



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**

**NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPACTO
PENAL Y TRIBUTARIO**

Autor(es)

CRISTIAN MAURICIO ARIAS MUÑOZ

MARISELLA MARÍN ARIAS

JULIANA MARCELA TORRES JARAMILLO

Universidad de Antioquia
Facultad de ciencias económicas
Medellín, Colombia
2020



NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA, IMPACTO PENAL Y TRIBUTARIO

CRISTIAN MAURICIO ARIAS MUÑOZ

MARISELLA MARÍN ARIAS

JULIANA MARCELA TORRES JARAMILLO

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de:

Especialista en Gestión Tributaria.

Asesor

Wilmar Campo Balbín

Contador Público

Magíster en Tributación y Política Fiscal

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas

Medellín, Colombia

2020

CONTENIDO

RESUMEN	4
INTRODUCCIÓN	5
OBJETIVOS	7
a. Objetivo General	7
b. Objetivos Específicos	7
1. SURGIMIENTO DE LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	8
a. Marco Histórico	8
b. Marco Teórico	10
c. Marco legal y normativo	15
d. Contextualización actual	18
2. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	19
a. Sujetos pasivos de la normalización tributaria	19
b. Hecho generador de la normalización tributaria	20
c. Activos omitidos y pasivos inexistentes	21
d. Repatriación de activos e incumplimiento de permanencia	23
e. Saneamiento de activos	26
3. BENEFICIOS DE LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	27
a. Tarifas de la normalización tributaria	27
b. Retroactividad en materia tributaria	28
c. Fiscalización	29
4. EFECTOS PENALES DE NO ACOGERSE AL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	32
a. Activos omitidos o pasivos inexistentes en la declaración de Renta y complementarios como delitos punibles en Colombia	32
b. Elementos descriptores del delito penal aplicado a la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes	34
c. Penas privativas de la libertad por delitos fiscales	36
d. Efectos de los acuerdos de intercambio de información suscritos por Colombia con otros países frente a la normalización tributaria	42
e. Ejemplo de conducta punible donde aplicaría sanciones penales del artículo 434A del Código Penal colombiano.	44

METODOLOGÍA PROPUESTA	47
a. Enfoque Metodológico	47
b. Método de Investigación	47
c. Técnica de investigación	47
d. Instrumento o Herramienta: datos primarios y secundarios	48
CONCLUSIONES	49
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51

RESUMEN

A lo largo de los años el Estado colombiano ha buscado estrategias que le permitan disminuir las diferentes conductas de evasión fiscal en el Sistema Tributario Nacional, muchas de estas estrategias se han incrementado en las últimas reformas tributarias promulgados en el país, cuyo fundamento principal es optimizar el recaudo tributario en las arcas del Gobierno e incentivar a los contribuyentes a generar una cultura de cumplimiento con las obligaciones tributarias y generar un mejor impacto social.

En el desarrollo de este escrito se busca analizar la utilización de beneficios tributarios como el impuesto a la normalización, y la connotación que tiene la inclusión de activos omitidos y pasivos inexistentes como un delito fiscal y el impacto penal y tributario que genera esta conducta en el sistema penal colombiano bajo los lineamientos de las nuevas reformas tributarias.

PALABRAS CLAVES: Delitos fiscales; Evasión tributaria; Impuestos; Pasivos inexistentes; Normalización tributaria; Justicia tributaria; Cultura tributaria; Activos Omitidos.

INTRODUCCIÓN

El Estado colombiano en uso de sus facultades tiene plena capacidad de imposición tributaria con el objetivo de cumplir sus funciones dentro de la sociedad y en aras de garantizar un bienestar social y económico a todos los integrantes del territorio nacional. En este sentido se plantea el deber de los ciudadanos de contribuir mediante el pago de impuestos con las cargas públicas en razón del pacto social implícito en toda sociedad.

Desde este punto de vista y considerando que el sistema tributario colombiano de conformidad con lo establecido en la Constitución Política, se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad de sus disposiciones, debe buscar que sus contribuyentes adopten una política social de buenas costumbres tributarias y así mismo el Estado garantizar un entorno de dentro del cual se penaliza la evasión fiscal, pero bajo un entorno de justicia tributaria que depende en gran medida de la capacidad jurídica del Estado para el recaudo de los impuestos y de las obligaciones razonables y equitativas que se establecen para el contribuyente, atendiendo sus capacidades de pago y de cumplimiento.

La conducta de evasión fiscal que se materializa en la inclusión de pasivos inexistentes y activos omitidos por los contribuyentes ha sido un factor que ha puesto al Estado en la búsqueda de estrategias con las cuales pueda combatir eficientemente el uso de esta conducta en el pago de impuestos nacionales. Para (Sintura, 2019), la búsqueda de estrategias adquiere vital importancia si se considera el enorme impacto que genera dicha conducta en la economía del país y en efecto la recaudación de los ingresos en las arcas del Estado se ve considerablemente afectada influyendo

en sus políticas y en el cumplimiento con satisfacción de las necesidades mínimas de los ciudadanos.

En consideración de la necesidad de disminuir los niveles de utilización de esta conducta, el legislativo colombiano planteó en sus dos últimas reformas tributarias, Ley 1943 de 2018, declarada como inexecutable por la Corte Constitucional, y Ley 2010 de 2019, incentivar a los contribuyentes para normalizar los activos omitidos y/o pasivos inexistentes a través de amnistías tributarias con el fin de persuadir al contribuyente para presentar su efectiva y real condición económica de forma honesta y completa, con el cumplimiento del pago de un impuesto por única vez, con lo cual el Estado se compromete a no perseguir o sancionar posteriormente por haberse acogido al proceso de normalización, pero a su vez mediante estas mismas reformas se ha modificado el código penal colombiano, donde se penaliza no solo con sanciones monetarias sino con penas privativas de la libertad.

Mediante el presente trabajo se pretende plantear el impacto tributario y penal que tiene el uso de estas estrategias de normalización tributaria en activos omitidos y pasivos inexistentes, lo cual pretende respaldar el cumplimiento de la ley y reducir conductas tributarias negativas por el ocultamiento de información en el patrimonio, esto con el objetivo de aumentar el recaudo del Estado y generar confianza y cultura tributaria en los contribuyentes donde se adopte un comportamiento adecuado de declarar su realidad o de lo contrario la aplicación del derecho penal colombiano de acuerdo con las conductas punibles en las que se incurran.

OBJETIVOS

a. Objetivo General

Identificar el impacto tributario y penal en el impuesto de normalización tributaria.

b. Objetivos Específicos

1. Analizar la inclusión de activos omitidos y pasivos inexistentes como una conducta punible y sus implicaciones.
2. Reconocer los hechos generadores de la conducta delictiva, con respecto a la normalización tributaria.
3. Identificar los elementos normativos y descriptores del tipo penal, aplicado a la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes.
4. Describir los beneficios históricos de la normalización tributaria.

1. SURGIMIENTO DE LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

a. Marco Histórico

El impuesto a la normalización tributaria en todas sus versiones, se ha generado como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, este último nace de manera oficial en Gran Bretaña en el año 1799, como mecanismo para la redistribución del ingreso o para el financiamiento del gasto público, denominado desde entonces, como la columna vertebral del sistema tributario de las naciones, dadas las implicaciones que generaba en las personas tanto en la inversiones como en el ahorro; adaptándose a los cambios políticos y culturales de la época y trascendiendo en el tiempo, y aunque este fue abolido y reinstalado a lo largo del siglo XIX y XX en diferentes países, solo hasta 1821 es aprobada la contribución directa en Colombia, (Según Junguito, R. (19 de octubre de 2012)); y aunque esta fue abolido en 1826, gracias a las fuertes oposiciones de los grupos de interés de la época, fue en 1841 cuando se reintrodujo de manera transitoria, siendo en 1850 cuando se adelantó una profunda reforma fiscal dentro del proceso de descentralización de las rentas y el gastos; En 1918 renació el impuesto de renta, mediante la Ley 56, modificada en 1927 por las Leyes 1931, 1935 y 1936 las cuales le dieron fuerza al sistema tributario.

A comienzos de los 80 en Colombia, los ingresos tributarios no eran compatibles con el exorbitante incremento del gasto público, fue hasta 1986 a través de la Ley 75 que los ingresos comenzaron a incrementarse, gracias al esfuerzo por recuperar el ingreso producto de la renta, mientras que para los 90 los ingresos tributarios por impuesto de renta se vieron reducidos debido a los gravámenes arancelarios. (González, F., Calderón, V. Las reformas tributarias en Colombia

durante el siglo XX (II). Boletines de divulgación económica: Dirección de Estudios económicos. Departamento de planeación nacional. Bogotá D.C, Colombia. Recuperado)

Entre 1918 y 2019 se hicieron 39 reformas tributarias del impuesto sobre la renta en Colombia, siendo las dos últimas la Ley 1943 de 2018 denominada por el Gobierno Nacional como “Ley de Financiamiento” por medio de la cual se expidieron normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y dictan otras disposiciones, declarada inexecutable por la Corte Constitucional a través la Sentencia C-481 de 2019, y la última reforma que se encuentra vigente la Ley 2100 de 2019 denominada “Ley de crecimiento económico” por medio de la cual se adoptaron normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, la cual retoma el impuesto de normalización tributaria, complementario al impuesto de renta e impuesto al patrimonio, que busca dar continuidad al deber de los contribuyentes a efectuar sus tributos para contribuir con las cargas públicas; Dadas las conductas recurrentes de evasión en el país los intentos de penalización son precedidos por el déficit fiscal que presenta, para la últimos tres años está por encima de los 7 billones de pesos, equivalentes a 3.6% del PIB¹, por dichas razones el Estado implementa y trata de contrarrestar esta cifra enfocándose al sistema de recaudo más eficiente.

En consecuencia, el derecho tributario busca canalizar los recursos según la capacidad económica real de los contribuyentes así evitar implicaciones, delitos y conductas que afecten contra él.

¹ Esta cifra fue consultada en la página web <https://datosmacro.expansion.com/pib/colombia>

Evolución Legal: En 1974 en primer lugar se discutió la posibilidad de penalizar la evasión fiscal como un delito penal, en 1978 la comisión de derecho penal introdujo bajo el título “delito contra el régimen fiscal y otras infracciones” en el artículo 351 el termino de defraudación tributaria,

“Defraudación Tributaria; el que, por medio de artificios o engaños, como ocultar bienes o rentas gravables, fingir pasivos, alterar contabilidad o llevarla doble, liquidar sociedades sin haber cancelado el debido tributo, defraudar al fisco nacional, en cada periodo gravable en cuantía superior a un millón de pesos, por concepto de impuesto sobre la renta, patrimonio y complementarios, incurrirá en prisión de seis meses a tres años”²

b. Marco Teórico

El Estado colombiano en los tiempos recientes ha implementado estrategias de persuasión tributaria con el objetivo incentivar la formalización de los contribuyentes que han evadido impuestos a través del ocultamiento del patrimonio y de su situación tributaria real, al igual que presentan irregularidades en sus declaraciones tributarias con el fin de disminuir el pago de impuestos presentando pasivos inexistentes y omitiendo activos; generando así defraudación y evasión.

² *Actas del nuevo Código Penal Colombiano (Decreto 100. 141 y 172 de 1980). Parte Especial. Volumen II. Editorial Pequeño Foro Bogotá, 1981. Pp. 230 y 231.*

Giraldo, M. L, C.(1980)“Actas del nuevo código penal colombiano (decreto 100,141 y 172 de 1980) parte especial Volumen II. Editorial pequeño foro, Bogotá, 1981.pp. 230 y 231.”

Por lo anterior y en aras de hacer cumplir las disposiciones legales y tributarias, con el objetivo de disminuir o evitar las conducta de inclusión de pasivos inexistentes y activos omitidos en las declaraciones tributarias en Colombia, lo cual ha conducido a que el Estado deje de recibir en sus arcas una gran cantidad de recursos debido a la gran evasión de impuestos que se deriva de esta conducta, el Estado colombiano ha hecho uso de diferentes figuras para incentivar o invitar al contribuyente a dejar el uso de estas práctica ofreciendo amnistías y procesos de normalización de pasivos inexistentes y activos omitidos con un pago de tarifas relativamente bajas, teniendo en cuenta que estas normalizaciones se caracterizan por tener carácter de irretroactividad, es decir, no afectan la determinación de los impuestos anteriormente presentados.

En los últimos años las normalizaciones tributarias han sido más utilizadas por los contribuyentes en Colombia, debido a que las últimas reformas tributarias expedida por el Gobierno, han ofrecido esta posibilidad de una forma persuasiva, pero que a su vez también ha incrementado las capacidades fiscalizadoras y el castigo con sanciones no solo monetarias sino incluso con sanciones de tipo penal, lo cual ha llevado a los contribuyentes hacer uso de la normalización de activos omitidos y pasivos inexistentes en sus declaraciones tributarias.

De acuerdo a las últimas reformas tributarias, Ley 1943 de 2018 y Ley 2010 de 2019 se creó el impuesto a la normalización tributaria como un impuesto complementario al impuesto a la renta, cuya finalidad es permitir al contribuyente que normalice los activos que haya omitido o los pasivos inexistentes que haya incluido es sus declaraciones, es decir, es una adición al impuesto de renta que busca eliminar pasivos inexistentes o incluir activos omitidos en declaraciones anteriores con el objetivo de ponerse a paz y salvo con la administración tributaria; Igualmente

como lo expone la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN en su página *“La normalización tributaria es un impuesto que se causa al momento de eliminar pasivos inexistentes o incluir activos omitidos en declaraciones anteriores; lo cual puede hacer el contribuyente en cualquiera de los años gravables 2015, 2016 y 2017, de tal suerte que dependiendo del año en el que el contribuyente decida hacer la normalización deberá pagar las tarifas del 10%, 11.5% o del 13%, respectivamente”*³

Los principales beneficios de las normalizaciones tributarias:

*“Al normalizar los activos omitidos y/o pasivos inexistentes, liquidando y pagando el impuesto respectivo, estos no estarán gravados por este mismo impuesto en los períodos subsiguientes. No darán lugar a determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por estos, en el año que se declaren ni en los años anteriores, respecto de las declaraciones del impuesto de renta y complementarios” Se puede decir que “Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los períodos gravables anteriores”.*⁴

En las últimas dos reformas tributarias en Colombia se han producido grandes cambios en temas de regulación de los delitos fiscales, incluyendo entre estos la omisión de activos y la

³ Dirección de impuestos y aduanas nacionales. (2020) Dian: Normalización Tributaria: Beneficios. Bogotá D.C., Colombia. Recuperado <https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/normalizaciontributaria/Paginas/presentacion.aspx>

⁴ Dirección de impuestos y aduanas nacionales. (2020) Dian: Normalización Tributaria: Beneficios. Bogotá D.C., Colombia. Recuperado de <https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/normalizaciontributaria/Paginas/beneficios.aspx>

inclusión de pasivos inexistentes en las declaraciones tributarias, que han incluido proceso de normalización tributaria, para ello la DIAN se validó de sus colaboradores para fiscalizar a los contribuyentes de manera efectiva, y de esta manera modificar los tipos sancionatorios por incurrir conductas delictivas, como lo son el ocultamiento del patrimonio.

Bajo la normalización se adoptan medidas correctivas para los contribuyentes que al momento de presentar sus declaraciones y/o información de manera dolosa, incierta, tendrán beneficios aplicables en la actualidad es decir no es retroactiva, su regularización es de forma actual para lo cual las personas o empresas que se acojan a esta voluntariamente no están sometidas a disposiciones legales.

Así pues, el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 mantiene la modificación al artículo 434A del código penal colombiano, modificación que había sido presentada por la Ley 1943 de 2018 (Inexequible), en el cual se establece una pena privativa de la libertad para el contribuyente que dolosamente omite activos o incluya pasivos inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta; El mismo artículo determina que el valor de los pasivos inexistentes, será establecido por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y sobre estos aplicará la sanción correspondiente.

Igualmente, estas dos reformas tributarias modifican el artículo 434B del código penal colombiano el que dispone penas privativas de la libertad por incurrir en delitos de defraudación o evasión tributaria, siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, de tal forma que el contribuyente que en una declaración tributaria omite activos, incluya pasivos, costos o gastos inexistentes, será sancionado.

En la anterior conducta sancionatoria la acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Diferentes autores han escrito sobre la regulación penal tributaria en cuanto a la conducta de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes en las declaraciones tributarias, Francisco José Sintura Varela en su artículo la nueva regulación penal tributaria, manifiesta que amenazas contra la seguridad jurídica del sistema tributario que comprometen la confianza en la institucionalidad local y la inversión extranjera, se viene consumando en Colombia en los últimos tres años. por lo cual los órganos de persecución penal han asumido como propia la bandera del recaudo y han potenciado los instrumentos de la justicia penal para la persecución de los infractores tributarios.

Con la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) se creó una estructura integral en la Fiscalía General de la Nación excepcionando la restricción en el crecimiento de los gastos de personal, denominada Dirección Especializada Contra Delitos Fiscales, adscrita a la Delegada de Finanzas Criminales, con la función de investigar y judicializar los delitos fiscales o tributarios y conductas conexas.

Pues quien hubiere efectuado en cualquier tiempo anterior o con cargo a la nueva ley un proceso de normalización tributaria (por omisión de activos o por inclusión de pasivos inexistentes), tiene derecho a no ser perseguido o preguntado por el patrimonio normalizado,

ni por la Administración Tributaria ni por la Fiscalía, a menos que una u otra acrediten (y ello sólo podría ocurrir mediante sentencia en firme), que los activos tienen un origen delictivo.

Mediante las últimas dos reformas tributarias, el estado colombiano ha buscado fortalecer el recaudo y para ello ha implementado la normalización tributaria como un mecanismo anti-evasor, por esta razón se han ofrecido beneficios a quienes se acojan a esta de manera voluntaria, con este método se busca garantizar que la información del contribuyente sea acorde a su realidad económica, disminuyendo significativamente las conductas punibles.

Con el Decreto 1010 del 14 de julio de 2020, se reglamentó la normalización tributaria en Colombia; formulando en este todas las disposiciones necesarias concordantes con el Estatuto Tributario para llevar a cabo este impuesto, pasando por el hecho generador de la obligación hasta concluir con la liquidación y pago de la misma.

La política fiscal en Colombia trata de tomar las medidas correctivas para contrarrestar la evasión y disminuir la omisión de activos y la presentación de pasivos inexistentes, por esto implementa cada día más control apuntando a que los contribuyentes que normalicen dicha información continúen presentando de manera simultánea su realidad económica, de tal forma que se contribuya al recaudo del Estado.

c. Marco legal y normativo

En Colombia el impuesto de normalización tributaria se dio por primera vez en el año 2014 con la Ley 1739 para los años gravables 2015, 2016 y 2017; como un mecanismo de lucha contra la evasión y como un impuesto complementario al impuesto a la riqueza. El cual estaba a cargo de

los contribuyentes del impuesto a la riqueza que tuvieran activos omitidos y pasivos inexistentes al 1 de enero de 2015, 2016 y 2017.

Posteriormente la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) en el capítulo II y mediante los artículos 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 49 implementa un nuevo impuesto de normalización tributaria complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio para el año gravable 2019. Para este nuevo impuesto a diferencia del estipulado por la Ley 1739, el impuesto estaba a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio que tuvieran activos omitidos y pasivos inexistentes al 1 de enero del año 2019.

Actualmente con la expedición de Ley 2010 de 2019, se continúa trabajando en incentivar la formalización de los contribuyentes que han evadido impuestos por la vía del ocultamiento del patrimonio, al igual que presentan irregularidades en sus declaraciones tributarias con el fin de disminuir las mismas presentando pasivos inexistentes y generando así defraudación a la nación, para esto esta Ley 2010 de 2019, en el capítulo III genera nuevamente el impuesto a la normalización tributaria complementaria al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio para el periodo gravable 2020.

Por otro lado, la penalización de la evasión fiscal en Colombia ha sido poco contundente por parte del Estado colombiano, probablemente por la faltan de eficientes mecanismos de control, lo cual ha permitido crear una cultura de evasión tributaria en los contribuyentes.

La Ley 1819 de 2019 adiciono el artículo 434A al código penal el cual fue modificado por el artículo 71 de la ley 2010 de 2019, el cual dispone sanciones tanto monetarias como hasta privación

de la libertad por la omisión de activos o inclusión de pasivos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, pero igualmente dispone que la acción penal solo podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN) o sus delegados, de acuerdo con el párrafo primero del artículo 434A,

“PARÁGRAFO 1o. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos”.

El párrafo segundo del mismo artículo aclara cuando se extinguirá la acción penal:

“PARÁGRAFO 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes”.

Igualmente, la Ley 1819 de 2016 adiciona al código penal colombiano el artículo 434B, modificado en su momento por la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) y finalmente por la Ley 2010 de 2019. En este artículo se incorporó la acción penal por conductas de defraudación o evasión tributaria.

Finalmente, por primera vez en Colombia la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) creó una estructura integral en la Fiscalía General de la Nación excepcionando la restricción en el crecimiento de los gastos de personal, denominada Dirección Especializada contra Delitos Fiscales, adscrita a la Delegada de Finanzas Criminales, con la función de investigar y judicializar los delitos fiscales o tributarios y conductas conexas.

d. Contextualización actual

En la actualidad los aspectos tributarios han evolucionado constantemente en la búsqueda de mayor eficiencia, implementando políticas de fiscalización que permitan detectar la evasión de manera efectiva, buscando mecanismos para combatir este fenómeno; sin embargo las medidas adoptadas en el gasto público han sido insuficientes, por cuya razón la solución ha sido aumentar el ingreso para poder cubrir el déficit presupuestal, lo que ha hecho que el contribuyente inconforme con la situación busque la forma de evadir esta obligación y es aquí donde nace la evasión tributaria en Colombia; y es que esta es una figura que hace parte inherente de las estructuras económicas del todo el mundo y Colombia no es la excepción, en la actualidad vemos como el contribuyente al sentirse defraudado por su nación prefiere no declarar acorde a su realidad económica por considerar que el Estado no administra bien los recursos de la nación; es frecuente escuchar entre las personas, que los funcionarios públicos se apropian de los recursos del estado, generando este déficit en el recaudo. (Gómez G., Madrid Benjumea, D., Quinayás Solarte, D. (2017).

Podemos decir entonces que la DIAN se ha enfocado en mostrar los beneficios de normalizarse en términos económicos, pero no en la contraprestación de contribuir, lo que hace difícil generar

una cultura tributaria responsable; sabemos que es un deber constitucional hacer parte del financiamiento de los gastos e inversiones del estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, sin embargo existe una marcada postura frente a la obligación del tributo y es que es común escuchar entre los empresarios que es injusto entregar al Estado una parte de sus utilidades debido a que estos recursos son mal administrado por los gobernantes; para el Estado lo importante es lograr el mayor recaudo posible, enmarcando el beneficio económico a los contribuyentes evasores que se acojan a este impuesto; mientras que para el contribuyente lo importante es saber cómo están siendo invertidos estos dineros; así las cosas no encuentra una sinergia entre el Estado y la ciudadanía, y es esta ruptura la que genera la omisión - evasión, contemplado como un delito fiscal. (Guerrero, C.F. 10 de abril de 2019 El delito de defraudación o evasión tributaria).

2. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

a. Sujetos pasivos de la normalización tributaria

Se consideran sujetos pasivos del impuesto a la normalización tributaria los contribuyentes del impuesto sobre la renta y regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, como es el caso del régimen de tributación simple, que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes.

El artículo 42 consagrado en la ley 1943 de 2018 (Inexequible), y el artículo 53 de la Ley 2010 de 2019 definen los sujetos pasivos a este impuesto de la siguiente forma:

“ARTÍCULO 53°. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA -SUJETOS PASIVOS. Créase para el año 2020 el impuesto de normalización tributaria como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta y

al impuesto al patrimonio, el cual estará a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes”.

Es importante aclarar que los contribuyentes del impuesto sobre la renta o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta que no tengan activos omitidos o pasivos inexistentes no son sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización, salvo que decidan acogerse al saneamiento establecido por esta misma Ley.

b. Hecho generador de la normalización tributaria

Como fue mencionado anteriormente, la Ley 1739 de 2014 incorporo por primera vez el impuesto a la normalización tributaria en el contexto tributario colombiano, y en el artículo 36 define el hecho generador de este impuesto para los años 2015, 2016 y 2017

“ARTICULO 36°. Hecho generador. El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1° de enero de 2015, 2016 y 2017, respectivamente”.

Igualmente, el artículo 43 de la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) define el hecho generador para el nuevo impuesto de normalización tributaria complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio para el año 2019:

“ARTÍCULO 43°. HECHO GENERADOR. *El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1° de enero del año 2019”.*

Finalmente, el artículo 54 de la Ley 2010 de 2019 define el hecho generador para el impuesto de normalización tributaria complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio para el año 2020:

“ARTÍCULO 54°. HECHO GENERADOR. *El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1° de enero del año 2020”.*

Se evidencia que en las tres normas en las cuales se ha implementado el impuesto de normalización tributaria definen como hecho generador la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes al 1° de enero de cada periodo estipulado respetivamente.

c. Activos omitidos y pasivos inexistentes

Se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos de las declaraciones de impuestos nacionales, existiendo la obligación legal de hacerlo⁵, sin importar si estos están dentro o fuera del territorio colombiano; haciendo parte del saneamiento todos aquellos diferentes a inventarios según lo consagrado en la Ley 1943 de 2018 (Inexequible); y cuya base gravable del impuesto complementario de normalización será el valor del costo fiscal historio de los activos

⁵ Decreto 1010 del 14 de julio de 2020

omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, o el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar el costo fiscal.

Los activos sujetos a saneamiento, son aquellos que forman parte del patrimonio bruto del contribuyente, objeto de las normalizaciones tributarias consagradas en la ley, y que se encuentren declarados al 31 de diciembre del 2019 en el impuesto de renta y complementarios o en las declaraciones de régimen sustitutivo del impuesto sobre la renta, por un valor inferior al del mercado, siempre y cuando cumplan con las condiciones de no ser enajenadas dentro del giro ordinario del negocio, no se encuentran disponibles para la venta, y sean poseídos por más de dos años.

Por otro lado, de acuerdo al concepto DIAN 17784 de 2019, se entiende por pasivos inexistentes todos aquellos reportados en las declaraciones de impuestos nacionales sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria del contribuyente, y aunque en este concepto no se expresa de manera expresa cuál es la base gravable, la DIAN estableció que esta corresponde al valor fiscal según lo dispuesto en las normas del Título II del Libro I del estatuto tributario, o el valor reportado en la última declaración de renta.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 283 del Estatuto Tributario, las deudas son pasivos que corresponde a obligaciones presentes, originadas por sucesos pasados, las cuales quedarán extintas con el pago de las mismas, en cuyo caso la entidad deberá desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Cuando hablamos de omisión de activos técnicamente estamos indicando que se está dejando de informar las utilidades con las que se formaron estos activos y quien incluye pasivos inexistentes está escondiendo la verdadera manera como los consiguió; es por eso que son las personas naturales o jurídicas del régimen ordinario, contribuyentes del impuesto de renta y complementarios a quienes más se les vigila su patrimonio fiscal, por ende tienen que estar informado todos los activos que poseen.

d. Repatriación de activos e incumplimiento de permanencia

A diferencia del impuesto a la normalización tributaria de los años 2015, 2016 y 2017 de la Ley 1739 de 2014, los impuestos a la normalización tributaria de las dos últimas dos reformas tributarias, es decir Ley 1943 de 2018 (Inexequible) y Ley 2010 de 2019 incorporaron en este impuesto un beneficio tributario que consiste en la disminución de la base gravable del impuesto para aquellos contribuyentes que repatrien de forma permanente sus activos omitidos en el exterior.

El artículo 44 de la Ley 1943 de 2018 (Inexequible), para el impuesto a normalización del año 2019 y el artículo 55 de la Ley 2010 de 2019, para el impuesto a normalización del año 2020, establecieron que cuando el contribuyente normalizara activos en el exterior y los invirtiera con vocación de permanencia en el país, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria sería del 50%, y a su vez las inversiones con vocación de permanencia deberían realizarse antes del 31 de diciembre de 2019 y antes del 31 de diciembre del 2020 respetivamente, las cuales deberán permanecer en el país por un período no inferior a dos años.

En caso de que no se cumpliera con los requisitos de repatriación y permanencia mencionados anteriormente, a través del Decreto 874 de 2019 para el impuesto de normalización de 2019 y el Decreto 1010 de 2020 para el impuesto a normalización de 2020, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN reglamento el impuesto de normalización tributaria para cada periodo respectivo, y agrega y modifica posteriormente el artículo 1.5.7.4. Al Decreto Único Reglamentario -DUR⁶, el cual dispone el procedimiento a seguir cuando se incumple con la repatriación de activos omitidos invertidos con vocación de permanencia, así:

“Cuando, habiendo declarado una base gravable reducida al 50%, no se repatrien los activos omitidos y/o no se inviertan con vocación de permanencia, el sujeto pasivo del impuesto deberá declarar y pagar, el mayor valor del impuesto de normalización tributaria a cargo, junto con los intereses moratorias, en el formulario que prescriba la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. Para estos efectos, el contribuyente deberá efectuar una solicitud ante la Dirección Seccional a la que pertenezca, con el propósito que ésta habilite el formulario de la declaración del impuesto de normalización tributaria...

PARÁGRAFO 1. Cuando los contribuyentes del impuesto complementario de normalización tributaria incumplan las disposiciones previstas en este artículo, estarán obligados a realizar las correspondientes correcciones en el impuesto de renta y/o en el impuesto al patrimonio, cuando hubiere lugar a ello.

⁶ Decreto 1625 de octubre 11 de 2016

PARÁGRAFO 2. Los contribuyentes podrán corregir la declaración del impuesto complementario de normalización tributaria, solo cuando medie un acto administrativo por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.”

De lo anterior, es posible evidenciar que los contribuyentes que habiendo declarado una base gravable reducida al 50% del impuesto complementario de normalización tributaria, que no repatrien los activos omitidos y/o no los inviertan con vocación de permanencia, deberán declarar y pagar el mayor valor del impuesto de normalización tributaria a cargo, junto con los intereses moratorias, en el formulario que prescriba para dichos efectos la DIAN.

Así mismo, la norma es clara al disponer que, en los casos señalados en el párrafo anterior, el contribuyente deberá efectuar una solicitud ante la Dirección Seccional a la que pertenezca, con el propósito que ésta habilite el formulario de la declaración del impuesto de normalización tributaria.

Por lo anterior, aquellos contribuyentes que se enmarquen en el escenario establecido en el artículo 1.5.7.4 Del DUR, podrán para efectos de corregir su declaración del impuesto complementario de normalización tributaria, presentar una solicitud ante la Dirección Seccional a la que pertenezcan para que esta realice los procedimientos necesarios para habilitar el formulario que permita corregir la respectiva declaración y hacer el pago del mayor valor del impuesto, al igual que los intereses.

Igualmente, en el Oficio 544 de 2020 la DIAN reafirma lo anterior, esto es, quienes se hayan sometido al impuesto de normalización previsto en la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) e incumplan

la repatriación de activos omitidos invertidos con vocación de permanencia, deberán atender a las disposiciones consagradas en el artículo 1.5.7.4 del Decreto 1625 de 2016 (incorporado por el Decreto 874 de 2019).

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, el contribuyente deberá atender el procedimiento señalado anteriormente cuando haya incumplimiento en la repatriación de activos invertidos con vocación de permanencia.

Por último, es importante recordar que para el año gravable 2020, la Ley 2010 de 2019 en los artículos 53 al 60 establece nuevamente el impuesto a la normalización tributaria, artículos que fueron reglamentados con el Decreto 1010 de 2020. Los contribuyentes que decidan acogerse a esta normalización tributaria deberán liquidar, pagar y declarar el impuesto correspondiente hasta el 25 de septiembre de 2020 y los recursos omitidos del exterior que sean efectivamente repatriados, deben ser invertidos con vocación de permanencia en el país, antes del treinta y uno (31) de diciembre del 2020; en caso contrario, se deberá seguir el procedimiento establecido en el artículo 1.5.7.4. Del DUR sustituido por el Decreto 1010 de 2020, el cual dispone el procedimiento a seguir cuando se incumple en la repatriación de recursos omitidos invertidos con vocación de permanencia.

e. Saneamiento de activos

En su momento el artículo 48 de la ley 1943 de 2018 (Inexequible) , y el Decreto 874 del 20 de mayo de 2019 señala que los activos sujetos al saneamiento son aquellos que conforman el patrimonio bruto del contribuyente, que hayan sido declarados al 31 de diciembre de 2018 por un

valor inferior al registrado en el mercado, y que además al momento del saneamiento estos hayan sido poseídos por más de dos años, no se encuentren disponibles para la venta y no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio.

La Ley 2010 en su artículo 59 contempla que, cuando los contribuyentes tengan declarados sus activos (diferentes a inventarios) objeto de normalizaciones tributarias consagradas en la Ley 1739 de 2014 o en la Ley 1943 de 2018 (Inexequible), por un valor inferior al del mercado, podrán actualizar su monto incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización, adicional.

3. BENEFICIOS DE LA NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

a. Tarifas de la normalización tributaria

La tarifa de normalización tributaria ha ido aumentando de manera paulatina año tras año, sin embargo, ante este evidente aumento, esta continúa siendo una tarifa favorable, frente a porcentaje aplicable en declaración ordinaria que para el 2019 era del 33% y para el 2020 es del 32%, lo que implica un ahorro de más del 50%, como se muestra en la tabla número 1.

Tabla N°1

Tarifas del impuesto a la Normalización Tributaria en la historia

AÑO	TARIFA	NORMATIVIDAD
2015	10%	Ley 1739 de 2014, Art. 38
2016	11%	Ley 1739 de 2014, Art. 38
2017	13%	Ley 1739 de 2014, Art. 38
2018	13%	Ley 1739 de 2014, Art. 38
2019	13%	Ley 1943 de 2018 (Inexequible) Art. 45
2020	15%	Ley 2020 de 2019, Art. 56

b. Retroactividad en materia tributaria

La norma tributaria no se aplica con retroactividad en materia de impuesto de renta al ser un impuesto de período, las nuevas normas se aplican a partir del período siguiente a la vigencia de la ley, en consecuencia se aplican a partir del período gravable siguiente a la vigencia de la ley siguiendo los principios de seguridad jurídica, irretroactividad tributaria y favorabilidad, los cuales presenta en relación con las nuevas normas de los impuestos de período y es aplicable en materia tributaria sin diferenciar si las normas son favorables o no al contribuyente.

De conformidad con el artículo 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de

hechos ocurridos durante un periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley.

“No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas.”⁷

c. Fiscalización

El impuesto de normalización tributaria brinda la oportunidad a los contribuyentes que han omitido activos o declarados pasivos inexistentes, para que enmienden la práctica indebida, y paguen el impuesto menos costos que el que aplicaría por correcciones en fiscalizaciones por parte de la DIAN.

Inicialmente es importante recordar las sanciones aplicables en el sistema tributario colombiano para los contribuyentes que omiten activos o incluyan pasivos inexistentes los cuales por incursión en esta conducta están sujetos a sanciones en diferentes impuestos nacionales e incluso incurren en un delito penal que puede llevarlos a la cárcel.

En el caso de omitir activos o incluir pasivos inexistentes aplica la sanción por inexactitud a un 200%, como lo dispone el numeral 1 del inciso 3 del artículo 648 del estatuto tributario:

⁷ Constitución política de Colombia, Artículo 338 y 363

«Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.»

Igual tratamiento señala el artículo 239-1 del estatuto tributario en su último inciso al referirse a la renta líquida por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes:

«A partir del periodo gravable 2018, la sanción por inexactitud a que se refieren los incisos segundo y tercero de este artículo será equivalente al doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado.»

La sanción del 200% es la misma ya sea por omisión de activos o por inclusión de pasivos inexistentes, pues su efecto en el patrimonio es el mismo.

Cuando el contribuyente presenta, liquida y paga el impuesto a la normalización tributaria adquiere el beneficio de que la DIAN no lo fiscalice ni le genere sanciones en materia, Cambiaria, Renta, IVA, Declaración de activos en el exterior. Régimen de Precios de Transferencia, Información exógena.

Penalmente, el cumplimiento de la normalización tributaria extingue la conducta punible del artículo 434A del código penal colombiano por la omisión de activos o pasivos inexistentes por la conducta en años anteriores a la normalización, ya que se cumple con lo estipulado el parágrafo segundo de este mismo artículo, por lo cual la acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente la declaración de normalización tributaria, siempre y cuando esté dentro de los términos establecidos por la ley para este impuesto y realice el respectivo pago del impuesto.

Igualmente, no habrá lugar a la renta gravable por comparación patrimonial ni a renta líquida gravable por concepto de declaración de activos omitidos o pasivos inexistentes por el año en que se declaren ni en los años anteriores.

Al respecto la Ley 2010 de 2019 dispone en el artículo 57:

“ARTÍCULO 57°. NO HABRÁ LUGAR A LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL NI A RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR CONCEPTO DE DECLARACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. *Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, según corresponda, y en la declaración anual de activos en el exterior del año gravable 2020 y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios, regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, ni en el impuesto sobre la ventas -IVA, ni en materia del régimen de precios de transferencia ni en materia de información exógena, ni en materia de declaración anual de activos en el exterior”.*

“Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria”

Cuando la DIAN detecta un activo omitido o un pasivo inexistente, el valor de ese activo o pasivo se incluye como renta líquida gravable, que genera un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor, lo cual no se liquida cuando se normaliza esta conducta.

De esta manera el hecho de normalizar los activos omitidos o los pasivos inexistentes además de pagar un impuesto a una tasa preferencial elimina el riesgo de los periodos anteriores al año de la normalización de incurrir en varias sanciones mencionadas anteriormente.

4. EFECTOS PENALES DE NO ACOGERSE AL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

a. Activos omitidos o pasivos inexistentes en la declaración de Renta y complementarios como delitos punibles en Colombia

En Colombia la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes como delito punible fueron adicionado al código penal colombiano, Ley 599 de 2000, en el artículo 434A, por el artículo 338 de la Ley 1819 de 2016 y modificado posteriormente por el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 (Inexequible) y el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, en el cual se dan disposiciones sancionatorias tanto monetarias como hasta privación de la libertad por la omisión de activos o inclusión de pasivos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. La vigencia actual del artículo es la siguiente:

“ARTÍCULO 434A. OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES: *El contribuyente que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.*

El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. *La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.*

La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.”

Es decir el artículo 434A del Código Penal contempla una pena de prisión de hasta 162 meses cuando el contribuyente omita activos o incluya pasivos inexistentes.

El delito se tipifica a partir de 5.000 salarios mínimos mensuales, que se determinará de acuerdo con las reglas del estatuto tributario en cuanto a los activos, y respecto al pasivo, lo que el contribuyente haya declarado incorrectamente.

Las penas anteriores se incrementarán hasta en un 50% si el valor irregular es superior

La acción penal se extingue si el contribuyente corrige la declaración respectiva, siempre que lo haga dentro del término que el Estatuto Tributario prevé para hacer correcciones a las declaraciones tributarias.

Esto obliga a que el contribuyente que sea fiscalizado y le sean detectadas estas irregularidades, deba corregir para evitar la acción penal, puesto que, si no corrige dentro de la oportunidad legal, no podrá evitar que se extinga la acción penal.

b. Elementos descriptores del delito penal aplicado a la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes

Los elementos descriptores del delito penal en las conductas punibles de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes se estructuran de la siguiente forma:

Tabla N° 2

Elementos descriptores de las conductas punibles omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes

ELEMENTO ESTRUCTURADOR DE TIPO PENAL	DESCRIPCIÓN
Sujeto Activo:	Contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario que omita activos o incluya pasivos inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.
Sujeto Pasivo:	El Estado
Verbos Rectores:	Acción de negación de una obligación de hacer: evadir la obligación de declarar activos e incluir pasivos inexistentes
Elementos Normativos:	<ul style="list-style-type: none"> • Ley 1739 de 2014 – Arts. 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41 (impuesto complementario de normalización tributaria, impuesto a la riqueza) • Ley 1819 de 2016, art. 338: adicionado artículo 434A a la Ley 599 del 2000 (Código Penal) • Ley 1943 de 2018 (Inexequible) – Arts. 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49 (Nuevo impuesto de normalización tributaria, complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio) • Ley 1943 de 2018 (inexequible) Art. 63 modifica art 434A de la Ley 599 del 2000 (Código Penal) • Ley 2010 de 2019 – Arts. 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60 (impuesto de normalizaron tributaria complementaria al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio) • Ley 2010 de 2019 Art. 71 modifica artículo 434^a de la ley 599 del 2000 (Código penal)
Elementos Descriptores:	La conducta de omisión o inexistencia se tipifica cuando en las declaraciones tributarias se omite activos o declara por un menor valor o declara pasivos inexistentes.

<p>Extinción de la responsabilidad Penal:</p>	<p>Cuando el contribuyente presente o corrija la declaración correspondiente, siempre y cuando este dentro el término para corregir previsto en el estatuto tributario y en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones e intereses.</p> <p>Con la presentación de declaración de normalización tributario y el pago del impuesto correspondiente.</p>
--	---

Fuente: Elaboración Propia

Si tomamos como base los elementos descriptores del delito penal, a la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes, se puede deducir que se está incurriendo en una conducta delictiva, esto como resultado de la acción u omisión voluntaria de información en las declaraciones tributarias.

c. Penas privativas de la libertad por delitos fiscales

En el año 1978 se presentó una iniciativa de incluir por primera en el nuevo código penal colombiano, dentro del título correspondiente a los delitos contra el orden económico y social, mediante proyecto de ley 12 llamado “Delitos contra el Régimen Fiscal y otras Infracciones”, por medio del cual se buscó penalizar los delitos como evasión fiscal, pero en esa ocasión no fue tomada la propuesta a incluirla en el código penal de 1980 argumentándose que para esa época existían demasiadas normas tributarias sancionatorias.⁸

⁸ Actas del nuevo Código Penal. Ibid. P. 419
 Actas del Nuevo Código Penal. Op. Cit. P. 409

Posterior a ellos en el año 1992 se configuro un proyecto de ley 20 del 30 de junio de dicho año, por medio del cual se establecía normas en materia tributaria y otorgaba facultades como títulos a deudas públicas, en su segundo título tenía nombre de estatuto anti-evasión y se promovió las penas privativas de libertad como lo indicaba su artículo:

“Artículo 670-1. Defraudación fiscal. El contribuyente, responsable o agente retenedor que, valiéndose de documentos, operaciones, maniobras o por cualquier otro medio, fraudulentamente disminuya el saldo a pagar o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias, o eluda el pago de sus obligaciones tributarias, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años...”

En dicha norma también se planteaba nombrar un responsable el cual se atribuyera dicha conducta irregular.

En 1998 fue dado a conocer el proyecto de ley 52, que trato de penalizar la defraudación fiscal,

“Artículo 640-1. Defraudación fiscal. El contribuyente, responsable o agente retenedor de impuestos administrados por la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales que valiéndose de documentos, operaciones, maniobras o por cualquier otro medio, fraudulentamente disminuya el saldo a pagar o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias, o eluda el pago de sus obligaciones tributarias, incurrirá en prisión de seis (6) meses a cinco (5) años y en prohibición para ejercer el comercio, profesión u oficio por el mismo término de la pena principal.

Parágrafo. Iniciación de la acción penal. La acción penal por el delito de defraudación fiscal se iniciará de oficio, por denuncia de terceros o por información de funcionario público en ejercicio de sus funciones y solo procederá cuando el menor saldo a pagar o el mayor saldo a favor o la obligación eludida sea superior a (50) salarios mínimos legales mensuales.

Artículo 640-3. Defraudación fiscal agravada. El contribuyente, responsable o agente retenedor que incurra en el delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 640-1 del Estatuto Tributario mediante el sistema de doble contabilidad o doble facturación, manual o sistematizada, incurrirá en prisión de dos (2) a diez (10) años.”

Para el año 2007, se crea un proyecto de ley con el objetivo de crear normas de control y penalización “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones”

Llegando así al proyecto de ley presentado el 31 de octubre de 2018:

“Por el cual se expiden normas contra la gran corrupción tributaria y se dictan otras disposiciones”

“Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes o realice cualquier acción que afecte el monto a pagar de su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del

pasivo inexistente, siempre que su renta o patrimonio sea igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

PARÁGRAFO. Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial”

Igualmente la Ley 1819 de 2016, adiciono el artículo 434B al código penal en el cual se establecen las penas privativas de libertad por la conducta punible de defraudación o evasión tributaria de la siguiente manera:⁹

Tabla N° 3

Sanciones privativas de libertas según el monto de defraudación o evasión tributaria en Colombia:

MONTO DEFRAUDADO.	AÑOS DE CÁRCEL.
0 y < 250 SMLMV	0 años de cárcel.
250 y < 2.500 SMLMV	36 a 60 meses de prisión.
=> 2.500 y < 8.500 SMLMV	Puede incrementar hasta 80 meses de prisión.
> 8.500 SMLMV	Puede incrementar hasta 90 meses de prisión.

De esta forma el artículo 434-B define que siempre que la conducta punible cometida no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 -SMLMV e inferiores a 2.500 SMLMV, definido por liquidación oficial de la

⁹ Información consultada en la página https://leyes.co/codigo_penal/434-B.htm
Código Penal Colombiano

autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 SMLMV e inferior a 8.500 SMLMV, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 SMLMV, las penas se incrementarán en la mitad.

Ejemplo: Declaración de Renta con activos omitidos 2018:

El caso presentado a continuación pertenece a una contribuyente persona natural el cual omitió en su Declaración de Renta y Complementarios para el año gravable 2018, activos que tenía en ese periodo en el exterior en sus cuentas bancarias y por el tratado que actualmente existe entre Colombia y España el cual permite el intercambio de información fue invitado a hacer aplicación de la normalización vigente en el país y el contribuyente se acogió a dicha norma para lo cual presenta la siguiente situación:

El patrimonio presentado en la declaración de Renta del año gravable 2018 donde tenía el activo en el exterior omitido fue el siguiente:

PATRIMONIO DECLARACIÓN DE RENTA 2018 - FORMULARIO 210			
Patrimonio	Patrimonio bruto	28	8.104.816.000
	Deudas	29	294.417.000
	Total patrimonio líquido (28 - 29)	30	7.810.399.000

En el año 2019 presento la declaración de normalización tributaria en la cual normalizo el activo omitido a el 1 de enero de 2019 de la siguiente forma:

DECLARACIÓN DE IMPUESTO Y COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACION TRIBUTARIA - FORMULARIO 445			
Impuesto de normalización	Activos omitidos en el exterior repatriados	28	-
	Activos omitidos en el exterior no repatriados	29	2.370.290.000
	Activos saneados	30	2.370.290.000
	Activos omitidos en el país	31	-
	Pasivos inexistentes en el exterior	32	-
	Pasivos inexistentes en el país	33	-
	Menos el 50% del valor de los activos omitidos en el exterior y repatriados al país con vocación de permanencia	34	-
	Base Gravable impuesto Normalizacion	35	2.370.290.000
Liquidación privada	Impuesto de Normalizacion Tributaria	36	308.137.700
	Mayor valor del Impuesto de normalización por incumplimiento en la repatriación de activos omitidos y no invertidos con vocación de permanencia en el país	37	
	Saldo a pagar por impuesto	38	308.137.700
	Sancione	39	
	Total Saldo a pagar	40	308.137.700

Para la declaración de renta del año gravable 2019, el nuevo patrimonio con la inclusión del activo normalizado es el siguiente:

PATRIMONIO DECLARACIÓN DE RENTA 2019 - FORMULARIO 210			
Patrimonio	Patrimonio bruto	28	10.475.106.000
	Deudas	29	294.417.000
	Total patrimonio líquido (28 - 29)	30	10.475.106.000

En esta oportunidad el contribuyente podría haber obtenido más beneficio tributario si hubiese repatriado sus activos, como aun los tiene en el exterior no se pudo descontar el 50% de estos para disminuir la base gravable.

Para este caso en particular la pena privativa de libertad por la conducta de omisión de activos los cuales ascendían a un valor de 2.862 SMLMV estaría entre los 61 y 80 meses de prisión según el Artículo 434-B del código penal colombiano.

d. Efectos de los acuerdos de intercambio de información suscritos por Colombia con otros países frente a la normalización tributaria

Actualmente uno de los mecanismos internacionales más eficiente para luchar contra la evasión de impuestos, mediante el ocultamiento de activos en otros países, es el intercambio de información entre los países, que consiste básicamente en convenios que firman entre países para compartir automática y anualmente información entre ellos, sobre las cuentas bancarias, activos financieros, y activos fijos que personas residentes en el país tengan en otros países.

A la fecha Colombia tiene varios instrumentos para el intercambio internacional de información con otras naciones, entre ellos convenios para evitar la doble imposición tributaria suscritos con 11 países y dos herramientas utilizadas actualmente por Colombia que son la Ley 1666 de 2013, que permite el intercambio de información con Estados Unidos y la Ley 1661 de 2013 que aprobó la convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal con el resto del mundo, la cual empezó a realizar intercambios automáticos de información desde 2017.

Los precios de transferencia traen consigo un impacto en la omisión de activos y declaración de pasivos inexistentes teniendo en cuenta que este instrumento combate el fraude y la evasión, siendo probable que la rentabilidad de las compañías disminuya y que tengan que incurrir en

transacciones a precio de mercado y optar por declarar todas las transacciones en cada país donde opera.

Teniendo en cuenta lo anterior las empresas incurrirán posiblemente en un costo adicional debido a que, la recolección de información se realiza mediante base de datos costosos las cuales deberá adquirir para el mejor desempeño y eficiencia.

Imagen N°1

Instrumentos que tiene Colombia para el intercambio internacional de información



Fuente: Evento CETA - Normalización Tributaria y la Información que Posee la DIAN¹⁰

Bajo lo anterior la DIAN recibe información global de los activos poseídos por los contribuyentes, lo que significa que podrán identificar con mucha más facilidad los activos de los residentes colombianos por fuera del país, y en caso de no encontrar que estos están correctamente declarados en Colombia podrá iniciar procesos de fiscalización para determinar las conductas punibles de omisión de activos.

¹⁰ Evento CETA - Normalización Tributaria y la Información que Posee la DIAN, tomado de <https://www.youtube.com/watch?v=N36WmNRvivA>

e. Ejemplo de conducta punible donde aplicaría sanciones penales del artículo 434A del Código Penal colombiano.

El “CONTRIBUYENTE A” persona natural, obligado a presentar la declaración de Renta del año 2019 en Colombia, omite declarar en los activos del patrimonio un apartamento matriculado a su nombre cuyo costo de adquisición fue de \$350.000.000, pero que el avalúo catastral del año es de \$600.000.000.

Tabla N° 4

Ejemplo de omisión de activos, sanciones, riesgos y conducta punible vs Normalización Tributaria

NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA	NO NORMALIZAR Y SEGUIR DEJANDO EL ACTIVO OMITIDO
<p>El contribuyente podrá hacer uso de la normalización tributaria presentada por el Gobierno Nacional, para declarar, liquidar y pagar en una única declaración el activo omitido de la siguiente forma:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Si se acoge a normalizar de acuerdo con el artículo 53 de la Ley 2010 de 2019 para el año 2020, deberá liquidar y pagar un impuesto del 15% sobre el valor patrimonial del activo al 1° de enero de 2020, es decir en este caso el impuesto 	<p>RIESGOS TRIBUTARIOS</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La administración tributaria podrá solicitar la corrección de las declaraciones de años anteriores donde se deberá respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes. ✓ Las sanciones aplicables sanción por inexactitud a un 200%, como lo dispone el numeral 1 del inciso 3 del artículo 648 del Estatuto Tributario Nacional: <i>«Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo</i>

<p>que pagaría por única vez es de \$90.000.000.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Elimina el riesgo de tener que corregir y pagar sanciones tributarias por inexactitudes ✓ Extingue la conducta punible por el activo omitido lo que conlleva a eliminar el riesgo de que el director de la DIAN o alguno de sus delegados soliciten aplicación de la acción penal del artículo 434A del Código Penal Colombiano. ✓ Con la normalización del activo al 1° de enero de 2020, subsana la omisión de la omisión del activo en las declaraciones de Renta de años anteriores. ✓ La inclusión del activo en la declaración de renta a partir del año de normalización no generara renta por comparación patrimonial del artículo 236 del Estatuto Tributario Nacional. 	<p><i>determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.»</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Igualmente el valor del activo deberá incluirse como renta por comparación patrimonial acorde con lo dispuesto en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario; si de acuerdo con la depuración indicada en estos artículos el contribuyente no tiene como justificar el incremento patrimonial que le genera la inclusión del activo omitido que al final le genera un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor, según sea el caso de cada contribuyente <p>RIESGOS PENALES</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Como el activo del ejemplo supera los 500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, podrá iniciarse la acción penal por petición especial del Director General de la (DIAN) o la autoridad competente, del artículo 434A del Código penal que podrá incurrir en prisión de 48 hasta 108 meses de prisión.
--	---

Fuente: Elaboración propia

En el caso de que el valor del activo del ejemplo sea diferente se debe distinguir entre las sanciones según el monto de los activos omitidos o pasivos inexistentes de acuerdo con el artículo 434A del código penal, de la siguiente forma:

Tabla N°5

Sanciones penales del artículo 434A del código penal colombiano de acuerdo con cada conducta punible

CONDUCTA PUNIBLE	SANCIÓN PENAL ARTICULO 434A CP
Activos omitidos o declarados por un menor valor o pasivos inexistentes, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes	Incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.
Si los activos omitidos o declarados por un menor valor o pasivos inexistentes son superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes	Las penas previstas se incrementarán en una tercera parte, es decir, incurrirá en prisión de 64 a 144 meses de prisión.
Si los activos omitidos o declarados por un menor valor o pasivos inexistentes son superiores a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes	Las penas previstas se incrementarán en la mitad, es decir, incurrirá en prisión de 72 a 162 meses de prisión.

Fuente: Elaboración propia

METODOLOGÍA PROPUESTA

a. Enfoque Metodológico

El enfoque metodológico que se utilizara en esta monografía es el cualitativo ya que, por medio de recolección de la información para este caso Leyes o Reformas Tributarias las cuales acredita la normalización para efectos de evasión de activos o declaración de información de pasivos inexistentes se realizara las comparaciones y se evalúan los procesos evolutivos con el cual se podrá efectuar deducciones y conclusiones.

b. Método de Investigación

Esta monografía se desarrollará con base a documentos, leyes y recolección de otro tipo de información existente que nos permita concluir y evidenciar los beneficios de las alternativas dadas actualmente como lo establece el método Cualitativo documental e histórica cuyos datos a estudio son referenciados también las nuevas disposiciones del gobierno Nacional mediante Leyes, las cuales se han emitido en los últimos dos años.

c. Técnica de investigación

Se ejecuta la técnica de investigación trabajo de campo en la cual se toma como referencia el lugar espacial de los hechos y se ondeara en datos reales descriptivo en el planteamiento inicial queriendo definir, medir y demostrar sus efectos en los contribuyentes y en la nación, así poder concluir cuáles son sus causas y sus efectos antes de su evasión y después de la normalización planteada por el gobierno nacional.

d. Instrumento o Herramienta: datos primarios y secundarios

Se toma para esta monografía fuentes, documentos primarios y secundarios: que sirven como soportes y evidencias de los sucesos y/o acontecimientos con relación al planteamiento de la pregunta a investigar, con estos se soporta el desenlace y lo que implica acogerse a las disposiciones legales o reglamentarias bajo nuevos marcos normativos y considerando beneficios.

CONCLUSIONES

La problemática que se ha evidenciado en Colombia por la evasión fiscal la cual se ha tratado de penalizar por la falta de conciencia fiscal y se tiene una conducta evasiva por parte del contribuyente debido a la mentalidad opuesta con las obligaciones tributarias y el estado con sus contradicciones no puede controlar dicho delito.

Es por eso que podemos observar como a pesar de los múltiples esfuerzos del estado por generar una cultura cooperante hacia un efectivo recaudo, estos han sido insuficientes, todo ello enmarcado en que el contribuyente tiene la percepción de que las entidades del estado no tiene una buena administración de estos recursos, por los evidente actos de corrupción que han sido noticia en muchos por parte de los administradores públicos y mientras estas conductas no cambien, tampoco habrá un cambio de mentalidad por parte del contribuyente.

Es claro que en los últimos tiempos y como consecuencia de los procesos legislativos en las últimas reformas tributarias, el gobierno colombiano ha querido reflejar en los contribuyentes iniciativas de forma persuasiva para el cumplimiento de sus obligaciones y pagos de impuestos como lo es el impuesto a la normalización tributaria, lo que conlleva a la eliminación de conductas como la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes en sus declaraciones tributarias, pero no se puede desconocer que este llamado persuasivo cada vez más está cambiando por el de la intimidación o persecución al contribuyente con el uso de la acción penal como herramienta de recaudo, esto reflejado en modificaciones de artículos del código penal e incluso con creación de unidades especiales en la fiscalía general para el trámite de los delitos fiscales; lo preocupante en

este caso, es que se convierta la penalización en un instrumento más efectivo de recaudo tributario con la amenaza de prisión que la persuasión o incentivos al contribuyente.

En Colombia se ha implementado varias reformas tributarias con las cuales se crean herramientas para mitigar la evasión por medio de activos omitidos y pasivos inexistentes, no obstante, la legislación penal no tipifica esta conducta y el régimen tributario no tiene coerción efectiva contra la problemática.

El Estado colombiano debe dominar la justicia tributaria, englobando o integrando las tres ramas del poder público, así probar la veracidad y concretar la verdadera finalidad del Derecho Penal en cuanto lo tributario, de esta manera: el Legislativo debe velar por la equidad, la administración garantiza el recaudo y el poder judicial hacer el efectivo cumplimiento de la ley.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Avendaño, N. 26 de octubre de 2005. Evasión en el impuesto a la renta de personas naturales Colombia 1970 – 1999: Archivos de Economía: Republica de Colombia. Departamento de planeación nacional, Dirección de Estudios Económicos. Bogotá D.C, Colombia. Recuperado de <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Econmicos/295.pdf>
- Bernal, A. M., Londoño, J. (2003). *La penalización de la evasión tributaria dentro de un entorno de justicia tributaria*, Bogotá D.C., Colombia.
- Barreix, A., Bes, M. (2001) Instituto de Estudios Fiscales, Oficina de Planeación y Presupuesto: Breve Historia del Impuesto sobre la renta. Uruguay. Recuperado de https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf
- Bravo, J. R. (2002). *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*, Bogotá, Colombia.
- Campo, B. W. 29 de octubre de 2020. Newsletter Campo Informativo N° 9, Sabaneta Colombia. www.campotributario.com
- Congreso de la Republica de Colombia (2019). Ley N° 2010 27 DIC 2019 (Ley de Crecimiento).
- Congreso de la Republica de Colombia (2000). Ley 599 de 2000 (código penal colombiano).
- Corte Suprema de Justicia, Sentencia de la Sala de Casación Penal de mayo 25 de 1988, M.P. Lizandro Martínez Zúñiga. En igual sentido, Sentencia de julio 6 de 1999, M.P. Carlos E. Mejía E.

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian, (2018). *Reforma Tributaria / Beneficios Tributarios / Normalización Tributaria (Beneficios)*. Recuperado de <https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/normalizaciontributaria/Paginas/presentacion.aspx>
- Dirección de impuestos y aduanas nacionales. (2020) Dian: Normalización Tributaria: Beneficios. Bogotá D.C., Colombia. Recuperado de <https://www.dian.gov.co/impuestos/reformatributaria/normalizaciontributaria/Paginas/benedicios.aspx>
- Elis, P. A., García, J. K. (17-ene-2019). *Revisión sistemática de literatura del impacto que ha generado la evasión del impuesto sobre la renta durante el periodo (2010 – 2018)*. Montería, Colombia Recuperado de <http://hdl.handle.net/20.500.12494/7463>
- Escobar M., Rodríguez, N., Andrés, F. (2019). *Efectos de la tasa de evasión de impuesto de renta sobre el crecimiento económico en Colombia*, Bogotá, Colombia.
- Gavilán, F. (2010). *El delito fiscal en América Latina*, Colombia.
- Gerencie.com. (3 de enero de 2020) Gerencie.com: Impuesto de normalización tributaria. Bogotá, Colombia. Recuperado de <https://www.gerencie.com/impuesto-de-normalizacion-tributaria.html>
- Guerrero, C.F.(10 de abril de 2019) Asuntos legales. El delito de defraudación o evasión tributaria. Bogotá, Colombia Recuperado de <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/carlos-fernando-guerrero-osorio-506475/el-delito-de-defraudacion-o-evasion-tributaria-2849653>

- Gómez G., Madrid Benjumea, D., Quinayás Solarte, D. (2017). Factores que generan la evasión de los impuestos de renta e IVA en las personas naturales dedicadas a la comercialización de vestuario en el centro del municipio de Medellín (Tesis de Especialización). Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10495/8025>
- Gómez, O. A., Carvajal, J. A., Londoño, J. (27-ener-2020). *Editorial Colombia: Efectos de la evasión de impuestos en Colombia durante los últimos 5 años*. Colombia. Recuperado de Editorial <http://dspace.tdea.edu.co/jspui/handle/tda/525>
- González, F., Calderón, V. () Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II). Boletines de divulgación económica: Dirección de Estudios económicos. Departamento de planeación nacional. Bogotá D.C, Colombia. Recuperado [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20\(II\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(II).pdf)
- Junguito, R. (19 de octubre de 2012) El impuesto a la renta en Colombia. Editorial La República S.A.S. Bogotá D.C., Colombia. Recuperado de <https://www.larepublica.co/analisis/roberto-junguito-500053/el-impuesto-a-la-renta-en-colombia-2023638>
- Instituto de Contadores Públicos de Colombia: Normalización de Activos Omitidos o Pasivos Inexistentes. Bogotá D.C., Colombia. Recuperador de <https://www.incp.org.co/normalizacion-de-activos-omitidos-o-pasivos-inexistentes/>

- Lewin, A. (2002). *Principios constitucionales del Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Universidad de los Andes, Facultad de Derecho.
- Perdomo, J. Cabrera, L. C., Camacho, A. L. (2019). *La evasión de impuestos como delito de acuerdo a su cuantía*, Neiva, Colombia.
- Perdomo, J. C., Camacho, L. (20-ene-2019). *La evasión de impuestos como delito de acuerdo con su cuantía*. Neiva, Colombia. Recuperado de [Http://hdl.handle.net/20.500.12494/13446](http://hdl.handle.net/20.500.12494/13446).
- Pinzón, J. (2016) Legis: El impuesto complementario de normalización tributaria. Colombia. Recuperado de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_c076c7de9c0c45eabaae01dff5f56b6
- Prias, J. C. (2003). *El fraude fiscal frente al Derecho Penal*, Colombia.
- Raffino, M. E. (23 de enero de 2020). *Técnicas de investigación: Método Cualitativo*. Argentina. Recuperado de <https://concepto.de/metodo-cualitativo/>
- Rodríguez, C. (2019). *Penalización de la defraudación o evasión tributaria*, Colombia.
- Rodríguez, G. (1974). *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid, España. Editorial Civitas.
- Saldarriaga, S. A. (2019). *Beneficios económicos del impuesto complementario de normalización tributaria a personas naturales contribuyentes que tienen pasivos inexistentes y/o activos omitidos*, Villavicencio, Colombia.

- Schulthess, W. *La evasión fiscal. Causas y Determinantes*. Economía no registrada # 10.
- Sintura, F. J. (2019). *La nueva regulación penal tributaria*, Cartagena de Indias, Colombia.
- Uckmar, V. (julio de 2001 – junio de 2002). *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Revista 52.
- Unknown. (23 de mayo de 2020). *Metodologías de investigación*. Recuperado de <http://metodologiaeninvestigacion.blogspot.com/2010/07/poblacion-y-muestra.html>
- Valdez, E., Murillo, P. A., Jaidith K. (17 de enero de 2019). *Revisión sistemática de literatura del impacto que ha generado la evasión del impuesto sobre la renta durante el periodo (2010 – 2018)*, Montería, Colombia.
- Vásquez, G. (16 de diciembre de 2019) Impuesto de Normalización Tributaria. Contenido en el boletín: e.Contable. Edición #20. Bucaramanga, Colombia. Recuperado de <https://www.unab.edu.co/publicaciones/impuesto-normalizaci%C3%B3n-tributaria>
- Vega, H. (2016). El análisis gramatical del tipo penal. En *Justicia*, 29, 53-71. <http://dx.doi.org/10.17081/just.21.29.1233>