

Comentarios sobre el nuevo delito de fraude aduanero

Comments on the New Crime of “Customs Fraud”

Comentários sobre o novo delito de fraude alfandegário

CAROLINA SOLANO MEDINA¹
JOSÉ IGNACIO LOMBANA SIERRA²

Socios VS+M Abogados - Bogotá D.C., Colombia

Fecha de recepción: 02 de septiembre de 2015

Fecha de aprobación: 23 de octubre de 2015

Página inicial: 313

Página final: 348

Resumen

El 6 de julio de 2015, recibió sanción presidencial la Ley 1762 de 2015 con la cual se busca fortalecer la lucha contra el contrabando, defraudación fiscal y lavado de activos. Estos fenómenos tienen un impacto negativo sobre la competitividad de las industrias colombianas, la economía y la seguridad. De ahí que la norma tiene, sin duda, muchos aspectos a destacar, como por ejemplo el endurecimiento de penas contra el lavado de activos, el contrabando, la modalidad de

1 Carolina Solano Medina. Abogada LLM London University. Abogada de la Pontificia Universidad Javeriana. Es especialista en Derecho de los Negocios Internacionales de la Universidad de Los Andes y especialista en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia. Es Magister en Derecho de la Universidad de Londres y exbecaria del Japan International Cooperation Agency con quien asistió al curso sobre Comercio internacional y OMC en Tokio, Japón. Es socia líder de la Unidad de Derecho de los Negocios Internacionales y Regulatorio de VS+M Abogados.

2 José Ignacio Lombana Sierra. Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana. Es especialista en Derecho Penal de la Universidad Sergio Arboleda, en donde actualmente es candidato al título de Maestro en Derecho Procesal Penal. Adicionalmente cuenta con estudios de especialización en Derecho Penal Económico y Criminalidad Organizada en la Universidad de Castilla- La Mancha (España), así como en Derecho Administrativo en la Pontificia Universidad Javeriana, además de múltiples diplomados y cursos de formación complementaria. Es socio de Lombana & Lombana, firma especializada en Derecho Sancionatorio (Penal, Disciplinario, Penal Militar, Responsabilidad Fiscal) aliado de VS+M Abogados.

Agradecimientos especiales al doctor Luis Fernando López Kerguelén por su contribución investigativa.

*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Carolina Solano Medina & José Ignacio Lombana Sierra. *Comentarios sobre el nuevo delito de fraude aduanero*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 313, Bogotá D.C., noviembre 2015.

contrabando de hidrocarburos o sus derivados, el favorecimiento y facilitación al contrabando y la creación además de la responsabilidad penal sobre funcionarios públicos que sean partícipes de estas actividades.

No obstante, desde la perspectiva aduanera se observa con mucha preocupación una modificación concreta que hace la Ley 1762 de 2015 sobre el artículo 321 de la Ley 599 de 2000 o Código Penal. En el artículo 8º de la Ley 1762, se sustituyó el delito de “Defraudación a las Rentas de Aduana” por el delito de “Fraude Aduanero”. Tanto uno como otro buscan el mismo objetivo, sancionar el contrabando técnico, sin embargo, el nuevo delito amplía, de manera innecesaria, el espectro de aplicación, y a pesar de ello, no logrará controlar, disuadir o evitar sustancialmente la práctica del contrabando técnico o abierto.

Palabras claves

Ley anticontrabando, Fraude aduanero, Defraudación a las rentas de aduana, Responsabilidad penal, Clasificación arancelaria, Valoración, Delito.

Abstract

On July 6, 2015, Act 1762 was enforced. Its objective is to strengthen the fight against smuggling, tax evasion, and money laundering. These phenomena have a negative impact on the competitiveness of our industries, economy and security. Hence, this law has several positive aspects that should be recognized as hardening penalties against money laundering, smuggling and against favoring and facilitating smuggling. It even creates criminal responsibility on public officials who participate in these activities.

However, from the customs law perspective, we see with great concern a specific modification made by Act 1762 on article 321 of the Act 599 of 2000 or the Criminal Code. Article 8 of Act 1762 substitutes the crime of “fraud on customs income” with the crime of “customs fraud”. Both of them seek to penalize technical smuggling, however, the new crime expands unnecessarily the scope of its application and yet, it will be unable to prevent and control technical smuggling.

Keywords

Antismuggling law, Customs fraud, Defrauding the customs tax, Criminal, Tariff classification, Valuation, Crime.

Resumo

O 6 de julho de 2015, recebeu sanção presidencial a Lei 1762 de 2015 com a qual se busca fortalecer a luta contra o contrabando, defraudação fiscal e lavado

de ativos. Estes fenômenos têm um impacto negativo sobre a competitividade das indústrias colombianas, a economia e a segurança. Daí que a norma tem, sem dúvida, muitos aspectos a destacar, como por exemplo o endurecimento de penas contra o lavado de ativos, o contrabando, a modalidade de contrabando de hidrocarbonetos ou seus derivados, o favorecimento e facilitação ao contrabando e a criação além, da responsabilidade penal sobre funcionários públicos que sejam partícipes destas atividades.

No entanto, desde a perspectiva alfandegária observa-se com muita preocupação uma modificação concreta que faz a Lei 1762 de 2015 sobre o artigo 321 da Lei 599 de 2000 ou Código Penal. Além disso, no artigo 8º da Lei 1762, substituiu-se o delito de “Defraudação às rendas de Alfândega” pelo delito de “Fraude Alfandegário”. Tanto um quanto o outro buscam o mesmo objetivo, sancionar o contrabando técnico, no entanto, o novo delito amplia, de maneira desnecessária, o espectro de aplicação, e a pesar disso, não conseguirá controlar, dissuadir ou evitar substancialmente a prática do contrabando técnico ou aberto.

Palavras-chave

Lei anticontrabando, Fraude alfandegário, Defraudação à rendas de alfândega, Responsabilidade penal, Classificação tarifária, Valoração , Delito.

Sumario

Introducción; 1. ¿Es el derecho penal el medio adecuado para controlar y prevenir el contrabando técnico?; 2. Análisis comparativo de los delitos: Defraudación a las rentas de aduana y fraude aduanero; 3. Eliminación de las controversias de valor y clasificación como eximentes de responsabilidad; 4. Aspectos novedosos del delito de fraude aduanero, 4.1. Medios para cometer el ilícito, 4.2. Momento de la consumación del delito, 4.3. Evadir el pago de tributos, derecho y gravámenes aduaneros, 4.4. ¿Quién es el responsable del delito?; 5. La prescripción de la acción penal en el delito de fraude aduanero; 6. ¿Se subsumen en el fraude aduanero los otros delitos que se cometen durante su configuración?; 7. Conclusiones; 8. Bibliografía.

Introducción

El artículo 8º de la ley anticontrabando o Ley 1762 de 2015, modificó el artículo 321 de la Ley 599 de 2000 o Código Penal. Reemplazó el antiguo delito de “Defraudación a las rentas de aduana” por el delito de “Fraude aduanero”. En este último el legislador mantuvo el propósito de sancionar penalmente a quienes pa-

garan menos tributos aduaneros de los que le correspondían, mediante la penalización del contrabando técnico. Sin embargo, el nuevo delito de fraude aduanero contiene cambios significativos que, por sus consecuencias, deben ser analizados con algún detenimiento.

Frente a ello, este artículo se centrará en el estudio de las particularidades del delito de fraude aduanero, integrando las ramas del derecho penal y aduanero con el objetivo de hacer una valoración integral sobre el impacto que tendrá esta innovación legislativa sobre una u otra esfera del derecho.

En primer lugar, el artículo partirá de la elaboración de una crítica sobre la necesidad y conveniencia del nuevo delito, como medio efectivo para controlar y prevenir el contrabando técnico. Seguidamente, se presentará un análisis comparativo entre el antiguo y nuevo delito para luego analizar los elementos objetivos del fraude aduanero como son, por ejemplo, los medios con los cuales se comete la conducta punible y momentos en los que se consume el delito, la evasión de tributos, derecho y gravámenes aduaneros, sujeto activo del delito y su prescripción. Por último, se presentarán recomendaciones prácticas para tener en la cuenta cuando, desde el ejercicio del derecho aduanero y penal, se deba asesorar a quienes participen en operaciones de comercio exterior.

1. ¿Es el derecho penal el medio adecuado para controlar y prevenir el contrabando técnico?

Antes de presentar comentarios respecto de los elementos objetivos del tipo penal y entender su alcance, se considera necesario iniciar con una reflexión sobre la utilidad e idoneidad del derecho penal para solucionar las coyunturas socioeconómicas que motivan la expedición de normas como la que será estudiada en este escrito.

Es lógico que el Estado busque prohibir el contrabando técnico y adopte medidas rigurosas para no ser permisivo frente a estas conductas, las cuales perjudican las rentas nacionales así como las condiciones en que compiten los participantes dentro de un mercado específico. Sin embargo, se considera que la forma para disuadir a los particulares de incurrir en prácticas generadoras de contrabando técnico, no debe ser principalmente a través de la expedición de normas penales.

Las penas que recaen sobre los individuos que transgreden los actos proscritos por esta rama del derecho, hacen que el derecho penal tenga una esencia fundamental, que es la de ser la *última ratio* o última y extrema medida de la que el ordenamiento jurídico dota al Estado para contrarrestar un fenómeno delincuencial y, por tanto, social (y para este caso económico). Es decir, debe acudir-

se a la pena más severa que es la privación de la libertad de una persona, entre otras, solo cuando no existan otras medidas que puedan evitar la lesión del bien jurídicamente tutelado por la ley.

A juicio personal, la protección del bien jurídico, que en este caso es el Orden Económico y Social, podrá conseguirse de forma más eficiente a través de mejores controles administrativos. La actual deficiencia del procedimiento administrativo para controlar el contrabando técnico no es razón suficiente para utilizar el derecho penal como única y exclusiva herramienta de control, tal y como parece estar sucediendo.

Por ello, deberán implementarse otras herramientas más efectivas que impidan la ocurrencia del contrabando técnico y la lesión del bien jurídicamente tutelado.

En el nuevo delito de Fraude Aduanero, preocupa la necesidad de contar con jueces dotados de conocimiento técnico para valorar, en la esfera de lo penal, unos actos que pertenecen casi exclusivamente al orden administrativo. Se verá que el juez penal, al evaluar la ocurrencia del delito de Fraude Aduanero, tendrá que conocer con exactitud aspectos del procedimiento de importación que lógicamente se escapan a su órbita natural y con ello se amenaza la correcta aplicación de la ley.

Solo el derecho aduanero es el que dota de contenido y sentido a las normas en blanco, que son parte integrante del nuevo delito, como por ejemplo la determinación de cuándo hay obligación de suministrar información, quién, qué tipo, en qué momento y en qué forma debe presentarse esta.

Define también cómo determinar el valor sobre el que se calculan los tributos, derechos y gravámenes arancelarios, cómo se clasifica arancelariamente una mercancía o cómo se certifica su origen, para mencionar solo algunos aspectos.

Pretender entonces que el operador jurídico penal de la norma deba aplicar conceptos ajenos a él, evidencia la necesidad, casi desesperada del legislador de buscar en el derecho penal un mecanismo de control de actos administrativos y procedimentales. Se coincide con el doctor Juan Carlos Prias al opinar que: *“el grado de discrecionalidad política, no libera al legislador del deber de evaluar la conveniencia y los presupuestos básicos para el funcionamiento de una norma penal”*³.

3 Juan Carlos Prias. *El ilícito tributario ante el Derecho Penal*. Estudios de Derecho Penal Económico. Colección de textos de jurisprudencia. p. 78. Ed. Universidad del Rosario. (2007).

En este sentido lo ha manifestado Jairo R. Hernández Vásquez al señalar que, entre los delitos y las contravenciones, no existe ninguna diferencia de índole cualitativa ni cuantitativa, de tal manera que solo al legislador le asiste la facultad de transmutar una conducta delictuosa en contravención o viceversa, en atención a las variaciones de índole sociológico que se puedan presentar al interior del conglomerado social⁴. Sin embargo, la penalización de institutos jurídicos ajenos al derecho penal podría afectar, entre otras, el ejercicio de la función pública administrativa en detrimento de los principios de eficiencia y celeridad por la aplicación de las garantías básicas, presentes en el marco de un proceso penal⁵.

Además, conviene apuntar que dentro del ordenamiento jurídico colombiano existen otros mecanismos de índole punitivo dirigidos a prevenir y sancionar el suministro de información falsa o adulterada u otros delitos tendientes a controlar fenómenos relacionadas con la evasión de cargas impositivas con el propósito de introducir mercancía a un valor inferior, lesionando la industria nacional, la libre competencia y afectando el justo orden económico y social.

Citando a la Corte Constitucional, se coincide en que el derecho penal debe enmarcarse dentro del principio de mínima intervención, según el cual:

“(...) el ejercicio de la facultad sancionatoria criminal debe operar cuando los demás alternativas de control han fallado. Esta preceptiva significa que el Estado no está obligado a sancionar penalmente todas las conductas anti-sociales, pero tampoco puede tipificar las que no ofrecen un verdadero riesgo para los intereses de la comunidad o de los individuos; como también ha precisado que la decisión de criminalizar un comportamiento humano es la última de las decisiones posibles, en el espectro de sanciones que el Estado está en capacidad jurídica de imponer, y entiende que la decisión de sancionar con una pena, que implica en su máxima drasticidad la pérdida de la libertad, es el recurso extremo al que puede acudir al Estado para reprimir un comportamiento que afecta los intereses sociales”⁶.

Dicho lo anterior, se afirma que podrán surtir el mismo efecto, pretendido por el delito de Fraude Aduanero, los controles administrativos que la DIAN pueda desarrollar de forma más eficiente; la creación de agravantes en los tipos penales de falsedad en documento, cuando verse sobre información pertinente para los controles aduaneros o dentro del mismo tipo penal de contrabando ya existen-

4 Jairo Rodrigo Hernández Vásquez. El Derecho Penal Administrativo en Colombia. p. 39. Ed. Pax. (1974).

5 Javier F. Reina Sánchez. Aplicabilidad de la buena fe en el Derecho Administrativo Sancionador Aduanero a partir de la Doctrina de los lícitos atípicos. Trabajo de aplicación en Derecho Administrativo para obtener el título de magíster. Escuela de Derecho y Ciencia Política, Bucaramanga. p. 57. (2009).

6 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-365 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; mayo 16 de 2012).

te; entre otros, sin que medie la necesidad de crear una nueva conducta punible que, en su contenido resulta igualmente compleja y preocupa por sus alcances y los resultados que se puedan generar desde su aplicación.

Por otro lado, ya que por parte del legislador actual, parece primar la penalización como *prima ratio*, se puede concluir que lo que se busca con la imposición del Fraude Aduanero es una protección al orden económico y social y, en doble vía al fisco y al mercado en general; debe entonces el regulador contemplar factores resolutorios o preclusivos de la acción penal, toda vez que anteceda el pago por parte del sujeto activo del deducible que se dejó de cancelar mediante la conducta fraudulenta, junto con sus respectivos intereses y sanciones administrativas.

De esa forma se codificó, en el parágrafo del artículo 402 del Código Penal colombiano, para el delito de “*Omisión de agente retenedor o recaudador*”, en donde se indicó como circunstancias de resolución inhibitoria, preclusión de la investigación, o cesación del proceso penal, el hecho de que el agente retenedor extinga la obligación tributaria por pago de las sumas adeudadas. Ello generaría como resultado práctico, la compensación de los efectos adversos generados por la conducta y evitar el innecesario desarrollo de la acción penal para proteger un bien jurídico que ya no se encontraría violentado.

Si se asume una postura estatal (política criminal aplicada si se quiere) para el control y persecución del contrabando técnico, en donde la concepción de que el derecho penal es de última *ratio*, lo coherente será entonces que los aspectos criminales sean una parte de toda una estrategia conformada por un “paquete” integral de medidas, pero no la piedra angular de la misma, en donde a juicio personal, las disposiciones de orden administrativo tengan un lugar preponderante respecto de las penales, en términos de eficacia y eficiencia, para lograr la contención de un fenómeno de tan alto impacto socioeconómico como el contrabando en todas sus modalidades.

No se trata pues de enviar un mensaje errado en el sentido de que quién paga se libera de la responsabilidad penal, porque se estaría afirmando equivocadamente que el peso de la ley solo recae sobre quién no tiene como efectuar ciertas erogaciones.

El asunto es, tal y como se indicara en precedencia, de prevenir, por un lado, la ocurrencia de un fenómeno delincencial y socioeconómico de alto impacto, pero, por otro, de lograr mitigar los efectos de este tipo de situaciones, lo cual no se logra adecuadamente con el solo encarcelamiento de los responsables, siendo a largo plazo más preocupante esta falta de “compensación” de las consecuencias socioeconómicas del delito, pues estas serán causa eficiente de

otros problemas sociales, que al final redundan es en el aumento y aparición de nuevas formas de criminalidad.

La producción legislativa no siempre va al ritmo de la aparición de nuevas formas de criminalidad y, casi nunca, por no decir que nunca, está un paso adelante en estas materias. La administración de justicia hace su mejor esfuerzo, pero la falta de recursos humanos y técnicos, de presupuesto, los niveles de complejidad de los asuntos, etc., hacen que la adopción de decisiones de fondo tomen demasiado tiempo y, por tanto, se tornen realmente en un problema más que en una solución.

De ahí que las disposiciones administrativas, cuya producción en principio es más sencilla y expedita que la legislación ordinaria en lo penal, y no por ello menos técnica, se muestran como el medio idóneo para contrarrestar un fenómeno igualmente dinámico y cambiante, que rezaga la aplicación del derecho penal.

Así pues, los altos niveles de sofisticación que se presentan en la comisión de los delitos en la esfera económica, y dentro de esta, los de orden aduanero, que por su altísimo nivel técnico y jurídico comportan serios retos para la adecuada aplicación de la ley penal, obliga a cuestionar seriamente sobre la relevancia de la aplicación de este tipo de normas, contemplando la necesidad de contar entonces con una jurisdicción especializada penal aduanera como otrora existió y que garantice los fines propuestos con las normas penales en estas materias, insistiendo, sobre la pertinencia de un sistema administrativo eficiente en el control y persecución del contrabando técnico y una política económica estatal seria que ataque la fuente y las causas del fenómeno.

2. Análisis comparativo de los delitos: Defraudación a las rentas de aduana y fraude aduanero

El delito denominado fraude aduanero, se encontraba consagrado originalmente en el artículo 321 de la Ley 599 de 2000 o Código Penal Colombiano. Era denominado “*Defraudación a las rentas de aduana*” y contemplaba penas punitivas y económicas a toda persona que hubiera declarado tributos aduaneros por un valor inferior al que por ley correspondía. Establecía el mencionado delito que, en caso de declarar valores superiores a “veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en pena de prisión de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa equivalente a veinte (20) veces lo dejado de declarar por concepto de tributos aduaneros”.

En su párrafo, el delito de Defraudación a las Rentas de Aduana eximía de responsabilidad penal a quienes pagaran menos tributos como consecuen-

cia de controversias sobre la valoración de la mercancía, error en la clasificación arancelaria declarada en la importación y/o errores aritméticos en la liquidación del tributo.

Establecía el texto original del Código:

“ARTÍCULO 321. DEFRAUDACIÓN A LAS RENTAS DE ADUANA. El que declare tributos aduaneros por un valor inferior al que por ley le corresponde, en una cuantía superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en pena de prisión de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa equivalente a veinte (20) veces lo dejado de declarar por concepto de tributos aduaneros. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este código.

PARÁGRAFO. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará cuando el menor valor de los tributos aduaneros declarados corresponda a controversias sobre valoración, error aritmético en la liquidación de tributos o clasificación arancelaria, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones administrativas establecidas en la ley”.

El nuevo artículo, denominado “fraude aduanero”, modificado e introducido mediante la Ley 1762 de 2015, señala que:

“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”.

Analizando de manera conjunta las dos versiones del tipo penal, se puede observar como ambas coinciden en penalizar una acción humana exteriorizada, que puede consistir en una acción positiva o negativa, que lleva al pago de tributos aduaneros inferiores a los estipulados por la ley mediante fraude, entendido de manera genérica como una especie delictiva basada en el engaño, con el fin de lograr un beneficio indebido que de otra manera no se hubiese podido lograr su obtención.

En cuanto al dolo, las dos versiones no traen cambios significativos porque en ambos se exige una intención del agente de no cumplir con su obligación arancelaria, dejando de pagar los tributos aduaneros y/o de beneficiarse indebidamente de un mejor tratamiento arancelario.

Se observa también que para ambos delitos, el núcleo de la acción típica consiste en realizar un fraude, destinado a inducir en error a la Administración Aduanera, lo que incide negativamente en la determinación de la cuantía de obligaciones aduaneras, traduciéndose así en un beneficio indebido para alguien, en perjuicio del erario público, pero también afectando y poniendo en riesgo el orden económico en general.

Ahora bien, se analizan las siguientes diferencias:

1. Para el caso del antiguo delito de Defraudación a las Rentas de Aduana, esta obligación aduanera se limitaba únicamente a los tributos aduaneros que el importador estuviera obligado a pagar; espectro que claramente se extiende en el nuevo tipo de fraude aduanero, toda vez que no se limita el tipo solo al menor pago de tributos aduaneros, sino de derechos y/o gravámenes aduaneros. Conceptos que serán precisados más adelante.
2. Otra diferencia observada entre el delito de Defraudación a las Rentas de Aduana y el de fraude aduanero trata sobre sus verbos rectores. En la redacción original, el legislador optó por sancionar el acto de declarar tributos aduaneros, mientras que para el nuevo artículo se penaliza suministrar, manipular u ocultar información. Esto implica que, mientras que en la Defraudación a las Rentas de Aduana se castigaba únicamente el engaño en el momento y acto de la declaración de importación ante la Autoridad Aduanera, en el fraude aduanero se busca reprender al sujeto que con ardid, pretenda desplegar mediante cualquier medio engañoso una acción u omisión tendiente a hacer ver una situación falsa como verdadera y determinante para el cumplimiento fraudulento de sus obligaciones aduaneras.
3. Esta diferencia, que pudiera parecer semántica, realmente transforma la penalización del contrabando técnico ya que, antes este se consumía solo al dejar de pagar total o parcialmente los tributos aduaneros con la presentación de una declaración de importación de carácter fraudulenta que como documento, amparaba la mercancía que sería introducida al país. En su lugar, bajo el nuevo tipo de fraude aduanero, la acción del autor ya no culmina con la presentación física de la declaración de importación, sino que su ámbito se amplía no solo a la presentación de este documento sino a otros documentos soportes de la declaración de importación, que dan lugar a que el importador pueda aducir fraudulentamente el pago de un menor valor.

También se amplía a otros momentos donde no solo tenga la obligación de presentar información sino aquellas circunstancias donde la Autoridad Aduanera le requiera suministrar información para efectos de fijar los pagos aduaneros que le corresponden.

4. Si bien no hubo cambios en la fijación de la cuantía del delito y este sigue exigiendo que la defraudación sea superior a veinte (20) smmlv, se resalta que el delito de fraude aduanero precisa que este cálculo debe hacerse sobre el valor real de la mercancía. Se destaca, como un hecho importante, que el nuevo delito haya utilizado estos términos, ya que es plenamente coherente con la obligación establecida por numeral 2º, literal a) del artículo VII, sobre Valoración Aduanera, del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), de 1994, que fue incorporado a la legislación colombiana en virtud de la Ley 170 de 1994⁷. Esto se traduce en que el operador judicial deberá utilizar las normas de valoración en aduana que ha fijado la OMC para determinar el valor de la mercancía y, consecuentemente, la cuantía del delito. A pesar de que este es un aspecto valioso del nuevo delito, representa un gran desafío para el ente investigador y para el juez que analice el caso, toda vez que las normas sobre valoración aduanera son un conjunto complejo de normas que provienen de la OMC, Comunidad Andina (CAN) y legislación aduanera nacional, que constituyen por sí sola un rama sub-especializada del derecho.

3. Eliminación de las controversias de valor y clasificación como eximentes de responsabilidad

En el nuevo delito de fraude aduanero se ha eliminado de manera preocupante, como causal de ausencia de responsabilidad, los casos en que se pagaren menos tributos aduaneros debido a controversias de valor y clasificación; circunstancias que, como ya se señaló, sí se encontraban estipuladas dentro del antiguo tipo.

Las controversias sobre valoración y clasificación de mercancía son la principal fuente de circunstancias que dan lugar al pago de un menor tributo, derecho o gravamen arancelario. De ahí el riesgo y preocupación que genera para los importadores el nuevo tipo penal de fraude aduanero. Lo cierto es que el pago de menores valores no siempre es resultado de la intención de defraudar a la Auto-

7 Ley 170 de 1994. Por medio de la cual se aprueba el acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio (OMC)", suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la carne de bovino. Diciembre 16 de 1994. D.O. N° 41.637.

ridad Aduanera, sino que la determinación del valor y clasificación de la mercancía obedece a unas reglas técnicas detalladas, complejas y desconocidas para una proporción muy significativa de los importadores. Además su aplicación depende del criterio fijado por la Autoridad Aduanera que, se debe decir, es además cambiante y algunas veces errática. Por estas razones, se entiende el riesgo que implica, en adelante, para importadores establecer el valor de la mercancía y escoger su clasificación arancelaria, si ello resulta en el pago de un menor valor de tributos, derechos y gravámenes arancelarios.

Dentro del nuevo tipo penal, solo es causal de ausencia de responsabilidad el pago de menos tributos aducibles a errores aritméticos en la liquidación de los tributos a pagar. A este respecto, como error aritmético la DIAN, desde el Concepto No. 139 de 2002, ha entendido aquella equivocación derivada de una operación matemática en los términos de la Sentencia T-875 de 2000, de la Corte Constitucional, que cita:

“El error aritmético es aquel que surge de un cálculo aritmético cuando la operación ha sido erróneamente realizada. En consecuencia, su corrección debe contraerse a efectuar adecuadamente la operación aritmética erróneamente realizada, sin llegar a modificar o alterar los factores o elementos fácticos o jurídicos que la componen”.

Con relación a lo anterior, encontramos que el principal problema de los errores en los delitos económicos es que la proliferación de tipos penales, en blanco y de elementos normativos, impide realizar una distinción clara entre el error de tipo y el error de prohibición⁸. Respecto de los presupuestos fácticos de los elementos normativos, Martínez Buján sostiene que los errores de tipo pueden presentarse en dos eventos⁹:

- Cuando el empresario es inducido mediante engaño o falsedad por sus subalternos o por otras personas que participarían, para este caso, en concreto al realizar las labores de importación de mercancías. En estos eventos el representante legal engañado, a través de medios idóneos, sería absuelto, mientras que quienes los que inducen en error deben responder como autores mediatos.
- Cuando el servidor público de la DIAN autoriza la realización del ilícito mediante plena confianza por parte del imputado.

8 Carlos Guillermo Castro Cuenca. Derecho Penal Económico. Parte general. p. 166. Ed. Ibáñez. (2010).

9 Carlos Martínez Buján Pérez. Derecho Penal Económico. Parte general. p. 398. Ed. Tirant lo Blanch. (2014).

Por otra parte, la aplicación de un error de prohibición puede ser de más difícil aplicabilidad, toda vez que el sujeto activo debería ser plenamente consciente y comprender, a cabalidad, la totalidad de los múltiples elementos normativos presentes en el tipo, so pena de que se pueda afectar el elemento subjetivo del mismo.

En otras palabras, el conocimiento del injusto penal estará plenamente ligado al conocimiento de la norma extra penal y, es así, como referencias dentro del tipo de Fraude Aduanero a conceptos imprecisados aún como el de gravámenes aduaneros, sobre el que se puntualizará más adelante, se convierten en una limitante para la consecución del objetivo perseguido por la norma y en una causal de ausencia de responsabilidad para el ejecutor de la conducta punible.

4. Aspectos novedosos del delito de fraude aduanero

Como se ha visto, en la nueva norma no hay cambio en la finalidad del delito, la cual esta se puede resumir tal como lo se esbozó con anterioridad, en sancionar el contrabando técnico que ocurre cuando se dejan de pagar, en todo o en parte, los tributos aduaneros que gravan las importaciones.

Sin embargo, hay cambios significativos, algunos de los cuales fueron esbozados en el punto anterior e innovaciones que serán expuestas más ampliamente a continuación:

4.1. Medios para cometer el ilícito

El tipo de Defraudación a las Rentas de Aduana establecía un único medio para lograr el fin de menor pago en los tributos aduaneros: la declaración de importación, por ser este el documento mediante el cual el importador y/o el declarante indica el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías que pretende ingresar al Territorio Aduanero Nacional.

Lo anterior se desprende del contenido del artículo 321 original del C.P. y modificado por el tipo penal en comentario, cuando en este se señalaba: “El que declare ...” debiendo entenderse, en el contexto de dicha norma, que tal declaración no podía ser otra que la declaración de importación, pues es con ella que el importador logra la liquidación de los tributos a pagar.

El nuevo tipo no limita dicho medio a la declaración de importación y, por lo tanto, establece que la persona podrá ser penalizada por la utilización de cualquier medio óptimo para suministrar, manipular u ocultar información con el propósito de obtener el menor pago posible de tributos, derecho o gravámenes aduaneros.

Así pues, cualquier medio será idóneo toda vez que tenga como propósito soportar en documentos falsos un fraude respecto al precio de la mercancía, en donde el engaño tendrá por objeto la infra valoración de los productos, pudiendo incidir en uno o en todos los elementos del valor en aduanas de los mismos, la inclusión de descuentos o exenciones sobre ellos o incluso circunstancias de doble facturación con complicidad o no del proveedor.

Los fraudes (adulteración de la información) que recaigan sobre la calidad de los productos, también quedarán cobijados bajo este tipo penal, entendidos estos como aquellas alteraciones que documentalmente pretendan demostrar falsos atributos de las mercancías con la finalidad de pagar menos tributos, derechos o gravámenes aduaneros. Este fraude también puede ser catalogado como fraude en la especie; básicamente el actor del delito busca, mediante cualquier medio idóneo, alterar las categorizaciones correspondientes en el arancel de aduanas.

Se debe recordar que una mercancía puede ser objeto de un beneficio arancelario cuando venga acompañada de un certificado de origen, que acredite que la mercancía es originaria de un país con quien se tiene un tratado de libre comercio en el cual se prevé la exoneración total o parcialmente del pago del arancel general de importación¹⁰. Por lo tanto, bajo esta última categorización de fraude, podrían caer dentro de este tipo penal, las circunstancias que tiendan a alterar los certificados de origen, toda vez que los mismos tendrán la posibilidad de incidir en el pago de menores tributos aduaneros al aducir un origen que concede este tipo de beneficios.

En resumen, la persona que por cualquier medio suministre, manipule u oculte información con el objetivo de obtener un tratamiento más favorable en el pago de tributos, derechos o gravámenes aduaneros asignados a una mercancía, para los efectos de su nacionalización o importación, será sancionada bajo este nuevo tipo penal.

4.2. Momento de la consumación del delito

Frente al momento de la consumación del delito, se debe indicar que este tiene lugar cuando el sujeto suministre información falsa, manipulada o la oculte a la Autoridad Aduanera, lo que puede ocurrir en dos momentos distintos conforme a la norma:

Establece el artículo 8º de la Ley 1762 que *“cuando le sea requerida por la autoridad aduanera o cuando esté obligado a entregarla por mandato legal”*.

10 F. Moreno Yerba. El origen como elemento de exoneración fiscal en incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria. pp. 15-37. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2015).

Será necesario entonces determinar dentro del sentido del delito cuándo y bajo qué circunstancias la Autoridad Aduanera requiere información y cuándo el sujeto está en obligación de entregarla por mandato de la ley.

Lo primero será decir que debe diferenciarse el momento en que la autoridad aduanera ejerce el control aduanero y otro el momento específico en que se consume el delito. Sin esta diferencia debe entenderse que el delito de fraude aduanero puede surgir en muchos momentos distintos de la operación de comercio exterior, cuando realmente el momento deba circunscribirse a aquellas circunstancias relacionadas directamente con la finalidad que se busca con la comisión de la conducta, la cual será la exoneración total o parcial de tributos aduaneros, una vez que medie la liquidación de los tributos, derechos y gravámenes aduaneros.

En la importación, se encuentra que el control aduanero puede ejercerse antes del arribo del medio de transporte que trae la mercadería, al momento del arribo del medio de transporte, a la descarga de la mercancía del medio de transporte, al presentar la mercancía para su desaduanamiento o con posterioridad a este¹¹. Sin duda, en todos estos momentos¹² la Autoridad Aduanera tiene la facultad de requerir información y la obligación de suministrarla es inherente a la obligación aduanera que recae sobre todos los sujetos mencionados por el artículo 3º del Decreto 2685 de 1999:

“Artículo 3. Responsables de la obligación aduanera.

De conformidad con las normas correspondientes, serán responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía; así mismo, serán responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, intermediario y el declarante, en los términos previstos en el presente decreto.

Para efectos aduaneros la Nación estará representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

-
- 11 Ricardo Javier Basaldúa. Los principios jurídicos del control aduanero modernizado en el tráfico transfronterizo contemporáneo. Memoria de la Reunión Mundial de Derecho Aduanero. p. 14. Ed. Temis. (2015).
- 12 Sobre el arribo del medio de transporte que trae la mercancía explica que “*Resulta, entonces, que, con motivo de la introducción de mercadería en los diversos territorios aduaneros, los primeros que deben encararse con las aduanas y cumplir con la normativa aduanera establecida, no son los destinatarios de las mercaderías remitidas por los cargadores, sino aquellas personas que, conduciendo un medio de transporte, arriban a los puertos, aeropuertos u otros lugares habilitados para las operaciones del comercio exterior. Por tal razón, las legislaciones aduaneras debieron ocuparse de regular la conducta que deben seguir las personas que arriban con mercaderías al frente de los medios de transporte, previendo sus deberes y obligaciones con respecto a las autoridades aduaneras, así como las vías o caminos a seguir y la oportunidad y e lugar al que debían concurrir para someterse al control aduanero*”. Op. cit., p. 23.

No obstante, y como ya se dijo, no serán responsables del delito de fraude aduanero la totalidad de los sujetos aquí indicados, ni tampoco en cualquiera de los momentos en que se ejerce el control aduanero. A juicio personal, el delito solo se consumará en las siguientes circunstancias:

1. Cuando exista la obligación de suministrar la información que determine o participe en la determinación del valor inferior pagado, a título de tributo, derecho o gravámenes aduaneros.

Este momento tiene lugar a la luz de la norma aduanera en el instante en que se hace la declaración de mercancía que según el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999, *“es el acto efectuado en la forma prevista por la legislación aduanera, mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mercancías y consigna los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes”* (resaltado fuera de texto).

Establece más adelante el mismo Decreto en el artículo 89 frente a la liquidación de los tributos aduaneros que *“los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración de importación”* (resaltado fuera de texto).

Sobre este mismo momento es importante la precisión establecida por el Concepto no. 51 del 9 de julio de 2002, de la Oficina Jurídica de la DIAN, quien estableció que:

“si no se ha efectuado la declaración de la mercancía no ha nacido la obligación de pagar los tributos aduaneros, por cuanto de acuerdo con el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, dicha obligación se genera una vez presentada y aceptada la declaración de importación (...)” (resaltado fuera de texto).

Por su parte, la oportunidad para presentar la declaración de importación está definida por los artículos 119 y 115 del Decreto 2685 de 1999. A título de resumen, allí se dice que una vez la mercancía arriba al territorio aduanero nacional, el importador tiene un mes, prorrogable por otro tanto para declarar la mercancía y obtener su levante. Vencido este plazo sin que se obtenga el levante, se entenderá que operará la figura del abandono de la mercancía (el plazo se suspende cuando la mercancía sea sometida a la modalidad de tránsito).

2. En el mismo sentido, hay obligación de suministrar obligación por mandato de la ley para efectos de la liquidación de pagos de tributos aduaneros, derechos o gravámenes aduaneros, cuando la declaración de importación se hace de manera anticipada. La oportunidad para presentar la declaración está definida por el artículo 119 del Decreto 2586 de 1999 y artículo 1º de la Resolución 7408 de 2013 donde fija el plazo para presentar declaraciones anticipadas dependien-

do del medio de transporte que se utilice para el arribo de las mercancías, siendo estos terrestre, marítimo o aéreo.

3. Habrá lugar, por mandato de la ley, a suministrar información asociada con la liquidación de tributos aduaneros cuando se presenta una declaración de corrección. Según el artículo 234 del Decreto 2685 de 1999, la declaración de importación se puede corregir voluntariamente para subsanar errores en “*sub-partida* arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad, tratamientos preferenciales, valor FOB, fletes, seguros, otros gastos, ajustes y valor en aduana”.

La norma aduanera define la oportunidad para presentar la declaración de corrección y condiciones que aplican a esta posibilidad concedida al declarante.

4. Otro momento en que existe mandato legal de suministrar información será la presentación de declaración de legalización. En los términos de los artículos 229 y 231 del Decreto 2685 de 1999, esta declaración procede cuando la mercancía ingresada al territorio aduanero nacional se encuentre en abandono legal y el declarante la rescata dentro de un plazo específico y pagando, además de los tributos aduaneros, el 15% del valor en aduana de la mercancía y acreditando el pago de los gastos de almacenamiento que se hayan causado, o en los términos del Decreto 993 de 2015, el cual imprime que en los eventos en que, en control posterior, se advierta descripción parcial o incompleta de la mercancía en la declaración de importación, dentro de los 10 días siguientes a la intervención de la autoridad aduanera, se podrá presentar esta declaración, siempre que medie el pago de las multas descritas en la norma.

5. Como se ha visto el momento en que se consuma el fraude aduanero no es solo cuando hay obligación legal de suministrar información sino cuando esta sea requerida por la Autoridad Aduanera para efectos de fijar o liquidar los tributos aduaneros, derechos y gravámenes arancelarios. El primer momento en que puede haber un requerimiento de información puede ser en la inspección en los términos fijados por el artículo 125 y siguientes del Decreto 2685 de 1999. Allí se establece que:

“Efectuado y acreditado el pago a través de del sistema informático aduanero, se procederá de manera inmediata a determinar una de las siguientes situaciones:

- a) autorizar el levante automático de las mercancías*
- b) la inspección documental o*
- c) la inspección física de la mercancía*

(...)"

Instituye lo siguiente en el artículo 126:

“Cuando la autoridad aduanera determine que debe practicarse una inspección aduanera, el declarante deberá asistir, prestar la colaboración necesaria y poner a disposición los originales de los documentos soporte de que trata el artículo 121 de este Decreto, a que haya lugar y suscribir el acta respectiva conjuntamente con el inspector, en la cual se deberá consignar la actuación del funcionario y dejar constancia de la fecha y hora en que se inicia y termina la diligencia. El funcionario que practique la diligencia, consignará además el resultado de su actuación en el sistema informático aduanero.

Para todos los efectos el acta así suscrita se entenderá notificada al declarante”.

6. El último momento que se destaca asociado con el requerimiento de información está relacionado con las facultades de fiscalización y control que puede ejercer la Autoridad Aduanera. Establece así el artículo 469 del Decreto 2685 de 1999, que:

“La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrá competencia para adelantar investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior o mediante la fiscalización posterior que se podrá llevar a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad.

Para el ejercicio de sus funciones contará con las amplias facultades de fiscalización e investigación consagradas en el presente Decreto y las establecidas en el Estatuto Tributario.

La única autoridad competente para verificar la legalidad de la importación de las mercancías que se introduzcan o circulen en el territorio aduanero nacional, será la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

En el ejercicio de tales facultades, la Autoridad Aduanera podrá requerir cualquier información, entre ellas las asociadas con el pago de tributos, derechos y gravámenes arancelarios. Si el sujeto suministra, en este momento, información falsa, manipulada u oculta información con el objetivo de pagar menos tributos, derecho o gravámenes aduaneros inferiores a los que tiene obligación de pagar, entonces estará incurriendo en el delito de fraude aduanero.

Es por ello que, se debe concluir y hacer énfasis en que no solo se consumará el delito de Fraude Aduanero cuando se tenga la obligación de presentar la declaración de importación, como si se circunscribía con el delito de Defraudación a las Rentas de Aduana, sino que por el contrario, podrá incurrirse en este ilícito penal en circunstancias concomitantes y/o posteriores a la ejecución del trámite aquí enunciado.

4.3. Evadir el pago de tributos, derecho y gravámenes aduaneros

Ya se ha anotado que el delito de fraude aduanero, frente al antiguo delito de Defraudación a las Rentas de Aduana, se amplió entre otras razones al extender su aplicación a conceptos distintos al de tributos aduaneros. Hoy el nuevo delito sanciona la evasión de tributos, derechos y gravámenes aduaneros.

Estos elementos objetivos normativos, del tipo penal, generan una norma penal en blanco y exigen ser precisados a la luz de la normativa aduanera y tributaria por ser en ellas donde se encuentra su definición.

1. Tributos aduaneros

Según la definición del artículo 1º del Decreto 2585 de 1999 los tributos aduaneros comprenden los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas.

Según el artículo 89, ya mencionado anteriormente, los tributos aduaneros deben ser liquidados por la importación y serán los que estén vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva Declaración de Importación.

2. Derechos aduaneros

Para la normativa aduanera (artículo 1º del Decreto 2685 de 1999), los derechos aduaneros *“Son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasan respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma.*

No se consideran derechos de aduana el impuesto sobre las ventas, ni los impuestos al consumo causados con la importación, las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados”.

3. Gravámenes aduaneros

Finalmente, los derechos aduaneros: *“Son los derechos contemplados en el Arancel de Aduanas”* (artículo 1º del Decreto 2685 de 1999).

Como se ve, las definiciones utilizan entre sí los distintos términos. Para aclararnos se debe precisar que los tributos aduaneros, son los derechos en aduana más el pago del IVA. Los derechos aduaneros y a su vez los gravámenes aduaneros son los aranceles más todo pago adicional definido en el artículo 1º del Decreto 2685.

De estas definiciones se precisa además que los conceptos de tributos, derechos y gravámenes están asociados exclusivamente con la importación de mercancías. Esto implica que, en el régimen de exportación ni en el de tránsito aduanero, puede consumarse el delito de fraude aduanero, toda vez que en estas circunstancias no hay lugar al pago de tributos, derechos ni gravámenes aduaneros.

Si bien en exportaciones hay contadas excepciones donde se exige el pago de una contribución al exportador, como es el caso de la exportación de esmeraldas y café, se aclara que la evasión de dichos pagos no dará lugar a la ocurrencia del fraude aduanero toda vez que la naturaleza jurídica de tales contribuciones no están dentro de los conceptos de tributo, derecho ni gravamen aduanero.

Se observa finalmente que, dentro de los conceptos de tributo, derecho y gravamen tampoco se incluyen multas ni intereses, de ahí que la evasión en estos pagos tampoco configurará la ocurrencia del delito de fraude aduanero al no estar previstos estos conceptos, dentro de los términos exigidos por el tipo penal. Esto, como consecuencia del carácter autónomo del derecho administrativo sancionador, como competencia de gestión que constitucionalmente se le atribuye a la Administración, lo cual se deriva en la facultad de imponer multas para la realización del interés general y la naturaleza resarcitoria y/o indemnizatoria de los intereses con el fin de reponer un ingreso que fue frustrado precisamente por la mora en el pago de los tributos aduaneros dejados de percibir y que el tipo penal busca garantizar.

4.4. ¿Quién es el responsable del delito?

En principio y conforme a la redacción del tipo penal de Fraude Aduanero, el sujeto activo es singular y pareciera que indeterminado, y sin ninguna condición particular exigida en el marco del artículo. Sin embargo, se observa cómo el concepto de autoría en este tipo de ilícitos, está delimitado a los sujetos que son los obligados a suministrar información y a realizar el pago de los tributos aduaneros.

Una primera aproximación acerca de los precisados al cumplimiento de estos deberes de conducta se encuentra en el Estatuto Aduanero o Decreto 2685 de 1999 en su artículo tercero, en donde se contempla que:

“De conformidad con las normas correspondientes, serán responsables de la obligación aduanera, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía (...)”.

Si bien es cierto que la obligación aduanera recae sobre los anteriores sujetos, no quiere ello decir que todos ellos pueden llegar a ser sujetos activos del delito de fraude aduanero. Habrá que identificar entre ellos quienes tienen la obligación de suministrar información y además la obligación de pagar los tributos, derechos y gravámenes arancelarios. Estas serán las personas naturales o jurídicas que se beneficiarán de las exenciones, desgravaciones, descuentos, diferimientos, liberaciones, reducciones, reintegros o devoluciones de tributos, derechos o gravámenes aduaneros.

Dentro de la esfera del derecho aduanero se encuentra que el artículo 118 del Decreto 2685 de 1999 establece que: *“El obligado a declarar es el importador, entendido este como quien realiza la operación de importación o aquella persona por cuya cuenta se realiza”.*

Cuando el importador es una persona natural, la discusión sobre la identificación del sujeto activo del ilícito penal no supone gran complejidad a diferencia de lo que ocurre cuando el declarante es persona jurídica, lo cual ocurre en la mayoría de las circunstancias.

Para determinar el sujeto activo en estos casos, la doctrina alemana, encabezada por Tiedeman y Roxin, señala la existencia de tres teorías que permiten identificar la responsabilidad a nivel vertical y/o en el marco de las empresas, estas son: La teoría de la representación, la teoría material o funcional y la teoría alternativa¹³.

1. Los supuestos de delegación, bajo la teoría de la representación, expresa que será responsable por el delito estudiado en este ensayo, quién ostente el deber dentro de la estructura empresarial de suministrar información para la realización de los pagos en debida forma de los tributos aduaneros. Esta teoría ostenta múltiples críticas, por cuanto en la delegación funcional para el cumplimiento del deber, quedan por fuera del marco punitivo del ilícito penal, las personas que si bien actúan como representantes legales de la empresa, no son formalmente los administradores del hecho por descentralizado en otras funciones o dependencias¹⁴. Es decir, se imputarán a una persona las consecuencias de la forma en que organizó su entorno, siendo

13 Alejandro C. Altamirano & Ramiro M. Rubinska. Derecho Penal Tributario. T. II. p. 868. Ed. Marcial Pons. (2008).

14 C. Roxin. Autoría y dominio del hecho en el Derecho Penal. pp. 385 a 386. Ed. Marcial Pons. (2000).

el representante de hecho o de derecho, para el cumplimiento del deber protegido mediante el tipo de Fraude Aduanero.

2. Los supuestos de delegación, bajo la teoría material o funcional, se fundamentan en la concepción de la posición funcional, de quien actúa, frente al bien jurídico protegido. De este modo cita Schünemann que la autoría se funda en el dominio relevante, no solo de forma funcional sino también material, sobre el hecho, que suele venir acompañado de un deber previo. Por lo tanto, quién obtenga el dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico de forma directa, se constituye como garante de aquel¹⁵.
3. La teoría alternativa, propuesta por el doctrinante español, García Caveró, propone que para el cumplimiento del deber, el sujeto no solo está obligado a evitar que la forma en que organiza su esfera personal afecte el bien jurídico tutelado, sino que también está obligado a evitar que otros lo hagan.

Se puede sintetizar entonces que si bien a criterio personal pueden ser aplicables todas las teorías anteriormente descritas; cuando el obligado económico del tributo es una persona jurídica; pueden haber representantes de hecho, de derecho, que ostenten el dominio directo y material del hecho, por medio de los cuales, puede actuar la empresa como obligada directa al cabal cumplimiento del hecho imponible aduanero.

Ello habrá que aterrizarlo a la teoría de autoría, coautoría y participación aplicable en Colombia, la cual puede sintetizarse en los siguientes términos:

Los sujetos antes mencionados, actuarán como autores, siempre que posean el control sobre las fuentes de riesgo de la importación de mercancías y del pago de los tributos aduaneros que correspondan, así como de mantener y otorgar en regla la documentación que lo respalde, en los términos del inciso tercero del artículo 29 del Código Penal que estipula que *“también serán autores quienes actúen como miembros u órganos de representación autorizados o de hecho de una persona jurídica (...)”*. En ese momento entrarán a actuar como directores de dicha actividad y decidir sobre el curso de los acontecimientos.

En caso de mediar delegación de la función, los representantes legales de derecho, tendrán la obligación de probar el error, desconocimiento, o el hecho de que ellos no contaban con el dominio de la acción y que cumplieron con todas las diligencias tendientes a la prevención del riesgo, facultando para ello a una persona idónea para tal efecto, como por ejemplo lo observado una vez más, dentro de la tipificación del delito de *“omisión del agente retenedor”*, anteriormente aludido, en donde se expresa la posibilidad de que sea el encargado de recaudar las

15 B. Schüneman. El dominio sobre el fundamento del resultado. Revista de Derecho Penal, Autoría y Participación. II-2005. p. 42. (2006).

tasas o contribuciones públicas quien cometa el delito, siempre que no las consigne dentro del término legal.

Por otra parte, también podemos identificar posibles coautores y/o terceros intervinientes en la comisión del delito de Fraude Aduanero, en los términos de los artículos 29 y 30 del Código Penal.

Serán coautores del delito de Fraude Aduanero aquellos terceros que acuerden expresa o tácitamente, en la omisión del deber jurídico tutelado por la norma; será determinante, quien instruya al obligado tributario a realizar la conducta antijurídica; y será interviniente aquel que no teniendo las calidades descritas en el tipo, es decir, quien no sea el obligado a suministrar información o al pago de los tributos aduaneros, concurren en su realización.

En efecto, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia que será:

Autor quien *“ejecuta por completo libremente y de propia mano, sigue siendo la figura central dominante (...)”*.

Coautor el que, de *“mutuo acuerdo y mediando una conexión subjetiva persiga como fin último, la realización del hecho”*.

El determinante como forma especial de la participación, será: *“aquella persona que por cualquier medio, incide en otro y hace surgir en el autor determinado la decisión de realizar la conducta punible. Quiere decir lo anterior que su conducta y su rol se limita a hacer nacer en otro la voluntad de delinquir, y como conducta contrae elementos a identificar”*.

Y por último serán intervinientes quienes: *“sin reunir las calidades especiales previstas en el respectivo tipo especial, toman parte en la realización de la conducta, compartiendo roles con el sujeto calificado o accediendo a ellos”*¹⁶.

De acuerdo con lo anterior, una agencia de aduana o hasta los facultados para expedir una certificación de origen, podrán encajar como coautor, determinante o participe de la conducta, dependiendo de la actuación que desempeñen en el marco de lo descrito en el párrafo anterior.

No sobra aclarar entonces que a diferencias de las sanciones administrativas, las sanciones penales derivadas de la comisión del delito de Fraude Aduanero no serán extensibles a las agencias de aduana en los términos contemplados en el artículo 27-4 del Estatuto Aduanero, por no ser estas quienes soporten en su esfera patrimonial el pago del tributo aduanero, ni son las obligadas jurídicas a su pago, por lo que no encajan bajo el supuesto normativo contemplado en el tipo para la delimitación del sujeto activo, descrito dentro este aparte.

16 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 29221 (M.P. Yesid Ramírez Bastidas; septiembre 2 de 2009).

Al analizar los sujetos del delito de fraude aduanero, vemos preciso hacer otra reflexión sobre el sujeto pasivo del tipo. Recordemos que el delito establece que: *“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”* (resaltado fuera de texto).

Consideramos importante precisar que el delito de fraude aduanero exige un sujeto pasivo calificado. El suministro de información falsa, manipulada o el ocultamiento de la misma debe tener, por destinatario, exclusivamente la autoridad aduanera.

Será entonces necesario determinar cuál es la autoridad aduanera de la que hace mención el artículo.

El artículo 1º del Decreto 2685 de 1999, define autoridad aduanera como: *“Es el funcionario público o dependencia oficial que en virtud de la Ley y en ejercicio de sus funciones, tiene la facultad para exigir o controlar el cumplimiento de las normas aduaneras”*.

Bajo esta definición podría pensarse entonces que además de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), pueden haber otras autoridades que tengan la función de exigir o controlar el cumplimiento de las normas aduaneras y por ende, ser también sujetos pasivos del delito de fraude aduanero. Este sería el caso del ICA, Invima toda vez que su ámbito de protección, inspección, vigilancia y control, se centra sobre las medidas sanitarias y fitosanitarias llamadas a condicionar el ingreso a Colombia y circulación de bienes potencialmente perjudiciales para la salud y vida humana animal y vegetal. También, pudiera pensarse que sería el caso de la Policía Fiscal y Aduanera (Polfa) a quien se le ha confiado según artículo 80 de la Ley 488 de 1998, soportar los operativos de control aduanero que realice la DIAN, particularmente para el control de estupefacientes.

A pesar de esta posible confusión, no puede perderse de vista que el sujeto pasivo no está determinado solo por la condición de autoridad aduanera o por las funciones de ejercer el control aduanero, sino también por la finalidad del delito. Como se ha dicho, el delito penaliza el pago de un menor valor de tributos, derechos y gravámenes, es decir, la autoridad aduanera será para efectos del delito, aquella que tenga competencia para controlar el pago de tributos, derechos y gravámenes aduaneros. La única autoridad aduanera que tiene estas competencias es la DIAN¹⁷, de ahí que será el único sujeto pasivo del delito.

17 Decreto 2117 de 1992 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por medio del cual se fusiona la Dirección de Impuestos Nacionales y la Dirección de Aduanas Nacionales en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y se dictan disposiciones complementarias. Diciembre 29 de 1992.

5. La prescripción de la acción penal en el delito de fraude aduanero

La prescripción de la acción penal como elemento de contención del *ius puniendi* del Estado, que evita que su aplicación se extienda indefinidamente en el tiempo¹⁸, en el derecho penal colombiano, tiene como regla general el artículo 83 de Código Penal¹⁹ que señala lo siguiente:

“Artículo 83. Término de prescripción de la acción penal. La acción penal prescribirá en un tiempo igual al máximo de la pena fijada en la ley, si fuere privativa de la libertad, pero en ningún caso será inferior a cinco (5) años, ni excederá de veinte (20), salvo lo dispuesto en el inciso siguiente de este artículo.

<Inciso modificado por el artículo 16 de la Ley 1719 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> El término de prescripción para las conductas punibles de desaparición forzada, tortura, homicidio de miembro de una organización sindical, homicidio de defensor de Derechos Humanos, homicidio de periodista y desplazamiento forzado será de treinta (30) años. En las conductas punibles de ejecución permanente el término de prescripción comenzará a correr desde la perpetración del último acto. La acción penal para los delitos de genocidio, lesa humanidad y crímenes de guerra será imprescriptible.

<Inciso adicionado por el artículo 1º de la Ley 1154 de 2007. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de delitos contra la libertad, integridad y formación sexual, o el delito consagrado en el artículo 237, cometidos en menores de edad, la acción penal prescribirá en veinte (20) años contados a partir del momento en que la víctima alcance la mayoría de edad.

En las conductas punibles que tengan señalada pena no privativa de la libertad, la acción penal prescribirá en cinco (5) años”.

18 El inciso final del artículo 28 de la Constitución Nacional señala que: “En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas, ni penas y medidas de seguridad imprescriptibles”. El ejercicio de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación es la condición *sine quanon* para que pueda proferirse una pena o una medida de seguridad y por tanto, en nuestro criterio la acción penal como medida de la capacidad punitiva del Estado debería correr siempre la misma suerte, un tanto si se quiere en aplicación del principio general del derecho privado que indica que lo accesorio sigue a lo principal, pues entre otras, no hay justificación alguna dentro del derecho penal liberal y democrático para que el Estado pueda mantener *sub judice* a una persona de manera indefinida en el tiempo. Sin embargo, el alcance del artículo 28 de nuestra C.N. no es absoluto en punto de la imprescriptibilidad o no de la acción penal. Todo lo contrario, la discusión moderna tanto interna como externa se orienta frente a la imprescriptibilidad de la acción penal respecto de determinados crímenes o delitos como los considerados de lesa humanidad. Sin embargo, y para los fines de este escrito valga terminar este punto diciendo que en materia delitos aduaneros la acción penal no es imprescriptible.

19 Sin perjuicio claro está, de otras reglas sobre prescripción consagradas además de en el propio Código Penal, en el Código de Procedimiento Penal, las que en su mayoría están dirigidas a establecer mecanismos de interrupción del término prescriptivo y su reanudación.

Para este efecto se tendrán en cuenta las causales sustanciales modificadoras de la punibilidad.

“<Inciso modificado por el artículo 14 de la Ley 1474 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> Al servidor público que en ejercicio de las funciones de su cargo, o con ocasión de ellas, realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción, se aumentará en la mitad. Lo anterior se aplicará también en relación con los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria y de quienes obren como agentes retenedores o recaudadores”.

También se aumentará el término de prescripción, en la mitad, cuando la conducta punible se hubiere iniciado o consumado en el exterior.

En todo caso, cuando se aumente el término de prescripción, no se excederá el límite máximo fijado.

Así las cosas, la prescripción de la acción penal, en los denominados delitos aduaneros, será la del inciso primero del artículo citado junto con las demás disposiciones contenidas en la misma norma, exceptuando los incisos 2º y 3º de la misma por evidente sustracción de materia, pero teniendo en la cuenta, en todo caso, las demás reglas señaladas en esta norma.

En efecto, la norma en comento dispone que para establecer el término de prescripción “... se tendrán en cuenta las causales sustanciales modificadoras de la punibilidad”, esto implica que debe verificarse la existencia de circunstancias de agravación punitiva, pues de presentarse alguna, en aplicación de las reglas contenidas en el artículo 60 del Código Penal, el término de 12 años puede ampliarse conforme a la proporción que indique la agravante.

En el caso concreto del delito de fraude aduanero, no se encuentra prevista ninguna causal de agravación que haga que el límite máximo de la pena, teóricamente imponible por esta conducta punible se deba aumentar, reafirmando por tanto que la prescripción en este asunto concreto es de 12 años.

Ahora bien, si en la comisión de la conducta punible, participa un servidor público, en el ejercicio de sus funciones o con ocasión de estas, la norma prevé un aumento en el término de la prescripción, incremento que será exclusivamente en relación con quién ostente la tal condición de servidor público.

Otro tanto igual sucederá si la conducta punible inició o se consumó en el exterior. Para el caso del fraude aduanero, se podría considerar hipotéticamente casos de inicio de la ejecución de conducta punible en el exterior, pero no así de consumación fuera del territorio patrio, por las razones ya expuestas en apartes precedentes de esta exposición.

En todo caso, cabe señalar que si bien el aumento del término de prescripción de la acción penal está dado en función del máximo de la pena privativa de la libertad teórica, señalada para el delito, esto no implica un aumento en la pena propiamente dicha. Es decir, si el tope máximo de la pena dispuesta en la ley es de 12 años, y por mandato del artículo 83 C.P., debe aumentarse en la mitad (6 años), el término de prescripción de la acción penal será de 18 años pero el de la pena se mantendrá en 12 años.

Eventualmente, pueden darse casos en donde este límite pueda ser menor, como por ejemplo, de presentarse una situación de complicidad, en donde por mandato del artículo 30 del Código Penal, para este participe en la comisión de la conducta punible la pena será la prevista para el autor, disminuida en una sexta parte a la mitad²⁰.

En suma, en cuanto al término de prescripción de la acción penal para el delito de fraude aduanero, la regla general será la del artículo 83 C.P., es decir, 12 años, debiendo pues observar las subreglas establecidas en el mismo artículo y en las demás normas concordantes.

Corresponde ahora señalar, cómo debe, contarse el término de la prescripción para este delito.

Al respecto señala el artículo 84 del Código Penal:

*“Artículo 84. **Iniciación del término de prescripción de la acción.** En las conductas punibles de ejecución instantánea el término de prescripción de la acción comenzará a correr desde el día de su consumación.*

En las conductas punibles de ejecución permanente o en las que solo alcanzan el grado de tentativa, el término comenzará a correr desde la perpetración del último acto.

En las conductas punibles omisivas el término comenzará a correr cuando haya cesado el deber de actuar.

Cuando fueren varias las conductas punibles investigadas y juzgadas en un mismo proceso, el término de prescripción correrá independientemente para cada una de ellas”.

Conforme con lo que se ha manifestado en otros apartes de este trabajo, el delito de fraude aduanero es de aquellos que puede considerarse como de ejecu-

20 Conforme al artículo 60 del Código Penal No. 5 “Si la pena se disminuye en dos proporciones, la mayor se aplicará al mínimo y la menor al máximo de la infracción básica”. Esto nos lleva entonces a concluir que la pena teórica imponible a un cómplice en la comisión del delito de fraude aduanero sería de 4 a 10 años de prisión, y por tanto, para el cómplice el término de prescripción sería de 10 años y no de 12.

ción instantánea, razón por la cual la regla será la del inciso primero de la norma citada.

En este punto de la presentación se quiere llamar la atención sobre una situación muy particular, que aun cuando pareciera lo suficientemente clara para algunos, no deja de inquietar a otros, y es la concurrencia de dos acciones y, por tanto, de dos prescripciones diferentes, la penal y la aduanera.

En otros términos, ¿La prescripción de la acción penal está supeditada a la prescripción de la acción aduanera?

La respuesta es no. Si bien la prescripción como fenómeno jurídico²¹ produce los mismos efectos en uno y otro caso, de igual forma es individual respecto de cada tipo de responsabilidad de la que según se trate.

Bien pueden ser las mismas personas, los mismos hechos, las mismas pruebas, pero el fundamento jurídico de la responsabilidad penal es distinto del de la aduanera o fiscal.

Cierto es que el tipo penal de fraude aduanero es un tipo penal en blanco, con todo y lo que eso implica como ya se vio, pero, no por ello puede afirmarse que solamente si se declara la responsabilidad administrativa habrá responsabilidad penal, o bien, que la prescripción penal solamente comenzará a contarse luego de fenecido el término prescriptivo en lo aduanero y fiscal²².

Para la contabilización del término de prescripción, de la acción penal, no habrá pues que esperar que la correspondiente declaración de importación (respecto de la cual se comete el fraude aduanero) quede en firme, esto es, justamente cuando acaece el fenómeno de la prescripción en materia aduanera.

Ocurrida la prescripción en materia aduanera, la penal puede aún perdurar, según lo expuesto en precedencia, por 9 años más.

Se considera necesaria la reflexión anterior, pues no es extraño encontrar voces que afirman que la prescripción en materia penal solamente comenzará a correr una vez quede en firme la declaración de importación, lo que coincide con la prescripción de la acción en este campo, pues como lo se dijo, si bien hay un

21 Con independencia de la discusión sobre si se trata de instituto sustancial, procedimental o mixto, pero en todo caso, teniendo como fundamento para su configuración el paso del tiempo en uno y otro escenario.

22 En ocasiones, cuando se trata de examinar la conducta de un servidor público, es posible que un mismo hecho, una misma prueba pueda generar 3 tipos de responsabilidad diferente respecto de una misma persona: penal, disciplinaria y fiscal. Pero, no es posible considerar que un tipo de responsabilidad sea interdependiente o subordinada de las otras, igual sucede con la prescripción. Por eso, habrá casos en que un servidor puede resultar sancionado penalmente pero absuelto disciplinaria y fiscalmente; absuelto penalmente y sancionado disciplinariamente, etc.

componente fáctico, incluso jurídico común, cada término prescriptivo tiene sus propias reglas conforme a la naturaleza jurídica de cada acción.

Ahora bien, problema accesorio, en materia de prescripción de la acción penal, es la interrupción del término para que esta se configure y su reanudación.

En efecto, tratándose de un mecanismo de contención del ejercicio de la potestad punitiva del Estado, como ya se dijo, la prescripción en materia penal puede ser interrumpida pero, en todo caso, una vez producida esta interrupción, a diferencia de lo que puede ocurrir en otros ordenamientos, el término vuelve a iniciar a correr.

Por regla general²³ la prescripción de la acción penal se interrumpe con la formulación de la imputación²⁴, momento en el cual el término prescriptivo vuelve a comenzar a correr por la mitad del tiempo inicialmente previsto en la regla del artículo 83 del C.P., y en todo caso por no menos de 5 años, ni más de 10 años.

En materia de prescripción de la acción penal existen otras reglas y subreglas contenidas en el Código de Procedimiento Penal (Ley 906 de 2004)²⁵ e incluso de origen jurisprudencial²⁶, que generan algún tipo de controversia o tensión al momento de su aplicación, las cuales evidentemente no son el objeto de este trabajo, quedando así enunciadas las generales que interesan en punto del delito de fraude aduanero.

6. ¿Se subsumen en el fraude aduanero los otros delitos que se cometen durante su configuración?

Como se ha visto, el nuevo tipo penal de fraude aduanero presenta diversos problemas jurídicos para su comprensión y aplicación, desde el incuestionable hecho de ser una norma penal en blanco hasta el alcance del tipo mismo, en relación con otros tipos penales, en particular, con los que tratan de la falsedad documental.

Señala el delito de fraude aduanero:²⁷

“Artículo 8. Fraude aduanero. El que por cualquier medio suministre información falsa, la manipule u oculte cuando le sea requerida por la autoridad

23 Código Penal Colombiano [CPC]. Ley 599 del 2000. Artículo 86. Julio 24 de 2000.

24 Código de Procedimiento Penal [CPP]. Ley 906 de 2004. Artículos 286 y ss. Agosto 31 de 2004.

25 *Ibíd.*, art. 292.

26 Por ejemplo, aquella que hace referencia a la no prescripción de la acción penal luego de adelantada una Acción Extraordinaria de Revisión, por considerar que la acción penal fue ejercida en su momento, sin que luego de removido el efecto de la cosa juzgada haya lugar a plantear la prescripción de la acción penal, entre otras reglas.

27 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. Julio 6 de 2015. D.O. N° 49565.

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”.*

Con el fin de poder comprender mejor los diferentes problemas que este tipo penal plantea de cara a la eventual comisión de otras conductas punibles, concretamente a las de falsedad documental, al diseccionar la norma en estudio, se encuentra que esta contempla 3 tipos de información distinta que puede ser empleada (a solicitud de la autoridad o de manera directa por la parte interesada cuando tenga la obligación de hacerlo) en la consecución del propósito o fin sancionado por la ley penal.

Una primer tipo de información será aquella que, desde un inicio, sea falsa según parece desprenderse de la norma. Las otras dos clases de información, si se quiere y se permite la expresión, serán la manipulada o la que se ha ocultado.

Un primer problema que se presenta es que suministrar información falsa no implica *per se* cometer una falsificación en el sentido amplio de la acepción, como sucede por ejemplo en el delito de falso testimonio. Pero manipular y ocultar información son formas o modalidades de falsificación documental tanto pública como privada.

Lo que se impone entonces es la necesidad de establecer si el legislador previó un alcance específico para el contenido del artículo 321 del C.P., de lo que debe entenderse por información falsa, manipulada o que ha sido ocultada, o bien, si se encuentra ante un concurso de delitos y en ese sentido de cuál.

Información falsa en sentido amplio será aquella que es discordante o contraria con la realidad o la verdad.

Así las cosas, no cualquier información falsa será suficiente, para la configuración del delito de fraude aduanero.

En efecto, tendrá que tener íntima relación que el propósito proscrito por el tipo de fraude aduanero, esto es, que tiene que ser información relevante, con aptitud ontológica y jurídica suficiente que permita lograr “*evadir total o parcialmen-*

te 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”.

Ahora bien, el tipo penal en comento, dispone que dicha información pueda ser suministrada por cualquier medio. El asunto es comprender qué se puede y debe entender por “cualquier medio”.

Evidentemente, la comprensión de la expresión “por cualquier medio” no se contrae exclusivamente a un aspecto meramente *documental* de la cuestión, como a primera vista pareciera ser, sino que abarca otra clase de escenarios perfectamente posibles dentro de un trámite de importación de mercancías.

Efectivamente, el trámite aduanero no es exclusivamente escrito o se reduce al cruce de información contenida en cualquier tipo de documento²⁸. Téngase presente que la Autoridad Aduanera bien podría, con el propósito de otorgar el certificado de origen a un producto, efectuar una visita o inspección a la planta de producción, y una vez allí, el interesado le oculta, impidiéndole el acceso a una dependencia particular al inspector, que sus materias primas provienen de China por ejemplo.

En este caso, dejando de lado el problema que supondría el hecho de que durante la inspección a quién la atiende, se le juramente por parte del servidor público, situación perfectamente posible por tratarse de un trámite administrativo, teniendo que se ha suministrado información falsa, mediante la modalidad del ocultamiento²⁹, sin que tal actuación recaiga sobre un documento.

En punto de la manipulación parece que también en el marco del fraude aduanero puede esta “manipulación” tener una doble acepción, connotación o, si se quiere, campo de aplicación, pudiendo recaer tanto sobre la realidad que habrá de transformarse en información, como sobre la que ya se encuentra recogida por cualquier medio.

Si se parte de la base de que lo falso es todo aquello que es contrario a la realidad, significa ello que la realidad es susceptible de manipulación, con independencia a través de qué medio se aprecie o se dé a conocer la misma.

28 Como bien sabido es, no cualquier documento es por su relevancia social y jurídica susceptible de protección penal. A estos efectos el Código Penal define lo que habrá de entenderse por documento: “**ARTÍCULO 294. DOCUMENTO.** Para los efectos de la ley penal es documento toda expresión de persona conocida o conocida recogida por escrito o por cualquier medio mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos, que tengan capacidad probatoria”. Adicionalmente, deberá tenerse en la cuenta lo dispuesto en lo pertinente entre otras en la Ley 527 de 1999.

29 Que se reitera, puede ser predicable también una forma de falsedad documental, artículos 292 y 293 del Código Penal.

En efecto, volviendo al caso de la visita o inspección por parte del funcionario de la Autoridad Aduanera a la planta de producción del interesado, en el trámite aduanero, en donde, ya no se le *oculta* información, sino que, se crea, a través de una “puesta en escena”, una realidad artificial, distinta a la verdadera, con la cual se puede llevar a error o engaño al servidor, al mejor estilo de lo que ocurriría en una estafa, *mutatis mutandi* los elementos de este tipo penal, que simplemente se trae a la discusión como herramienta argumentativa.

Así las cosas, sin mayor esfuerzo aflora, como primera conclusión, el hecho de que no solamente a través de la comisión de delitos contra la Fe Pública (delitos de falsedad documental en todas sus modalidades), puede cometerse el delito de fraude aduanero, y por tanto, la alteración o presentación distorsionada de la realidad, bien sea a través de la falsificación documental de la que se trate, o por otras vías o medios que se concreten en el suministro de información no necesariamente implica que quede subsumida o incorporada para efectos de represión penal en el tipo penal de fraude aduanero.

Son, pues, varios los bienes jurídicos³⁰ que pueden ser violentados con la misma conducta o con el mismo propósito criminal por un mismo sujeto, dando paso así a un concurso heterogéneo de conductas punibles, con las correspondientes consecuencias como lo son, desde lo sustantivo: la configuración de circunstancias de mayor punibilidad entre otras, y desde lo procedimental³¹: la posibilidad de imponer una medida de aseguramiento de restricción de la libertad personal durante el trámite de la actuación, lo que de entrada ya, de por sí, es viable desde un punto de vista estrictamente objetivo, atendiendo a la pena privativa de la libertad, prevista inicialmente para el fraude aduanero³², sin que se pueda entender que siempre que se proceda por este delito, de manera automática, habrá lugar a la imposición de este gravamen personal³³.

Pero por otro lado, una vez que una falsedad documental reúna todos los requisitos y condiciones, para permitir la evasión total o parcial de tributos, derechos o gravámenes aduaneros, el delito de Fraude Aduanero subsumiría al de

30 La fe pública, la eficaz y recta impartición de justicia, el orden económico y social.

31 Aun cuando el alcance de estos efectos sea sustantivo por tratarse de derechos fundamentales como la libertad personal.

32 De 8 a 12 años de prisión.

33 En efecto, la imposición de una medida de aseguramiento, además de consultar y corresponderse con unos fines constitucionales y legales, establecidos mediante un ejercicio de ponderación en cuanto a necesidad y suficiencia de la medida entre otros criterios. Art. 308 CPP, debe satisfacer una serie de exigencias de tipo objetivo, entre las cuales se encuentra que el delito tenga señalada una pena mínima privativa de la libertad de 4 años, art. 313 CPP.

falsedad toda vez que se constituye “una descripción especial, un encerramiento conceptual y, por ello, un concurso aparente”³⁴.

Se debe recordar que el concurso aparente de leyes, no se soluciona en principio recurriendo al criterio de la pena más grave, es decir, al principio de alternatividad, sino, por el contrario, que operará siempre que medien los principios de especialidad, subsidiaridad y/o consunción.

Bajo estos principios, una disposición penal solo es aplicable en forma secundaria, o sea, únicamente en el caso que no intervenga otra³⁵, *“tratándose por ende de un formal acomodamiento de la conducta a dos disímiles descripciones que la punen en la ley, solo que el análisis de sus supuestos bajo aquellos postulados generales de contenido jurídico elaborados por la doctrina posibilitan descartar su material concurrencia, por entrar, **preferiblemente**, uno de ellos a colmar en los distintos órdenes de los principios que los regulan, con mayor amplitud en sus características estructurales, o en el desvalor de conducta que es predicable o en el nivel de afectación del bien jurídico que es objeto de tutela con su contemplación legal*³⁶.

7. Conclusiones

El delito de fraude aduanero creado mediante la Ley 1762 de 2015 y los nuevos elementos objetivos que contiene, hace necesario que los importadores, sean personas naturales o jurídicas adopten procedimientos de control internos adicionales para así evitar ver comprometida su responsabilidad penal en operaciones de comercio exterior.

Algunas de las acciones preventivas que pueden adoptarse son las siguientes:

1. La primera recomendación es sin lugar a duda planificar la operación aduanera para mitigar los riesgos que de ella se derivan. Actuar preventivamente es siempre más efectivo que reactivamente. Por eso, solicite resoluciones de clasificación arancelaria y una vez sea modificado el Estatuto Aduanero, para cumplir los compromisos asumidos por Colombia en los tratados de libre comercio, solicite también resoluciones de origen y valoración. En caso de existir controversias de valor, clasificación u origen, estas resoluciones

34 Augusto J. Ibáñez, Guillermo J. Ospina, Nelson Nevito Gómez, et ál. El delito fiscal. Pontificia Universidad Javeriana. p. 217. Ed. Jurídicas Gustavo Ibáñez. (2004).

35 Johannes Wessels. Derecho Penal. Parte general. p. 237. Ed. De Palma. (1980).

36 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 21629 (M.P. Alfredo Gómez Quintero; junio 15 de 2005).

demostrarán de inmediato que no ha mediado dolo en el pago de cualquier valor menor de tributos, derechos o gravámenes arancelarios.

2. Si no fuera posible obtener las resoluciones antes mencionadas, pida conceptos técnicos de clasificación arancelaria, valoración o determinación de origen, ya que también le permitirán demostrar que ha obrado por recomendación técnica de un tercero y no por decisión exclusivamente unilateral.
3. Guarde todos los soportes de la operación de comercio exterior, no solo para efectos de cumplir con la obligación de conservación establecida en virtud de la firmeza de la declaración de importación, sino, hasta por un término total de 12 años ya que este es el término de prescripción de la acción penal.
4. Audite, sus procesos de comercio exterior con regularidad, para identificar errores y guarde registro de esos procesos de auditoría.
5. En personas jurídicas, es recomendable que se designe a un representante legal exclusivamente para efectos aduaneros que, al ser experto en la materia, puede asumir la responsabilidad que se deriva de presentar las declaraciones de importación.
6. Si es representante legal, cuente con pólizas de seguros que lo respalden en caso de su responsabilidad se vea comprometida.

En general, se ve que el sector privado deberá preocuparse por conocer a fondo los delitos e infracciones, aumentar su interés por las formalidades y regulaciones aduaneras y vigilar, controlar y supervisar la plena observancia de estos, por su parte y por parte de sus colaboradores. En tanto, el sector público deberá realizar esfuerzos conjuntos para hacer compatibles el ordenamiento penal, con el aduanero, en la medida de la necesidad de armonizar sus fines y con la plena conciencia de que no puede perderse de vista una justa y coherente política criminal aduanera.

8. Bibliografía

- Alejandro C. Altamirano & Ramiro M. Rubinska. Derecho Penal Tributario. T. II. Ed. Marcial Pons. (2008).
- Augusto J. Ibáñez, Guillermo J. Ospina, Nelson Nevito Gómez. et ál. *El Delito Fiscal*. Pontificia Universidad Javeriana. Ed. Jurídicas Gustavo Ibáñez. (2004).
- B. Schüneman. *El dominio sobre el fundamento del resultado*. Revista de Derecho Penal, Autoría y Participación. II-2005. (2006).
- Carlos Guillermo Castro Cuenca. Derecho Penal Económico. Parte general. Ed. Ibáñez. (2010).

- Carlos Martínez Buján Pérez. Derecho Penal Económico. Parte general. Ed. Tirant lo Blanch. (2014).
- C. Roxin. Autoría y dominio del hecho en el Derecho Penal. Ed. Marcial Pons. (2000).
- C. Roxin. Derecho Penal. Parte general. Fundamentos de la estructura de la teoría del delito. Ed. Civitas S.A. (1997).
- F. Moreno Yerba. El origen como elemento de exoneración fiscal en incidencia del origen de la mercancía en materia tributaria. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2015).
- Fernando Velásquez Velásquez. Manual de Derecho Penal. Parte general. Ed. Jurídicas Andrés Morales. (2013).
- Jairo Rodrigo Hernández Vásquez. El Derecho Penal Administrativo en Colombia. Ed. Pax. (1974).
- Javier F. Reina Sánchez. *Aplicabilidad de la buena fe en el Derecho Administrativo Sancionador Aduanero a partir de la doctrina de los lícitos atípicos*. Trabajo de aplicación en Derecho Administrativo para obtener el título de magíster. Escuela de Derecho y Ciencia Política, Bucaramanga. (2009).
- Juan Carlos Prias. *El ilícito tributario ante el Derecho Penal*. Estudios de Derecho Penal Económico. Colección de textos de jurisprudencia. Ed. Universidad del Rosario. (2007).
- Ricardo Javier Basaldúa. Los principios jurídicos del control aduanero modernizado en el tráfico transfronterizo contemporáneo. Memoria de la Reunión Mundial de Derecho Aduanero. Ed. Temis. (2015).
- Código Penal Colombiano [CPC]. Ley 599 del 2000. Artículo 86. Julio 24 de 2000.
- Código de Procedimiento Penal [CPP]. Ley 906 de 2004. Artículos 286 y ss. Agosto 31 de 2004.
- 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. Julio 6 de 2015. D.O. N° 49565.
- Decreto 2117 de 1992 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por medio del cual se fusiona la Dirección de Impuestos Nacionales y la Dirección de Aduanas Nacionales en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y se dictan disposiciones complementarias. Diciembre 29 de 1992.
- Decreto 2685 de 1999 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se modifica la legislación aduanera. Diciembre 28 de 1999.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-875 del 2000 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; julio 11 de 2000).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-365 del 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; mayo 16 de 2012).
- Consejo De Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 19173 (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; marzo 27 de 2014).
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 21629 (M.P. Alfredo Gómez Quintero; junio 15 de 2005).
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 29221 (M.P. Yesid Ramírez Bastidas; septiembre 2 de 2009).

