual ningún instrumento o actuación sujetos al impuesto podrían ser admitidos hasta tanto éste no fuere pagado; para sustentar la salida del ordenamiento jurídico de tal disposición, se empezó con la exposición de algunos argumentos relacionados con la eficiencia tributaria, a efectos de indicar que en la práctica fiscal resulta exiguo la creación de un impuesto sin el establecimiento de los instrumentos suficientes para su recaudo, pues es en tal escenario cuando emergen fenómenos como la

¹⁰³⁶ C. Const., M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-543 del 24 de mayo de 2005.

evasión y la elusión tributaria, estimulándose su incumplimiento; no obstante, en el caso puntual de la norma acusada se evidencia que en aras de lograr el recaudo tributario, termina por afectarse el derecho de defensa de los contribuyentes, circunstancia que en manera alguna puede tener amparo constitucional¹⁰³⁷.

iii) Al estudiarse la exequibilidad de algunas normas de la ley 549 de 1999, por la cual se dictaron normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se consideró que el art. 359 de la Carta Política señala que no habrá rentas de destinación específica, salvo las participaciones previstas a favor de los departamentos, distritos y

¹⁰³⁷ C. Const., M. P. JAIRO CHARRYS RIVAS, C-1714 del 12 de diciembre de 2000. En esta sentencia, retomando algunos comentarios del Instituto Colombiano de Derecho Procesal que intervino dentro del trámite del proceso de constitucionalidad, la Corte presentó el siguiente resumen del impuesto de timbre: *“Para la época en que se dictó la ley 2 de 1976, de cuyo artículo 25 surgió el citado artículo demandado, el régimen de liquidación y pago del impuesto de timbre era completamente diferente al que actualmente rige. En general, el sistema tributario partía de la noción de que todo documento en el que consten obligaciones dinerarias de cuantía superior a una cifra que anualmente se actualiza, debe estar sujeto a gravamen, salvo que expresamente se encuentre exento. Aunque en esos años la legislación no era particularmente precisa en la definición de los sujetos pasivos, por la redacción de las normas se infería que cualquiera de los intervinientes o aceptantes del documento gravado adquirirían la doble calidad de contribuyentes y responsables del pago. De acuerdo con las previsiones de esa misma ley, la liquidación del tributo se hacía en forma oficial, es decir, no corría a cargo de particulares, quienes debían acudir a las dependencias autorizadas para que allí se les determinara el monto del impuesto, el cual se pagaba mediante estampillas de timbre nacional que se adherían físicamente al documento y luego se anulaban. Luego cuando los valores del impuesto de timbre fueron creciendo se autorizó el uso de las máquinas porteadoras, por medio de las cuales en el cuerpo del documento gravado solo se dejaba constancia del valor del impuesto liquidado y pagado. En otras palabras respecto de los documentos gravados que podían servir de prueba, resultaba relativamente fácil para los funcionarios oficiales verificar el monto liquidado y efectivamente pagado por timbre nacional, porque siempre constaban estos elementos de juicio en el cuerpo de aquellos. Igualmente, podía decirse que todos los intervinientes estaban en un mismo plano de igualdad, por que una vez revelada la existencia del documento, aparecía en forma automática la prueba del pago del impuesto de timbre respectivo o su ausencia. Sin embargo con la promulgación del artículo 33 de la ley 6° de 1992 y para asegurar la eficacia del recaudo, el legislador resolvió implantar el sistema de retención en la fuente, mecanismo de pago que tiene la virtud de reducir en forma importante el universo de los sujetos expuestos a la fiscalización en esta materia. A tal propósito, dicho artículo 33 radicó exclusivamente en cabeza de los agentes retenedores la obligación sustancial de pagar el tributo, aun sin tener el carácter de contribuyentes, y les asignó las demás obligaciones formales de declarar y responder por las sanciones. En concordancia con esa disposición se encuentra el nuevo artículo 547 del ET, el cual puntualiza que las sanciones corren a cargo exclusivo de los agentes retenedores. Conforme a estas disposiciones, el agente retenedor actúa como un sustituto legal de los contribuyentes del impuesto de timbre, vale decir, de los intervinientes de un documento gravado (...) prima facie debe concluirse que la carga probatoria, en relación con el pago del impuesto, de las sanciones y de los intereses, se torna más compleja para cualquier interviniente del documento gravado que no tenga la calidad de agente retenedor, pues en momento alguno se adhieren estampillas o se deja constancia expresa en el cuerpo del documento de la liquidación y pago del tributo. Visto de otro modo, la prueba de todas esas circunstancias se encuentra en manos de un tercero, el agente retenedor, que como se anotó puede ser el deudor de la obligación que se requiere probar con la aportación del documento gravado y que además se halla amparado por la reserva general de sus declaraciones tributarias, conforme a las previsiones del artículo 583 del ET y demás disposiciones subsiguientes. Ello significa que los intervinientes que no tienen la calidad de agentes retenedores carecen de una constancia específica del pago del tributo, salvo que quien actúe como agente retenedor cumpla con la obligación posterior de expedir a los demás interesados una constancia de la retención practicada, que al tenor de lo establecido por el artículo 381 del ET es de carácter anual y que además el gobierno nacional puede eliminar en cualquier momento”*. Los argumentos que sirvieron de base para declarar la inexecutable de esta sentencia, fueron posteriormente reiterados en C-733/2003.

municipios; en criterio de la Corte el impuesto de timbre no se encuentra bajo ninguna de las excepciones señaladas por el constituyente, por lo que no resulta esta norma ajena al ordenamiento superior, máxime cuando con tales recursos, se busca financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales¹⁰³⁸.

iv) Al analizarse la constitucionalidad del art. 392 del otrora CPC, modificado por el art. 1º del decreto 2282 del 07 de octubre de 1989, que al regular la condena en costas, excluía a la Nación, a las instituciones financieras nacionalizadas, a los departamentos, las intendencias, comisarías, distritos especiales y municipios de ser condenadas a pagar agencias en derecho, ni reembolso de impuestos de timbre; en tal providencia se declararon inexecutable algunas disposiciones, al considerarse que tales exclusiones no comportaban violación alguna al principio de igualdad¹⁰³⁹.

v) Finalmente, se demandó un aparte del art. 256 de la Ley 223 de 1995, que eximía del impuesto de timbre a las entidades administradoras del SSSS, en lo relacionado con los regímenes contributivo y subsidiado; se pretendía con la demanda que el beneficio se hiciera extensivo a las IPS, argumentándose quebrantamiento al principio de igualdad, ante lo cual la Corte dejó claro que no puede pregonarse la referida vulneración, por cuanto el sujeto pasivo y hecho gravable de la obligación tributaria son distintos¹⁰⁴⁰⁻¹⁰⁴¹.

2.8. Arancel de aduanas, análisis legal y jurisprudencial.

Lo primero que debe precisarse es que la facultad para la imposición de gravámenes a través del arancel es del resorte exclusivo del Congreso, quien tiene la potestad de establecer el marco general que debe ser atendido por el Presidente de la República en su potestad reglamentaria.; así mismo, que ese marco viene dado desde la Ley 6ª del 16 de septiembre de 1971, en virtud de la cual se dictaron normas generales a las cuales debe

¹⁰³⁸ C. Const., C-1187/2000 sent. cit.

¹⁰³⁹ C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-539 del 28 de julio de 1999; se declaró inexecutable las expresiones “agencias en derecho” y “las intendencias y comisarías”, en cuanto al impuesto de timbre se consideró que no presentaba violación alguna al principio de igualdad. También en esta providencia se ordenó estarse a lo resuelto en la sentencia número 98 del 26 de julio de 1990, (M. P. JAIME SANÍN GREIFFENSTEIN) de la CSJ que en tal época era la encargada del control de constitucionalidad, que declaró inexecutable la expresión “las instituciones financieras nacionalizadas”, cuya sentencia no se encontró en la Relatoría de la Corte.

¹⁰⁴⁰ C. Const., M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-861 del 18 de octubre de 2006.

¹⁰⁴¹ En otros asuntos relacionados con el impuesto de timbre, se declaró inexecutable el decreto 089 del 15 de enero de 1997, por el cual se expidieron normas sobre el impuesto de timbre, como consecuencia de la inexecutable del decreto 080 de 1997 que declaró la emergencia económica, mediante sentencia C-122/1997 sent. cit.; M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-130 del 19 de marzo de 1997; y sobre la executable de la supresión del impuesto de timbre para vehículos de transporte público, M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-490 del 02 de octubre de 1997.

sujetarse el Gobierno en relación con la modificación de aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas¹⁰⁴²⁻¹⁰⁴³.

En los orígenes de la Corte Constitucional, al declararse inexecutable un decreto sobre saneamiento aduanero, se explicaron las principales características del arancel de aduanas debiéndose destacar las siguientes: i) es una especie de prestación pecuniaria exigida por el Estado a los particulares, sin ningún tipo de contraprestación, a efectos de atender las necesidades del servicio público; ii) cuenta integralmente con las características de los impuestos, razón por la cual en la doctrina especializada se le conoce como *impuesto de aduanas*; iii) tendría la cualidad de ser indirecto, ya que se desplaza a los consumidores del mercado doméstico; iv) dependiendo la clasificación e las mercancías se establecerán las *posiciones arancelarias*, las que determinan el régimen y la tarifa aplicables; v) el arancel será *específico* si su tarifa se fija dependiendo el peso, capacidad, volumen u otras características del bien, y será *ad valorem* si se fija de acuerdo con el precio de las mercancías; vi) el impuesto cumple dos funciones, *fiscal* por ser herramienta de recaudo, y *económico*, como instrumento de estabilidad y desarrollo económicos¹⁰⁴⁴.

Actualmente la doctrina ha explicado este impuesto, indicando las siguientes cualidades: i) el objeto material es la nacionalización de bienes importados, para lo cual se usa la clasificación NANDINA del arancel de aduanas; ii) es instantáneo porque se causa al momento de la nacionalización; iii) el factor espacial se circunscribe en el territorio nacional; iv) la base gravable será el valor de la factura y v) el sujeto activo será la Nación y el sujeto pasivo el importador¹⁰⁴⁵⁻¹⁰⁴⁶.

2.9. Impuesto Nacional al consumo (INC), análisis legal y jurisprudencial.

Mediante el art. 71 de la Ley 1607 de 2012, se adicionó al art. 512 del ET un numeral primero que creó el INC, a partir del 01 de enero de 2013, cuyo hecho generador será la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final de tres bienes y servicios, a saber, i) prestación del servicio de telefonía móvil, ii) ventas de algunos bienes muebles como vehículos automóviles de tipo familiar, camperos, *pick up*, y aeronaves; iii) el servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en

¹⁰⁴² C. Const., C-341/1998 sent. cit.

¹⁰⁴³ La Ley 6ª de 1971 fue declarada executable mediante sentencia: M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1111 del 24 de agosto de 2000; tesis reiteradas en C-172/2009 sent. cit. y C-405/1997 sent. cit.

¹⁰⁴⁴ C. Const., M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-510 del 03 de septiembre de 1992; argumentos reiterados en M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-798 del 24 de agosto de 2004.

¹⁰⁴⁵ PIZA RODRÍGUEZ, (...) "*Derecho Tributario (...)*" ob. cit. pág. 464

¹⁰⁴⁶ La clasificación NANDINA es un instrumento de la Comunidad Andina para armonizar el comercio exterior a través de una nomenclatura común, regulada mediante decisión 653 de dicho organismo.

restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar.

En cuanto a la base gravable para la telefonía móvil, el art. 72 de la Ley 1706 lo fija en un cuatro por ciento (4%) de la totalidad del servicio, sin incluir aquí el impuesto sobre las ventas, y asignándole una destinación a inversión social que se focaliza fundamentalmente en promoción y desarrollo del deporte (75%) en el plano nacional, y en el giro de recursos al Distrito Capital y departamentos (25%) para igual propósito.

Llama profundamente la atención que por medio del art. 77 de la Ley 1706 se establece que los yates, naves y barcos de recreo cuyo valor exceda de treinta mil (30.000) UVT y los helicópteros y aviones privados sin importar su valor, quedan excluidos del impuesto sobre las ventas y sólo estarán sujetos al impuesto al consumo del ocho por ciento (8%).

Finalmente establece un régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares, para las personas naturales y jurídicas que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad por debajo de cuatro mil (4.000) UVTs; y su régimen sancionatorio será el mismo que para el IVA¹⁰⁴⁷.

La doctrina ha caracterizado este impuesto como monofásico, es decir que se causa en una sola fase o etapa del proceso de comercialización del bien o de prestación del servicio, haciendo énfasis en que con el INC se pretendió la formalización de algunos sectores que se encuentran en el denominado enanismo fiscal, comportamiento que consiste, básicamente, en reportar al fisco ingresos muy inferiores a los percibidos realmente, ubicándose en una baja escala de tributación, en el caso colombiano muchos comerciantes de los referidos sectores tributarían en el régimen simplificado cuando realmente deberían hacerlo bajo el régimen común¹⁰⁴⁸.

3. Impuestos departamentales, municipales y distritales.

Las premisas de descentralización y autonomía que orientan la estructura del poder público en Colombia reafirman su existencia e importancia con el otorgamiento a las entidades territoriales de fuentes ciertas de financiación, de ahí que el art. 287 de la Carta señala que estos entes descentralizados cuentan con las potestades de gobernarse por sus propias autoridades, ejercer sus competencias, administrar recursos y establecer tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones y participar en las rentas nacionales.

¹⁰⁴⁷ Impuesto analizado desde una óptica formal y declarado exequible en C. Const., M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-465 del 09 de julio de 2014.

¹⁰⁴⁸ MEDINA SALAZAR, Andrés Mauricio; *“Impuesto Nacional al Consumo”*, en *“Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012 reflexiones desde la perspectiva empresarial y académica”*, ob. cit. pp. 311 – 327.

Así entonces, corresponde enseguida analizar los impuestos que se erigen como fuente de financiación en los planos departamental, municipal y distrital, a efectos de determinar sus principales características y su incidencia en el desarrollo de las presentes líneas.

3.1. Impuestos departamentales

3.1.1. Impuesto de Registro, análisis legal y jurisprudencial.

El art. 226 de la Ley 223 de 1995 establece que el hecho generador del impuesto de registro está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares, y que de acuerdo con la ley deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, precisándose que cuando un documento esté sujeto al impuesto de registro no se causará el de timbre.

Los sujetos pasivos son los particulares contratantes y beneficiarios de acto o providencia sometida a registro, quienes pagarán el impuesto por partes iguales; su causación se da en el momento de la solicitud de inscripción en el registro por lo que éste no podrá adelantarse si no se acredita el pago; la base gravable, de acuerdo a modificación introducida mediante art. 187 de la Ley 1607 de 2012, está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico y que cuando se trate de inscripción de contratos de constitución de sociedades, de reformas estatutarias o actos que impliquen incremento de capital, la base gravable será el valor total del respectivo aporte incluyendo capital social o capital suscrito y prima en colocación de acciones; finalmente, en bienes inmuebles el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, auto-avalúo, valor del remate o adjudicación.

En cuanto a las tarifas, de acuerdo al art. 188 de la Ley 1607 de 2012, se establece que serán fijadas por las asambleas departamentales, a iniciativa de los gobernadores, dentro de los siguientes rangos: a) actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a oficinas de registro de instrumentos públicos entre el cero punto cinco por ciento (0.5%) y el uno por ciento (1%); b) actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en Cámaras de Comercio distintos a aquellos que impliquen constitución o incremento de la prima en colocación de acciones o cuotas sociales entre el cero punto tres por ciento (0.3%) y el cero punto siete por ciento (0.7%); c) si los anteriormente enunciados implican constitución o incremento de la prima de acciones o cuotas sociales, entre el cero punto uno por ciento (0.1%) y el cero punto tres por ciento (0.3%); d) actos, contratos o negocios sin cuantía, entre dos (2) y cuatro (4) salarios mínimos diarios legales¹⁰⁴⁹.

¹⁰⁴⁹ De acuerdo con el art. 234, y atendiendo el art. 324 de la Constitución y el Decreto 2904 de 1966, el Distrito Capital de Santafé de Bogotá tendrá una participación del treinta por ciento (30%) del impuesto que se cause en su jurisdicción y el setenta por ciento (70%) restante corresponderá al Departamento de Cundinamarca.

El lugar del pago del impuesto será en el departamento donde se efectúe el registro y serán las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y la Cámaras de Comercio las responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto, entidades que están obligadas a presentar la correspondiente declaración.

La jurisprudencia constitucional ha aclarado que aun cuando el legislador no indicó, de forma expresa, quién es el titular del impuesto de registro, atendiendo a un criterio material puede concluirse que es de carácter departamental, pues la totalidad de los recursos captados entran al presupuesto de la respectiva entidad y son destinados a sufragar gastos departamentales, además que para su perfeccionamiento se requiere de la intervención de la asamblea departamental¹⁰⁵⁰⁻¹⁰⁵¹.

3.1.2. Vehículos automotores

El art. 138 de la Ley 488 de 1998 creó el impuesto sobre vehículos automotores, sustitutivo del impuesto de timbre sobre vehículos automotores, cuyos beneficiarios serán los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Bogotá; el hecho generador es la propiedad o posesión de los vehículos gravados, el sujeto pasivo será el poseedor o propietario y las tarifas varían de acuerdo al valor comercial del vehículo; el impuesto se pagará anualmente y será administrado por los departamentos y el Distrito Capital; según modificación realizada mediante art. 107 de la Ley 633 del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%) y el porcentaje restante, veinte por ciento (20%), corresponderá a los municipios a que correspondan las direcciones informadas en la declaración del impuesto¹⁰⁵².

3.1.3. Otros impuestos departamentales

Otro impuesto que encuadra en el esquema departamental es el de la sobretasa a la gasolina, cuyo recaudo le corresponde a los departamentos, aunque gran parte se le remite a los municipios en donde se vende el combustible; el sujeto activo es el departamento y el pasivo el distribuidor mayorista, productores e importadores de gasolina y ACPM; se liquida y paga mediante liquidación mensual. De la misma manera se hallan los impuestos selectivos al consumo que son: i) cigarrillos y tabaco elaborado, el cual se tasa de acuerdo

¹⁰⁵⁰ C-219/1997 sent. cit.

¹⁰⁵¹ En lo que tiene que ver con el análisis de los elementos que conforman el impuesto de registro, cfr. C. Const., C-569/00 sent. cit., y en lo relacionado con el alcance de la figura del registro, cfr. M. P. GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO, C-260 del 06 de mayo de 2015.

¹⁰⁵² En el caso puntual del Distrito Capital de Bogotá se aclara que el departamento de Cundinamarca no lo incluye en lo relacionado con el presente impuesto.

a su valor comercial; ii) aperitivos, vinos y similares, que se fija atendiendo los grados de alcohol; y iii) cerveza, que se liquida sobre el precio de venta.

3.2. Impuestos municipales

3.2.1. Impuesto predial unificado

La Corte Constitucional al abordar el estudio del impuesto predial ha ofrecido una reseña de sus antecedentes, precisando que surgió en el ordenamiento colombiano mediante la Ley 48 de 1887, siendo posteriormente modificado por las leyes 1ª y 4ª de 1913 y 34 de 1920; que como renta municipal se entendió a partir de los decretos 3185 y 4133 de 1951; posteriormente se reglamentaron asuntos relacionados con catastro, por medio de la ley 14 de 1983; con la entrada en vigencia de la Ley 44 de 1990 se reformó el impuesto al ser fusionado con el de parques y arborización, el de estratificación económica y la sobretasa de levantamiento catastral, para convertirlo en el denominado Impuesto Predial Unificado; ulteriormente, el art. 317 de la Constitución Política de 1991 reconocería de manera exclusiva a los municipios la potestad de gravar la propiedad inmueble¹⁰⁵³.

Dentro de las características del impuesto, de acuerdo con la Ley 44 de 1990, se tiene que su base gravable es el avalúo catastral, y su tarifa, de conformidad con la modificación introducida por el art. 23 de la Ley 1450 de 2011, oscilará entre el cinco por mil (5 x 1000) y el dieciséis por mil (16 x 1000) del respectivo avalúo, monto que debe establecerse por cada municipio o distrito, de manera diferencial y progresiva, teniendo en cuenta, entre otros, factores como los estratos socioeconómicos, usos del suelo y el mismo avalúo catastral¹⁰⁵⁴.

En lo que tiene que ver con la autonomía que la Constitución les otorga a los municipios, que si bien no cuentan con una soberanía absoluta en la creación del predial, pues su regulación depende de los criterios generales que para tal propósito le fije la Ley, sí existe plena independencia en lo que tiene que ver con la administración, manejo y utilización de los recursos recaudados por concepto de tal impuesto¹⁰⁵⁵.

En ese orden de ideas, el legislador está investido de la posibilidad para fijar pautas y orientaciones para el ejercicio de la atribución impositiva del impuesto predial, pero nunca fijar la tasa impositiva, ni su administración, ni su recaudo, pues éstas si son potestades exclusivas del ente territorial¹⁰⁵⁶.

¹⁰⁵³ C. Const., C-467/1993 sent. cit.

¹⁰⁵⁴ Sobre metodología para la determinación de la base gravable, C. Const., M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-032 del 25 de enero de 2005.

¹⁰⁵⁵ C. Const., C-467/1993 sent. cit.

¹⁰⁵⁶ C. Const., M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-944 del 15 de octubre de 2003; en el mismo sentido sobre la autonomía territorial en relación con el predial, M. P. ANTONIO BARRERA

Un segundo escenario que vale la pena abordar, tiene que ver con la relación que existe entre el impuesto predial y el impuesto al patrimonio, para lo cual debe recordarse la demanda instaurada contra el Decreto 1338 de 2002, por medio del cual se creó un impuesto especial destinado a atender los gastos del PGN necesarios para preservar la seguridad democrática, expedido en ejercicio de facultades conferidas en desarrollo del Decreto 1387 del 11 de agosto de 2002 que declaró el estado de conmoción interior en todo el territorio nacional.

Luego de exponer algunas consideraciones sobre la potestad impositiva durante el estado de conmoción interior, precisó que el ET define como bienes apreciables en dinero los derechos reales y personales, incluyendo dentro de los bienes que componen el patrimonio fiscal de un contribuyente los derechos reales sobre inmuebles, presumiendo que quien se encuentra inscrito en el registro de estos bienes inmuebles es quien lo aprovecha económicamente.

Distingue que el impuesto predial es un gravamen que se constituye a favor del municipio en donde se ubica el bien, por lo que no puede confundirse con el impuesto sobre el patrimonio que es un gravamen de índole personal, aunque los inmuebles, en efecto, pueden integrar el patrimonio líquido gravable pues tiene la potencialidad de generar aprovechamiento económico para su propietario.

En tal sentido, precisa la Corte, que en el predial es directamente el bien el que da origen al tributo, mientras que en el patrimonio, el referido bien es uno de los ingredientes que pueden ayudar a su determinación, para profundizar en la distinción expone cuatro diferencias: i) en primer lugar, el sujeto pasivo en el predial es indeterminado (puede ser el nudo propietario, el poseedor, el usufructuario o el propietario pleno), mientras que en el impuesto del patrimonio es determinado, pues recae sobre quien aparezca en la inscripción del correspondiente registro; ii) la base gravable del predial no admite deducciones, mientras que en la del patrimonio sí es dable descontar por cuanto se alude a una universalidad jurídica; iii) el fundamento del predial es la ocupación de determinado espacio público, mientras que al ser un ingrediente del patrimonio se edifica sobre la potencialidad de generar aprovechamiento económico; finalmente, iv) el contribuyente del impuesto predial no pagará suma que supere el valor del bien, mientras que el sujeto pasivo del impuesto patrimonial puede resultar acreedor de importes que sobrepasen su haber patrimonial.

Seguidamente la Corte insiste en que no todo tributo que atienda como referente la propiedad de bienes inmuebles implica la imposición de gravamen sobre los mismos,

CARBONELL, C-495 del 15 de septiembre de 1998; C-127/2002, sent. cit.; C-903/2011 sent. cit., y M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-077 del 15 de febrero de 2012.

pues la prohibición contenida en el artículo 317 de la Carta únicamente aplica a aquellos eventos en que entidades distintas a los municipios propendan por gravar inmuebles¹⁰⁵⁷.

Así entonces, se hace hincapié en que ni la Constitución ni la Ley prohíben que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan de parámetro o referente del impuesto de renta, y que, por lo mismo, nada obsta para que los mismos sean usados a efectos de determinar el patrimonio líquido de los sujetos pasivos, a efectos de cancelar el impuesto creado mediante el Decreto 1838 de 2002, mismo que, recuérdese, se declaró exequible¹⁰⁵⁸⁻¹⁰⁵⁹.

3.2.2. Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (ICA)

El régimen general del impuesto de industria y comercio se halla regulado en el art. 32 de la Ley 14 de 1983, del cual se pueden identificar sus principales características, a saber: i) el sujeto activo es el municipio donde se ejercen las actividades comerciales, industriales o de servicios; ii) el sujeto pasivo son las personas naturales o jurídicas, o sociedades de hecho que realicen el hecho generador de la obligación tributaria; iii) el hecho gravable es el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en el municipio; iv) la base gravable corresponde al promedio mensual de ingresos obtenidos por la persona que adelanta la actividad gravada; v) la tarifa oscila entre el dos (2) y el

¹⁰⁵⁷ Sobre la posibilidad de gravar bienes de uso público en manos de particulares, C. Const., C-183/2003, sent. cit.

¹⁰⁵⁸ C. Const., C-876/2002 sent. cit.; criterios reiterados en M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-990 del 12 de octubre de 2004.

¹⁰⁵⁹ La jurisprudencia de la C. Const. ha sido pacífica en indicar que no es dable confundir los conceptos de base gravable en el impuesto sobre la renta, aun cuando se basa en el patrimonio, con los elementos inmobiliarios que conforman el mismo; al declararse la exequibilidad de los arts. 188 y 189 del ET, al estudiar en detalle la renta presuntiva adujo: *“La presunción de rentabilidad del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, no vulnera la prohibición constitucional expresada en el artículo 317 de la Carta, aún (sic) cuando para determinar dichos patrimonios se haya tenido en cuenta el valor de activos inmobiliarios. Lo anterior por cuanto lo que se grava con el impuesto de renta es siempre la renta, aunque sea presunta, y aun cuando para determinarla se parta del valor de activos patrimoniales que pueden ser bienes inmuebles, lo cual encuentra su fundamento en la función social que se impone a la propiedad en nuestro país. Adicionalmente hace ver la Corte que los conceptos de base gravable en el impuesto de renta, de patrimonio y de activos inmobiliarios son bien distintos. A pesar de que la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios es, para el caso en el que se liquide por el sistema de renta presuntiva, la magnitud o el valor de esta renta presuntiva obtenida a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, no se sigue de ello que la base gravable del impuesto sea el patrimonio, ni tampoco los activos inmobiliarios que puedan conformarlo (...) Así las cosas, no es lo mismo la valoración de un activo patrimonial, que sumado con otros incidirá en el valor del patrimonio bruto del contribuyente, base para la determinación de la renta presunta, que la fijación misma del valor de esta renta presunta, que es lo que realmente constituye la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando se liquida de esta manera. Resulta entonces, que por cuanto no es posible confundir los conceptos de base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que esta se liquida con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz”* M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-238 del 20 de mayo de 1997. En el mismo sentido, M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-275 del 20 de junio de 1996.

siete por mil (7 x 1000) para actividades industriales y entre el dos (2) y el diez por mil (10 x 1000) mensual para actividades comerciales y de servicios; vi) de la mano del impuesto de industria y comercio se halla el de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915, que se cobra como complemento de aquél y con una tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor de éste¹⁰⁶⁰.

El impuesto de industria y comercio recae entonces sobre actividades y no sobre artículos o productos, debiéndose descartar igualmente la posibilidad de una doble tributación, ante la generación de controversias jurídicas en torno al municipio al que le corresponda gravar determinada actividad, pues puede haber interpretaciones que lleven, por ejemplo, a considerar a una localidad la titular del recaudo por concepto de industria y a otra por concepto comercio, circunstancia que atentaría contra la prohibición de la doble tributación¹⁰⁶¹.

La doctrina, luego de matizar en las principales características del impuesto, ha concluido, por una parte, que es uno de los impuestos más importantes para las grandes ciudades dado su desarrollo industrial y comercial, y, de otra, que la retención en la fuente puede concebirse como un mecanismo de importante eficiencia a efectos de lograr el recaudo del impuesto¹⁰⁶²⁻¹⁰⁶³.

3.3. Impuestos distritales

¹⁰⁶⁰ Sobre características del impuesto de industria y comercio M. P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ, C-587 del 13 de agosto de 2014.

¹⁰⁶¹ Sobre alcance de la prohibición de doble tributación y criterios para determinar el sujeto activo, M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-121 del 22 de febrero de 2006. También debe precisarse que el legislador en algunas ocasiones ha procurado superar estas controversias, como aconteció con la Ley 49 del 28 de diciembre de 1990, en cuyo art. 77 se señaló que para el pago del referido impuesto el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial.

¹⁰⁶² PIZA RODRÍGUEZ, Curso de (...) ob. cit. pp. 473 y 474.

¹⁰⁶³ En otros ámbitos se ha pronunciado la C. Const., como son: i) en cuanto al hecho de que el art. 48 de la Ley 14 de 1983 haya señalado una posibilidad de destinación puntual a gastos de inversión, estimó la Corte que tal mandato no atenta contra la autonomía de las entidades territoriales, C-495/1998 sent. cit.; ii) diferencias entre el impuesto de industria y comercio y el impuesto de comercio exterior, M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-506 del 09 de noviembre de 1995; un aparte merece transcribirse de la referida providencia: *“Por último, valga aclarar que el impuesto sobre el comercio exterior no se identifica con el impuesto de industria y comercio. Aquél es del orden nacional, en tanto que éste es del orden municipal y por tanto son inconfundibles. El impuesto de industria y comercio, de conformidad con lo prescrito en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”*. (El énfasis es de la sentencia citada); iii) impuesto de industria y comercio en el ámbito financiero, M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-459 del 17 de julio de 2013 y M. P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, C-369 del 16 de mayo de 2012.

Aun cuando los distritos como regla general tienen el mismo régimen municipal, en el caso puntual del Distrito Capital de Bogotá, su régimen impositivo, de acuerdo al art. 322 de la Constitución Política, se encuentra en el Estatuto Orgánico de Bogotá que combina algunos impuestos municipales con departamentales, recaudando, además de predial e ICA, vehículos, sobretasa a la gasolina, consumo de cerveza, cigarrillos extranjeros y una participación en el de registro.

4. La retención en la fuente

4.1. Marco legal

El libro segundo del ET (arts. 365 y ss.) regula la retención en la fuente, indicando inicialmente y en su texto original, que el Gobierno Nacional podrá establecer las retenciones con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, determinando los porcentajes, tomando en cuenta los abonos y las tarifas vigentes; señala como finalidad de la retención en la fuente la de conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

Se enuncian como agentes de retención las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones líquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención.

Dentro de las funciones y obligaciones del agente retenedor se destacan retener, consignar, certificar y declarar, y dentro de los conceptos sujetos a retención precisa, principalmente, los que a continuación se mencionan; ingresos laborales; dividendos y participaciones; honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos; rendimientos financieros; enajenación de activos fijos de personas naturales; loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio; pagos al exterior a título de impuesto de renta; finalmente, ha de indicarse que las retenciones más significativas, son las relativas al impuesto a la renta, al impuesto sobre las ventas, impuesto de timbre, gravamen a los movimientos financieros e impuesto de industria y comercio.

4.2. Análisis constitucional

En el año 1995 se presentó demanda contra los arts. 365 a 419 del ET argumentándose que no se había establecido un procedimiento para determinar la retención en la fuente; la Corte dejó sentadas dos ideas fundamentales que a continuación se enuncian: i) la retención en la fuente no es un impuesto, sino un procedimiento para el recaudo de un impuesto, por consiguiente, no puede pretenderse que a la retención se aplique el

procedimiento establecido para la determinación del impuesto; ii) la retención no es contraria a la Constitución, pues de una parte no existe norma que la prohíba y, de otra, obedece al principio de eficiencia y no es contraria a la equidad y progresividad¹⁰⁶⁴.

En similar sentido, al declararse la constitucionalidad del art. 91 de la Ley 788 del 27 de diciembre de 2002, que reguló la retención en la fuente en indemnizaciones, la Corte señaló que, desde una óptica impositiva, la retención en la fuente se define como la acción o el efecto de detener, conservar, guardar una cantidad que la Ley ha determinado se retenga a título de impuesto en el mismo momento del origen del ingreso; seguidamente enunció algunas ventajas del impuesto como la simplificación de las gestiones de la administración tributaria, mejora en el flujo de dineros, instrumento de control a la evasión fiscal y, finalmente, fortalece la efectividad automática del impuesto como herramienta anti-inflacionaria, asegurando la participación del Estado en el producto creciente de la economía¹⁰⁶⁵.

También la retención en la fuente ha sido entendida como un modo de extinguir la obligación tributaria y, para el contribuyente, es la forma de cumplimiento anticipado de tal deber; se ha señalado que también es conocida como la “imposición en el origen” pues le permite al Estado percibir los impuestos en el mismo instante en que el contribuyente obtiene el ingreso a gravar¹⁰⁶⁶.

Al profundizarse sobre la satisfacción del principio de eficiencia por parte de la retención, se ha matizado en que ésta es definida como un sistema tributario que permite un recaudo poco costoso, pues los agentes captan importantes cantidades de recursos con poco esfuerzo para el Estado; se califica de cómodo para los contribuyentes y permite flujo constante de recursos para el fisco¹⁰⁶⁷.

Recogiéndose los anteriores planteamientos, más recientemente se presentó demanda de inconstitucionalidad contra el art. 50 de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010 que fijó una tarifa de retención en la fuente no superior al 10% del respectivo pago o abono en cuenta, para ingresos por la exportación de hidrocarburos y demás productos mineros; luego de exponer algunos considerandos sobre la competencia constitucional en materia tributaria, el principio de territorialidad y la facultad de configuración legislativa, la Corte se ocupó del estudio de la retención en la fuente, insistiendo en que es un mecanismo anticipado de recaudación tributaria; recordando que de acuerdo con el art. 367 del ET, la retención tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause; lo que termina por facilitar

¹⁰⁶⁴ C. Const., M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-421 del 21 de septiembre de 1995, tesis reiterada en C-485/2003 sent. cit.

¹⁰⁶⁵ C. Const., M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-913 del 09 de octubre de 2003.

¹⁰⁶⁶ C. Const., M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-397 del 08 de septiembre de 1994. En esta sentencia se analizó la retención en la fuente en el ámbito de las cesantías.

¹⁰⁶⁷ C. Const., C-445/1995 sent. cit.

la gestión tributaria de la DIAN y asegurando el pago del respectivo tributo¹⁰⁶⁸⁻¹⁰⁶⁹.

Finalmente, en lo que hace relación con la causación de la retención, se ha planteado que la regla general establecida en la legislación tributaria, entendiéndose por tal la Ley 38 de 1969, el decreto 3803 de 1982 y las leyes 50 de 1984 y 75 de 1986, es que debe hacerse en el momento del pago o abono en cuenta, mientras que jurisprudencialmente se ha precisado que el momento será lo que ocurra primero en el tiempo entre el pago y el abono en cuenta¹⁰⁷⁰.

De otro lado, en lo que tiene que ver con los agentes retenedores y auto-retenedores, la Corte ha aducido, en cuanto a los primeros, que ostentan la condición de meros intermediarios entre contribuyente y el fisco, y que tienen como principal función la de deducirle a sus acreedores, externos o internos, al momento de abono o pago en cuenta, el correspondiente porcentaje establecido en la ley; otra función del agente retenedor es la de declarar y consignar las sumas retenidas, atendiendo los requisitos y procedimientos establecidos por el Estado, obligación que de ser incumplida le acarrea el pago de intereses y los eventuales procesos sancionatorios.

En cuanto a los segundos, se precisa que, a diferencia de los primeros, no son intermediarios, pues es propiamente un contribuyente de la suma retenida y por consiguiente deudor fiscal y responsable directo del pago del tributo; aquí debe hacerse especial énfasis en que al momento de realizarse la correspondiente auto-retención, ya se trata de recurso estatal, por lo que no puede manejarse libremente por parte de estas personas.

En el caso de IVA, los responsables deben facturarlos para luego presentarlo en declaración bimestral, asumiendo una función de “doble vía”, pues, de un lado, como vendedor factura cobra y recauda el impuesto y, de otro, cuando compra bienes o cancela servicios es quien lo paga, escenario que se replica en el impuesto de timbre o en el recaudo de tasas o contribuciones¹⁰⁷¹.

De la misma manera, también en reciente providencia, se analizó la constitucionalidad del art. 15 de la Ley 1430 de 2010, que predica la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin el pago total, por lo que no producirán efecto legal

¹⁰⁶⁸ C. Const., M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-198 del 14 de marzo de 2012; en el mismo sentido, se definió la retención en la fuente como un instrumento de captación anticipada del tributo, según las reglas básicas que para tal propósito fije la Ley, M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-222 del 18 de mayo de 1995.

¹⁰⁶⁹ Sobre la extensión de la retención en la fuente a ciertas categorías de contribuyentes y tipos de rentas, como medida para favorecer el recaudo y eliminar algunas posibilidades de evasión y elusión fiscal, cfr., C-015/1993 sent. cit.

¹⁰⁷⁰ C. Const., M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-883 del 23 de noviembre de 2011, teniendo en cuenta lo indicado sobre ese particular en C-397/1994 sent. cit.

¹⁰⁷¹ C. Const., C-009/2003 sent. cit. y C-1144/2000 sent. cit.

alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare; en esta sentencia se dejó claro que el agente retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre el cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública, que es la de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo¹⁰⁷²⁻¹⁰⁷³.

5. Análisis sistema tributario colombiano

En el mes de febrero del año 2015, el Gobierno Nacional encomendó a una comisión de expertos adelantar un estudio del sistema tributario colombiano, tal grupo de trabajo, presidido por el director de la DIAN e integrado por versados académicos y técnicos de las más altas calidades, presentó su informe final en el mes de diciembre de la referida anualidad, del cual emerge menester rescatar, dada la relación que guardan con las presentes líneas, cinco líneas argumentativas¹⁰⁷⁴.

Inicialmente contextualícese que tal estudio se originó con el propósito de adelantar una reforma tributaria estructural que satisfaga los requerimientos de la OCDE y que, adicionalmente, ayude a conjurar un poco la grave crisis financiera por la que atraviesa el país, debido, entre otras circunstancias, a la estrepitosa caída de los precios del petróleo, a la devaluación de la moneda nacional, al aumento de la inflación y al claramente desahogado e irresponsable gasto público.

Enfatiza el informe que un sistema tributario exitoso se caracteriza por generar un recaudo suficiente que permita financiar los proyectos gubernamentales, que sea equitativo desde las ópticas horizontal y vertical, eficiente tanto económica como administrativamente, y con una gestión tributaria adecuada que permita cumplir la política impositiva; de cara a tales matices en el escenario colombiano, se ponen de presente varias inconsistencias como el bajo nivel de recaudo, una precaria distribución del ingreso, inequitativo desde una mirada horizontal por brindar tratamientos distintos a personas y empresas similares, complejo y difícil de administrar; a lo anterior se aúna los precarios resultados en la lucha contra la evasión, elusión y contrabando, circunstancias que acrecientan la inequidad

¹⁰⁷² C. Const., M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, C-102 de 11 de marzo de 2015.

¹⁰⁷³ Otros ámbitos en los que la C. Const. ha abordado este método de recaudo anticipado son los siguientes: i) en el escenario del impuesto del CREE, C-289/2014 sent. cit.; ii) en relación con la retención en la fuente por servicios prestados por Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) con fines de lucro, M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-064 del 30 de enero de 2008; iii) retención en la fuente por ingresos del exterior, M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-129 del 19 de febrero de 2004; iv) retención en la fuente por salarios C-711/2001 sent. cit.; y, finalmente, v) retención por estampillas de ingresos percibidos por entidades territoriales, C-910/2004 sent. cit.

¹⁰⁷⁴ El informe completo de la Comisión de Expertos puede hallarse en el siguiente link: <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/informafinalcomisionexpertos2016reformatributaria.pdf>

tributaria, golpea la confianza en las instituciones y afecta el interés del colectivo en el pago de impuestos.

En un plano general, la Comisión concluye con algunas recomendaciones específicas escenarios puntuales como el impuesto sobre la renta a personas naturales y sociedades, el régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro, el IVA y demás impuestos indirectos, parafiscales, los principales tributos territoriales y las regalías petroleras y mineras. Ha de precisarse que en todo el texto del informe no se sugiere ni presenta acotación alguna a la posibilidad de tipificar el delito fiscal en Colombia.

En cuanto a los impuestos directos se empieza con el análisis del de renta y CREE, luego de manifestar que aporta cerca de un siete por ciento (7%) del PIB, le reprueba que no cumple con postulados básicos de equidad horizontal y progresividad vertical, que su disímil composición entre personas jurídicas y naturales es altamente desbalanceada y que la carga tributaria se encuentra en un número reducido de personas jurídicas; en este último punto, reprueba los excesivos beneficios que ostentan algunas empresas, como son las beneficiarias de zonas francas o aquellas que signan contratos de estabilidad jurídica.

Así, en cuanto a las personas jurídicas, se sugiere en el informe eliminar tanto el impuesto de Renta como el CREE, desapareciendo al paso el impuesto a la riqueza, para en su lugar crear un único impuesto sobre las utilidades empresariales, con una tarifa que puede oscilar entre el treinta y el treinta (30) y el cinco por ciento (35%)

En lo que tiene que ver con personas naturales, se pone de presente la necesidad de ampliar la base a efectos de incluir más personas, racionalizar los beneficios no sólo para imprimir mayor equidad y progresividad, sino para contribuir a la mejor distribución del ingreso y, finalmente, propone simplificar el tributo eliminando los mecanismos alternativos de liquidación como el IMAN y el IMAS.

Propone igualmente eliminar el impuesto al patrimonio, para lo cual se plantea el aumento de las tarifas presuntivas; y en cuanto a las ganancias ocasionales, se formula mantener la tarifa del diez por ciento (10%) para sucesiones y donaciones, del veinte por ciento (20%) para loterías, rifas y juegos de azar, y subiendo al quince por ciento (15%) las relacionadas con ventas de inmuebles y otros activos.

En lo que tiene que ver con los impuestos indirectos, se analizaron el IVA, el impuesto al consumo, GMF e impuesto a los combustibles; en lo relacionado con el IVA, se matizó en que su tarifa es baja, que en Colombia se recaudan pocos ingresos por tal concepto y que la lista de bienes excluidos y exentos es amplia comparada con estándares internacionales; todo ello en un escenario afectado por el retardo en la implementación de la factura electrónica y la informalidad del comercio. Por ello se propone, principalmente, ampliar la base gravable, revisar estructura tarifaria, mejorar régimen

simplificado, implementar con prontitud la factura electrónica y fortalecer mecanismos de control que reduzcan la evasión.

En el mismo sentido se aboga por aumentar la base del impuesto al consumo, inclusive a productos gravados con IVA; lo propio se argumenta frente al impuesto a los combustibles, pues adicionalmente a la fuente de recursos generaría un impacto positivo en el medio ambiente; en lo que tiene que ver con el GMF se advierte su efecto nocivo para la intermediación financiera, lo que redundaría en el distanciamiento de contribuyentes del sistema financiero.

Seguidamente se adentran en el estudio de los impuestos territoriales, a efectos de apuntar por una actualización, advirtiendo un problema de estructura reflejado en la multiplicidad de gravámenes y en la falta de herramientas en la administración local para identificar a los contribuyentes y lograr un efectivo recaudo; en el ámbito puntual de los impuestos departamentales y de cara a una mejoría en la salud pública, propone el aumento significativo del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco, revisar el de la cerveza y los licores y gravar las bebidas azucaradas. En cuanto al impuesto de vehículos recomienda atender criterios ambientales en su tasación.

De cara a los impuestos municipales se ocupa del predial e ICA, en cuanto al primero advierte la inminente necesidad de adelantar un avalúo catastral y dotar al Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) de herramientas suficientes para cumplir tal propósito; en cuanto al ICA sugiere su simplificación propendiendo por una reducción en la dispersión de tarifas y en una mejor definición en el ámbito territorial.

En cuanto al tema de las regalías, recomienda la posibilidad de establecer un sistema que atienda en mayor medida los precios internacionales y las utilidades de las empresas, lo que podría hacerse sustituyendo el régimen vigente con la creación de un “impuesto a la renta del recurso”, que permita el descuento de las regalías pagadas.

Finalmente se ocupa de dos aspectos, por una parte del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro, en donde detecta un abuso en las prerrogativas que la ley le confiere a estas entidades, por lo que deviene necesario atender esa debilidad del sistema; por otra parte, pone de presente, frente a la Administración Tributaria, que el IVA podría llegar a una evasión alrededor del cuarenta por ciento (40%), que el contrabando anual puede llegar a los seis mil (6.000) o siete mil (7.000) millones de dólares y enseña, con cabal lógica, que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un amplio potencial de contribuyentes pone en desventaja a quien sí paga responsablemente; todo ello, acompañado de una precaria infraestructura de la DIAN cuyos trámites son poco eficientes, llevan a proponer una verdadera reestructuración de la agencia tributaria, con el propósito de que su fortalecimiento conlleve a mejoras en el recaudo de impuestos.

Sección II **El delito fiscal**

Antecedentes de intentos de incorporación en la legislación colombiana, análisis del derecho comparado, aspectos fundamentales y propuestas de tipificación.

Introducción

Con el ánimo de materializar la eventual tipificación del delito fiscal o de la estructuración de un sub-aparte relacionado con la defraudación a la Hacienda Pública dentro del Código Penal colombiano, válido resulta en esta sección empezar con una breve reseña de los fallidos intentos legislativos que en la historia patria han procurado la tipificación del delito fiscal; en este aparte, además de analizarse por qué no ha sido posible su introducción al Código Penal, podrá escudriñarse en detalle cuál ha sido el nivel de profundidad en su elaboración, cuál su verdadero alcance y cuáles sus posibles falencias; tales temáticas, se considera, necesariamente habrán de ser valoradas al momento de proponerse la redacción del delito fiscal para el caso colombiano.

Seguidamente, y luego de identificar los principales aspectos que se han tenido en cuenta en los fallidos intentos de tipificación, deberá acometerse su estudio, para lo cual se acudirá al derecho comparado, en muchas ocasiones principalmente al caso español, a efectos de analizar, por una parte, la estructuración y alcance del delito en otras jurisdicciones y, por otra, con el ánimo de identificar en la práctica cuáles son los principales focos de controversia en su aplicación y cuáles escenarios han ocupado la atención de la doctrina especializada; tal discurrir argumentativo necesariamente habrá de ser atendido al momento de proponerse la tipificación de tal conducta.

Así entonces, la presente sección se subdivide en tres subsecciones, en la primera de ellas se expondrán algunos planteamientos relacionados con la mencionada reseña legislativa, en una segunda subsección se abordará el delito fiscal en el derecho comparado, en donde, por un lado, se presentará una descripción general de lo que acontece en algunos países; por otro lado, se escudriñará en sus principales matices, desarrollados prioritariamente por la doctrina especializada para, a partir de allí, concretar la materialización de cada aspecto relevante en el escenario de la legislación colombiana; finalmente, en la última subsección, y partiendo por supuesto de los corolarios expuestos en las primeras dos subsecciones, se presentarán las propuestas de intervención normativa que deberían hacerse al Código Penal colombiano.

Emerge menester advertir en esta introducción, que muchos temas de enorme valor académico no serán abordados por cuanto no gozan de eco o aplicación en el caso colombiano, tal acontece, a guisa de ejemplo, con los fraudes comunitarios o con la

responsabilidad penal de las personas jurídicas, este último escenario, en tanto tal modalidad de responsabilidad no ha sido introducida en el ordenamiento jurídico.

Subsección I

Principales intentos legislativos para la tipificación del delito fiscal en la historia colombiana

1. Planteamiento de la discusión

Si se pretendiera determinar las causas de la no tipificación del delito fiscal en la legislación colombiana, además de la falta de técnica legislativa y del precario análisis frente a la estructuración del precepto, se hallaría que uno de los obstáculos categóricos que históricamente ha impedido alcanzar tal cometido, es la falta de voluntad política por parte de los miembros de la rama legislativa del poder público.

Llama poderosamente la atención que en este país, caracterizado por el denominado “populismo punitivo”, cuyo matiz principal es la tipificación inconsulta de conductas o el aumento indiscriminado e irresponsable de penas ante cualquier escándalo que toque las fibras del conglomerado social, nada se haya dicho en relación con la necesidad de tipificación del delito fiscal, ante el reciente escándalo mundial conocido como los “*Panama Papers*”, consistente en la filtración de la base de datos de una firma de abogados panameña, que habría puesto en entredicho a importantes personajes de la política mundial y a un sinnúmero de empresarios en el plano nacional, quienes presuntamente se encontrarían inmersos en una grave evasión tributaria.

Es de aclarar que no es este el primer escándalo relacionado con posibles defraudaciones tributarias que afecta a Colombia, pues la prensa local por lo menos en las últimas dos décadas ha registrado de manera permanente noticias que guardan relación con tal materia, un día es la enajenación de una cervecera que luego de consolidarse como la compañía más importante en su sector, fue vendida sin el pago de impuestos; en otra ocasión es la denuncia sobre el no ingreso de regalías por parte de prósperas empresas del sector petrolero y, prácticamente cada año, el Ministro de Hacienda o el Director de Impuestos Nacionales de turno, publican alarmantes estadísticas que dan cuenta del grave flagelo que es la evasión tributaria en este país.

Era de imaginarse que una vez desatado cualquier escándalo, acuciosos parlamentarios echarían mano de las banderas del derecho penal para conjurar tan graves hallazgos, no obstante, con desmedida extrañeza e inusitado asombro, las voces del garantismo constitucional, siempre distantes en el devenir nacional, pronto hubieron de pregonar con especial firmeza el carácter de *ultima ratio* del derecho penal, postergando la tipificación del delito fiscal una y otra vez.

Sin ambages debe decirse que la no tipificación del delito fiscal sólo beneficia a un muy exclusivo grupo de ciudadanos, de los que con toda seguridad hacen parte buen número de parlamentarios colombianos; bien sabido es que muy pocos son los congresistas que dependen exclusivamente de su abultado sueldo, pues muchos de ellos son socios o tienen estrecha relación con prósperos y rentables negocios privados.

No obstante lo anterior, y dejando de lado esa preocupante falta de voluntad política, se estima menester entrar a continuación en el análisis del alcance de las disposiciones que se han propuesto en distintos proyectos de ley, mismas que aunque no nacieron nunca a la vida jurídica, sí resultan de interés a efectos de concretar cuál ha sido el nivel de profundidad en su elaboración, cuál su verdadero alcance y cuáles sus posibles falencias, tales temáticas, se considera, necesariamente habrán de ser tenidas en cuenta al momento de proponerse la redacción del delito fiscal. Para tal cometido, se procede entonces con el estudio del articulado de los diversos intentos fallidos en la tipificación de la referida conducta, abordándose en tres bloques, cada uno de ellos correspondiente a las vigencias de los últimos tres códigos penales.

2. Intento legislativo durante la vigencia del Código Penal de 1936

Ya se ha anotado que en la redacción del Código Penal de 1936 hubo una preocupación relacionada con el nombre del título que debía agrupar los delitos que guardaban relación con la afectación al patrimonio público, incertidumbre que terminó por descartar la enunciación de “*delitos contra la Hacienda Pública*”, que contemplaba el Código de 1890, para dar paso al epígrafe “*delitos contra la Administración Pública*”¹⁰⁷⁵⁻¹⁰⁷⁶.

No obstante, en aquella época no se concretó la tipificación de las defraudaciones fiscales; una nueva oportunidad se presentaría hace poco más de treinta y cinco (35) años, en la redacción del Código Penal de 1980, en donde el tema puntual del fraude fiscal sí fue un asunto de álgida e interesante discusión, tal como puede apreciarse en las actas que

¹⁰⁷⁵ En detalle *supra* cap. II, §II, §§I, 2.

¹⁰⁷⁶ En la Biblioteca pública Luis Ángel Arango de Bogotá reposa una tesis de grado del año 1926, presentada ante el Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, a efectos de obtener el Doctorado en Derecho que era el título que en ese entonces se le confería a los profesionales en leyes; en tal escrito se aludió a la protección penal a la Hacienda Pública, precisándose: “*La Hacienda Pública se asimila a la propiedad privada, y quien la lesiona incurre en las sanciones que el Código Penal establece para los delitos contra la propiedad ajena. Bajo este aspecto la Hacienda Nacional o Pública es susceptible de estafa, robo, hurto y todos aquellos delitos que de una manera u otra atacan la propiedad individual*”. SAENZ OLARTE, Jorge; “*Delitos contra la Hacienda Pública*”; Editorial Talleres de Ediciones Colombia; 1926; Bogotá, pp. 13 y ss.

habrían de recogerse de los estudios previos referentes a las discusiones de la comisión redactora¹⁰⁷⁷.

De la lectura de tales actas, se observa que dentro del texto de los trabajos preparatorios que darían origen al Código Penal de 1980, en el título VII, de los delitos contra el orden económico social, se introdujo un capítulo tercero rotulado “*De los delitos contra el régimen fiscal y otras infracciones*” incorporándose cuatro delitos que fueron fraude en la retención de impuesto o aporte, defraudación tributaria, exportación ficticia y obtención fraudulenta y aplicación distinta de crédito oficialmente regulado.

Algunos comentarios merecen exponerse en cuanto a estos delitos; en lo que tiene que ver con el primero de ellos, tres planteamientos son procedentes; en primer lugar, que el art. 350 fijó el antecedente del actual delito de omisión de agente retenedor; en segundo término, que estatuyó exclusivamente para este delito la modalidad imprudente, ante lo cual ha de observarse que justamente es en este tipo en donde el elemento del engaño se presenta con menos firmeza; finalmente, en este delito se incorporó una figura de similar naturaleza a la normalización, pero que no ostentaba la potencialidad de extinguir la acción penal sino simplemente concedía rebajas punitivas, de manera progresiva, acorde con el avance del proceso penal¹⁰⁷⁸.

En segundo lugar, y de cara al delito de defraudación tributaria, se debe llamar la atención en cuatro aspectos, inicialmente que introdujo el ingrediente del engaño para la estructuración del tipo; en segundo lugar, que enunció algunas posibles formas de perpetrar el fraude como son ocultar bienes, fingir pasivo, alterar contabilidad o liquidar sociedad sin haber cancelado el correspondiente tributo; tales modalidades guardan correspondencia actualmente con la premisa general de la evasión fiscal que refiere, principalmente, al aumento de pasivos o disminución de activos; adicionalmente, tuvo en cuenta los agravantes por falsedades que, ciertamente y tal como se ha venido señalando, han de incorporarse de esa manera al momento de estructurar el delito. En tercer término, subráyese que se introdujo el ingrediente de la cuantía por la suma de un millón de pesos y, finalmente, se circunscribió la figura del delito exclusivamente a los “impuestos” sobre la renta, patrimonio y complementarios¹⁰⁷⁹.

¹⁰⁷⁷ Las discusiones previas fueron recogidas en: GIRALDO MARÍN, Luis Carlos (editor) “*Actas del Nuevo Código Penal Colombiano*”, parte especial, arts. 111 a 322, volumen II, editorial Colección Pequeño Foro; mayo de 1981.

¹⁰⁷⁸ “Artículo 350. Fraude en la retención de impuesto o aporte. El que estando obligado a retener impuesto o aporte con destino a entidades oficiales, no cumpliera con esta obligación o lo hiciera en cantidad inferior a la señalada, incurrirá en prisión de tres meses a dos años y multa de mil a cien mil pesos. Si la conducta se realizare por culpa, la pena será de dos meses a dos años de arresto y multa de quinientos a cincuenta mil pesos. Si el valor del impuesto o aporte se entregare a la respectiva entidad antes de iniciarse la investigación, las penas se disminuirán hasta en la mitad. Si la entrega se hiciera con posterioridad y antes de pronunciarse sentencia de segunda instancia, la disminución se hará hasta en una tercera parte. *Ibidem* pág. 230.

¹⁰⁷⁹ “Artículo 351. Defraudación tributaria. El que por medio de artificio o engaño, como ocultar bienes o rentas gravables, fingir pasivo, alterar contabilidad o llevarla doble, liquidar sociedad sin haber

Un tercer comentario refiere a que los delitos restantes sembraron las bases para los tipos relacionados con las irregularidades en las exportaciones y la obtención fraudulenta de crédito oficialmente regulado, en cuanto a la primera conducta, sólo abarcó la modalidad de fingir exportación con el propósito de obtener provecho o utilidad de origen oficial; en relación con la segunda, fue la génesis del actual delito de crédito oficialmente regulado y el mucho más recientemente creado fraude de subvenciones¹⁰⁸⁰.

Ahora bien, vistos estos comentarios, oportuno emerge recordar cuáles fueron los principales argumentos que expusieron los miembros de las comisiones redactoras durante las jornadas preparatorias del Código, pues, muchos de ellos, y a pesar del paso del tiempo, conservan plena vigencia. Recuérdense inicialmente los planteamientos puestos de presente por LUIS CARLOS GIRALDO MARÍN, quien adujo:

“Doctor Giraldo Marín: Yo voto se (sic) porque se mantenga el Capítulo. Sin lugar a dudas la evasión fiscal es, en nuestro medio, una conducta que requiere tipificación en el Código Penal. Los impuestos no son un simple medio para captar recursos. Constituyen elemento fundamental para la existencia del Estado y son instrumento eficaz de la política económica de los Gobiernos. La evasión de impuestos, por consiguiente, atenta contra el sistema fiscal del país, y éste, precisamente, es el bien o el interés jurídico que se debe tutelar. El fraude tributario significa la consolidación de las monstruosas desigualdades económicas que hoy existen”¹⁰⁸¹.

Seguidamente, el Dr. FEDERICO ESTRADA VÉLEZ en abierta contraposición con los planteamientos de GIRALDO MARÍN, precisó:

“Doctor Estrada Vélez: Los argumentos del doctor GIRALDO MARÍN son importantes. Sin embargo, hay suficientes normas tributarias destinadas a sancionar la evasión de impuestos y se trata, además, de materia compleja y cambiante que no podemos creer se abarque con dos artículos en el Código Penal. De otra parte, la organización administrativa, destinada a la capacitación de impuestos, no es de lo mejor que tiene nuestro país. Por el contrario, es el contribuyente quien tiene que demostrar que está a paz y salvo con el Estado porque éste es incapaz. En conclusión, no estoy de acuerdo con

cancelado el respectivo tributo, defraudare al fisco nacional en cada período gravable, en cuantía superior a un millón de pesos, por concepto de impuestos sobre la renta, patrimonio y complementarios, incurrirá en prisión de seis meses a tres años. Ibidem pp. 230 y 231.

¹⁰⁸⁰ *“Artículo 352. Exportación ficticia. El que con el fin de obtener un provecho o utilidad de origen oficial finja exportación, incurrirá en prisión de uno a ocho años y multa de cincuenta mil a cuatro millones de pesos. Artículo 353. Obtención fraudulenta y aplicación distinta de crédito oficialmente regulado. El que valiéndose de información falsa o de cualquiera otra clase de artificio o engaño, obtenga en establecimiento público o privado, crédito oficialmente regulado para fines industriales o agropecuarios, incurrirá en prisión de uno a cuatro años y multa igual al monto del préstamo. Si el valor del crédito se invierte en la finalidad oficialmente establecida, la pena será de seis meses a dos años de arresto” Ibidem pág. 231.*

¹⁰⁸¹ Pág. 409 *ibidem*

este capítulo y con los artículos 350 y 351 del proyecto final sobre “fraude en la retención de impuesto o aporte” y “defraudación tributaria”, respectivamente”¹⁰⁸².

Tal postura sería respaldada por JORGE E. GUTIÉRREZ ANZOLA quien manifestó:

*“Doctor Gutiérrez Anzola- Coincido con las apreciaciones del doctor ESTRADA VELEZ. Las normas administrativas vigentes, son suficientes para proteger el régimen fiscal y, además de rápida aplicación”*¹⁰⁸³.

En la misma línea, CIRO LÓPEZ MENDOZA coadyuvaría la no tipificación del fraude fiscal, sugiriendo adicionalmente mover los arts. 352 y 353 al capítulo primero sobre orden económico, al respecto acotó:

*“Doctor López Mendoza: Desde el punto de vista práctico, podemos constatar que el Estado no utiliza adecuadamente los medios legales a su alcance para controlar la evasión de impuestos. Más aún, ni siquiera es capaz de corresponder quienes cumplidamente pagan impuestos. Es necesario que el Estado se responsabilice, perfeccione su estado administrativo a nivel de capacitación de impuestos y aplique con efectividad las normas administrativas. Si hay ciudadanos que evaden los impuestos es porque el Estado no actúa con eficiencia y de nada servirá adoptar un capítulo sobre delitos contra el régimen fiscal con sólo dos artículos. Porque los artículos 352 y 353 del proyecto final, “exportación ficticia” y “obtención fraudulenta y aplicación distinta de crédito oficialmente regulado”, de aprobarse, deben hacer parte del Capítulo Primero”*¹⁰⁸⁴.

Finalmente, GIRALDO MARÍN renunció a persistir en su opinión, no obstante, se reservó la potestad de allegar en un anexo a las actas su postura sobre la materia¹⁰⁸⁵.

¹⁰⁸² *Ibid.*

¹⁰⁸³ *Ibid.*

¹⁰⁸⁴ *Ibid.*

¹⁰⁸⁵ Así concluyó su intervención GIRALDO MARÍN: “No voy a insistir en mi punto de vista. Estoy derrotado. Pero si quiero recordarles a las comisiones los frecuentes escándalos de los periódicos del país por abusos, atropellos y delitos cometidos en las Administraciones Nacionales de Hacienda Pública. ¿A esa justicia es a la que ustedes quieren que continuemos sometidos en forma resignada? ¿No les bastan a ustedes las noticias constantes sobre cohechos, prevaricatos, extorsiones, abusos de autoridad, enriquecimientos ilícitos, etc., cometidos en dependencias del Ministerio de Hacienda y en este país nuestro, corrompido como está hasta la médula?”. Pág. 410 *ibidem*. Y en cuanto al escrito que allegó, merecen transcribirse los siguientes argumentos: “La figura jurídico penal de la evasión tributaria, en cuanto se refiere a los impuestos de renta, patrimonio y complementarios, a los gravámenes sobre las rentas y a los aportes a algunos institutos oficiales (Crédito Territorial, Sena, Seguro Social, etc.) como en lo que atañe a la retención de la fuente, es completamente nueva entre nosotros. Como resulta apenas obvio, este delito suscitará mucha oposición y agria controversia ya que podrán afectar a encumbrados miembros de la clase económica del país. Además, harán causa común con ésta los magnates de la marihuana; los “capos” del comercio de estupefacientes y los jefes ocultos de las bandas extorsionistas, secuestradores y contrabandistas, que siembran el pánico, porque nada los detiene en campos y ciudades. (...) El no pago de las contribuciones fijadas por el Estado, significa la consolidación de monstruosas desigualdades socio-económicas y, por consiguiente, engendra menos higiene, menos salud pública, menos educación, menos cultura, menos caminos vecinales, menos servicios públicos y menos de todo, para las gentes que no tienen nada (...)”. Seguidamente expuso algunas consideraciones sobre bien jurídico, para terminar afirmando: “En materia de lo que puede llamarse la moral tributaria, no hay uniformidad

3. Intentos legislativos durante la vigencia del Código Penal de 1980

Recuerda JUAN CARLOS PRÍAS que durante la vigencia del Código de 1980 hubo dos intentos de tipificación de delito fiscal; el primero, contenido en el proyecto de ley número 20 de 1992, que luego diera origen a la ley 6 de ese mismo año, en donde se contempló como norma antievasión la introducción del delito tributario, titulado defraudación fiscal, y que ostentó principalmente las características que a continuación se enumeran¹⁰⁸⁶.

i) Se pretendió incorporar un sujeto activo amplio que abarcaba al contribuyente, responsable y agente retenedor; ii) tuvo en cuenta el ingrediente del engaño, indicando que valiéndose de documentos, operaciones, maniobras o cualquier otro medio; iii) la conducta consistía en disminuir fraudulentamente el pago o aumentar el saldo a favor de las obligaciones tributarias; iv) le fijó una sanción de uno (1) a cinco (5) años de prisión; v) dobló pena en casos de reincidencia; vi) refirió expresamente a las personas que ayudaren, colaboraren o sirvieren de instrumento para la realización de las conductas fraudulentas, fijándoles la mitad de la pena señalada en el tipo para el autor; vii) aludió a las personas jurídicas para responsabilizar al representante legal; viii) impuso penas accesorias para prohibición del comercio ante la reincidencia; ix) aclaró que la responsabilidad penal se entiende sin perjuicio de la administrativa prevista en el ET; x) en cuanto al inicio de la acción penal le fijó una cuantía en la suma de diez millones de pesos (\$10.000.000) y señaló la necesidad de querrela formulada por el Director de Impuestos; xi) podía haber abstención del inicio de la acción penal con acuerdo de pago; xii) agravaba el hecho de llevar doble contabilidad o poseer máquinas registradoras o programas para tal propósito; xiii) punía el desacato, obstaculización o entorpecimiento

*entre los ciudadanos de los diversos países (...) Los evasores norteamericanos no solo reciben una dura sanción, cuando son descubiertos, sino que, además, pierden el aprecio de la ciudadanía, por su falta de civismo. Y este reproche social, que Mehll llama "sanción difusa" resulta más eficaz o, al menos, tan provechosa como la condenación positiva. (...) Y de los colombianos se puede afirmar sin exageración, que su modalidad fiscal se encuentra en ínfimo grado. Entre nosotros casi pudiera decirse, utilizando una frase de R. Legros, que la evasión tributaria es considerada como una especie de legítima defensa del individuo contra el Estado. (...) Y yo agregaría que para los colombianos, el Fisco es un enemigo personal, a quien se le reprocha que mutila nuestro libre arbitrio, controla nuestros medios de vida y nos quita la platica. De ordinario, la defraudación fiscal conduce a un círculo vicioso. A causa de la evasión, el Estado aumenta la carga tributaria y, como consecuencia de ésta, se acrecienta la defraudación. Cuando el pueblo se juzga esquilmado (sic) por el Fisco, primero ensaya la evasión y después acude a la revolución. Por último, debe mencionarse lo que Enrique Aftalión llama "delincuencia invisible", practicada de modo especial por gentes de cuello y corbata (los criminales de cuello blanco ya mencionados), quienes violan las normas sobre comercio de divisas, sobre control de precios, sobre regulación de arrendamientos, sobre racionamiento de artículos de primera necesidad, etc., muy difíciles de comprobar pero que todo el mundo sabe que existen tales conductas ilícitas"; pp. 414 y ss. *Ibidem*.*

¹⁰⁸⁶ PRÍAS, Juan Carlos, "El ilícito tributario ante el derecho penal", en RODRÍGUEZ MONTAÑA, Alfredo, MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Wilson y SINTURA VARELA, Francisco José (editores), "Estudios de Derecho Penal Económico", Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2007, pp. 108 y ss.; en el mismo sentido sobre antecedentes, consúltese: IBÁÑEZ GUZMÁN, Augusto, OSPINA LÓPEZ, Guillermo J. y NEVITO GÓMEZ, Nelson; "El delito fiscal"; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez; Bogotá, 2004, pp. 37 y ss.

de las autoridades tributarias; finalmente, xiv) agravaba la devolución indebida mediante documentos falsos o por cualquier sistema fraudulento¹⁰⁸⁷.

El segundo intento por tipificar el delito fiscal bajo la vigencia del Código Penal de 1980 se materializó en el proyecto de ley número 52 de 1998, por el cual se pretendió modificar el ET; en lo relacionado con la defraudación fiscal se pueden advertir las siguientes características: i) inicialmente se conservó un concepto amplio de autor que incluía al contribuyente, responsable o agente retenedor; ii) mantuvo el ingrediente del engaño a efectos de, fraudulentamente, disminuir el saldo a pagar o aumentar el saldo a su favor de las declaraciones tributarias o eluda el pago de sus obligaciones; iii) estableció una pena de seis (6) meses a cinco (5) años y prohibición para ejercer el comercio, profesión u oficio por el mismo término de la pena principal; iv) planteó la iniciación de la acción penal de manera oficiosa fijando una cuantía de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales para el menos saldo a pagar o el mayor saldo a favor; v) estableció un tipo

¹⁰⁸⁷ La redacción del articulado fue la siguiente: “**Art. 39. Delito fiscal. Artículo 670-1. Defraudación fiscal.** El contribuyente, responsable o agente retenedor que valiéndose de documentos, operaciones, maniobras o por cualquier otro medio, fraudulentamente disminuya el saldo a pagar o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias, o eluda el pago de sus obligaciones tributarias, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años. Esta pena se doblará en los casos de reincidencia. Las personas que ayuden, colaboren o sirvan de instrumento para la realización de las conductas fraudulentas antes descritas, incluyendo los miembros de junta o consejo directivo, el revisor fiscal, contador o asesor en materias contables y tributarias, siempre y cuando ellos hubieran tenido conocimiento de los hechos motivo de la infracción penal, incurrirán en la mitad de la pena prevista en el inciso anterior. Cuando el contribuyente responsable o agente retenedor, o el tercero que interviniere, sea de aquellos que requieren de representación legal, como el caso de las personas jurídicas o sucesiones líquidas, la pena se aplicará igualmente al representante legal. En el caso de reincidencia dentro de los cinco años siguientes a la aplicación de la sanción aquí prevista, la pena a imponer se incrementará de una tercera parte a la mitad y se aplicará como pena accesoria la prohibición para ejercer el comercio, profesión u oficio durante cinco años. **Parágrafo.** La responsabilidad penal establecida en el presente artículo, se entienda sin perjuicio de las sanciones administrativas previstas en este Estatuto. **Art. 670-2. Inicio de la acción penal.** La acción penal por el delito de defraudación fiscal sólo procederá cuando el menor saldo a pagar o el mayor saldo a favor o la obligación eludida sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000) y se iniciará mediante querrela instaurada por el Director de Impuestos, los Administradores de Impuestos Nacionales, o sus delegados. La administración tributaria podrá abstenerse de presentar querrela por el delito de defraudación fiscal, cuando dentro del proceso de determinación o discusión administrativa, el contribuyente, responsable o agente retenedor corrija su declaración tributaria de acuerdo con su real situación fiscal y pague o suscriba el acuerdo de pago de los valores correspondientes. Lo anterior también será aplicable cuando dentro del proceso de cobro se pague o suscriba el acuerdo de pago de la obligación insoluta. **Artículo 670-3. Defraudación fiscal agravada.** El contribuyente, responsable o agente retenedor, que lleve doble contabilidad o facturación, manual o sistematizada, o que posea máquinas registradoras o computadores, que contengan programas para llevar doble contabilidad, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a diez (10) años o del doble de la pena cuando se trate de reincidencia. Las demás disposiciones contenidas en los artículos anteriores, serán aplicables a este tipo de defraudación. **Art. 670-4. Desacato a las autoridades tributarias.** El que con ocasión de una investigación tributaria obstaculice, entorpezca o imposibilite de cualquier forma su desarrollo, incurrirá en arresto de seis (6) meses a dos (2) años y multa de cinco (5) a cuarenta (40) salarios mínimos mensuales. La acción penal por el delito de desacato a las autoridades tributarias sólo procederá mediante querrela instaurada por el Director de Impuestos, los Administradores de Impuestos Nacionales, o sus delegados. **Inciso tercero del artículo 670 del ET.** Cuando utilizando documentos falsos o por cualquier sistema fraudulento se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente, sin perjuicio de la acción penal correspondiente” en PRÍAS, (...), “El ilícito tributario ante (...)”, ob. cit. pp. 108 y 109 pie de página número 24.

agravado cuando hubiere doble contabilidad o doble facturación, imponiendo una pena de dos (2) a diez (10) años¹⁰⁸⁸.

4. Intentos legislativos en vigencia del actual Código Penal del año 2000

Ya en vigencia del actual Código Penal del año 2000, también se hallan dos intentos por tipificar el fraude tributario; el primero fue el proyecto de ley que diera lugar a la Ley 788 de 2002, conocido con el radicado 080 Cámara y 093 Senado, que incluyó, como lo señala PRÍAS, hasta último momento, la tipificación de lo que sería el delito fiscal, ostentando los puntos característicos que enseguida se enuncian.

i) El sujeto activo se circunscribió a quien “estando obligado a presentar declaraciones de impuestos o retenciones del orden nacional”; ii) fijó una cuantía de cincuenta (50) salarios mínimos, aunque no como monto de la defraudación, sino como impuesto a pagar; iii) fijó una pena de prisión de tres (3) a seis (6) años; iv) enunció un listado de posibles conductas que darían lugar a la misma pena como fueron establecer o aumentar saldo a favor, disminuir el valor a pagar, anotar pérdidas, anticipos o pasivos inexistentes, obtener devoluciones improcedentes o simular operaciones que den lugar a tratamiento aduanero especial, todo en cuantía de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales; v) Señaló que el pago y la compensación de la totalidad de la obligación tributaria, junto con intereses y sanciones extinguirán la responsabilidad penal y que el acuerdo de pago suspende la actuación penal; vi) seguidamente reguló el delito de omisión de agente retenedor; vii) introdujo el delito de concesión ilícita de beneficios fiscales con una pena de cuatro (4) a ocho (8) años, aunque no le fijó cuantía¹⁰⁸⁹.

¹⁰⁸⁸ El siguiente fue el texto del articulado del proyecto de Ley número 52 del año 1998: “*Artículo 640-1. Defraudación fiscal. El contribuyente, responsable o agente retenedor de impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que valiéndose de documentos, operaciones, maniobras o por cualquier otro medio, fraudulentamente disminuya el saldo a pagar o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias, o eluda el pago de sus obligaciones tributarias, incurrirá en prisión de seis (6) meses a cinco (5) años y en prohibición para ejercer el comercio, profesión u oficio por el mismo término de la pena principal. Parágrafo. Iniciación de la acción penal. La acción penal por el delito de defraudación fiscal se iniciará de oficio, por denuncia de terceros o por información de funcionario público en ejercicio de sus funciones y sólo procederá cuando el menor saldo a pagar o el mayor saldo a favor o la obligación eludida sea superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales. Art. 640-3. Defraudación fiscal agravada. El contribuyente, responsable o agente retenedor que incurra en el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 640-1 del ET mediante el sistema de doble contabilidad o doble facturación, manual o sistematizada, incurrirá en prisión de dos (2) a diez (10) años”* *Ibidem*, pp. 109 y 110.

¹⁰⁸⁹ La siguiente fue su redacción: “*Artículo 327-1. Defraudación al fisco nacional. El que estando obligado a presentar declaraciones tributarias de impuestos o retenciones del orden nacional, de las cuales resulte impuesto a su cargo, o retención por pagar en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales vigentes, omita el cumplimiento de ese deber formal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años. En la misma pena incurrirá, quien en declaraciones tributarias de impuestos o retenciones del orden nacional y de manera fraudulenta, lleve a cabo cualquiera de las siguientes conductas: Establezca o aumente un saldo a favor, disminuya el valor a pagar que por Ley le corresponde, anote pérdidas, anticipos o pasivos inexistentes, u obtenga una devolución de impuestos nacionales en forma improcedente o simule operaciones, domicilios o circunstancias que den lugar a tratamiento tributario o*

Seguidamente en un segundo proyecto, esta vez de ley estatutaria, bajo el número 01 de 2003 Senado, que modificaba y adicionaba el Código Penal, se propuso el tipo de “defraudación al fisco nacional”, que tenía entre sus más importantes particularidades las que se enlistan en el párrafo que sigue.

i) Empezó señalando una pena de tres (3) a cinco (5) años de prisión y multa equivalente al doble de la defraudación en cinco escenarios, a) disminución del valor a pagar por concepto de impuestos o retenciones en monto superior a cincuenta (50) salarios mínimos, por medio de documentos falsos, doble contabilidad, doble facturación, costos o gastos ficticios o cualquier forma fraudulenta; b) creación de pérdidas, saldos a favor o anticipos, también valiéndose de medios fraudulentos; c) **omisión en la presentación de declaraciones tributarias** cuyo valor a pagar fuere superior a los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes; d) obtención impropia de devolución de impuestos del orden nacional valiéndose de medios fraudulentos; e) simulación de operaciones o domicilios en zonas con beneficio o tratamiento especial para efectos de impuestos nacionales o de aduanas, que impliquen erogación o pérdida de recursos para la Administración Tributaria en cuantía superior a cincuenta (50) salarios; ii) precisó que la prescripción de la acción penal se interrumpiría con la expedición del respectivo acto de determinación oficial por parte de la Administración Tributaria; iii) introdujo un tipo agravado cuando la cuantía superare los doscientos (200) salarios mínimos, en cuyo evento la pena sería de cuatro (4) a ocho (8) años¹⁰⁹⁰.

*aduanero especial, en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes. La determinación de las cuantías establecidas en este artículo será la liquidada oficialmente por la Administración Tributaria Nacional y para ello no se tendrán en cuenta los valores liquidados por concepto de sanciones o intereses. La presentación y/o corrección de la declaración tributaria, así como el pago y la compensación de la totalidad de la obligación tributaria, junto con los intereses y las sanciones a que haya lugar, extinguen la responsabilidad penal. El acuerdo de pago suspende el proceso penal durante el término acordado, el cual se deberá reiniciar ante el incumplimiento. Una vez verificado el pago total, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales oficiará, dentro de los diez (10) días siguientes a la autoridad competente, para efectos de extinguir la acción penal. No habrá responsabilidad penal en los casos contemplados en el artículo 580 del ET y en los eventos de exclusión de sanción administrativa por inexactitud del artículo 647 del mismo Estatuto (...). Artículo 327-3. **Concesión Ilícita de Beneficios Fiscales.** El servidor público que mediante resolución o providencia reconozca o deje de reconocer deducciones, exenciones, descuentos, saldos a favor o cualquier otro crédito o beneficio tributario, de manera fraudulenta y con desconocimiento de las normas legales vigentes, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa de cincuenta (50) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo dispuesto en el presente artículo no aplicará cuando la decisión contenida en la resolución o providencia, obedezca a diferencias de criterios.*

¹⁰⁹⁰ A continuación el texto del proyecto: “**Capítulo IV delitos contra el fisco nacional. Artículo 322A. Defraudación al fisco nacional.** El que realice cualquiera de las conductas descritas a continuación, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa equivalente al doble de la defraudación, sin perjuicio del concurso efectivo de conductas punibles. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código; A) La disminución del valor a pagar por concepto de impuestos o retenciones del orden nacional, cuyo monto sea liquidado oficialmente en firme por la Administración Tributaria Nacional, en una suma superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, valiéndose de documentos falsos, doble contabilidad, doble facturación, costos o gastos ficticios u operaciones no facturadas, o de cualquier otra maniobra fraudulenta; b) La creación de pérdidas, saldos a favor o anticipos en las declaraciones tributarias, valiéndose de documentos falsos,

Finalmente, corresponde indicar que al momento de realizarse la entrega del presente escrito, cursa en el Congreso de la República un proyecto de Ley, presentado por el Gobierno Nacional, que atiende varias de las sugerencias presentadas por la Comisión de Expertos a la que se aludió en precedencia; de manera puntual el proyecto en comento pretende, entre otros fines, homogeneizar algunos impuestos, obtener mayor recaudo con alzas a impuestos como el IVA y disminuir la evasión; dentro de éste último propósito se propone mayor control a entidades sin ánimo de lucro y la tipificación del delito fiscal; dada la estrecha relación de esta última medida con el objeto de las presentes letras, se procede a transcribir el texto de la ponencia, para luego exponer los comentarios a que haya lugar.

“Se adiciona el capítulo 12 del Título XV (delitos contra la Administración Pública) del Código Penal, el cual quedará así:

Capítulo 12. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.

Art. 434 A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de la libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente. Parágrafo 1°. Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar.

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

doble contabilidad, doble facturación, costos o gastos ficticios u operaciones no facturadas o de cualquier otra maniobra fraudulenta, en un monto superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, de acuerdo con la liquidación en firme de la Administración Tributaria Nacional; c) La omisión en la presentación de las declaraciones tributarias de impuestos y retenciones del orden nacional, cuyo valor a pagar sea aforado en firme por la Administración Tributaria Nacional, en una suma superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes; d) La obtención improcedente de una devolución de impuestos del orden nacional valiéndose de documentos falsos, doble contabilidad, doble facturación, costos o gastos ficticios, operaciones no facturadas, o de cualquier otra maniobra fraudulenta; e) El que simule operaciones o domicilios en zonas con beneficio o tratamiento especial para efectos de impuestos nacionales o de aduanas, que impliquen una erogación o pérdida de recursos tributarios, frente a los actos de determinación oficial en firme de la Administración Tributaria Nacional, en valor superior a los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes; Parágrafo 1. Para efectos de determinar las cuantías establecidas en este artículo no se tendrán en cuenta las sanciones ni los intereses. Parágrafo 2. La prescripción de la acción penal frente a las conductas establecidas en este artículo, se interrumpe con la expedición del respectivo acto de determinación oficial por parte de la Administración Tributaria Nacional. Si la conducta descrita en los literales a), b), c), d) y e) del presente artículo supera los doscientos (200) salarios mínimos legales vigentes, la pena a imponer será de cuatro (4) a ocho (8) años de prisión y multa equivalente al doble de la defraudación sin que supere cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin perjuicio del concurso efectivo de conductas punibles” A la postre no pasó este delito, por cuanto se estimó que el objeto principal del proyecto de ley era regular temas relacionados con el sistema de tendencia acusatoria, por lo que el tema del delito fiscal debía dejarse para otra oportunidad.

Dentro de la argumentación ofrecida en la exposición de motivos para justificar la tipificación del delito que se propone, se argumenta, principalmente, lesión a los intereses financieros del Estado y los altos niveles de evasión.

5. Análisis preliminar de los proyectos legislativos que intentaron fallidamente tipificar el delito fiscal.

De manera preliminar indíquese que los motivos que han servido de fundamento para promover reformas relacionadas con la introducción de delitos fiscales en el ordenamiento patrio, se edifican principalmente en los elevados niveles de evasión y defraudación registrados en el país, circunstancia que, se afirma, al redundar en la reducción de ingresos públicos, genera impactos negativos sobre la equidad y la eficiencia estatal.

Retomando las discusiones expuestas hace más de treinta y cinco (35) años, en el ocaso del Código de 1936 y en el preludio del de 1980, se denota que para esa época ya se reprobaba el muy precario sistema de administración tributaria, al punto que si no era posible determinar con certeza quiénes pagaban cumplidamente sus impuestos, mucho menos podría determinarse quiénes los evadían y en qué cuantía.

Merece recordarse que los argumentos que fundamentaron la no tipificación del delito, aunque naturalmente iban en la misma dirección, no fueron del todo coherentes, por una parte, mientras ESTRADA VÉLEZ y LÓPEZ MENDOZA abogaban por auscultar en las deficiencias del sistema tributario, al punto que el primero matizó en que era el contribuyente el que debía acreditar que estaba a paz y salvo con el Estado y el segundo enfatizó en que la administración tributaria no era capaz de responder quiénes cumplidamente pagaban sus impuestos, en contraposición, el argumento de GUTIÉRREZ ANZOLA fue el de indicar que las normas administrativas vigentes eran suficientes para proteger el régimen fiscal además de ser de rápida aplicación.

Ahora bien, con absoluta independencia de las posiciones asumidas, se evidencia palmariamente que la negativa a tipificar el delito fiscal se edificaba principalmente sobre dos planteamientos, por una parte, la existencia de un sistema tributario frágil, lánguido y con una muy escasa probabilidad de identificar no sólo a los evasores, sino los montos defraudados, y, por otra, en la aparente suficiencia normativa de un régimen fiscal capaz de contrarrestar el flagelo de la evasión.

En lo relacionado con los argumentos aducidos por el único académico que apoyó la tipificación, han de subrayarse tres posiciones, en primer término, que la evasión es un claro atentado contra el sistema tributario, en segundo lugar, que la perpetración de este tipo de fraudes terminan por reafirmar las graves desigualdades económicas del país y,

finalmente, que es innegable que los directamente afectados con la tipificación del fraude fiscal son los miembros de una clase social privilegiada, de ahí que no es equivocado encuadrar tales conductas dentro de los delitos conocidos como de cuello blanco.

En consecuencia, se halla que algunas de las principales características que ha tenido en cuenta el legislador en estas últimas cuatro décadas y que, se considera, deben atenderse al momento de proponer la tipificación del delito fiscal son, entre otras, las siguientes: inclusión de un concepto amplio de autor que abarque contribuyente, responsable y agente retenedor; introducción del ingrediente del engaño; incorporación de una cuantía; responsabilidad de los representantes legales de las personas jurídicas; alusión expresa a partícipes del delito; posibilidad de que confluyan responsabilidad penal y administrativa por los mismos hechos; extinción de la acción penal por pago y finalmente algunos aspectos procesales como la exigencia de querrela para la iniciación del proceso o la prescripción de la acción penal.

Pues bien, identificados esos matices, en la subsección que sigue se elaborará un breve análisis no sólo de cada una de estas temáticas, sino adicionalmente de aquellos aspectos que en el derecho comparado suscitan importantes controversias y que no han sido tenidos en cuenta por el legislador colombiano de antaño ni de ahora, pero que necesariamente deben ser atendidos en la propuesta que aquí se presenta.

Subsección II

Aspectos fundamentales del delito fiscal y su acondicionamiento al caso colombiano

Planteamiento de la discusión

Con el propósito de abordar con el mayor detalle posible los alcances y particularidades del delito fiscal, corresponde en esta subsección incursionar en el estudio de sus aspectos fundamentales, cuyo análisis se hará en dos acápites; en el primero se aludirá brevemente al derecho comparado, señalando de manera sucinta cuál es el alcance que cada país confiere, en ejercicio de su soberanía, a las defraudaciones fiscales; se hará también una concisa referencia a la influencia del derecho internacional en esta materia y se presentará una aclaración de conceptos.

En un segundo acápite se abordará el estudio concreto de sus aspectos fundamentales, atendiendo, cuando a ello hubiere lugar, a las líneas argumentativas que la doctrina especializada ha trazado sobre cada particular, así como la factibilidad de aplicarse en el caso colombiano; dada la variedad de temas a tocar, este segundo acápite se desarrolla en 14 bloques argumentativos con los que se pretende lograr una mirada prácticamente integral del delito fiscal y, como consecuencia de ello, podrán identificarse los aspectos a

tener en cuenta al momento de presentar las propuestas para su incorporación en el ordenamiento penal colombiano.

1. Delito fiscal en el derecho comparado, mirada al derecho internacional y aclaración de conceptos.

1.1. Referencias al derecho comparado

1.1.1. España

A manera de proemio precítese que el derecho penal español aboga por proteger no sólo las arcas nacionales sino también las de la Unión Europea, razón por la cual cuenta con un plexo de delitos consagrados en los arts. 305 a 310 del Código Penal que propenden por tales cometidos; a efectos de lograr su mejor entendimiento, a continuación se expone, dividido en literales, un recorrido legislativo que permitirá su mejor comprensión¹⁰⁹¹.

a) La doctrina especializada recuerda que mediante Ley 50 del 14 de noviembre de 1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, se tipificó como conducta punible la elusión de pago de impuestos, consultada tal normativa, se halla que en su art. 35 se precisó que el art. 319 del Código Penal contendría, en lo fundamental, tres preceptos, de un lado que cometerá delito fiscal quien defraude a la Hacienda estatal o local, mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute de beneficios fiscales en cantidad igual o superior a dos millones de pesetas; precisando adicionalmente que existirá ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en la negativa y obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria¹⁰⁹²⁻¹⁰⁹³.

De otro lado, estableció la norma criterios para la determinación de la cuantía distinguiendo entre impuestos periódicos y los que no tienen tal connotación; finalmente, matizó que cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida, fuere una persona jurídica, el delito le sería imputable a directores, gerentes, consejeros delegados o personas que ejercieren la administración del correspondiente ente jurídico; ha de recordarse que en ese entonces no existía la

¹⁰⁹¹ Para profundizar en un recorrido histórico desde la Ley 50 de 1977 de medidas urgentes para la reforma fiscal, consúltese: ESPEJO POYATO, Isabel; *“Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal”*; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2013, pp. 61 y ss.

¹⁰⁹² Sobre el alcance del art. 35 de la Ley 50/1977 y el antecedente del delito fiscal contenido en el tipo de ocultación fraudulenta de bienes o de industria en el Código Penal de 1870, MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos; *“El delito fiscal”*; Editorial Montecorvo, S. A.; Madrid, 1982, pp. 140, y 183 y ss.

¹⁰⁹³ Acerca del delito fiscal en la referida época, RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo; *“Presente y futuro del delito fiscal”*; Ediciones Civitas; Madrid, 1974; análisis de la transición que hubo al convertir infracciones administrativas tributarias en delitos como una decisión político-criminal (pág. 20) y análisis del art. 319 del Código vigente en 1975 (pp. 49 y ss.).

tipificación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, reforma que sólo hubo de incorporarse en el ordenamiento jurídico español en el año 2010¹⁰⁹⁴.

Se destaca que en esta normatividad, en el art. 37 se estableció que los delitos fiscales sólo serían perseguibles a instancias de la administración, sin necesidad de querrela y una vez hubieren adquirido firmeza las actuaciones administrativas, esto es, se introdujo la denominada “prejudicialidad”, circunstancia que en el plano práctico habría de acarrear serias barreras en la persecución de estas conductas.

b) Tal inconsistencia se subsanó mediante Ley orgánica 2 del 29 de abril de 1985, norma que, adicionalmente a eliminar el presupuesto de la prejudicialidad, introdujo dos nuevos delitos, el fraude a subvenciones (350) y el delito contable (350 bis), cobijándolos bajo la égida de “delitos contra la Hacienda Pública”; en el caso puntual del delito fiscal aumentó la cuantía de su comisión a la suma de cinco millones de pesetas¹⁰⁹⁵⁻¹⁰⁹⁶.

c) Posteriormente vendría la Ley Orgánica 06 de 29 de junio de 1995, que tipificó como nuevo delito el fraude a la seguridad social y, debido a compromisos internacionales adquiridos, introdujo dos delitos sobre fraude a subvenciones a la Unión Europea; adicionalmente, incorporó algunos preceptos relacionados con la regularización tributaria como exención de responsabilidad, haciéndola extensiva a irregularidades contables o

¹⁰⁹⁴ Reforma efectuada mediante LO 5/2010 de 22 de junio, a la que se hace alusión dos párrafos abajo.

¹⁰⁹⁵ La redacción de los nuevos delitos fue la siguiente: “Art. 350. *El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la misma. El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.* Art. 350 bis. *Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales: a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico”.*

¹⁰⁹⁶ Para profundizar en detalle sobre el delito contable en sus orígenes, consultar SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo; “*El Delito Contable tributario*”; Editorial Aranzadi; Pamplona, 1995, pp. 168 y ss.

falsedades instrumentales relacionadas estrechamente con la deuda objeto de regularización¹⁰⁹⁷⁻¹⁰⁹⁸.

d) Luego de cerca de tres lustros se dictó la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, modificatoria del Código Penal, que trajo como una de sus principales novedades la responsabilidad penal de las personas jurídicas, circunstancia que, como emerge elemental, habría de tener serio impacto en delitos relacionados con el orden económico como son los que atentan contra la Hacienda Pública; tal ley, según se desprende de la lectura de su exposición de motivos, aborda múltiples escenarios con disposiciones relacionadas, entre otros temas, con delitos sexuales, delitos informáticos, trata de seres humanos, asociación ilícita, prescripción del delito, decomiso de productos, abono de tiempo por prisión provisional, de los cuales importa destacar en este instante los que a continuación se enumeran.

i) Regula de manera pormenorizada la responsabilidad penal de las personas jurídicas, atendidos los numerosos instrumentos de orden internacional que exigen respuesta penal contra estos entes jurídicos, principalmente en aquellos delitos cuya posible intervención puede tener mayor auge como, a modo enunciativo, corrupción en el sector privado, transacciones comerciales internacionales y blanqueo de capitales, entre otros; ii) se precisa que este tipo de responsabilidad aplica tanto a delitos cometidos en su provecho, en su nombre o por su cuenta, tanto por quienes ostentan la dirección y representación de las mismas, como por no haber ejercido el debido control sobre sus empleados; iii) tal responsabilidad podrá imponerse con independencia de si se puede o no individualizar la persona física y señala el listado de posibles penas a imponer como disolución, suspensión de actividades, inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con las administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social, y multa, ésta como pena común y general para todos los supuestos de responsabilidad; iv) regula la atenuación de responsabilidad por confesión de la infracción, reparación del daño y establecimiento de mecanismos eficaces para prevenir y descubrir los delitos futuros; v) en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad

¹⁰⁹⁷ Sobre alcance del delito de fraude a subvenciones y análisis de los arts. 309 y 306 del Código Penal de 1995, cfr., SÁNCHEZ LÓPEZ, Virginia; *“El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal”*; Editorial Colex; Madrid, 1997; pp. 393 y ss., en el mismo sentido, CHAMORRO Y ZARZA, José Antonio; *“La protección jurídica de las subvenciones públicas y la defensa del interés social frente a la corrupción”*; en RODRÍGUEZ GARCÍA, Nicolás y FABIÁN CAPARROS, Eduardo A (coordinadores) *“Corrupción y delincuencia económica”*; Grupo Editorial Ibañez, Bogotá, 2008; pp. 71 y ss.

¹⁰⁹⁸ Sobre comentarios a la Ley Orgánica 6/1995 del 29 de junio, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; *“Los delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social”*; Editorial Tecnos, Madrid, 1995; y MUÑOZ BAÑOS, Cipriano; *“Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública”*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1996; en donde se analiza el alcance del delito fiscal (pp. 356 y ss.), del fraude de subvenciones (pp. 377 y ss.), del delito contable (pp. 385 y ss.) y del delito de contrabando (pp. 397 y ss.).

Social se introdujo un endurecimiento de penas con el propósito de atender la proporcionalidad frente a la gravedad de las conductas; vi) específicamente en el delito de fraude a subvenciones, se unificó la cuantía con el delito fiscal (EUR120.000) y se estableció que para la concreción de la cifra defraudada se deberá atender el año natural, así procedan de distintas administraciones o entidades públicas.

e) Mas recientemente se dictaría la Ley orgánica 7 de 27 de diciembre de 2012, de cuya exposición de motivos puede extraerse que se hacía necesaria una profunda revisión a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, con la enunciación de algunos objetivos como fueron la creación de un tipo agravado por la cuantía; la facilitación de la denuncia inmediata una vez se alcance la cantidad mínima de defraudación; mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria; mecanismos de rebajas de pena a imputados que satisfagan la deuda o colaboren en la investigación judicial. En lo que tiene que ver con los delitos contra la Seguridad Social se reduce el tipo básico en su cuantía a partir de la cual se configura el delito, se prevé un tipo agravado y se autoriza la procedencia de las regularizaciones¹⁰⁹⁹.

Se introdujeron algunas mejoras técnicas en cuanto a la regularización, exigiendo el pago completo de la deuda tributaria y no solamente el valor de la cuota como se entendía hasta antes de la norma a la que aquí se alude, dando contenido a la figura de la regularización como *“el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias”*, por lo que pasó de ser una excusa absolutoria a una causa de exclusión; de la misma manera, permite que la Administración Tributaria pueda continuar con el procedimiento administrativo de cobro a la deuda tributaria paralelamente al adelantamiento de la causa penal, sistema que se replica en el ámbito de los recursos de la Unión Europea; adicionalmente armoniza la pena a imponer a las personas jurídicas y físicas. Finalmente, en lo que tuvo que ver con el art. 308 del Código Penal Español, relativo al fraude de ayudas o subvenciones de las Administraciones Públicas actualizó el concepto de subvención de acuerdo a pronunciamientos judiciales y concretando los montos para su tipificación.

¹⁰⁹⁹ Sobre delito fiscal a propósito de la Ley 7/2012; PELÁEZ MARTOS, José María y SANTOLAYA BLAY, Manuel; *“Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012”*; Editorial Wolters Kluwer España, S. A.; Valencia, 2013, pp. 251 y ss., en la misma línea argumentativa sobre los delitos contra la seguridad social a partir de la reforma de 2012, DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario; *“Los delitos contra la seguridad social tras la reforma operada en el Código Penal por la Ley orgánica 7/2012, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”*; en DEMETRIO CRESPO, Eduardo (director) y MAROTO CATALYUD, Manuel (coordinador) *“Crisis financiera y Derecho Penal Económico”*; Edisofer S. L., Madrid, 2014; pp. 579 y ss.

1.1.2. Alemania

En el año 2010 se suscitó en el país germano una muy interesante controversia con ocasión de la compra que hizo la autoridad estatal de unos CDs que contenían datos de cuentas de un banco suizo, en donde figurarían nombres de ciudadanos que por años habrían ocultado activos al fisco alemán; aun cuando se presentaron fabulosos debates sobre la legitimidad para adquirir tal información, lo cierto es que por lo menos dos decenas de miles de ciudadanos habrían acudido, por medio de la figura de la autodenuncia, a regularizar sus compromisos con la agencia tributaria a efectos de evitar las correspondientes sanciones; tal escenario llevó al Prof. LOTHAR KUHLEN a publicar un texto en el que se abordaron tres notables escenarios, así: i) inicialmente, resolver la cuestión sobre si se debe o no castigar penalmente el fraude fiscal y, en caso positivo, si debía ser como delito leve o grave; ii) alcances de la autodenuncia como exonerante de pena, y iii) algunas consideraciones sobre la figura de la amnistía para los defraudadores fiscales¹¹⁰⁰.

Reseña inicialmente que en el derecho alemán el tipo penal de fraude fiscal está regulado en el § 370 de la Ley General Tributaria (AO), en tanto que los distintos impuestos se hallan en las llamadas leyes de impuestos concretos como sería la Ley de Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (EStG) o la Ley de Impuesto sobre el IVA (UStG)¹¹⁰¹.

Así entonces, pone de presente que el fraude fiscal es el delito penal fiscal más importante, que según el texto legal puede ser cometido por quien “1) *Dé una información falsa o incompleta a las autoridades fiscales u otras autoridades sobre hechos fiscales relevantes, 2) infringiendo un deber oculte hechos fiscales relevantes, 3) omite, de forma contraria a deber, el uso de etiquetas o de sellos fiscales, y de este modo evada los impuestos u obtenga para sí mismo o para otro ventajas fiscales injustificadas*”¹¹⁰²⁻¹¹⁰³.

Atendida tal redacción legal, oportuno emerge resaltar del texto en consulta las siguientes ideas; i) la conducta típica se puede cometer tanto por acción como por omisión y el

¹¹⁰⁰ KUHLEN, Lothar; “*Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*”; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2015; título original: “*Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung*”; traducción de CRUZ MÁRQUEZ, Beatriz y FUENTES OSORIO, Juan Luis.

¹¹⁰¹ Adicionalmente indica que la Ley General Tributaria contiene disposiciones sobre los impuestos del derecho federal como aquellos regulados por el derecho comunitario administrados por autoridades alemanas (§ 1.1.1 AO) y para los impuestos territoriales e industriales gestionados de forma conjunta (§§ 1.2 y 3.2 AO); así mismo alude a la Ley Tributaria del Imperio (RAO) del año 1919 y a la Ley General Tributaria del 16 de marzo de 1976 conocida como “AO 1977”, al § 23 de la Ley de Apuestas de Carreras y Loterías y al § 26c UStG (sobre perjuicio en banda o de manera profesional de los ingresos por el IVA).

¹¹⁰² Los otros delitos fiscales a los que refiere son el contrabando y el encubrimiento de la defraudación fiscal (§ 370 AO).

¹¹⁰³ Se ha hecho énfasis en la palabra “evada”, dado que los traductores en nota al pie de página indicaron que la traducción literal del texto alemán sería “reduzca”, pero que le otorgaron tal translación al castellano, dado que en el contexto de esta última lengua correspondería a impago o evasión.

resultado típico se producirá siempre que se evada el pago de impuestos; ante esta última afirmación se precisa que un impuesto se evade cuando “*los ingresos efectivos se quedan por detrás de los ingresos previstos*”¹¹⁰⁴.

ii) Un aspecto bastante relevante, es que el delito de fraude fiscal es accesorio a las normas de derecho tributario, con lo que quiere indicarse que las reformas en esta última rama del derecho influyen necesariamente en el delito, sin que se requiera modificación alguna para este último.

iii) los impuestos son exigibles con o sin liquidación administrativa, para ello debe distinguirse entre impuestos que requieren liquidación (*Veranlagungssteuern*) y los directamente exigibles (*Fälligkeitssteuern*); en cuanto a los primeros, señala que “*la evasión no se produce con la declaración fiscal incorrecta, sino con el acto de liquidación tributaria basado en dicha declaración, inferior a lo debido*” y que “*si no se realiza ninguna liquidación de impuestos porque no se emitió ninguna declaración, el resultado de evasión de impuestos tiene lugar cuando se han completado esencialmente las labores de liquidación tributaria relativas a un determinado período impositivo*”¹¹⁰⁵.

En cuanto a los segundos, que no exigen liquidación administrativa y son abonados por el contribuyente en una fecha específica, el delito se cometerá en este momento; así, se explica que en el caso del IVA, deberá abonarse al décimo día después del período impositivo, si llegado tal día el responsable omite el pago, en tal fecha se producirá el resultado de la evasión.

iv) Es un delito doloso, mismo que debe referirse de manera puntual a la reducción de la deuda tributaria, por lo que actuar de forma temeraria, que se equipara con la negligencia grave, no será constitutiva de delito, aunque en este escenario siempre habrá cabida al procedimiento administrativo.

v) La pena será de sanción con pena de hasta cinco (5) años, sin mínimo, o multa; existe la posibilidad de que se presente un caso *especialmente grave de fraude fiscal*, en cuyo escenario la posibilidad de sancionar con multa se excluye, se introduce un mínimo de la pena de prisión a seis (6) meses y el máximo de cinco (5) se aumenta a diez (10) años; los casos especialmente graves concurren cuando el autor:

“1) Reduce sus impuestos o consigue beneficios fiscales indebidos en gran cuantía, 2) abusa de sus poderes o de su posición como funcionario público, 3) se aprovecha de la complicidad de un funcionario público que abusa de sus poderes o de su posición, 4) evade el pago de los impuestos fijados u obtiene beneficios fiscales indebidos mediante la utilización de recibos falsos o alterados, 5) evade el pago de los impuestos sobre el IVA o de los impuestos sobre el consumo o consigue ventajas fiscales indebidas en

¹¹⁰⁴ KUHLEN, ob. cit., pág. 28.

¹¹⁰⁵ *Ibidem*, pp. 29 y 30.

cualquiera de ellos siendo miembro de una banda que se ha unido para la comisión continuada de los delitos contemplados en el apartado 1”¹¹⁰⁶.

1.1.3. Argentina

Enfocando la mirada al escenario latinoamericano, se observa que el caso argentino ha sido objeto de una relativamente larga actividad legislativa en el campo de delito fiscal, tal como lo recuerda MARIO H. LAPORTA quien comenta que la punibilidad de las infracciones tributarias en el país austral se remonta al año 1899, cuando se comenzó a punir las falsas declaraciones y defraudaciones relacionadas con los impuestos internos¹¹⁰⁷.

En desarrollo de tal argumentación, reseña que en 1965 comenzaron a sancionarse casos de agentes de retención que omitían el depósito de los tributos retenidos, pasando por el año 1974 cuando se estableció un régimen penal con penas de prisión que sembraron las raíces de la regulación actual contenida en la Ley Penal Tributaria (LPT) 24.769, ya que en tal época se introdujo el ardid o engaño como modalidades delictivas, se incorporó el tema de la cuantía y se crearon agravantes cuando se utilizaban figuras societarias, personas interpuestas o falsedades documentales; de la misma manera, para tal momento se comenzó a castigar la insolvencia fiscal fraudulenta, se introdujeron figuras omisivas vinculadas con agentes de retención y agravantes para servidores públicos. Pasados pocos años tal régimen sería derogado, con una nueva ley (21.858) que aunque amalgamó el sistema penal tributario con las infracciones tributarias, se erigió como el antecedente inmediato de la Ley 23.771, misma que, a su vez, fijó las bases de la actual LPT.

Aun cuando LAPORTA ocupó significativo espacio de su obra a comparar los regímenes español y argentino, importa para el propósito de las presentes líneas destacar algunos planteamientos que coadyuvan a identificar posibles focos de controversia sobre el alcance del delito fiscal; para tal propósito merece recordarse que en didácticos cuadros explicó el sistema de infracciones en los sistemas español y argentino, para luego abordar el tema de las diferencias que se presentan con el delito de estafa; propendió por demarcar el alcance de la locución “evadir” mediante ardid, así como en la identificación del titular del hecho de la evasión, matizando aquí en el denominado obligado fiscal; finalmente, abordó su tesis del hecho punible, tratando temas de consumación, prescripción y lo que titula “*el ajuste técnico y el ajuste defraudatorio*” en punto a la determinación de los montos evadidos y su posible incidencia en la estructuración del delito.

1.1.4. Estados Unidos

¹¹⁰⁶ *Ibid.*, pág. 35

¹¹⁰⁷ LAPORTA, Mario H.; “*Delito fiscal*”; Editorial B de F; Argentina, 2013; pp. 148 y ss.

En la sección 26 del *US Code* se halla el *Internal Revenue Code* (IRC), que podría entenderse como el Código Fiscal de los EEUU, y, dentro de éste, en el subtítulo F, capítulo 75, subcapítulo A, parte 1, arts. 7201 y ss., se hallan los distintos delitos que se pueden cometer contra la Hacienda, debiéndose advertir la amplitud de las modalidades delictivas y la ausencia de cuantía¹¹⁰⁸.

Una primera conducta tiene que ver con el intento de evadir o defraudar el pago de cualquier impuesto, circunstancia que acarrea una multa que no supera los cien mil dólares (US100.000) o hasta cinco (5) años de cárcel, o las dos sanciones, junto con las costas procesales (7201); de la misma manera, cualquier persona llamada a recaudar, declarar o pagar que incumpla ese deber, podrá ser sancionada con multa de hasta diez mil dólares (US10.000), o prisión de hasta cinco (5) años, o ambas sanciones, más las costas procesales.

En el mismo sentido se hace referencia como delito menor al incumplimiento de los deberes de pago anticipado de impuestos, suministro o mantenimiento de información contable, lo que conllevará a una multa de hasta veinticinco mil dólares (US25.000), o prisión de hasta un (1) año, o ambas sanciones; si se considerare delito grave, la pena será hasta de cinco (5) años.

Sanciona también el hecho de presentar declaraciones con falsedades, no reportes de retenciones de salarios (7205), haciéndose énfasis en el eventual perjurio por suministrar información falsa, así como la vinculación a partícipes de estas conductas (7206).

Sobre esta legislación, enfatiza BORINSKY que existe una amplia gama delictual en materia de fraude fiscal que incluye falsedades en las declaraciones, falta de recaudo o impago, mencionando que, en todo caso, es el *Internal Revenue Service* (IRS), la oficina que discrecionalmente decide cuáles causas adelantar atendida la gravedad e importancia de cada situación.

Enfatiza finalmente en que en los Estados Unidos se usa el verbo evadir, que de suyo contiene la calidad de delito, lo que implica que no habrá evasiones atípicas, pues en éste caso se tratará de elusión impositiva (*tax avoidance*); y enfatiza en algunos precedentes jurisprudenciales como los casos “*Cheek vs. United States*”, “*United States vs. Zangui*” y el denominado caso “*Pasquantino*”¹¹⁰⁹.

1.1.5. Otros países

¹¹⁰⁸ Articulado del *US Code* fue hallado en: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75/subchapter-A/part-I>

¹¹⁰⁹ BORINSKY, Mariano; “*Fraude fiscal*”; ediciones Didot; Argentina, 2013, pp. 88 y ss.

BORINSKY, luego de presentar un recorrido histórico sobre el delito fiscal, presentó algunos comentarios en relación con el derecho comparado, valiendo la pena destacar los planteamientos que a continuación se exponen¹¹¹⁰⁻¹¹¹¹. En primer lugar, en cuanto al caso italiano, menciona que los elementos constitutivos de la acción ilícita aparecen configurados cuando se verifica la consciente y voluntaria intención dolosa del sujeto de sustraerse a la imposición tributaria por medios fraudulentos, siendo procedente también en la modalidad de omisión¹¹¹².

Se alude también al derecho francés, para reseñar que allí también se tipifica en el Código General de Impuestos (CGI), estableciendo una cláusula general, según la cual serán sujetos de penalidad todos aquellos eventos en los que no estuviere prevista una penalidad específica; se enuncia que constituyen sanciones de carácter general, entre otros, los siguientes: el retardo en la registración de actos, declaraciones y escritos sujetos a tal formalidad, retardo en la presentación de declaraciones o en el pago de impuestos o tasas asimiladas; por otra parte, de manera especial, el Código General de Impuestos Francés consagra algunos casos puntuales que redundan en sanciones de carácter penal, como son los que se pasa a enunciar: retenciones impositivas no ingresadas, ocultación de réditos mobiliarios, omisión de declaración separada de los réditos obtenidos en el exterior, exhibición de documentos falsos; finalmente, se recuerda que a la luz del art. 1835 del CGI, con independencia de las normas especiales, quien se hubiere sustraído fraudulentamente del pago de impuestos, o hubiese intentado hacerlo, ya fuere por omitir declaración, o que hubiese disimulado la riqueza podrá incurrir en pena de multa y prisión de uno (1) a cinco (5) años¹¹¹³.

Finalmente hace referencia al fraude fiscal en el *Common Law*, mencionando el caso inglés, para matizar que allí, adicionalmente al carácter real de su sistema, se introdujo un elemento personal referido al sujeto del impuesto, que es el conocido *Income Tax*, que se encuentra regulado en la *Income Tax Act 2007 United Kingdom Legislation*; en similar sentido, reseña que en virtud de ley del año 1911, art. 5., quien formule declaraciones ajenas a la realidad incurrirá en pena de prisión no superior a dos (2) años; normatividad última que no aplica en Escocia ni en Irlanda del Norte, pues en éstas jurisdicciones rige

¹¹¹⁰ *Ibidem*, pp. 90 – 92.

¹¹¹¹ El recorrido histórico se remonta hasta los antecedentes de las denominadas limosnas en el pueblo hebreo y la parábola evangélica del buen samaritano, para luego hacer algunas alusiones a la época romana, resaltando aquí las dos principales formas de imposición directa, por una parte, el *tributum capitis*, establecido para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva y, por otra, el *tributum soli* o *capitatio terrena*, que se imponía a los poseedores de tierras atendidos criterios como la productividad de sus cultivos, fertilidad de la tierra y extensión; en este mismo acápite reseña la represión a las violaciones tributarias en el derecho romano, con gravísimas sanciones que llegaban hasta la pena de muerte, pasando por la *capitis diminutio maxima* o magna (pág. 92).

¹¹¹² *Ibidem*, pp. 139 y ss.

¹¹¹³ *Ibidem*, pág. 148.

una ley del año 1918, que impone pena pecuniaria, equivalente a tres veces el impuesto adeudado cuando se ha presentado cualquiera de los siguientes cuatro escenarios:

“i) Cambio fraudulento de residencia o transferencia fraudulenta de bienes; ii) compilación y entrega de falsas declaraciones, formularios, informaciones, etc.; iii) compilación y entrega de falsas declaraciones, formularios, informaciones, etc.; iv) conversión fraudulenta o modificación arbitraria de los frutos de cualquier bien; v) toda falsedad, fraude, negligencia deliberada, colusión, artificio o engaño, tendiente a sustraer a la imposición de cualquier materia imponible”¹¹¹⁴.

Se llama la atención en que se consagra la posibilidad de rectificar las declaraciones en cualquier momento, pero siempre antes de que se inicie el procedimiento fiscal y que, atendido tal escenario, el momento de consumación sería el instante previo a que la Administración inicie el correspondiente expediente administrativo.

1.2. Instrumentos internacionales que propenden por la tipificación del delito fiscal

1.2.1. OCDE

Especial interés ha exteriorizado el actual Presidente de la República en que Colombia ingrese a la OCDE, cuyo logro, pedagógicamente, lo ha equiparado a ingresar a una buena universidad; ciertamente, llegar a pertenecer a tal organización, no sólo sería un gran atractivo para la inversión extranjera, sino que comportaría un sello de calidad de la política de manejo de las finanzas públicas.

Pues bien, tal Organismo se ha ocupado puntualmente de analizar el caso colombiano, luego de lo cual ha proferido algunas recomendaciones en las que ha sugerido realizar una reforma integral al sistema tributario, ello con el fin de, principalmente, aumentar el crecimiento y reducir la evasión de impuestos, cometidos que se logran con el fortalecimiento de la administración tributaria y con el aumento de las sanciones¹¹¹⁵.

De manera puntual señaló que se deben adelantar reformas tributarias a regímenes especiales y a exenciones que hacen del sistema regresivo y complejo, para seguidamente afirmar de manera contundente:

*“El fortalecimiento de la administración tributaria reducirá la evasión de impuestos. Para ello, es necesario contar con más personal y una mayor capacidad técnica que hagan posible aprovechar las tecnologías de la información para detectar áreas de potencial fraude fiscal. **Las sanciones por fraude fiscal también podrían aumentarse, siguiendo las prácticas generales adoptadas por los países de la OCDE convirtiendo en***

¹¹¹⁴ *Ibidem*, pág. 152.

¹¹¹⁵ Estudios Económicos de la OCDE, Colombia, 2015, texto hallado en la página oficial de la entidad en el siguiente link: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

delito la evasión tributaria nacional y extraterritorial. Posteriormente, quizá pudieran levantarse o reducirse las sanciones penales si los contribuyentes comunicaran de manera voluntaria sus incumplimientos nacionales o extraterritoriales. Así mismo, los recientes avances conseguidos en los tratados bilaterales y multilaterales en lo relativo al intercambio automático de información podrían dotar de mayor credibilidad a las sanciones. Este tipo de reformas debería ir acompañado de medidas que refuerzan la capacidad de la administración tributaria para llevar a cabo las inspecciones tributarias y fortalecer el cumplimiento tributario”¹¹¹⁶. (Énfasis ajeno al texto original).

También emerge oportuno precisar que la OCDE al abordar el estudio de los delitos financieros, no ha dudado en incluir dentro de esta categoría a los denominados delitos fiscales, razón por la cual los ha tenido en cuenta como susceptibles de ser objeto de investigación, dentro de cada país, a partir de los reportes de actividades sospechosas¹¹¹⁷⁻¹¹¹⁸.

Finalmente, la OCDE también ha sugerido, con especial énfasis, la importancia de que el delito fiscal sea base del delito de blanqueo de capitales, circunstancia que, de suyo, exige que el fraude tributario se halle debidamente tipificado en los ordenamientos internos¹¹¹⁹.

1.2.2. GAFI¹¹²⁰

¹¹¹⁶ *Ibidem* pág. 22

¹¹¹⁷ Tal ha sido el alcance de la OCDE frente a las “*Suspicious Transaction Reports*”, al respecto, cfr., “*Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities*”; OCDE, 2015, documento encontrado en: <https://www.oecd.org/ctp/crime/report-improving-cooperation-between-tax-anti-money-laundering-authorities.pdf>.

¹¹¹⁸ En el mismo sentido, la siguiente cita da cuenta de ello: “*Financial crimes are growing in sophistication and criminals accumulate significant sums of money through offences such as drug trafficking, investment fraud, extortion, corruption, embezzlement, tax evasion and tax fraud*”. OCDE “*Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*” 2nd Annual Forum on tax and crime, Roma 14-15 de junio de 2012. Documento encontrado en: <https://www.oecd.org/ctp/crime/EffectiveInterAgencyCooperationinFightingTaxCrimes.pdf>.

¹¹¹⁹ Report on identity fraud: Tax Evasion and money laundering vulnerabilities, Centre for tax policy and administration, 2006, en: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42223740.pdf>; en el mismo sentido, “*Improving transparency for tax purposes will also assist the fight against corruption and money laundering. This coincides, for example, with the Financial Action Task Force moving towards having tax evasion as a predicate offence for money laundering. Another example would be that where officials are no longer able to hide their money and avoid taxation of illicitly earned funds, the incentive for corruption may be lower. The GF work is thus interconnected with other multilateral activities targeted to fighting illicit financial flows*”. En: “*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*” Tax Transparency 2011: Report on progress. pág 71, 2011, en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/48981620.pdf>.

¹¹²⁰ Se aclara que los idiomas oficiales de este organismo son el inglés y el francés, entonces las siglas corresponden, respectivamente, a *Financial Action Task Force* (FATF) y *Group d’action financière* (GAFI); en idioma castellano no existe traducción oficial pero la doctrina mayoritaria lo entiende como el *Grupo de Acción Financiera Internacional* (GAFI), tal como lo hace el Prof. BLANCO CORDERO, cuyas siglas coinciden con su abreviatura en francés.

Tal como se señalara en precedentes líneas, dentro de las últimas recomendaciones GAFI se ha llamado la atención en la necesidad de incluir como delitos subyacentes al blanqueo de capitales, los relacionados con el fraude fiscal; al punto ha de matizarse en que si bien no se dedica acápite alguno a argumentar la exigencia de la tipificación del delito fiscal, tal pretermisión obedece a su inocuidad, pues al proponer que sea subyacente, parte de la base indiscutible de que se encuentre tipificado; de tal suerte que si se pretende estar acorde con las recomendaciones GAFI ha de empezarse por la tipificación del delito fiscal y, en tal ejercicio, introducir, tal como se dirá en las líneas que siguen, de una vez la posibilidad de que sea subyacente del lavado de activos¹¹²¹⁻¹¹²².

1.2.3. Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos, conocida como la Convención de Palermo.

Es de precisar que en el texto de la presente Convención no se hace expresa alusión al fraude fiscal, no obstante, en su artículo sexto, de manera puntual se señaló que cada Estado parte incluiría como delitos determinantes del blanqueo, todos los delitos graves definidos en la misma convención, matizando en que deberían incluirse, como mínimo los delitos relacionados con grupos delictivos organizados¹¹²³.

1.3. Aclaración de conceptos y su alcance en el plano colombiano.

En este acápite necesario se evidencia citar a CALDERÓN CARRERO, quien puso de presente que si bien es cada país el que en su respectiva legislación confiere el alcance a los distintos conceptos que guardan relación con el delito fiscal, lo cierto es que en el plano internacional no existe armonía en la concreción de los mismos, ante tal disyuntiva comienza aclarando algunos términos en el plano español, para seguidamente proponer algunas definiciones en el plano internacional¹¹²⁴.

En lo que tiene que ver con el caso español, aclara que relativamente existe una clara distinción entre lo que se entiende por “fraude tributario”, “fraude a la ley tributaria” y “economía de opción”; por la primera alocución entiende que el hecho imponible se ha producido, surgiendo la deuda para con el fisco, y bajo tal escenario el contribuyente

¹¹²¹ Las recomendaciones en las que se empezó a indicar la necesidad de incluir el delito fiscal como base del blanqueo fueron del año 2012, las cuales se hallan en el siguiente link: <http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Spanish.pdf>.

¹¹²² *Infra* cap. III, §II, 2.10.2.

¹¹²³ Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos, conocida como la Convención de Palermo, New York, 2004, texto hallado en: <http://www.unodc.org/documents/peruandecuador/Publicaciones/tocebook.pdf>.

¹¹²⁴ CALDERÓN CARRERO, José Manuel; “*Aspectos internacionales del Fraude y la Evasión Fiscal*”; en GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coordinadores) “*Temas de Derecho Penal Tributario*”; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2000, pp. 193 y ss.

pretende ocultar al Estado la cuantía exacta; en cuanto a la segunda frase, el obligado tributario ejecuta negocio u operación artificiosa que no corresponde con la realidad económica, con el propósito exclusivo de saltarse las normas tributarias; finalmente, en lo que tiene que ver con la economía de opción, el sujeto pasivo de la obligación tributaria escoge la forma de negocio que más le conviene sin alterar la legislación tributaria aplicable¹¹²⁵⁻¹¹²⁶.

En lo que respecta al plano internacional, luego de insistir en la falta de consenso en la definición de términos, acude a las conclusiones ofrecidas en el Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Empresarial, en el conocido “Informe Ruding”, recordando la siguiente propuesta de concreción de conceptos: i) *tax fraud*: intención de evadir o evitar impuestos empleando mecanismos ilegales y con la intención de vulnerar la legislación fiscal; ii) *tax evasion*: se aclara que en idioma inglés implica actividades ilegales pero de menor envergadura que el *tax fraud*, a modo de ejemplo indica que si se deja de declarar sería evasión, pero si se falsea la declaración sería fraude; por su parte, en el francés, la “*evasion*” significa lo mismo que “*avoidance*” (elusión); iii) *illegitimate tax avoidance*: refiere a conductas donde el obligado cumple con la ley, pero se considera que actúa de forma abusiva porque su único fin es reducir la carga fiscal, para deducir esta conducta como ilegal habría que analizar la perdurabilidad de la misma y la existencia o no de propósitos comerciales; iv) *legitimate tax avoidance*: que sería la legítima manera para disminuir la carga fiscal¹¹²⁷.

Concluye aclarando que la diferencia entre el *Tax Fraud* y la *Illegitimate tax avoidance* sería que en la última el sujeto pasivo de la obligación tributaria emplea mecanismos que la ley no prohíbe pero que tampoco prohija y finaliza afirmando que la indefinición de estos conceptos puede acarrear consecuencias en la aplicación de mecanismos de cooperación internacional¹¹²⁸.

Ahora bien, en el caso colombiano ¿qué se entiende por evasión y por elusión?, para resolver tal cuestión, oportuno es traer a colación que ha sido la misma Corte Constitucional la que se ha encargado de esclarecer tales conceptos, aun cuando no necesariamente guardan armonía con los planteamientos de orden internacional acabados de reseñar¹¹²⁹.

¹¹²⁵ *Ibidem*, pp. 194 y 195.

¹¹²⁶ En el mismo sentido sobre evasión y elusión, cfr. CASTILLO LÓPEZ, José Manuel; “*El fraude fiscal en España*”; Editorial Comares; Granada, 1994; pp. 6 y ss.

¹¹²⁷ *Ibidem*, pág. 195.

¹¹²⁸ El corolario que expone es el siguiente: “*En definitiva, la conclusión que arrojan estos estudios de Derecho Comparado es que no existe correspondencia en ni en la terminología, ni en las distinciones entre las diferentes figuras ni en el grado de permisibilidad que cada país tiene frente a conductas o negocios anómalos realizados por los contribuyentes*” (pág. 198).

¹¹²⁹ C-015/1993 sent. cit.

La Corte, en un pronunciamiento del año 1993, al resolver una demanda de constitucionalidad dirigida contra algunas normas del ET sobre el costo mínimo de inmuebles adquiridos con préstamos, explicó los conceptos de ahorro, evasión, fraude y elusión fiscal, cuyas principales ideas proceden a resumirse a continuación; en primer término refirió al “ahorro fiscal” como una forma legítima de minimizar la carga fiscal, exponiendo como ejemplo el caso del contribuyente que se abstiene de comprar determinado producto, con lo cual esquiva la obligación tributaria; luego explicó la “evasión fiscal” haciendo énfasis en que supone la violación de la ley, precisando que el contribuyente, estando sujeto a determinada obligación fiscal, por abstención o por comisión evita su pago, como ejemplo de la primera modalidad enuncia, entre otros, la omisión de declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos u ocultación de información relevante; en cuanto a la modalidad comisiva, aduce como ejemplos, la mutación indebida de la naturaleza de los ingresos, aducción de costos y deducciones irreales, clasificación incorrecta de partidas y subvaloración de activos.

Matiza en que dentro del concepto genérico de evasión fiscal, suele estimarse comprendido el “fraude fiscal”, delito en otros ordenamientos más no en el caso colombiano, cuya tipificación demanda como requisito que el contribuyente actúe con la intención de evadir el pago de sus obligaciones, misma que se deduce de sus acciones u omisiones deliberadas.

En cuanto a la “elusión fiscal”, empieza por advertir que su definición en los planos terminológico y normativo es motivo de discordia, pues allí suelen encuadrarse las diferentes técnicas de reducción de carga fiscal, pero que no suponen evasión por cuanto en ésta se busca evitar el nacimiento del hecho que supone la obligación tributaria; reseña que para algunos la elusión, en contraposición a la evasión, es una violación indirecta de la ley tributaria que puede ser admisible en algunos eventos o inadmisible en otros, en este último escenario cuando se abusa de las formas jurídicas para reducir la carga fiscal.

Finalmente, argumenta que lo que diferencia a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la *“colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas”*¹¹³⁰.

A todo lo anterior debe sumarse que en el argot de la lucha contra el fraude fiscal, cada vez que se profiere una norma que busca contrarrestarlo se trata de manera conjunta e indistinta el flagelo como evasión y elusión, situación que es repetida en la jurisprudencia constitucional.

Ahora bien, dado que la misma Corte Constitucional se ha ocupado de trazar importantes derroteros en pro de la definición de algunos conceptos que guardan relación con el objeto de estas líneas, corresponde señalar que sus planteamientos necesariamente habrán de ser

¹¹³⁰ *Ibidem.*

un faro en la redacción de las líneas que siguen, sin perjuicio de particulares matices que deberán exponerse a efectos de determinar el alcance del delito de defraudación fiscal en el contexto colombiano.

Para ello, menester es indicar que uno de los requisitos para la estructuración del delito fiscal que en estas líneas se propondrá, requiere de un ingrediente normativo relacionado con la actividad defraudadora, mismo que si bien no se equipara en la mayoría de sus manifestaciones al engaño que se demanda en la tipificación del delito de estafa, sí exige determinados artificios susceptibles de soportar una defraudación¹¹³¹.

Nótese que el concepto de “evasión” se presenta con enorme amplitud, tanto que el fraude fiscal como delito se encontraría allí incorporado; en esa misma línea, obsérvese que dentro de los ejemplos que cita como manifestaciones de evasión, enlista, en la modalidad omisiva, la no declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos u ocultación de información relevante; en lo que tiene que ver con la modalidad comisiva, aduce la mutación indebida de la naturaleza de los ingresos, aducción de costos y deducciones irreales, clasificación incorrecta de partidas y subvaloración de activos.

A excepción del primer ejemplo de la modalidad omisiva, no presentación de la declaración de renta, se estima que todos los demás ejemplos son susceptibles de tipificar el delito fiscal, y se excluye la no presentación de declaraciones, pues evidentemente tal escenario, que podría estimarse como un desafío a la administración, en manera alguna podría configurar reproche penal, pues no existe maniobra, artilugio o engaño ni siquiera de menor nivel en tal conducta.

Con ello no se está indicando que todas las modalidades omisivas serían impunes frente al delito fiscal, pues el no aportar los recursos recaudados o no suministrar determinada información cuando se ha decidido sí acudir a la administración a presentar declaraciones, sí generarían reproche desde la óptica del derecho penal.

En lo que guarda relación con la “elusión fiscal”, se comparte el criterio que refiere a las diferentes técnicas de reducción de carga fiscal, y que como tal, pueden o no configurar censura penal, habrá que mirar en cada caso concreto si la elusión fue una simple interpretación admisible, o si por el contrario es una clara violación a las normas tributarias; debe advertirse que es en tal escenario en donde se suscita el debate sobre la delgada línea que existe entre la elusión punible y la economía de opción, identificada en el caso colombiano como el ahorro fiscal.

¹¹³¹ En detalle *infra* cap. III, §II, 2.8.

2. Aspectos fundamentales del delito fiscal, estructuración, configuración, alcance y bases para la adopción el delito fiscal en el caso colombiano.

2.1. Análisis criminológico, necesidad de tipificación.

Uno de los argumentos que más firmeza parece tener en contra de la tipificación del fraude fiscal es el de la falta de representación de los impuestos pagados, máxime en un escenario en el que la corrupción galopa campante a lo largo del territorio nacional; ello cobra pleno sentido cuando se advierte que no deja de parecer contradictorio que se intente perseguir a ciudadanos que no pagan impuestos, cuando los que se apropian desafortadamente de los dineros del erario navegan plácidos por los mares de la impunidad.

No obstante la contundencia de la anterior postura, lo que se evidencia es que si pretende judicializarse a los evasores fiscales, de manera paralela debe enfatizarse en acciones judiciales e investigaciones fructíferas contra quienes de manera indebida llenan sus bolsillos a cargo de los dineros públicos; de ahí que previamente a buscar la tipificación de delitos, debe velarse porque las autoridades cuenten con la logística y capacidad suficientes para identificar, perseguir y llevar a los infractores de la Ley a responder ante los estrados judiciales.

Y es justamente ese razonamiento el que conduce a exponer uno de los fundamentos criminológicos de la comisión de delitos en general y que necesariamente habrá de atenderse en el perfilamiento del delito fiscal; se alude al riesgo de ser sorprendido en la comisión de un delito y paralelamente el de obtener una pena¹¹³².

Sobre este tópico, con acierto indica KUHLEN que si la detección de la evasión es probable y la sanción es lo suficientemente severa, no vale la pena defraudar a la Hacienda Pública, en caso contrario, esto es, si es poco probable ser sorprendido y la eventual pena no es claramente rigurosa, los ciudadanos se incentivarán a correr el riesgo de la evasión¹¹³³.

Pero adicionalmente a tal aserto, debe auscultarse cuáles son las causas de la evasión y si su tipificación puede o no contrarrestarlas; al respecto la doctrina especializada ofrece algunos enfoques que vale la pena de forma muy breve traer a colación; en primer lugar, se tiene el económico, que parte de un postulado básico como es el argumentar que la infracción de leyes fiscales reportará beneficios de orden pecuniario.

De ahí que pueda afirmarse que, en términos económicos, la tipificación del fraude como delito aumentará los “costos” del posible infractor, perdiendo atractivo el evadir

¹¹³² Los fundamentos que pasan a exponerse refieren a una concepción genérica de la criminología como disciplina que pretende identificar y comprender los motivos de la criminalidad.

¹¹³³ KUHLEN ob. cit. pág. 114

impuestos. En este escenario, como ha quedado decantado, juega un papel preponderante la posibilidad de ser descubierto y, luego, la probabilidad de obtener una sanción; en el caso colombiano, y tal como lo advirtiera la comisión de expertos que revisó el sistema impositivo, se requiere un fortalecimiento de la autoridad tributaria para que efectivamente pueda no sólo identificar a los infractores, sino llevarlos a juicio cuando a ello hubiere lugar.

La debilidad de un Estado en la identificación y persecución de infractores de la ley tributaria, no sólo genera confianza en defraudar al fisco, sino que la falta de sanción para con los que así actúan, conlleva a influenciar negativamente a los ciudadanos que son fieles a sus deberes tributarios; es por ello que con cierta jocosidad afirma KUHLEN, con toda razón, que no hay que contestar por qué la gente evade, sino más bien “¿por qué rayos paga la gente tantos impuestos?”¹¹³⁴.

En un enfoque psicológico, se acude al análisis de los motivos internos de cada ciudadano que pueden llevar o no a infringir la ley, como son el sentido de justicia, disposición de cooperar, altruismo y, en términos generales, valores de la persona que puedan tener relación con el pago de impuestos; debiéndose medir aquí la denominada resistencia tributaria, que guarda relación con la moral fiscal, misma que, a su vez, dice relación con la imagen que se tenga del sistema tributario y de la perceptibilidad de las prestaciones estatales financiadas por los impuestos, que sería, básicamente, el argumento de la representatividad, uno de los más fuertes sustentos de quienes se oponen a la tipificación del delito fiscal¹¹³⁵⁻¹¹³⁶⁻¹¹³⁷.

En cuanto al enfoque sociológico, que se solapa en muchas de sus aristas con el psicológico, se encuentra que apunta a identificar las condiciones sociales que llevan a

¹¹³⁴ *Ibidem* pág. 115.

¹¹³⁵ En detalle sobre resistencia fiscal, FERNÁNDEZ CAINZOS, Juan Jesús; “*Sociología de la Hacienda Pública*”; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 2006, pp. 207 y ss., y en profundidad, analizando desde la psicología y la psicosociología el fenómeno de la resistencia fiscal, PONT MESTRES, Magin; “*El problema de la resistencia fiscal*”; Editorial Bosch; Barcelona 1972; aquí se atienden planteamientos como el instinto de conservación (pág. 97), el egoísmo (pág. 97) y el deseo de autoestimación (pág. 101); proponiendo que la posible superación al fenómeno se perfila desde la educación fiscal en la etapa escolar (pág. 258) hasta la educación fiscal de los contribuyentes y funcionarios (pág. 264).

¹¹³⁶ Sobre la percepción de los impuestos como actos arbitrarios del Estado, cfr., CARAMÉS VIÉITEZ, Luis “*La percepción del impuesto como un tributo arbitrario: una nota sobre las revueltas fiscales*”; en CARAMÉS VIÉITEZ, Luis, GÓNZÁLEZ-PÁRAMO, José Manuel y PEDRAJA CHAPARRO, Francisco (Directores); “*Siempre la Hacienda Pública*”; Editorial Civitas, Navarra, 2009, pp. 179 y ss.

¹¹³⁷ Acerca de la percepción ciudadana y la presión fiscal ante el aumento de impuestos, consúltese, GASCÓN, Jesús, “*Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal*”; Editorial Civitas Thomson Reuters; Navarra, 2013, pp. 32 y ss.

incumplir normas fiscales, como sería el beneficio que proyecta el acatamiento o no de las normas, así como la distribución justa o no del ingreso estatal¹¹³⁸.

Finalmente, llámese la atención en el perfil criminal de quien evade, pues se advierte que pueden identificarse interesantes particularidades; inicialmente se denota que tiende a ser un sujeto privilegiado en la sociedad, en la mayoría de casos con estudios y un patrimonio que por lo menos le ubica en clase media; pero adicionalmente debe matizarse en que la decisión de infringir las leyes tributarias no es consecuencia del ímpetu, unos tragos de más o algún trastorno de orden psicológico generado en la niñez, podría afirmarse que la persona racionalmente toma la decisión de evadir, siendo claramente una determinación ponderada, informada, meditada y valorada, lo que abre el paso a evidenciar más claramente su intención de defraudación y paralelamente su indiscutible reproche¹¹³⁹.

Analizadas esas distintas ópticas de orden criminológico, corresponde entonces considerar si la conducta de fraude fiscal debe o no ser penada; para ello puede acudir, por una parte, a un criterio normativo, en virtud del cual un comportamiento merecería pena si su alto contenido de injusto así lo demanda y, por otra, al criterio de efectividad, en virtud del cual la consecuencia jurídica, entiéndase la pena, sería necesaria si resulta idónea y adecuada para evitar esta clase de comportamientos¹¹⁴⁰.

Así pues, luego de recabar en distintas miradas de orden criminológico y de esbozar criterios que permiten concluir si una conducta debe o no ser tipificada, se halla que existen por lo menos tres argumentos que conllevarían a predicar la necesidad de tipificación del delito fiscal; en primer término, porque es innegable la relevancia que la Constitución Política de 1991 le imprimió al bien jurídico denominado Hacienda Pública, situación que debe confrontarse con un déficit de protección penal¹¹⁴¹.

En segundo lugar, y a pesar de que puede afirmarse que cada fraude fiscal, individualmente considerado, *per se* no perjudicaría el cumplimiento de las obligaciones estatales ni necesariamente conllevaría al incremento de impuestos de los contribuyentes cumplidos, se estima que tal afirmación es parcialmente cierta, pues si bien no se evidencia clara y

¹¹³⁸ En este enfoque sociológico merece reseñarse la teoría del “*something for nothing*”, según la cual la mayoría de contribuyentes manifiestan que pagan muchos impuestos, al mismo tiempo que expresan su deseo de tener más y mejores servicios públicos; SÁEZ LOZANO, José Luis; “*La opinión pública hacia la Hacienda Pública: Una revisión de la moderna teoría positiva*”; Instituto de Estudios Fiscales; 2006, pp. 17 y ss.

¹¹³⁹ No se deje de lado que por lo menos desde la bibliografía que data del primer lustro de la década de 1980, se señala sin ambages que se trata de un delito de cuello blanco, al respecto, cfr. MARTÍNEZ PÉREZ, (...); “*El delito fiscal (...)*”; ob. cit. pp. 31 y ss. Al punto se cita a SUTHERLAND quien definió el delito de cuello blanco como la “*violación de la ley penal por una persona de alto nivel socioeconómico en el desarrollo de su actividad profesional*” la cita del texto es la siguiente: “*Sutherland, Ed. H., Crime and business, en “The annals of the American Academy of Political and Social Science”, 1941, tomo 217, pág. 112*”.

¹¹⁴⁰ En detalle, KUHLEN pág. 129.

¹¹⁴¹ En detalle sobre bien jurídico, *infra* cap. III, §II, 2.3.

palpablemente la consecuencia negativa de la infracción, si se advierte que el cúmulo de las defraudaciones conlleva, indefectiblemente, a la disminución de los ingresos públicos, situación que de suyo impacta el cumplimiento de los cometidos estatales, obligando al Estado a acudir a la deuda, a la venta de activos, al recorte de gastos o personal o al aumento de impuestos; por consiguiente, el cumplimiento de los cometidos estatales, que se logra principalmente a través del recaudo de impuestos, resultaría tutelado con la tipificación.

Finalmente, porque se percibe odioso e infame, por decir lo menos, que las personas que viven en abundancia en un país tan desigual como Colombia, infrinjan las normas tributarias frente al Estado que les ha favorecido con más oportunidades, cualesquiera sean las razones del origen de sus fortunas; tal privilegio, reducido a un número ínfimo de ciudadanos que ocupan la cúspide de una odiosa pirámide social, merecen pleno reproche pues aprovechan no sólo la desidia y deficiencias estatales, sino que edifican toda una estrategia financiera, contable y jurídica con el propósito inequívoco de defraudar al fisco.

Al punto, insístase en que de conformidad con el índice Gini, criterio mundial para la medición de la desigualdad, cuyos rangos oscilan entre cero (0) y cien (100), en donde cero (0) sería igualdad plena y uno (1) desigualdad extrema, Colombia a nivel latinoamericano es, después de Honduras (53,7), el país más desigual con una calificación de 53,5¹¹⁴²⁻¹¹⁴³.

En consonancia con ello, es el mismo Gobierno Nacional el que ha reconocido públicamente tan desolador escenario, complementándolo con un dato puntual, según el cual en Colombia el uno por ciento (1%) de la población colombiana concentra el

¹¹⁴² En la página del Banco Mundial se encuentra la siguiente definición del índice de Gini: “El índice de Gini mide hasta qué punto la distribución del ingreso (o, en algunos casos, el gasto de consumo) entre individuos u hogares dentro de una economía se aleja de una distribución perfectamente equitativa. Una curva de Lorenz muestra los porcentajes acumulados de ingreso recibido total contra la cantidad acumulada de receptores, empezando a partir de la persona o el hogar más pobre. El índice de Gini mide la superficie entre la curva de Lorenz y una línea hipotética de equidad absoluta, expresada como porcentaje de la superficie máxima debajo de la línea. Así, un índice de Gini de 0 representa una equidad perfecta, mientras que un índice de 100 representa una inequidad perfecta” Dato tomado de: <http://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI>

¹¹⁴³ Las cifras fueron tomadas de listado exhibido en la misma página referida en la nota al pie que antecede.

cuarenta por ciento (40%) de la riqueza total del país, circunstancia que a todas luces refleja el grave problema de desigualdad social que azota a Colombia¹¹⁴⁴⁻¹¹⁴⁵⁻¹¹⁴⁶.

Y no conformes con tales datos estadísticos, de acuerdo a información suministrada por el *Tax Justice Network*, ciudadanos colombianos tendrían escondidos alrededor de cien billones de dólares; para comprender la dimensión del fraude, obsérvese que el presupuesto nacional se aproxima a los 70 billones y el PIB alrededor de los 266 billones; de tal suerte que el dinero escondido sería aproximadamente 1,4 veces el presupuesto nacional y alrededor del 40% del PIB, por lo que la pérdida para los ingresos tributarios sería de 6 billones, esto es cerca del ocho por ciento del presupuesto nacional; cotejado con que sus ingresos aproximadamente son del 15% del PIB, frente a los países OCDE cuyos ingresos oscilan entre el 25% y el 45% del PIB¹¹⁴⁷.

Ahora bien, en este aspecto ha de presumirse que quienes se ubican en la cima de esta pirámide social no son personas proclives al delito, de ahí que si infringen sus compromisos tributarios es justamente porque tal conducta no tiene relevancia ni connotación penal, por lo que su tipificación se presenta como absolutamente necesaria para ratificar esa presunción de ciudadanos impolutos que les acompaña.

2.2. Principios de derecho penal tributario

Sin entrar a profundizar en las interesantes clasificaciones que sobre los principios de derecho penal tributario se hallan en la doctrina, corresponde en este instante simplemente enlistar aquellos que deben gobernar la tipificación del delito fiscal, complementando sus

¹¹⁴⁴ <http://www.portafolio.co/economia/finanzas/concentra-40-riqueza-colombia-66406>

¹¹⁴⁵ Para profundizar en aspectos de la desigualdad en Colombia, consultar: RAMÍREZ J. Juan Carlos, PARDO, Renata, ACOSTA, Olga Lucía y URIBE, Luis Javier; *“Bienes y servicios públicos sociales en la zona rural de Colombia”*; Editorial Naciones Unidas – CEPAL; Santiago, 2016. *“La protección social de la población rural en Colombia”* Editorial Naciones Unidas – CEPAL; Santiago, 2016.

¹¹⁴⁶ Ello sin tener en cuenta los dramáticos índices de pobreza (que oscila cerca del 29%) y pobreza extrema (cerca del 10%) de acuerdo con las optimistas estadísticas ofrecidas por el mismo Gobierno Nacional.

<http://www.dane.gov.co/index.php/esp/estadisticas-sociales/pobreza/87-sociales/calidad-de-vida/6507-pobreza-monetaria-y-multidimensional-2015>

¹¹⁴⁷ Tomado del artículo titulado *“Panama, the secret garden of the Colombian oligarchy”* ubicado en:

<http://www.taxjustice.net/2016/04/25/panama-the-secret-garden-of-the-colombian-oligarchy/>

planteamientos, cuando a ello hubiere lugar, con la doctrina especializada y jurisprudencia que se hayan ocupado de la materia¹¹⁴⁸⁻¹¹⁴⁹⁻¹¹⁵⁰.

i) Principio de protección de la dignidad de la persona. Como uno de los pilares del Estado de Derecho, la dignidad humana se enfocaría en el ámbito del derecho penal tributario como parámetro para la elaboración de las normas, así como su irrestricto acatamiento por parte de los funcionarios encargados de investigar y juzgar estas conductas.

ii) Principio de protección del bien jurídico. En virtud del cual el legislador, al momento de crear determinado tipo penal, debe hacerlo teniendo en cuenta la realidad social, por lo que debe atender el disvalor que ella tiene en sí misma; así entonces, emerge relevante determinar cuál es el objeto de tutela por parte de la norma, que para el autor consultado es el del patrimonio público.

iii) Principio de la ofensividad. En consonancia con el principio acabado de mencionar, debe el legislador tipificar aquellas conductas que efectivamente vulneren o pongan en peligro bienes jurídicamente tutelados, ingrediente indispensable en la actividad legislativa, al poner límites al establecimiento de prohibiciones penales.

iv) Principio de necesidad de la pena. Dado que el derecho penal sólo debe intervenir para tutelar bienes fundamentales o contener ofensas intolerables, es tal menester lo que justifica la imposición de una pena con las consecuencias que ello acarrea; por ello este principio aboga porque los actos coercitivos a imponer por el legislador sean absolutamente necesarios para lograr su cometido.

¹¹⁴⁸ Acerca de principios del derecho tributario sancionador, cfr., entre otros, DELGADO SANCHO, Carlos David; *“Principios de Derecho Tributario Sancionador”*; Editorial El Derecho, Madrid, 2010, aquí se analizan en detalle los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad, culpabilidad, no concurrencia, personalidad, responsabilidad, irretroactividad, seguridad jurídica; en el mismo sentido, LO MONTE, Elio; *“Principios de derecho penal tributario”*; Editorial B de F; Buenos Aires, 2006, pp. 177 y ss.

¹¹⁴⁹ Sobre principios de derecho administrativo sancionador, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y (...); *“Curso de Derecho Administrativo II (...)”*; ob. cit. pp. 174 y ss.

¹¹⁵⁰ A modo de ejemplo CERVINI aborda el tema de los principios del derecho penal tributario distinguiendo dos grandes grupos, por una parte los que denomina de limitación material y, por otra, de limitación formal; en el primer bloque encasilla los que dan fundamento al Estado Democrático como serían la dignidad, bien jurídico, necesidad de la pena, intervención mínima y las categorías lógico-objetivas; en el segundo bloque agrupa los que refieren a la exigencia de legalidad y sus consecuencias, de manera más particular en la formación de los tipos penales, fundamentos de reprobación y punibilidad; CERVINI, Raúl; *“Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Constitucional de Derecho”* en: ALTAMIRANO, Alejandro C. y RUBINSKA, Ramiro M. (Coordinadores) *“Derecho Penal Tributario”*, Tomo I, Editorial Marcial Pons, Argentina, 2008.

v) Principio de reserva de Ley. Claramente el legislador, como órgano representativo en un Estado Democrático, es el llamado a crear las normas de carácter penal, dentro de las que se hallaría el delito de defraudación tributaria¹¹⁵¹.

vi) Principio de observancia de la taxatividad. Se entiende como un atributo del principio de legalidad que impone la formulación de reglas claras, comprensibles y cerradas a efectos de evitar excesos o abusos en la discrecionalidad de la Administración.

vii) Principio de intervención mínima y subsidiariedad. Constituye una norma de orden público que involucra al legislador para que, al momento de elaborar una norma de carácter penal, verifique la inexistencia de otras alternativas que logren el resultado pretendido¹¹⁵².

viii) Principio de proporcionalidad o prohibición de exceso. Se enfoca hacia el ámbito punitivo, a efectos de verificar que la pena a imponer guarde correspondencia con el daño social producido por el delito. En esta misma línea, KUHLEN señala que las injerencias en los derechos fundamentales, y en el caso puntual de la tipificación del delito fiscal que atentaría contra la garantía de la libertad, deben ser idóneas, necesarias y adecuadas para la consecución de un fin legítimo; tal fin sería la protección de los ingresos tributarios, y la idoneidad y necesidad guardan relación con la potestad legislativa para la tipificación de conductas y la protección en el ámbito penal de los bienes jurídicos; matiza en que una ley será necesaria cuando el legislador no disponga de ningún otro medio, de menor envergadura, para obtener el fin; así mismo, argumenta que será adecuada, esto es, proporcional en sentido estricto, cuando comparada con el propósito que la fundamenta, no lo grava de manera¹¹⁵³.

ix) Principio del respeto a las categorías lógico-objetivas. Los tipos penales tributarios deben tener presente la posibilidad de la consecución de sus efectos frente a sus destinatarios, es decir, que su contenido pueda ser internalizado por todos dentro de un ámbito de participación social; manifestaciones de este principio serían la prohibición de textos confusos, utilización de terminología compatible con los ciudadanos, el reconocimiento de la conducta humana exteriorizada como objeto de regulación de las normas penales.

¹¹⁵¹ En el mismo sentido CHOCLÁN MONTALVO citando la STC 133 de 1987 indicó que “*significa un rechazo a la analogía como fuente creadora de delitos y penas, e impide, como límite a la actividad judicial, que el juez se convierta en legislador*”, en CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio; “*La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*”; Editorial Bosch, Barcelona, 2011, pág. 29.

¹¹⁵² En detalle sobre este principio, consúltese: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; “*Aproximación al derecho penal contemporáneo*”; Editorial B de F; Buenos Aires, 2010, pp. 393 y ss.

¹¹⁵³ KUHLEN, (...) ob. cit. pp. 81 y 82.

x) Exclusión de responsabilidad del error de derecho. No debe dar lugar a responsabilidad penal la violación de normas tributarias en escenario de incertidumbre sobre su alcance o su ámbito de interpretación.

xi) Principio de responsabilidad por el hecho. Sólo se exige responsabilidad por conductas externas y concretas, por lo que es impune el mero pensamiento y no es dable exigir adhesión a normas de convivencia.

xii) Principio de imputación y el principio de reprochabilidad o culpabilidad. Sólo puede atribuirse un hecho delictivo a una persona que ha contado con la voluntad de actuar y, en el plano específico de los delitos tributarios se exigirá la modalidad dolosa.

2.3. Bien jurídico

2.3.1. Apreciaciones generales

Recuerdan BAJO y BACIGALUPO que el bien jurídico protegido en el delito fiscal es, de acuerdo con la doctrina española dominante, el patrimonio tal como acontece con la estafa, pero concretado en el “erario público”. Reseñan igualmente que este tema no es pacífico pues otro sector de la doctrina entiende que lo protegido es la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público; otro más aboga por argumentar que lo tutelado es “el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado” mismo que tiene respaldo en el texto constitucional; de la misma manera, atendiendo al texto superior, otro sector más se inclina por afirmar que la protección se identifica con un determinado interés público como es la “aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos”. Luego de exponer tales ópticas, indican que en su criterio el bien jurídico directamente protegido por la Ley es el patrimonio de las Haciendas Públicas¹¹⁵⁴⁻¹¹⁵⁵.

¹¹⁵⁴ BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina; *“Delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A.; Madrid, 2000, pp. 43 y ss.; en el mismo sentido sobre bien jurídico en el delito fiscal, entre otros, MELLADO BENAVENTE, Francisco M; *“El delito fiscal”*; capítulo I, Editorial Wolters Kluwer; Valencia, 2009, pp. 57 y ss., BAL FRANCÉS, Edmundo y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ-BARQUÍN, Pedro; *“Manual de delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Thomson Arazandi; Navarra, 2008, pp. 65 y ss.; CALDERÓN CEREZO, Ángel; *“Delitos contra el orden socioeconómico”*; Editorial La Ley Grupo Wolters Kluwer; Madrid, 2008, pp. 500 y ss.

¹¹⁵⁵ Sobre alcance doctrinal del bien jurídico, cfr., entre otros, ROXIN, Claus; *“Derecho Penal, Parte General”*, Tomo I; Editorial Thomson; 2006, pp. 52 y ss., en el mismo sentido, HIRSCH, Andrew; *“El concepto de bien jurídico y el principio del daño”*; en: HEFENDEHL, Roland (Editor); *“La teoría del bien jurídico”*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.; Madrid, 2007, pp. 37 y ss.; JESCHECK, Hans-Heinrich; *“Tratado de Derecho Penal”*; editorial Comares, Granada, 2014, pp. 274 y ss.; y MIR PUIG, Santiago; *“Derecho Penal parte general”*; Editorial Reppertor, Barcelona, 2016, pp. 171 y ss.

En lo relacionado con el delito de fraude a la seguridad social, argumentan que el bien jurídico tutelado es el “erario de la tesorería de la seguridad social”, aunque de forma indirecta también se lesionan la “función recaudatoria de la Seguridad Social” y el “deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente”¹¹⁵⁶; en lo que tiene que ver con el delito de fraude de subvenciones, destacan que el bien jurídico protegido es el “patrimonio de las Administraciones Pública” (sic)¹¹⁵⁷; y de cara a las infracciones contables consideran que el bien jurídico, al igual que en el delito fiscal, es el “erario público”¹¹⁵⁸.

En la misma línea GALLEGO SOLER ha afirmado que en torno a la concreción del bien jurídico en el delito fiscal, es dable distinguir dos grupos de tesis, por una parte, las patrimonialistas, en donde se hallarían quienes consideran que el objeto a tutelar es el patrimonio de la Hacienda Pública y, por otra, las funcionalistas, que abogan por sostener que el bien jurídico lo constituye la función tributaria o funciones del tributo¹¹⁵⁹.

KUHLEN, por su parte, menciona que el fraude fiscal protege, según jurisprudencia del Tribunal Supremo del Imperio (*Reichsgericht*) –RG- “*el derecho del Estado sobre el rendimiento total de cada tipo de impuesto*” y, de acuerdo con lo dicho por el Tribunal Supremo Federal (*Bundesgerichtshof*) –BGH- “*el interés público en la recaudación plena y a tiempo de cada impuesto*”, no existiendo mayor diferencia entre las dos formulaciones, por cuanto tienen relación con el interés público en la realización del derecho estatal al impuesto y, de manera más específica, al ingreso tributario; aquí concreta que, atendida la posición doctrinal mayoritaria, ha de concluirse que dado que los créditos tributarios del Estado forman parte de sus activos, el fraude fiscal será, al igual que la estafa, un delito contra el patrimonio¹¹⁶⁰⁻¹¹⁶¹.

Menciona este autor que algún sector de la doctrina considera que el bien jurídico protegido por el fraude fiscal no es el patrimonio público sino el derecho estatal a la colaboración del ciudadano, posición a la que se opone por cuanto el mismo delito demanda un resultado patrimonial con la reducción de impuestos; en el mismo sentido, reseña que otras posiciones abogan por argumentar que lo protegido es el patrimonio sujeto a pago de todos los contribuyentes (TERSTEGEN), el sistema de tributación en conjunto (DANNECKER), la soberanía fiscal del Estado (MATTERN), la función social de los ingresos tributarios (VON DER HEIDE) o la distribución de la carga justa e igualitaria según el

¹¹⁵⁶ *Ibidem*, pág. 136.

¹¹⁵⁷ *Ibidem*, pág. 146.

¹¹⁵⁸ *Ibidem*, pág. 165.

¹¹⁵⁹ GALLEGO SOLER, José Ignacio; “*Comentarios al Código Penal. Segunda época – artículo 310*”; en COBO DEL ROSAL, Manuel (Director); “*Comentarios al Código Penal*”; editorial Centro de Estudios Superiores de Especialidades Jurídicas CESEJ; Madrid, 2006, pp. 144 y ss.

¹¹⁶⁰ KUHLEN; ob. cit., pág. 66.

¹¹⁶¹ Las traducciones de *Reichsgericht* (RG) y *Bundesgerichtshof* (BGH), fueron tomadas de la sección “Abreviaturas” de la obra en cita.

principio de la carga de rendimiento (SALDITT); a todos estos planteamientos los califica de plausibles, aunque insiste en que en todo caso se menoscaba el patrimonio estatal¹¹⁶².

Con lo anterior quiere indicarse que no existe unanimidad ni en el derecho comparado ni en la doctrina especializada en cuanto a la determinación del bien jurídico que tutelan los delitos de defraudación fiscal, razón por la cual habrá de ponderarse en cada caso concreto cuáles son los argumentos que abogan por uno u otro bien jurídico a tutelar, teniendo en cuenta siempre la situación y condiciones particulares de cada país.

2.3.2. Bien jurídico en el caso colombiano

Para adelantar el ejercicio de identificación del bien jurídico en el caso colombiano, se estima que deben atenderse por lo menos cuatro escenarios; en primer lugar, que la preocupación por proteger un bien jurídico denominado Hacienda Pública se remonta por lo menos al Código Penal del año 1890, ordenamiento que así tituló el acápite que contenía tipos relacionados con el patrimonio público; no obstante, tal rótulo desapareció en la legislación de 1936, que pasó a denominarse “Administración Pública”, epígrafe que se mantiene hasta la actualidad.

En segundo lugar, que a diferencia de lo que acontece en el derecho comparado, en donde dentro de los tipos que propenden por proteger la Hacienda Pública se hallan, como mínimo, el fraude fiscal, el fraude a subvenciones, el contrabando y la defraudación a la seguridad social; en el caso colombiano tal armonía brilla por su ausencia; tal aserto se fundamenta en el hecho de que delitos como el contrabando protegen el orden económico, la defraudación a la seguridad social puede hallarse bien como agravante de la estafa bajo la égida del patrimonio económico, o como peculado por aplicación oficial diferente como atentatorio de la Administración Pública y, finalmente, el fraude a subvenciones, de reciente creación, junto con la omisión de agente retenedor se encuentran encasillados en el bien jurídico Administración Pública, sin que, reitérese, exista norma o disposición que tenga a la Hacienda Pública como objeto de protección penal.

En tercer término, méncionese que como consecuencia de la referida dispersión normativa, la jurisprudencia se ha encargado de justificar y engrosar el ámbito de protección y aplicación del bien jurídico Administración Pública, al punto que hoy por hoy es el principal epígrafe que con mayor énfasis protege el patrimonio público, claramente con amplia cobertura en la vertiente del gasto, presentando las ya advertidas deficiencias en el ámbito del recaudo, siendo éste una de las aristas claramente identificables de la Hacienda Pública.

¹¹⁶² *Ibidem* pág. 68.

En cuarto lugar, no puede desatenderse que el Constituyente de 1991 otorgó especial importancia a la Hacienda Pública, al punto que le destinó uno de sus trece títulos, y la jurisprudencia constitucional se ha encargado en las últimas décadas de matizar su alcance; circunstancias que fueron pretermitidas por el legislador penal del año 2000, que prácticamente repitió la estructura del antecesor código de 1980 que, valga acotar, no tenía un soporte constitucional tan prominente como el introducido en la Carta de 1991.

Con base en los anteriores derroteros, menester es anotar que para el caso de la tipificación del delito fiscal en Colombia se requiere una reforma al Código Penal, por medio de la cual se logre introducir como un bien jurídico por tutelar la Hacienda Pública, con claro respaldo constitucional, y por medio del cual se pretenda cubrir cabalmente la arista de los ingresos o del recaudo que es propia de la actividad hacendística.

Para ello, bien en capítulo separado, ora como sub-capítulo dentro del título de la Administración Pública, como se verá en las propuestas que se exponen abajo, habrán de incorporarse los delitos que guardan estrecha relación con tan importante actividad pública y que indiscutiblemente merece protección penal¹¹⁶³.

Así entonces, el bien jurídico a tutelar sería la Hacienda Pública, con especial énfasis en su vertiente de ingresos, pues la mayoría de conductas a reprochar tienen que ver, justamente, con el precario recaudo que se obtiene de impuestos y regalías; a esta perspectiva podría refutarse que en eventos como devoluciones indebidas de IVA no se ve afectado el ingreso, pues el fisco termina desembolsando unos recursos que nunca percibió.

Al punto afirmese que evidentemente el Estado no es que deje de recibir, sino que desembolsa indebidamente, no obstante, no puede desconocerse que el fundamento de la artimaña parte de un supuesto falso de ingreso superior de recursos, que es lo que motiva la devolución, por consiguiente, aun cuando no es clara la afectación del ingreso, ciertamente es un factor a tener en cuenta al momento de determinar el ámbito de protección del bien jurídico tutelado por la norma penal.

2.4. Modalidades de defraudación, necesidad de un tipo amplio.

Previamente a abordar en concreto las bases de estructuración y configuración del delito fiscal, se estima procedente de manera preliminar identificar cuáles son las posibles modalidades de defraudación que pueden atentar contra el bien jurídico Hacienda Pública, específicamente en su vertiente de ingresos, atendiendo dos contextos, por una parte, la

¹¹⁶³ *Infra* cap. III, §II, §§III.

cobertura de protección actual que le ofrece el Derecho Penal y, de otra, los diversos contenidos de desvalor que cada modalidad defraudadora puede contener¹¹⁶⁴.

El derecho penal colombiano, como se anotó *in extenso* en el capítulo anterior, tiene serias deficiencias en lo relacionado con la protección de los ingresos a la Hacienda Pública, no obstante lo anterior, no puede dejarse de lado que sí cubre algunos flancos como son el no pago de monopolios rentísticos y el no ingreso de IVA retenido o autoretenido¹¹⁶⁵.

Pues bien, atendida esa circunstancia, a continuación se presenta una enunciación de las posibles modalidades delictivas, cada una de las cuales habrá de ser cubierta por el correspondiente delito; para tal cometido, debe distinguirse previamente si se trata de impuestos liquidados por el propio Estado, supóngase predial o vehículos, o impuestos cuya tasación ha sido conferida al contribuyente; en el primer supuesto, habrá de distinguirse, a su vez, si hubo un simple impago, evento en el que no habría delito, o si, excepcionalmente, una menor liquidación obedeció a algún tipo de artilugio del obligado, en donde sí habrá recriminación penal; así mismo, en impuestos cuya liquidación corre por cuenta del contribuyente, que son la mayoría, habrá de analizarse, en cada caso concreto, si no hubo reporte al fisco lo que no constituiría delito por ausencia del ingrediente engaño; o si mediante alguna maniobra se pretendió ocultar activos, disminuir pasivos, o si, en defraudaciones más elaboradas, se echó mano de la falsedad documental, última circunstancia que también ha de preverse en la modalidad de agravante del tipo¹¹⁶⁶.

Mirados de manera puntual los principales impuestos, se tiene que el IVA debe analizarse desde por lo menos tres perspectivas; en primer lugar, el denominado “carrusel del IVA”, tratado actualmente en Colombia como una estafa agravada, que no es cosa distinta que la obtención de devoluciones de manera indebida, esto es, se le reclama al fisco el reembolso de pagos supuestamente hechos en exceso, generalmente en negocios en cadena, en donde uno de los eslabones, ordinariamente empresa fachada, no ingresa lo debido, pero el otro eslabón sí reclama una devolución¹¹⁶⁷.

¹¹⁶⁴ Sobre modalidades de comisión de delito en el derecho español, cfr., BAJO, Miguel y (...) “*Delitos contra la (...)*” ob. cit. pp. 65 y ss., en el mismo sentido, CALDERÓN CEREZO, Ángel y SAAVEDRA RUIZ, Juan (coordinador); “*Delitos contra el orden socioeconómico*” Editorial La Ley, Madrid, 2008; pp. 493 y ss.

¹¹⁶⁵ En detalle *supra* conclusiones cap. II.

¹¹⁶⁶ Sobre modalidades de defraudación fiscal, consúltese: CHICO DE LA CÁMARA, Pablo; “*El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*”; Editorial Thomson Reuters Aranzadi; Navarra, 2012, pp. 30 y ss.

¹¹⁶⁷ Sobre modalidades de fraude del IVA como operaciones triangulares, sociedades trucha, pantalla y empresa de salida. FERNÁNDEZ ROJO, José Antonio; “*Delitos contra la Hacienda Pública: Fraude Fiscal*”; Instituto Universitario de Investigación sobre Seguridad Interior, Madrid, 2011, pp. 61 y ss., en el mismo sentido sobre fraude recaudatorio y su materialización en las denominadas truchas y maquilas; SANTOLAYA BLAY, Manuel; “*El fraude fiscal en la recaudación tributaria*”; Editorial Wolters Kluwer España, S. A.; Valencia, 2010, pp. 31 y ss., y 131 y ss.

La segunda mirada de este impuesto es el efectivamente abarcado actualmente por el art. 402 del Código Penal, denominado omisión de agente retenedor, que refiere al no ingreso de recursos recaudados por parte de quienes ostentan la titularidad de la función de retener o autoretener el IVA; la tercera perspectiva, que se evidencia a partir de los vacíos del anterior precepto, alude al posible acuerdo entre responsables del IVA para reportar menos ingresos al fisco, en la mayoría de los casos, tal modalidad requiere la utilización de documentación falsa.

En lo que tiene que ver con renta, es aquí donde se halla el mayor foco de evasiones y elusiones tributarias y, paralelamente, el mayor vacío en el espectro proteccionista del Código Penal; así, principalmente mediante la clásica fórmula de ocultamiento de activos o aumento espurio de pasivos, se logra tal defraudación.

Ahora bien, sea esta la oportunidad para indicar que, de acuerdo con el análisis detallado que se hizo en la sección anterior sobre el impuesto de renta, sus distintas líneas jurisprudenciales pueden permitir evocar otras modalidades puntuales que objetivamente podrían considerarse defraudatorias; tales serían, a título de ejemplo, pagos ficticios a casa matriz, aplicación fraudulenta de contratos de estabilidad jurídica, subcapitalizaciones indebidas, concurrencia ilegítima de beneficios fiscales, deducciones y exenciones irregularmente liquidadas, entre otras.

Finalmente, otro gran foco de posible defraudación, y también absolutamente atípico con las normas actuales, refiere al no pago de las regalías por parte de los concesionarios a quienes se les ha conferido la majestuosa potestad de explotar los recursos no renovables del país; el impago fraudulento de tales ingresos necesariamente habrá de ser cobijado por el delito que se propone.

Aquí es absolutamente oportuno determinar entonces que el alcance del delito fiscal habrá de cubrir, en primera medida, defraudación en impuestos o en regalías, más no en todos los ingresos estatales, esto es, y para mejor entender su cobertura, el delito no cubriría la defraudación en tasas ni contribuciones, pues, por una parte, adviértase que éstas se causan, generalmente, por la contraprestación de un servicio, por lo que la entidad recaudadora cuenta con mecanismos suficientes y efectivos, como la suspensión del servicio prestado, para obtener su recaudo; adicionalmente, recuérdese que las estadísticas oficiales no reflejan preocupación relevante frente a estas tasas o contribuciones, salvo que se trate de manera puntual de los recursos de la seguridad social, como se analizará en la parte final del presente capítulo cuando se presenten las distintas propuestas de tipificación del delito fiscal¹¹⁶⁸.

Hechas estas precisiones, corresponde indicar que una de las principales características que acompaña al delito fiscal es la de ser un tipo penal en blanco, razón por la cual la

¹¹⁶⁸ *Infra* cap. III, §II, §§III.

complementación de su contenido se adelanta acudiendo a postulados del derecho tributario; paralelamente, y en el caso puntual colombiano, el ET es uno de los compendios normativos con mayor actividad legislativa, sometido a cambios constantes y con una importante traza jurisprudencial que permanentemente delimita su alcance.

Bajo tal óptica, debe señalarse inicialmente que el tipo penal a proponer debe contener una amplitud suficiente que tolere no sólo el dinamismo de las actividades legislativa y jurisprudencial en el plano tributario, sino que también incluya las diversas modalidades delictivas que sean potencialmente idóneas para defraudar a la Hacienda Pública, específicamente en su vertiente de ingresos, y que acaban de reseñarse en los párrafos que inmediatamente preceden.

2.5. Concepto de autor y formas de participación

Un primer interrogante que debe resolverse, refiere a si la tipificación del delito requiere de un sujeto activo calificado, en este caso que sea contribuyente, responsable o agente retenedor, o si, por el contrario, el sujeto activo debe ser indeterminado, evento en el que cualquier persona podría ser autor de la conducta; en este mismo escenario habrá de dilucidarse si es necesario la incorporación puntual del tipo de responsabilidad que pueda atribuírsele a quienes colaboren o presten ayuda en la comisión de la infracción penal¹¹⁶⁹⁻¹¹⁷⁰.

Para resolver tales cuestiones, recuérdese inicialmente que en todos los intentos legislativos tendientes a tipificar el delito fiscal en la historia colombiana, siempre se insistió en que el sujeto activo debería ser el contribuyente, responsable o retenedor; al respecto, vale la pena preguntarse si podría un ciudadano ser autor de una infracción fiscal sin ostentar alguna de dichas calidades; para ello atiéndase de una parte, a que hoy en día,

¹¹⁶⁹ Un texto en el que se profundiza sobre los argumentos a favor y en contra sobre considerar la defraudación fiscal como delito común o delito especial, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; *“Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”* en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director), y BACIGALUPO, Silvina y GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos (coordinadores); *“Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Universitaria Ramón Areces; Madrid, 2007, pp. 71 y ss.

¹¹⁷⁰ SILVA SÁNCHEZ profundiza en la materia con una cita que merece reseñarse: *“Por mi parte, he tratado de añadir a lo anterior la consideración de que probablemente no es obligado entender los delitos especiales en los términos alternativos reseñados. Precisamente a propósito del delito de defraudación tributaria, he creído advertir la existencia de delitos que, además de la infracción de un deber, exigen, de uno u otro modo, un elemento de dominio u organización trascendente a la pura vinculación institucional del sujeto”* Tal planteamiento corresponde a una cita que él mismo hace que lo lleva a concluir: *“En todo caso, lo anterior pone de relieve la decisiva contribución de los casos del Derecho penal económico a la evolución de la doctrina de los delitos especiales que ha de afrontar todavía numerosos retos en este ámbito específico”* SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; *“Teoría del Delito y Derecho Penal Económico – Empresarial”*; en: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María y MIRÓ LINARES, Fernando (Directores); *“La Teoría del Delito en la Práctica Penal Económica”*; Editorial La Ley; Madrid, 2013, pág. 59.

justamente una de las consecuencias de la evolución del fraude fiscal, consiste en hacer aparecer como responsable de la obligación tributaria a quien no debe ostentar realmente tal condición y, de otra parte, supónganse dos ejemplos, por un lado el tercero que al comprar un producto se pone de acuerdo con el vendedor para declarar menos IVA y, por otra, sociedades fachada que certifican gastos o prestaciones de servicios inexistentes, con el fin de que otra compañía del entramado defraudatorio reduzca ostensiblemente su pago de impuestos u obtenga descuentos o devoluciones indebidas.

Técnicamente, en dichos ejemplos, quien no figura como obligado o quienes certifican falsamente alguna información no participarían en el delito en condición de contribuyentes o responsables; de la misma manera, en los fraudes de devoluciones indebidas de IVA los medios engañosos que se utilizan para tal fin no necesariamente se circunscriben en el rol que se desempeña como obligado tributario; así entonces, se considera que la redacción del tipo penal de fraude fiscal debe descartar que se trate de un tipo especial, para en su defecto proponer que sea un delito común¹¹⁷¹.

En consonancia con lo anterior, y de cara a las formas de participación criminal en el caso colombiano, acótese que con absoluta independencia de las fundadas críticas que sobre tal particular puedan formularse, lo cierto es que la parte general del Código Penal colombiano regula con suficiencia las figuras de autor, coautor, cómplice, determinador e interviniente, por lo que repetir posibles intervenciones delictivas en un delito, tal como se hizo en intentos legislativos señalados en precedencia, parece no sólo innecesario, sino que generaría choques inútiles entre las partes general y especial del Código Penal.

Finalmente, en este acápite es necesario mencionar que en caso de que la obligación tributaria se halle en cabeza de un ente colectivo o persona jurídica, la responsabilidad recaerá sobre su representante legal y órganos de dirección; ello es así porque, por una parte, como se ha venido comentando, en Colombia aún no se ha ni siquiera abierto el debate a la tipificación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y, de otra, porque de acuerdo con la Ley 222 de 1995 (arts. 22 y ss.) y el Código de Comercio (arts. 200 y ss.) son administradores el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan tales

¹¹⁷¹ No obstante esta afirmación, ha de precisarse que al momento de presentar las distintas propuestas del delito fiscal en la parte final del presente escrito, se sugerirá una alternativa con sujeto activo calificado, siendo éste el responsable o contribuyente, pero debiéndose aclarar que tal propuesta obedece a la necesidad inminente de tipificar las conductas que guardan estrecha relación con la defraudación al impuesto de renta y regalías; *infra* cap. III, §II, §§III, 4.

funciones; de la misma manera es clara la norma en indicar que el incumplimiento de los deberes generará responsabilidad solidaria e ilimitada de los administradores¹¹⁷²⁻¹¹⁷³.

2.6. Comisión y omisión, consumación y tentativa.

Una de las principales consecuencias de distinguir las diversas modalidades con las que se puede defraudar a la Hacienda Pública, es la de afirmar que el tipo no puede genéricamente encuadrarse como de acción o de omisión, pues cada manera de cometer el delito fiscal podrá encajar en uno u otro escenario; así, dentro de la modalidad comisiva se hallarían, principalmente, los casos de solicitudes de devoluciones indebidas de IVA, el fraude a las subvenciones y la presentación de declaraciones con contenido no veraz; en estos ejemplos necesariamente se estará frente a impuestos cuya liquidación corre por cuenta del contribuyente, quien desfigura la verdad con el ánimo de aumentar pasivos u ocultar activos.

En cuanto a la modalidad omisiva pueden identificarse dos escenarios, por una parte, el de la no presentación de las declaraciones tributarias y, por otra, no trasladar al fisco sumas retenidas por concepto de IVA o fuente. El segundo escenario, tipificado actualmente en el sistema jurídico colombiano como omisión de agente retenedor, es claramente un ejemplo de delito de omisión propia, por lo que no presenta mayores problemas conceptuales.

En cuanto al primer escenario, la cuestión ventila una mayor dificultad, adviértase preliminarmente que la conducta a reprochar no consiste en “no declarar” o en “no pagar”, sino en “defraudar”; la anterior acotación resulta relevante porque en el derecho

¹¹⁷² Sobre este particular, *ibidem*, aquí se exponen algunos planteamientos sobre la responsabilidad de los órganos de las empresas, aludiendo a la denominada responsabilidad penal del “representante”; es de advertir que tal artículo se generó con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley que permitió en España la responsabilidad penal para personas jurídicas, razón por la cual los planteamientos allí expuestos resultan oportunos para el caso colombiano. (pp. 77 y ss.); en el mismo sentido, FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo; “*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales*”; en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director), y (...) “*Política Fiscal y Delitos contra (...)*” ob. cit.; pp. 111 y ss.; MERINO JARA, Isaac y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. “*El delito fiscal*”; Editoriales de Derecho Reunidas, S. A.; Madrid, 2004; pp. 94 y ss.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; “*Derecho penal económico y de la empresa parte general*”; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2007, pp. 491 y ss.; y SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; “*Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*”; Editorial B de F; Madrid, 2013, pp. 51 y ss.

¹¹⁷³ Sobre responsabilidad penal de los directivos de empresa, consultar GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos; “*Cuestiones fundamentales de Derecho Penal Económico*”; Editorial B de F; Madrid, 2014, pp. 81 y ss.; en el mismo sentido, TIEDEMANN, Klaus; “*Derecho Penal Económico*”; Editorial Grijley; Perú, 2009, pp. 231 y ss.; y SEQUEROS SAZATORNIL, Fernando y DOLZ LAGO, Manuel – Jesús; “*Delitos societarios y conductas afines*”; Editorial La Ley; Madrid, 2013, pp. 115 y ss.

comparado tales fenómenos ocurren en momentos diversos, no obstante, en el caso colombiano, la declaración se hace conjuntamente con el pago¹¹⁷⁴.

Así entonces, la cuestión problemática se genera cuando no se declara y por consiguiente tampoco se paga, pues, ha de determinarse, si este pasivo proceder puede o no configurar el grado de defraudación requerido para estructurar el delito; al punto, en el derecho comparado, más puntualmente en el caso español, se ha decantado tanto jurisprudencia como doctrina en considerar la simple omisión de declaración como constitutiva de delito, pues obrar de tal forma puede equipararse a haber afirmado que no se tienen deudas para declarar a Hacienda, lo que constituiría suficiente defraudación¹¹⁷⁵.

Tal posición, como quedará anotado en detalle líneas abajo (*infra* cap. III, §II, 2.8) no se comparte, pues se considera que debe estar presente un artificio de cierta intensidad, para que tenga relevancia penal; ahora bien, ciertamente ha de reconocerse que en el derecho comparado se defiende la satisfacción del engaño con la simple omisión de declarar y que en alguna oportunidad tal modalidad se incluyó en uno de los intentos fallidos de tipificación del delito fiscal en el caso colombiano; no obstante, se considera que exigirle a una persona que acuda a la administración, obligándola a declarar y más encima requiriéndola a decir la verdad so pena de sanción penal, es un inadmisibles proceder que atenta contra los pilares fundamentales del principio constitucional a la no autoincriminación¹¹⁷⁶.

¹¹⁷⁴ De tal suerte que en punto del fraude, en el derecho comparado el sólo hecho de no declarar acompañado del ingreso efectivo de lo debido a la administración tributaria, esto es, el pago, conllevaría a la inexistencia de delito; así mismo, a idéntico corolario se llegaría si se declara íntegramente pero no se hace el pago.

¹¹⁷⁵ La jurisprudencia del país ibérico no ha sido ajena a la materia señalando: “*puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho –“facta concludentia”- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar (...) y es patente –añadimos- que quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto “totalmente” no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar “menos de lo debido”, en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o eficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo” STS del 02 de marzo de 1988.*

¹¹⁷⁶ Sobre el enfrentamiento que puede presentarse entre el derecho a la no autoincriminación y el deber de declarar, consúltese: SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. Alberto; “*Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*”; Centro Internacional de Delitos Fiscales; Editorial Colex, Madrid, 2004, pp. 53 y ss.; este autor presenta un interesante debate sobre el derecho a la no autoincriminación, el cual, en una de las interpretaciones que sobre su alcance se exponen, considera que se cobijaría no sólo el guardar silencio sino también el mentir; al respecto, y de cara al tema tributario, se estima que el alcance de la protección debe ser hasta el hecho de guardar silencio, razón por la cual la mera omisión de la declaración no sería delito; cosa distinta es cuando voluntariamente se renuncia a tal prerrogativa para desplegar un engaño a la Administración; en este caso, se estima, el derecho a la no autoincriminación no cobijaría el indebido actuar. En el

Ahora bien, podría argumentarse en contra de lo aquí señalado, que lo mismo podría afirmarse del delito de omisión de agente retenedor, en tanto se juzga un actuar omisivo por parte del sujeto activo de la conducta; no obstante, pronto ha de refutarse, que no puede pregonarse que se trate del mismo escenario, pues de acuerdo con las directrices de la Corte Constitucional, la función pública de los retenedores o autoretenedores implica que esos dineros ya son considerados públicos, por lo que el no traslado de recursos estatales, por parte de quienes han sido investidos de la función pública de recaudar impuestos, no puede equipararse al ciudadano que incumple con su deber de declarar.

En lo que tiene que ver con las modalidades de consumación de la conducta, han de atenderse las diversas formas de comisión del delito que se han expuesto al inicio del presente apartado; algunas de ellas no presentan mayor problemática, como acontece con la omisión del agente recaudador de IVA o fuente, pues en estos eventos el delito se consume el día en que debió presentarse la declaración junto con el pago de los recaudos.

En otros eventos, como sería el fraude del impuesto a la renta o las devoluciones indebidas de IVA, deben tenerse en cuenta particularidades de cada modalidad delictiva a efectos de pretender concretar cuál es el momento de su consumación; en lo que tiene que ver con el impuesto de renta, y en términos generales con el pago de tributos que requieren de autoliquidación por parte del obligado tributario, se estima que el delito se consume al momento de la presentación de la liquidación del correspondiente impuesto, que es el instante en el que efectivamente se exterioriza el engaño y se dejan de ingresar recursos a las arcas estatales; esto con absoluta independencia de que la administración advierta tempranamente la defraudación y requiera su pago, pues, insístase, aun en ese escenario la conducta ya se habría consumado.

En esta modalidad se entiende que se trataría de un delito de mera actividad, conocido en el plano nacional como de mera conducta, en virtud de los cuales no hace falta que se obtenga el resultado para afirmar el quebrantamiento al bien jurídico; en lo que sí ha de insistirse con especial firmeza, es en la exigencia del elemento del engaño como ingrediente necesario para la tipificación del delito fiscal¹¹⁷⁷.

Cosa distinta ocurre en la modalidad relativa a las devoluciones indebidas o en el delito de fraude de subvenciones, que sí cuentan con las características propias de delitos de

mismo sentido, SARRÓ RIU, Jorge; *“El derecho a no autoincriminarse del contribuyente”*; Bosch Editor; Barcelona, 2009, pp. 29 y ss. y 41 y ss.

¹¹⁷⁷ Sobre este particular ha afirmado la doctrina, justamente al referirse al alcance de optar porque la cuantía sea una condición objetiva de punibilidad, concluyendo: *“implica negar la condición del delito fiscal como un delito de resultado, pasando a ser un delito de naturaleza análoga a los delitos de peligro o de infracción de deber; por más que sea un delito determinado por el resultado”*; *“Manual de Delitos contra la Hacienda Pública (...)”* ob. cit. pág. 291.

resultado por cuanto sí que demandan la disposición de recursos estatales a favor de los infractores; en estos eventos, cabría perfectamente la modalidad imperfecta de comisión del delito, más conocida como tentativa, pues la consumación de esta modalidad delictiva sólo se presentaría ante el desembolso efectivo de recursos por parte de la administración.

2.7. La cuantía o cuota defraudada en la redacción del delito, naturaleza jurídica y fijación.

Uno de los interrogantes que debe responderse al momento de proponer la tipificación del delito fiscal es el de determinar si en su redacción debe o no incorporarse una cuantía; en contra de tal ejercicio se hallan importantes argumentos como la dificultad en la identificación de criterios justos para su fijación, la ligereza que puede implicar que un solo peso sea el límite para distinguir entre una infracción administrativa y un delito, y, finalmente, que no existe razón alguna para que el Código Penal no imponga cuantías en sus delitos patrimoniales pero sí lo haga frente a los que tutelan la Hacienda Pública.

En contraposición, y por supuesto abogando por el establecimiento de una cuantía, tal vez el argumento más importante que se expone es que su no fijación redundaría necesariamente en una “hipercriminalización”, lo que aumentaría la de por sí ya muy congestionada justicia patria; adicionalmente se halla que el proceso penal se convertiría en el escenario propicio para el cobro de impuestos, situación que, evidentemente, debe ser rechazada de plano.

Pues bien, aun cuando se reconoce la validez y contundencia de los argumentos que rechazan el establecimiento de una cuantía, se estima que, en el caso colombiano, su fijación debe hacer parte de la redacción del delito de fraude fiscal; lo anterior fundamentalmente por dos razones; en primer lugar, porque la materialización del riesgo denominado “hipercriminalización”, sería una realidad, y las consecuencias serían que el escaso y limitado material físico y humano con el que cuenta la entidad titular de la acción penal en el país, se vería dispersa y mermada al indagar un sinnúmero de procesos que si bien golpean al fisco no son lo suficientemente representativos como para iniciar una causa criminal.

En segundo lugar, porque no puede dejarse de lado una realidad nacional, que refiere a que en Colombia el salario mínimo mensual es inferior a los 200 dólares americanos y más del 80% de la población deben sobrevivir con ese ingreso; pretender hacer entonces de la acción penal una herramienta indiscriminada para perseguir a un enorme sector de la masa social, de por sí bastante vulnerable, con el único propósito de lograr un eficaz recaudo tributario, produciría un escenario que claramente no satisface los fines de la tipificación del delito fiscal.

Así entonces, la fijación de la cuantía serviría para filtrar o depurar los eventuales destinatarios de la acción penal, quienes, dado su perfil, estatus y privilegiadas condiciones sociales, son los que están en capacidad de moldear estructuras financieras, jurídicas y contables tendientes a defraudar al erario, pudiendo desdibujar los rastros de la infracción y, en el evento de ser descubiertos, contar con una importante artillería defensiva que dificulta aún más la acción estatal.

Es por ello que, se concluye en este primer aparte, la exigencia de la cuantía resulta necesaria en el escenario colombiano, ya que prescindir de ella no permitiría que los limitados recursos estatales se destinaran de manera eficiente a perseguir a importantes infractores de la ley tributaria, lo que recavaría con más énfasis el ya muy hondo foso de impunidad.

En lo que tiene que ver con la naturaleza jurídica de la cuota defraudada, y luego de dejar sentado que se requerirá en la tipificación del delito de fraude fiscal la fijación de una cuantía, debe resolverse si la misma es un ingrediente del tipo o una condición objetiva de punibilidad; una y otra posición cuentan con sólidos respaldos argumentativos, en cuanto a la primera postura se afirma con elemental lógica que sólo es típica la defraudación que supera el monto fijado en el delito; en cuanto a la segunda, se sostiene que todo acto de defraudación tributaria es constitutiva de acción típica, antijurídica y culpable, pero que únicamente se castiga penalmente cuando alcanza el monto previsto en el tipo¹¹⁷⁸.

Ha de indicarse que se prefiere la segunda postura por dos razones fundamentalmente, de una parte, porque no de otra forma puede justificarse que los delitos patrimoniales comunes no exijan cuantía para su tipificación y un fraude al fisco, en teoría más grave porque afecta al conglomerado social, sí lo haga; entender lo contrario llevaría a que quien hurta o se apropia indebidamente de bienes de particulares en mínima cuantía pueda ser juzgado, mientras que quien obra igual frente al erario se halle incurso en conducta atípica.

De otra parte, por las consecuencias que generaría adoptar una u otra postura, pues la opción que se tome irradiará otros aspectos como la consumación del delito y la procedencia o no de la figura de la tentativa vistas en el aparte que precede; sólo asumiendo que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad permitiría sostener que la defraudación tributaria, por ejemplo en casos de impuestos como la renta, se materializan con la presentación de la falsaria declaración, sin necesidad de obtener el resultado.

Por otro lado, el tema de la cuantía, adicionalmente a la delimitación del tipo básico de fraude fiscal, debe también ser atendido como agravante, ya que, evidentemente, entre más

¹¹⁷⁸ A efectos de profundizar en los argumentos que sustentan una u otra tesis, consúltese: “*Manual de Delitos contra la Hacienda Pública (...)*” ob. cit. pp. 81 y ss.

alto sea el monto de la defraudación, más fuerte debe ser su reproche. Del análisis de la historia de la corrupción en Colombia y del alcance de los delitos que procuran la protección del patrimonio público (*supra* cap. II.), se evidencia que la criminalidad dedicada a asaltar el erario ha ido incrementando de manera vertiginosa su rampante, voraz y desaforado apetito criminal, al punto que, actualmente, el agravante por la cuantía por superar los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales en el delito de peculado, parece baja frente a la magnitud de los golpes que reciben las finanzas públicas, pareciendo que el mensaje de la norma es que si de robar al fisco se trata, lo mejor es que se haga en magnitud desmesurada, pues el tratamiento será igual de drástico a si se hace en bajas proporciones.

Obsérvese que las cuantías de los escándalos de corrupción que se han denunciado en las últimas dos décadas, parecen superar la suma de la totalidad de atentados al fisco en toda su historia antecedente, circunstancia que lleva a cavilar no sólo en mantener el agravante de los doscientos (200) salarios, sino en concebir la posibilidad de que si se supera, por ejemplo, una cifra muy alta, la pena vuelva a incrementarse y sea ostensiblemente más drástica.

Vistos estos planteamientos, corresponde analizar la fijación de la cuantía, al respecto obsérvese que el legislador de antaño, sin mayor argumentación, estableció en su primer intento durante la vigencia del Código de 1980 la suma de diez millones de pesos (\$10.000.000); posteriormente en el segundo intento se fijó la de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, guarismo que habría de mantenerse en los dos intentos que se adelantaron bajo la vigencia del año 2000.

El análisis de las distintas estadísticas sobre distribución de la riqueza en Colombia hecho líneas atrás, conlleva a concluir que centrar la atención de las autoridades en potenciales infractores que se encuentren en la posibilidad de defraudar una suma superior a cincuenta (50) salarios mínimos no se evidencia como desproporcionado; ahora bien, lo que sí resulta absolutamente necesario es imponer agravantes ante el aumento de la cuota defraudada, la cual podría, como en el peculado, partir de doscientos (200) salarios mínimos¹¹⁷⁹.

En este último aspecto insístase en que la criminalidad ha crecido de manera tan descomunal que la cuantía de doscientos (200) salarios parece ínfima frente a los montos actualmente defraudados, de ahí que podría concebirse la posibilidad de agravar nuevamente la conducta o introducir una causal de mayor punibilidad cuando la cifra defraudada supere, por ejemplo, los mil (1000) salarios mínimos¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁹ Estadísticas y análisis de la distribución de la riqueza en Colombia *supra* cap. III, §II, 2.1., ¶14.

¹¹⁸⁰ Se alude aquí a un escenario similar al recordado por KUHLEN cuando señala que en el régimen alemán el fraude fiscal “*en gran cuantía*” se entendía en una cantidad que superara los quinientos mil euros (EUR500.000), no obstante, a partir de la sentencia del BGHSt 53, 71, haciendo remisión

2.8. Necesidad de elemento defraudatorio. Diferencia del engaño con el delito de estafa.

Uno de los focos de estudio de la doctrina especializada refiere a si el tipo penal de fraude fiscal debe o no tener el componente de defraudación, ardid o engaño y, en caso positivo, determinar su alcance; pues bien, dadas las consideraciones planteadas a lo largo del presente escrito, se estima que necesariamente debe exigirse la presencia de un engaño, aunque, insístase, no de la envergadura demandada para el delito patrimonial de estafa.

La posición doctrinal dominante tiende a concluir que el delito fiscal es *semejante* al delito de estafa, más no pueden equipararse en su estructuración; lo anterior por cuanto el engaño que se exige en el primero de los delitos en comento no ostenta la envergadura del que se demanda para el segundo; nótese que aun cuando algunas de las modalidades de fraude al fisco sí se aproximan al delito contra el patrimonio económico, como acontece con devoluciones indebidas de IVA mediante artificios o el fraude a subvenciones, lo cierto es que hay otras modalidades en las que el engaño no comporta la misma entidad que la de la estafa, como acaece cuando no se le traslada el IVA retenido o cuando se declaran menos ingresos, claramente el nivel de engaño exigido no se equipara al requerido en el delito estrictamente patrimonial¹¹⁸¹.

Adicionalmente, como lo anota KUHLEN, el engaño en la estafa, según la doctrina mayoritaria, debe conducir a generar un error en la víctima que redunde en disposición patrimonial, episodio que es ajeno en algunas posibilidades de defraudación fiscal como acaece, a guisa de ejemplo, con quien trabaja “en negro” y no reporta debidamente las cuantías correspondientes a la administración tributaria; en consonancia con ello, salvo en casos como el del carrusel del IVA, no se vislumbra disposición patrimonial alguna por parte del Estado, pues no desembolsa recursos sino que deja de percibirlos¹¹⁸².

Emerge viable en este escenario indagar qué acontece cuando la administración tributaria conoce integralmente las particulares circunstancias de quien pretende defraudarla; en tales escenarios, se plantea si el contribuyente se encuentra obligado a sacar de un oscurantismo a la administración¹¹⁸³.

a la legislación relacionada con la estafa, la fijó entre los cincuenta mil (50.000) y los cien mil euros (EUR100.000). Ob. cit. pág. 65, nota al pie.

¹¹⁸¹ Al respecto consúltese: TIEDEMANN, Klaus; “*Manual de derecho penal económico*”; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia; 2010, pp. 277 y ss.

¹¹⁸² KUHLEN pp. 55 y 56.

¹¹⁸³ En esa línea BORINSKY, quien citando a SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, recuerda que tal postura se edifica no tanto en el engaño propiamente dicho, sino en la infracción al deber de sacar a la Administración de la situación de desconocimiento en que se halla; de la misma manera se argumenta que no se trata de desplazamiento o disposición de recursos, sino ante un no ejercicio del derecho de crédito de la Hacienda Pública frente a los obligados. BORINSKY; ob. cit. pág. 117.

Ante tal postura, parece haber consenso doctrinal en que en el referido escenario no es posible pregonar engaño alguno para con la administración, por lo que no podrá predicarse la tipificación del delito; al punto, dado que en estas líneas se defiende la necesidad inminente de incluir dentro del tipo el ingrediente defraudatorio, no se hallaría responsabilidad penal cuando la Administración cuenta con la totalidad de la información tributaria del contribuyente¹¹⁸⁴⁻¹¹⁸⁵.

En este especial tema insístase que se defiende, por una parte, la necesidad del ingrediente defraudatorio y, por otra, que el mismo no necesariamente se equipara con el exigido en el delito de estafa; con ello quiere matizarse en que dependiendo de la modalidad delictiva, el elemento de fraude o artificio será más o menos intenso, aunque en todo caso necesario; nótese, a modo de ejemplo, cómo en el denominado carrusel del IVA se requiere de toda una estratagema tendiente a engañar a la Hacienda y llevarla a disponer de los recursos a favor de los infractores de la ley; en lo que tiene que ver con el impuesto de renta, de una u otra forma se requiere que la falsa disminución de activos o el irreal incremento de pasivos, cuente con artimañas que los fundamenten; finalmente, en casos como la apropiación del impuesto de IVA retenido, la omisión sin causa que la justifique constituiría el ánimo de apropiación indebida frente a la administración tributaria¹¹⁸⁶.

Por lo mismo, ha de hacerse hincapié en que la mera no presentación de declaraciones tributarias, sería un proceder que no encumbra la posibilidad de tipificar el delito, pues se requiere justamente de un ingrediente adicional, justamente el despliegue artificioso, de mayor o menor intensidad, que esté destinado a defraudar los ingresos estatales; aun cuando en la vida cotidiana suele escucharse que guardar silencio puede configurar el más cruel de los engaños, se estima que en materia penal el engaño debe ser algo más que el

¹¹⁸⁴ La DIAN en Colombia cuenta con el sistema MUISCA, que significa Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado, en virtud del cual gestiona información y datos de los contribuyentes. Para profundizar, consultar la página en el siguiente link: http://www.dian.gov.co/dian/12SobreD.nsf/pages/Nuestro_modelo_de_gestion?OpenDocument.

¹¹⁸⁵ Sobre las formas de obtención de información tributaria en el derecho español, consúltese: ORTÍZ LIÑAN, José; *“Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales”*; Editorial Comares; Granada, 2003, pp. 9 y ss.

¹¹⁸⁶ Sobre este preciso particular, CHOCLÁN afirma con indiscutible acierto: *“Sin embargo, aquella tendencia expansiva puesta de manifiesto en la aplicación práctica del tipo penal del delito fiscal ha sufrido una importante restricción a partir de la STC/2005, que, situando el problema en sus justos términos, ha dejado sentado algo obvio, que el delito fiscal debe presentar mayor contenido de injusto que la más grave de las infracciones administrativo – tributarias, y que, en consecuencia, el delito no consiste en la mera elusión del pago de un tributo, sino en la elusión por medio de una defraudación, lo que inexorablemente requiere la ocultación fáctica o disimulación del hecho imponible por medio de la simulación de la realidad tributaria (...) el injusto del delito se fundamenta, más que en el resultado del hecho individual, insuficiente para la producción de un perjuicio efectivo en la Hacienda Pública, en el desvalor de la acción, en el reproche al sujeto tributario del empleo de medios fraudulentos que impiden la aplicación de los tributos por la Administración tributaria mediante el ejercicio de las normales facultades de comprobación, imponiéndole la carga de realizar una investigación de la realidad tributaria por medio del correspondiente procedimiento de inspección”* CHOCLÁN, ob. cit. pág. 20

simple silencio, no puede considerarse que una persona que decida no declarar ante la administración, por ese mero proceder se encuentre incurso en un delito.

Asumir lo contrario, se considera, sería ir en contravía de la garantía constitucional de la no autoincriminación; y ello sería así, muy a pesar de que exista un paralelo deber constitucional de colaboración con el sostenimiento de las cargas públicas que obligaría, en principio, a acudir a la administración a declarar y a pagar impuestos; no obstante, se cree que el incumplimiento de tal deber de colaboración debe ser reprobado desde las lides del derecho administrativo, bajo cuya égida podrán imponerse las sanciones a que hubiere lugar; no obstante, insístase, para que el engaño tenga trascendencia en materia penal requiere de elementos adicionales a la simple omisión de declarar y pagar¹¹⁸⁷.

Finalmente, precítese sobre el engaño, que siempre habrá que deducirse su existencia analizando el caso concreto, pues, tal como se ha afirmado, si bien no se equipara con el exigido en el delito de estafa, sí debe tener cierta entidad para generar un error; con ello quiere insistirse en que si la administración tiene conocimiento de la totalidad de los datos necesarios para liquidar la deuda tributaria, o cuenta con medios suficientes y expeditos para adquirir tal información, distintos por supuesto a la declaración del obligado tributario, no podrá argumentar un engaño por el errado suministro de información por parte del contribuyente, salvo que, evidentemente, y analizado el caso puntual, la magnitud del engaño incluya por ejemplo falsedades que pretendan desvirtuar esa información, evento en el que sí procedería sostener su existencia.

2.9. Tipo Subjetivo

Al analizarse el principio de reprochabilidad o culpabilidad, de manera puntual se precisó que sólo puede atribuirse un hecho delictivo a una persona que ha contado con la voluntad de actuar; adicionalmente, ha quedado claro que uno de los ingredientes necesarios para la configuración del delito fiscal que se propone en las presentes líneas es el del elemento defraudatorio.

Si ello es así, y de alguna forma se exige la presencia de algún tipo de engaño, emerge necesario concluir que su comisión ha de ser dolosa, por lo que de manera paralela debe descartarse la procedencia de un tipo imprudente; al punto reitérese que de acuerdo con lo sostenido en estas líneas, el hecho de dejar de presentar, intencionalmente, las declaraciones tributarias, no genera responsabilidad penal; consecuente con ello, mal

¹¹⁸⁷ A tal respecto, LOMBARDEO EXPÓSITO luego de elaborar una reseña de la jurisprudencia española sobre las distintas posiciones sobre este particular, concluye: “*La ley penal no establece que la omisión de las declaraciones de impuestos, sin otro añadido, sean constitutivas de delito. Si no lo hace, no es correcto hacer una interpretación extensiva o ampliada del tipo*”. LOMBARDEO EXPÓSITO, Luis Manuel; “*Delitos contra la Hacienda Pública*”; Editorial Bosch; Barcelona, 2011, pp. 25 y 26.

podría defenderse el castigo frente al comportamiento imprudente relacionado con los posibles atentados a la Hacienda Pública.

Aquí debe indicarse que alguna controversia puede generarse en cuanto a los elementos que debe abarcar el dolo y la prueba de tal circunstancia dentro del proceso penal; al punto, mátese en que bastará con que el sujeto sea consciente de la existencia de una obligación tributaria y que la desconozca intencionalmente; ante este panorama dos planteamientos deben exponerse, de un lado, el hecho de que la cuantía sea catalogada como una condición objetiva de punibilidad y no como un ingrediente de la tipicidad, conduce a que el dolo no deba incluir un monto puntual, sino simplemente el ánimo de defraudar¹¹⁸⁸.

En segundo lugar, y también teniendo en cuenta la cuantía, adviértase que quienes tienen la posibilidad de defraudar al fisco en un monto considerable, cuentan generalmente o bien con asesores fiscales o con la capacidad de acudir a ellos, razón por la cual es muy difícil pregonar que una persona no conocía o no podía conocer de los hechos de la defraudación; así pues, finiquítese este aparte reiterándose que la conducta del delito fiscal que se propone en estas líneas será necesaria y exclusivamente doloso.

2.10. Relación entre el delito fiscal y el lavado de activos

2.10.1. Apreciaciones generales, derecho internacional, derecho comparado, cuota tributaria como objeto de blanqueo, delito precedente y autoblanqueo.

El Prof. ISIDORO BLANCO CORDERO, indiscutible referente en materia de blanqueo de capitales, ha abordado, con la integridad y disciplina que le caracterizan, la relación de tal delito con el fraude fiscal, exponiendo importantes consideraciones, de las cuales merece la pena exponer las que a continuación se enlistan¹¹⁸⁹.

a) En un primer aparte, recordó que existe la propuesta del GAFI consistente en incluir el delito fiscal como infracción previa al delito de blanqueo de capitales; ante tal planteamiento, comenzó por exponer los argumentos que se oponen a tal iniciativa, los cuales se resumen, principalmente en dos, por una parte, en la necesidad de distinguir entre planificación fiscal, también llamada economía de opción, y el fraude fiscal; de otra parte, y de la mano con lo acabado de indicar, se echa de menos una definición del delito fiscal en el plano internacional, situación que conlleva a hacer nugatorios los mecanismos de cooperación internacional.

A favor de la propuesta, argumenta que la evasión conlleva a daños sociales importantes, que la fuga de dineros a paraísos fiscales es una problemática que aumenta día a día y,

¹¹⁸⁸ Sobre elementos que debe abarcar el dolo y su prueba en el proceso penal, BERTRÁN GIRÓN, Fernando; *“El delito fiscal”*; capítulo VI, Editorial Wolters Kluwer; Valencia, 2009, pp. 169 y ss.

¹¹⁸⁹ BLANCO CORDERO, Isidoro; *“El delito de Blanqueo de Capitales”*; Tercera Edición; Editorial Thomson Reuters Aranzadi; Navarra, 2012, pp. 369 y ss.

finalmente, haciendo énfasis en que el blanqueo de capitales no aboga por la protección de la Hacienda Pública, pues, ciertamente, para su procedencia resulta, *prima facie*, irrelevante la actividad ilícita subyacente, sí es necesario que en el plano internacional se propongan mínimos en la estructuración de estos delitos, con lo cual su persecución será más efectiva¹¹⁹⁰.

b) Interesante referencia hace al derecho comparado, empezando con el caso francés, en donde el delito de blanqueo lo comete quien facilite justificación falsa del origen de bienes o de los ingresos del autor de un crimen o de un delito que le haya generado algún tipo de beneficio, aunque expresamente la norma no acota la posibilidad de incluir el delito fiscal como base de blanqueo, lo cierto es que vía jurisprudencial se ha admitido¹¹⁹¹; el Tribunal Supremo Francés expuso dos argumentos que ostentan plena importancia en el presente acápite, de un lado, admitió la posibilidad del *autoblanqueo*, descartando la posibilidad de la vulneración al principio *ne bis in ídem*, de otro, y ya entrando en el caso concreto del delito fiscal como delito previo, luego de auscultar algunos considerandos sobre un aspecto de índole procesal como es el requisito de la denuncia en el tipo fiscal, terminó por concluir que una investigación por blanqueo de dineros procedentes de infracción penal, además de no requerir denuncia alguna, puede adelantarse acreditando simplemente la posible comisión del delito tributario¹¹⁹².

A continuación se ocupa del caso belga, matizando en que a partir de la sentencia del 22 de octubre de 2003 del Tribunal Supremo, se estimó que la evasión generaba ventaja patrimonial de carácter delictivo, susceptible de constituir objeto material de blanqueo; tal interpretación colisionaba con la Ley del 11 de enero de 1993 que expresamente permitía el blanqueo por fraude fiscal cuando fuere grave y organizado, o utilizare mecanismos complejos o con dimensión internacional; aparente contradicción que vino a subsanarse mediante Ley del 10 de mayo de 2007, en la que se admite el delito fiscal como previo al de blanqueo, pero previendo una inmunidad en dos de las modalidades de blanqueo, permitiéndose la persecución por éste delito cuando consista en fraude fiscal grave y organizado¹¹⁹³.

¹¹⁹⁰ En contra de esta postura, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel; “¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?” en DEMETRIO CRESPO, Eduardo (director) y MAROTO CATALYUD, Manuel (coordinador); “Crisis financiera y Derecho Penal Económico”; Edisofer S. L., Madrid, 2014; pp. 609 y ss.

¹¹⁹¹ La sentencia a la que se alude es la número 07-82977 del 20 de febrero de 2008.

¹¹⁹² Para llegar a esta conclusión, el Tribunal Supremo avaló que la investigación por el delito de blanqueo de capitales de dineros procedentes de delito fiscal se hubiese adelantado sin que mediare denuncia alguna para su inicio.

¹¹⁹³ Adicionalmente se indica que el beneficiario de la inmunidad frente a las dos restantes modalidades de blanqueo debe satisfacer dos condiciones; por una parte, haber cumplido con la obligación de reportar operaciones relacionadas con blanqueo y, por otra, que el autor del blanqueo no sea autor, coautor o cómplice del delito fiscal del que proceden los bienes (pág. 401 ob. cit.).

En el caso alemán, afirma que se castiga el blanqueo de bienes procedentes de delito fiscal, pero tiene algunos matices como la exclusión del autor del delito previo, es decir descarta el autoblanqueo; y en cuanto al alcance de la conducta, se dirige contra casos de defraudación fiscal cometidos de manera organizada o profesional, frente a los gastos ahorrados por la defraudación fiscal y las compensaciones y devoluciones de impuestos obtenidas indebidamente¹¹⁹⁴.

Finalmente se evoca el caso italiano, recordando las distintas posiciones doctrinales que se hallan sobre este punto, diferencia que finalmente el Tribunal de Casación resolvió a favor de la procedencia del blanqueo frente a bienes obtenidos mediante delito fiscal, en atención a que delito previo de blanqueo puede ser cualquier conducta, por lo que el fraude fiscal no puede ser una excepción¹¹⁹⁵.

c) en un tercer aparte se hace referencia a la cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo de capitales en España, aduciendo que para la configuración de tal punible los bienes deben proceder de alguna actividad delictiva, cualquiera que ella sea, dentro de la que claramente encaja el delito fiscal; al respecto señala que en casos como devoluciones indebidas del IVA o fraude de subvenciones, cuando las cuantías superen los ciento veinte mil euros (EUR120.000), es posible que proceda una investigación por blanqueo de capitales.

Se genera especial debate cuando se aborda el tema de la cuota tributaria defraudada en el incumplimiento de obligaciones fiscales, por cuanto se puede indicar, por una parte, que el defraudador no obtiene nada del delito, ya que no se origina ningún incremento en su haber, es decir, el dinero en negro no se obtiene del fraude pues ya se encontraba en su patrimonio, por lo que estarían por fuera de esta posibilidad de blanqueo aquellas conductas que no generan incremento patrimonial; por otra parte, también se indica que tipificar blanqueo frente a la cuota defraudada resulta atentatorio del principio *ne bis in idem*, por cuanto lo normal es que quien defrauda a la hacienda pública, transmita, convierta, oculte o encubra lo defraudado; finalmente, se señala que el delito de blanqueo no puede convertirse en una herramienta de recaudo fiscal, que es en lo que lamentablemente terminará convertido¹¹⁹⁶.

La posición del Prof. BLANCO CORDERO es que el delito fiscal, como actividad delictiva que es, constituye delito previo del blanqueo de dinero, advirtiendo que se requiere inicialmente la satisfacción de la cuota demandada por el tipo (EUR120.000), pues de lo contrario no habrá delito y por ende no procedería el blanqueo por la mera infracción

¹¹⁹⁴ Se aduce que especial polémica genera el que se tenga como objeto de la conducta los gastos ahorrados, ya que en la práctica es muy difícil deslindarlos del patrimonio legítimo del infractor.

¹¹⁹⁵ La sentencia del Tribunal de Casación italiano a la que se alude es la número 45643 del 26 de noviembre de 2009.

¹¹⁹⁶ Sobre alcances de este debate consúltese: MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga; “*Blanqueo de capitales y evasión fiscal*”; Editorial Lex Nova Thomson Reuters; Valladolid; 2012, pp. 172 y ss.

administrativa; en cuanto a que la cuota defraudada sea objeto de blanqueo, empieza por indicar una aclaración del término “bien”, para seguidamente acotar que como tal podría entenderse la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, como quiera que se materializa en una cifra de dinero que bien puede ser objeto de blanqueo; seguidamente expone algunas consideraciones sobre el nexo de causalidad concluyendo que una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute en su existencia, en el caso puntual, afirma que el delito fiscal supone incremento patrimonial del infractor, pues tales montos no estarían allí si no se hubiese defraudado, por lo que tal bien, derivado de delito, ha de ser objeto material del blanqueo¹¹⁹⁷.

d) A continuación expone algunas consideraciones para concluir que no se requiere de sentencia condenatoria por el delito fiscal para configurar el de blanqueo, pues la exigencia en su estructuración refiere a actividad delictiva; para terminar con algunas consideraciones puntuales sobre la prescripción del delito fiscal, la regularización de la situación tributaria que eliminaría el delito fiscal pero no impediría la persecución por el blanqueo y, finalmente, algunos comentarios sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas frente a los dos delitos, fraude y blanqueo.

e) Un último bloque que comporta muy importante atención, es el relacionado con el denominado “autoblanqueo”, al respecto, empieza por recordar BLANCO CORDERO que analizada la normativa internacional, y más específicamente el Convenio de Estrasburgo del Consejo de Europa, sustituido por el Convenio de Varsovia, así como la Convención de Naciones Unidas para combatir la Delincuencia Organizada Transnacional, se reconoce a los Estados Parte la posibilidad de que excluyan el blanqueo para las personas que han cometido el delito previo; obsérvese que del contexto de tales instrumentos internacionales, debe manifestarse de forma expresa la excepción, por lo que, *contrario sensu*, podría concluirse que en caso de no decirse nada sobre el particular, habría que estimar la procedencia del blanqueo para los autores del delito precedente¹¹⁹⁸.

En cuanto al derecho comparado, recordó que en el caso alemán se excluyen de la posibilidad de incurrir en el delito de blanqueo aquellos que fueren responsables del delito previo, pues los bienes de origen delictivo han de “proceder del delito de otro”, en similar escenario se hallan los casos italiano y sueco; por otra parte, en países como Bélgica y

¹¹⁹⁷ Al respecto puede consultarse el caso conocido como “Ballena Blanca”, en donde se concluyó: *“En definitiva, la cuota defraudada constituye un bien en el sentido del art. 301 CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador (...) Y además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301CP pueden recaer sobre la cuota tributaria”* STS 974/2012.

¹¹⁹⁸ BLANCO CORDERO, (...) ob. cit. pp. 525 y ss.

España, aquí tras la reforma del año 2010, de forma expresa se permite la sanción por blanqueo a los autores o partícipes del delito previo¹¹⁹⁹.

Corresponde indicar que la exclusión de la procedencia del blanqueo de capitales para los autores y partícipes del delito previo cuenta con dos fundamentos principalmente; el primero, se estructura acudiendo al criterio del hecho posterior copenado, aduciéndose que existe un concurso de leyes entre el hecho previo y el blanqueo, debiéndose optar por el principio de consunción a favor del primero; aquí se recuerda, por una parte, que la jurisprudencia española, previamente a la reforma del año 2010, optó en varias oportunidades por tal línea argumentativa. Por otra parte, se exponen las fundadas críticas que se han elevado a este planteamiento, las cuales se resumen básicamente en que para que se pueda pregonar un hecho posterior copenado, se requiere que no se lesione un nuevo bien jurídico, circunstancia que no se presenta en el caso objeto de análisis, por lo que el desvalor del hecho previo no abarcaría el desvalor del posterior blanqueo.

El segundo argumento que soporta la no criminalización a los autores y partícipes del delito previo refiere al principio de no exigibilidad de otra conducta, el cual, a su vez, se cimienta en el conocido *privilegio del autoencubrimiento*; para ello se argumenta, con innegable acierto, que no se puede exigir a una persona que ha cometido un delito que confiese su conducta ante las autoridades so pena de sanción, por el contrario, la garantía con la que cuenta este sujeto, es con la de intentar evitar las consecuencias del proceder de la justicia.

Evidentemente este ejercicio argumentativo suscita interesantísimos debates como el preguntarse qué ocurre cuando no puede sancionarse, por cualquier razón, el delito previo; si es posible predicar la receptación de la receptación; blanqueo con coautores y partícipes del delito previo o casos de blanqueo para familiares de los responsables del hecho previo.

2.10.2. Aterrizaje en el caso colombiano

Pues bien, este acápite merece especial atención ya que encuadrar a las defraudaciones al fisco como delito base del lavado de activos, por lo menos en lo que a su campo práctico comporta, tiene implicaciones y debates enormes, cuyas amplias connotaciones han sido someramente acabadas de reseñar; hecha tal precisión, corresponde indicar que aterrizados esos planteamientos en el ámbito del derecho colombiano, se demanda que su estudio se elabore desde dos ópticas, la primera, muy breve, y ajena a las legislaciones que ya tienen tipificado el fraude fiscal, parte de la premisa de la necesidad de la tipificación del delito fiscal; para mejor comprender este planteamiento, ha de recordarse que quien suscribe estas letras, en el año 2012 presentó una monografía relacionada con lavado de activos y

¹¹⁹⁹ A efectos de profundizar en planteamientos sobre la punibilidad del autoblanqueo, consúltese: BERMEJO, Mateo G.; *“Prevención y castigo del blanqueo de capitales”*; Editorial Marcial Pons, Madrid, 2015, pp. 321 y ss.

paraísos fiscales, presentando como uno de los pilares argumentativos de la investigación, que uno de los fines del delito de blanqueo no debía ser el de otorgar a los recursos indebidos apariencia de legalidad, sino que en cambio debía considerarse que la apariencia a implantar era la de procedencia “no delictiva”.

La siguiente fue la conclusión, luego de que se propusiera una definición del delito: *“La anterior definición, debido a que pareciera existir unanimidad en los instrumentos internacionales, en la doctrina y en las diferentes legislaciones, en señalar que para alcanzar el propósito final del blanqueo uno de los ingredientes es justamente el “otorgarle apariencia de legalidad”, no obstante, quien suscribe estas líneas, estima que sería más preciso afirmar que la apariencia que se le implanta a esos recursos es la procedencia “no delictiva”, pues, se considera, puede haber casos en los que una forma de blanquear el dinero sea aduciendo que los recursos adquiridos, por ejemplo, producto del narcotráfico, se obtuvieron por una continuada evasión de impuestos, precisamente en un país en el que no se encuentra tipificado el delito fiscal. En eventos como el mencionado, se estaría, según el criterio que aquí se defiende, lavando dinero relacionándolo a una actividad económica que si bien no es legal tampoco puede ser considerada delictiva”*¹²⁰⁰.

El anterior planteamiento, que en parte motivó el estudio de las presentes líneas, partía de una problemática actualmente vigente en Colombia, consistente en que la ausencia de tipificación del delito fiscal, puede convertirse en un foco de fuga para lavadores de activos o personas incurso en el delito de enriquecimiento ilícito, que echando mano de tal vacío, pretendan eludir la poco efectiva acción de la justicia; piénsese, por ejemplo, en un alto dignatario colombiano, que en la mayoría de los casos cuentan con fructíferas y prósperas empresas privadas, que resulte investigado porque presuntamente incrementó injustificadamente su patrimonio durante el ejercicio del cargo, fácilmente puede señalar este personaje que esos excesos de liquidez obedecieron a una continuada evasión de impuestos en el plano privado, perfectamente viable en un escenario en el que además de enriquecerse por cuenta de la investidura que ostentan, evaden el pago de impuestos, lo que de plano conllevaría a la quijotesca tarea de acreditar que hubo manejos indebidos o ganancias irregulares mientras permaneció en el cargo público¹²⁰¹.

Esta primera óptica, conminada a argumentar la necesidad de tipificación del delito fiscal, justamente pretende evitar casos como el acabado de mencionar, presentándose una clara relación entre el lavado de activos y el fraude fiscal, distinta a la discusión tradicional, por supuesto muy importante, sobre si éste puede ser delito base de aquél, panorama que se analizará en las líneas que siguen.

¹²⁰⁰ CRISTANCHO ARIZA, Mauricio; *“El papel de los paraísos fiscales en el delito de blanqueo de capitales, una mirada desde la legislación de la República de Panamá”*; monografía presentada para optar por el título de Master en Criminología, Universitat de Barcelona, 2012; pág. 12.

¹²⁰¹ Sobre calificación del lavado de activos como delito de cuello blanco, cfr., ANTOLINEZ CÁRDENAS, Blanca Nieves; *“Lavado de Activos”*; Editorial Librería Ediciones del Profesional; Bogotá, 2009, pp. 3 y ss.

Así entonces, la segunda óptica sí refiere a los aspectos puntuales analizados en la obra del Prof. BLANCO CORDERO, cuya adecuación al plano colombiano debe por lo menos atender los siguientes planteamientos; lo primero que debe acotarse es que el delito de lavado de activos en el ordenamiento colombiano, a partir de la reforma introducida mediante Ley 1762 del 06 de julio de 2015, por medio de la cual se adoptaron instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal, puede cometerse frente a un sinnúmero de verbos rectores como son adquirir, resguardar, invertir, transportar, transformar, almacenar, conservar, custodiar o administrar, bienes cuyo origen, mediato o inmediato, sean actividades de un detallado listado de delitos como son 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. A renglón seguido precisa que también incurrirá en el delito quien dé a los bienes provenientes de las referidas 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 encubrir su origen ilícito¹²⁰²⁻¹²⁰³⁻¹²⁰⁴.

¹²⁰² Sobre la reforma introducida mediante Ley 1762 de 2015, recuérdese que fue la normatividad que aumentó de manera significativa las penas para los delitos de contrabando y fraude aduanero, analizados en detalle *supra* cap. II, §III, 3.

¹²⁰³ El texto actual a partir de la reforma de la Ley 1762 de 2015 es la siguiente: “Art. 323. *Lavado de activos. 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. La misma pena se aplicará cuando las conductas descritas en el inciso anterior se realicen sobre bienes cuya extinción de dominio haya sido declarada. El lavado de activos será punible aun cuando las actividades de que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores, se hubiesen realizado, total o parcialmente, en el extranjero. 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”.*

¹²⁰⁴ Para profundizar en un análisis de la jurisprudencia constitucional sobre el delito de lavado de activos previo a la entrada en vigencia de la Ley 1762 de 2015, cfr., entre otros, ARCHILA GUÍO, Jesús Enrique; “*La prueba en el delito de lavado de activos*”; Editorial Ibañez, 2013, pp. 54 y ss.

De lo anteriormente expuesto deben señalarse varios comentarios, inicialmente, que es por lo menos innegable el enorme alcance que tiene el delito de lavado de activos en Colombia, al punto que podría afirmarse, tal vez con un poco de broma, que el sólo hecho de tocar un bien susceptible de ser blanqueado, puede generar responsabilidad por tal conducta; pero se pasa de la broma al llanto cuando se observa que las penas pueden alcanzar hasta los cuarenta y cinco (45) años de prisión; no obstante, un aspecto que sí merece ser resaltado, es que el legislador se ocupó de enlistar cuáles son de manera detallada los delitos base para el lavado de activos, superándose entonces los debates suscitados en torno a la connotación genérica “actividad delictiva” como base del lavado¹²⁰⁵.

Ahora bien, dada la taxatividad que existe en el listado de los delitos base del lavado de activos, obsérvese cuál es su alcance actual frente a las conductas que guardan relación con la protección de la Hacienda Pública; para ello, téngase en cuenta preliminarmente que desde la redacción del año 2000, las conductas contra la Administración Pública siempre han sido subyacente del blanqueo, el contrabando, por su parte, sólo vino a serlo mediante la última reforma introducida en la Ley 1762 de 2015, y los delitos contra el patrimonio económico nunca lo han sido.

Con lo anterior quiere ponerse de presente que casos como el carrusel de IVA, tratado como estafa, o los fraudes a la seguridad social cuando son agravante del delito patrimonial, no generarían base para el lavado; lo propio ocurriría con el ejercicio ilícito de actividad monopolística o arbitrio rentístico, la aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado y la evasión fiscal, que protegen el orden económico; y dentro de este mismo acápite, tal como se planteó en el párrafo anterior, el contrabando sólo a partir del año 2015 puede permitir su procedencia; finalmente, en los delitos hallados dentro del acápite de la Administración Pública, como son la omisión de agente retenedor y el fraude a subvenciones se admite plenamente el lavado.

Tan evidente incoherencia no lleva a otra conclusión que insistir en que el desinterés del legislador por tipificar conductas tendientes a la protección de los ingresos a la Hacienda Pública, viene a materializarse, como es apenas natural, en la ausencia de su designación como delito base del lavado de activos; ahora bien, obsérvese que aun cuando la omisión de agente retenedor y el fraude a subvenciones admitirían su tipificación, lo cierto es que en la práctica, por fortuna, a ningún fiscal se le ha ocurrido instruir diligencias en ese sentido, pues en tratándose de delitos contra la Administración Pública, el punible que por antonomasia permite la estructuración del lavado es el de peculado por apropiación.

¹²⁰⁵ Sobre alcance del delito de lavado de activos en Colombia, cfr., entre otros, RUÍZ LÓPEZ, Carmen Eloísa y otros; *“El lavado de activos en Colombia”*; Universidad Externado de Colombia; Bogotá, 2015; HERNÁNDEZ QUINTERO, Hernando A.; *“Lavado de Activos: Características generales y su tipificación penal en Colombia”*, en: RAMÍREZ MONCAYO Andrés Fernando y MARROQUÍN PARRA, María Andrea; *“Apuntes de derecho penal económico”*; Editorial Ibañez; Bogotá, 2014.

No obstante tal desorden, sí se estima necesario que los delitos contra la Hacienda Pública, y en especial el delito fiscal que aquí se propone, sean base del lavado de activos; con independencia de la propuesta que finalmente se adopte, ya sea por creación de un título independiente titulado Hacienda Pública, o introducción de un sub aparte dentro de los delitos contra la Administración Pública con ese mismo rótulo, sí se considera que deben tener la potencialidad de ser base del lavado de dinero.

Obsérvese que tal como se acotó en párrafos anteriores, la necesidad de tipificación del delito fiscal propende, entre otras razones, por cerrar la puerta a aquellos barones de la corrupción que encuentran en esa laguna legal la justificación a un inadmisibles enriquecimiento ilícito; en consecuencia, si ello es así, y se atiende adicionalmente la enorme cantidad de dinero que miembros de una clase privilegiada evaden, y de la estructura financiera que crean para darle apariencia de legalidad a tales recursos, sería muy factible afirmar que se cuenta con soportes suficientes para pregonar que tales conductas puedan ser base del lavado de activos.

Ahora bien, ha de hacerse especial énfasis en que a pesar de que se aboga por introducir el delito fiscal como base del de lavado de activos, es posición de quien suscribe estas líneas, que no debe reprimirse el denominado “autoblanqueo”, es decir, no puede perseguirse a un infractor de la ley penal por intentar darle apariencia de legalidad a los réditos de sus reatos.

Esta posición, se estima, debe abordar dos aristas, las cuales se cimientan en la garantía constitucional de la no autoincriminación; la primera tiene que ver con los delitos que no generan *per se* incremento patrimonial, supóngase un sicario a sueldo, de quien cabría preguntarse si puede investigársele por las operaciones que realice con los dineros fruto de su actividad criminal; la respuesta, se considera, indefectiblemente ha de ser negativa, no por el fundamento que la doctrina expone sobre el hecho posterior copenado, pues evidentemente hay clara vulneración a bienes jurídicos muy disímiles, por lo que la no censura por lavado tendría exclusivo fundamento en la no autoincriminación, pues de proceder en sentido contrario, se llegaría al absurdo de exigirle a un delincuente que confiese sus delitos si su interés es gestionar las utilidades de su empresa criminal.

Si ello es así con los delitos que no generan *per se* incremento pecuniario, con más verás se sostendrá el argumento para aquellas conductas que de suyo comportan acrecentamiento patrimonial, *v. gr.* peculado, pues mal podría exigirse al infractor de la ley penal que no procure la ocultación de sus ilegítimas ganancias, lo que en el ejemplo puntual desembocaría en que debería exigírsele a un funcionario corrupto, que se ha apropiado indebidamente de dineros del erario, que acuda a declarar tales ganancias so pena de ser condenado por lavado, en esta segunda arista no sólo contravendrían la prerrogativa constitucional de la no autoincriminación sino también la del *ne bis in ídem*, al censurar

nuevamente la obtención de unos recursos que ya fue castigada en estructuras delictuales que implican, naturalmente, incremento patrimonial.

Con tales apreciaciones quiere llamarse la atención en que en el caso del delito fiscal, dado que de suyo comporta ventaja patrimonial, mal podría proclamarse la procedencia del delito de lavado para su autor, pues un tal entendimiento conduciría al quebrantamiento de las referidas garantías constitucionales. Ahora bien, insístase, con ello no se desdibuja en manera alguna la necesidad, ya ampliamente advertida, de que el delito fiscal sea base de lavado, sólo que para terceros que no hayan participado de la defraudación a la Hacienda Pública.

Pero con el ánimo de dilucidar con más claridad cómo se materializan los anteriores planteamientos en el caso colombiano, recuérdese preliminarmente que aun cuando la jurisprudencia colombiana no ha abordado en detalle la discusión sobre la procedencia o no del denominado “autoblanqueo”, que para el caso sería “autolavado”, merecen escudriñarse algunas líneas argumentativas halladas en ciertas providencias, cuyo análisis podría conducir al corolario de que la configuración de tal figura es una opción viable en el plano nacional.

Es a todas luces irrefutable que la exportación de drogas ilícitas genera inimaginables ganancias a los traficantes, bajo tal escenario, así como existen mecanismos de inspección tendientes a evitar que estas sustancias salgan del país, paralelamente se establecen controles para impedir la entrada de divisas fruto del negocio ilegal; pues bien, en desarrollo de tales medidas no es extraño hallar personas intentando entrar moneda extranjera camuflada en su equipaje, en su humanidad o hasta valiéndose de niños; a estos individuos que son sorprendidos en tal menester, se les judicializa por el delito de lavado de activos.

Uno de estos casos llegó a la Corte Suprema de Justicia, los hechos básicamente refirieron a la aprehensión de una persona en el aeropuerto de Bogotá, procedente de España con cerca de cien mil euros (EUR100.000); aun cuando el involucrado pretendió justificar la legalidad de tales recursos en supuestos ingresos obtenidos en su estancia por cerca de cuatro (4) años en el país ibérico, sus exculpaciones no tuvieron eco en la justicia colombiana.

Concluyó la Corte, reiterando los argumentos esbozados en el fallo de segundo grado, que la falta de justificación, sumada al intento por ingresar tales recursos de forma subrepticia al territorio nacional, permitían deducir el dolo en su actuar, que no fue otro que el procurar vincular en el tráfico económico dineros que, constitutivos de enriquecimiento ilícito, sólo podrían hallar su origen en actividades al margen de la ley.

Aun cuando tal argumentación puede ser objeto de merecidas críticas, importa en este instante llamar la atención en algunas de las consideraciones de la sentencia, que valga la

pena acotar son reiteración de líneas argumentativas expuestas en precedente fallo; la innegable importancia y cercanía con lo aquí expuesto, conllevan a su perentoria transcripción:

*“(…) Pero también es dable aducir, por la autonomía del juicio de reproche, que hay lavado de activos cuando no logra establecerse el origen del capital porque el procesado lo oculta (con relativo éxito), no obstante, la fiscalía y el juez lo infieren y así lo declaran con algún referente probatorio (directo o indirecto) más o menos aproximativo, que permita fundamentar del origen ilícito de la fuente que genera el recurso (delitos enlistados en el artículo 323). (…) Por ello, dada la **autonomía** de la conducta de lavado de activos, el objetivo del proceso penal (determinar la responsabilidad por lavado de activos) se cumple aunque no se pueda establecer de manera plena la actividad ilegal subyacente (fuente del recurso)”¹²⁰⁶⁻¹²⁰⁷. (El énfasis corresponde al texto original).*

A renglón seguido se acotó: *“(…) Es claro entonces que para sentenciar por lavado de activos no se requiere de una decisión judicial que involucre al procesado en la comisión del comportamiento subyacente (delito base), entre otras razones porque el delito base puede ser cometido por terceros (éste es el caso) y no necesariamente por el lavador del activo. La norma tampoco exige de la existencia de una condena (contra el procesado o contra terceros) por el comportamiento subyacente que genera el activo”¹²⁰⁸. (Énfasis ajeno al texto original).*

Si bien es cierto no se matiza en el problema jurídico que en este instante es objeto de análisis, los argumentos esbozados, aun cuando puedan calificarse de *obiter dictum*, permitirían inferir que es posición de la jurisprudencia nacional admitir la figura del autoblanqueo, postura que, como ha quedado anotado, no se comparte y debiera excluirse expresamente del ordenamiento jurídico colombiano¹²⁰⁹.

¹²⁰⁶ M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 28 de noviembre de 2007, rad. 23174, reiterando lo dicho en sentencia del mismo ponente, del 15 de julio de 2008, rad. 25803.

¹²⁰⁷ También se indicó sobre este particular: *“Es por ello que, demostrar el amparo legal del capital que ostenta o administra, etc., es cuestión a la que está obligado el tenedor en todo momento; y cuando no demuestra ese amparo legítimo es dable inferir, con la certeza argumentativa que exige el ordenamiento jurídico penal, que la actividad ilegal consiste en “encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes”, de manera que por esa vía se estructura la tipicidad y el juicio de reproche a la conducta de quien se dedica a lavar activos”.*

¹²⁰⁸ *Ibidem*. En el mismo sentido sobre el alcance de la alocución “actividades” a efectos de descartar que se demande de decisión en firme que defina la responsabilidad del delito precedente, cfr. CSJ, M. P. ÉYDER PATIÑO CABRERA, AP 7596 del 10 de diciembre de 2014, rad. 42027 y MM. PP. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS y AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN; sentencia del 19 de febrero de 2009, rad. 25975.

¹²⁰⁹ Ha de recordarse que la exclusión de la figura del autoblanqueo, además de estar incorporada en algunas legislaciones, goza de respaldo en el derecho internacional, más precisamente en la Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos, conocida como la Convención de Palermo, en cuyo art. 6, 2, e) se incluyó la posibilidad de no tipificar el autolavado, indicándose *“si así lo requieren los principios fundamentales del derecho interno de un Estado Parte, podrá disponerse que los delitos tipificados en el párrafo 1 del presente artículo no se aplicarán a las personas que hayan cometido el delito determinante”*

2.11. Tipo penal en blanco

2.11.1. Apreciaciones generales

Otro de los puntos álgidos en la doctrina, busca determinar si el delito fiscal es una ley penal en blanco o un tipo con remisiones normativas; lo primero que debe resaltarse es que una de las manifestaciones del principio de legalidad penal es justamente el mandato de determinación, que se erige como una exigencia que busca evitar leyes vagas o imprecisas; la doctrina especializada tiende a encasillar una ley con la condición en blanco, en un sentido amplio, cuando requieren reenvío normativo a legislaciones extrapenales a efectos de que completen el tipo penal.

En el caso español, la doctrina mayoritaria, citando a su vez algunas jurisprudencias, no duda en calificar el art. 305 como un tipo penal en blanco pues necesariamente debe acudir al ámbito del derecho administrativo a efectos de completar el injusto típico¹²¹⁰; lo propio acontece en el derecho alemán, en donde no se discute la accesoriedad del tipo de fraude fiscal frente al derecho tributario¹²¹¹.

2.11.2. El delito en blanco en el caso colombiano

Pues bien, traídos los planteamientos que preceden al caso colombiano, lo primero que debe indicarse es que el tema de los tipos penales en blanco se encuentra bastante decantado en la jurisprudencia nacional, de tal suerte que su aceptación no representa inconveniente o censura alguna, siempre que, por supuesto, la remisión sea clara, inequívoca y permita al intérprete determinar diáfananamente el alcance de la conducta penalizada junto con su sanción¹²¹².

Ahora bien, corresponde ahora profundizar un poco más en las disyuntivas que pueden generarse frente a los tipos penales en blanco, mismas que se cimientan en dos cuestiones, la primera, referente a si existe reserva de ley para el complemento de las leyes penales en blanco y, la segunda, un poco más relacionada con su ámbito práctico, qué acontece cuando deviene la inconstitucionalidad de estas normas que juegan el papel de complemento.

¹²¹⁰ CHOCLÁN MONTALVO refiere, entre otras, la STS2.^a de 10 de octubre de 2001, la STS del 06 de octubre de 2006 y la STS 160/2009 del 12 de febrero; en CHOCLÁN (...) “*La aplicación (...)*” ob. cit., pág. 39.

¹²¹¹ KUHLEN (...) ob. cit. pág. 29.

¹²¹² Cfr., entre otras, C-559/1999 sent. cit., C-739/2000 sent. cit., C-1490/2000 sent. cit. y C-333/2001 sent. cit.

Frente al primer interrogante, la respuesta será negativa, pues no puede pregonarse una reserva de Ley a los complementos de las leyes en blanco, fundamentalmente por dos razones, de una parte, porque de manera específica en el plano tributario, es la misma Corte Constitucional la que ha declarado procedente que, excepcionalmente, mediante decreto, el Gobierno Nacional pueda dictar normas relacionadas con impuestos, de ahí que tales instrumentos normativos pueden ser instrumento normativo para llenar los tipos relacionados con el fraude fiscal.

Por otra parte, porque la remisión a instrumentos normativos distintos a las leyes ha sido avalada por la Corte Constitucional en otros delitos, *v. gr.* el de usura, el cual ni siquiera se complementa con decreto, sino que lo hace con actos administrativos dictados por la hoy Superintendencia Financiera que es la entidad gubernamental encargada de certificar el correspondiente interés bancario¹²¹³.

En lo que tiene que ver con la resolución de la segunda cuestión, siempre habrá que escudriñarse en los efectos de la inconstitucionalidad de los tributos, al respecto recuérdese de manera preliminar que la Corte Constitucional ha dejado claro que ella, como guardiana del texto superior, es la llamada a fijar el alcance y efectos de sus fallos, así, y aunque en principio sus decisiones rigen hacia el futuro (efecto *ex nunc*), excepcionalmente puede ordenar efectos retroactivos (*ex tunc*)¹²¹⁴⁻¹²¹⁵.

¹²¹³ En detalle, cfr., C-333/2001 y de manera más puntual en el salvamento de voto del Magistrado MONTEALEGRE LYNETT, en el que se expuso: “*Con estos elementos de juicio, puede afirmarse que la remisión a ordenamientos extra-penales para determinar el complemento normativo, respeta el principio de legalidad, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) Que se preserve la reserva de ley en la descripción del núcleo esencial de la conducta prohibida. La definición de este aspecto no puede dejarse a la norma complementaria, sea esta escrita o de derecho consuetudinario. Tampoco son admisibles los “tipos en blanco al revés”, en los cuales la norma complementaria define la sanción. b) Que la norma complementaria sea siempre preexistente a la conducta. c) Que la norma complementaria defina con claridad los aspectos que no definió el tipo en blanco. Hassemer expresa que se lesiona el principio de legalidad, cuando la norma que complementa el tipo penal en blanco es indeterminada. Solamente así queda a salvo la *lex praevia*, porque con anterioridad se conoce con absoluta claridad cuál es la conducta prohibida y la pena a imponer, la *lex scripta*, porque tanto la pena como la conducta han sido determinadas por el legislador en su contenido básico, y la *lex certa*, en razón a que el tipo no da lugar a indeterminaciones de ninguna naturaleza”.*

¹²¹⁴ M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-571 del 08 de junio de 2004; en el mismo sentido: M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-113 del 25 de marzo de 1993 y M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-055 del 15 de febrero de 1996.

¹²¹⁵ Adicionalmente, también se alude en ocasiones al efecto diferido, en virtud del cual unas normas inválidas conservan su vigencia de manera temporal, produciendo derechos y obligaciones y se utiliza de modo excepcional en la medida que: “*i) existe una inequívoca voluntad del legislador, y ii) no se conculque derechos fundamentales, o, incluso, con la vigencia de esta ley declarada inconstitucional pero cuyos efectos se difieren en el tiempo, se protejan derechos fundamentales*” Se indica que la lógica de este efecto es similar al de un vicio subsanable, pues se usa para que el legislador tenga la oportunidad de convalidar las irregularidades detectadas por la C. Const.. M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-243 del 17 de marzo de 2005, salvamento parcial de voto de los Magistrados RODRIGO ESCOBAR GIL y HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO.

Atendida tal circunstancia, siempre deberá analizarse si la norma tributaria fue excluida del ordenamiento jurídico con efecto *ex nunc* o *ex tunc*, en el primer caso la defraudación fiscal se mantendrá, pues el impuesto habría tenido plena vigencia, en contraposición podría argumentarse que realmente se está privando al fisco de percibir unos recursos abiertamente inconstitucionales lo que no puede generar delito; no obstante, lo cierto es que mal puede beneficiarse al infractor, atentando por demás con el principio de igualdad frente al contribuyente cumplido, pues, en todo caso, lo que resulta por lo menos innegable es que la defraudación existió acarreado una afectación patrimonial.

En el segundo evento, *ex tunc*, no habría lugar a tipificar tipo penal alguno, pues evidentemente la razón de ser de la defraudación habría desaparecido; en el caso de que quisiese hilarse más fino, podría argumentarse que se podría tipificar el delito en su modalidad imperfecta o tentada, ante lo cual pronto habría que responderse con una tentativa imposible no punible en el régimen colombiano¹²¹⁶; adicionalmente, obsérvese que en situaciones como la aquí reseñada, la Corte ha ordenado al Ministerio de Hacienda devolver los correspondientes recursos, hecho que por demás dejaría sin asidero la tipificación de defraudación fiscal alguna¹²¹⁷.

2.12. La regularización tributaria, la normalización tributaria.

2.12.1. Apreciaciones generales

Uno de los aspectos más relevantes de la regularización tributaria en el caso español, es la definición de su naturaleza jurídica, escenario que comporta mayor importancia ante la entrada en vigencia de la LO 7/2012, pues anteriormente a su vigencia se consideraba como una excusa absolutoria y a partir de ella se entiende como una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho¹²¹⁸.

¹²¹⁶ En detalle, cfr., REYES ALVARADO, Yesid; “*El delito de tentativa*”; Editorial B de F; Buenos Aires, 2016, pp. 141 y ss.

¹²¹⁷ Recuérdese el caso arriba analizado de los denominados Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna (BDSI), cuya declaratoria de inexistencia con efectos retroactivos comportó la orden de devolver los recursos recaudados por tal concepto, la siguiente fue la justificación de la medida adoptada: “*Este reintegro resulta apenas natural pues, de no ser así, siendo contrarios a la Carta los preceptos que autorizaban la colocación de los bonos, se tendría un enriquecimiento sin causa para el Estado y un perjuicio injustificado para los contribuyentes, quienes no están obligados a transferir recursos al erario sino en los casos y por los motivos que disponga la ley*”. C-149/1993 sent. cit.

¹²¹⁸ Sobre regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal, SABADELL CARNICERO, Concepción; “*El delito fiscal*”; capítulo VII, Editorial Wolters Kluwer; Valencia, 2009, pp. 203 y ss., en el mismo sentido, PÉREZ MARTÍNEZ, Diego; “*Manual de delitos contra la Hacienda Pública*”; Editorial Thomson Arazandi; Navarra, 2008, pp. 185 y ss.; PUENTE ALBA, Luz María; “*La intervención penal en supuestos de fraude y corrupción*”; Editorial Bosch; Barcelona, 2015, pp. 197 y ss.; NIETO MONTERO, Juan José; “*La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales*”; en GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coordinadores); “*Temas de derecho penal tributario*”; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2000.

La razón más importante del cambio legislativo, aun cuando no se menciona en su exposición de motivos, es lograr que la regularización elimine de tajo la posibilidad de iniciar o continuar la acción penal por el delito de blanqueo de capitales procedentes de delito fiscal; lo anterior por cuanto la excusa absolutoria sólo eliminaba la punibilidad del hecho, manteniendo incólume la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, por lo que era perfectamente viable que luego de la regularización, se continuase la acción penal por el delito de blanqueo de capitales.

Los principales planteamientos en cuanto a la modificación legislativa en la exposición de motivos fue la siguiente: *“Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente (...) En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal”*¹²¹⁹.

Ahora bien, el tema de la regularización, como es apenas natural, genera una serie de debates de innegable importancia, que van desde definir si la figura se encuadra en el espectro administrativo o es una institución de carácter penal, hasta debatir si puede entenderse como un elemento del tipo, forma de desistimiento o causa de justificación; la profundización en tales debates, no obstante, resulta ajena a las presentes líneas, aunque las principales preocupaciones que sobre el particular se hayan esbozado, habrán de tenerse en cuenta al momento de definir su procedencia y aplicación en el caso colombiano, como pasa a explicarse¹²²⁰⁻¹²²¹.

¹²¹⁹ Exposición de motivos hallada en: http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-15647.

¹²²⁰ En el caso español, a partir de la reforma introducida mediante LO 7/2012, varios de estos debates se han superado, pues, por una parte, la figura de la regularización claramente puede entenderse como una institución de carácter penal y, por otra parte, el hecho de que se haya catalogado como causa de exclusión de la ilicitud del hecho, despeja las dudas que puedan suscitarse en cuanto a su naturaleza jurídica.

¹²²¹ Sobre la figura de la regularización dentro del ámbito administrativo: BADAS CEREZO, Jesús y MARCO SANJUÁN, Antonio; *“Prevención del fraude y amnistía fiscal”*; Editorial Lex Nova Thomson Reuters; Valladolid, 2012, pp. 16 y ss.

2.12.2. El caso colombiano

Lo primero que debe dejarse sentado, es que en Colombia no existe una figura idéntica a la regularización tributaria, dos disposiciones del ET y algunas del Código Penal podrían asemejarse, aunque contienen matices que impiden predicar su equivalencia.

En lo que tiene que ver con el ET, una primera figura que merece reseñarse se halla en el acápite destinado a las sanciones tributarias, en donde se identifican aquellas relacionadas con la no presentación o presentación extemporánea de las declaraciones tributarias; dentro de esta subsección se encuentra una norma de especial trascendencia, que regula la sanción por la denominada “corrección de las declaraciones”, debiéndose destacar que tal figura procede cuando un contribuyente cometió errores o inconsistencias al momento de elaborar su declaración tributaria¹²²².

Establece el ET que existe un plazo de dos (2) años para realizar la corrección, contados a partir del vencimiento del plazo previsto para declarar; precisa así mismo los porcentajes de la correspondiente sanción por corrección dependiendo si hay de por medio requerimiento o no de la administración, de la misma manera, advierte que las referidas sanciones se aplican sin perjuicio de los correspondientes intereses de mora que se generen por los mayores valores determinados¹²²³.

Esta figura evidentemente tiene como propósito que el contribuyente se ponga al día con la administración, hallando en la corrección de la declaración una alternativa para subsanar sus obligaciones debidas con el fisco, no obstante, no tiene un marco de acción ilimitado, por cuanto camina de la mano con la figura de la comparación patrimonial, lo que conlleva a que la administración analice no sólo la nueva información suministrada por el declarante, sino que adicionalmente puede entrar a verificar si los ingresos no reportados o los gastos indebidamente incorporados, se corresponden con el patrimonio declarado o con sus incrementos, si los hubiere, circunstancia que lo podría poner en un escenario de riqueza injustificada, situación que, a su vez, permitiría, *prima facie*, la apertura de investigaciones por enriquecimiento ilícito, al evidenciarse la ausencia de justificación legal de los acrecentamientos patrimoniales¹²²⁴.

¹²²² Sobre el alcance de las correcciones y adiciones tributarias en relación con el impuesto predial, M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-929 del 06 de septiembre de 2005.

¹²²³ En la práctica tributaria el ejercicio de la corrección de las declaraciones va de la mano con lo que se conoce como el cobro de renta por comparación de patrimonios, consagrada en el artículo 236 del ET, que señala: “*Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas*” lo que a su vez puede dar lugar a la sanción por inexactitud.

¹²²⁴ Evidentemente en un escenario como el propuesto habría que entrar a dilucidar si existe o no una actividad delictiva que pueda atribuirse como causa del enriquecimiento, no obstante, dadas las fuertes líneas jurisprudenciales que se han esbozado sobre lavado de activos acerca de su

La segunda figura del ET, analizada con el debido detalle líneas atrás, tiene que ver con el impuesto complementario de normalización tributaria, creado mediante art. 35 de la Ley 1739 de 2014, declarado exequible por la Corte Constitucional, y que tiene como hecho generador la posesión de activos omitidos y/o pasivos inexistentes¹²²⁵⁻¹²²⁶.

Mediante el pago de este impuesto, y dejando de lado las merecidas críticas que se expusieron frente a su declaratoria de exequibilidad por desconocer la amnistía que puede incorporar, se pretende que quienes de alguna forma han declarado menos patrimonio a la administración procedan a legalizar sus activos mediante el pago de este impuesto; no obstante, ha de advertirse, esta figura tiene una limitación temporal, pues sólo se predica hasta el año 2017.

Pues bien, vistas las dos figuras que contiene el ET que de alguna manera tienen relación con la regularización tributaria, corresponde ahora abordar las disposiciones del Código Penal que pueden guardar vínculo con esta figura, a efectos de comprender cuál debe ser su alcance o cuál su eventual regulación frente al delito fiscal que en estas líneas se propone.

Debe empezar por reseñarse que la figura de la extinción de la acción penal por la denominada indemnización integral no es una institución ajena al ordenamiento jurídico colombiano; de hecho, el art. 82 del Código Penal la prevé para determinados delitos, y algunas normas del Código de Procedimiento Penal relacionadas con principio de oportunidad o beneficios carcelarios la tienen en cuenta.

Esta acotación tiene su razón de ser en que definitivamente si de regularizar una situación se trata, la figura genérica del Código Penal que propende por tal cometido es justamente la de la indemnización integral, que por ejemplo en delitos contra el patrimonio económico exige para su reconocimiento no sólo la devolución de lo apropiado sino la satisfacción adicional de los perjuicios que pudieron ocasionarse con el indebido proceder¹²²⁷.

configuración ante la no justificación adecuada de determinados ingresos, permitiría concluir la complejidad de lo que representa un patrimonio sin justificar.

¹²²⁵ Análisis de este impuesto en detalle, *supra* cap. III, §I, 2.5.

¹²²⁶ La sentencia que lo declaró exequible fue la C-551/2015 sent. cit.

¹²²⁷ Sobre alcance de la figura de la indemnización integral se identifica un gran número de jurisprudencias, razón por la cual, a modo enunciativo se alude a las más recientes junto con sus principales ámbitos de aplicación; en cuanto a requisitos y alcance cfr., entre otras, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 964 del 24 de febrero de 2016, rad. 45987 y AP 210 del 21 de enero de 2015, rad. 45114; M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, AP 969 del 24 de febrero de 2016, rad. 46754; M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, AP 3407 del 17 de junio de 2015, rad. 46150; M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 2177 del 29 de abril de 2015, rad. 42414; AP 1896 del 16 de abril de 2015, rad. 44779, y SP 3439 del 25 de marzo de 2015, rad. 42600; M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, AP 1374 del 18 de marzo de 2015, rad. 44985; indemnización integral y su relación con la sentencia absolutoria, M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 458 del 03 de febrero de 2016, rad. 46954; reparación integral y tercero civilmente

En lo que tiene que ver con el capítulo de los delitos contra la Administración Pública, y más específicamente con el delito de peculado, el reintegro de bienes si bien no logra la extinción de la acción penal, sí reconoce algunas rebajas para quien así proceda¹²²⁸; ahora bien, ya de manera más específica frente a los delitos que guardan relación con la Hacienda Pública, dos disposiciones merecen atenderse.

Por una parte, el art. 402 que tipifica el delito de omisión de agente retenedor, en su párrafo señala que el responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el ET, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Por otra parte, los párrafos de los arts. 319 sobre contrabando y 319-1 sobre contrabando de hidrocarburos y sus derivados, recuérdese ubicados dentro de las disposiciones que tutelan el bien jurídico denominado orden económico, contienen una cláusula que de manera perentoria niegan tal posibilidad, afirmando “*la legalización de las mercancías no extingue la acción penal*”. Finalmente, ha de matizarse en que en los demás delitos que guardan relación con los ingresos de la Hacienda Pública, nada se dijo sobre la circunstancia de pagar lo debido o normalizar su situación tributaria.

Bajo tal escenario, corresponde señalar que definitivamente el mismo Código Penal, al momento de tipificar el delito fiscal, debe establecer que el pago total de la deuda tributaria hará merecedor al contribuyente de la extinción de la acción penal, ora por archivo de las diligencias si aún no ha iniciado formalmente el proceso en su contra, ya mediante decisión de preclusión en caso de que ya se hubiese dado inicio al trámite¹²²⁹.

responsable, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, AP 7345 del 16 de diciembre de 2015, rad. 46405; indemnización integral y principio de racionalidad, M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, SP 14143 del 15 de octubre de 2015, rad. 42175; indemnización integral y no oficiosidad en el reconocimiento de perjuicios, M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 11895 del 07 de octubre de 2015, rad. 44618; indemnización integral y su técnica en casación donde deben observarse las normas que regulan la casación civil, M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, AP 4420 del 05 de agosto de 2015, rad. 40638; M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 923 del 25 de febrero de 2015, rad. 45265.

¹²²⁸ En detalle *supra* cap. II, §II, §§II, 4.2.2.9.

¹²²⁹ Aquí merece aclararse que el delito de omisión de agente retenedor, redactado en el Código Penal del año 2000, consagró como formas de extinción de la acción penal la resolución inhibitoria, la preclusión de investigación y la cesación de procedimiento, figuras reguladas en la ley 600 de 2000, Código de Procedimiento Penal del momento, y que proceden, en su orden, previamente a la vinculación procesal (inhibitorio), entre la vinculación y la acusación (preclusión), y una vez empezado el juicio hasta antes de dictarse sentencia en firme (cesación); no obstante, con la entrada en vigencia del Código de Procedimiento Penal de tendencia acusatoria del año 2004, Ley 906,

Tal escenario guarda plena armonía con lo que hasta ahora acontece con el delito de omisión de agente retenedor, pues en la práctica todo aquél que se halle envuelto en una investigación por este delito, una vez satisfaga la integridad de su obligación con la administración tributaria, tiene derecho a que no continúe en su contra la acción penal; así entonces, un primer planteamiento, podría ser que las cláusulas ya incorporadas para este delito, se hagan extensivas al delito fiscal que habrá de incorporarse en el estatuto penal.

No obstante, tal escenario no parece comprender las importantes problemáticas que se han suscitado en el derecho comparado, pues, del estudio del mismo, surge el interrogante sobre qué acontece ante la posibilidad cierta y viable de que se inicie una investigación por el delito de lavado de activos, aun en el evento de que su situación tributaria ya se halle subsanada en su totalidad, máxime cuando, como se anotó, la amplia gama de verbos rectores del delito de lavado cubriría cualquier movimiento que se le hubiese dado a los frutos de la defraudación fiscal; ante tal interrogante tres comentarios emergen oportunos.

En primer lugar, se tiene que, tal como se acotó en precedencia al analizarse la relación del delito fiscal con el lavado de activos, el delito fiscal que aquí se propone debe ser base del blanqueo con absoluta independencia de si se introduce al Código Penal dentro de un acápite independiente de delitos contra la Hacienda Pública, tanto como si se hace como una subsección de los delitos contra la Administración Pública; en todo caso, no se deje de lado que actualmente en el caso del delito de omisión de agente retenedor, por hacer parte de los tipos que protegen la Administración Pública, resulta perfectamente posible que proceda una investigación por lavado de activos de dineros procedentes de tal infracción, aun cuando en la práctica se evidencia que no se ha iniciado una sola causa en tal sentido; no obstante, el hecho de que no haya procesos bajo esa línea, no quiere decir que no sea probable que pase, por lo que es un aspecto a tener en cuenta en el estudio que aquí se propone.

En segundo término, merece advertirse que la cláusula del párrafo del art. 402 que ordena el beneficio de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, para quien pague la totalidad de la deuda tributaria, no ha tenido desarrollo ni análisis doctrinal ni jurisprudencial en el plano nacional, razón por la cual no se ha profundizado en el debate acerca de su naturaleza jurídica, tal como con especial énfasis se ha hecho en España, lo que justamente llevó a que la regularización tributaria pasara de ser una excusa absolutoria a una causa de exclusión. A pesar de las deficiencias doctrinales y jurisprudenciales sobre

tales figuras mutaron, pues se predica el archivo de las diligencias hasta antes de vinculación procesal mediante audiencia de formulación de imputación y la preclusión a partir de la vinculación y hasta antes de sentencia en firme. Ahora bien, es de aclarar que la ley 600 de 2000 no se encuentra derogada, pues su procedimiento se mantiene para aforados constitucionales como son los congresistas dentro de sus investigaciones que se adelantan en la CSJ, razón por la cual bien podría iniciarse bajo esta égida una causa penal por fraude fiscal.

el alcance de este párrafo, lo que se advierte a primera vista, es que más corresponde a un fenómeno post delictual y, por lo mismo, no desdibuja la materialización y perfeccionamiento del delito.

En tercer lugar, y con el ánimo de presentar una argumentación medianamente coherente frente a lo que debe acontecer en el caso colombiano, máxime cuando la propuesta que aquí se defiende incluye la necesidad de que el delito fiscal sea base del lavado de activos, corresponde precisar que toma fuerza el argumento que propende porque no exista la figura del “autoblanqueo”, pues con la implantación de esta preceptiva se cierra de plano, como consecuencia lógica, la posibilidad de que una persona sea investigada por una situación que ya regularizó.

Así pues, vistos estos tres comentarios, oportuno es concretar el alcance de dos escenarios que resultan de necesario análisis en cuanto a la implantación de una figura equivalente a la regularización tributaria en el ordenamiento colombiano; en primer término, debe hacerse especial énfasis en que aun cuando la postura que aquí se defiende es que no debe censurarse el autoblanqueo, lo cierto es que, tal como se plasmó en el acápite correspondiente, si bien la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia no se ha ocupado en detalle frente a esa temática, algunas de sus consideraciones conllevarían a concluir que es posible la aplicación de tal figura en el ámbito nacional¹²³⁰.

Si ello es así, y se torna postura firme del alto tribunal avalar la posibilidad del “autolavado”, habría que entrar a discurrir, inicialmente, cuál es el alcance de la figura equivalente a la regularización que se implante en el sistema jurídico colombiano, para seguidamente exponer las distintas alternativas que se hallan en su normatividad y jurisprudencia vigentes.

Sin lugar a dudas el hecho de que se consigne en un cuerpo normativo que regularizar la situación tributaria equivale a una causa de exclusión de la ilicitud del hecho, permite descartar la procedencia de investigaciones por blanqueo de dinero, en tanto el hecho base no contendrá los ingredientes de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad; adicionalmente, como quedó señalado para el caso español, el alcance de la abstención de persecución penal abarcaría las irregularidades contables que se hubiesen materializado como soporte de la defraudación fiscal, concretadas en el país ibérico en el denominado delito contable.

Pues bien, aun cuando podría ligeramente intentarse transpolar tal figura al ámbito colombiano, se observa que no es fácil asimilar que un delito que efectivamente se ha perpetrado y consumado, luego de la regularización, logre desaparecer desdibujándose de un solo pincelazo sus características de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad; ¿cómo no

¹²³⁰ *Supra* cap. III, §II, 2.10.2.

predicar que se satisfizo integralmente el juicio de tipicidad?, ¿cómo no argumentar que el bien jurídico fue efectivamente vulnerado?¹²³¹.

Para lograr tal escena, se estima que por lo menos debería introducirse una cláusula en el mismo delito, en virtud de la cual la materialización del mismo debía incluir la condición de “y que no hubiere regularizado”; no obstante, la adición de tal estipulación terminaría por generar serios problemas al momento de predicar el perfeccionamiento del delito, sobre todo en casos de grave fraude fiscal, advertidos tempranamente por la agencia tributaria y con el quebrantamiento indiscutible al bien jurídico tutelado, pero que no pudiera perseguirse por cuanto aún está vigente la posibilidad de “regularizar”.

Si ello es así, tampoco parece conveniente transpolar la última modificación legislativa introducida en el ordenamiento español, para lo cual debe enfatizarse que la única opción que se advierte viable es, por una parte, mantener la figura de la indemnización integral, de amplia trayectoria y desarrollo en el ordenamiento jurídico colombiano, como mecanismo de extinción de la acción penal y, por otra parte, y de manera paralela, adicionar el principio de oportunidad en el sentido de introducir una circunstancia que permita su aplicación, en el delito de lavado de activos, cuando se hubiese regularizado la situación tributaria.

Si bien el principio de oportunidad deja un amplio margen de discrecionalidad al fiscal que conozca del proceso para que analice o no su procedencia, se estima que tal prerrogativa no es del todo nociva para la propuesta que aquí se presenta, y más bien se evidencia como respetuosa de criterios de justicia, por lo que debe preferirse tal opción al ejercicio de transpolar la figura del caso español; ello por cuanto si bien se evidencia desproporcionado que un contribuyente que pague lo debido y normalice su situación sea posteriormente investigado por lavado de dinero, también parece serlo el hecho de que organizaciones criminales, con estructuras financieras dispuestas y consolidadas al lavado, resulten exoneradas con el pago que hiciera el contribuyente.

¹²³¹ En plena consonancia a lo señalado por GALLEGOS SOLER cuando afirmó: “*En mi opinión, la configuración de la naturaleza jurídica de la regularización ha de tener en cuenta que cuando opera ya se han consumado tanto el delito fiscal tributario como la falsedad documental*”, en GALLEGOS SOLER (...); “*Comentarios al Código (...)*” ob. cit. pp. 188 y ss.; en el mismo sentido y tal y como hace más de una década lo precisara SÁNCHEZ-OSTIZ, la exención de la responsabilidad penal procede si la regularización tiene lugar “*tras la consumación del delito, pues presupone la existencia de una responsabilidad por defraudación (...) así, el obligado tributario que –fuera del plazo, y sin que exista requerimiento por parte de la Administración– acude a ingresar, o meramente declarar, podrá evitar la responsabilidad por infracciones y delitos cometidos*”. Y coherente con tal planteamiento, en el pie de página de este comentario (núm. 150), se aduce, citando a CHOCLÁN MONTALVO y a QUERALT JIMÉNEZ, que la regularización en estadios anteriores, refiriendo al *iter* de la tentativa, permitiría apreciar la “voluntariedad” del desistimiento y con ello pregonar la impunidad. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo; “*La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria*”; Editorial Aranzandi; Navarra, 2002, pág. 82. En el mismo sentido, QUERALT, Joan Josep; “*La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal*”; en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director) (...) “*Política Fiscal y Delitos (...)*” ob. cit. pp. 29 y ss.

Supóngase casos de verdaderas estructuras criminales dedicadas al blanqueo de dinero procedente de, entre otras actividades, el fraude fiscal; ante un escenario como el expuesto en el caso español, con la regularización del pago del contribuyente quedarían exoneradas de cualquier responsabilidad, pues evidentemente como terceros jamás responderían de un lavado si el delito base no existió, aun cuando pudieron poner en marcha toda la estructura delictiva, quebrantando al paso el bien jurídico tutelado por el delito de blanqueo, en pro de conseguir la legitimación de los indebidos recursos.

Cosa distinta acontecería con la propuesta que aquí se erige de introducir la figura de la indemnización integral acompañada de la adición al principio de oportunidad, es este escenario el contribuyente quedaría exonerado del proceso penal, pero la acción penal contra los lavadores de activos podría continuarse y sólo ante una colaboración efectiva o cualquier otro medio de terminación anticipada del proceso, podría también desistirse de su persecución penal¹²³².

Los planteamientos que preceden abren paso a un segundo escenario, relacionado por supuesto con el alcance de la regularización, que refiere a la posibilidad de extender el beneficio a las falsedades documentales, encuadradas en el derecho español dentro del delito contable y que son tratadas como agravante en el derecho alemán.

Para mejor comprender este panorama, corresponde recordar que la Corte Constitucional, al analizar algunas disposiciones de la Ley 223 de 1995, por medio de la cual se expidieron algunas normas sobre racionalización tributaria, elaboró el estudio concreto de un precepto que saneaba el proceder de contadores, revisores fiscales y administradores, al indicar que no se les harían investigaciones ni se les aplicarían sanciones por ningún motivo, por hechos objeto del saneamiento.

La Corte demarcó preliminarmente el concepto del saneamiento, para luego concluir que, de la lectura de la norma, el mismo procedía en escenarios como, entre otros, intereses, declaraciones, entidades sin ánimo de lucro, empresas de servicios públicos, impugnaciones a requerimientos oficiales y demandas contencioso administrativas que estuvieren cursando; ante dicho marco, matizó que en la mayoría de episodios no contaban con repercusión penal, sin embargo, en un evento específico como el

¹²³² Cabe anotar que la procedencia del principio de oportunidad ante figuras similares a la indemnización integral no es ajena al Código Penal, recuérdese el delito de no devolución de recursos captados indebidamente del público (art. 316 A del Código Penal), en cuyo párrafo de forma expresa se preceptuó que *“Los Fiscales que conozcan de los procesos penales que correspondan a este tipo penal, por la falta de devolución de dineros captados antes de la vigencia de esta norma, podrán aplicar de manera preferente el principio de oportunidad en aras de procurar la devolución de los recursos”*; debiéndose matizar en que ni siquiera se requirió de reforma legislativa al Código de Procedimiento Penal, pues para su reconocimiento bastó su enunciación en el mismo tipo.

saneamiento de impugnaciones, aludía a la comisión de irregularidades materiales o inexactitudes que eventualmente darían lugar a responsabilidad penal de:

*“Quienes estando obligados, en virtud de la ley, a decir la verdad, hubieren señalado en los documentos tributarios hechos ajenos a la realidad”*¹²³³.

Al punto recordó la Corte que para la época de la sentencia, la Ley 222 de 1995 tipificaba el quebrantamiento de tales deberes por parte de los contadores, revisores fiscales o administradores, como conductas constitutivas del delito de falsedad en documento privado, razón por la cual la norma resulta atentatoria de la Constitución Política por cuanto estaría produciendo beneficios tendientes a exonerar de responsabilidad penal, equivalentes a amnistías o indultos, figuras que, que de acuerdo con la Constitución, sólo pueden concederse de manera extraordinaria para delitos políticos, por lo que declaró fulminantemente la inexecutable de las normas estudiadas¹²³⁴.

Aun cuando la situación comentada en la cita recién reseñada no es idéntica al escenario de la normalización, sí permite advertir la dificultad que puede implicar el pretender que con la indemnización de lo adeudado en el fraude fiscal se subsane la vulneración a delitos puntuales que atentan contra la fe pública.

Ante tal disyuntiva, se encuentra que la solución a la posible controversia, se hallaría en adoptar un esquema similar al de la legislación alemana, en la que el falseamiento de documentación sea un agravante de la conducta básica del fraude fiscal, alternativa que, de una parte, contendría el mayor desvalor de la conducta de quien se vale de falsedades para defraudar al fisco y, de otra, ante la eventual regularización o indemnización integral, imposibilitaría investigar independientemente las falsedades, pues, anótese, también se advierte desproporcionado que una persona que se puso al día con sus obligaciones frente a la Hacienda Pública, le pueda subsistir una investigación por las falsedades que sirvieron de instrumento para lograr la defraudación.

Finalmente ha de insistirse en que el concepto de la indemnización integral en el delito fiscal debe perfilarse a incluir no sólo el pago efectivo de lo adeudado junto con sus correspondientes intereses y sanciones reguladas en el ET, sino que adicionalmente debe incluir el valor de las costas procesales, incluidos elementalmente honorarios profesionales y todas aquellas erogaciones en las que deba incurrir el Estado en el adelantamiento del proceso penal; lo anterior porque no resulta lógico que al ciudadano que espera hasta el final de la causa criminal para sanear su situación con el fisco le resulte igual de oneroso a aquél que, por ejemplo, normalizó su situación sin que se diera origen a las diligencias

¹²³³ C. Const.; C-511/1996 sent. cit.

¹²³⁴ Se declaró la inexecutable de la norma, reconociendo que los efectos del fallo sólo se producirían hacia el futuro, por lo que en manera alguna podría desconocer situaciones anteriores a su notificación.

penales, por ello, parece lógico afirmar que quien más avanza en un proceso penal, más costosa le debe salir la indemnización integral.

2.13. Responsabilidad penal del asesor fiscal

Señala CHOCLAN que un asesor fiscal *“es un profesional que presta asistencia o proporciona consejo en materia económico-tributaria, y, en particular, el asesor fiscal cumple un papel relevante en la planificación económica de la empresa y en el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios”*¹²³⁵.

Dado que es posible que en gracia del conocimiento específico de estos profesionales, puedan aportar, crear o proponer técnicas o estrategias defraudatorias a efectos de que sus clientes eludan los deberes tributarios que les impone la ley; el autor en comentario pregona que debe distinguirse entre el mero consejo, no punible, y el asesoramiento dirigido a la defraudación que podría dar lugar inclusive a una autoría; distingue así cuatro áreas en las que se puede presentar la responsabilidad de estos asesores, así: i) respecto del cumplimiento de los deberes fiscales por parte de su cliente y por infracciones contables; ii) por el delito de blanqueo de capitales; iii) por deslealtad o infidelidad frente a su cliente; iv) por violación del deber de secreto o abstención¹²³⁶.

En el punto específico del delito fiscal, luego de reseñar algunos apartes doctrinales sobre la clasificación doctrinal que se le ha dado como delito especial y de infracción de deber, CHOCLÁN expone dos escenarios, de una parte, en el que el dominio del hecho está en cabeza del obligado tributario, en cuya circunstancia el asesor respondería como partícipe; en segundo lugar, cuando el asesor asume el dominio del hecho, como acontecería en virtud de la delegación, evento en el cual respondería como autor¹²³⁷.

Seguidamente expone algunas consideraciones sobre la denominada ingeniería financiera en el ámbito fiscal, para precisar, de manera preliminar, que tal figura puede catalogarse, en principio, como un comportamiento neutral y consecuentemente irrelevante para el derecho penal; lo anterior lo fundamenta afirmando que el delito fiscal no se realiza con la sola elusión de los impuestos, sino que adicionalmente la defraudación requiere la *“ocultación o disimulación del hecho imponible”*, de ahí que, afirma el autor, el derecho penal no debería intervenir:

¹²³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio; *“Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales”*; Editorial Bosch; Barcelona, 2003; pág. 169

¹²³⁶ Sobre responsabilidad penal del asesor fiscal; MERINO JARA, Isaac y (...) *“El delito fiscal”* (...); ob. cit. pp. 53 y ss.; en el mismo sentido, FERRO VEIGA, José Manuel; *“Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital: Radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional”*; Editorial Club Universitario; Alicante, 2011, pp. 128 y ss.

¹²³⁷ CHOCLÁN (...) *“Responsabilidad de auditores (...)”* ob. cit. pp. 174 y ss.

*“Cuando la Administración tributaria pueda autotutelarse, y ello sucederá, con carácter general, en todos aquellos casos en los que, aunque en definitiva, se eluda el pago del impuesto, no se oculta a la Administración la realidad económica”*¹²³⁸.

Finalmente, se aludió a la economía de opción que refiere a la posibilidad que tienen los ciudadanos de organizar sus actividades económicas de la manera que le resulte más ventajosa fiscalmente sin contravenir la Ley; esto es, de las distintas opciones que se desprendan del ordenamiento jurídico, podrá elegir la que le parezca más rentable, aunque reconoce que la frontera con el fraude a la ley es dudosa¹²³⁹⁻¹²⁴⁰.

En el caso colombiano las apreciaciones expuestas en precedencia no generan mayor problemática en su adaptación por dos razones, de un lado porque la propuesta de delito fiscal que se propone en estas líneas no se califica como especial, lo que supone un sujeto activo indeterminado, así que no sólo el contribuyente u obligado tributario puede ser sujeto activo de la conducta sino que, eventualmente, también podría serlo el asesor tributario; de la misma manera, se halla que, con independencia de las merecidas críticas que se han formulado contra la regulación de la coparticipación criminal en Colombia, lo cierto es que cuenta con las bases necesarias para cobijar no sólo a quienes cometen la defraudación tributaria sino también a aquellos que presten algún tipo de colaboración.

Con ello simplemente quiere afirmarse que la posible autoría o participación de un asesor fiscal que emprenda la tarea de defraudar al fisco se encontraría debidamente regulada, no obstante, a efectos de deducir si le asiste o no compromiso penal, necesariamente habrá de atenderse no sólo sus deberes profesionales sino si fue más allá del simple consejo profesional, el cual, adviértase, ha de tener protección constitucional.

Con lo anterior quiere matizarse en que si un asesor fiscal en su calidad de tal, le expone a su cliente distintas alternativas, incluida la del fraude, pero es finalmente el asesorado quien escoge la opción de defraudar al fisco, no habrá responsabilidad alguna para el consultor; muy por el contrario, si existe un mayor involucramiento por parte de éste, que lo lleva inclusive a manufacturar, por ejemplo, documentación falsa, claramente le asistirá un reproche penal; ahora bien, siempre, por supuesto, habrán que acreditarse palmariamente los fundamentos fácticos que sustentarían esa responsabilidad penal.

2.14. Aspectos procesales

Tres aspectos deben atenderse en este apartado, por una parte, la necesidad o no de querrela para la iniciación del proceso penal; por otra, el papel que debe cumplir la agencia

¹²³⁸ *Ibidem* pág. 187.

¹²³⁹ *Ibidem* pp. 188 y ss.

¹²⁴⁰ Sobre economía de opción en el derecho comparado, MARÍN BENÍTEZ, Gloria; “¿Es lícita la planificación fiscal?”; Editorial Lex Nova Thomson Reuters; Pamplona, 2013, pp. 35 y ss.

tributaria, en el caso colombiano la DIAN, dentro de los procesos penales y, finalmente, habrá de analizarse el tema de la prescripción de la acción penal¹²⁴¹.

En cuanto a la necesidad de querrela para la iniciación de la acción penal, precítese inicialmente que en el sistema jurídico colombiano se pueden identificar, a grandes rasgos, los delitos de investigación oficiosa y los querellables; los primeros, dada su especial gravedad, pueden ser objeto de indagación en cualquier tiempo, siempre que no haya prescrito la acción penal, y su iniciación puede darse con independencia de la forma como llegó a conocimiento de las autoridades; los querellables, por su parte, dada su menor gravedad, sí exigen de la presentación de la querrela dentro de los seis (6) meses siguientes a la comisión del hecho so pena de su caducidad, adicionalmente exigen la conciliación como requisito de procedibilidad¹²⁴².

Así entonces, se estima que dada la especial gravedad que comporta el delito fiscal que se ha advertido, la cuantía que se exige como procedencia para su punibilidad y el precario término que habría para que la DIAN formulara la correspondiente querrela, se estima que el delito fiscal debe ostentar la connotación de oficioso, pues equipararlo con los delitos querellables haría en la práctica bastante dificultoso perseguir a quienes cometen serias defraudaciones fiscales.

En segundo lugar, y de cara al papel a desempeñar por la DIAN dentro del proceso penal, se considera que debe constituirse como parte, con la designación de un profesional del derecho que actúe como representante de víctima y, a partir de allí, ejerza la totalidad de prerrogativas que a este sujeto procesal le han conferido la ley y la jurisprudencia, participando del proceso en las distintas audiencias inclusive hasta el incidente de reparación integral en el que se tasan los perjuicios causados con el delito. Evidentemente estos profesionales del derecho deberán pedir medidas cautelares de orden patrimonial cuando a ello hubiere lugar y velar por los intereses de la entidad, en procura de hacer menos nocivos los eventuales atentados patrimoniales.

Finalmente, en lo que tiene que ver con la prescripción de la acción penal, corresponde indicar que ésta opera, como regla general, en un tiempo igual al máximo establecido para la pena privativa de la libertad prevista para el delito imputado, tenidas en cuenta las circunstancias sustanciales modificadoras de la punibilidad concurrentes, sin que en ningún caso pueda ser inferior de cinco (5) ni superior de veinte (20) años, salvo las excepciones que la propia normatividad establece¹²⁴³; dicho término se interrumpe con la resolución de acusación o su equivalente debidamente ejecutoriada, bajo la égida del

¹²⁴¹ Sobre aspectos procesales en el derecho comparado como el requisito de procedibilidad, competencia y partes procesales, consultar: SOLAZ SOLAZ, Esteban (Director) *“La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública”*; Editorial Consejo General del Poder Judicial; Madrid, 2005, pp. 24 y ss.

¹²⁴² Arts. 73 y 522 de la Ley 906 de 2004, Código de Procedimiento Penal.

¹²⁴³ Art. 83 de la Ley 599 de 2000.

procedimiento penal de la ley 600 de 2000, o con la imputación de cargos y proferimiento de sentencia de segunda instancia dentro del esquema procesal de la Ley 906 de 2004; cuando esto acontece, debe comenzar a correr de nuevo desde entonces, pero el fenómeno se consolida en la mitad del tiempo respectivo, sin que pueda ser inferior a cinco (5) ni superior de diez (10) años (en la ley 600) o inferior a tres (3) años y superior a diez (10) en la Ley 906 de 2004¹²⁴⁴.

En el escenario de la prescripción vale la pena señalar que puede haber casos en los que la acción administrativa para el cobro de impuestos prescribe primero que la acción penal, en cuyo escenario bienvenida es la pregunta sobre si el proceso penal puede ser usado como herramienta para el cobro de deudas prescritas y como remedio a la inoperancia estatal; la respuesta que se adopte evidentemente generará álgidos debates, no obstante, aquí se estima que dada la independencia y autonomía de la que goza la justicia penal, la prescripción de su procedimiento es soberana y no puede supeditarse a la del ámbito administrativo; cosa distinta es que ante el advenimiento de la prescripción de la obligación tributaria pueda pedirse allí un paz y salvo, mismo que, eventualmente, pueda tener incidencia al momento de tasarse una indemnización integral¹²⁴⁵.

3. Comentarios a los proyectos legislativos que han intentado incorporar el delito fiscal en Colombia a partir de las líneas argumentativas que deben orientar su tipificación.

De acuerdo a los diferentes enfoques expuestos en precedencia, corresponde de manera breve comentar que si bien en los proyectos legislativos de hace más de treinta y cinco (35) años, en el ocaso del Código de 1936 y en el preludio del de 1980, hubo discusiones serias y fundadas frente a la necesidad o no de tipificar el delito fiscal, lo cierto es que tan buena práctica desapareció totalmente del escenario legislativo colombiano, por lo que en los más recientes proyectos una verdadera política criminal brilla por su ausencia y la irresponsabilidad del legislativo se encumbra a sus más inusitados niveles.

Lo anterior se evidencia con claro énfasis si se analiza, a la luz de los presupuestos expuestos en la sección inmediatamente anterior, la iniciativa legislativa que actualmente cursa en el Congreso de Colombia; lo primero que debe acotarse es que resulta de muy buen recibo que el debate se abra en torno a la necesidad de tipificar estas conductas en la legislación penal interna; no obstante, corresponde analizar si los diferentes intentos legislativos reseñados en precedencia, y de manera puntual en el evento de que el proyecto de ley que cursa actualmente resultare aprobado, satisfacen las exigencias mínimas para

¹²⁴⁴ Art. 86 Ley 599 de 2000 y art. 292 de la Ley 906 de 2004.

¹²⁴⁵ Sobre discusiones frente a la interrupción de la prescripción de la acción penal y los debates que a su alrededor pueden suscitarse en el derecho español, consúltese: GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos; “Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal, *¿In dubio pro reo vs. In dubio pro fisco?*”; en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director) (...) “Política Fiscal y Delitos (...)” ob. cit. pp. 205 y ss.

que realmente tenga el ámbito de cobertura de protección penal que se propone en las presentes líneas.

Para ello, dígame preliminarmente que dejando de lado la evidente falta de técnica legislativa que se advierte en la redacción del texto, la iniciativa adolece por lo menos de las siguientes problemáticas; inicialmente, omite tratar un tema tan importante como es la relación con el delito de lavado de activos que, como se anotó con el debido detalle, exige indiscutible discusión pues, de un lado, es un cerco para impedir la legalización de capitales indebidos, en segundo término, satisface compromisos internacionales y, finalmente, porque abordar su estudio exige pronunciarse sobre la figura del “autoblanqueo” y frente a eventuales reformas al principio de oportunidad para que una vez regularizada la situación tributaria, exista una salida jurídica viable para evitar la persecución penal por el delito de lavado de activos.

En segundo lugar, brilla por su ausencia el elemento del fraude que, como se anotó, merece su incorporación en el juicio de tipicidad por cuanto, de no hacerse, por una parte, termina desconociendo que atendiendo las distintas modalidades de defraudación, el nivel de engaño exigido aumentará o disminuirá, para el caso puntual de la declaración del impuesto de renta, se requerirá algún tipo de artilugio para la estructuración del punible; de otra parte, de la lectura del texto en comento podría concluirse que la mera no presentación de declaración, por ejemplo, daría lugar a la tipificación de la conducta, circunstancia que, como se adujo líneas atrás, refulge atentatoria del derecho a la no autoincriminación.

En tercer término, se denota que la cuantía que se ha fijado como cuota defraudada es demasiado alta, lo que en la práctica hará nugatoria la aplicación del delito fiscal; obsérvese que siete mil doscientos cincuenta (7.250) salarios mínimos legales vigentes, esto es, una suma de cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000)¹²⁴⁶, como monto de defraudación, desborda, con creces, cualquier criterio de fijación que se atendió en las líneas que preceden; si bien es cierto Colombia es un país con una enorme desigualdad, alcanzar una cuantía como la nombrada, en defraudación, demanda por lo menos de ingresos tres veces (tarifas aproximadas de renta) superiores a dicho monto, o un capital que exceda por lo menos en veinticinco (25) veces tal guarismo (renta presuntiva de patrimonio). Así pues, sólo las más grandes industrias podrían, eventualmente, estar incursas en tal conducta, quedándose por fuera de la cobertura del tipo penal quienes coadyuvan de manera efectiva al fenómeno de la evasión.

Finalmente, coméntese que el proyecto no cuenta con una carga argumentativa suficiente que fundamente su ámbito de aplicación; obsérvese que, a guisa de ejemplo, por una parte, ni siquiera se mencionó el tema de las regalías, fuente de ingresos que, como se matizó vehementemente, se encuentra absolutamente desprotegida por parte del Derecho Penal,

¹²⁴⁶ Suma que al cambio supera el millón seiscientos cincuenta mil euros (EUR 1.650.000)

de otra parte, no se explicó la razón de ser de introducir un sujeto activo calificado (contribuyente), panorama que descarta debatir la coparticipación de sujetos relevantes como el asesor contable e impide analizar posibles modalidades de defraudación en las que no necesariamente el sujeto activo es el contribuyente.

Subsección III

Propuestas de redacción del delito fiscal en el ordenamiento penal colombiano

1. Introducción y planteamiento de la cuestión.

No parece tarea fácil el ejercicio de la actividad legislativa, cada año centenares de leyes son sancionadas y por lo menos otro tanto son objeto de revisión por parte de la Corte Constitucional; tan dinámica y abultada producción legislativa lleva a preguntarse si cada proyecto de ley cuenta con la valoración, ponderación y estudios debidos, o si, por el contrario, esa fecunda máquina de hacer leyes navega plácida por los márgenes más amplios de irresponsabilidad.

En los últimos tres lustros las normas relacionadas con el incremento desmesurado de penas o la tipificación de nuevos delitos ha sido una constante que poco a poco ha quebrantado garantías básicas del derecho penal; no es difícil advertir serias contradicciones entre el texto superior y el Código Penal, a modo de ejemplo, mientras aquél prohíbe perentoriamente la pena de prisión perpetua, el último no vacila en sostener penas de hasta 60 años; en el mismo sentido, mientras en la Carta Política se estatuye la presunción de inocencia, las normas de procedimiento penal permiten la imposición indiscriminada de detenciones preventivas, al punto que hay eventos en que tiene más derechos un condenado que una persona *sub judice* quien, en teoría, todavía mantiene incólume la referida garantía constitucional.

Recientemente la misma Corte Constitucional, al insistir nuevamente en la declaratoria de estado de cosas de la situación carcelaria del país, ha calificado la política criminal colombiana como desarticulada, reactiva, populista, volátil, incoherente, ineficaz y sin perspectiva de derechos humanos; circunstancias y planteamientos que en manera alguna pueden ser desatendidos en el desarrollo de la presente subsección¹²⁴⁷.

Así pues, y atendidas las consideraciones expuestas a lo largo de las presentes líneas, a continuación se presentarán las propuestas para la tipificación del delito fiscal con cuyas redacciones se procura abarcar en debida forma la protección de los ingresos de la Hacienda Pública; ha de insistirse que no se pretende con estas líneas imponer un criterio

¹²⁴⁷ M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, T-762 del 16 de diciembre de 2015, reiterando lo expuesto en M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, T-388 del 28 de junio de 2013.

definitivo o dictar la última palabra en el asunto que se trata, muy por el contrario, el propósito es introducir una llave para abrir el debate a la discusión y, evidentemente, bienvenidas las críticas.

En el intento de alcanzar tal cometido, se exponen a continuación tres posibles modificaciones al Código Penal, empezando por una radical o fuerte, y tal vez necesaria actualmente en el plano nacional, que parte de una metamorfosis total de penas y reubicación de algunas normas; una segunda propuesta aboga por la creación de un subcapítulo denominado “De los delitos contra la Hacienda Pública”, que podría introducirse dentro del acápite de la Administración Pública; finalmente, se propone un tipo que incluya la infracción puntual a la defraudación de impuestos, regalías y el posible fraude conocido como carrusel del IVA.

Ha de señalarse que en ninguna de las propuestas se fijan las eventuales penas a imponer ya que, de una parte, se estima que su determinación debe ser la consecuencia de un profundo debate legislativo y, de otra, porque dado que cada propuesta se presenta dentro de un panorama distinto, su concreción ha de corresponder a un detenido debate dentro de cada escenario; en lo que tiene que ver con la pena de multa que acompaña a muchos delitos del Código Penal, tampoco se fija su quantum, pues debe llamarse la atención en el efecto meramente simbólico de tales sanciones, ya que, en la práctica, y ya para el caso puntual del eventual delito fiscal, evidentemente si una persona no logró pagar lo debido para extinguir la acción penal, difícilmente vaya a pagar la multa impuesta en una sentencia que lo condene, cuando ya no es posible extinguir la acción penal y cuyo pago no le reportaría ningún rédito pues, aun cuando algunas normas relacionadas con la concesión de beneficio supeditan el pago de las multas o los perjuicios, lo cierto es que en la práctica con una simple declaración de insolvencia se supera tal obstáculo.

También debe dejarse sentado que se considera que la introducción o entrada en vigencia del delito fiscal debe ir precedida de una oportunidad de normalizar activos, aun cuando es claro que las amnistías tributarias han sido expresamente prohibidas en distintos pronunciamientos jurisprudenciales, lo cierto es que en el impuesto complementario de normalización tributaria, explicado detenidamente líneas atrás, puede hallarse un interesante foco para permitirle a los evasores ponerse al día, previamente a que se les inicie una causa penal. Aclarados estos aspectos, se procede entonces con la presentación de las propuestas¹²⁴⁸.

2. Primera propuesta

Como se ha advertido a lo largo de este escrito, el denominado “populismo punitivo” ha hecho metástasis a lo largo del sistema penal; las normas que han quitado beneficios e

¹²⁴⁸ Sobre amnistías cfr., *supra* cap. III, §I, 2.1.3.3., y acerca del alcance del impuesto complementario de normalización tributaria, *supra* cap. III, §I, 2.5.

incrementado sanciones han alcanzado límites no imaginados; tan irresponsable ha sido el aumento de penas que hoy por hoy es dable encontrar delitos que atendiendo los incrementos punitivos superan los máximos de pena permitidos por la misma ley, hallándose tipos con penas únicas en donde el mínimo terminó por alcanzar al máximo de la pena, o contradicciones inaceptables e inexplicables como el hecho de que sea más grave, desde el punto de vista punitivo, portar un arma de fuego que matar a una persona, o que sea menos gravoso constreñir a alguien a ejercer la prostitución que inducirla para el mismo propósito.

Obsérvese que de acuerdo con el art. 37 del Código Penal, no podrá imponerse más de cincuenta (50) años de prisión [seiscientos -600- meses] por delito, o más de sesenta (60) años [setecientos veinte -720- meses] en caso de concurso; no obstante tal directriz, algunos delitos desbordaron con creces estos límites, así, a modo de ejemplo, el homicidio en persona protegida (art. 135) tiene una pena básica de cuatrocientos ochenta (480) a seiscientos (600) meses, no obstante, mediante Ley 1257 de 2008, sobre violencia de género, se aumentó de la tercera (1/3) parte a la mitad (1/2) cuando la conducta se cometiere “*contra una mujer por el hecho de ser mujer*”, es decir, la pena mínima para ese delito sería de seiscientos cuarenta (640) meses [poco más de cincuenta y tres años] y la máxima de novecientos (900) meses [setenta y cinco (75) años], desbordándose tanto el mínimo como el máximo del límite legal, por lo que se hablaría de una pena única de cincuenta (50) años para ese delito.

De la misma manera, llama la atención que el homicidio simple tiene una pena que oscila entre doscientos ocho (208) y cuatrocientos cincuenta (450) meses de prisión, penas evidentemente altas, pero que no lo parecieran al leer el delito de porte ilegal de armas (art. 365) que tiene una pena básica entre nueve (9) y doce (12) años, pero que agravada de acuerdo con la ley 1453 de 2011, oscila entre dieciocho (18) y veinticuatro (24) años de prisión, esto es, entre doscientos dieciséis (216) y doscientos ochenta y ocho (288) meses, superando sin razón alguna el delito de homicidio simple. Finalmente, baste con señalar a efectos de evidenciar el desorden y falta de lógica del Código Penal colombiano, que la inducción a la prostitución (art. 213) tiene una pena de diez (10) a veintidós (22) años, mientras que el constreñimiento a la prostitución (art. 214) tiene una pena de nueve (9) a trece (13) años de prisión; esto es, en la lógica del legislador, es más grave inducir a alguien a que se prostituya a que se obligue para el mismo propósito.

Así mismo, se hallan hechos dramáticos como el que por la simple entrada en vigencia de un sistema de procedimiento penal se produjere una ley que aumentó, para todas las penas, la tercera (1/3) parte en el mínimo y la mitad (1/2) en el máximo, sin que se hubiesen actualizado los quantums de los beneficios carcelarios; obsérvese que al no actualizar los requisitos para la procedencia del beneficio de la prisión domiciliaria que exigía una pena de cinco (5) años o menos en el mínimo, su concesión quedó inmediatamente relegada a unos pocas conductas; paralelamente, como las medidas de aseguramiento preventivas de la libertad exigían para su procedencia de cuatro (4) años en el mínimo de la conducta, con

tan irresponsable actuar quedaron de tajo incluidos muchos delitos, en teoría no tan graves al momento de su tipificación, con la posibilidad de ser sujetos a medidas restrictivas de la libertad¹²⁴⁹.

Pues bien, estos son sólo unos comentarios de los desfases que actualmente afectan al catálogo de penas colombiano, circunstancias que no pueden ser desconocidas al momento de proponerse la introducción de un nuevo delito; es por ello que hace falta una nueva redacción del Código Penal, que ponderadamente organice los bienes jurídicos y las correspondientes penas.

Ante tal panorama, se propone entonces la introducción de un acápite titulado “*Delito contra la Hacienda Pública*” cuyo artículo único puede llevar la siguiente redacción:

“Delito fiscal. El que mediante maniobras o engaños defraude a la Hacienda Pública en cuantía superior a los cincuenta (50) salarios mínimos incurrirá en la pena de (...)”

“Circunstancias de agravación:

Las penas previstas en el artículo anterior se incrementarán de la tercera (1/3) parte a la mitad (1/2) cuando se cometiere:

- 1. En cuantía superior a los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*
- 2. Falseando documentos o alterando registros contables.*
- 3. En el trámite de obtención de devoluciones indebidas por concepto de impuestos o fraude a subvenciones.*
- 4. Cuando el objeto de defraudación sea el pago de regalías.*
- 5. Simulando exportaciones o importaciones.*

Parágrafo 1. En las anteriores penas incurrirá el representante legal y miembros de junta directiva cuando el obligado tributario o reclamante fuere una persona jurídica.

Parágrafo 2. La normalización tributaria extinguirá la acción penal”.

Tal como se explicó en el acápite de la cuantía, dada la gravedad que puede ostentar que la defraudación sea en importantes cantidades económicas, se propone introducir una circunstancia de mayor punibilidad, que se sería del siguiente tenor:

“Circunstancias de mayor punibilidad. Son circunstancias de mayor punibilidad siempre que no hayan sido previstas de otra manera:

(...)

- En el delito fiscal, cuando el monto de la defraudación supere los mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”

Paralelamente se debe hacer una reforma al delito de lavado de activos que, de una parte, prohíba el “autolavado” y, de otra, incluya como delito base el delito fiscal. La siguiente podría ser la redacción en tal sentido, atendiendo la redacción actual del delito de lavado.

¹²⁴⁹ Se alude aquí a la Ley 890 de 2004, por medio de la cual se aumentaron todas las penas del Código Penal, en la tercera parte en el mínimo y en la mitad en el máximo.

*“El que sin haber participado en la comisión del delito base, 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, **delito fiscal**, 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 (...). La misma pena se aplicará cuando las conductas descritas en el inciso anterior se realicen sobre bienes cuya extinción de dominio haya sido declarada. El lavado de activos será punible aun cuando las actividades de que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores, se hubiesen realizado, total o parcialmente, en el extranjero. 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”.*

En el ámbito procesal, se propone reforma al principio de oportunidad, a efectos de beneficiar a quienes estuvieren incurso en investigación por delito de lavado de activos procedentes de delito fiscal, en donde se hubiese normalizado la situación tributaria del contribuyente.

*“art. 324. Causales. El principio de oportunidad se aplicará en los siguientes casos:
(...)*

19. En el delito de lavado de activos procedentes de delito fiscal, cuando se hubiese normalizado la situación tributaria e indemnizado integralmente a la DIAN”¹²⁵⁰.

3. Segunda propuesta

Ante la dificultad que implica adelantar una modificación integral al Código Penal, se propone que dentro del capítulo titulado “*Delitos contra la Administración Pública*” se introduzca un acápite titulado “*Delitos contra la Hacienda Pública*”, el cual puede reagrupar los delitos de omisión de agente retenedor y fraude de subvenciones.

¹²⁵⁰ Debe aclararse que el art. 324 de la Ley 906 de 2004 llegó a tener 18 causales, la última introducida mediante el art. 40 de la Ley 1474 de 2011; en esta última normatividad se señaló expresamente “el art. 324 de la Ley 906 de 2004 tendrá un numeral 18”; no obstante, la 17 ya había sido declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-936/2010 sent. cit.

Esta segunda propuesta, supone una intervención legislativa no tan ambiciosa como la del primer escenario, obsérvese que no se tocaría el delito de lavado de activos por dos razones, de un lado, porque se parte de la base de la imposibilidad de prohibir el juzgamiento por autolavado dando razón a los *obiter dictum* de la jurisprudencia de la Corte Suprema y, de otro, porque al incluirse el delito fiscal dentro del acápite de los delitos contra la Administración Pública, se entendería incluido en los delitos base que actualmente enlista el lavado de activos.

Así mismo, al intervenir únicamente el acápite de la Administración Pública, no se tocarían artículos relacionados con la exportación e importación ficticia ni los que tienen que ver con el pago de rentas de monopolios rentísticos. Así entonces, la redacción sería la siguiente:

“Art. 402. Delito fiscal. El que mediante maniobras o engaños defraude a la Hacienda Pública en cuantía superior a los cincuenta (50) salarios mínimos incurrirá en la pena de (...)”

*“Art. 402 A. “Circunstancias de agravación:
Las penas previstas en el artículo anterior se incrementarán de la tercera (1/3) parte a la mitad (1/2) cuando se cometiere:*

- 1. En cuantía superior a los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*
- 2. Falseando documentos o alterando registros contables.*
- 3. En el trámite de obtención de devoluciones indebidas por concepto de impuestos o fraude a subvenciones.*
- 4. Cuando el objeto de defraudación sea el pago de regalías.*

Parágrafo 1. En las anteriores penas incurrirá el representante legal y miembros de junta directiva cuando el obligado tributario o reclamante fuere una persona jurídica.

Parágrafo 2. La normalización tributaria extinguirá la acción penal”.

En este escenario, también se propone la modificación al Código de Procedimiento Penal, tal cual en la propuesta anterior, en los siguientes términos:

El art. 324 de la Ley 906 de 2004 se adicionará así:

*“art. 324. Causales. El principio de oportunidad se aplicará en los siguientes casos:
(...)”*

19. En el delito de lavado de activos procedentes de delito fiscal, cuando se hubiese normalizado la situación tributaria e indemnizado integralmente a la DIAN”

4. Tercera propuesta

Es innegable que la necesidad más apremiante de protección penal en la vertiente de ingresos de la Hacienda Pública es la defraudación frente al impuesto de renta y

complementarios y en lo relacionado con las regalías; así pues, sin entrar en escenarios ya regulados, podría introducirse un artículo 403B, en un evento en el que sí se contaría con sujeto activo calificado, que tendría la siguiente redacción:

“Art. 430 B. Delito fiscal. El contribuyente, responsable u obligado en el pago de impuestos o regalías que, mediante maniobras o engaños, defraude a la Hacienda Pública en cuantía superior a los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en la pena de (...)”

Parágrafo 1. En las anteriores penas incurrirá el representante legal y miembros de junta directiva cuando el contribuyente, responsable u obligado en el pago de impuestos o regalías fuere una persona jurídica.

Parágrafo 2. La normalización tributaria extinguirá la acción penal”.

No habría lugar a modificar el delito de lavado de activos por las razones expuestas en la propuesta anterior y también debería introducirse la modificación al Código de Procedimiento Penal, introduciendo como causal de procedencia del principio de oportunidad para el delito de lavado de activos procedentes de delito fiscal, la normalización tributaria.

Adviértase aquí, para terminar, que en este especial evento sería la única posibilidad en la que se pregonaría un delito fiscal con sujeto activo calificado, pues al no abordarse la totalidad de posibles defraudaciones contra el fisco, sino simplemente la relacionada con el ámbito de impuestos o regalías, el sujeto activo en principio es el contribuyente, responsable u obligado del pago.

Conclusiones capítulo III

Dadas las dos secciones que conforman el presente capítulo, a continuación se presentan, en dos bloques argumentativos, las principales conclusiones; en el primero se esbozarán las relacionadas con el análisis del sistema tributario y, en el segundo, las que tienen que ver con los alcances del delito fiscal y su propuesta de tipificación.

Así pues, en lo que respecta al primer bloque de conclusiones, se tiene que el abordaje del estudio del sistema tributario colombiano se hizo desde dos planos argumentativos, por una parte, los impuestos recaudados por la DIAN y, por otra, los que corresponden al sector descentralizado, entendiéndose en éste los planos departamental, municipal y distrital.

En lo que tiene que ver con los impuestos nacionales, se empezó con el de renta, haciendo preliminarmente un recorrido histórico, para seguidamente abordar su análisis legal desde cuatro escenarios que fueron i) sujeto pasivo y determinación de residencia, ii) no contribuyentes, iii) ingresos y iv) tarifas; seguidamente se emprendió un recorrido por la

jurisprudencia de la Corte Constitucional, destacando cuáles son las principales líneas argumentativas que se han proferido, resaltando, en su orden, las que a continuación se mencionan.

Se expusieron valiosas elucubraciones sobre el deber de contribuir y el principio de reciprocidad, que vienen a manifestarse, entre otras expresiones, en la obligación de presentar declaraciones tributarias; también se explicó el proceso de determinación de la base gravable, los sistemas que existen para tal propósito como son el de renta líquida y el de renta presuntiva, llamando la atención que en ninguno de los dos el valor del patrimonio es la base gravable, aunque en el segundo sí se tiene en cuenta para su determinación; así mismo, en este acápite, se hizo alusión a la constitucionalidad de las presunciones.

En un tercer panorama se estudiaron los convenios para evitar la doble imposición, llamando la atención en su importancia para dirimir conflictos de competencia cuando varias jurisdicciones pretenden cobrar la carga tributaria, dado que la doble tributación sería atentatoria del desarrollo comercial y de las inversiones transnacionales, los convenios se presentan como herramientas importantes para dirimir tales controversias ya sea mediante los denominados elementos de conexión o las exenciones que llegaren a pactarse en los correspondientes acuerdos.

Luego se matizó en el alcance que la jurisprudencia le ha otorgado al criterio “establecimiento permanente”, a partir de la evolución legislativa y de su importancia en los distintos CDI firmados por Colombia; a renglón seguido se explicó el alcance de los activos reales productivos, como uno de los bienes que pueden deducirse en las correspondientes declaraciones tributarias y cuya falta de determinación podía llevar a los contribuyentes a corolarios errados, por lo que finiquitó el debate indicando que refieren a los activos fijos tangibles de capital.

En el mismo sentido se trataron diversos temas como beneficios fiscales concurrentes, activos omitidos como renta líquida, imputación de pagos, amnistías, responsabilidad de administradores y representantes legales, responsabilidad solidaria; se abordó el espectro de la subcapitalización como mecanismo antievasión, pues, a modo de ejemplo, cuando los socios presentan aportes como préstamos, es dable fijarles límite para el descuento de intereses, estimándose al paso que estimular la capitalización es prenda general de acreedores.

Se dilucidó el alcance de los contratos de estabilidad jurídica, en donde el régimen tributario siempre juega un papel importante a tener en cuenta por parte de los inversionistas extranjeros que buscan firmar este tipo de acuerdos, luego de analizar los escenarios en donde no procede la estabilidad, dejó claro que a pesar de la firma de este tipo de contratos, existen prerrogativas, como la potestad tributaria, de las que el Estado nunca puede desprenderse.

Hubo que hacer un barrido frente al tema de las exenciones, exponiendo su diferencia con las amnistías, retomando algunos aspectos de la potestad legislativa y circunscribiendo esos postulados en casos puntuales, como acaecería, a modo de ejemplo, con algunos ingresos laborales como viaje, vestido, o gastos de representación que no pueden ser considerados renta gravable.

A continuación se tocó el tema de las deducciones, entendidas como aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida; algunas consideraciones de orden constitucional frente al impuesto CREE, y su distinción con el impuesto sobre la renta; al analizarse el impuesto de no declarantes se hizo énfasis en el deber de revelar información económica, mediante la presentación de las declaraciones tributarias, de la mano con la potestad de inspección de que gozan las autoridades respectivas, enfatizando en que tales prerrogativas tienen su fundamento en el interés superior de que cada ciudadano contribuya al sostenimiento de las cargas públicas, interés que se erige como un límite al derecho a la intimidad.

Posteriormente se abordó el impuesto de las ganancias ocasionales, retomando sus antecedentes, marco legal, y presentando una breve línea jurisprudencial relacionada, principalmente, con el tema de las amnistías.

De cara al IVA, se empezó su análisis con una aclaración terminológica frente a los conceptos impuesto sobre las ventas e impuesto al valor agregado, a pesar de la indistinción que sobre el particular se advierte no sólo en la propia jurisprudencia sino a lo largo de la doctrina especializada.

Se continuó con la amplia facultad del legislador en la modificación de la estructura del IVA, que se resume básicamente en lo siguiente; sujeto activo es el Estado; sujeto pasivo entendido en sentido amplio que involucra contribuyentes y no contribuyentes, pues el retenedor del impuesto debe presentar reportes y pagar lo recaudado; el hecho gravable que cubre las diversas etapas de la cadena productiva, con la posibilidad de recuperar lo que se pagó a efectos de evitar la denominada “cascada tributaria”; finalmente la base gravable la conforman bienes y servicios que no se encuentren expresamente excluidos.

Luego se abordó el escenario de los principios, destacando el debido proceso, legalidad, equidad, progresividad, eficiencia, y los debates de orden constitucional que a partir de dichos principios pueden generarse, ya que el IVA, por excelencia, al ser un impuesto indirecto no consulta la capacidad de pago de los contribuyentes por lo que podría catalogarse de regresivo, no obstante, en defensa de la constitucionalidad de tal gravamen, se tiene que la compra de un bien o el pago de un servicio es muestra de que quien lo adquiere cuenta con la capacidad de contribuir; en segundo lugar, que efectivamente quien más consume, más aporta; en tercer término que las personas cuentan con plena libertad de comprar o no bienes o de pagar o no por un servicio y, finalmente, que la

progresividad del sistema tributario en el caso puntual del IVA no sólo se debe analizar desde el ingreso sino también desde la distribución del mismo en el gasto público.

En este escenario del IVA, también se analizaron las medidas para la distribución de la carga tributaria, el régimen simplificado, las tarifas diferenciales y se puso de presente la necesidad de un adecuado equilibrio en el establecimiento de exclusiones y exenciones.

De especial importancia resultó el estudio del principio de eficiencia frente al IVA, pues a partir de él se evidenció el fundamento constitucional del régimen sancionatorio tanto en el ámbito administrativo como en el penal; se empezó con su definición básica, según la cual lo que se busca es percibir el mayor número de ingresos al menor costo; pasando por la potestad estatal de imponer a determinados ciudadanos que bajo específicas condiciones asuman el recaudo del impuesto, cuya función junto con el deber de pago, se presenta no sólo como efectiva herramienta de control y fiscalización, sino que su omisión permite la imposición de sanciones tanto administrativas como penales; se explicaron aquí los aspectos más relevantes de cada uno de dichos escenarios, enfatizando, en el área penal, en algunas consideraciones sobre el saneamiento tributario frente a la responsabilidad de administradores y asesores fiscales, el deber de colaboración tanto de los agentes retenedores como de los auto-retenedores y la función pública de recaudo. Finalmente, en cuanto al principio de igualdad en relación con el IVA, se matizó en que es una herramienta para no aumentar los desequilibrios de la sociedad, por lo que el legislador siempre debe atender las diferencias sociales.

Se analizaron enseguida los impuestos al patrimonio y a la riqueza, tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava el capital neto de las personas, cuyas principales características fueron matizadas por la Corte Constitucional, señalando que satisface los postulados mínimos para ser considerado un impuesto como son creación legal, sujeto activo, pasivo, hecho generador y base gravable; en cuanto a sus características, se enfatizó en que es un gravamen personal por cuanto el patrimonio es independiente a los bienes que lo conforman y de causación instantánea por lo que la obligación puede hacerse efectiva en el mismo año del período que se tiene en cuenta para gravar.

De innegable trascendencia resultó el estudio del Impuesto Complementario de Normalización Tributaria, pues aun cuando podría pensarse, con fundadas razones, que se trataba de una amnistía tributaria, lo cierto es que la Corte pareció dar un vuelco a su línea jurisprudencial sobre amnistías; para concluir la exequibilidad de los preceptos analizados; hubo de exponer al respecto que por tratarse de un auténtico tributo se descartaba la amnistía, y que más bien se podría tratar de un saneamiento, medida que, atendidas circunstancias como la baja en los precios del petróleo y los cambios legislativos de orden tributario sobre residencia fiscal, con las confusiones sobrevenidas, obligaban a elaborar un test de proporcionalidad, cuya ponderación redundó en la exequibilidad de la norma.

Se pasó luego al estudio del impuesto denominado GMF, explicando su alcance normativo y jurisprudencial, recorrido normativo que se justifica en la importancia de ingresos que representa y cuyo ajuste a la Constitución ha sido reconocido en varios pronunciamientos.

Lo propio ocurrió con el impuesto de timbre, arancel de aduanas INC e ICA, en los que su abordaje se hizo desde dos ópticas, por una parte desde la legal, haciendo un recorrido histórico y, de otra, desde la mirada jurisprudencial, matizando en los principales pronunciamientos que han delimitado su alcance.

En una segunda parte se analizaron los impuestos departamentales, municipales y distritales, en cuanto a los primeros se estudió el de registro, vehículos automotores y se hizo alusión a cuatro impuestos que son: a) sobretasa a la gasolina, b) cigarrillos y tabaco elaborado, c) aperitivos, vinos y similares, y d) cerveza.

En cuanto a los municipales se aludió al predial y al ICA, y en lo relacionado con los distritales, luego de advertir que como regla general tienen el mismo régimen que el municipal, se mencionó que en el específico caso de Bogotá, se combinan impuestos municipales con departamentales, pues además de recaudar predial e ICA, también cobra vehículos, sobretasa a la gasolina, cerveza, cigarrillos y tiene una participación en el de registro.

Se finalizó con el tema de la retención en la fuente, como uno de los métodos de recaudo anticipado del impuesto, con varias apreciaciones valiosas en su traza jurisprudencial como son las obligaciones de los agentes retenedores y auto-retenedores frente a los impuestos que deben trasladar al Estado; se recordó que frente a los primeros se les ha trasladado la función pública de recaudar impuestos y, de cara a los segundos, con énfasis se dejó sentado que al momento de hacerse la correspondiente auto-retención, inmediatamente se trata de recurso estatal, por lo que ya no puede manejarse de manera libre por estas personas.

De otro lado, en un segundo bloque argumentativo se analizaron los aspectos fundamentales del delito fiscal y su acondicionamiento al caso colombiano a efectos de materializar la propuesta para su tipificación, la segunda sección se dividió entonces en tres subsecciones, en la primera de ellas se expuso una reseña de los distintos intentos legislativos que a lo largo de las últimas tres legislaciones penales han pretendido la tipificación del delito fiscal; tal recorrido histórico sirvió para detectar el alcance de las propuestas, su profundidad y las posibles deficiencias que han acompañado cada intento legislativo, destacándose aquí la orfandad argumentativa en relación con el análisis del bien jurídico a tutelar, la pretermisión acerca de la estrechísima relación que el delito fiscal ostenta con el lavado de activos y la carencia de análisis sobre el alcance de lo que sería la normalización tributaria.

En una segunda subsección se abordaron de manera puntual los aspectos fundamentales del delito fiscal, previendo la manera como cada ítem debería atenderse, introducirse o acondicionarse en el ordenamiento penal colombiano; para lograr tal cometido, se empezó con un análisis del delito fiscal en el derecho comparado, tocando tangencialmente los principales matices de las legislaciones española, alemana, argentina y estadounidense; se aludió seguidamente a las normas de derecho internacional que regulan la materia y se puso de presente la disimilitud conceptual que existe sobre términos como evasión, elusión, fraude y economía de opción, no sólo en el plano nacional sino en el internacional, lo que condujo a concluir una ausencia de univocidad frente al alcance de dichos conceptos y a la inefable necesidad de delimitar el marco conceptual con los pronunciamientos que sobre el particular ha dictado el Tribunal Constitucional colombiano.

En lo que tiene que ver propiamente con los aspectos fundamentales del delito fiscal, se abordaron catorce escenarios que necesariamente habrán de ser atendidos al momento de pretender su tipificación en el ordenamiento jurídico colombiano; se empezó con un análisis criminológico a efectos de concluir la necesidad de su inclusión en el Código Penal, para ello se señalaron de manera preliminar los argumentos que suelen sostenerse para oponerse a tal postura, confrontándolos con los que defienden su tipificación; se comentaron aquí algunos enfoques relacionados con la eficacia de la tipificación del delito fiscal frente a la reducción de los índices de evasión, destacándose la mirada económica, psicológica y sociológica; luego de ello se expusieron algunas elucubraciones sobre el perfil criminal del evasor fiscal, para concluir con la enunciación de los planteamientos que defienden la necesidad de tipificación de delito fiscal en el caso colombiano, resaltándose la importancia que la Constitución Política otorgó al bien jurídico denominado Hacienda Pública y al déficit de protección penal del que se adolece, la enorme lesividad que produce la evasión y los aterradores índices de desigualdad que reinan en el país, lo que hace odioso e infame que una privilegiada clase económica defraude al fisco.

A continuación se abordó el tema de los principios que orientan el derecho penal tributario, aclarándose que no resultaba imperioso acoger una u otra clasificación de las ofrecidas por la doctrina, sino que simplemente interesaba identificar cuáles principios eran de imprescindible atención en la propuesta de delito fiscal para el escenario colombiano; así, se analizaron brevemente los siguientes: dignidad, protección del bien jurídico, ofensividad, necesidad de la pena, reserva de Ley, observancia de la taxatividad, intervención mínima y subsidiariedad, proporcionalidad, respeto a las categorías lógico-objetivas, exclusión de responsabilidad por error de derecho, responsabilidad por el hecho y culpabilidad.

Se procedió luego con el análisis del bien jurídico a tutelar por el delito fiscal en el plano del derecho comparado, llamando la atención en las principales posiciones que sobre

dicho particular ha ofrecido la doctrina, todo para abordar el caso colombiano haciendo hincapié en los antecedentes legislativos, en la importancia recaudada por el bien jurídico Administración Pública en las últimas décadas, y en la necesidad de tutelar la Hacienda Pública dada la orfandad proteccionista de los últimos tres códigos penales en su arista de ingresos.

Con el ánimo de incursionar de manera más puntual en las particularidades del delito fiscal y en la concreción del alcance del eventual tipo, se vio la necesidad de recordar cuáles son las modalidades de defraudación que pueden atentar contra el bien jurídico Hacienda Pública, a partir del análisis que sobre el sistema tributario se hizo en la primera parte de este tercer capítulo; aquí se atendió el alcance de la protección existente en el escenario del IVA, la orfandad absoluta de tutela ante el impago de impuestos como renta y CREE; se tuvieron en cuenta también las principales posibles formas de defraudación que se cubren en el derecho comparado y, en el plano local, las que a diario son denunciadas en la prensa. Todo ello conllevó a concluir que la redacción del tipo a proponer, debe ostentar suficiente amplitud para tolerar no sólo el innegable dinamismo legislativo y jurisprudencial en el plano tributario, sino que también debe abarcar las diversas modalidades delictivas que potencialmente son aptas para defraudar a la Hacienda Pública.

Trazados tales lineamientos, se abordó la temática relacionada con el concepto de autor y las formas de participación, para lo cual se echó mano de los fallidos intentos legislativos que en el plano nacional abogaron por la tipificación de la conducta, reseñando que fue criterio del legislador, evidentemente sin mayor análisis de fondo, proponer que el sujeto activo fuese el contribuyente, responsable o retenedor; no obstante, atendidas las distintas modalidades delictivas que pueden atentar contra el bien jurídico a tutelar, se evidenció que en algunos escenarios la defraudación la puede cometer, como autor, una persona que no ostenta ninguna de las calidades de obligado tributario, razón por la cual deviene necesario que el sujeto activo sea indeterminado; a renglón seguido, y de cara a las formas de participación criminal en el panorama patrio, se concluyó que muy a pesar de las fundadas críticas que sobre tal tema se han propuesto, lo cierto es que su regulación parece por lo menos suficiente para abarcar el abanico de los actores en una empresa criminal, por lo que no deben reiterarse en el mismo tipo, pues además de su no necesidad, generaría serias controversias entre las partes general y especial del Código Penal; finalmente, en relación con las obligaciones tributarias a cargo de personas jurídicas, y reiterando que en Colombia no se halla regulada su responsabilidad penal, se explicó el fundamento normativo de la legislación comercial que prevé la responsabilidad para administradores y directivos de estos entes jurídicos.

La identificación de las posibles formas de defraudación de la Hacienda Pública también permitió abordar el estudio de dos escenarios, por una parte, el que lleva a concluir que no puede afirmarse de manera general si se está frente a un delito de acción u omisión, pues dependiendo de la manera cómo se defraude al fisco, podrá optarse por una u otra

modalidad delictiva; el segundo escenario es el relacionado con la consumación de cada conducta y, consecuente con ello, la procedencia o no de la figura de la tentativa.

En cuanto al primer escenario, se concluyó que dentro de la modalidad comisiva se hallarían, principalmente, casos de solicitudes de devoluciones indebidas de IVA, fraude de subvenciones y presentación de declaraciones con contenido no veraz; en cuanto a la modalidad omisiva, se encontraría el no traslado al fisco de sumas retenidas por concepto de IVA o fuente, lo que sería el actual delito de omisión propia llamado omisión de agente retenedor; en este último aparte se descartó la posibilidad de que una persona sea responsable por la simple conducta de no declarar, básicamente por dos circunstancias, de un lado, porque dado que se requerirá del ingrediente defraudatorio en la estructuración del tipo, esa simple omisión no contiene la envergadura suficiente para aducir un engaño; de otro lado, porque luego de ponderar el principio constitucional de la no autoincriminación frente al deber de declarar, se concluyó que no es posible que a una persona se le conmine, so pena de apremio penal, a acudir a la administración tributaria con la verdad; su silencio debe respetarse y no estructuraría el engaño exigido por el tipo.

En lo que tiene que ver con el segundo escenario, esto es con las modalidades de consumación de la conducta, se indicó que algunas de las formas delictivas que pueden generar defraudación tributaria no suscitan controversia alguna, como sería la omisión del agente recaudador del IVA, pues aquí se perfecciona el delito el día en que debió presentarse la declaración con el correspondiente pago; en otros eventos como sería el fraude al impuesto de renta o de los demás que exigen autoliquidación, el delito se consumará en la fecha de la presentación de la correspondiente liquidación pues en ese momento se habría exteriorizado el engaño y se habrían dejado de ingresar los recursos debidos a la administración tributaria; en este último caso, se estaría frente a un delito de mera actividad que no exigiría obtener el resultado propuesto para pregonar el quebrantamiento del bien jurídico tutelado; cosa distinta acontece en las modalidades relacionadas con las devoluciones indebidas o en el fraude de subvenciones, pues aquí sí se evidencian las connotaciones propias de un delito de resultado, al demandarse la disposición de recursos estatales a favor de los infractores; en este evento, naturalmente, sí habría campo para predicar la tentativa.

Otro de los elementos que debe atenderse en la configuración del delito fiscal es el de la cuantía o cuota defraudada, tema que se abordó desde dos ópticas; por una parte, en la necesidad o no de su inclusión, exponiéndose allí los argumentos que defienden una u otra postura, para finalizar concluyendo que es necesario fijarla en el caso colombiano, atendiendo de una parte las particulares condiciones sociales del país y, de otra, a efectos de evitar la hipercriminalización. Una vez determinado este aspecto, se sugirieron algunas cuantías, teniendo en cuenta los pretéritos intentos legislativos y criterios de distribución de la riqueza en Colombia.

Una segunda óptica de la cuota tributaria es la que tiene que ver con su naturaleza jurídica, pues debía decidirse si se consideraba como ingrediente del tipo o se entendía como una condición objetiva de punibilidad; analizados los planteamientos que abogan por una u otra posición, se concluyó que para el caso colombiano debe entenderse como condición objetiva de punibilidad pues, por una parte, no hay justificación en que no se exija para los delitos patrimoniales comunes una cuantía para su estructuración y sí se haga frente a afectaciones al fisco, en principio más graves; de otra parte, porque las consecuencias de optar por esta postura resulta consecuente con los planteamientos de consumación del delito o la tentativa, pues sólo de esta manera puede sostenerse coherentemente que casos de defraudación en eventos como el impuesto sobre la renta se perfeccionen como delito con la mera presentación de la declaración falsaria sin exigirse resultado alguno.

Otro ingrediente de obligatorio abordaje fue el de la necesidad o no de introducir el elemento defraudatorio en la estructuración del delito y, en caso positivo, determinar su alcance teniendo como criterio comparativo el exigido en el delito patrimonial de estafa; al punto, y luego de exponer un recorrido doctrinal sobre la materia, se concluyó que el delito sí debe exigir el ingrediente del engaño, aunque no de la misma envergadura que el demandado en el delito de estafa; aquí se puso de presente que dependiendo de la modalidad delictiva de que se trate, tal ingrediente se advertirá con mayor o menor firmeza; así, de menor intensidad será el engaño cuando se trate de la omisión del agente retenedor de IVA cuando deja de trasladar tales recursos al fisco, y mayor intensidad de denotará en escenarios como el carrusel del IVA; en todo caso, se insiste, la sola omisión en la declaración, no es suficiente para predicar la configuración del delito.

Seguidamente se abordó el tema del tipo subjetivo, ante lo cual se dejó sentado que, consecuente con la exigencia del engaño en la configuración del injusto, debe descartarse la exigencia del delito imprudente, por lo que únicamente podrá admitirse su modalidad dolosa, misma que, se precisó, se configura cuando el sujeto es consciente de la existencia de la obligación tributaria y la desconoce intencionalmente mediante artificios o engaños; finalmente en este acápite se matizó en que dado que la cuantía es una condición objetiva de punibilidad, el ejercicio de la prueba del dolo no debe ocuparse de incluir monto puntual alguno sino simplemente el ánimo de defraudar.

Uno de los aspectos que más ha ocupado espacio en la doctrina especializada es el de la relación entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales; así, y con el anhelo de abordar de manera integral tan importante temática, se hizo un barrido doctrinal en el que se estudió el derecho internacional, el derecho comparado, la cuota tributaria como objeto material del blanqueo, la no necesidad de condena en firme por el delito base y el “autoblanqueo”; luego de tal derrotero se aterrizó en el caso colombiano, para lo cual se matizó en que era necesario abordar el tema desde dos ópticas, por una parte, llamando la atención en la necesidad de tipificación del delito fiscal, tema superado evidentemente en legislaciones que ya tienen reguladas las defraudaciones fiscales en sus códigos penales, pero de indispensable estudio en el panorama colombiano pues, se advirtió, la

falta de tipificación del delito fiscal, podría convertirse en el escenario propicio para que lavadores de activos o personas enriquecidas ilícitamente se sustrajeran a la acción de la justicia; para explicar tal aserto se puso de presente que no es extraño encontrar importantes funcionarios públicos que cuentan además con prósperos negocios privados, y que ante cualquier escándalo de corrupción o de posible reproche por indebido incremento patrimonial, izan como bandera defensiva la supuesta evasión de impuestos de sus fabulosos negocios, escabulléndose de la acción de la justicia.

De otro lado, y ya entrando en la aplicación para el caso colombiano de aspectos relevantes de la relación entre el delito fiscal y el blanqueo analizados a la luz de la doctrina especializada y el derecho comparado, se explicó inicialmente el alcance del delito de lavado de activos a la luz del derecho patrio, llamando la atención en que existe una lista de delitos que pueden servir de base para el lavado; lo anterior con el ánimo de poner de presente la incoherencia que existe en la actualidad frente a los delitos que de una u otra forma protegen la Hacienda Pública, pues dada su dispersión a lo largo del Código Penal, unos podrían ser base de lavado, específicamente los que se hallan en el acápite de la Administración Pública, pero otros no, como acontecería con los ubicados bajo la égida de bienes jurídicos como patrimonio u orden económico. Todo ello con el único ánimo de precisar que con absoluta independencia de la propuesta que a la postre llegare a adoptarse en la tipificación del delito fiscal en Colombia, sí es necesario que los delitos contra la Hacienda Pública sean base del lavado de activos.

Seguidamente se aludió al tema del “autoblanqueo”, que en el caso colombiano sería “autolavado”, para señalar que tal figura no debería reprimirse en el ordenamiento colombiano, pues se atenta contra garantías fundamentales como la no autoincriminación y el *ne bis in idem*; se precisó en este aparte que aun cuando en Colombia tal tema no se ha abordado en detalle, de la lectura de algunas providencias puede concluirse su eventual procedencia, aunque, se insiste, no se comparte tal posición.

Otro aspecto que comporta especial trascendencia es el que guarda relación con la característica del delito fiscal como un tipo penal en blanco, en atención a que necesariamente debe completar el injusto con disposiciones del derecho tributario; al respecto, y de cara al caso colombiano, lo primero que se adujo es que el tema de los tipos penales en blanco se encuentra bastante decantado desde una óptica jurisprudencial por lo que su aceptación no genera resistencia alguna en el ordenamiento interno; a continuación se descartó la exigencia de reserva de ley en el complemento de la disposición en blanco, por cuanto es posible que la remisión normativa se haga con decretos presidenciales o actos administrativos como acaece con el delito de usura, en donde es la Superintendencia Financiera la que dicta la resolución que fija las tasas; a continuación se analizó la circunstancia relacionada con la declaratoria de inconstitucionalidad de los tributos, señalándose que en cada caso habría que atenderse los efectos de la decisión ordenados por la Corte Constitucional, pues si es con efectos

futuros la infracción penal habría de mantenerse, pero si se ordenan efectos retroactivos no podría elevarse reproche penal.

Enseguida se aludió a la normalización tributaria, para lo cual hubo de hacerse referencia a la figura de la regularización en el caso español, explicándose la mutación que se presentó a partir de la LO 7 /2012, en donde pasó de ser una excusa absolutoria a una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho; se matizó en que la principal razón del cambio legislativo fue precisamente que ante la regularización tributaria debía eliminarse la posibilidad de continuar con la acción penal por el delito de blanqueo de capitales; al abordarse el caso colombiano, lo primero que se dejó sentado fue que no existe en el ordenamiento jurídico una figura idéntica a la regularización tributaria, aunque algunas disposiciones del ET y del Código Penal contienen similares matices; por una parte se halla la posibilidad de corregir las declaraciones y el impuesto de la normalización tributaria, no obstante algunas limitantes temporales impiden predicar la equivalencia con la figura de la regularización; por otra parte, se estudió en detalle la figura penal de la indemnización integral, que aplica para determinados delitos como causa de extinción de la acción penal; luego de tales planteamientos, se concluyó que, consecuente con la postura de no tipificar el autoblanqueo, de entrada debería descartarse la posibilidad de no investigar por lavado a quien ha defraudado al fisco; no obstante, y dadas las particularidades expuestas por la Corte Suprema que posiblemente permitan inferir la procedencia del “autolavado”, se concluyó que la indemnización integral debe extinguir la acción penal por el delito fiscal, pero que la renuncia a la persecución penal por el delito de blanqueo ha de ser una modalidad del principio de oportunidad.

En cuanto a la responsabilidad penal del asesor fiscal, luego de analizar su alcance a la luz del derecho comparado, se consideró que en el caso colombiano no se presenta mayor controversia, pues dado que la propuesta es un delito fiscal sin sujeto activo calificado, el asesor fiscal podría, excepcionalmente, responder a título de autor; no obstante, se dejó claro que siempre deberá analizarse el nivel de involucramiento por parte del asesor en la comisión de la conducta y determinar si se encaja o no dentro de una conducta neutral.

Para terminar la segunda subsección, se analizaron algunos aspectos de orden procesal como la no necesidad de querrela para la iniciación de la acción penal, en el papel a cumplir por la agencia tributaria (DIAN) dentro del proceso penal y en la prescripción de la acción penal; en este último aparte se expusieron algunas consideraciones sobre la autonomía de las jurisdicciones administrativa y penal, y la posibilidad de cobrar acciones prescritas administrativamente dentro del trámite penal.

Finalmente se expusieron las distintas propuestas del delito fiscal, empezando con una drástica que parte de la base de una modificación integral del Código Penal, en la que al ponerse de presente la crisis actual por los desmanes generados por el desmedido populismo punitivo, se propone la inclusión de un acápite contra “La Hacienda Pública”, en donde se ubique el delito fiscal; paralelamente se pretende reformar el delito de lavado

de activos en la que se excluya el denominado “autoblanqueo” e incluya como delito base de lavado el delito fiscal; en el plano procesal, se postula una reforma al Código de Procedimiento Penal en la que se incluya como causal de aplicación del principio de oportunidad en el delito de lavado de activos el hecho de que se hubiere normalizado la situación tributaria.

Una segunda propuesta, que parte de la base de las dificultades que en la práctica puede implicar pretender la reforma total del Código Penal, supondría una intervención legislativa mucho menos ambiciosa, en la que se introduciría dentro del capítulo titulado “delitos contra la Administración Pública”, un acápite denominado “delitos contra la Hacienda Pública”, en el cual se reagruparían los delitos de omisión de agente retenedor y fraude de subvenciones, dando lugar a una redacción que incluyera las defraudaciones tributarias, pero sin tocar tipos como exportación ficticia ni los relacionados con los monopolios rentísticos por pertenecer a otros bienes jurídicos del código penal; esta segunda propuesta tampoco tocaría el delito de lavado de activos por cuanto se parte de la base de la procedencia del “autoblanqueo”; finalmente sí incluiría reforma al Código de Procedimiento Penal en lo relacionado con el principio de oportunidad.

En una última propuesta y ante la innegable necesidad de tipificar las defraudaciones puntuales frente al impuesto de renta y a las regalías, se pretende introducir un artículo que regule tales escenarios; no habría lugar a modificación al lavado de activos por las mismas razones esbozadas en la segunda propuesta y se insistiría en la modificación al principio de oportunidad del Código de Procedimiento Penal.

Conclusiones finales

Sin perjuicio de los corolarios parciales y detallados que se presentaron en la parte final de cada capítulo, y con el ánimo de evitar repeticiones argumentativas innecesarias, a continuación se exponen tres bloques de conclusiones generales con los que se pretende dar por terminada la elaboración de la presente tesis doctoral.

Así pues, un primer bloque refiere a que el concepto de patrimonio público no puede verificarse desde una óptica estática, esto es, desde el análisis puntual de un inventario o un balance; muy por el contrario, el abordaje que se propone es dinámico, que consulte no sólo las tradicionales clasificaciones expuestas en las legislaciones civil y administrativa, sino que atienda el importante bloque normativo que la Constitución Política de 1991 imprimió a la institución denominada Hacienda Pública.

A partir de tal planteamiento, no sólo bienes de uso público como calles, plazas, puentes y caminos; o bienes fiscales como rentas, valores y recursos naturales no renovables, harán parte del patrimonio público, sino que éste deberá atender necesariamente actividades propias de la actividad hacendística como el recaudo de ingresos públicos y su gasto.

Dentro de ese acápite de la Hacienda Pública, se hallan dentro de los ingresos algunos ítems que no pueden pasar desapercibidos como las regalías generadas a favor del Estado por la explotación de recursos no renovables, las rentas obtenidas en virtud de los monopolios rentísticos de actividades como el alcohol y el tabaco, y, por supuesto, los impuestos, tasas y contribuciones.

Paralelamente, el patrimonio público también puede observarse por el lado del gasto, pues los egresos estatales deben cumplir determinadas finalidades y requisitos, como son el respeto por la planeación, distribución equitativa y prelación de necesidades básicas y servicios públicos, denotándose así que el patrimonio público, visto desde la Hacienda Pública, cumple un recorrido que va desde su recaudo, administración y manejo, hasta gasto e inversión.

En un segundo bloque de conclusiones, y luego de cotejar la diversa gama de bienes que conforman el patrimonio público con un barrido por el Código Penal en el que se identificaron los distintos delitos que pueden procurar su protección, y luego de exponer algunas consideraciones sobre la corrupción en Colombia y el alcance de la acepción “servidor público”, se presentó un estudio puntual de tales tipos, dividiendo su estudio, básicamente, en cuatro grupos.

En primer lugar, se empezó con los delitos cobijados bajo el epígrafe de la Administración Pública, presentando un recorrido histórico desde la legislación de 1890, para explicar cuál fue el alcance que desde aquella lejana época se le otorgó a tal bien jurídico; ya en lo relacionado con los delitos en concreto, se abordó inicialmente el de peculado en sus

distintas modalidades y haciendo especial énfasis en el de “por apropiación”, pues es el que más desarrollo jurisprudencial ha tenido y cuyas bases fundamentales son de importante trascendencia en las demás modalidades de peculado.

El estudio jurisprudencial del delito de peculado por apropiación se diseñó desde dos grandes ópticas que permitieron estudiar a cabalidad la conducta, por un lado, a partir de los principales escándalos de corrupción que han comprometido las arcas estatales, y cuyo conocimiento de alguna manera llegó a la Corte Suprema de Justicia permitiéndole presentar diversas líneas jurisprudenciales, unas aplaudidas y otras bastante criticadas; la segunda óptica se edificó sobre la identificación de trazas argumentativas que se desarrollan a partir de distintas miradas del delito como son la responsabilidad de los particulares en el recaudo de impuestos, el alcance del término apropiar, el papel de los secuestres, la configuración del ilícito en las sociedades de economía mixta, entre otros.

Seguidamente se analizó el delito de peculado por aplicación oficial diferente llamando la atención en dos escenarios, por una parte, en la importancia de las leyes anuales de presupuesto para su tipificación, por cuanto uno de los ingredientes normativos es que la indebida destinación se haya hecho en perjuicio de la inversión social, condición que sólo puede concluirse a partir del análisis de normas presupuestales y de gasto público; por otra parte, se llamó la atención sobre las regalías, a efectos de concluir que se encuentran protegidas en lo que tiene que ver con su gasto, pues la inversión irregular de estos rubros puede generar el delito en comento, pero advirtiendo la falta de reproche penal ante inconsistencias en su recaudo.

En esta misma línea se abordaron los principales matices de los delitos de peculado culposos, por uso, y algunas modalidades de peculado que si bien tuvieron vigencia en la legislación de 1980, en el año 2000 desaparecieron del ordenamiento, aunque por vía jurisprudencial se dio a entender que se encontraban cubiertos por otras conductas; se alude aquí al peculado por extensión y al peculado por error ajeno.

Dentro de los delitos contra la Administración Pública también se analizaron los relacionados con la contratación estatal, contextualizando inicialmente el importante precedente que sostuvo la Corte Constitucional al definir el alcance de la inhabilidad consagrada en el art. 122 superior, la cual se impone a quienes, entre otras circunstancias, hayan sido condenados en cualquier tiempo por la comisión de algunos delitos, entre ellos aquellos que atentan contra el patrimonio público; lo primero que llamó la atención de este pronunciamiento, fue el reconocimiento expreso de que en el catálogo de penas no existe un listado específico que permita determinar cuáles delitos pueden atentar contra el patrimonio público y que, por lo mismo, no es posible concretar fácilmente en cuáles procedería la inhabilidad; así entonces, dejó sentado la Corte que en algunos necesariamente procedía la inhabilidad como en los de peculado, contra otros no debería aplicarse como serían los culposos y dejó entrever que existe una zona gris en la que

justamente se hallan los delitos relacionados con la contratación estatal, pues sólo atendiendo el caso concreto puede concluirse la afectación o no al patrimonio público.

Tal complejidad conllevó a adelantar un detenido estudio, principalmente legal y jurisprudencial, de los delitos relacionados con la contratación estatal, que son violación al régimen de inhabilidades e incompatibilidades, interés indebido en la celebración de contratos, acuerdos restrictivos de la competencia y contrato sin cumplimiento de requisitos legales; luego de lo cual se concluyó que sólo en la última conducta, y de manera más puntual en el quebrantamiento del principio de planeación, es el escenario en el que puede presentarse, de manera excepcional, un perjuicio patrimonial, descartándose tal circunstancia en los demás delitos.

Seguidamente, y también dentro del acápite de la Administración Pública, se presentó un análisis legal y jurisprudencial de los tres delitos que ostentan relación con la Hacienda Pública, empezando por el de omisión de agente retenedor, haciendo aquí especial énfasis en pronunciamientos relevantes como la no vulneración de la prohibición constitucional de prisión por deudas con la consagración de este delito; seguidamente se pasó al análisis del delito denominado destino de recursos del tesoro para el estímulo o beneficio indebido de explotadores y comerciantes de metales preciosos, finalmente se trató el de fraude de subvenciones.

Finalizado el análisis de los delitos contra la Administración Pública, se procedió con el de los que se encuentran arropados bajo la égida del orden económico, empezando con la definición y alcance del bien jurídico, para continuar con el estudio del delito de contrabando, que cuenta con una profusa regulación legal desde su creación en el año 1997; luego se estudió el de apoderamiento de hidrocarburos y a renglón seguido se hizo detallado análisis de los que guardan relación con la Hacienda Pública en la vertiente específica de ingresos, como fueron el de ejercicio de la actividad monopolística de arbitrio rentístico, exportación ficticia, aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado y el de evasión fiscal, última conducta que, valga la pena precisar, aun cuando su *nomen iuris* da la apariencia de ser bastante omnicompreensivo, refiere en la práctica únicamente al incumplimiento del pago de rentas de los monopolios rentísticos.

Se continuó con los delitos que se ubican dentro del bien jurídico del patrimonio económico, haciendo reseñas legislativas desde el año 1936, a los agravantes específicos de cada delito cuando recae sobre patrimonio público y a pronunciamientos jurisprudenciales dictados en este último escenario; se estudió el hurto, la estafa, el abuso de confianza, la defraudación de fluidos, usurpación de aguas, daño en bien ajeno; matizando también que, tal vez por una errada técnica legislativa, existe un agravante del capítulo que contiene los delitos contra el patrimonio económico, que refiere a que la conducta se cometiere “sobre bienes del Estado”, presentándose una posible vulneración al principio del *ne bis in idem*, por lo que las causales específicas de agravación de cada delito se presentan por lo menos como inocuas o baladíes.

El último bloque de análisis de delitos recogió todos aquellos que se encuentran esparcidos en el Código Penal, con clara incidencia en el patrimonio público, pero que no cuentan con fértil desarrollo jurisprudencial ni doctrinal; se aludió aquí a los delitos contra el medio ambiente, acudiendo por supuesto al contexto dinámico de patrimonio público; luego se mencionaron algunas conductas halladas bajo el bien jurídico seguridad pública, que fueron incendio, daño en obras de utilidad social, perturbación al servicio de transporte público, colectivo u oficial, y finalmente al daño en obras u otros elementos de los servicios de comunicaciones, energía y combustible; seguidamente se aludió al bien jurídico fe pública, para referir a los delitos de emisiones ilegales y circulación ilegal de moneda; finalmente se mencionó el acápite de DIH, dentro del que se halla el delito de exacción o contribuciones arbitrarias.

Luego del recorrido legislativo por las distintas normas penales a las que se ha aludido, se presentaron algunas conclusiones como la pérdida del deber de responsabilidad del legislador en la creación de los delitos, pues al mirar los antecedentes legislativos se observa que décadas atrás existía preocupación sobre los bienes jurídicos a tutelar, los delitos a incorporar y las penas a fijar; no obstante, tales buenas prácticas se han perdido y hoy el desbordamiento indiscriminado de penas es una problemática que atenta contra los pilares básicos del Derecho Penal.

En el aspecto puntual de la cobertura de protección del patrimonio público, se evidenció, desde una óptica estática de patrimonio, un amplio margen de salvaguarda, pues desde el daño a una vía, señal de tránsito o banco de un parque, hasta el apoderamiento indebido de cualquier bien fiscal se hallarían protegidos por las normas vigentes; desde la visión dinámica, también se advirtió un importante número de flancos cubiertos, pues ámbitos como el patrimonio cultural, dentro del que se hallan las lenguas o los dialectos autóctonos, o el medio ambiente se encontrarían salvaguardados.

No obstante, dentro de esta visión dinámica de patrimonio, se vio que la Hacienda Pública no se encuentra protegida a cabalidad, pues aun cuando su vertiente de gastos se hallaría, prácticamente, cubierta en su integridad al tipificarse no sólo las apropiaciones indebidas y los gastos injustificados, sino adicionalmente inversiones en propósitos distintos a los establecidos presupuestalmente; lo cierto es que no acontece lo propio con la arista de ingresos, pues a pesar de que existen varios delitos que parecen cubrirla, se denotan importantes espacios desprotegidos; tal acaece en dos escenarios básicamente, por un lado con las regalías y, por otro, con el tema de impuestos, en este último apartado, aun cuando los nombres pomposos de algunos delitos parecieran cubrirlos, lo cierto es que un tributo como el de renta tiene orfandad absoluta de protección en el Código Penal. Advertidas esas circunstancias, se abrió el camino para el capítulo tercero, cuyas principales conclusiones se pasan a exponer en el tercer bloque de conclusiones.

Un último bloque de conclusiones ha de dividirse en dos grandes acápites, el primero referente al estudio del sistema tributario patrio y, el segundo, a los aspectos fundamentales del delito fiscal y su propuesta de tipificación en el caso colombiano; en lo que tiene que ver con el primer apartado, y de cara a la advertencia que se hiciera en las conclusiones del capítulo segundo sobre las posibles deficiencias de cobertura de protección del Código penal dentro de la vertiente de ingresos de la Hacienda Pública, se hizo un análisis puntual de los impuestos nacionales, estos son los recaudados por la DIAN, y los correspondientes al sector descentralizado, entendiéndose aquí los planos departamental, municipal y distrital.

Así pues, se empezó con el impuesto de renta, importantísimo en el recaudo nacional, exponiéndose sus principales características y algunos pronunciamientos jurisprudenciales sobre temas sumamente valiosos para el enriquecimiento de estas líneas como fueron la obligación de presentar declaraciones tributarias, proceso de determinación de la base gravable, sistemas de renta líquida y renta presuntiva, y la constitucionalidad de las presunciones; también sobre temas interesantes como, entre otros, establecimientos permanentes, activos reales productivos, beneficios fiscales, amnistías, responsabilidad de administradores y representantes legales, subcapitalización, estabilidad jurídica, exenciones y deducciones.

En cuanto al IVA, además de estudiarse su estructura se analizaron diversos temas como, entre otros, los principios que lo orientan, constitucionalidad de impuestos indirectos, medidas para la distribución de carga tributaria, gasto público, principio de eficiencia y fundamento constitucional del régimen sancionatorio tanto en las órbitas administrativa como penal.

A continuación se replicó la estructura de análisis con impuestos al patrimonio y riqueza, y de normalización tributaria, en este último haciendo énfasis en la posible amnistía que incorpora y evidenciando una alternativa de regularización fiscal; luego se analizó el GMF, timbre, INC e ICA.

En un segundo bloque de impuestos se aludió a los departamentales, municipales y distritales; dentro de los primeros se analizaron la tasa a la gasolina, cigarrillos y tabaco elaborado, aperitivo y cerveza; en cuanto a los segundos se hizo referencia al predial e ICA y, finalmente, en los distritales se mencionó que se combinaban departamentales y municipales, pues además de recaudarse predial e ICA, también se cobra vehículos, sobretasa a la gasolina, cerveza, cigarrillos y cuenta con participación en el de registro.

A renglón seguido se comentó la retención en la fuente como método de recaudo anticipado de impuestos con apreciaciones relevantes como las obligaciones de los agentes retenedores y auto-retenedores, función pública que se cumple y calidad de recurso estatal de los ingresos retenidos.

Aclarado el alcance de los tributos y con el ánimo de presentar un análisis del sistema tributario, se hizo especial mención a los informes presentados por una comisión de expertos designada recientemente por el Gobierno Nacional para su valoración, en los que se pusieron de presente varias inconsistencias como el bajo nivel de recaudo, inequidad horizontal, sistema complejo y difícil de administrar, precarios resultados en la lucha contra la evasión; así mismo, la comisión concluyó con algunas recomendaciones que a grandes rasgos se divide en impuestos de personas jurídicas y de personas naturales, dentro de las primeras se propone eliminar renta y CREE, creando el de utilidades empresariales; en cuanto a las personas naturales argumentan que se debe aumentar la base tributaria, racionalizar beneficios, eliminar el IMAN y el IMAS; se propuso igualmente eliminar el impuesto al patrimonio, aumentando paralelamente las tarifas presuntivas; en cuanto a los impuestos indirectos se estimó un IVA bajo y una amplia lista de exclusiones, advirtió los efectos nocivos del GMF en la actividad financiera.

En lo que tiene que ver con los impuestos territoriales advirtió problemas estructurales dada la multiplicidad de gravámenes y regímenes de administración local; se formuló aumentar impuestos al consumo de cigarrillos, cerveza y licores, actualizar avalúos catastrales y señalar criterios claros para la determinación del de vehículos.

Se finiquitó el análisis llamando la atención en la enorme evasión de impuestos como IVA y renta, así como los desbordados niveles de contrabando, todo de la mano de una agencia tributaria deficiente.

En una segunda sección, y ya en lo relacionado con los aspectos fundamentales del delito fiscal y su acondicionamiento al caso colombiano con miras a su tipificación, se presentaron tres subsecciones, en la primera de ellas se expuso una reseña de los distintos intentos legislativos en los que se pretendió introducir el delito fiscal en el ordenamiento patrio, advirtiendo allí el alcance de las propuestas, su nivel de profundidad y las posibles deficiencias.

En una segunda subsección se abordaron, luego de una inmersión en la doctrina internacional y en el derecho comparado, los que se estimaron son los aspectos fundamentales del delito fiscal, matizando en cada caso cómo debía ser atendido cada ítem a la luz del ordenamiento jurídico colombiano; así pues, se abordó en una primera parte el derecho comparado, normas de derecho internacional y se hizo una aclaración terminológica dada la falta de univocidad de conceptos.

Ya en lo que tiene que ver propiamente con los aspectos más relevantes del delito fiscal, se tocaron los que se consideraron son los principales escenarios a tener en cuenta en la tipificación del delito fiscal y que pasan a enunciarse; análisis criminológico y necesidad de tipificación, principios, bien jurídico, modalidades de defraudación, concepto de autor y formas de participación, acción y omisión, tentativa, cuantía y cuota defraudada, necesidad de engaño, tipo subjetivo, delito fiscal y blanqueo de capitales, tipo penal en

blanco, normalización tributaria, responsabilidad penal del asesor fiscal y, finalmente, algunos aspectos procesales.

En cada uno de estos escenarios se explicó, cuando a ello hubo lugar, su alcance en el plano internacional y sus tratamientos doctrinales en el derecho comparado; seguidamente se analizó cómo debía ser su incorporación o adecuación en el caso colombiano, atendiendo las particularidades legales y jurisprudenciales patrias.

Luego de tal análisis, en una última sección, se presentaron las propuestas puntuales de tipificación del delito fiscal, empezando por una drástica o fuerte que implica una reforma integral al Código Penal, con ponderación en la fijación de penas y adecuada estructuración de los bienes jurídicos a tutelar, incluyendo un acápite puntual para la Hacienda Pública; también se prevén modificaciones puntuales al delito de lavado de activos en cuanto a la prohibición de autoblanqueo e inclusión del delito fiscal como base del lavado; finalmente se sugiere una modificación al Código de Procedimiento Penal, en el que se incluya como causal del principio de oportunidad en lavado de activos, la normalización tributaria.

Una segunda propuesta, que atiende las posibles dificultades que en la práctica puede implicar la pretensión de modificar integralmente el Código Penal, parte de la base de una intervención legislativa menos ambiciosa, con la cual se plantea incluir dentro del capítulo titulado “delitos contra la Administración Pública”, un acápite denominado “delitos contra la Hacienda Pública”, en el que se reagruparían los delitos de omisión de agente retenedor y fraude de subvenciones, dando lugar a una redacción que incluyera las defraudaciones tributarias, pero sin tocar tipos como exportación ficticia ni los relacionados con los monopolios rentísticos por pertenecer a otros bienes jurídicos del código penal; esta segunda propuesta no tocaría el delito de lavado de activos por cuanto se asume la procedencia del “autoblanqueo”; finalmente sí incluiría reforma al Código de Procedimiento Penal en lo relacionado con el principio de oportunidad.

Una última propuesta y ante la innegable necesidad de tipificar las defraudaciones puntuales frente al impuesto de renta y a las regalías, pretende introducir un artículo que regule tales escenarios; no habría lugar a modificación al lavado de activos por las mismas razones esbozadas en la segunda propuesta y se insistiría en la modificación al principio de oportunidad del Código de Procedimiento Penal.

Recursos bibliográficos, jurisprudenciales y electrónicos

1. Bibliográficos (orden alfabético).

ABANTO VÁSQUEZ, Manuel A. “*Dogmática Penal, delitos económicos y delitos contra la administración pública*”; Editora Jurídica Grijley; Lima, 2014, pp. 701 y ss.

ABBAMONTE, Giuseppe; “*Principios de derecho de la Hacienda Pública*”; Editorial Temis; Bogotá, 2009, pág. 20.

AMATUCCI, ANDREA; “*El ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública*”; Editorial Temis; Bogotá, 2008, pp. 216 y ss.

ANTOLINEZ CÁRDENAS, Blanca Nieves; “*Lavado de Activos*”; Editorial Librería Ediciones del Profesional; Bogotá, 2009.

APARICIO PÉREZ, Antonio; “*La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (Años 284 a 476 d. C.)*”; Editorial Dykinson, S. L.; Madrid, 2012.

ARCHILA GUÍO, Jesús Enrique; “*La prueba en el delito de lavado de activos*”; Editorial Ibañez, 2013.

ARENAS SALAZAR, Jorge; “*Delito de falsedad*”; Ediciones Doctrina y Ley; Bogotá, 2015.

AYALA CALDAS, Jorge Enrique; “*Aplicación del Derecho Administrativo en Colombia. Su proyección para el presente milenio*”; Editorial Doctrina y Ley; Bogotá, 2002.

AYALA CALDAS, Jorge Enrique; “*La responsabilidad de los servidores públicos*”; Ediciones Doctrina y Ley; Bogotá, 2006.

BADAS CEREZO, Jesús y MARCO SANJUÁN, Antonio; “*Prevención del fraude y amnistía fiscal*”; Editorial Lex Nova Thomson Reuters; Valladolid, 2012.

BAJO, Miguel y BACIGALUPO, Silvina; “*Delitos contra la Hacienda Pública*”; Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S. A.; Madrid, 2000.

BAL FRANCÉS, Edmundo y GONZÁLEZ GUTIÉRREZ-BARQUÍN, Pedro; “*Manual de delitos contra la Hacienda Pública*”; Editorial Thomson Arazandi; Navarra, 2008, pp. 65 y ss.

BALLÉN, Rafael; “*Corrupción los otros bandidos*”; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, Medellín (Colombia), 2004, pp. 27 y ss.

BELTRÁN FLOREZ, Lucas; “*Manual de Hacienda Pública Española*”; Editorial Lex Nova; Valladolid, 1974.

BERMEJO, Mateo G.; “*Prevención y castigo del blanqueo de capitales*”; Editorial Marcial Pons, Madrid, 2015.

BERMEJO VERA, José; “*Derecho Administrativo Básico Parte General*”; Editorial Thomson; sexta edición; Navarra, 2005.

BERMEJO VERA, JOSÉ; *“Derecho Administrativo Básico Parte General”*; Editorial Thomson; sexta edición; Navarra, 2005, pp. 277.

BERTRÁN GIRÓN, Fernando; *“El delito fiscal”*; capítulo VI, Editorial Wolters Kluwer; Valencia, 2009.

BLANCO CORDERO, Isidoro; *“El delito de Blanqueo de Capitales”*; Tercera Edición; Editorial Thomson Reuters Aranzadi; Navarra, 2012.

BLANQUER, David; *“Introducción al Derecho Administrativo”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2009.

BOIX, José María; *“Apuntes de Elementos de Hacienda Pública”*; Julio Torrellas – Litógrafo; Aribau, curso de 1916 a 1917.

BORINSKY, Mariano; *“Fraude fiscal”*; ediciones Didot; Argentina, 2013, pp. y ss.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael; *“Derecho Tributario. Escritos y reflexiones”*; Editorial Universidad del Rosario; Bogotá, 2008.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo; *“Diccionario jurídico elemental”* Editorial Heliasta S. R. L. Buenos Aires, Argentina, 1993, pág. 297.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; *“Aspectos internacionales del Fraude y la Evasión Fiscal”*; en GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coordinadores) *“Temas de Derecho Penal Tributario”*; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2000.

CALDERÓN CEREZO, Ángel; *“Delitos contra el orden socioeconómico”*; Editorial La Ley Grupo Wolters Kluwer; Madrid, 2008.

CALDERÓN CEREZO, Ángel y SAAVEDRA RUIZ, Juan (coordinador); *“Delitos contra el orden socioeconómico”* Editorial La Ley, Madrid, 2008

CARAMÉS VIÉITEZ, Luis *“La percepción del impuesto como un tributo arbitrario: una nota sobre las revueltas fiscales”*; en CARAMÉS VIÉITEZ, Luis, GÓNZÁLEZ-PÁRAMO, José Manuel y PEDRAJA CHAPARRO, Francisco (Directores); *“Siempre la Hacienda Pública”*; Editorial Civitas, Navarra, 2009.

CASAHUGA VINARDELL, Antoni; *“Teoría de la Hacienda Pública Democrática”*; Instituto de Estudios Fiscales; pp. 34 y ss.

CASSAGNE, Juan Carlos; *“Derecho Administrativo”*, tomo II; novena edición; Editorial Abeledo – Perrot, Universidad Javeriana; Buenos Aires, 2009.

CASTILLO LÓPEZ, José Manuel; *“El fraude fiscal en España”*; Editorial Comares; Granada, 1994.

CASTRO CUENCA, Carlos Guillermo, *“Corrupción y delitos contra la Administración Pública”*; Editorial Universidad del Rosario; Bogotá, 2009.

CERVINI, Raúl; *“Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Constitucional de Derecho”* en: ALTAMIRANO, Alejandro C. y RUBINSKA, Ramiro M. (Coordinadores) *“Derecho Penal Tributario”*, Tomo I, Editorial Marcial Pons, Argentina, 2008.

CERVINI, Raúl y ADRIASOLA, Gabriel; *“El secreto bancario y la evasión fiscal internacional”*; Editorial B de F; Buenos Aires, 2012, pp. 215 y ss.

CHAMORRO Y ZARZA, José Antonio; *“La protección jurídica de las subvenciones públicas y la defensa del interés social frente a la corrupción”* en RODRÍGUEZ GARCÍA, Nicolás y FABIÁN CAPARROS, Eduardo A (coordinadores) *“Corrupción y delincuencia económica”*; Grupo Editorial Ibañez, Bogotá, 2008.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo; *“El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010”*; Editorial Thomson Reuters Aranzadi; Navarra, 2012.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio; *“La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones”*; Editorial Bosch, Barcelona, 2011.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio; *“Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales”*; Editorial Bosch; Barcelona, 2003.

CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; *“Algunas cuestiones político-criminales sobre la corrupción privada. Límites y eficacia de los compliance”*; en MIR PUIG, Santiago, CORCOY BIDASOLO, Mirentxu y GÓMEZ MARTÍN, Victor (Directores); *“Responsabilidad de la Empresa y Compliance”*; Editorial B de F; Madrid, 2014.

COSCULLUELA MONTANER, Luis; *“Manual de Derecho Administrativo Parte General”*; Editorial Civitas Thomson Reuters; Vigésimo tercera edición; Navarra, 2012.

CRISTANCHO ARIZA, Mauricio; *“El papel de los paraísos fiscales en el delito de blanqueo de capitales, una mirada desde la legislación de la República de Panamá”*; monografía presentada para optar por el título de Master en Criminología, Universitat de Barcelona, 2012.

CRUZ BOLÍVAR, Leonardo; *“El delito de defraudación de fluidos”*; Universidad Externado de Colombia; Bogotá, 2007; pág. 21.

CUSGÜEN OLARTE, Eduardo; *“Evasión y contrabando”*; Editorial Leyer; Bogotá, 2005.

DE VICENTE MARTÍNEZ, Rosario; *“Los delitos contra la seguridad social tras la reforma operada en el Código Penal por la Ley orgánica 7/2012, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”*; en DEMETRIO CRESPO, Eduardo (director) y MAROTO CATALYUD, Manuel (coordinador) *“Crisis financiera y Derecho Penal Económico”*; Edisofer S. L., Madrid, 2014; pp. 579 y ss.

DELGADO SANCHO, Carlos David; *“Principios de Derecho Tributario Sancionador”*; Editorial El Derecho, Madrid, 2010.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel; *“¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?”* en DEMETRIO CRESPO, Eduardo (director) y MAROTO CATALYUD, Manuel (coordinador); *“Crisis financiera y Derecho Penal Económico”*; Edisofer S. L., Madrid, 2014; pp. 609 y ss.

DÍAZ RUBIO, Patricia; *“El principio de confianza legítima en materia tributaria”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2014, pp. 163 y ss.

ESPEJO POYATO, Isabel; *“Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal”*; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2013, pp. 61 y ss.

EUNAUDI, Luigi; traducción de ALGARRA, Jaime y PAREDES, Miguel; DE TORRES, Manuel (Director); *“Principios de Hacienda Pública”*; editorial Aguilar, Madrid, 1958

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo; *“Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria, con especial referencia a las organizaciones empresariales”*; en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director), y (...) *“Política Fiscal y Delitos contra (...)”* ob. cit.; pp. 111 y ss.

FERNÁNDEZ CAINZOS, Juan Jesús; *“Sociología de la Hacienda Pública”*; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 2006.

FERNÁNDEZ ROJO, José Antonio; *“Delitos contra la Hacienda Pública: Fraude Fiscal”*; Instituto Universitario de Investigación sobre Seguridad Interior, Madrid, 2011.

FERRO VEIGA, José Manuel; *“Aspectos legales sobre el delito fiscal, la investigación patrimonial y el blanqueo de capital: Radiografía de las tramas y de la delincuencia organizada nacional y transnacional”*; Editorial Club Universitario; Alicante, 2011.

GALLEGO SOLER José Ignacio; *“Comentarios al Código Penal. Segunda época – artículo 310”*; en COBO DEL ROSAL, Manuel (Director); *“Comentarios al Código Penal”*; editorial Centro de Estudios Superiores de Especialidades Jurídicas CESEJ; Madrid, 2006.

GALLEGO SOLER, José Ignacio; *“Responsabilidad penal y perjuicio patrimonial”*; Editorial B de F; Madrid, 2015.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; *“Curso de Derecho Administrativo I”*; Editorial Thomson, decimocuarta edición; Navarra, 2008

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; *“Curso de Derecho Administrativo”*; Tomo II; Editorial Temis; Bogotá – Lima, 2008.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón; *“Curso de Derecho Administrativo II”*; Editorial Thomson, undécima edición; Madrid, 2008.

GASCÓN, Jesús, *“Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal”*; Editorial Civitas Thomson Reuters; Navarra, 2013, pp. 32 y ss.

GIRALDO MARÍN, Luis Carlos (editor) *“Actas del Nuevo Código Penal Colombiano”*, parte especial, arts. 111 a 322, volumen II, editorial Colección Pequeño Foro; mayo de 1981.

GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos; *“Cuestiones fundamentales de Derecho Penal Económico”*; Editorial B de F; Madrid, 2014.

GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos; *“Prescripción y fraude de ley en el delito fiscal, ¿In dubio pro reo vs. In dubio pro fisco?”*; en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director) (...) *“Política Fiscal y Delitos (...)”* ob. cit. pp. 205 y ss.

GÓMEZ MÉNDEZ, ALFONSO y GÓMEZ PAVAJEAU, CARLOS ARTURO, *“Delitos contra la Administración Pública”*, Universidad Externado de Colombia, 3ª edición, 2008.

GRIZIOTTI, Benvenuto; *“Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda”*; traducido por MATA, ENRIQUE R; Instituto Editorial Reus; Madrid, 1958.

HERNÁNDEZ QUINTERO, Hernando A; *“De los delitos económicos en la actividad financiera”*; Editorial Ibañez, Bogotá, 2015.

HERNÁNDEZ QUINTERO, Hernando A.; *“Lavado de Activos: Características generales y su tipificación penal en Colombia”*, en: RAMÍREZ MONCAYO Andrés Fernando y MARROQUÍN PARRA, María Andrea; *“Apuntes de derecho penal económico”*; Editorial Ibañez; Bogotá, 2014.

HERRERA ROBLES, Aleksey; *“Aspectos generales del derecho administrativo colombiano”*; Editorial Ibañez; Barranquilla, 2012.

IBÁÑEZ GUZMÁN, Augusto, OSPINA LÓPEZ, Guillermo J. y NEVITO GÓMEZ, Nelson; *“El delito fiscal”*; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez; Bogotá, 2004.

JARAMILLO, Esteban; *“Tratado de la Hacienda Pública”*; Editorial Temis; Bogotá, séptima edición, 1974.

JESCHECK, Hans-Heinrich; *“Tratado de Derecho Penal”*; editorial Comares, Granada, 2014.

KUHLEN, Lothar; *“Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal”*; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2015; título original: *“Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung”*; traducción de CRUZ MÁRQUEZ, Beatriz y FUENTES OSORIO, Juan Luis.

LAPORTA, Mario H.; *“Delito fiscal”*; Editorial B de F; Argentina, 2013; pp. 148 y ss.

LO MONTE, Elio; *“Principios de derecho penal tributario”*; Editorial B de F; Buenos Aires, 2006.

LOMBARDERO EXPÓSITO, Luis Manuel; *“Delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Bosch; Barcelona, 2011, pp. 25 y 26.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga; *“Blanqueo de capitales y evasión fiscal”*; Editorial Lex Nova Thomson Reuters; Valladolid; 2012.

MARÍN BENÍTEZ, Gloria; *“¿Es lícita la planificación fiscal?”*; Editorial Lex Nova Thomson Reuters; Pamplona, 2013, pp. 35 y ss.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; *“Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”* en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director), y BACIGALUPO, Silvina y GÓMEZ-JARA DIEZ, Carlos (coordinadores); *“Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Universitaria Ramón Areces; Madrid, 2007.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; *“Derecho penal económico y de la empresa parte general”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2007.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos; *“Los delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social”*; Editorial Tecnos, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ PÉREZ, Carlos; *“El delito fiscal”*; Editorial Montecorvo, S. A.; Madrid, 1982.

MEDINA SALAZAR, Andrés Mauricio; *“Impuesto Nacional al Consumo”*, en *“Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012 reflexiones desde la perspectiva empresarial y académica”*, ob. cit.

MELLADO BENAVENTE, Francisco M; *“El delito fiscal”*; capítulo I, Editorial Wolters Kluwer; Valencia, 2009, pp. 57 y ss.

MERINO JARA, Isaac y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. *“El delito fiscal”*; Editoriales de Derecho Reunidas, S. A.; Madrid, 2004.

MIR PUIG, Santiago; *“Derecho Penal parte general”*; Editorial Reppertor, Barcelona, 2016.

MUÑOZ BAÑOS, Cipriano; *“Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública”*; Editoriales de Derecho Reunidas; Madrid, 1996.

MUÑOZ MACHADO, Santiago; *“Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General Tomo I”*; Editorial Thomson; Madrid, 2004.

MURIEL PATIÑO, María Victoria; *“El fenómeno de la corrupción: consideraciones desde la macroeconomía”*; en RODRÍGUEZ GARCÍA, Nicolás y FABIÁN CAPARROS, Eduardo A (coordinadores) *“Corrupción y delincuencia económica”*; Grupo Editorial Ibañez, Bogotá, 2008; pp. 35 y ss.

MUSGRAVE, Richard A y MUSGRAVE, Peggy B; *“Hacienda Pública, teórica y aplicada”*; Editorial McGraw-Hill; quinta edición, Madrid; 1992.

NIETO MONTERO, Juan José; *“La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales”*; en GARCÍA NOVOA, César y LÓPEZ DÍAZ, Antonio (coordinadores); *“Temas de derecho penal tributario”*; Editorial Marcial Pons; Madrid, 2000.

OJEDA PEÑARANDA, Diego Luis; *“MANUAL DE HACIENDA PÚBLICA”*; Editorial Librería Ediciones del Profesional; Bogotá, 2003.

ORTEGA TORRES, JORGE, *“Código Penal y Código de Procedimiento Penal”*, decimaquinta (sic) edición, Editorial Temis, 1977.

ORTÍZ LIÑAN, José; *“Derechos y garantías del contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales”*; Editorial Comares; Granada, 2003.

PABÓN PARRA, Pedro Alfonso; *“Delitos contra el patrimonio económico”*; Ediciones Doctrina y Ley; Bogotá, 2002.

PACHÓN LUCAS, Carlos; *“Diccionario de la Administración Pública colombiana”*; Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez; tercera edición; Bogotá, 2006.

PANIAGUA SOTO, Francisco J. *“Hacienda Pública I”*; Editorial Pearson; Madrid, 2010.

PARADA, RAMÓN; *“Derecho Administrativo I Parte General”*; Editorial Marcial Pons; decimoséptima edición; Madrid, 2008; pp. 235 y ss.

PARADA, Ramón; *“Derecho Administrativo II Organización y empleo público”*; Editorial Marcial Pons; decimonovena edición; Madrid, 2007.

PARADA, Ramón; *“Derecho Administrativo III Bienes Públicos. Derecho Urbanístico”*; Editorial Marcial Pons; Undécima edición; Madrid, 2007; pp. 40 y ss.

PAREJO ALFONSO, Luciano; *“Lecciones de Derecho Administrativo”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia, 2011.

PELÁEZ MARTOS, José María y SANTOLAYA BLAY, Manuel; *“Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012”*; Editorial Wolters Kluwer España, S. A.; Valencia, 2013.

PENAGOS, Gustavo; *“Derecho Administrativo. Nuevas tendencias”*; Ediciones Doctrina y Ley; Quinta edición; Bogotá, 2007.

PÉREZ FRANCO, Magday; *“Ganancias ocasionales en la Reforma Tributaria”*, en *“Reforma Tributaria, Ley 1607 de 2012 reflexiones desde la perspectiva empresarial y académica”* editores SARMIENTO PÉREZ, Pedro Enrique; PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto e INSIGNARES GÓMEZ, Roberto, editorial Universidad Externado de Colombia, primera edición, Bogotá, 2013.

PÉREZ, Luis Carlos; *Derecho Penal, Partes General y Especial, Tomo III*, segunda edición; Editorial Temis, Bogotá, 1990.

PÉREZ, LUIS CARLOS, *“Manual de Derecho Penal partes general y especial”*, quinta edición, Ed. Temis, Bogotá, 1976; pp. 522 y 564.

PÉREZ MARTÍNEZ, Diego; *“Manual de delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Thomson Arazandi; Navarra, 2008.

PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto; *“Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”*; Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, abril de 2012

PLAZAS VEGA, Mauricio A.; *“Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”*; tomo II, Editorial Temis; segunda edición, Bogotá, 2005.

PONT MESTRES, Magin; *“El problema de la resistencia fiscal”*; Editorial Bosch; Barcelona 1972.

PRÍAS, Juan Carlos, *“El ilícito tributario ante el derecho penal”*, en RODRÍGUEZ MONTAÑA, Alfredo, MARTÍNEZ SÁNCHEZ, Wilson y SINTURA VARELA, Francisco José (editores), *“Estudios de Derecho Penal Económico”*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2007.

PUENTE ALBA, Luz María; *“La intervención penal en supuestos de fraude y corrupción”*; Editorial Bosch; Barcelona, 2015.

QUERALT, Joan Josep; *“La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal”*; en: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel (Director) (...) *“Política Fiscal y Delitos (...)”* ob. cit. pp. 29 y ss.

RAMÍREZ J. Juan Carlos, PARDO, Renata, ACOSTA, Olga Lucía, URIBE, Luis Javier; *“Bienes y servicios públicos sociales en la zona rural de Colombia”*; Editorial Naciones Unidas – CEPAL; Santiago, 2016. *“La protección social de la población rural en Colombia”* Editorial Naciones Unidas – CEPAL; Santiago, 2016.

RAMÍREZ PLAZAS, Jaime; *“La Hacienda Pública en Colombia”*; Editorial Librería Ediciones del Profesional Ltda, Bogotá, 2011.

RANELLETI, Oreste; *“Derecho de la Hacienda Pública”*; Editorial Temis; Bogotá, 2007.

RESTREPO, Juan Camilo; *“Hacienda Pública”*; Universidad Externado de Colombia; Bogotá, sexta edición, 2003.

REYES ALVARADO, Yesid; *“El concurso de delitos”*; Ediciones Reyes Echandía Abogados, Primera edición, Bogotá, 1990, pág. 318.

REYES ALVARADO, Yesid; *“El delito de tentativa”*; Editorial B de F; Buenos Aires, 2016.

RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo; *“Presente y futuro del delito fiscal”*; Ediciones Civitas; Madrid, 1974.

RODRÍGUEZ R., Libardo; *“Derecho Administrativo General y Colombiano”*; Decimoctava edición; Editorial Temis; Bogotá (Colombia), 2013.

ROXIN, Claus; *“Derecho Penal, Parte General”*, Tomo I; Editorial Thomson; 2006, pp. 52 y ss., en el mismo sentido, HIRSCH, Andrew; *“El concepto de bien jurídico y el principio del daño”*; en: HEFENDEHL, Roland (Editor); *“La teoría del bien jurídico”*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.; Madrid, 2007.

RUÍZ LÓPEZ, Carmen Eloísa y otros; *“El lavado de activos en Colombia”*; Universidad Externado de Colombia; Bogotá, 2015.

SABADELL CARNICERO, Concepción; *“El delito fiscal”*; capítulo VII, Editorial Wolters Kluwer; Valencia, 2009.

SÁEZ LOZANO, José Luis; *“La opinión pública hacia la Hacienda Pública: Una revisión de la moderna teoría positiva”*; Instituto de Estudios Fiscales; 2006.

SAENZ OLARTE, Jorge; *“Delitos contra la Hacienda Pública”*; Editorial Talleres de Ediciones Colombia; 1926; Bogotá, pp. 13 y ss.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando; *“Hacienda y Derecho”*; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1962.

SÁNCHEZ LÓPEZ, Virginia; *“El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código Penal”*; Editorial Colex; Madrid, 1997.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo; *“El Delito Contable tributario”*; Editorial Aranzadi; Pamplona, 1995.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo; *“La Exención de Responsabilidad Penal por Regularización Tributaria”*; Editorial Aranzadi; Navarra, 2002.

SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando; *“Tratado de Derecho Administrativo”*; Editorial Universidad Externado de Colombia; Bogotá, 2003.

SANTOLAYA BLAY, Manuel; *“El fraude fiscal en la recaudación tributaria”*; Editorial Wolters Kluwer España, S. A.; Valencia, 2010.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. Alberto; *“Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública”*; Centro Internacional de Delitos Fiscales; Editorial Colex, Madrid, 2004.

SARRÓ RIU, Jorge; *“El derecho a no autoincriminarse del contribuyente”*; Bosch Editor; Barcelona, 2009.

SEQUEROS SAZATORNIL, Fernando y DOLZ LAGO, Manuel – Jesús; *“Delitos societarios y conductas afines”*; Editorial La Ley; Madrid, 2013

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; *“Aproximación al derecho penal contemporáneo”*; Editorial B de F; Buenos Aires, 2010.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; *“Fundamentos del Derecho Penal de la empresa”*; Editorial B de F; Madrid, 2013.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María; *“Teoría del Delito y Derecho Penal Económico – Empresarial”*; en: SILVA SÁNCHEZ, Jesús María y MIRÓ LINARES, Fernando (Directores); *“La Teoría del Delito en la Práctica Penal Económica”*; Editorial La Ley; Madrid, 2013

SOLAZ SOLAZ, Esteban (Director) *“La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública”*; editorial Consejo General del Poder Judicial; Madrid, 2005.

SORIA VERDE, Miguel Ángel; *“La psicología de investigación criminal: perfiles psicológicos criminales y hallazgos criminológicos forenses”*; en SORIA VERDE, Miguel Ángel y SÁIZ ROCA, Dolores, coordinadores; *“Psicología criminal”*; Editorial Pearson; Madrid, España; 2006.

TORRES, Mauro; *“Compulsión y crimen”*; Editorial Legis, segunda edición, Bogotá, 2009.

TRAYTER JIMÉNEZ, Joan Manuel; *“Derecho Administrativo Parte General”*; Editorial Atelier; Barcelona, 2013, pp. 40 y ss.

URIBE GARCÍA, Saúl; *“Delitos contra la Administración Pública”*; Ediciones UNAULA; Medellín (Colombia), 2012.

VALDÉS COSTA, Ramón; *“Curso de Derecho Tributario”*; Editorial Temis, Bogotá, 2001.

VELÁSQUEZ JARAMILLO, Luis Guillermo; *“Bienes”*; Editorial Librería Jurídica Comlibros; Medellín (Colombia); 2008.

TIEDEMANN, Klaus; *“Derecho Penal Económico”*; Editorial Grijley; Perú, 2009.

TIEDEMANN, Klaus; *“Manual de derecho penal económico”*; Editorial Tirant Lo Blanch; Valencia; 2010.

ZARAMA VÁSQUEZ, Fernando y ZARAMA MARTÍNEZ, Camilo; *“Reforma tributaria comentada Ley 1739 de 2014”*; Editorial Legis; Bogotá, 2015.

2. Jurisprudenciales (orden cronológico).

2.1 Corte Constitucional de Colombia

M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; T-406 del 05 de junio de 1992.

M. P. CIRO ARANGARITA BARÓN T-413 del 05 de junio de 1992.

M. P. JAIME SANIN GREIFFENSTEIN; T-225 del 17 de junio de 1992.

M. P. SIMÓN RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, T-442 del 03 de julio de 1992.

M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T- 443 del 06 de julio de 1992.

M. P. SIMÓN RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, T-471 del 17 de julio de 1992.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-478 del 06 de agosto de 1992.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; T-505 del 28 de agosto de 1992.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; T-508 del 28 de agosto de 1992.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-510 del 03 de septiembre de 1992.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-511 del 03 de septiembre de 1992
M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; C-517 del 15 de septiembre de 1992.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, T-532 del 23 de septiembre de 1992.
MM. PP. CIRO ANGARITA BARÓN y ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-546 del 01 de octubre de 1992.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-550 del 07 de octubre de 1992.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-561 del 20 de octubre de 1992.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-566 del 23 de octubre de 1992.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-578 del 03 de noviembre de 1992.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-599 del 10 de diciembre de 1992
M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; C-004 del 14 de enero de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-013 del 21 de enero de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-015 del 21 de enero de 1993.
M. P. CIRO ANGARITA BARÓN, C-040 del 11 de febrero de 1993.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-060 del 22 de febrero de 1993.
M. P. CIRO ANGARITA BARÓN; C-074 del 25 de febrero de 1993.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-075 del 25 de febrero de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-077 del 25 de febrero de 1993.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-094 del 27 de febrero de 1993.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-113 del 25 de marzo de 1993.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-115 del 25 de marzo de 1993.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, T-116 del 26 de marzo de 1993
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-126 del 30 de marzo de 1993.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-132 del 01 de abril de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, T-145 del 21 de abril de 1993.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-149 del 22 de abril de 1993.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; C-204 del 27 de mayo de 1993.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ; C-228 del 17 de junio de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-333 del 12 de agosto de 1993.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C- 337 del 19 de agosto de 1993.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-364 del 02 de septiembre de 1993.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; T-372 del 03 de septiembre de 1993.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-417 del 04 de octubre de 1993.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C- 465 del 21 de octubre de 1993.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-467 del 21 de octubre de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-485 del 28 de octubre de 1993.
MM. PP. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ y CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-504 del 04 de noviembre de 1993
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-529 del 11 de noviembre de 1993
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-534 del 11 de noviembre de 1993.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, T-539 del 22 de noviembre de 1993.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-549 del 29 de noviembre de 1993.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-555 del 02 de diciembre de 1993.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-556 del 02 de diciembre de 1993.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-171 de 1993, sin fecha puntual en el texto de la sentencia.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-046 del 10 de febrero de 1994.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA C-050 del 10 de febrero de 1994.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-070 del 23 de febrero de 1994
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA; T-091 del 03 de marzo de 1994.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-103 del 10 de marzo de 1994.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, T-140 del 23 de marzo de 1994.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, T-141 del 24 de marzo de 1994.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-214 del 28 de abril de 1994.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, T-244 del 20 de mayo de 1994
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-263 del 02 de junio de 1994.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-308 del 07 de julio de 1994.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-313 del 07 de julio de 1994.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-318 del 14 de julio de 1994.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-335 del 21 de julio de 1994.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-367 del 18 de agosto de 1994.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-397 del 08 de septiembre de 1994.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-461 del 26 de octubre de 1994.

M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; C-475 del 27 de octubre de 1994.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C- 489 del 03 de noviembre de 1994
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C- 520 del 21 de noviembre de 1994.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-523 del 22 de noviembre de 1994.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-545 del 01 de diciembre de 1994.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-546 del 01 de diciembre de 1994.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-578 del 14 de diciembre de 1994
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-038 del 09 de febrero de 1995.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-040 del 09 de febrero de 1995.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, T-057 del 20 de febrero de 1995.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-084 del 01 de marzo de 1995.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, T-092 del 02 de marzo de 1995.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; T-115 del 16 de marzo de 1995
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-150 del 04 de abril de 1995
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-151 del 05 de abril de 1995.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, sentencia C-167 del 20 de abril de 1995.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-194 del 04 de mayo de 1995.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-207 del 12 de mayo de 1995.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-222 del 18 de mayo de 1995.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, sentencia C-294 del 06 de julio de 1995.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-349 del 09 de agosto de 1995.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-374 del 24 de agosto de 1995.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, T-379 del 28 de agosto de 1995.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-398 del 07 de septiembre de 1995.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-413 del 13 de septiembre de 1995.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-419 del 21 de septiembre de 1995.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-421 del 21 de septiembre de 1995.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-423 del 21 de septiembre de 1995.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-430 del 28 de septiembre de 1995
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-445 del 04 de octubre de 1995
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, sentencia C-484 del 30 de octubre de 1995.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-489 del 02 de noviembre de 1995.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-506 del 09 de noviembre de 1995
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-537 del 23 de noviembre de 1995.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; C-541 del 23 de noviembre de 1995.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-566 del 30 de noviembre de 1995.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-567 del 30 de noviembre de 1995.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, Hernando, C-585 del 07 de diciembre de 1995.
MM. PP. EDUARDO CIFUENTES M. y JOSÉ G. HERNÁNDEZ G., C-586 del 07 de diciembre de 1995
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-587 del 07 de diciembre de 1995.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-592 del 07 de diciembre de 1995.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ; C-595 del 07 de diciembre de 1995.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-617 del 13 de diciembre de 1995
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; C- 015 del 23 de enero de 1996.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-037 del 05 de febrero de 1996.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-038 del 05 de febrero de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-055 del 15 de febrero de 1996.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-080 del 29 de febrero de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-100 del 07 de marzo de 1996.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-138 del 09 de abril de 1996.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-154 del 18 de abril de 1996.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, T-160 del 29 de abril de 1996
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-244 del 30 de mayo de 1996.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-250 del 06 de junio de 1996.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-272 del 20 de junio de 1996.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-275 del 20 de junio de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-280 del 25 de junio de 1996.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-285 del 27 de junio de 1996.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-286 del 27 de junio de 1996.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-341 del 05 de agosto de 1996
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-386 del 22 de agosto de 1996.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-393 del 22 de agosto de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-409 del 04 de septiembre de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-412 del 04 de septiembre de 1996.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-413 del 04 de septiembre de 1996.

M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; T-438 del 17 de septiembre de 1996.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-489 del 26 de septiembre de 1996
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-511 del 08 de octubre de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T- 516 del 09 de octubre de 1996.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, sentencia C-527 del 10 de octubre de 1996.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA; C-530 del 10 de octubre de 1996.
M. P. NARANJO MESA, VLADIMIRO, C-583 del 31 de octubre de 1996.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-594 del 06 de noviembre de 1996.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-596 del 06 de noviembre de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-597 del 06 de noviembre de 1996,
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, SU- 620 del 13 de noviembre de 1996.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-628 del 21 de noviembre de 1996.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-629 del 21 de noviembre de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-685 del 05 de diciembre de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, sentencia C-690 del 05 de diciembre de 1996.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-691 del 05 de diciembre de 1996.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-014 del 23 de enero de 1997.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, sentencia C-028 del 30 de enero de 1997.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-028 del 30 de enero de 1997.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-066 del 11 de febrero de 1997.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-075 del 20 de febrero de 1997.
MM. PP. ANTONIO BARRERA C. y EDUARDO CIFUENTES M., C-122 del 12 de marzo de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-129 del 19 de marzo de 1997.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-130 del 19 de marzo de 1997
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-149 del 19 de marzo de 1997.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-150 del 19 de marzo de 1997.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-152 del 19 de marzo de 1997.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-154 del 19 de marzo de 1997
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-179 del 10 de abril de 1997.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-185 del 10 de abril de 1997.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; C-192 del 15 de abril de 1997.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-219 del 24 de abril de 1997.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-220 del 29 de abril de 1997.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-233 del 15 de mayo de 1997.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C- 238 del 20 de mayo de 1997
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-242 del 20 de mayo de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-284 del 05 de junio de 1997.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-327 del 10 de julio de 1997.
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-338 del 17 de julio de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-346 del 22 de julio de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-354 del 04 de agosto de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; T-396 del 20 de agosto de 1997.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-402 del 28 de agosto de 1997.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-405 del 28 de agosto de 1997.
MM. PP. JOSÉ G. HERNÁNDEZ, ALEJANDRO MARTÍNEZ y VLADIMIRO NARANJO, C-428 del 04 de septiembre de 1997.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, SU-480 del 25 de septiembre de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-489 del 02 de octubre de 1997
M. P. JORGE ARANGO MEJÍA, C-490 del 02 de octubre de 1997.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-509 del 09 de octubre de 1997.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-562 del 06 de noviembre de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-564 del 06 de noviembre de 1997.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-570 del 06 de noviembre de 1997.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-616 del 27 de noviembre de 1997.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-006 del 22 de enero de 1998.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, T-018 del 10 de febrero de 1998.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA SU-039 del 19 de febrero de 1998.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-065 del 05 de marzo de 1998.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-110 del 25 de marzo de 1998.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-111 del 25 de marzo de 1998.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-128 del 01 de abril de 1998.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-183 del 06 de mayo de 1998.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-189 del 06 de mayo de 1998.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-191 del 06 de mayo de 1998.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-194 del 07 de mayo de 1998.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-256 del 27 de mayo de 1998.

M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-272 del 03 de junio de 1998.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-317 del 30 de junio de 1998.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-341 del 08 de julio de 1998.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, T-399 del 06 de agosto de 1998.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-402 del 10 de agosto de 1998.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, T-417 del 12 de agosto de 1998.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-401 del 19 de agosto de 1998.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-444 del 26 de agosto de 1998.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-447 del 26 de agosto de 1998.
M. P. HERNANDO HERRERA VERGARA, C-448 del 26 de agosto de 1998.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, T-525 del 25 de septiembre de 1998.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-495 del 15 de septiembre de 1998.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-499 del 15 de septiembre de 1998.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA; T-550 del 01 de octubre de 1998;
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-562 del 07 de octubre de 1998.
MM. PP. ANTONIO BARRERA C. y CARLOS GAVIRIA D., C-563 del 07 de octubre de 1998.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-769 del 10 de diciembre de 1998.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; T-778 del 11 de diciembre de 1998.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-054 del 03 de febrero de 1999.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-083 del 17 de febrero de 1999.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, SU-086 del 17 de febrero de 1999.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-122 del 01 de marzo de 1999
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-136 del 04 de marzo de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, SU-157 del 10 de marzo de 1999
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; SU-166 del 17 de marzo de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, SU-167 del 17 de marzo de 1999
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, T-177 del 18 de marzo de 1999.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-218 del 14 de abril de 1999.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, sentencia C-222 del 14 de abril de 1999.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-251 del 21 de abril de 1999.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, sentencia C-327 del 12 de mayo de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO; SU-360 del 19 de mayo de 1999.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA C-383 del 27 de mayo de 1999
M. P. MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO; T-394 del 27 de mayo de 1999.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-403 del 02 de junio de 1999.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA C-455 del 10 de junio de 1999
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-481 del 07 de julio de 1999
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, T-531 del 26 de julio de 1999
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-539 del 28 de julio de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-559 del 04 de agosto de 1999.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-580 del 11 de agosto de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-582 del 11 de agosto de 1999
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-623 del 25 de agosto de 1999.
MM. PP. ALEJANDRO MARTÍNEZ C. y ÁLVARO TAFUR G., C-674 del 09 de septiembre de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T-714 del 27 de septiembre de 1999.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-720 del 29 de septiembre de 1999.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-722 del 29 de septiembre de 1999.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-740 del 06 de octubre de 1999.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-741 del 06 de octubre de 1999.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-866 del 03 de noviembre de 1999.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-897 del 10 de noviembre de 1999.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-987 del 09 de diciembre de 1999.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO; C-041 del 26 de enero de 2000
M. P. ALBERTO BELTRÁN SIERRA, C-108 del 09 de febrero de 2000.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-127 del 16 de febrero de 2000.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, T- 179 del 24 de febrero de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-207 del 01 de marzo de 2000.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-208 del 01 de marzo de 2000.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-209 del 01 de marzo de 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-210 del 01 de marzo de 2000.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-269 del 08 de marzo de 2000.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-293 del 15 de marzo de 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ; C-332 del 22 de marzo de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; C-366 del 29 de marzo del año 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-369 del 29 de marzo de 2000.

M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-427 del 12 de abril de 2000.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-484 del 04 de mayo de 2000.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-485 del 04 de mayo de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-488 del 04 de mayo de 2000.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-557 del 16 de mayo de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA C-564 del 17 de mayo de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-566 del 17 de mayo de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ; C-569 del 17 de mayo de 2000.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, sentencia C-597 del 24 de mayo de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-604 del 24 de mayo de 2000.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-637 del 31 de mayo de 2000.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-661 del 08 de junio de 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-739 del 22 de junio de 2000.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-842 del 06 de julio de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-845 del 06 de julio del año 2000.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-925 del 19 de julio de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-926 del 19 de julio del 2000.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL; C-996 del 02 de agosto de 2000.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1111 del 24 de agosto de 2000.
M. P. VLADIMIRO NARANJO MESA, C-1144 del 30 de agosto de 2000.
M. P. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ, C-1145 del 30 de agosto de 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1160 del 06 de septiembre de 2000.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1162 del 06 de septiembre de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1165 del 06 de septiembre de 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1187 del 13 de septiembre de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1189 del 13 de septiembre de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1191 del 13 de septiembre de 2000.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, T- 1330 del 02 de octubre de 2000.
M. P. ANTONIO BARRERA CARBONELL, C-1339 del 04 de octubre de 2000.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1371 del 11 de octubre de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1376 del 11 de octubre de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1383 del 11 de octubre de 2000.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1403 del 19 de octubre de 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1490 del 02 de noviembre de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1504 del 08 de noviembre del año 2000.
M. P. FABIO MORÓN DÍAZ, C-1550 del 21 de noviembre de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1645 del 29 de noviembre de 2000.
M. P. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO, C-1647 del 29 de noviembre de 2000.
M. P. JAIRO CHARRYS RIVAS, C-1714 del 12 de diciembre de 2000.
M. P. CARLOS GAVIRIA DÍAZ, C-1717 del 12 de diciembre de 2000.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-058 del 24 de enero de 2001.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-089 del 31 de enero de 2001.
M. P. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, C-170 del 14 de febrero de 2001.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-197 del 21 de febrero de 2001.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-199 del 21 de febrero de 2001.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-333 del 29 de marzo de 2001.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-363 del 02 de abril de 2001.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-364 del 02 de abril de 2001.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-366 del 02 de abril de 2001.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-402 del 19 de abril de 2001.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-404 del 19 de abril de 2001.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-413 del 25 de abril de 2001
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-442 del 04 de mayo de 2001
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; C-540 del 22 de mayo de 2001.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-579 del 05 de junio de 2001
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-646 del 20 de junio de 2001
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-651 del 20 de junio de 2001.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-653 del 20 de junio de 2001
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-708 del 05 de julio de 2001.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-710 del 05 de julio de 2001.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-711 del 05 de julio de 2001.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, sentencia C-804 del 01 de agosto de 2001.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-806 del 01 de agosto de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-811 del 01 de agosto de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-827 del 08 de agosto de 2001.

M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-828 del 08 de agosto de 2001.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-837 del 09 de agosto de 2001.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-917 del 29 de agosto de 2001.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-921 del 29 de agosto de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-952 del 05 de septiembre de 2001.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-992 del 19 de septiembre de 2001.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-996 del 19 de septiembre de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1024 del 26 de septiembre de 2001.
M. P. LUZ CRUZ DE QUIÑONES, C-1060A del 08 de octubre de 2001
MM. PP. MANUEL J. CEPEDA E. y JAIME CÓRDOBA T., C-1064 del 10 de octubre de 2001.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C- 1065 del 10 de octubre de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1066 del 10 de octubre de 2001.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-1105 del 24 de octubre de 2001.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-1107 del 24 de octubre de 2001
MM. PP. RODRIGO ESCOBAR G. y MARCO G. MONROY C., C-1108 del 24 de octubre de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1114 del 24 de octubre de 2001.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1115 del 24 de octubre de 2001.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1144 del 31 de octubre de 2001.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1148 del 31 de octubre de 2001.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; C- 1179 del 08 de noviembre de 2001.
M. P. RODRIGO UPRIMNY YEPES, C-1191 del 15 de noviembre de 2001
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-1212 del 21 de noviembre de 2001.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-1215 del 21 de noviembre de 2001.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1295 del 05 de diciembre del año 2001.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1297 del 06 de diciembre de 2001.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, T- 1336 del 10 de diciembre de 2001.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-007 del 23 de enero de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-010 del 23 de enero de 2002.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-127 del 26 de febrero de 2002
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-155 del 05 de marzo de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-177 del 12 de marzo de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-181 del 12 de marzo de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-182 del 13 de marzo de 2002.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; C-227 del 02 de abril de 2002.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-234 del 02 de abril de 2002.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-261 del 16 de abril de 2002.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-290 del 23 de abril de 2002.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-320 del 02 de mayo de 2002.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-336 del 07 de mayo de 2002.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA; C-339 del 07 de mayo de 2002.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, sentencia C-389 del 22 de mayo de 2002.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-487 del 26 de junio de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-506 del 03 de julio de 2002.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, T-539 del 18 de julio de 2002
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-614 del 06 de agosto de 2002.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-616 del 06 de agosto de 2002.
MM. PP. ALFREDO BELTRÁN S. y JAIME CÓRDOBA T., C-617 del 08 de agosto de 2002.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-618 del 08 de agosto de 2002.
M.M. PP. JAIME CÓRDOBA T. y RODRIGO ESCOBAR G., C-619 del 08 de agosto de 2002.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-643 del 13 de agosto de 2002.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C- 644 del 13 de agosto de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-645 del 13 de agosto de 2002.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-648 del 13 de agosto de 2002.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-669 del 20 de agosto de 2002.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT; C-671 del 20 de agosto de 2002.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-692 del 27 de agosto de 2002.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-716 del 03 de septiembre de 2002.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-734 del 10 de septiembre de 2002.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-790 del 24 de septiembre de 2002.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-793 del 24 de septiembre de 2002.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-832 del 08 de octubre de 2002.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-871 del 15 de octubre de 2002.
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-876 del 16 de octubre de 2002.
M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-892 del 22 de octubre de 2002.
M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-918 del 29 de octubre de 2002.

M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-939 del 31 de octubre de 2002.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-948 del 06 de noviembre de 2002.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-977 del 13 de noviembre de 2002.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1024 del 26 de noviembre de 2002.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1028 del 27 de noviembre del año 2002.
 M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-1065 del 03 de diciembre de 2002.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1067 del 03 de diciembre de 2002.
 M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-1072 del 03 de diciembre de 2002.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1076 del 05 de diciembre de 2002.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, T-1108 del 05 de diciembre de 2002.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-005 del 21 de enero de 2003.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-009 del 23 de enero de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-037 del 28 de enero de 2003.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-063 del 04 de febrero de 2003.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-064 del 04 de febrero de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-066 del 05 de febrero de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-070 del 04 de febrero de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-128 del 18 de febrero de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-149 del 25 de febrero de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-150 del 25 de febrero de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-153 del 25 de febrero de 2003.
 M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-155 del 26 de febrero de 2003.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-183 del 04 de marzo de 2003.
 M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-231 del 18 de marzo de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-250 del 25 de marzo de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-251 del 25 de marzo de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-316 del 24 de abril de 2003.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-327 del 29 de abril de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-328 del 29 de abril de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, T-410 del 22 de mayo de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-452 del 03 de junio de 2003.
 M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-474 del 10 de junio de 2003.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-485 del 11 de junio de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, T-520 del 26 de junio de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-527 del 03 de julio de 2003.
 M. P. EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, C-551 del 09 de julio de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-566 del 15 de julio de 2003.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-571 del 15 de julio de 2003.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-572 del 15 de julio de 2003.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-574 del 15 de julio de 2003.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-625 del 29 de julio de 2003.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-628 del 29 de julio de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-629 del 29 de julio de 2003.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-630 del 29 de julio de 2003.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-652 del 05 de agosto de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-655 del 05 de agosto de 2003.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-657 del 05 de agosto de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-690 del 12 de agosto de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-717 del 19 de agosto de 2003.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-733 del 26 de agosto de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-734 del 26 de agosto de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-740 del 28 de agosto de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-776 del 09 de septiembre de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-803 del 16 de septiembre de 2003.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-840 del 23 de septiembre de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-873 del 30 de septiembre de 2003.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-913 del 09 de octubre de 2003.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-938 del 15 de octubre de 2003.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-940 del 15 de octubre de 2003.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-944 del 15 de octubre de 2003.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-966 del 21 de octubre de 2003.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1035 del 05 de noviembre de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-1061 del 11 de noviembre de 2003.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-1064 del 11 de noviembre de 2003.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1092 del 19 de noviembre de 2003.

M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1114 del 25 de noviembre de 2003.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-1147 del 02 de diciembre de 2003.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-1149 del 02 de diciembre de 2003.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-040 del 27 de enero de 2004.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-046 del 27 de enero de 2004.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-075 del 03 de febrero de 2004.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-105 del 10 de febrero de 2004.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-129 del 19 de febrero de 2004.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-169 del 02 de marzo de 2004.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, T-178 del 03 de marzo de 2004.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-226 del 08 de marzo de 2004.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-305 del 30 de marzo de 2004.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ; C- 406 del 04 de mayo de 2004
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-461 del 11 de mayo de 2004.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-508 del 25 de mayo de 2004.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-568 del 08 de junio de 2004.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-571 del 08 de junio de 2004
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-723 del 03 de agosto del año 2004.
 M. P. RODRIGO UPRIMNY YEPES, C-795 del 24 de agosto de 2004.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-798 del 24 de agosto de 2004.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-822 del 31 de agosto de 2004.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-823 del 31 de agosto de 2004.
 M. P. RODRIGO UPRIMNY YEPES, C-824 del 31 de agosto de 2004.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-910 del 21 de septiembre de 2004.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-935 del 29 de septiembre de 2004.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-989 del 12 de octubre de 2004.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-990 del 12 de octubre de 2004.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1003 del 14 de octubre de 2004
 M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-1087 del 03 de noviembre de 2004.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-1118 del 09 de noviembre de 2004.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1176 del 24 de noviembre de 2004.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, T-1193 del 25 de noviembre de 2004.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, T- 1195 del 29 de noviembre de 2004.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-032 del 25 de enero de 2005.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-062 del 01 de febrero de 2005.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA; T-163 del 24 de febrero de 2005.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-192 del 03 de marzo de 2005.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-243 del 17 de marzo de 2005.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-423 del 26 de abril de 2005.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C- 425 del 26 de abril de 2005.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-426 del 26 de abril de 2005.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-532 del 24 de mayo de 2005.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-543 del 24 de mayo de 2005.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, C-668 del 28 de junio de 2005
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-672 del 30 de junio de 2005.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO; T-693 del 01 de julio de 2005.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-818 del 09 de agosto de 2005.
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, T-899 del 01 de septiembre de 2005.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-923 del 06 de septiembre de 2005
 M. P. ALFREDO BELTRÁN SIERRA, C-929 del 06 de septiembre de 2005.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-931 del 06 de septiembre de 2005.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-1003 del 03 de octubre de 2005.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, T-1104 del 28 de octubre de 2005.
 M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-1120 del 01 de noviembre de 2005.
 M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-1261 del 05 de diciembre de 2005.
 M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-028 del 26 de enero de 2006.
 M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-114 del 22 de febrero de 2006.
 M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-121 del 22 de febrero de 2006.
 M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-369 del 16 de mayo de 2006.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-454 del 07 de junio de 2006.
 M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-529 del 12 de julio de 2006.
 M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-536 del 12 de julio de 2006.
 M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, T-558 del 18 de julio de 2006.
 M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, T-704 del 22 de agosto de 2006.
 M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS, T-725 del 24 de agosto de 2006

M. P MARCO GERARDO MONROY CABRA; C-742 del 30 de agosto de 2006.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO; C-860 del 18 de octubre de 2006.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-861 del 18 de octubre de 2006.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-927 del 08 de noviembre de 2006
M. P. ÁLVARO TAFUR GALVIS C-988 del 29 de noviembre de 2006.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-076 del 07 de febrero de 2007.
M. P. JAIME ARAÚJO RENTERÍA, C-077 del 07 de febrero de 2007.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-095 del 14 de febrero de 2007
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-209 del 21 de marzo de 2007.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-210 del 21 de marzo de 2007.
M. P. JAIME ARAÚJO RENTERÍA, T-270 del 17 de abril de 2007.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-340 del 09 de mayo de 2007.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-342 del 09 de mayo de 2007.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-517 del 11 de julio de 2007.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL; C-692 del 05 de septiembre de 2007
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-736 del 19 de septiembre de 2007.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-781 del 26 de septiembre de 2007.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-809 del 03 de octubre de 2007.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-910 del 31 de octubre de 2007.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-921 del 07 de noviembre de 2007.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-949 del 14 de noviembre de 2007.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-952 del 14 de noviembre de 2007
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, T-022 del 22 de enero de 2008.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-064 del 30 de enero de 2008.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-376 del 23 de abril de 2008.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-377 del 23 de abril de 2008.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-382 del 23 de abril de 2008.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-383 del 23 de abril de 2008.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-385 del 23 de abril de 2008.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ; C-388 del 23 de abril de 2008
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-459 del 14 de mayo de 2008.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-461 del 14 de mayo de 2008.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-509 del 21 de mayo de 2008.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-510 del 21 de mayo de 2008.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-535 del 28 de mayo de 2008.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C- 539 del 28 de mayo de 2008.
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-713 del 15 de julio de 2008.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C- 714 del 16 de julio de 2008.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-738 del 23 de julio de 2008.
M. P. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, C-800 del 20 de agosto de 2008.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, T-888 del 12 de septiembre 2008.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, T-1012 del 16 de octubre de 2008.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-1062 del 29 de octubre de 2008.
M. P. MARCO GERARDO MONROY CABRA, C-1067 del 29 de octubre de 2008.
M. P. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, C-1088 del 05 de noviembre de 2008
M. P. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ, C-1154 del 26 de noviembre de 2008.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-036 del 27 de enero de 2009.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-132 del 24 de febrero de 2009.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-134 del 25 de febrero de 2009.
M. P. JAIME ARAUJO RENTERÍA, C-136 del 25 de febrero de 2009.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, T-161 del 16 de marzo de 2009.
M. P. CRISTINA PARDO SCHLESINGER, C-172 del 18 de marzo de 2009.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-173 del 18 de marzo de 2009.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-224 del 30 de marzo de 2009.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-307 del 29 de abril de 2009.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, T-381 del 28 de mayo de 2009.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; C-409 del 17 de junio de 2009
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-430 del 01 de julio de 2009.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA; T-490 del 23 de julio de 2009.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, T-514 del 30 de julio de 2009.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-557 del 20 de agosto de 2009.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-577 del 26 de agosto de 2009.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, T-624 del 04 de septiembre de 2009.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-664 del 22 de septiembre de 2009.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-666 del 22 de septiembre de 2009.

M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-714 del 07 de octubre de 2009.
M. P. RODRIGO ESCOBAR GIL, C-748 del 20 de octubre 2009.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-173 del 10 de marzo de 2010.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-252 del 16 de abril de 2010
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-253 del 16 de abril de 2010.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-297 del 26 de abril de 2010.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-302 del 28 de abril de 2010.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-332 del 12 de mayo de 2010.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO; C-375 del 19 de mayo de 2010
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-399 del 26 de mayo de 2010.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-402 del 26 de mayo de 2010.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-460 del 16 de junio de 2010.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO; C-640 del 18 de agosto de 2010.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-704 del 06 de septiembre de 2010.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-831 del 20 de octubre de 2010.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-842 del 27 de octubre de 2010.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-936 del 23 de noviembre de 2010.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-937 del 23 de noviembre de 2010.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-978 del 01 de diciembre de 2010.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO; C-125 del 02 de marzo de 2011.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, C-186 del 16 de marzo de 2011.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA; C-221 del 29 de marzo de 2011.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-240 del 01 de abril de 2011.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-243 del 04 de abril de 2011.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; C- 244 del 04 de abril de 2011.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-251 del 06 de abril de 2011.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-459 del 01 de junio de 2011.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-541 del 06 de julio de 2011.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; T-575 del 25 de julio de 2011.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-599 del 10 de agosto de 2011.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-635 del 24 de agosto de 2011.
M. P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO; C-686 del 19 de septiembre de 2011.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-689 del 21 de septiembre de 2011.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO, T-740 del 03 de octubre de 2011.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB; C-748 del 06 de octubre de 2011.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-052, C-771 del 13 de octubre de 2011.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-822 del 02 de noviembre de 2011.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-878 del 22 de noviembre de 2011.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-883 del 23 de noviembre de 2011.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-903 del 30 de noviembre de 2011.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-025 del 24 de enero de 2012.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-052 del 08 de febrero de 2012.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO; C-076 del 15 de febrero de 2012.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-077 del 15 de febrero de 2012.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-122 del 22 de febrero de 2012.
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO; C-132 del 29 de febrero de 2012
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-198 del 14 de marzo de 2012.
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-252 del 28 de marzo de 2012.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO; C-255 del 29 de marzo de 2012.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, T-261 del 29 de marzo de 2012.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-288 del 18 de abril de 2012
M. P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ, C-295 del 18 de abril de 2012.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-304 del 25 de abril de 2012.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA; C-317 del 03 de mayo de 2012
M. P. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO; C-332 del 09 de mayo de 2012.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, T-353 del 15 de mayo de 2012.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-365 del 16 de mayo de 2012.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-369 del 16 de mayo de 2012.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-469 del 22 de junio de 2012.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-538 del 11 de julio de 2012.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-709 del 12 de septiembre de 2012.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C- 748 del 27 de septiembre de 2012.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-785 del 10 de octubre de 2012.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, T-873 del 26 de octubre de 2012
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-891 del 31 de octubre de 2012.

M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-967 del 21 de noviembre de 2012.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C- 1052 del 05 de diciembre de 2012.
M. P. ALEXEI JULIO ESTRADA, C-1055 del 06 de diciembre de 2012.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA; C-010 del 23 de enero de 2013.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-068 del 13 de febrero de 2013.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-099 del 27 de febrero de 2013.
M. P. ALEXEI JULIO ESTRADA, C-106 del 06 de marzo de 2013.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-121 del 13 de marzo de 2013.
M. P. ALEXEI JULIO ESTRADA; T-151 del 20 de marzo de 2013.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-221 del 17 de abril de 2013.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-258 del 07 de mayo de 2013.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-263 del 08 de mayo de 2013.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C-280 del 15 de mayo de 2013
M. P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, C-406 del 04 de julio de 2013.
M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-438 del 10 de julio de 2013.
M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-459 del 17 de julio de 2013
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-528 del 14 de agosto de 2013.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-579 del 28 de agosto de 2013.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA, C- 581 del 28 de agosto de 2013.
M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-621 del 10 de septiembre de 2013.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-624 del 11 de septiembre de 2013.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-753 del 30 de octubre de 2013.
M. P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ, C-766 del 06 de noviembre de 2013.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-826 del 13 de noviembre de 2013.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-833 del 20 de noviembre de 2013.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-100 del 26 de febrero de 2014.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-167 del 19 de marzo de 2014.
M. P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ, C-168 del 19 de marzo de 2014.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-169 del 19 de marzo de 2014.
M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-180 del 27 de marzo de 2014.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-260 del 23 de abril de 2014.
M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS; C-264 del 29 de abril de 2014.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, T-273 del 06 de mayo de 2014.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-289 del 20 de mayo de 2014.
M. P. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, C-387 del 25 de junio de 2014.
M. P. ALBERTO ROJAS RÍOS, C-465 del 09 de julio de 2014.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-500 del 16 de julio de 2014.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-504 del 16 de julio de 2014.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB; C-553 del 23 de julio de 2014.
M. P. LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ, C-587 del 13 de agosto de 2014.
M. P. LUIS ERNESTO VARGAS SILVA, C-591 del 20 de agosto de 2014.
M. P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, C-665 del 10 de septiembre de 2014.
M. P. JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB, C-796 del 30 de octubre de 2014.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-810 del 05 de noviembre de 2014.
M. P. MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ, C-049 del 11 de febrero de 2015.
M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, C-102 de 11 de marzo de 2015.
M. P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, C-103 del 11 de marzo de 2015.
M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, C-260 del 06 de mayo de 2015.
M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, C-291 del 20 de mayo de 2015.
M. P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO, C-551 del 26 de agosto de 2015.
M. P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO; C-035 del 08 de febrero de 2016.

2.2. Corte Suprema de Justicia

2.2.1. Sala Civil

M. P. NICOLÁS BECHARA SIMANCAS, sentencia del 22 de marzo de 1995, rad. 4482.
M. P. RUTH MARINA DÍAZ RUEDA; sentencia del 29 de octubre de 2009, rad. 1100131030202002-00211-01.

2.2.2. Sala Constitucional

M. P. LUIS CARLOS SÁCHICA; sentencia del 16 de noviembre de 1978.
M. P. ÓSCAR SALAZAR CHÁVES, sentencia del 26 de mayo de 1981, expediente 851.

M. P. MANUEL GAONA CRUZ, sentencia número 51 del 14 de abril de 1983.

2.2.3. Sala Penal

- M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 03 de septiembre de 1946, Tomo LXI N° 2009 a 2024.
M. P. ÁNGEL MARTÍN VÁSQUEZ, auto del 21 de octubre de 1948, Tomo LXV N° 2066 a 2072.
M. P. ALEJANDRO CAMACHO LATORRE, sentencia del 23 de mayo de 1950, Tomo LXVII N° 2080 a 2186.
M. P. ÁNGEL MARTÍN VÁSQUEZ, sentencia del 11 de agosto de 1951, Tomo LXX N° R-006960.
M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 13 de agosto de 1954, Tomo LXXVIII N° 2145.
M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 07 de mayo de 1955, Tomo LXXX N° 2154.
M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 12 de julio de 1955, sin número de expediente, GJ, tomo LXXX número 2155, pp. 786-791.
M. P. DOMINGO SARASTY MONTENEGRO, sentencia del 27 de febrero de 1957, Tomo LXXXIV N° 2177 – 2178.
M. P. SANTIAGO CADENA COPETE, sentencia del 06 de marzo de 1957, GJ, tomo LXXXIV N° 2179.
M. P. SANTIAGO CADENA COPETE, sentencia del 06 de junio de 1957, Tomo LXXXV N° 2183.
M. P. ANTONIO VICENTE ARENAS, sentencia del 10 de abril de 1958, Tomo LXXXVII N° 2195-2196.
M. P. RICARDO JORDÁN JIMÉNEZ, sentencia del 27 de mayo de 1958, sin número de expediente, GJ, tomo LXXXVII N° 2195-2196.
M. P. GABRIEL CARREÑO MALLARINO, sentencia del 08 de agosto de 1958, Tomo LXXXVIII N° 2199 – 2200.
M. P. PEDRO PACHECO OSORIO, sentencia del 06 de noviembre de 1958, sin número de expediente, GJ, tomo LXXXIX números 2203-2204-2205.
M. P. GABRIEL CARREÑO MALLARINO, sentencia del 28 de noviembre de 1958, Tomo LXXXIX N° 2203 – 2205.
M. P. LUIS EDUARDO MEJÍA JIMÉNEZ, sentencia del 29 de enero de 1959, sin número de expediente, GJ, tomo XC número 2207-2208-2209.
M. P. GUSTAVO RENDÓN GAVIRIA, auto del 28 de abril de 1959, Tomo XCI N° 2214.
M. P. GUSTAVO RENDÓN GAVIRIA, providencia de llamamiento a juicio de fecha 21 de julio de 1959, sin número de expediente, Gaceta Judicial, tomo XCI N° 2214.
M. P. GUSTAVO RENDÓN GAVIRIA, sentencia del 08 de julio de 1960, Tomo XCIII, N° 2228-2229.
M. P. ÁNGEL MARTÍN VÁSQUEZ, sentencia del 09 de julio de 1960, Tomo XCIII N° 2228-2229.
M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, sentencia del 19 de octubre de 1960, Tomo N° 2230-2231.
M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, sentencia del 26 de octubre de 1960, Tomo XCIII N° 2230-2231.
M. P. SIMÓN MONTERO TORRES, sentencia del 21 de marzo de 1962, Tomo XCVIII, N° 2253 – 2254.
M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, auto del 26 de abril de 1962, Tomo CXLII N° 2352 a 2357.
M. P. ANTONIO MORENO MOSQUERA, sentencia del 24 de noviembre de 1964, Tomo CIX N° 2274.
M. P. SAMUEL BARRIENTOS RESTREPO, sentencia del 25 de octubre de 1965, sin número de expediente, GJ, tomo CXIII y CXIV números 2278 a 2279.
M. P. LUIS CARLOS ZAMBRANO, sentencia del 07 de marzo de 1969, Tomo CXXIX N° 2306 – 2308.
M. P. JULIO RONCALLO ACOSTA, sentencia del 28 de marzo de 1969, Tomo CXXIX N° 2306 – 2308.
M. P. HUMBERTO BARRERA DOMÍNGUEZ, sentencia del 11 de diciembre de 1972, Tomo CXLIII N° 2358-2363.
M. P. LUIS ENRIQUE ROMERO SOTO, sentencia del 15 de junio de 1973, Tomo CXLVI N° 2366 a 2371.
M. P. LUIS CARLOS PÉREZ, sentencia del 28 de junio de 1973, Tomo CXLVI N° 2366 a 2371.
M. P. LUIS CARLOS PÉREZ, sentencia del 20 de septiembre de 1973, Tomo CXLVII N° 2372 a 2377.
M. P. LUIS CARLOS PÉREZ, sentencia del 16 de mayo de 1974, Tomo CXLVIII N° 2378 – 2389.
M. P. MARIO ALARIO DI FILIPPO, auto del 14 de diciembre de 1974, Tomo CXLVIII N° 2378 a 2389.
M. P. JESÚS BERNAL PINZÓN; sentencia del 04 de abril de 1975, Tomo CLI N° 2392.
M. P. FEDERICO ESTRADA VÉLEZ, sentencia del 06 de agosto de 1975, Tomo CLI N° 2392.
M. P. FEDERICO ESTRADA VÉLEZ, auto del 02 de octubre de 1975, Tomo CLI N° 2392.
M. P. JESÚS BERNAL PINZÓN, sentencia del 08 de marzo de 1976, Tomo CLII N° 2393.
M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 20 de mayo de 1976, Tomo CLII N° 2393.
M. P. JESÚS BERNAL PINZÓN, sentencia del 03 de agosto de 1976, Tomo CLII N° 2393.
M. P. JESÚS BERNAL PINZÓN; sentencia del 25 de noviembre de 1976, Tomo CLII N° 2393.
M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, sentencia del 14 de abril de 1977, Tomo CLV N° 2398 (bis).
M. P. JULIO SALGADO VÁSQUEZ, sentencia del 20 de abril de 1977, Tomo CLV N° 2398 (Bis).
M. P. LUIS ENRIQUE ROMERO SOTO, auto del 22 de abril de 1977, Tomo CLV N° 2398 (Bis).
M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, sentencia del 20 de noviembre de 1980, expediente número 26026, GJ, tomo CLXIII número 2402.
M. P. LUIS ENRIQUE ROMERO SOTO, sentencia del 10 de febrero de 1981, sin número de expediente, GJ, tomo CLXVII número 2404.
M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, sentencia del 17 de febrero de 1981, rad. 26159, Tomo CLXVII N° 2404.
M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 12 de junio de 1981, sin número de expediente, GJ, tomo CLXVII N° 2404.
M. P. DANTE L. FIORILLO PORRAS, sentencia del 27 de octubre de 1981, Tomo CLXVII N° 2404.
M. P. LUIS ENRIQUE ALDANA ROZO, sentencia del 06 de diciembre de 1982, Tomo CLXX N° 2408.
M. P. FABIO CALDERÓN BOTERO, auto del 14 de diciembre de 1982, expediente número 27125, Tomo CLXX N° 2408.
M. P. ALFONSO REYES ECHANDÍA, auto del 07 de junio de 1983, Tomo CLXXIII N° 2412.

M. P. ALFONSO REYES ECHANDÍA, sentencia del 30 de julio de 1985, Tomo CLXXXI N° 2420.
M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 23 de abril de 1987, sin número de expediente, gaceta judicial tomo CLXXXIX N° 2428.
M. P. GUILLERMO DÁVILA MUÑOZ, sentencia del 04 de agosto de 1987, Tomo CLXXXIX N° 2428.
M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA MARTÍNEZ, auto del 05 de julio de 1989, sin número de expediente, Gaceta Judicial, tomo CXCIX número 2438.
M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA M., sentencia del 05 de julio de 1989, Tomo CXCIX N° 2438.
M. P. JAIME GIRALDO ÁNGEL, sentencia del 16 de enero de 1990, Tomo CCIII, N° 2442.
M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 24 de abril de 1990, Tomo CCIII, N° 2442.
M. P. RICARDO CALVETE RANGEL, sentencia del 20 de septiembre de 1990, sin número de expediente, GJ, tomo CCVII número 2446.
M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 11 de diciembre de 1991, Tomo CCXI N° 2450.
M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA, sentencia del 11 de marzo de 1992, rad. 5911, Tomo CCXIX N° 2468.
M. P. RICARDO CALVETE RANGEL, sentencia del 20 de mayo de 1993, Tomo CCXIV N° 2463.
M. P. JORGE ENRIQUE VALENCIA M., sentencia del 04 de octubre de 1993, rad. 5005.
M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 16 de marzo de 1994, Tomo CCXXX N° 2469.
M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, auto del 05 de julio de 1994, Tomo CLXXXIII N° 2472.
M. P. EDGAR SAAVEDRA ROJAS, sentencia del 07 de julio de 1994, Tomo CCXXXIII N° 2472.
M. P. GUSTAVO GÓMEZ VELÁSQUEZ, sentencia del 04 de octubre de 1994, rad. 8729.
M. P. DÍDIMO PÁEZ VELANDIA, sentencia del 24 de enero de 1996, rad. 11114.
M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, auto del 01 de marzo de 1996, rad. 10953.
M. P. CARLOS AUGUSTO GÁLVEZ ARGOTE, sentencia del 18 de julio de 1996, rad. 10464.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, auto del 10 de abril de 1997, rad. 9357.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 16 de septiembre de 1997, rad. 12655.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 17 de marzo de 1998, rad. 13761.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 11 de marzo de 1999, rad. 8816.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 18 de mayo de 1999, rad. 13827.
M. P. JORGE ENRIQUE CÓRDOBA POVEDA, auto del 20 de septiembre de 1999, rad. 11541.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 07 de octubre de 1999, rad. 14288.
M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, sentencia del 03 de noviembre de 1999, rad. 13588.
M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, sentencia del 03 de marzo de 2000, rad. 12225.
M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 19 de mayo de 2000, rad. 8067.
M. P. FERNANDO ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 26 de mayo de 2000, rad. 16.441.
M. P. JORGE E. CÓRDOBA POVEDA, sentencia del 12 de junio de 2000, rad. 11541.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 12 de junio de 2000, rad. 9976.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 11 de julio de 2000, rad. 12758.
M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 14 de agosto de 2000, rad. 11333.
M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 25 de octubre de 2000, rad. 15273.
M. P. CARLOS E. MEJÍA ESCOBAR, auto del 20 de septiembre de 2000, rad. 15659.
M. P. MARIO MANTILLA NOUGUES, sentencia del 31 de enero de 2001, rad. 6593.
M. P. NILSON E. PINILLA PINILLA, sentencia del 14 de junio de 2001, rad. 12443.
M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 08 de octubre de 2001, rad. 15793.
M. P. JORGE E. CÓRDOBA POVEDA, sentencia del 19 de marzo de 2002, rad. 13085.
M. P. CARLOS EDUARDO MEJÍA ESCOBAR, sentencia del 21 de marzo de 2002, rad. 14124.
M. P. NILSON PINILLA PINILLA. Auto del 04 de abril de 2002, rad. 18642.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 18 de abril de 2002, rad. 12658.
M. P. CARLOS AUGUSTO GALVEZ ARGOTE, sentencia del 02 de julio de 2002, rad. 13663.
M. P. CARLOS AUGUSTO GÁLVEZ ARGOTE, sentencia del 29 de agosto de 2002, rad. 16052.
M. P. ÉDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 02 de septiembre de 2002, rad. 17703.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 24 de septiembre de 2002, rad. 17392.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 10 de octubre de 2002, rad. 15938.
M. P. FERNANDO ENRIQUE ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 14 de noviembre de 2002, rad. 17135.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 27 de febrero de 2003, rad. 17837.
M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 06 de marzo de 2003, rad. 18021.
M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, auto del 11 de marzo de 2003, rad. 16188.
M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 25 de febrero de 2003, rad. 17871.
M. P. FERNANDO E. ARBOLEDA RIPOLL, sentencia del 20 de mayo de 2003, radicación 14699.
M. P. CARLOS AUGUSTO GALVEZ ARGOTE, sentencia del 20 de mayo de 2003, rad. 18754.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, auto del 03 de junio de 2003, rad. 20894.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 06 de agosto de 2003, rad. 20075.
M. P. JORGE ANÍBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 17 de septiembre de 2003, rad. 17765.
M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 23 de septiembre de 2003, rad. 17029.
M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 23 de septiembre de 2003, rad. 17089.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 21 de enero de 2004, rad. 17012.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 29 de enero de 2004, rad. 17574.

M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 25 de febrero de 2004, rad. 20526.
M. P. JORGE ANIBAL GÓMEZ GALLEGO, sentencia del 25 de marzo de 2004, rad. 18654.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 15 de abril de 2004, rad. 18454.
MM. PP. ÉDGAR LOMBANA T. y JORGE L. QUINTERO M., sentencia del 06 de mayo de 2004, rad. 18995.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, auto del 12 de mayo de 2004, rad. 22190.
M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 17 de junio de 2004, rad. 18608.
M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 04 de agosto de 2004, rad. 18453.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 13 de octubre de 2004, rad. 18911.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 13 de octubre de 2004, rad. 22778.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 27 de octubre de 2004, rad. 20213.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 10 de noviembre de 2004, rad. 18158.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 10 de noviembre de 2004, rad. 18310.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del año 2004 (sin fecha específica), rad. 19582.
M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 09 de febrero de 2005, rad. 21547.
MM. PP. HERMAN GALÁN C. y ALFREDO GÓMEZ Q., sentencia del 16 de febrero de 2005, rad. 15212.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 06 de abril de 2005, rad. 20400.
M. P. HERMAN GALÁN CASTELLANOS, sentencia del 27 de abril de 2005, rad. 19562.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 13 de julio de 2005, rad. 19695.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 03 de agosto de 2005, rad. 19.643.
M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 19 de enero de 2006, rad. 19746.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 07 de febrero de 2006, rad. 23892.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 23 de febrero de 2006, rad. 20740.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, auto del 28 de febrero de 2006, rad. 21711.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 09 de marzo de 2006, rad. 21747.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 13 de marzo de 2006, rad. 24833.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 23 de marzo de 2006, rad. 19383.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 23 de marzo de 2006, rad. 19934.
M. P. EDGAR LOMBANA TRUJILLO, sentencia del 23 de marzo de 2006, rad. 21780.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 06 de abril de 2006, rad. 23084.
M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, sentencia del 01 de junio de 2006, rad. 21877.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 08 de junio de 2006, rad. 20726.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia el 22 de junio de 2006, rad. 23836.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 13 de julio de 2006, rad. 25266.
MM. PP. ÁLVARO O. PÉREZ PINZÓN y MARINA PULIDO DE B., sentencia del 19 de julio de 2006, rad. 22263.
M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 27 de julio de 2006, rad. 25536.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 05 de octubre de 2006, rad. 25149.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 05 de octubre de 2006, rad. 25290.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 19 de octubre de 2006, rad. 19499.
M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 09 de noviembre de 2006, rad. 26130.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 30 de noviembre de 2006, rad. 21374.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 24 de enero de 2007, rad. 25166.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 19 de febrero de 2007, rad. 23286.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 21 de marzo de 2007, rad. 19794.
M. P. JORGE ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 09 de mayo de 2007, rad. 22683.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 16 de mayo de 2007, rad. 23915.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 23 de mayo de 2007, rad. 27466.
M. P. ÁLVARO ORLANDO PÉREZ PINZÓN, sentencia del 20 de junio de 2007, rad. 23982.
MM. PP. YESID RAMÍREZ B. y JULIO E. SOCHA SALAMANCA, sentencia del 05 de julio de 2007, rad. 23405.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 25 de julio de 2007, rad. 27913.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 14 de agosto de 2007, rad. 27496.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 12 de septiembre de 2007, rad. 27525.
M. P. MAURO SOLARTE PORTILLA, sentencia del 26 de septiembre de 2007, rad. 22988.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 30 de septiembre de 2007, rad. 29953.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 17 de octubre de 2007, rad. 24557.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 01 de noviembre de 2007, rad. 24158.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 08 de noviembre de 2007, rad. 26450.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 14 de noviembre de 2007, rad. 23958.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 28 de noviembre de 2007, rad. 23174.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 28 de noviembre de 2007, rad. 26857.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 28 de noviembre de 2007, rad. 28655.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 05 de diciembre de 2007, rad. 25545.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 23 de enero de 2008, rad. 28890.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 30 de enero de 2008, rad. 21926.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 30 de enero de 2008, rad. 28434.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 30 de enero de 2008, rad. 25818.

M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 06 de febrero de 2008, rad. 20815.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 13 de febrero de 2008, rad. 24065.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 06 de marzo de 2008, rad. 27477.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 09 de abril de 2008, rad. 29452.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 23 de abril de 2008, rad. 23228.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 23 de abril de 2008, rad. 26749.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 15 de mayo de 2008, rad. 29206.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 02 de julio de 2008, rad. 28920.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 15 de julio de 2008, rad. 25803.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 17 de septiembre de 2008, rad. 26410.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, auto del 30 de octubre de 2008, rad. 30720.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 05 de noviembre de 2008, rad. 18029.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 05 de noviembre de 2008, rad. 25104.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, auto del 24 de noviembre de 2008, rad. 30486.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 02 de diciembre de 2008, rad. 30597.
Sin M. P., auto del 04 de febrero de 2009, rad. 18903.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 04 de febrero de 2009, rad. 26888.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 04 de febrero de 2009, rad. 26261.
MM. PP. MARÍA DEL R. GONZÁLEZ y AUGUSTO J. IBAÑEZ G.; sentencia del 19 de febrero de 2009, rad. 25975.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 27 de febrero de 2009, rad. 31802.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 01 de abril de 2009, rad. 28586.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 06 de mayo de 2009, rad. 25495.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 06 de mayo de 2009, rad. 30513.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 13 de mayo de 2009, rad. 30512.
MM. PP. MARÍA DEL R. GONZÁLEZ y AUGUSTO J. IBAÑEZ, sentencia del 20 de mayo de 2009, rad. 31654.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 24 de junio de 2009, rad. 26909.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 08 de julio de 2009, rad. 26952.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 19 de agosto de 2009, rad. 18135.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTÍZ, sentencia del 07 de octubre de 2009, rad. 29791.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 21 de octubre de 2009, rad. 29655.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, auto del 11 de noviembre de 2009, rad. 32116.
Sin Magistrado Ponente, sentencia del 23 de febrero de 2010, rad. 32805.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 10 de marzo de 2010, rad. 33435.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 07 de abril de 2010, rad. 25504.
M. P. AUGUSTO IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 26 de mayo de 2010, rad. 28856.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 26 de mayo de 2010, rad. 30933.
Sin M. P., sentencia del 21 de junio de 2010, rad. 30677.
M. P. YESID RAMÍREZ BASTIDAS, sentencia del 07 de julio de 2010, rad. 32366.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 07 de julio de 2010, rad. 28508.
M. P. ALFREDO GÓMEZ QUINTERO, sentencia del 07 de julio de 2010, rad. 31613.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 24 de agosto de 2010, rad. 31986.
M. P. JORGE LUIS QUINTERO MILANÉS, sentencia del 22 de septiembre de 2010, rad. 32552.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, auto del 06 de octubre de 2010, rad. 34970.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 20 de octubre de 2010, rad. 32686.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 04 de noviembre de 2010, rad. 26916.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 24 de noviembre de 2010, rad. 34253.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 27 de julio de 2011, rad. 30170.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 27 de julio de 2011, rad. 30170.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, auto del 27 de julio de 2011, rad. 34195.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 17 de agosto de 2011, rad. 34550.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 24 de agosto de 2011, rad. 35465.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ DE LEMOS, sentencia del 24 de agosto de 2011, rad. 36117.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 13 de septiembre de 2011, rad. 37230.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, auto del 12 de octubre de 2011, rad. 37334.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 02 de noviembre de 2011, rad. 37184.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 08 de noviembre de 2011, rad. 35731.
MM. PP. SIGIFREDO ESPINOSA P. y AUGUSTO J. IBAÑEZ G., sentencia del 07 de diciembre de 2011, rad. 37696.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, concepto del 14 de diciembre de 2011, rad. 37311.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 22 de febrero de 2012, rad. 35572.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 22 de febrero de 2012, rad. 35606.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 07 de marzo de 2012, rad. 37737.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 21 de marzo de 2012, rad. 38384.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 16 de abril de 2012, rad. 38316.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, auto del 18 de abril de 2012, rad. 38188.
M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, auto del 18 de abril de 2012, rad. 38638.

M. P. SIGIFREDO ESPINOSA PÉREZ, sentencia del 02 de mayo de 2012, radicación 36422.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 02 de mayo de 2012, rad. 37518.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 02 de mayo de 2012, rad. 38781.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 16 de mayo de 2012, rad. 36112.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 16 de mayo de 2012, rad. 36208.
M. P. AUGUSTO J. IBAÑEZ GUZMÁN, sentencia del 30 de mayo de 2012, rad. 37430.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 06 de junio de 2012, rad. 37650.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 04 de julio de 2012, rad. 38254.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 04 de julio de 2012, rad. 38901.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 11 de julio de 2012, rad. 39173.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 24 de julio de 2012, rad. 37428.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 24 de julio de 2012, rad. 39414.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 24 de julio de 2012, rad. 39446.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, auto del 01 de agosto de 2012, rad. 38881.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 08 de agosto de 2012, rad. 35015.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 08 de agosto de 2012, rad. 39335.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 22 de agosto de 2012, rad. 39252.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 04 de septiembre de 2012, radicación 38126.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 12 de septiembre de 2012, rad. 38965.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 12 de septiembre de 2012, rad. 39481.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 27 de septiembre de 2012, radicación 37322.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, auto del 01 de octubre de 2012, rad. 37418.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 10 de octubre de 2012, rad. 36512.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 10 de octubre de 2012, rad. 38221.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 10 de octubre de 2012, rad. 39137.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, auto del 17 de octubre de 2012, rad. 37965.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 17 de octubre de 2012, rad. 39065.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 24 de octubre de 2012, rad. 39935.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 14 de noviembre de 2012, rad. 39009.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 14 de noviembre de 2012, rad. 39166.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 14 de noviembre de 2012, rad. 39352.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia 39851 del 14 de noviembre de 2012.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 28 de noviembre de 2012, rad. 39871.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 05 de diciembre de 2012, rad. 38640.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 06 de diciembre de 2012, rad. 39101.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 06 de diciembre de 2012, rad. 39370.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 31508.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 35641.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 38289.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 31508.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 12 de diciembre de 2012, rad. 38523.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 12 de diciembre de 2012, rad. 40353.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 06 de febrero de 2013, rad. 38306.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 06 de febrero de 2013, rad. 38783.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 06 de febrero de 2013, rad. 38963.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 13 de febrero de 2013, rad. 38832.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 13 de febrero de 2013, rad. 39242.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, concepto del 13 de febrero de 2013, rad. 39902.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 38305.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 38631.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencias del 20 de febrero de 2013, rad. 38845.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 20 de febrero de 2013, rad. 39080.
M. P. JULIO ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencias del 20 de febrero de 2013, rad. 39176.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 39241.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 39471.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 20 de febrero de 2013, rad. 39353.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 39323.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 39333.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 27 de febrero de 2013, rad. 40199.
M. P. JORGE ENRIQUE SOCHA SALAMANCA, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 40422.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 27 de febrero de 2013, radicación 40442.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 27 de febrero de 2013, rad. 40471.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 27 de febrero de 2013, rad. 40651.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 27 de febrero de 2013, rad. 40676.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 06 de marzo de 2013, rad. 39114.

M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 06 de marzo de 2013, rad. 39369.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 13 de marzo de 2013, rad. 37858.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 20 de marzo de 2013, rad. 39391
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 20 de marzo de 2013, rad. 40567.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 17 de abril de 2013, rad. 38962.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 24 de abril de 2013, rad. 39844.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, auto del 24 de abril de 2013, rad. 40390.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 30 de abril de 2013, rad. 37785.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, sentencia del 30 de abril de 2013, rad. 40701.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 30 de abril de 2013, rad. 41045.
MM. PP. MARÍA DEL R. GONZÁLEZ y GUSTAVO E. MALO F., sentencia del 15 de mayo de 2013, rad. 40725.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 22 de mayo de 2013, rad. 37498.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTÍZ, sentencia del 28 de mayo de 2013, rad. 36090.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 29 de mayo de 2013, rad. 40892.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 05 de junio de 2013, rad. 38782.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, sentencia del 05 de junio de 2013, rad. 39413.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, auto del 12 de junio de 2013, rad. 41414.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 19 de junio de 2013, rad. 38641.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 19 de junio de 2013, rad. 39205.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 26 de junio de 2013, rad. 38879.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 03 de julio de 2013, rad. 41171.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 17 de julio de 2013, rad. 39336.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, auto del 17 de julio de 2013, rad. 39357.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 24 de julio de 2013, rad. 38910.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, sentencia del 24 de julio de 2013, rad. 40588.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, sentencia del 06 de agosto de 2013, rad. 40474.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 28 de agosto de 2013, rad. 40484.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, auto del 28 de agosto de 2013, rad. 41162.
M. P. JAVIER ZAPATA ORTIZ, sentencia del 11 de septiembre de 2013, rad. 35954.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 02 de octubre de 2013, rad. 42243.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, auto del 09 de octubre de 2013, rad. 42025.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 16 de octubre de 2013, rad. 39450.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, auto del 13 de noviembre de 2013, rad. 42543.
M. P. MARINA PULIDO DE BARÓN, auto del 19 de noviembre de 2013, rad. 20308.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, sentencia del 20 de noviembre de 2013, rad. 39936.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, auto del 27 de noviembre de 2013, rad. 37267.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, sentencia del 11 de diciembre de 2013, rad. 33468.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 11 de diciembre de 2013, rad. 40935.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, auto del 11 de diciembre de 2013, rad. 41174.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, auto del 18 de diciembre de 2013, rad. 40440.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, sentencia del 18 de diciembre de 2013, rad. 42133.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, SP 159 del 22 de enero de 2014, rad. 37163.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 302 del 23 de enero de 2014, rad. 36260.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, AP 193 del 29 de enero de 2014, rad. 41984.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 1461 del 12 de febrero de 2014, radicación 42501.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 2119 del 19 de febrero de 2014, rad. 36612.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, y AP 636 del 19 de febrero de 2014, rad. 43220.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 2254 del 26 de febrero de 2014, rad. 42556.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, SP 4161 del 02 de abril de 2014, rad. 34047.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 1816 del 08 de abril de 2014, rad. 43553.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 4548 del 09 de abril de 2014, rad. 40902.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 4451 del 09 de abril de 2014, rad. 43363.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, AP 2269 del 30 de abril de 2014, rad. 41146.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 2149 del 30 de abril de 2014, rad. 43047.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 2213 del 30 de abril de 2014, rad. 43388.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 2339 del 05 de mayo de 2014, rad. 42255.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 6355 del 21 de mayo de 2014, rad. 42943.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP7759 del 18 de junio de 2014, radicación 41406.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 9087 del 02 de julio de 2014, rad. 39356.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, SP 9225 del 16 de julio de 2014, rad. 37462.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 4083 del 23 de julio de 2014, rad. 44032.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, AP 4450 del 30 de julio de 2014, rad. 42053.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP10987 del 20 de agosto de 2014, rad. 43771.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 10993 del 20 de agosto de 2014, rad. 44334.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, Auto 5017 del 27 de agosto de 2014, rad. 42396.

M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, AP 5327 del 03 de septiembre de 2014, rad. 44352.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 14005 del 15 de octubre de 2014, rad. 37074.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 6256 del 15 de octubre de 2014, rad. 44798.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 13922 del 15 de octubre de 2014, rad. 44405.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 6408 del 22 de octubre de 2014, rad. 42635.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, AP 6379 del 22 de octubre de 2014, rad. 44714.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, SP 14623 del 27 de octubre de 2014, rad. 34282.
M. P. MARÍA DEL ROSARIO GONZÁLEZ MUÑOZ, SP 15461 del 12 de noviembre de 2014, rad. 43582.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, SP 15516 del 12 de noviembre de 2014, rad. 44713.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 7065 del 20 de noviembre de 2014, radicación 43252.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 16483 del 03 de diciembre de 2014, rad. 41733.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, AP 7596 del 10 de diciembre de 2014, rad. 42027.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, AP 7586 del 10 de diciembre de 2014, rad. 44045.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 002 del 14 de enero de 2015, rad. 37938.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 210 del 21 de enero de 2015, rad. 45114.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 740 del 04 de febrero de 2015, radicación 39417.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 724 del 04 de febrero de 2015, rad. 44345.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 2235 del 04 de marzo de 2015, rad. 45099.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, SP 1091 del 11 de febrero de 2015, rad. 37415.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 1076 del 11 de febrero de 2015, rad. 44382.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 923 del 25 de febrero de 2015, rad. 45265.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, CP 024 del 11 de marzo de 2015, rad. 42380.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia del 13 de marzo de 2015, rad. 39339.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, SP 3001 del 18 de marzo de 2015, rad. 42822.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, AP 1374 del 18 de marzo de 2015, rad. 44985.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, SP 3439 del 25 de marzo de 2015, rad. 42600.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 1896 del 16 de abril de 2015, rad. 44779.
M.M. PP. FERNANDO A. CASTRO C. y EUGENIO FERNÁNDEZ C., SP 5065 del 28 de abril de 2015, rad. 36784.
M. P. PATRICIA SALAZAR CUELLAR, AP 2177 del 29 de abril de 2015, rad. 42414.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, AP 2220 del 29 de abril de 2015.
M. P. JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO, auto del 29 de abril de 2015, rad. 44033.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 2951 del 29 de mayo de 2015, rad. 46049.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 7253 del 10 de junio de 2015, rad. 41053.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, AP 3407 del 17 de junio de 2015, rad. 46150.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, SP 8415 del 01 de julio de 2015, radicación 38768.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 9094 del 15 de julio de 2015, rad. 43839.
M. P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, sentencia 9807 del 29 de julio de 2015, rad. 37603.
M. P. JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ, AP 4420 del 05 de agosto de 2015, rad. 40638.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, SP 10545 del 11 de agosto de 2015, rad. 45194.
M.P. LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO, AP 5103 del 09 de septiembre de 2015, rad. 44389.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, SP 12042 del 09 de septiembre de 2015, rad. 45104.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 11895 del 07 de octubre de 2015, rad. 44618.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, SP 14143 del 15 de octubre de 2015, rad. 42175.
M. P. EYDER PATIÑO CABRERA, SP 14671 del 21 de octubre de 2015, rad. 44927.
M. P. FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO, AP 7345 del 16 de diciembre de 2015, rad. 46405.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 458 del 03 de febrero de 2016, rad. 46964.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER, AP 964 del 24 de febrero de 2016, rad. 45987.
M. P. GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ, AP 969 del 24 de febrero de 2016, rad. 46754.
M. P. EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER; SP 8292 del 22 de junio de 2016, rad. 42930

3. Consejo de Estado

Cons. P. CARLOS GALINDO PINILLA, sentencia del 5 de noviembre de 1979, rad. 209250 357-CE-SEC1-1979-11-05.
Cons. P. DOLLY PEDRAZA DE ARENAS, sentencia del 08 de abril de 1992.
Cons. P. YESID ROJAS SERRANO; sentencia del 19 de mayo de 1994, rad. 3170.
Cons. P. MANUEL SANTIAGO URUETA AYOLA; sentencia del 21 de febrero de 2002, rad. 7193
Cons. P. SUSANA MONTES DE ECHEVERRI, sentencia del 06 de junio de 2002.
Cons. P. RICARDO HOYOS DUQUE; sentencia del 22 de abril de 2004, rad. 16245.
Cons. P. HUGO HERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, auto del 14 de mayo de 2015, acumulación de procesos 110010326000201400054 00 (21025), 110010324000201300534 00 (20946) y 110010324000201300509 00 (21047).
Sin Cons. P., sentencia fue dictada el día 10 de septiembre de 2015, acumulación de procesos 110010326000201400054 00 (21025), 110010324000201300534 00 (20946) y 110010324000201300509 00 (21047).

3. Recursos electrónicos (orden alfabético)

(Última consulta de todos los documentos 07/06/2016)

“Barómetro Global de Corrupción 2013, Informe de Colombia”, Transparencia Internacional;
www.transparenciacolombia.org.co, www.transparency.org.
<http://www.transparenciacolombia.otg.co/Portals/0/Captura%20%del%20Estad.pdf>.

Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos, conocida como la Convención de Palermo, New York, 2004.
<http://www.unodc.org/documents/peruandecuador/Publicaciones/tocebook.pdf>.

DIAN, datos sistema MUISCA.
http://www.dian.gov.co/dian/12SobreD.nsf/pages/Nuestro_modelo_de_gestion?OpenDocument

DIAN, Rendición de cuentas 2015.
http://www.dian.gov.co/descargas/Rendicioncuentas/2015/RENDICION_CUENTAS_2015%20.pdf

Diccionario básico de latín.
https://clasesparticularesenlima.files.wordpress.com/2015/05/diccionario_vox_latin.pdf

Diccionario de Etimología.
<http://etimologias.dechile.net/?presupuesto>.

Estadísticas pobreza
<http://www.dane.gov.co/index.php/esp/estadisticas-sociales/pobreza/87-sociales/calidad-de-vida/6507-pobreza-monetaria-y-multidimensional-2015>
<http://www.portafolio.co/economia/finanzas/concentra-40-riqueza-colombia-66406>

Exposición de motivos LO 7/2012
http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-15647

GAFI, recomendaciones.
<http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Spanish.pdf>

Gini, índices.
<http://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI>

“Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes” Tax Transparency 2011: Report on progress. pág 71, 2011.
<http://www.oecd.org/tax/transparency/48981620.pdf>.

“Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities”; OCDE, 2015.
<https://www.oecd.org/ctp/crime/report-improving-cooperation-between-tax-anti-money-laundering-authorities.pdf>.

Informe Comisión Tributaria
<http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/informafinalcomision expertos2016reformatributaria.pdf>

“La Economía de Guerra Paramilitar: Una Aproximación a sus Fuentes de Financiación”, por MEDINA GALLEGO, Carlos; docente investigador de la Universidad Nacional.
www.scielo.unal.edu.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid...es.

OCDE, Colombia, 2015, estudios económicos.
https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

OCDE *“Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes”* 2nd Annual Forum on tax and crime, Roma 14-15 de junio de 2012.
<https://www.oecd.org/ctp/crime/EffectiveInterAgencyCooperationinFightingTaxCrimes.pdf>.

“Panama, the secret garden of the Colombian oligarchy”
<http://www.taxjustice.net/2016/04/25/panama-the-secret-garden-of-the-colombian-oligarchy/>

“Procesos contra aforados constitucionales –Parapolítica-”, CSJ, Colombia.
<http://190.24.134.121/webcsj/Documentos/Revistas/Libro%20parapol%C3%ADtica%20CSJ.pdf>.

“Report on identity fraud: Tax Evasion and money laundering vulnerabilities”, Centre for tax policy and administration, 2006.
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42223740.pdf>.

US Code
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-F/chapter-75/subchapter-A/part-I>