

Universidad
Externado
de Colombia

130
Años

EDISSON ALEJANDRO BALLEEN MARTÍNEZ

**LA CONEXION ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO
TRIBUTARIO:**

**“ANÁLISIS DE LA FALSEDAD DOCUMENTAL Y SUS EFECTOS
PENALES EN LOS DOCUMENTOS QUE SOPORTAN LA DECLARACIÓN
DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS EN COLOMBIA.”**

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO**

BOGOTÁ - COLOMBIA

2021

Universidad
Externado
de Colombia

130
Años

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO

RECTOR:

Dr. JUAN CARLOS HENAO

SECRETARIA GENERAL:

Dra. MARTHA HINESTROZA

DIR. DPTO DE DERECHO FISCAL:

Dra. OLGA LUCÍA GONZÁLEZ P

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. CÉSAR J. SÁNCHEZ M

PRESIDENTE DE TESIS:

Dr. ROBERTO INSIGNARES

JURADOS DE TESIS:

Dr. EDUARDO CUBIDES

Dr. ANDRÉS ORDOÑEZ

AGRADECIMIENTO

Agradecer me implica entender cuáles fueron los actos de generosidad que tantas personas tuvieron conmigo en el desarrollo de esta maestría y por ello no puedo dejar de ponderar la amabilidad del gesto de muchos familiares, amigos, compañeros de trabajo que ante la salvedad del olvido debo traer a colación, en un acto de infinito amor.

En primer lugar, a Dios por llenarme de sabiduría en los momentos en que sentía iba a decaer.

A mi esposa, quien incondicionalmente siempre apoya mi crecimiento con amor, con bondad y con el consejo sabio en el momento indicado, porque además ha sido mi impulsora para que cada día me permita avanzar más y en mejores condiciones.

A mis compañeros de trabajo, quienes siempre hicieron el aporte indicado en el momento indicado.

A quienes siguen aquí acompañándome a vivir la vida...

TABLA DE CONTENIDO

ÍNDICE DE TABLAS	6
INTRODUCCION.....	7
CAPÍTULO I	8
ELEMENTOS CONCEPTUALES GENERALES	8
Planteamiento	8
I. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	8
A. Aspectos generales del impuesto sobre la renta	8
B. Características de Impuesto de Renta.....	10
C. Clasificación de los sujetos pasivos	10
II. DERECHO PENAL Y TRIBUTOS	13
A. Elementos esenciales del Derecho Penal.....	14
1. Tipicidad.....	14
2. Antijuricidad.....	15
3. Culpabilidad	16
B. EL DERECHO PENAL COMO HERRAMIENTA PARA COMBATIR LA EVASION	17
CAPITULO II	20
LA FE PÚBLICA Y LA FALSEDAD DOCUMENTAL EN LAS DECLARACIONES PRIVADAS DEL IMPUESTO DE RENTA.....	20
I. LA FE PÚBLICA	20
A. Concepto	21
1. La fe pública desde el postulado constitucional.....	22
a. Protección de la fe pública.....	23
b. La fe pública como objeto de tutela penal.....	24
i. El dolo en los delitos contra la fe pública.....	24
II. CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DEL DOCUMENTO. ESPECIAL ENFASIS EN EL DERECHO PENAL	28
A. DOCUMENTOS PÚBLICOS	30

1. Concepto.....	30
2. Elementos que integran las modalidades de falsedad en documento público	31
B. DOCUMENTOS PRIVADOS.....	34
1. Concepto.....	34
2. Elementos que integran las modalidades de falsedad en documento en documento privado.....	35
3. Concepto y funciones del documento	38
a. Concepto.....	38
b. Funciones del documento.....	44
C. LA FALSEDAD DOCUMENTAL	47
1. Falsedad material.....	51
2. Falsedad Ideológica	52
III. LA DECLARACIÓN DE RENTA FRENTE AL DERECHO PENAL.....	54
A. NATURALEZA JURIDICA	55
1. Como título ejecutivo.....	55
2. La declaración de renta como documento privado.....	55
3. La declaración de renta como como medio de prueba	56
B. LA FALSEDAD DOCUMENTAL EN LA DECLARACIÓN DE RENTA.....	58
CONCLUSIONES.....	66
BIBLIOGRAFIA.....	72

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: impuesto a la renta y sus complementarios	10
Tabla 2: Normativa expresa de falsedad en documento público	31
Tabla 3: Normatividad expresa en falsedad en documento privado	34
Tabla 4: Documentos requeridos para determinar patrimonio	59
Tabla 5: Documentos requeridos para determinar ingresos	61
Tabla 6: documentos requeridos para determinar los pagos que constituyen deducciones	62

INTRODUCCION

En Colombia se tipifican los delitos de falsedad documental o falsedad material, denominados así por tratarse de acciones que recaen en la falsedad de la materialidad del documento, sus signos de autenticidad, incluidos los que forman su contenido, ya sea por calcar o que modificar, alterando los verdaderos.

Este trabajo analiza la naturaleza jurídica de este delito en la relación con el derecho Tributario, específicamente en la declaración de renta y complementarios. El estudio es relevante porque no existe una norma específica de derecho que conlleve condiciones de punibilidad o elemento del tipo objetivo.

En este contexto el objetivo del trabajo es determinar las implicaciones de carácter Penal que se derivan de la falsedad ideológica y material en los documentos públicos y privados que soportan el marco jurídico y contable en la presentación de la declaración de renta y complementarios.

En este contexto, en el primer capítulo se da cuenta los elementos esenciales del impuesto sobre la renta y los aspectos dogmáticos del derecho penal y su relación con el escenario tributario en referencia a cómo lo penal puede coadyuvar a combatir la evasión. Luego, en el segundo capítulo se analiza el contenido jurídico del documento y el tipo penal de falsedad en relación con la declaración de renta.

CAPÍTULO I

ELEMENTOS CONCEPTUALES GENERALES

Planteamiento

En este capítulo se analiza el impuesto a la renta en Colombia desde el punto de vista del contribuyente persona natural y las características globales del derecho penal, relacionadas con el impuesto a la renta. A partir de la reforma tributaria expresada en la Ley 1819 de 2016 que vino a modificar el delito de “*omisión de agente retenedor*” y, además, creó el delito de “*omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*”, se amplían en Colombia los delitos tributarios y es aquí en donde se evidencia la estrecha relación entre el derecho penal y el derecho tributario y la necesidad de estudiarlos de forma conjunta, es por ello que se relacionan unas generalidades que permitirán descifrar la relación existente en estos dos ámbitos del derecho; y que la esencia de esta investigación busca la conexión entre estas dos ramas del derecho a través del tipo penal de la falsedad documental.

I. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

A. Aspectos generales del impuesto sobre la renta

En el marco del artículo 26 del Estatuto Tributario, se establece que el hecho generador del impuesto sobre la renta y complementarios es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, causando un enriquecimiento directo al contribuyente. La capacidad del tributo para lograr como fruto de su aplicación una redistribución del ingreso que promueve la equidad y la condición técnica que se asocia con la progresividad tributaria es que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o a cualquier variable que se tome como base gravable. En el sistema tributario en general el impuesto de renta como carga tributaria necesariamente debe responder a dos fundamentos: el beneficio y la capacidad económica. (Piza, 2011).

El impuesto de renta y complementarios es por naturaleza un tributo que realiza el principio de progresividad y justicia del sistema tributario, en las aristas tributarias se reconoce como la capacidad económica: la tarifa se aplica sobre una base que debe cuantificar la realidad económica del sujeto pasivo. En nuestro ordenamiento normativo la jurisprudencia ha instaurado pasos que desarrollan conceptos relacionados, como el derecho al mínimo vital que se da, siempre y cuando se analicen en forma particular las condiciones físicas básicas e indispensables que le permitan la supervivencia digna y autónoma, constituyendo un limitante para el poder impositivo del Estado.

Los principios tributarios que establece la Constitución Política de Colombia en su artículo 363, bajo los cuales deben establecerse las normas fiscales, buscan precisamente que los impuestos constituyan una herramienta de política fiscal para combatir las problemáticas de la economía o bien para lograr objetivos macroeconómicos tales como crecimiento, disminución de desempleo y estabilidad de precios; el impuesto de renta y complementarios como herramienta es un mecanismo que permite la eficiente redistribución de ingresos: si el sujeto pasivo tributa acorde con sus ingresos y estos dineros recaudados financian los fines del estado, en realidad serían de beneficio público y terminarían contribuyendo a quienes obtienen mayores beneficios sociales por parte del estado; es decir, los más vulnerables, haciendo que los que más posibilidades económicas tengan apoyen el crecimiento de quienes menos poseen.

Lo anterior debe ser asumido bajo la obligatoriedad en el cumplimiento del principio de equidad, el cual busca que la norma tributaria sea justa en su tratamiento a los contribuyentes, de tal forma que, las condiciones que establece a los contribuyentes tengan en cuenta la situación económica de los mismos y sus posibles efectos. De acuerdo con la definición de equidad que establece la corte constitucional, este principio exige a aquel con mayores ingresos un aporte mayor al exigido a un contribuyente con menores ingresos, así como un mismo tratamiento para aquellos con similares situaciones, en otras palabras, el principio busca que la

norma se condicione a la situación económica del sujeto pasivo. (Constitucional, Sentencia C-556, 1993).

B. Características de Impuesto de Renta

El impuesto sobre la renta es un gravamen de naturaleza directa, que genera un tributo a la persona natural o jurídica y tiene como base gravable los ingresos lo que puede causar el aumento en el patrimonio neto basados en su depuración los costos y gastos en los que se incurrió para poder originarlos y se pueden deducir teniendo en cuenta las condiciones y los topes que indica la ley para hacerlo.

Este impuesto es de carácter nacional cuyo recaudo le corresponde a la Nación, directo ya que grava los rendimientos a la renta generada pro al persona natural o jurídica durante el año fiscal por lo que es de período determinado.

Se caracteriza por:

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS
1. Grava todos los ingresos que se obtenga en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio un contribuyente.
2. Es de orden nacional porque tiene cobertura en todo el país y su recaudo está a cargo de la nación a través de la DIAN.
3. Considera los costos y gastos en que se incurre para producirlos los ingresos
4. Directo porque grava las rentas del sujeto que responde por su pago ante el Estado.
5. De período porque para su cuantificación se requiere establecer la utilidad (renta) generada por el desarrollo de actividades durante un año, enero a diciembre.

Tabla 1: impuesto a la renta y sus complementarios

C. Clasificación de los sujetos pasivos

Cuando Se habla de sujeto pasivo se hace referencia a la persona física o jurídica sobre la que incurren las obligaciones tributarias, ya sea como responsable del impuesto o como contribuyente. Es el deudor ante el Estado por haber generado el hecho económico por el que se ve obligado al pago del impuesto según la ley. De acuerdo con esta definición los sujetos pasivos se clasifican en:

a. Contribuyentes

El contribuyente es la persona física o jurídica que cumple con las obligaciones tributarias impuestas por la normativa tributaria, es decir se trata del individuo que debe realizar el pago de los impuestos de acuerdo a lo que la ley tributaria establezca lo que lo convierte en el deudor principal de la administración tributaria.

Personas Naturales:

- Nacional o extranjero Residente
- Personas naturales que no cumplen los topes (retenciones será el impuesto)

b. Personas jurídicas

Hace referencia a una entidad pública o privada con determinados derechos y obligaciones.

- Sociedades Derecho Privado - Economía Mixta - Sociedades extranjeras

c. Contribuyentes régimen tributario especial

- Corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte, ecología, protección ambiental, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social.
- Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo.

Cuando surge la idea de un impuesto a la renta en Colombia, a principios del siglo XIX, propuesto por Pedro Gual, primer Ministro de Hacienda de Colombia ante el Congreso de Cúcuta, se quería eliminar el gravamen indirecto de la alcabala y el impuesto del estanco de aguardiente, lo que hacía evidente un paso gigante hacia

la modernización del sistema tributario colonial y una idea transformadora, a nivel de latinoamerica.

La contribución directa fue aprobada por el Congreso de Cúcuta en 1821, pero se suspende a solicitud de Simón Bolívar en el años de 1826, a raíz de un conflicto de intereses, posteriormente en el año de 1841 se vuelve a introducir de manera paulatina, en el año de 1850, durante el gobierno de Mosquera, se plantea una significativa reforma fiscal que implicaba un proceso de descentralización de rentas y gastos, su importancia fue inicialmente significativa, posteriormente ante el beneficio de establecer el impuesto directo a la renta a nivel nacional, se hicieron evidentes los problemas fiscales lo que llevaron a abolir de nuevo esta iniciativa fiscal.

Solo en el siglo XX cuando se retoma el tema de la tributación a la renta, y se adopta a través de la Ley 56 de 1918 y sufre algunas modificaciones en los años de 1927 y por Leyes de 1931, 1935 y 1936 que fortalecieron el sistema tributario. La Ley 81 de 1931 aumentó las tarifas del impuesto de renta, asignando la renta de las sociedades de personas a la vanguardia de sus socios y de las sociedades limitadas en cabeza de éstas, iniciativa recomendada por la Misión Kemmerer.

Posteriormente esta tributación sufre 35 reformas y la importancia de este impuesto en los recaudos tributarios alcanzó el 10% (1935), 20% (1940), 40% (1960), 50% (1970). Para la primera década del siglo XXI su participación se ha consolidado en cerca del 40%, nivel similar al de Inglaterra. Durante el gobierno de Santos se lanzó la propuesta al Congreso de una reforma estructural del impuesto de renta, con el objetivo de mejorar la equidad y estimular el empleo formal eliminando las distorsiones del sistema actual, antes que buscar un mayor recaudo. Respecto a las personas naturales se mantiene el régimen vigente, pero se establece que el impuesto calculado por el sistema ordinario no podrá ser menor que un impuesto mínimo que se calcula con un método simple, de pocas deducciones y con tarifas progresivas crecientes, según el nivel de ingreso. Para las personas jurídicas la tarifa del impuesto baja de 33% a 25% y se crea un tributo

nuevo de 8% sobre las utilidades para aliviar las cargas a la nómina y no castigar sectores intensivos en mano de obra.

La importancia del impuesto a la renta radica en cumplir con una obligación de pagar correctamente, ser honestos y éticos, contribuir en la sostenibilidad de un país, ya que gracias a los aportes de los contribuyentes el Estado colombiano puede invertir en construcción de infraestructura, seguridad, educación elementos reguladores de la economía de la nación.

II. DERECHO PENAL Y TRIBUTOS

A pesar de las herramientas con las que cuenta la administración para ejercer su facultad sancionadora esta es insuficiente para combatir la evasión, por ello, el poder legislativo amplió aquella potestad sancionadora al poder jurisdiccional para reprimir las conductas que vulneran el orden económico mencionado anteriormente. El Derecho Penal enmarca la protección de ciertos bienes jurídicos que se consideran indispensables para la sociedad, dentro de los cuales se encuentra el bien que resulta lesionado por la evasión fiscal. (El ingreso para cumplir los fines del Estado).

El derecho Penal en términos generales busca garantizar la convivencia en la sociedad y para ello, entre otras situaciones, sanciona comportamientos negativos que van en detrimento de la estructura económica, político administrativo, así como su funcionamiento. En efecto, en este grupo encontramos los delitos contra la fe pública que suponen conductas, entre otras tantas, como la adulteración de documentos que cuentan con una especial relevancia en las relaciones administrativas entre las personas y el Estado.

Estas conductas contra la fe pública se encuentran dentro de los denominados delitos clásicos, o delitos tradicionales, pues han existido desde siempre al interior de los códigos Penales. Lo que ha variado con el transcurso del tiempo es la explicación que los autores dan a la razón por la que se incriminan este tipo de comportamientos, explicación que depende a su vez de un momento económico determinado y un modelo de Estado específico.

Ahora bien, en términos generales las personas para afectar negativamente el fisco en principio deben incurrir en falsedades de documentos como las declaraciones voluntarias de impuestos o de los soportes documentales que respaldan y legitiman la información allí consignada. En este contexto es importante determinar qué se entiende por documento.

A. Elementos esenciales del Derecho Penal

El Derecho Penal es la rama del derecho público interno que estudia y analiza las actuaciones delictivas de la sociedad, las penas y las medidas de seguridad, que se traza como objetivo inmediato la creación y la conservación del orden social. Esta atribución se enmarca en un conjunto de normas jurídicas que dicta el Estado en ejercicio de su potestad punitiva, para prohibir conductas que se consideran perjudiciales para los bienes fundamentales de la convivencia y el bienestar. Es esta razón la que convierte al Derecho Penal en una función pública.

Debido a las implicaciones que tiene esta rama del Derecho dentro de la esfera individual de las personas, se ha venido trabajando la idea de la despenalización, que tiene relación con el carácter de ultima ratio del Derecho Penal, según el cual este solo debe ser utilizado como último recurso, cuando ya se hayan agotado todas las posibilidades para la protección de los bienes jurídicos.

Ahora, para poder acotar el alcance y aplicación del ámbito penal, la academia ha desarrollado la llamada teoría del delito, que tiene relación con la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad que conlleva a una sanción o pena.

1. Tipicidad

La tipicidad está relacionada con las conductas que taren una acción u omisión y que se ajustan a los presupuestos detalladamente establecidos de delito en cuerpo legal, es decir, que para que una conducta sea típica, se debe constituir específica y detalladamente como delito o falta dentro de un código determinado.

La tipicidad entonces es la adecuación, el encaje, la subsunción del acto humano voluntario o involuntario al tipo penal. Si se adecua es indicio de que es delito o falta. Si la adecuación no es completa no hay delito ni falta

En el primer aspecto (tipo penal), el Legislador tiene un compromiso político-social que consiste en determinar de manera precisa cuál o cuáles conductas perturban la convivencia pacífica, con el desconocimiento de bienes e intereses que en determinado momento histórico resultan de fundamental importancia para los individuos y para la sociedad que conforman.

El juicio de tipicidad es el ejercicio que realiza el juez para instaurar si la conducta particular y concreta ajusta en el tipo penal; para ello se compara dicha conducta con la descripción típica.

La tipicidad entonces se entiende como la adaptación del acto humano voluntario realizado por el sujeto a la figura descrita por la ley penal como delito. La demostración de la tipicidad indica que hay una correspondencia exacta entre lo que el agente ha realizado y aquello que se encuentra definido en la ley.

2. Antijuricidad

En la legislación de Colombia, la antijuricidad esta consagrada en el artículo 11 del Código Penal del año 2000, que indica: "*Para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídico tutelado por la ley penal.*"

La antijuricidad es un juicio de valor en virtud del cual se califica una conducta o comportamiento humano como contrarios al Derecho. El juicio de antijuricidad supone una calificación negativa de la conducta teniendo en cuenta la totalidad del Derecho, o en palabras de (Muñoz Conde, 2007) "*La antijuricidad es un juicio negativo de valor que recae sobre un comportamiento humano y que indica que ese comportamiento es contrario a las exigencias del ordenamiento jurídico*".

A través de la antijuricidad se visualiza que el orden jurídico reconoce los valores fundamentales para la convivencia, el orden jurídico no sólo es un orden

normativo que integra normas que implican deberes, sino también incluye normas permisivas que implican el reconocimiento de derechos.

La antijuridicidad entonces se centra en la violación o bien protegido relacionada con el tipo penal, sino que tiene que ver con la vulneración de bienes o valores esenciales de la dignidad humana: la vida, la libertad, entre otros.

En términos estrictos la antijuridicidad tiene que ver con todas las conductas que van en contravía del derecho, sin embargo, estas conductas pueden estar refugiadas por una causa de justificación y por ende no se podrá considerar delictiva.

3. Culpabilidad

La culpabilidad surge como un concepto que se distingue del ámbito del injusto y del delito mismo, el cual, desde luego, debe estar demostrado plenamente para que se pueda pasar a efectuar un juicio sobre la culpabilidad del autor por ese injusto típico: el autor no puede responder más allá de su mundo interior que se ha plasmado en el hecho cometido, esto es, sólo de aquello que se le pueda atribuir a título de dolo o culpa y es respecto de ese hecho del cual se le ha de considerar culpable, el autor no puede responder más allá de su mundo interior que se ha plasmado en el hecho cometido, esto es, sólo de aquello que se le pueda atribuir a título de dolo o culpa y es respecto de ese hecho del cual se le hará responsable.

La estructura de un Estado Social y Democrático de Derecho constituye el punto de partida para integrar tanto la teoría del delito como la función y los límites de la pena. Los diferentes elementos que componen esta teoría operan entonces como límites del poder y en particular, del llamado derecho penal subjetivo (“ius puniendi”), entendido como la facultad concedida al Estado para imponer sanciones, y, por consiguiente, cada concepto teórico establece un límite y a la vez una garantía.

La Escuela Judicial “*Rodrigo Lara Bonilla*” establece que:

“La teoría general del delito, se ubica dentro del sistema Penal colombiano comprendido principalmente dentro de la

Ley 599 de 2000 y por lo tanto, comprende el estudio del delito dentro de un sistema coherente y armónico que incluye las características de racionalidad, objetividad e igualdad que garanticen el afianzamiento de la seguridad jurídica sin que por ello se incurra en un abstraccionismo teórico que lo aleje de la realidad y específicamente de los problemas y de las soluciones que la política criminal propone para incorporarlas en el sistema jurídico".(2008)

B. EL DERECHO PENAL COMO HERRAMIENTA PARA COMBATIR LA EVASION

El tema de la evasión de impuestos, debe concebirse como el carácter de disminución de la tributación por parte de una persona ya sea natural o jurídica, a través de estrategias como la alteración de los valores de sus ingresos económicos, después de determinado monto creando además unas obligaciones inexistentes, que permiten justificar los gastos, por ejemplo, en el pago de contratos laborales de trabajadores que no existen en su nómina.

Para hablar de las herramientas que podrían lograr la penalización de la evasión fiscal en el marco del derecho tributario, se debe ineludiblemente hablar de la relación existente entre el régimen tributario y la Constitución Política de 1991, que poseen puntos de encuentro que llevan a encontrar las estrategias de penalización contra las conductas que atentan con el sistema tributario. Tanto en el derecho tributario como en el derecho penal se busca la protección del bien jurídico. Y basados en los principios constitucionales, la sociedad en general se encuentra en la obligación de contribuir con la financiación de los gastos e inversiones del Estado y de forma alterna el Estado se encuentra facultado para exigirle a través de la tributación estos aportes.

Es en este sentido en el que se encuentra la relación de la tipificación de la conducta de evasión de impuestos, es a través del Orden Económico Social, punto de encuentro entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, puesto que el primero busca que en términos de derecho se dé la canalización de los recursos que por

mandato constitucional deben contribuir los colombianos de acuerdo a su capacidad económica, y el segundo busca la protección del bien jurídico tutelado al elevarse al grado de conducta punible. La doctrina ha declarado que la defensa de que se realice una tipificación en la legislación penal, encuentra su cimiento en el hecho de que el Estado debe estar conferido de herramientas que permitan proteger los bienes jurídicos para una convivencia sana de sus ciudadanos

Y es que, precisamente como lo establece la Constitución, estas sanciones deben ser Con relación razonables con el objeto de no atentar en contra de la dignidad humana y que además siguiendo tal lineamiento, se indica dentro de la legislación penal que *“El Derecho Penal tendrá como fundamento el respeto a la dignidad humana”* En este mismo sentido, la sanción penal ilustrada no solo como la pena, sino también como la estrategia de seguridad, debe dar respuesta a los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad, en los términos del artículo 3 del código penal. Respecto a la necesidad esta se configura una vez el legislador discorra que determinada conducta transgrede gravemente un bien jurídico indispensable para las personas, y que este no cuenta con otra herramienta para contrarrestar tal comportamiento, en este sentido la pena no puede desconocer los anteriores principios, así como tampoco causar sufrimientos innecesarios.

Con relación al principio de proporcionalidad, existe una relación estrecha con el derecho a la dignidad humana, pues mediante el mismo, se busca que la sanción penal que se encuentre contenida como consecuencia de la realización de una conducta ilícita, se obtenga un castigo acorde a la conducta realizada.

Y frente al principio de razonabilidad, la sanción penal imponible debe ser consecuencia de una tarea de determinación judicial ajustada a las leyes de prudencia, el equilibrio, la moderación y la sensatez. La importancia de estos principios se encuentra en que son los límites de la potestad punitiva que se encabeza en el Estado para sancionar las conductas que atentan contra bienes jurídicos que deben ser tutelados por el mismo.

De esta manera y de acuerdo con el artículo 4 del Código Penal, se establece que es función de la pena: “*La pena cumplirá las funciones de prevención general, retribución justa, prevención especial, reinserción social y protección al condenado*” es por ello que el Estado en ejercicio de su facultad ***ius puidendi***, adquiere la potestad para castigar aquellas acciones que van en contra de los derechos de las personas y cuya protección se hace de vital importancia, pero tal facultad no puede ser arbitraria, por lo que debe cumplir las funciones específicas anteriormente anotadas.

Es así como se hace evidente que si bien es cierto existe una viabilidad jurídica para la creación de la tipificación de la conducta de evasión de impuesto sobre la renta en Colombia, a partir de los presupuestos jurídicos que configuran la evasión de impuestos como conducta punible, y a partir de los elementos constitucionales establecidos en el artículo 95 y legales posibilitan la judicialización de la evasión.

Por otra parte, a pesar de las constantes reformas tributarias se sigue dejando en el aire la tipificación de esta conducta dentro de la legislación penal, inclusive llegando a crear estrategias para la lucha contra la evasión, pero no se constituyen en un medio de coerción efectivo lo que lleva a revisar de nuevo la necesidad de vincular el derecho tributario con el penal y ahondar en la necesidad de generar una conciencia fiscal, pues se tiene una mentalidad opuesta a cumplir con las obligaciones tributarias, es por ello que este primer capítulo desde las generalidades se hace relevante para develar las posibles relaciones entre las dos ramas de derecho como herramienta para combatir este delito punible.

CAPITULO II

LA FE PÚBLICA Y LA FALSEDAD DOCUMENTAL EN LAS DECLARACIONES PRIVADAS DEL IMPUESTO DE RENTA

El régimen tributario, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política, se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad de sus disposiciones. Estos principios señalan hacia un modelo de justicia tributaria que depende de la capacidad jurídica del Estado para el recaudo de los impuestos y de las obligaciones que se establecen para el contribuyente, atendiendo a sus posibilidades de pago para que las cargas no se tornen excesivas o, incluso, confiscatorias.

La amnistía tributaria de años anteriores se ha encaminado a buscar convencer al contribuyente de mostrar su real condición económica y revelar en forma honesta y completa su situación fiscal y cuando el contribuyente, atendiendo esos llamados lo hace, debe poder tener la confianza legítima de que, al develar su realidad tributaria y financiera, así sea como consecuencia de un requerimiento oficial, el Estado no lo va a perseguir, menos penalmente con la amenaza de prisión.

Este capítulo mostrará cómo, aunque se trabaje a partir del principio de la fe pública se sigue develando el delito de falsedad en documento público al presentar una información que no corresponde con la realidad fiscal del contribuyente.

I. LA FE PÚBLICA

Un contribuyente puede incurrir en la falsedad documental en el momento de elaborar la declaración de renta, teniendo en cuenta que el impuesto sobre la renta es un tributo de carácter obligatorio, donde los contribuyentes participan con una parte de sus utilidades con las cargas del Estado.

La importancia que tiene el constituyente primario en la contribución económica para financiar los fines del Estado hace necesario que la comunidad en general pueda enmarcar con buena fe la veracidad de los documentos que

respaldan la información consignada en el formulario previsto por la administración para la presentación de la declaración de renta.

La contabilidad definida como la técnica permite de forma sistemática agrupar los ingresos, costos y gastos en los que el contribuyente incurrió en un periodo determinado, la legislación tributaria enmarca dos escenarios para la presentación del impuesto sobre la renta, en primer lugar, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los no obligados a llevar contabilidad.

A. Concepto

El Derecho Penal es concebido como un conocimiento jurídico racional que permite codificar el ilícito criminal a partir de una elaboración analítica, comenzando por la acción y terminando por la culpabilidad, pasando por la tipicidad y antijuricidad. En el marco del Derecho Penal, se establece la protección de bienes jurídicos tutelados los cuales responden a intereses trascendentales para la pacífica coexistencia en sociedad, la protección al bien jurídico es otorgada en relación con aquellas conductas que por provenir del actuar humano representan un potencial daño o lesión.

La relación jurídica entre personas en el marco de un Estado Social de Derecho, con lleva a que se desarrolle una confianza en la veracidad y autenticidad de documentos; (Fernández León, 2005) define el postulado de que *“De tal suerte que los negocios jurídicos sólo son posibles, en la medida en que una persona crea en la otra”*. La legislación Penal colombiana reconoce la fe pública como un bien jurídico tutelado, el cual agrupa las conductas relacionadas con la falsedad.

La interpretación normativa de las circunstancias fácticas permitirá una objetiva adecuación de las conductas de la falsedad previstas en nuestro Código Penal, limitando su aplicación en aquellos supuestos donde la intervención de esta jurisdicción resulte innecesaria, la subsidiariedad del Derecho Penal ha de ser la última ratio, siendo este el último recurso a utilizar a falta de otros menos lesivos.

1. La fe pública desde el postulado constitucional

La buena fe se encuentra descrita como principio constitucional en el artículo 83 de la Honorable Carta, sobre este postulado la Corte Constitucional se ha pronunciado:

“La buena fe ha sido, desde tiempos inmemoriales, uno de los principios fundamentales del derecho, ya se mire por su aspecto activo, como el deber de proceder con lealtad en nuestras relaciones jurídicas, o por el aspecto pasivo, como el derecho a esperar que los demás procedan en la misma forma. En general, los hombres proceden de buena fe: es lo que usualmente ocurre”.

“Además, el proceder de mala fe, cuando media una relación jurídica, en principio constituye una conducta contraria al orden jurídico y sancionada por éste. En consecuencia, es una regla general que la buena fe se presume: de una parte, es la manera usual de comportarse; y de la otra, a la luz del derecho, las faltas deben comprobarse. Y es una falta el quebrantar la buena fe”.

(Constitucional, Sentencia C-544/94, 1994)

La buena fe como principio constitucional tiene como objetivo principal la protección de los particulares con respecto a los obstáculos administrativos que pueden propiciar algunas autoridades, y de los particulares que ejercen funciones públicas, donde la presunción de buena fe en el tráfico jurídico debe sobreponerse.

“La buena fe, como principio general que es, no requiere consagración normativa, pero se hace aquí explícita su presunción respecto de los particulares en razón de la situación de inferioridad en que ellos se encuentran frente a las autoridades públicas y como mandato para estas en el sentido de mirar al administrado primeramente como el destinatario de una actividad de servicio. Este mandato, que por evidente parecería innecesario, estaría orientado a combatir ese mundo absurdo de la burocracia, en el cual se invierten los principios y en el cual, para poner un ejemplo, no basta con la presencia física del interesado para recibir una pensión, sino que es necesario un certificado de autoridad que acredite su supervivencia, el cual, en ocasiones, tiene mayor valor que la presentación personal del beneficiario del derecho”

(Esguerra, 1982)

La norma consagra dos partes: la primera la consagración de la obligación de actuar de buena fe, obligación que se predica de los particulares y de los actores públicos. La segunda, se enmarca en la reiteración de la presunción de la buena fe de los particulares en todas las gestiones que adelanten ante las autoridades, una norma que dispone el cumplimiento de las relaciones de particulares con el Estado, naturalmente, es discutible si el hecho de consagrar en la Constitución un apartado exclusivo de la buena fe, contribuya con el realce de las relaciones o por el contrario disminuya la frecuencia de los comportamientos que van en contravía.

Lo anterior evidencia la relación existente entre lo descrito por la Corte Constitucional en el apartado de la sentencia y el tema de la fe pública, por lo que se puede señalar que los delitos que atentan contra este bien jurídico tutelado encuentran su asidero Constitucional en el artículo 83 de la Constitución Política.

a. Protección de la fe pública

La Ley 599 de 2000 del Código Penal, en el Título IX se subdivide a su vez en tres capítulos, en el primero se hace referencia a la falsificación de moneda; en el segundo se sanciona la falsificación de sellos, efectos oficiales y marcas; en el capítulo tercero se sanciona la falsedad en documentos, objeto de la presente investigación, incluye los delitos de falsedad ideológica en documento público, falsedad material en documento público, obtención de documento público falso, falsedad en documento privado, uso de documento falso, destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado, falsedad para obtener prueba de hecho verdadero y falsedad personal.

Con relación a la falsedad de documentos, el legislador enmarca en el Código Penal, que se mantiene la tradición jurídica nacional y se logra mantener la distinción entre la falsedad material y la falsedad ideológica en documentos. La primera ocurrirá cuando se atenta contra la autenticidad del documento, mientras que la segunda surgirá cuando se afecte la veracidad del mismo.

Esta clasificación de las modalidades de falsedad no es uniforme en las legislaciones a nivel mundial, pues existen ordenamientos en los cuales no tiene cabida tal clasificación, como sucede con el Código Penal para el Distrito Federal de México.

b. La fe pública como objeto de tutela penal

Francesco Carrara reconoció que la fe pública se encuentra directamente relacionada con la voluntad del creador de documentos, para este reconocido autor es una necesidad humana creer en las personas, las relaciones entre el Estado y los particulares dan lugar a la percepción de fe pública, mientras que las relaciones entre particulares se enmarcan en la fe privada, la cual se sostiene en la confianza de la buena fe ajena.

La tesis de la verdad se enfoca en que toda falsedad conlleva a un engaño, y la fe pública debe catalogar un bien jurídico supra individual, en el cual no podrá ser abordada la falsedad en aquellos casos donde los documentos no representen algún tipo de confianza, de allí se puede concluir la importancia que el documento significa, en lo procesal puede ser usado como medio de prueba en el denominado tráfico jurídico; la actualidad jurídica incorporo al bien jurídico de la fe pública modernas formas de plasmar pensamientos tales como documentos electrónicos, cintas de audio o video etc. Carrara definía la fe pública en la potestad administrativa del Estado para crear un documento de obediencia colectiva al interior de la sociedad; sin embargo, la actualidad legislativa evoluciono con la inclusión de la protección de la verdad representada en los documentos privados.

i. El dolo en los delitos contra la fe pública.

El dolo es uno de los elementos que más ha mutado en la teoría del delito, haremos referencia a la forma en el que el dolo se concibe, para posteriormente describir cómo se desarrolló en nuestro Código Penal, el dolo y la culpa concentran la estructura del delito al aspecto subjetivo del mismo, de manera que la variante es la importancia que este aspecto subjetivo tenga en el delito, describiendo el

pensamientos de escuelas que dan menos relevancia a este aspecto, como las neoclásicas, a otras que le dan mayor importancia, como lo son las finalistas.

La estructura del delito a partir del desvalor de resultado, el pensamiento neoclásico concibe lo injusto prevalentemente objetivo, y excepcionalmente subjetivo, con lo que el dolo es sistemático en la culpabilidad. Sin embargo, esta escuela reconoce al dolo a nivel de la tipicidad en la tentativa, por lo que se dice que, para la misma, el injusto es prevalentemente objetivo y excepcionalmente subjetivo.

El dolo dentro del marco de la culpabilidad consiste en el conocimiento tanto de los hechos como de la antijuricidad y la voluntad de realizar la conducta típica. Se debe reconocer que existe un dolo valorado, cargado en la medida en que se debe valorar el conocimiento de la ilicitud. El incorporar la ilicitud al dolo, pudo resolverse el error de tipo y el error de prohibición como lo describía nuestro Código Penal de 1.980, al propugnar, por la absolución derivada de una ausencia de culpabilidad en los eventos en que el error fuera invencible, y sostener, ante la imposibilidad de estructurar el dolo por carencia de uno de sus elementos, la concurrencia de la imprudencia como forma de culpabilidad cuando el error fuera vencible. Esta forma de interpretar el error de la prohibición recibe el nombre de teorías del dolo.

El conocimiento de la ilicitud desarrolla dos corrientes del conocimiento, por un lado, las teorías estrictas del dolo sostienen que el conocimiento de la ilicitud debe acreditar que el sujeto, efectivamente, conocía que su actuar era contrario a derecho, teniendo en cuenta dificultades tales como la ceguera jurídica o la enemistad con el derecho. La corriente de la teoría limitada del dolo señala que el conocimiento de la antijuricidad se hace necesario para establecer el dolo, es necesario demostrar que el sujeto efectivamente conocía la ilicitud de su conducta, sino que debería acreditarse que la persona tuvo la posibilidad de conocer lo ilícito de su actuar.

Al estructurar el injusto a partir del desvalor de la acción, el finalismo reconoce el dolo de la culpabilidad en la tipicidad misma, con lo cual no solo la ubicación del dolo varia, sino también se modifican sus elementos, y por supuesto, el tratamiento de los errores también fue objeto de variación. En cuanto a los elementos del dolo, el finalismo sostiene un dolo neutro, avalorado, compatible más con la idea de dolo con el concepto de intención (*vorsatz*). El dolo reconocido por los finalistas establece dos elementos: el conocimiento de los hechos y la voluntad de realizar la conducta típica. Welzel indica que *“el dolo no traslada de la culpabilidad a la acción, como suele decirse normalmente, el dolo como voluntad hace parte de la acción porque la voluntad es la espina dorsal de ella, su medula...”* (H Welzel, 2002)

El finalismo reconoce la conciencia de antijuricidad como un elemento autónomo frente al dolo que en vez de pertenecer a este se ubica a nivel de la culpabilidad; en el caso de error de prohibición vencible se mantiene de carácter doloso de la conducta a diferencia de su antecesora que, al entenderlo como un elemento del dolo, sostenía que en estos casos debería mutarse la imputación subjetiva del comportamiento y pasar a estructurarla como imprudente. Esta forma de manejar el error de prohibición recibe el nombre de teoría de la culpabilidad.

En conclusión, las dos escuelas desarrollan un tratamiento de la imputación dolosa similar del error de prohibición invencible, pero una diferencia en el manejo del error de prohibición vencible que mientras en la escuela neokantiana se maneja como un supuesto del delito imprudente, en la escuela finalista se mantiene la imputación dolosa.

Las teorías estrictas de la culpabilidad hablan de un tratamiento unitario para todas las formas de error de prohibición; es decir, la absolucón en los eventos en que el error sea vencible y el manejo como doloso en los eventos en que el error sea invencible. Por el contrario, las teorías limitadas de la culpabilidad señalan que en los casos en que el error de prohibición, error indirecto recaiga sobre los presupuestos objetivos de una causal de justificaci3n, se le debe dar el mismo

tratamiento que a un error de tipo; es decir, se mantiene la absolución en el caso en que el mismo sea invencible, pero se realiza imputación a título de imprudencia en el caso en que el error sea vencible.

Las teorías limitadas de la culpabilidad reconocen dos vías de acceso, la primera se realiza por motivos de política criminal, y la segunda acogiendo la teoría de los elementos negativos del tipo que une los elementos tipicidad y antijuricidad en uno solo, al que se denomina tipo de injusto. En esta tesis las causales de justificación afectan no ya la antijuricidad, sino que impactaran directamente la tipicidad, con lo que un error sobre un presupuesto objetivo de una causal de justificación se tratara como un error de tipo.

El artículo 9 del código Penal señala que el delito es una conducta típica, antijurídica y culpable, con lo que asume una definición dogmática y da la opción de definirlo en cualquiera de las escuelas de pensamiento penal. Posteriormente el artículo 21 predica que la conducta puede ser dolosa, culposa o preterintencional, figura innecesaria que nunca debió ser tomada en cuenta por el legislador; los presupuestos jurídicos reconocidos en este artículo pueden ser interpretados por la escuela finalista la cual señala que el dolo y la culpa están ubicados en la conducta, como se desprende de la aceptación “la conducta es dolosa” o una interpretación neokantiana si se relaciona el contenido de este artículo a lo que prescribe el artículo 9 que dice que el delito es una conducta típica, antijurídica y culpable.

El artículo 22 reconoce el concepto del dolo que maneja el Código al incorporar el conocimiento de los hechos y la voluntad de realizar la conducta típica, con lo que aparentemente sigue la corriente finalista al no incorporar el conocimiento de la ilicitud; en este punto se puede asegurar que cuando se revisa el manejo que se le da al error de prohibición vencible; aspecto en el que se mantiene la imputación dolosa estableciendo una rebaja considerable de pena.

El dolo falseario se encuentra compuesto por los siguientes elementos: el primero es el conocimiento de que se está adulterando un documento, y el segundo,

la voluntad de llevar a cabo la acción falsearía entendida como voluntad de engañar al destinatario del documento, en general a los participantes del tráfico jurídico. Tercero, el conocimiento potencial de la lesividad de esa falsedad una vez introducido el instrumento en el tráfico jurídico; es decir, el sujeto activo debe tener una conciencia potencial del grado de aptitud del documento para lograr el engaño. Cuarto, el ánimo de introducir el documento en el tráfico jurídico.

(García Cantizano, 1997) afirma lo siguiente: *“el contenido del dolo en el delito de falsedad documental no solo consiste en saber y querer alterar un documento, o simular su autenticidad, sino que además lleva implícito la conciencia y voluntad de su aptitud para engañar a terceros, desde el momento en que sea usado en el tráfico jurídico”*.

II. CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DEL DOCUMENTO. ESPECIAL ENFASIS EN EL DERECHO PENAL

Hay diferentes definiciones de lo que es un documento, las cuales parten desde una cosa mueble hasta concepto más moderno expresión de persona identificada o que puede ser identificada posteriormente o expresión plasmada en algún medio que puede ser cualquiera (escrito, mecánico, impreso, incluso soporte material de cualquier naturaleza) y en que figuran hechos o datos.

El Código Penal consagra en el artículo 294 lo que se entiende por documento para efectos penales:

“Para los efectos de la Ley Penal es documento toda expresión de persona conocida o conocible recogida por escrito o por cualquier medio mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos, que tengan capacidad probatoria”. Esta definición resulta acorde al Código General del Proceso y que independiente del porte como tal conlleva a la representación o declaración de algo”.

Al respecto la jurisprudencia se ha pronunciado de la siguiente forma:

“Conforme a la doctrina jurídica tradicional se ha entendido que documento, en sentido etimológico, es una cosa que docet, esto es, que lleva en sí la virtud de hacer conocer; esta

virtud se debe a su contenido representativo; por eso, documento es una cosa que sirve para representar otra. Por otra parte, siendo la representación siempre obra del hombre, el documento, más que una cosa, es un opus (resultado de un trabajo)". En el campo tradicional el medio o soporte principal del documento ha sido el papel, pero pueden serlo también objetos de otra naturaleza, como tela, cera, metal, piedra y similares, lo cual explica que el art. 251 del Código de Procedimiento Civil establezca que "son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares". Dichos medios o soportes variados del documento han sido ampliados notablemente por el desarrollo de la tecnología en los campos de la informática, que se ocupa del procesamiento y almacenamiento de la información por medios automatizados, y la telemática, que se ocupa del intercambio de información entre equipos informáticos. (...) (Rentería, 2003)

Ahora, de aquiescencia con la Ley estos documentos pueden ser públicos o privados, de manera que los primeros son aquellos que son otorgados por un funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención o cuando el escrito o documento es autorizado por aquél. Cuando no cumple con este presupuesto, se trata de un documento privado. La importancia del documento radica en su capacidad certificadora y probatoria (la aptitud de lesionar el bien jurídico: fe pública).

La pregunta que resta hacer es entonces, ¿Cuándo se considera que hubo un adulterio en un documento?, en estos casos se suele acudir a un modelo de comportamiento que se centra en el análisis de una persona media, es decir, alguien que no es experto en grafología u otra ciencia similar. Si esa persona media, en las mismas condiciones, tiene la potencialidad de verse engañado, así se comprende que el documento (de cara a los tipos penales de falsedad) tiene la capacidad de lesionar el bien jurídico tutelado (Fe Pública).

Respecto de la exigencia de veracidad de los documentos privados y públicos que respaldan los hechos económicos consignados en la declaración de renta y complementarios no existe acuerdo en relación con el hecho de que los particulares deban decir siempre la verdad en sus documentos. No obstante, la Corte Suprema de Justicia considera que la exigencia de veracidad es posible en documentos privados cuando: el deber de veracidad proviene de la ley, como ocurre en los casos en que la ley suele entregar a los particulares el deber de certificar hechos con fines probatorios, a efectos de generar confianza en la sociedad. Tal es el caso de médicos, contadores públicos, revisores fiscales y administradores de sociedades, que deben dar fe de hechos de que tienen conocimiento; el documento tiene capacidad probatoria; el documento es utilizado con fines jurídicos; y el documento determine la extinción o modificación de una relación jurídica sustancial con perjuicio de un tercero. Así las cosas, el no reflejar la realidad económica de forma dolosa e incluso culposa daría lugar a los tipos penales contra la fe pública, que son amplios. A continuación, se observan únicamente aquellos de mayor ocurrencia en lo que atañe al fenómeno de defraudación tributaria partiendo de la presentación de documentos a la luz de la Ley 599 de 2000:

A. DOCUMENTOS PÚBLICOS

1. Concepto

El código general del proceso en el inciso segundo del artículo 243 realiza la siguiente definición:

“Documento público es el otorgado por el funcionario público en ejercicio de sus funciones o con su intervención. Así mismo, es público el documento otorgado por un particular en ejercicio de funciones públicas o con su intervención. Cuando consiste en un escrito autorizado o suscrito por el respectivo funcionario, es instrumento público; cuando es autorizado por un notario o quien haga sus veces y ha sido incorporado en el respectivo protocolo, se denomina escritura pública”

De esta manera, cualquier documento cuya elaboración este a cargo o se haya realizado una Intervención por parte de un funcionario público, se considera como un documento público. Jurídica y normativamente la falsedad en los

documentos públicos se sustenta en:

Falsedad ideológica en documento público. (Art. 286 CP).
Falsedad material en documento público. (Art. 287 CP).
Obtención de documento Público falso. (Art. 288 CP).
Uso de documento falso. (Art. 291 CP).
Destrucción, Supresión u Ocultamiento de documento público. (Art. 292 CP).

Tabla 2: Normativa expresa de falsedad en documento público

Se considera que existe una falsedad en Documento público, cuando se entregué cualquier tipo de falsedad, se calle total o parcialmente la verdad, o donde se oculte algo Las formas de falsedad de Documento público son:

- Falsedad ideológica de documento ya sea público o privado: Es aquella modificación o alteración que se le hace a un documento que en su físico es netamente legal, pero que dentro de este se modificaron o falsificaron algunos datos y se calla sobre esto.
- Falsedad Material de documento público o privado: Aquí como tal el documento en su físico es falso no cuenta los requisitos de ley.

2. Elementos que integran las modalidades de falsedad en documento público

La definición de documento público se enmarca jurídicamente en la potestad de los funcionarios públicos para expedirlos. Esto es, que se emitan por el funcionario competente, aquél investido por la función pública de emitir el documento que perpetúe la voluntad de la entidad, y que se cumplan en su elaboración con las solemnidades previstas en la Ley, siempre y cuando se trate de documentos que la Administración emita ad extra, y no meramente a efectos de funcionamiento interno del servicio.

Una clasificación documental intermedia entre los documentos públicos y privados, son los documentos mercantiles, en tanto que no son emitidos por un funcionario en el ejercicio de su competencia reconocida por la función pública se conciben como documentos privados, argumentando a que ni las normas de Derecho procesal reguladoras de la prueba mediante documentos, ni las correspondientes al Código civil, ni siquiera las propiamente mercantiles se refieren a una categoría documental específica en relación con los documentos mercantiles. Se trata, por tanto, de documentos privados, pues son los particulares quien dan vida y los incorporan al tráfico jurídico, aun cuando puedan tener la consideración de comerciantes, quienes los emiten. A salvo, por supuesto, de aquellos documentos emitidos por los Agentes Mediadores del comercio, como las certificaciones de Corredores de Comercio o las pólizas por ellos intervenidas, respecto de las que ya se afirmó habían de merecer la consideración de documentos públicos

En el tráfico jurídico reconocido por nuestra legislación no dispone el reconocimiento conceptual de documentos que puedan tener la doble categoría de públicos y mercantiles. El documento, conforme a la regulación extrapenal, o es emitido por funcionario público en ejercicio de su específica función certificante y, por tanto, público u oficial según el caso, o es emitido por particular, lo que da lugar a un documento privado. Que un concreto documento privado merezca la consideración de mercantil atendiendo a concretas previsiones típico- penales, no debe suponer que el documento emitido por funcionario actuando en el ejercicio de sus funciones, y por ello público, haya de considerarse mercantil por razón de que dicho otorgante actúe en un ámbito comercial.

A continuación, se desarrollará una descripción de los elementos de la conducta Penal de falsedad en documento público así:

- Bien jurídico:
Fe pública.
- Sujeto activo cualificado:

Se debe tratar de Servidor Público en ejercicio de sus funciones. “El que” (aun cuando no se esté investido de la calidad de funcionario público). No se trata aquí de un delito especial (aun cuando tiende a pensarse que sí lo es) por cuanto se exige que sean documentos públicos. En este caso puede realizarlo cualquier persona. (Se agrava cuando se trata de servidor público). Para el caso de “Uso de documento público falso” se advierte que se trata de persona distinta a la que falsificó el documento.

➤ Verbo rector:

Se trata de un verbo rector plural alternativo. Basta con que se incurra en una de las conductas descritas para que se consume el comportamiento: “Consignar” una falsedad o “callar” total o parcialmente la verdad.

➤ Falsificar:

Se puede de diversas formas: contrahechura, alteración, modificación.

➤ Usar:

Induzca en error. Haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad. Destruya, suprima u oculte (total o parcialmente)

➤ Objeto Material:

El documento público que pueda servir de prueba que puede tratarse de un original o una copia. Para el caso del tipo penal de Obtención de documento público falso, se debe tener en cuenta, además, el objeto directo que es el “servidor público en ejercicio de sus funciones”.

➤ Ingrediente Descriptivo /Subjetivo:

Descriptivo: La conducta se centra en un espacio o contexto concreto: debe ser al momento de extender el documento público que pueda servir de prueba. No tiene ingrediente subjetivo.

Subjetivo: Se realiza el comportamiento con el fin de obtener un documento público que pueda servir de prueba.

➤ Elemento Subjetivo:

Dolo (Puede ser a título de dolo directo, pero también a título de dolo eventual)

➤ Agravante:

Se agrava para el copartícipe que usare el documento. Además, se agrava cuando recae sobre medios motorizados. Se agrava la conducta cuando la misma se realiza por servidor público en ejercicio de sus funciones. También se agrava para el copartícipe que usare el documento. Además, se agrava cuando recae sobre medios motorizados. Se agrava cuando la conducta se realice por servidor público en ejercicio de sus funciones y cuando se trate de documento constitutivo de pieza procesal de carácter judicial¹.

B. DOCUMENTOS PRIVADOS

1. Concepto

El documento privado es aquel que no cumple los requisitos del documento público, es decir, se trata de un documento que no ha sido elaborado ni intervenido por un funcionario público. Un ejemplo de documento privado es un contrato de trabajo o un contrato de prestación de servicios, o un contrato de arrendamiento, etc. Desde lo normativo la falsedad se tipifica en los siguientes artículos:

Falsedad en documento privado. (Art. 289 CP).
Destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado. (Art. 293 CP).

Tabla 3: Normatividad expresa en falsedad en documento privado

De esta manera la diferencia entre un documento público y un documento privado radica en la elaboración y/o intervención de un funcionario público. Por regla general, todo documento público puede ser consultado por cualquier persona, a excepción de aquellos documentos que por expresa disposición legal son reservados, mientras que un documento privado, por su propia naturaleza no puede estar disponible al público, sino en los casos en que una autoridad así lo disponga.

¹ art. 290 del Código Penal

Un documento privado adquiere el carácter de público, cuando es presentado ante notario público.

2. Elementos que integran las modalidades de falsedad en documento en documento privado

La prueba en el marco del Derecho tributario pretende señalar la ocurrencia de un hecho gravable y, por consiguiente, en qué circunstancias económicas se encuentra gravado. Todo, para establecer la procedencia de la aplicación de las normas que determinan la obligación tributaria en cada caso en particular.

Los procesos jurídicos por lo general, inician con el fin de dar reconocimiento y efectividad a un derecho, razón por la cual las partes tienen la autorresponsabilidad de ejercer conductas en el marco de la verdad para su trámite, la cual se ha denominado de forma general como carga procesal. Se hace referencia al término autorresponsabilidad porque, como lo sostiene (Devis Echandía, 2012, pág. 821): *“la carga procesal es una responsabilidad de las partes, no un deber ni una obligación, puesto que de no ejercerse no existe coacción o sanción, sino que la consecuencia es que no se produciría el fin jurídico que estas persiguen”*. Para efectos de este estudio, interesa señalar que dentro del concepto de carga procesal se encuentra el onus probandi o la carga de la prueba, consagrada como un principio general del Derecho procesal que tiene por objeto establecer quién debe probar y qué sucede cuando no se prueban los hechos discutidos en un proceso.

Como lo define (Parra Parra Quijano, 2006, pág. 232), *“la carga de la prueba es una noción procesal que consiste en una regla de juicio, que les indica a las partes la autorresponsabilidad que tienen para que los hechos que sirven de sustento a las normas jurídicas cuya aplicación reclaman aparezcan demostrados y que, además le indican al juez cómo debe fallar cuando no aparezcan probados tales hechos”*.

A continuación, se desarrollará una descripción de los elementos de la conducta Penal de falsedad en documento privado así:

Bien jurídico:

Fe pública.

➤ Sujeto activo:

Sujeto activo indeterminado “El que”

➤ Verbo rector:

Se trata de un tipo penal de dos actos, de esta forma es verbo rector es plural que para su configuración exige de la realización de ambos comportamientos.

➤ A saber:

Falsificar (puede ser ideológica o material)

Usar, conductas que se deben adecuar en un mismo agente

Destruya, suprima u oculte (total o parcialmente).

Procede la tentativa. Tipo penal de mera conducta.

➤ Objeto Material:

Documento privado que pueda servir de prueba.

➤ Ingredientes:

A diferencia de la configuración anterior del tipo penal, en la actualidad no se exige ingrediente subjetivo consistente en el ánimo de obtener ventaja lucrativa, ni tampoco se exige que se ocasione perjuicio real o potencial a terceros.

➤ Elemento Subjetivo: Dolo.

Teniendo claridad sobre los elementos que integran el tipo penal de falsedad en documentos tanto públicos como privados, es de resaltar las posturas establecidas por doctrinantes penales donde establecen el pensamiento jurídico relacionado con la falsedad documental evidencia que las opiniones han ido desde quienes consideran que el bien jurídico tutelado es el derecho a la

verdad, hasta quienes entienden que el objeto protegido es el documento mismo o alguna de las funciones que éste desempeña en el tráfico jurídico, pasando por quienes defienden que se trata de la fe pública, la seguridad y fiabilidad en el tráfico jurídico o el ataque a verdad de la prueba documental.

La Honorable Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal ha sostenido que:

“La obligación de decir la verdad deriva, en algunos casos, de la delegación que el Estado hace en los particulares de la facultad certificadora de la verdad, en razón a la función o actividad que cumplen o deben cumplir en sociedad, como ocurre, verbigracia, con los médicos, revisores fiscales y administradores de sociedades, quienes, frente a determinadas situaciones, y para ciertos efectos, deben dar fe, con carácter probatorio, de hechos de los cuales han tenido conocimiento en ejercicio de su actividad profesional”.

La falsedad ideológica de particular en documento privado pueda tener realización típica, es que el documento tenga capacidad probatoria, condición que se cumple cuando es jurídicamente idóneo para establecer una relación de derecho, o para modificarla, es decir, cuando prueba, per se, los hechos que en él se declaran. En el principio de la buena fe, encontramos la doctrina de la apariencia, que:

“Se basa en la idea de que aquel que crea una realidad visible (un documento) sobre la que puede confiar un tercero de buena fe debe responder por ella; se basa en la conexión del principio de publicidad y el principio de imputación: el documento genera una apariencia jurídica y por tal apariencia debe responder el suscriptor, en la medida, claro está que la haya causado de manera imputable.

La falsedad ideológica en documentos se presenta cuando en un escrito genuino se insertan declaraciones contrarias a la verdad, es decir, cuando siendo el documento verdadero en su forma y origen (auténtico), contiene afirmaciones falsas sobre la existencia histórica de un acto o un hecho, o sus modalidades, bien

porque se los hace aparecer como verdaderos no habiendo ocurrido, o cuando habiendo acontecido de determinada manera, son presentados de una diferente.

Falsificar un documento, no es solo alterar su contenido material (falsedad material propia), o elaborarlo integralmente (falsedad material impropia). Falsificar es también hacer aparecer como verdaderos, hechos que no han sucedido, o presentar de una determinada manera hechos que acontecieron en forma distinta, es decir, faltar a la verdad en el documento, o falsearlo ideológicamente.

Una comprensión distinta de la expuesta, conduciría necesariamente a la conclusión de que ninguna forma de falsedad ideológica en documento privado es punible, ni siquiera las cometidas por los particulares en ejercicio de la facultad documentadora de la verdad que la ley les ha impuesto en razón a su profesión u oficio, como médicos, contadores, revisores fiscales, postura que contrasta con el contenido de las discusiones del proyecto, los antecedentes legislativos, y la tendencia actual de fortalecer la confianza en el tráfico jurídico.

La falsedad documental se enmarca en faltar a la verdad en los hechos que busca representar el documento, la fe pública que se considera como determinante de la falsedad documental, resulta fácil definir cada una de las figuras criminosas que deben incluirse en ella.

3. Concepto y funciones del documento

a. Concepto

El contenido del documento, podemos realizar una serie de consideraciones sobre cada uno de sus elementos, partiendo, por supuesto, del bien jurídicamente tutelado de manera que logremos la sistematicidad necesaria para una correcta aplicación del Derecho Penal.

Quien crea un documento busca con ello tres cosas: primero, perpetuar el pensamiento que quiere transmitir (función de perpetuidad que no es eternidad), y crear en quienes conozcan el contenido del documento alguna percepción. Quienes acceden a él, podrían entonces comprender las ideas de quien las plasmó y de allí

que las mismas puedan serle atribuidas a su creador, lo cual ocuparía el segundo lugar, función de garantía. Adicionalmente, en la medida en que el documento debe ser introducido al tráfico jurídico, función probatoria, que será la tercera finalidad que se encuentra presente en quien crea un documento. En un criterio que no compartimos, Schilling adiciona una cuarta función al documento que denomina función de ayuda en virtud de la cual el documento que denomina función de ayuda en virtud de la cual el documento se encuentra al servicio del tráfico económico y de la ejecución de derechos jurídicos.

El Tribunal Supremo Español, en Sentencia 24 de junio de 1.997 con ponencia de Enrique Bacigalupo Zapater, definió funciones de perpetuidad y garantía que se le atribuyen al documento y a las que hicimos referencia al señalar que la función de garantía se relaciona con *“la seguridad que brinda el documento respecto del emisor de la declaración que contiene”* y la función de perpetuación *“expresiva de la fijación de la declaración documentada de tal manera que pueda ser conocida por terceros”*.

Estas tres funciones del documento permiten perfilar sus elementos y características como objeto de protección penal, como procedamos a demostrar a continuación. Provisionalmente, para concluir este apartado diremos que un documento cumple tres funciones: la perpetuidad, la de garantía y la probatoria. A partir de ellas se debe perfilar la definición del documento y las diferentes modalidades delictivas que componen los delitos contra la fe pública.

Definido el documento y perfilado las características se deben desarrollar diferentes aristas que están presentes en el marco de la falsedad documental, partiendo de las funciones del documento anteriormente descritas el concepto de documento nos permite abordar de manera sistemática los delitos de falsedad documental contenidos en nuestra legislación Penal.

El documento representa una labor intelectual de su creador quien quiere representar y perpetuar su pensamiento, y debe provenir directamente de una

persona conocida o conocible a quien pueda responsabilizarse su autoría, y solo con estos presupuestos se cumplirá el principio de función de garantía, se debe dejar claridad que no podría exigirse la firma del documento para su reconocimiento, pero si deben existir elementos de juicio que permitan determinar de quien proviene la declaración de voluntad.

La protección Penal no incluye los documentos anónimos. Con relación a este tipo de documentos se debe establecer la diferenciación la anonimidad abierta que es la acción cuando no existe indicio alguno del autor del documento y la anonimidad encubierta se presenta cuando se suscribe un documento con un nombre bastante difundido, ejemplo Juan Martínez, en este caso el documento anónimo jamás será protegido penalmente por la vía de falsedad documental y adulteración de este tipo de documentos es irrelevante frente al derecho represor.

El estudio de cómo identificar el autor de un documento, nos conlleva analizar tres propuestas:

- La teoría de la confección material. Autor es quien da vida material al documento.
- La teoría de procedencia espiritual. Autor será aquel de quien proviene las ideas que pueden ser identificadas en el documento. Esta sigue la tesis de nuestra realidad jurídica actual.
- La teoría de la imputación jurídica. Autor será aquella persona par al cual surjan derechos o las obligaciones que emanan del documento. En materia tributaria esta sería la tesis por aplicar en el reconocimiento de la declaración de renta y sus soportes contables y financieros.

El análisis de aquellos documentos escritos que no son fruto del actuar humano, sino de un procedimiento mecánico. Sobre este tipo de documentos existe una amplia discusión; la doctrina alemana excluye este tipo de manifestaciones de lo que consideran documentos (Cramer), y otros que los incluyen y por ende permiten estructurar el delito de falsedad en los eventos de mutación, creación o supresión de los mismos (Sieber). En la primera postura se entiende que no estamos frente a un documento en razón a que *“el proceso de registro de la maquina adquiere un*

carácter relevante y autónomo respecto de la operación humana, lo que implica la exclusión del ámbito del tipo de falsedad documental de cualquier alteración sobre la información” (García Cantizano, 1997). Quienes se encuentran en contravía de esta postura sostienen que el carácter documental de este tipo de esta manifestación de voluntad le es posible imputar la declaración realizada por el ordenador a un sujeto concreto que sería quien transmite las indicaciones al ordenador para que pueda obtenerse el documento.

En conclusión, no serán documentos aquellas manifestaciones de voluntad en las que se ignora quien es el creador de las mismas, también conocidos como documentos anónimos a aquellos escritos que no provengan de un ser humano. Cuando alguien falsifique un documento de estas características, el cual para efectos penales debe descartarse el tipo penal de falsedad, pero quedaría la posibilidad jurídica de imputar el delito de estafa.

El sentido de la declaración de voluntad y del contenido de esta, en aras de precisar el concepto de documento como objeto de protección jurídico Penal. En cuanto a la declaración de la voluntad, se tiene que es el elemento que mayor realce tiene, (Devis Echandía, 2012) define documento como *“todo escrito debido a una persona que en él manifiesta, que contiene exposiciones de hechos o declaraciones de voluntad”*. Etcheberry define de documento como *“todo objeto que representa un hecho o manifestación de pensamiento, emanado de un autor y fijado en forma permanente”*.

Solo aquel documento que describa y represente una declaración de voluntad podrá generar confianza colectiva; no podrá haber una voluntad manifiesta en los borradores de documentos, los diarios o los recordatorios que el autor escribe para sí mismo, se excluirá la voluntad en aquellos documentos que carezcan de coherencia o sentido, como las huellas, las manchas de sangre etc.

En la declaración de voluntad es importante precisar:

- La declaración de voluntad puede ser una manifestación expresa (un testamento).
- La declaración de voluntad puede ser una manifestación de conocimiento (un acta, un certificado etc.).
- Una postura distinta, sostiene que la declaración de voluntad solamente será tutelada penalmente aquel documento que contenga elementos capaces a su vez, cree, modifique o extinga derechos u obligaciones.
- La doctrina se divide a la hora de discutir sobre el contenido de la declaración de voluntad, pues mientras para algunos la declaración de voluntad puede ser en cualquier sentido, siendo suficiente que contenga un carácter probatorio, para otros doctrinantes solamente aquella declaración de contenido jurídico tendrá aptitud para generar fe pública y será tutelada penalmente.

En la medida en que el documento debe servir de medio de prueba para reputarse y para ingresar al tráfico jurídico, se considera que la declaración de voluntad que el mismo autor incorpora debe contener un contenido jurídicamente relevante, relacionado con la creación, extinción o modificación de derecho u obligaciones. Es importante hacer alusión al termino *documento total*, el cual se reconoce como un evento de manifestaciones aisladas, las cuales de manera individual carecen de contenido jurídico, pero que consideradas como un todo si cuentan con una aptitud probatoria. Es el caso de un expediente judicial.

La declaración de voluntad que contenga un documento debe ser de carácter inteligible, es decir que cualquier persona o incluso un medio mecánico pueda comprender el sentido del mismo, en este sentido no se reputan documentos aquellos contenidos que no puedan ser comprendidos sino mediante un procedimiento intelectual, ejemplo mediante encriptación de datos, conocimiento de lenguajes secretos, etc.).

(H Welzel, 2002) plantea la discusión sobre que sucede cuando un documento no es conocido por la totalidad de la comunidad, pero si para un grupo determinado de personas que son los llamados a comprender su contenido, con respeto a esto

el autor manifiesta que estos documentos tendrían un sentido objetivo, lo cual es determinante por lo que si se deben considerar documentos. En los casos en el que el documento contenga información incomprensible para la totalidad de la comunidad, pero si comprensible para un grupo determinado de ella, será la autoridad judicial quien se ubique en una postura de un sujeto promedio perteneciente a esa comunidad y determine, mediante este ejercicio, la posibilidad de comprender o no el documento.

Existe una discusión doctrinal, sobre si solo deben considerarse documentos los elementos escritos, o si se puede considerar documento toda forma de expresión del pensamiento humano así no sea escrita. Siguiendo a la doctrina italiana, autores como Bacigalupo, quien afirma que el documento debe ser escrito, (Fernández León, 2005) define documento como *“escrito en que se da cuerpo a un contenido de pensamiento destinado a entrar en el tráfico jurídico”*. Existen posturas que consideran que no es indispensable que la plasmación de la voluntad del creador se encuentre sobre soporte material y se haga por escrito, donde se considera documento cualquier otro tipo de expresión diferente a la forma escrita, siempre y cuando el mensaje del autor pueda ser comprensible por terceras personas; esto se denomina *“sentido material objetivo”* (dibujos o planos técnicos). El Tribunal del Reich en su Sentencia 41, 316 considera que la impresión de un sello se considera documento.

En la legislación Penal Colombiana se reconoce como documento los escritos y otras formas de plasmar la voluntad o pensamiento humano tales como las fotografías, radiografías, grabaciones de audio de video etc. Esto en el marco jurídico decantado en el artículo 294 del Código Penal en su expresión la plasmación del pensamiento, lo cual no deja interpretar que solo los escritos son denominados documentos, en el apartado final de esta norma se asimilan como documentos otras formas de manifestación de la voluntad, lo cual da lugar a concluir que no solo los medios escritos tendrán el calificativo de documento.

b. Funciones del documento

Como se mencionó el documento al final de cuentas termina dando fe pública y el mismo representa la prueba. En este contexto, la función de garantía en la que se sostienen los documentos nos permite realizar las siguientes conclusiones:

- Se excluye del concepto de documento aquellos escritos o en general manifestaciones de voluntad que no provengan de persona conocida o conocible.
- La declaración de voluntad que incorpora el documento debe dar lugar a la concepción, modificación o la extinción de derechos y obligaciones.
- El contenido del documento debe ser inteligible para la población o por lo menos para un sector representativo de la misma.
- En nuestra legislación entendemos que puede considerarse documento toda forma de plasmar el pensamiento así no se haga por escrito.

La función de perpetuidad de la que gozan los documentos hace referencia a que en el medio en el cual se plasma la voluntad del actor debe permitir la perdurabilidad en el tiempo y en el espacio, de forma que puedan ser conocidos por sus destinatarios y por los demás protagonistas que participen en el tráfico jurídico. El medio en el que el autor plasma sus ideas como creador del documento se conoce como *soporte material* que, para que pueda ser objeto de protección de la jurisdicción Penal, debe ser apto para perdurar en el tiempo y en el espacio.

La legislación Penal colombiana de 2000 coincide con la legislación española de 1995 de manera genérica con relación al soporte material, que incluye la manifestación de voluntad no necesariamente plasmadas por escrito, con lo que la regulación sobre documento se ajusta a la actualidad. Elementos como la madera, el papel, las piedras, las paredes y demás elementos que soporten el paso del tiempo denominada fijación material de la expresión de la voluntad con contenido jurídico, donde su autor es una persona conocida o conocible, se reputaran como documentos para efectos penales y podrán ser encuadrados en el tipo Penal de falsedad documental.

Es pertinente definir el concepto de documento compuesto el cual es aquel en el que encontramos un contenido inteligible e información representada por un medio distinto, por ejemplo, un documento representado a través de un dibujo incomprensible sin la escritura que lo acompaña. En estos casos la información comprensible y representaciones distintas a la escritura se unen para formar juntos un documento.

Los soportes electromagnéticos permiten que se cumplan los presupuestos de perpetuidad del documento, por lo que la legislación Penal colombiana quiso dar claridad que las declaraciones de voluntad que se plasman, por ejemplo, en discos, casetes, cintas de video y en la actualidad los correos y documentos electrónicos pueden ser susceptibles de falsedad y ello pueden ser perseguidos penalmente.

La plasmación de la declaración de voluntad en un soporte material que resista el paso del tiempo en cualquier lugar dando la posibilidad a los destinatarios del documento y demás intervinientes en el tráfico jurídico perciban y capten de manera material su contenido a través del sentido visual, sin descartar otras maneras de percepción como lo es la audición. Como lo indica García Cantizano, lo relevante es “la representación de una declaración de alguna forma apreciable y comprensible, capaz de producir efectos en el ámbito jurídico”.

La función de perpetuidad en la que se sostienen los documentos nos permite realizar las siguientes conclusiones:

- Se excluyen de este concepto aquellas declaraciones de voluntad plasmadas en soportes que no resistan el paso del tiempo, como las que se pudieran realizar sobre nieve o arena.
- No serán reconocidas en esta función las manifestaciones orales a partir de la necesidad de que exista un soporte material.

La tercera función del documento es la función de prueba, en virtud de su nombre exige que el documento pueda ser un medio de prueba en el tráfico jurídico. Esto define que el documento debe tener la eficacia de acreditar algo diferente a su

propia existencia, aunque hay que dejar la claridad que el documento en sí mismo no enmarca la veracidad de la declaración de la voluntad sino solamente la existencia de ella. Arenas Salazar sobre este punto indica que “se entiende por aptitud probatoria (del documento) la cualidad que le permite producir convencimiento a las demás personas en el tráfico jurídico”.

Aquello que pruebe el documento debe estar directamente relacionado con la creación, modificación o extinción de derechos u obligaciones, en caso contrario no podrá enmarcarse el término documento en aquellos casos en el que el contenido plasmado en el soporte material no pruebe algo jurídicamente relevante. En tal sentido, las declaraciones de voluntad que no cuenten con aptitud probatoria podrán ser adulteradas sin que ello constituya un delito de falsedad en documentos. La capacidad probatoria del documento puede estar presente al momento de la creación como posteriormente, en estas circunstancias nos encontramos ante un documento eventual que es aquel que solamente después de su creación adquiere un carácter probatorio.

La aptitud probatoria, diferencia los documentos intencionales con los documentos accidentales u ocasionales, siendo los primeros aquellos en que su creador tiene la intención, desde la concepción del documento se revista de capacidad probatoria ejemplo un contrato, y los segundos adquieren el carácter probatorio con posterioridad a su creación. Nuestra legislación prevé expresamente el cumplimiento de estos requisitos para poder enmarcar la falsedad en documentos y adicionalmente es necesario que el objeto material del delito ingrese al tráfico jurídico, sin que esto conlleve a que se encuentre en poder efectivo del destinatario o de un tercero participante en el tráfico jurídico, solo basta con que se encuentre a disposición de cualquier persona, sea o no el destinatario del documento. Mientras el documento no ingrese al tráfico jurídico no podrá reconocerse la falsedad documental ni siquiera dará lugar a una tentativa, ya que un documento al no ingresar al tráfico jurídico no tiene la potencialidad de afectar la fe pública.

En conclusión, un documento es una declaración de voluntad proveniente de persona determinada o determinable, que contenga una capacidad probatoria de contenido jurídicamente relevante, plasmado sobre un soporte material, introducido al tráfico jurídico para acreditar la creación, extinción o modificación de derechos u obligaciones y debe ser conocido por la comunidad en general o para un sector de la misma.

Es importante aclarar la discusión que se ha suscitado con relación a la posibilidad de estructurar el delito de falsedad documental cuando el objeto material no se represente en un documento original sino en una fiel copia de este, la manifestación de Figueredo Días manifiesta que es diferente falsificar una fotocopia que falsificar un documento empleando para ello una fotocopia. En el segundo caso, la fotocopia se utiliza para falsificar el documento, de manera que no adulterara el documento original, sino que se usa la fotocopia para crear un nuevo documento diferente del original. En el primer caso en cambio, se toma el documento original, se toma una fotocopia y esta es objeto de adulteración. Aquí consideramos que claramente ocurre una falsedad documental punible.

Es claro que uno de los requisitos previstos en la Ley Penal para que se hable de documento es una declaración de voluntad proveniente de persona conocida o conocible, y es evidente que una fotocopia no cumple con estos presupuestos, ya que no existe declaración de voluntad y su autoría no proviene de un autor conocido o conocible, sino de una maquina (fotocopiadora), acción que no permitiría el encuadramiento en la falsedad documental. Pero no podemos desconocer la expresión “*en principio*”, cuando a la fotocopia se le incluye una expresión de un apersona conocida o conocible, por ejemplo, sobre la autenticación de la copia, allí podemos recocer un documento, el cual puede ser analizado en un proceso de falsedad documental.

C. LA FALSEDAD DOCUMENTAL

Analizaremos el estudio de las figuras delictivas que nuestro Código Penal reconoce como falsedades documentales, se entiende que el contenido de un documento se encuentra directamente relacionado al bien jurídico tutelado y es el que determina el contenido de todos los delitos relacionados con la falsedad en documento. La definición del término documento es un estudio de mucha complejidad, pero debe darse claridad que es un instrumento que permite determinar el bien jurídico tutelado, de igual forma delimita las formas de ataque a ese bien jurídico y diferenciarlas entre sí.

La definición de documento a nivel legislativo, encontramos dos posturas, por una parte, las corrientes italianas equiparan documento a lo escrito, haciendo énfasis en ello (Etcheverry, 1997) señala que *“documento es toda escritura que tenga un autor y contenga una declaración, manifestación o atestación capaz de producir efectos jurídicos”*. El autor también indica que Manzini señala que el documento es *“...toda escritura fijada sobre un medio transmisible, debida a un autor determinado, que contiene declaraciones o manifestaciones de voluntad o atestaciones de verdad idóneas para fundar o para sufragar una pretensión jurídica o para probar un hecho jurídicamente relevante, en una relación procesal o en otra relación jurídica”*

En nuestra jurisdicción (Romero, 1991) establece que *“la característica más importante de un documento señala que es todo escrito que contiene una manifestación de voluntad o una declaración de verdad jurídicamente relevante, aptas para servir de prueba y cuyo autor puede ser claramente identificado”*.

La doctrina alemana sostiene que la relevancia no se encuentra en lo escrito sino en el carácter probatorio del documento; Merkel doctrinante alemán hace énfasis en la función probatoria del documento y deja de lado las funciones de perpetuidad y garantía, y lo define como *“aquellos objetos a los cuales se les atribuye en el comercio o en los procesos fuerza probatoria con relación a hechos de importancia jurídica, bien en virtud de una norma de carácter general, bien en*

virtud de una disposición o acuerdo valido para el caso particular de que se trate” (Merkel, 1959)

(Mezger, 1962) define documento como una *“declaración materializada, con contenido jurídico”*. Por su parte, el Tribunal de Reich lo define como *“... escritos u otras cosas que por Ley, costumbre o acuerdo entre las partes están destinados y son aptos para presentar, más allá de su existencia corporal, una exteriorización del pensamiento del autor y para producir pruebas respecto de relaciones jurídicas determinadas”*. Von Liszt por su parte sostiene que el documento es *“todo objeto formado con el fin de probar, mediante su contenido de pensamiento y no sólo mediante su contenido de pensamiento y no sólo mediante su existencia, una cosa jurídicamente relevante”*. (Etcheverry, 1997)

Para la jurisdicción penal portuguesa (Figuereido, 1999), define el documento:

“como una declaración de pensamiento humano que deberá estar corporizada en un objeto que pueda constituir medio de prueba”. Por su parte, (Corredor, 2003) define documento como *“un objeto mueble de comunicación de hechos jurídicamente relevantes formados por el hombre, quien incorpora una representación o declaración con un significado autónomo, comprensible por sí y a partir de sí mismo, y que objetivamente tiene aptitud para ser empleado como medio de prueba en el tráfico, lo que permite fundamentar en forma valida la actuación jurídica de terceros que en la interacción social enfrente hipotéticamente dicho objeto, dado que en él aparece un autor, cierto, responsable en la vida social”*.

En la legislación Penal colombiana se entiende que el documento es solo el escrito, para que este tenga una capacidad probatoria somos muy similares a lo dispuesto por las leyes penales alemanas; así señala el artículo 294 del Código Penal la definición de documento:

“para los efectos de la Ley penal es documento toda expresión de persona, conocida o conocible, recogida por escrito o por cualquier medio mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos que tengan capacidad probatoria”.

El concepto de documento previsto en la Ley Penal difiere de los significados que se manejan en otras ramas del derecho (procesal, penal, civil etc.), con la expresión “para efectos penales”, la cual se relaciona directamente con los delitos de falsedad. Etcheberry plantea que el ordenamiento jurídico Penal no debe trabajar con la definición procedimental civil sobre los documentos y debe desarrollar su propio concepto al respecto.

La Honorable Corte Suprema de Justicia en sentencia del 26 de julio de 1.990 MP. Doctor Jorge Carreño Lenguas estableció que *“en la actualidad se incorporan las modernas tecnologías de recolección de información, como se desprende del concepto amplio de soporte material que se maneja en la legislación Penal”*.

Unas características para tener en cuenta al momento de calificar la capacidad probatoria de un documento son:

- Los documentos anónimos se encuentran excluidos de la protección penal mediante los delitos de falsedad.
- La definición de documento en la jurisdicción Penal no incluye dos elementos que debieron tenerse en cuenta, que el contenido del documento sea comprensible para la sociedad en general, o por lo menos para una parte representativa de la sociedad, la necesidad de que el documento sea incluido al tráfico jurídico.
- La legislación Penal Colombiana reconoce el documento no como una entidad, solo reconoce su aptitud probatoria.
- Es una declaración de voluntad.
- Recoge una noción amplia de documento, en la que se entiende que son elementos del mismo instrumento escrito que corporiza un pensamiento, destinado a hacer parte del tráfico jurídico.

El objeto material sobre el cual se sostiene la falsedad documental ha sido objeto de una constante evolución, en primera instancia se sostuvo que solo podría ser objeto de falsedades documentales aquel documento que constara por escrito, posteriormente, es un intento por limitar la actuación del Derecho Penal, se exigió adicionalmente a lo anterior, que el documento tuviera aptitud probatoria (Brinding).

1. Falsedad material

Las diferentes jurisdicciones Penales consideran formas distintas par reconocer las falsedades documentales, la legislación francesa seguida de la española donde las falsedades documentales se encuentran descritas de una forma casuística, el sistema alemán reconoce tipos abiertos y es labor del administrador de justicia la subsunción de la conducta en uno de los tipos penales.

La legislación Penal Colombiana se asemeja al sistema alemán, pues en el articulado de los delitos que enmarcan la fe pública como bien jurídico tutelado, se describen acciones punibles abstractas, sin reconocer el casuismo que está presente en el sistema Penal francés.

Teniendo claridad sobre las funciones del documento, nos ocuparemos de la descripción de los atributos de los documentos así:

- La autenticidad: esta corresponde a la relación directa entre el autor real del documento y el autor aparente del mismo.
- La veracidad: esta corresponde a la relación directa del contenido del documento con la realidad.
- La legitimidad: el derecho del documento entendido de manera corporal.

En el marco de la falsedad se atenta contra los atributos de la autenticidad y la veracidad, el atributo de la legitimidad se tiene en cuenta a la hora de justificar una acción falsearía consentida por el creador del documento.

La expresión falsificación que hace parte del lenguaje ordinario del derecho Penal: reconoce una concepción prejurídica, con lo que encontramos que se relaciona tanto con la carencia de autenticidad como la ausencia de veracidad. La falsedad afectará tanto la autenticidad como la veracidad del documento y puede ser cometida por creación o formación de un objeto, imitación de uno ya existente y/o alteración del documento autentico.

Un documento es auténtico cuando se presenta una relación directa entre el autor real y el autor aparente. Un documento se reputará auténtico cuando su contenido

corresponde a aquellos que efectivamente plasmo su autor. La veracidad de un documento se reconoce cuando este se ajuste a la realidad que pretende ilustrar. (Queralt, 2004) define la autenticidad así: *“es, por tanto, genuino un documento cuando no existe contradicción sobre su otorgante y su genuidad es atacada cuando se suplanta a éste”* y define la veracidad como la plena correspondencia del documento con la realidad que se quiere ilustrar.

(Vallejo, 2004) señala al respecto que el documento es auténtico cuando *“la manifestación contenida en él pertenece al sujeto que lo emite, es decir, cuando la declaración del pensamiento se le puede atribuir a dicho sujeto, aunque no se verdad lo expresado”*. (Mezger, 1962) menciona al respecto que *“un documento es auténtico si la declaración que contiene procede de la persona (como otorgante del documento) de la cual procede, y no auténtico en el caso contrario (problema de la autenticidad)”*.

En la autenticidad del documento se tutela la confianza en la imputación de la declaración y no la confianza en el contenido. En nuestra legislación se presume la autenticidad de los documentos públicos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil. Se puede concluir que la carencia de autenticidad en el documento da lugar a la falsedad material, de la ausencia de veracidad da lugar a la falsedad ideológica. Así tenemos la siguiente presunción que todo documento ideológicamente falso es materialmente autentico, pues solamente cuando se establezca la procedencia mental del contenido del documento podrá determinarse si se es leal a la verdad. En contra de esta presunción podemos concluir que el documento puede ser materialmente autentico, pero ideológicamente veraz.

2. Falsedad Ideológica

Para diferenciar la falsedad material de la falsedad ideológica, doctrinalmente existen varios criterios, el concepto de visibilidad, Malinverini establece que la falsedad material de adulteración es visible, en la ideológica no es visible. Viveros

Castellanos, por su parte, establece que las diferencias entre la falsedad material y la ideológica están dadas por los siguientes conceptos:

- Mientras que la falsedad material deje rastro, la falsedad ideológica es imperceptible, entonces, aunque la primera se demuestre mediante dictamen pericial, ella no es posible en la falsedad ideológica.
- La falsedad material puede ser cometida en varios actos, ello no es posible en la falsedad ideológica ya que esta solo puede ser cometida en un único momento.
- La falsedad material es un delito común, la falsedad ideológica es un delito especial en el que se requiere la obligación de decir la verdad y la facultad certificadora.

(Muñoz Conde, 2007) señala que mientras la falsedad material supone una intervención material en el objeto que se altera, en la falsedad ideológica se presenta una actitud intelectual. La legislación colombiana diferencia la falsedad material y la falsedad ideológica partiendo del atributo del documento que ataca una y otra, en tanto que mientras la falsedad material atenta contra la autenticidad del documento, la falsedad ideológica afecta la veracidad del mismo.

La legislación procesal civil de Colombia establece una diferencia entre los documentos públicos y los documentos privados para señalar que los primeros son aquellos creados por un servidor público en ejercicio de sus funciones y el cual debe estar enmarcado en las formalidades legales exigidas. En el caso de la falsedad ideológica debe agregarse a estos dos requisitos la facultad certificadora por parte del servidor público.

Los documentos privados serán aquellos que no contengan los requisitos para ser un documento público, ya sea porque no sean creados por servidores públicos, o siendo creados por servidores públicos, no se encontraban en ejercicio de sus funciones, ejemplo cuando un funcionario del banco agrario gira un cheque para pagar una deuda de carácter personal.

(Vallejo, 2004) indica que, en el proceso de diferenciar el sentido tutelar de los documentos públicos y privados, plantea una dualidad en la tutela penal según si la conducta recae en un documento público o privado. Para este autor “en los documentos públicos se tutela la fe del público en las constataciones documentadas por el oficial público”. Mientras que en los documentos privados se tutela la *“atribución de una declaración a una determinada persona”*. Esta dualidad en la tutela de los documentos, según este autor, *“se basa en la amplitud del deber de veracidad que incumbe a los sujetos del delito, es decir, por una parte, a los funcionarios y oficiales públicos y, por otra, a los ciudadanos en general. Mientras el funcionario está obligado a declarar verazmente, el particular tiene prohibido alterar el soporte material de la declaración atribuida auténticamente a otro o a sí mismo”*.

El documento que no cumpla los requisitos para ser documento público no lo convierte per se en documento privado, es necesario cumplir con todos los presupuestos previstos para el reconocimiento de documento público anteriormente relacionados esto es, proveniente de persona conocida o conocible, que incorpore una declaración de voluntad con contenido jurídico, que sido plasmado en un soporte material que permita preservar su contenido al paso del tiempo y que tenga capacidad probatoria.

El principio de última ratio debe examinarse a la luz de la entidad de la expectativa a protegerse, la necesidad de la imposición contra fáctica de la norma en el caso de la defraudación de la expectativa y, por supuesto, el fracaso de las demás formas de estabilización de expectativas. La falsedad ideológica en documentos privados claramente dificulta el progreso social de la comunidad, un escenario en el que los agentes económicos del sector privado ocupan cada vez más un lugar preponderante en la economía, de manera que la introducción de documentos falsos en el tráfico jurídico ciertamente es una conducta que debe ser penalizada.

III. LA DECLARACIÓN DE RENTA FRENTE AL DERECHO PENAL

La falsedad documental de la declaración de renta se ha constituido en

esencia e un delito punible, de difícil labor interpretativa y de complicada aplicación jurisprudencial a razón de que sigue la discusión de si se trata de un documento público o privado, agregado a esto se encuentra la indefinición del bien jurídico y si bien es cierto a través del código penal se ha generado una sustancial simplificación de las tipologías falsarias, es pertinente retomar la esencia de los documentos públicos en manos de funcionarios públicos y como se recae en falsedad cuando no se entrega información veraz.

A. NATURALEZA JURIDICA

1. Como título ejecutivo

De acuerdo con el artículo 828 del Estatuto Tributario, los títulos ejecutivos pueden agruparse así:

- Los actos jurídicos constituidos por los propios contribuyentes, como son las declaraciones privadas del impuesto y sus respectivas correcciones, en las que declaran la suma que reconocen deber.
- Los actos administrativos en los que la autoridad tributaria liquida el impuesto. En este grupo también caben las garantías pues, junto con el acto administrativo que liquida el impuesto constituyen el título.
- Los actos judiciales: las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la administración de impuestos.

2. La declaración de renta como documento privado

La declaración de renta elaborada y presentada por los contribuyentes ante la administración de impuestos cumple los presupuestos previstos en la Ley para catalogarse como un documento privado y por ningún motivo podría considerarse como un documento público. Las declaraciones tributarias son elaboradas por los contribuyentes, que son particulares y en su elaboración no concurre un funcionario público.

La administración de impuestos administrativamente podrá delegar a un funcionario público está para revisar la información relacionada en la declaración de renta, esta acción no podría enmarcar el formulario tributario como un documento público, puesto que aun en el caso de que la declaración elaborada y presentada por el contribuyente sea revisada, confrontada o modificada por la administración de impuestos, ésta no pierda su naturaleza de documento privado, puesto que sigue representando información propia y privada del contribuyente.

Es importante resaltar que las declaraciones tributarias gozan de reserva según el artículo 583 del Estatuto Tributario, reserva que solo puede ser levantada por una autoridad judicial, razón por la cual la declaración de renta no podrá catalogarse como un documento de carácter público, pues de ser así, cualquier persona haciendo uso del derecho de petición podría tener acceso a este tipo de información.

La información descrita en la declaración de renta es de carácter privado, que para que un tercero pueda tener acceso a una declaración que repose en las oficinas de la administración de impuestos, deberá presentar una autorización del contribuyente, esto en el marco legal del artículo 584 del Estatuto Tributario.

El sustento constitucional de la privacidad de la información contenida en la declaración de renta lo establece el artículo 15 de la Constitución, el cual describe el derecho a la intimidad de toda persona, en materia fiscal podemos considerar una intimidad económica.

3. La declaración de renta como como medio de prueba

La administración de impuestos dentro de sus funciones debe determinar las condiciones legales que los contribuyentes deben cumplir en el proceso de la presentación y pago de la declaración de renta. Para tal fin, la entidad debe basarse en los hechos que aparezcan demostrados en la declaración fundando los hechos económicos en medios de prueba tales como los documentos.

El contribuyente tiene la carga de aportar la prueba contable que permita corroborar los hechos económicos descritos en la declaración de renta con su contabilidad. En el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se ha

señalado que el artículo 781 del Estatuto Tributario establece sobre aquellos una doble carga probatoria. La primera, de desvirtuar el indicio en su contra por no presentar los documentos contables hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito y, la segunda, de soportar los costos y deducciones mediante pruebas adicionales a la contabilidad, que pueden ser aportadas o solicitadas en la vía administrativa o judicial.

(Parra Parra Quijano, 2006) dispone que *“la carga de la prueba es una noción procesal que consiste en una regla de juicio, que les indica a las partes la autorresponsabilidad que tienen para que los hechos que sirven de sustento a las normas jurídicas cuya aplicación reclaman aparezcan demostrados y que, además le indican al juez cómo debe fallar cuando no aparezcan probados tales hechos”*. La carga de la prueba es un principio de carácter procesal que informa a las partes su responsabilidad probatoria y le da la posibilidad al juez de decidir de fondo un proceso cuando existen vacíos probatorios, a fin de evitar la expedición de fallos inhibitorios.

La prueba en el Derecho tributario tiene por objeto demostrar la ocurrencia de un hecho gravable y, por consiguiente, en qué cuantía se encuentra gravado. Todo, para establecer la procedencia de la aplicación de las normas que determinan la obligación tributaria en cada caso concreto. Esta actividad probatoria se da en el marco de dos escenarios: el procedimiento administrativo tributario y el proceso administrativo tributario

Las normas tributarias y procesales establecen como regla general la carga de la prueba sobre las partes, y como excepción, las facultades oficiosas del juez y la aplicación de la carga dinámica de la prueba. Estas últimas, con la finalidad de encontrar la verdad real de los hechos y de propender por la aplicación de los principios de igualdad, de equidad y lealtad procesal.

La administración tiene la carga de la comprobación especial. En los casos en que los contribuyentes presentan la declaración de renta, estén o no obligados a llevar contabilidad, la carga de la prueba recae sobre la administración, para

desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración mediante la actividad de comprobación, y respecto del contribuyente, en cuanto a la aportación de la prueba de los costos y deducciones controvertidos por la administración.

B. LA FALSEDAD DOCUMENTAL EN LA DECLARACIÓN DE RENTA

El impuesto de renta en Colombia se liquida con el sistema de auto liquidación. Es decir, el procedimiento se estructura a partir de los hechos económicos consignados en la declaración del contribuyente, la cual se respalda en el cumplimiento de un deber formal de colaboración, en la que acepta la obligación tributaria y establece su cuantía, y la Administración cumple la función de comprobación de los hechos que dan lugar o aminoran la obligación tributaria y cuantía descrita en la declaración. A excepción de aquellos casos en los que el obligado tributario no cumpla con ese deber, evento en el cual la Administración iniciará el procedimiento con un acto administrativo.

La contabilidad definida como la técnica permite de forma sistemática agrupar los ingresos, costos y gastos en los que el contribuyente incurrió en un periodo determinado, la legislación tributaria enmarca dos escenarios para la presentación del impuesto sobre la renta, en primer lugar los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, quienes de conformidad con lo previsto por el numeral 3 del artículo 19 del Código de Comercio, es obligación de todo comerciante “llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”

De igual forma, el artículo 50 de la misma obra, establece como principio de vital importancia en nuestra investigación que “*La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno*”.

En segundo lugar, los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad son aquellas personas que no ejercen actividades de comercio como oficio, de manera profesional y constante. Pero no se debe desconocer que los contribuyentes responsables del impuesto de renta estén o no obligados por la Ley a revelar sus

hechos económicos en una contabilidad, esta debe reconocerse como una herramienta que permite agrupar de forma sistemática la información descrita en los documentos privados del contribuyente que respaldan la veracidad de la información descrita en el formulario previsto por la administración para la presentación de la declaración de renta.

Los documentos que soportan los hechos económicos deben estar directamente relacionado con la creación, modificación o extinción de derechos u obligaciones tributarias y fiscales, en caso contrario no podrá enmarcarse el término documento en aquellos casos en el que el contenido plasmado en el soporte material no pruebe algo jurídicamente hechos tributariamente relevantes

A continuación, me permito hacer un recuento de los documentos indispensables para la elaboración de la declaración de renta así:

➤ Para determinar el patrimonio:

Para diligenciar esta sección requiere tener a disposición los documentos en los que consten la titularidad de los bienes e inversiones y los que respaldan las deudas, con valores certificados a 31 de diciembre del año gravable a declarar así:

a. Certificados o extractos de los saldos de las cuentas de ahorro y corrientes emitidos por las entidades financieras.	b. Certificados de las inversiones emitidos por las entidades donde se constituyó la inversión, por ejemplo: CDT, bonos, derechos fiduciarios, inversiones obligatorias, entre otras.
c. Declaración o estado de cuenta, de impuesto predial de los bienes inmuebles que posea el contribuyente.	d. Escrituras de adquisición de los bienes inmuebles y/o certificados de instrumentos públicos.
e. Factura de compra o documento donde conste el valor de adquisición de los vehículos.	f. Relación de los muebles, enseres, maquinaria y equipo, por su valor de adquisición más adiciones y mejoras.
g. Certificado de avalúo técnico de los bienes incorporeales tales como Good Will, derechos de autor, propiedad industrial, literaria, artística, científica y otros.	h. Letras, pagarés, hipotecas y demás documentos que respalden cuentas por cobrar y obligaciones o deudas, conforme a los requisitos de ley.

Tabla 4: Documentos requeridos para determinar patrimonio

➤ Para determinar los ingresos:

Para diligenciar esta sección requiere tener a disposición los documentos en los que consten los ingresos que recibió el contribuyente durante el año gravable a declarar:

a. Certificado de ingresos y retenciones por pagos laborales y rentas de trabajo en general.	b. Certificado de Ingreso promedio de los últimos seis meses anteriores a la fecha del pago de las cesantías e intereses sobre las mismas.
c. Certificado de salario básico, siempre y cuando haya tenido la calidad de oficial o suboficial de las Fuerzas Militares o de la Policía Nacional o agente de la Policía Nacional.	d. Certificado de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales, siempre y cuando sea ciudadano colombiano y que integre las reservas suboficiales de primera y segunda clase de la Fuerza Aérea, mientras ejerza la actividad de piloto.
e. Certificado de indemnizaciones por accidentes de trabajo o de enfermedad, maternidad, gastos de entierro del trabajador, seguro por muerte y compensaciones por muerte de miembros de las Fuerzas Militares y Policía Nacional.	f. Certificado de la prima especial y la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 para los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores.
g. Certificados de indemnizaciones sustitutivas de la pensión o devoluciones de saldos de ahorro pensional.	h. Certificados de Ingresos por concepto de honorarios, comisiones y servicios.
i. Certificados de los rendimientos financieros pagados durante el año, expedidos por las entidades correspondientes.	j. Certificado de pago de recompensas.
k. Certificado de dividendos y participaciones recibidos durante el año, expedidos por las sociedades de las cuales es socio o accionista.	l. Certificados de pagos de indemnizaciones por destrucción y renovación de cultivos y por control de plagas.
m. Certificados de ingresos recibidos durante el año por concepto de utilidades repartidas por sociedades liquidadas.	n. Certificados de pagos por concepto de alimentación, efectuados por el empleador.

ñ. Certificado por incentivo forestal.	o. Certificados o autorizaciones para la prestación de servicios de ecoturismo expedido por las autoridades competentes.
p. Certificados de pago de indemnizaciones por seguros de vida.	q. Certificados expedidos por las autoridades competentes que respalden exenciones para extranjeros contempladas en tratados o convenios internacionales.
r. Certificados por concepto de dividendos y participaciones recibidos en el año gravable a declarar	

Tabla 5: Documentos requeridos para determinar ingresos

➤ Para determinar los pagos que constituyen deducciones:

Para diligenciar esta sección requiere tener a disposición los documentos en los que consten los pagos efectuados a 31 de diciembre del año gravable a declarar y que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad generadora de renta:

a. Certificado de pagos de intereses por préstamos para adquisición de vivienda.	b. Certificados por pagos de salud.
c. Certificados por inversiones en nuevas plantaciones de riegos, pozos, silos, centros de reclusión, en mantenimiento y conservación de obras audiovisuales, en librerías, proyectos cinematográficos y otros.	d. Certificados por donaciones a la Nación, departamentos, municipios, distritos, territorios indígenas y otros.
e. Relación de facturas de gastos, indicando el valor total.	f. Relación de los pagos efectuados a sus empleados por concepto de sueldos, bonificaciones, vacaciones, cesantías y otros.
g. Certificados de los pagos realizados por concepto de aportes a las cajas de compensación, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF, empresas promotoras de salud, administradoras de riesgos	h. Pagos por concepto de impuestos de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y Predial.

laborales, fondos de pensiones y otros.	
i. Certificados de las donaciones e inversiones que haya efectuado durante el año gravable a declarar.	

Tabla 6: documentos requeridos para determinar los pagos que constituyen deducciones

El contribuyente tiene la carga de probar partiendo de documentos privados los costos y deducciones consignados en la declaración de renta y complementarios (Artículo 771-2 del E.T.).

Como he expuesto anteriormente, desde mi análisis, la conducta de falsedad documental descrita en el Código Penal Colombiano protege dos bienes jurídicos tutelados: uno individual “patrimonio” y uno colectivo “funcionalidad del documento”, siendo que los dos están inmediatamente protegidos y entre ellos existe una especial conexión. Los autores que entienden que el bien jurídico protegido es la funcionalidad del documento consideran que “un tratamiento específico de las falsedades documentales en el ámbito tributario sólo se justifica cuando, además de lesionar la funcionalidad del documento, se ponen en peligro o lesionan bienes jurídico-penales de titularidad individual; la falsedad no podrá ser reconocida como instrumento de la comisión del delito sino que es un elemento esencial para atentar contra la funcionalidad del documento siempre que la falsedad sea idónea para poner en peligro o lesionar el hecho económico que pretender representar.

Para efectos del artículo 670 del Estatuto Tributario, que es especial en materia tributaria, la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado entiende que la falsedad corresponde a la información carente de veracidad y por lo tanto incapaz de reflejar la realidad. La Administración al constatar la inexactitud de los datos deberá en cada caso tachar de falso el documento, expresando las razones en que se sustenta, de tal forma que el afectado pueda controvertirlas o suministrar las

explicaciones pertinentes para demostrar su autenticidad, y en caso de inconformidad, será la jurisdicción contenciosa administrativa quien definirá en última instancia, para estos efectos, la controversia.

No es del caso exigir a la jurisdicción contenciosa esperar el resultado de un proceso Penal, cuando cuenta con mecanismos legales para alegar y demostrar la falta de veracidad, falsedad o fraude de un documento. Frente a la presunta vulneración del *non bis in ídem*, debe precisarse que la aplicación de este principio no acarrea la imposibilidad de que unos mismos hechos sean castigados por autoridades de distinto orden; ni que sean apreciados desde perspectivas distintas, como ilícito Penal y como infracción administrativa o disciplinaria. El procedimiento tributario de imposición de sanciones es independiente del proceso Penal que pueda surgir por la ocurrencia de hechos delictivos. Aunque no puede negarse la mutua influencia por las pruebas que puedan hacerse valer en cada acción, no existe específica limitación para que la Administración demuestre los presupuestos que exige el inciso 5° del artículo 670 del Estatuto Tributario e imponga la sanción.

La utilización de documentos falsos se presenta en casos como cuando se aportan al proceso de devolución documentos cuyo texto ha sido alterado después de que fueron expedidos; mediante lavado, borraduras, supresiones o cambios, así mismo cuando la firma ha sido suplantada, esto es, la denominada por la doctrina y la jurisprudencia, “falsedad material”. La denominada “falsedad intelectual o ideológica”, ocurre cuando siendo materialmente verdadero el documento, se hayan hecho constar en él sucesos no ocurridos en la realidad; el documento no es falso en las condiciones propias suyas, pero son falsas las ideas que en él se quieren afirmar como verdaderas. La norma tributaria castiga la obtención de una devolución utilizando métodos fraudulentos o por incurrir en falsedad material o intelectual de documentos. Por no requerir de pronunciamiento previo de la justicia Penal, se exige un extremo rigor por parte del juez administrativo para determinar la falsedad o adulteración del documento que sustenta la sanción. Esa falsedad debe ser indiscutible e integral y puede verificarse, siguiendo la naturaleza de la falsedad que

se aduzca, mediante el examen del documento tanto desde el punto de vista de su conformación material como de su contenido, y su prueba debe ser completa e inobjetable, de tal forma que permita concluir sobre la falsedad del documento que le sirve de soporte y sobre la condición de determinante para obtener la devolución.

Ahora bien, frente al contenido de la norma sancionatoria, se precisa que pueden considerarse fraudulentas todas aquellas acciones voluntarias, determinadas por uno o varios comportamientos, positivos o negativos, y no por simples hechos involuntarios o accidentales; con el fin de obtener provecho de los beneficios tributarios previstos por el legislador, por no tener derecho a ellas. Estas actividades pueden constituir maniobras o maquinaciones tendientes a ocultar o simular en todo o en parte la verdad, para inducir en error al fisco.

La utilización de documentos falsos se presenta en casos como cuando se aportan al proceso de devolución documentos cuyo texto ha sido alterado después de que fueron expedidos; mediante lavado, borraduras, supresiones o cambios, así mismo cuando la firma ha sido suplantada, esto es, la denominada por la doctrina y la jurisprudencia, “falsedad material”. La denominada “falsedad intelectual o ideológica”, ocurre cuando siendo materialmente verdadero el documento, se hayan hecho constar en él sucesos no ocurridos en la realidad; el documento no es falso en las condiciones propias suyas, pero son falsas las ideas que en él se quieren afirmar como verdaderas.

El Artículo 684 del Estatuto Tributario, establece que es la Administración de impuestos es quien debe establecer los principios probatorios de fiscalización, sin perjuicio de que la Fiscalía General de la Nación pueda hacer lo propio, en forma paralela, en la fase de investigación. No obstante, se insiste en que cuando es la Administración de Impuestos, a través del procedimiento tributario, quien determina la cuota tributaria y la porción defraudada, ese acto administrativo constituye, a su vez, el título ejecutivo con base en el cual se puede hacer exigible la obligación tributaria.

Adicionalmente, se considera que estamos frente a un tipo Penal de resultado, en el cual se exige que la conducta desplegada “*afecte el impuesto sobre la renta y complementarios*”, de forma tal que, para su consumación, se requiere que se produzca un efecto lesivo respecto de ese impuesto (Mantilla, 2017, pág. 121); lo que anticipa preliminarmente, el juicio de lesividad en relación con el bien jurídico tutelado, trasladándolo de la antijuridicidad al tipo (Pavajeau, 2005, pág. 242). En consecuencia, para que se consume el tipo penal, conforme a la posición que hemos defendido en el presente escrito, se requiere que se produzca una real afectación de las funciones del tributo, por el incumplimiento del deber de declaración y pago.

A esta conclusión se llega, toda vez que si la Administración Tributaria, en uso de las facultades establecidas en el Artículo 684 del Estatuto Tributario, modifica el contenido de la declaración privada de acuerdo con el ET. se estaría corrigiendo la cuota tributaria, eliminando la porción defraudada y constituyendo un título con base en el cual se podrá exigir el pago de la obligación. De esta forma queda sin afectación el impuesto, ya sea que se parta de la posición del bien jurídico que defendemos, o de la mayoritaria que considera que el objeto de protección es el patrimonio público. Así las cosas, cuando exista corrección de la declaración notificada en tiempo por la Administración Tributaria, la conducta tendría que ser sancionada a título de tentativa, conforme al Artículo 27 del Código Penal, por no haberse consumado el delito, pero permanecer inalterado el desvalor de acción. En este evento se estima que el bien jurídico protegido se alcanzó a poner en peligro. (Pavajeau, 2005)

Aun cuando resulte obvio a estas alturas, conviene advertir que las consecuencias expuestas, en relación con la competencia para la determinación de la cuota tributaria y la cuota defraudada, no se producen en el evento en que la misma sea realizada por la Fiscalía General de la Nación en el curso de la investigación Penal. Lo anterior por cuanto los resultados de la investigación, que se materializan en la formulación de imputación y la correspondiente acusación, no

constituirían en ningún caso un título ejecutivo con base en el cual la administración pueda proceder al cobro de la obligación tributaria. Situación diferente es que, al quedar demostrada y declarada la responsabilidad Penal, una vez ejecutoriada la sentencia correspondiente, a través del incidente de reparación integral, se pueda obtener una sentencia adicional de declaración de responsabilidad civil derivada del delito.

Ahora bien, respecto del concepto de bien jurídico, se propone entenderlo como los principios y valores inmanentes a una constitución democrática y liberal. De forma tal, que resultará legítimo sancionar penalmente una conducta, sin con ella se lesionan o ponen en peligro de forma efectiva, alguno de los valores y principios de la constitución. Para el caso del delito fiscal, únicamente será legítimo penalizar las conductas que atenten contra las funciones del tributo, entendiendo por estas la financiación del Estado, la distribución del ingreso y la dirección de la economía. Esa lesión o puesta en peligro del bien jurídico propuesto, se produce mediante el desconocimiento de los deberes de declaración, liquidación y pago de los tributos. Consideramos que solo bajo estos planteamientos se cumplen a cabalidad las funciones político-criminales y dogmáticas que le corresponde desarrollar al bien jurídico.

CONCLUSIONES

El delito de falsedad documental protege la confianza colectiva en determinados signos, valores u objetos que cuentan con capacidad probatoria y en los que la comunidad confía.

El concepto de documento determina la punibilidad en el delito de falsedad documental. Este concepto de documento se encuentra ligado a un modelo

económico y de Estado y permite limitar la acción de lo punible. en el marco de la legislación Penal colombiana se acoge a las posturas italianas, formalistas y alemanas, que consideran los documentos como medios de pruebas.

Los elementos previstos en nuestro Código Penal para reconocer un documento son: a.) Una declaración de voluntad, b.) proveniente de una persona conocida o conocible, c.) plasmada en un soporte material y d.) dotada de capacidad probatoria. Teniendo en cuenta la postura del autor Francisco Bernate Ochoa, establece que el documento debe ser incluido en el tráfico jurídico y el documento debe ser comprensible para la comunidad en general o por un sector representativo de la misma.

Es el documento quien define las funciones que determinan su alcance punible siendo la de garantía, perpetuidad y de prueba o probatoria. De la descripción jurídica de estas funciones podemos definir la falsedad material y falsedad ideológica las cuales definen los atributos del documento, como lo son la veracidad, la autenticidad y la legitimidad. Por lo que la falta de veracidad será falsedad ideológica y la carencia de autenticidad dará lugar a la falsedad material.

La punibilidad de la falsedad ideológica en documentos privados es limitada, teniendo en cuenta que nuestra legislación Penal sanciona de manera más drástica la falsedad ideológica en documentos públicos que la falsedad material en documentos públicos, esta regla debe aplicarse a la falsedad de documentos privados, en los que la autoridad judicial, al momento de tasar la pena deberá sancionar con mayor peso de la Ley la falsedad ideológica que la falsedad material en documentos privados.

Ya en sede del impuesto sobre la renta y complementarios encontramos que la declaración de renta elaborada y presentada por los contribuyentes ante la administración de impuestos cumple los presupuestos previstos en la Ley para catalogarse como un documento privado y por ningún motivo podría considerarse como un documento público. Las declaraciones tributarias son elaboradas por los

contribuyentes, que son particulares y en su elaboración no concurre un funcionario público. La prueba en el Derecho tributario tiene por objeto demostrar la ocurrencia de un hecho gravable y, por consiguiente, en qué cuantía se encuentra gravado. Todo, para establecer la procedencia de la aplicación de las normas que determinan la obligación tributaria en cada caso concreto.

La conexidad del Derecho Tributario y el Derecho Penal ofrece al Estado una posibilidad de mejorar la capacidad de fiscalización de las declaraciones de renta y complementarios a cargo de los contribuyentes. Así mismo se establece la verdadera connotación que tiene la evasión fiscal a partir de la falsedad en documentos, y la forma en que esta acción se debe situar dentro de los principios generales del derecho penal y del derecho tributario en un Estado Social de Derecho.

Dentro del análisis expuesto, se establecieron los principios y fines en que se fundamenta el Derecho Penal para poder verificar si las actuaciones en materia tributaria son complemento del Régimen Penal, con relación a la falsedad en documentos. El tipificar una acción como conducta punible debe considerar el carácter de ultima ratio del Derecho Penal, según el cual este debe ser utilizado como último recurso, considerando que sus sanciones implican unas restricciones a los Derechos Fundamentales de las personas, en concreto, su libertad.

Las falsedades realizadas en el tráfico jurídico en el marco de la presentación del impuesto de renta y complementarios, deben reconocer la intervención del Derecho Penal en el sentido de valorar las obligaciones contables descritas en documentos y en general todas aquéllas manifestaciones de voluntad que obligan a producir información a los contribuyentes responsables de este tributo con el fin de satisfacer intereses públicos muy variados, donde la falsedad se considera ideológica porque el documento no es falso en sus condiciones de existencia y autenticidad, sino que son mentirosas las afirmaciones que contiene. Para su estructuración no se exige la acreditación de una motivación especial, o un provecho, como si se tratara de un ingrediente subjetivo, sino que el mismo se

agota, en sede de tipicidad, con el conocimiento de los hechos y la voluntad, y en cuanto a la culpabilidad, con el conocimiento de la antijuridicidad del comportamiento, esto es, ‘...reside en la conciencia y voluntad de plasmar en su condición de funcionario público y persona imputable, hechos ajenos a la verdad.

El documento, como se anotó en el desarrollo de la investigación, no se reserva únicamente para la constatación de las relaciones entre los contribuyentes y la administración, por el contrario, debe ser reconocido como una herramienta de prueba, la cual es el llamado a materializar los hechos económicos descritos en la declaración de impuestos; de esta manera, este medio probatorio consigue un estatus que no había tenido hasta el momento, pues es la misma institucionalidad del Estado la que dota al documento de una calidad casi inmaculada, en donde la verdad responde a la manifestación de la fe pública.

Habiendo enunciado lo anterior y haciendo énfasis en el tema de los tipos penales de falsedad, es importante hacer una precisión respecto de otro de los debates que se ha suscitado a raíz de estos delitos: su momento de consumación. Muchas han sido las contiendas jurídicas que se han llevado a cabo para definir si los delitos de falsedad documental surgen a la vida jurídica desde el mismo momento de la elaboración del documento falaz, o desde cuando este entra a hacer parte del tránsito jurídico. En el marco de un proceso penal, un documento es un medio de prueba que contiene material o información para acreditar o refutar la existencia de un dato o un hecho y lo produce una persona determinada o indeterminada. Las partes acuden a la práctica de la prueba documental con el fin de acreditar un hecho o circunstancia a efectos de hacer más probable determinada teoría del caso. La estructuración de la causal por falsedad ideológica requiere de la acreditación del dolo, so pena de que la alteración intelectual del contenido del documento pueda imputarse a un simple error o imprecisión involuntaria de su autor.

Para demostrar una falsedad o adulteración en un documento la jurisprudencia del Consejo de Estado ha establecido que no se requiere de sentencia de la jurisdicción Penal que declare su existencia, dando lugar a la

existencia jurídica de la llamada “falsedad civil”, en virtud de la cual se ocupa de definir, objetivamente, la existencia de una adulteración total o parcial, material o ideológica del documento, mediante el examen de su contenido o integridad material.

La jurisprudencia de la Corporación se ha apoyado en los conceptos de “falsedad ideológica” y “falsedad material” de la ciencia penal para abordar el estudio de la causal en mención. Con base en ellos ha precisado que:

“La estructuración de la causal por falsedad ideológica requiere de la acreditación del dolo, so pena de que la alteración intelectual del contenido del documento pueda imputarse a un simple error o imprecisión involuntaria de su autor”.

Esta tesis fue sostenida por el Consejo de Estado en providencia del 9 de abril de 2014, entre otros, porque no se demostró que el contenido inexacto de una constancia de calificaciones de evaluaciones de desempeño fuere atribuible al dolo del autor que la expidió. Sobre el particular se señaló que:

“... esta eventual disparidad, per se, no sugiere necesariamente la existencia de una falsedad ideológica en el documento, pues lo que allí se consignó también pudo obedecer a un error o imprecisión involuntaria acaecida al momento de su elaboración”.

Tratándose de falsedad ideológica entendida ésta como la alteración intelectual del contenido de un documento para acceder a una autoliquidación del impuesto de renta y complementarios que no refleja la realidad económica del contribuyente, sin duda debe hallarse acreditada, si bien no necesariamente la existencia de una sentencia penal, sí el aspecto intencional en la conducta, dado que de no ser evidente el dolo no podría hablarse de falsedad, toda vez que el legislador no prevé la modalidad culposa de este comportamiento .

La falsedad material exige el cotejo de distintos documentos con miras a establecer la afectación de su integridad material, sea porque se crea uno nuevo, o porque se altera alguno de los elementos que conforman su contenido. Por esto, no es necesaria la prueba del dolo o intención falsaria, en tanto lo que debe establecerse es la denominada “falsedad civil”.

BIBLIOGRAFIA

- Constitucional, C. (1993). *Sentencia C-556*. Bogotá: Corte Constitucional e Colombia.
- Constitucional, C. (1994). *Sentencia C-544/94*. Bogotá: Corte Constitucional de Colombia.
- Corredor, M. (2003). *La falsedad en los documentos*. Bogotá: Universidad externado de Colombia.
- Devis Echandía, H. (2012). *Teoría general de la prueba judicial*. Bogotá: Temis.
- Esguerra, Á. G. (1982). la buena fe como principio constitucional. *Gaceta Constitucional # 20*, 3.
- Etcheverry, A. (1997). *Derecho penal parte especial*. Santiago de Chile: Jurídica de Chile.
- Fernández León, W. (2005). *Procedimiento Penal Acusatorio y Oral*. Bogotá: Ediciones librería del profesional.
- Figuereido, J. D. (1999). *Comentário conimbrese do código penal parte especial*. Portugal: Coimbra Editora.
- García Cantizano, M. (1997). *Falsedades documentales en el código penal de 1995*. Valencia: Tirant lo blanch.
- H Welzel. (2002). *Causalidad y acción*. Buenos Aires: B deF.
- Mantilla, D. R. (2017). Derecho penal tributario en Colombia: Reflesiones a la luz de la Ley 1819 de 2016. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76, 111 a 156.
- Merkel. (1959). *Derecho penal Parte especial*. Madrid: Idor Moreno.
- Mezger, E. (1962). *derecho penal parte especial*. Buenos Aires: Bibliográfica argentinian.
- Muñoz Conde, F. (2007). *Derecho Penal . Parte Especial*. Valencia : Tirant Lo Blanch.
- Parra Parra Quijano, J. (2006). *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá: ABC.
- Pavajeau, C. A. (2005). *El principio de la antijuridicidad material*. Bogotá: Coleccion Justicia Material.

- PEREZ, C. M. (1994-1995). El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. *Estudios Penales y Criminológicos*(18).
- Piza, J. R. (2011). Capacidad económica como principio del sistema tributario . *Derecho fiscal* 1, 62.
- Queralt, J. (2004). *La falsedad documental: un aporía casacional*. Barcelona: Marcial Pons.
- Rentería, J. A. (2003). *Sentencia C-356 d*. Bogotá: Corte Constitucional.
- Romero, L. E. (1991). *La falsedad documental*. Bogotá: Temis.
- Sentencia nº 11001-03-27-000-2015-00027-00 de Consejo de Estado - Sala Contenciosa Administrativa - SECCIÓN CUARTA, de 1 de Agosto de 2016
- Vallejo, M. J. (2004). *Las falsedades documentales*. Barcelona: Marcial Pons.