



**Universidad del
Rosario**

**DELITO DE DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA: ANÁLISIS POLÍTICO
CRIMINAL EN IMPUESTOS DE ORDEN NACIONAL**

Autores

Liliana María González Tous

Valentina Matson Barrios

**Trabajo presentado como requisito para optar por el
título de Abogado**

Director

Wilson Alejandro Martínez Sánchez

Facultad de Jurisprudencia

Jurisprudencia

Universidad Del Rosario

Bogotá – Colombia

Tabla de contenido

Resumen	4
Abstract	4
Palabras Claves	5
Keywords	5
1. Introducción	6
2. Problema de investigación.	8
3. Método	11
3.1. Metodología y técnicas	12
3.1.1. Diseño de investigación	13
4. Marco teórico	15
4.1. Principio de última Ratio en el derecho penal	15
4.2. Antecedentes de la regulación penal tributaria	17
4.2.1. Revisión de decisiones precedentes	17
4.2.2. Leyes precedentes que tipifican delitos tributarios	27
5. Marco teórico y normativo del delito de evasión tributaria.	39
5.1. Exposición de Motivos del Delito	39
5.1.1. Exposición de motivos de la Ley de Financiamiento	39
5.1.1.2. Intervenciones en el trámite legislativo de la Ley de Financiamiento	41
5.1.2. Exposición de motivos de Ley de Crecimiento Económico	43
5.1.2.1. Intervenciones en el trámite legislativo de la Ley de Crecimiento Económico ⁴⁷	
6. Análisis de los Elementos Básicos Estructurales del Delito	50
6.1. Tipo Penal Subsidiario	50
6.2. Sujeto Activo	51
6.3. Sujeto Pasivo	52
6.4. Bien Jurídico Tutelado	53
6.5. Tipo Penal en Blanco	53
6.6. Tipo de Conducta Alternativa	54
6.7. Verbos Rectores	55
6.8. Imputación Subjetiva	56

6.9.	Delito de Resultado	57
6.10.	Extinción de la Acción Penal	58
6.11.	Tentativa	58
6.12.	Delito Fuente de Lavado de Activos	60
7.	Alcance del Delito	62
7.1.	Impuesto Sobre la Renta y Complementarios	62
7.2.	Impuesto Sobre las Ventas	63
7.3.	Declaración anual de activos en el exterior	65
7.4.	Impuesto Nacional al Consumo	66
7.5.	Gasolina y ACPM	66
7.6.	Impuesto al Carbono	67
7.7.	Declaración informativa de Precios de transferencia	68
7.8.	Retención en la fuente	69
8.	Discusiones y controversias	70
8.1.	Argumentos a favor	70
8.2.	Argumentos en contra	72
9.	Toma de posición	78
10.	Conclusión	81
	Referencias	83

Resumen

El régimen penal tributario colombiano se encuentra compuesto por tres delitos. La reforma tributaria de 2019 incorporó a nuestro Código Penal el artículo 434B, añadiendo a Colombia a la lista de países que sancionan penalmente conductas de evasión tributaria. Ante esta verdad, se considera importante analizar el actual régimen penal tributario, confrontando la creación de este nuevo delito con el principio de última ratio del derecho penal. Para esto, se hace una revisión de los delitos constituidos anteriormente, así como las leyes que dieron vida al artículo 434B y los elementos de los cuales se compone su estructura, para así finalizar con el planteamiento de un análisis crítico acerca de la pertinencia de la penalización de la evasión tributaria.

Abstract

The Colombian criminal fiscal regime consists of three crimes. The 2019 fiscal reform incorporated article 434B into our penal code, adding Colombia to the list of countries that penally sanction the actions of fiscal evasion. In the face of that truth, it is considered important to analyze the current criminal fiscal regime, weighing the creation of this new crime with the principle of last ratio of the criminal law. To achieve this, a revision of the prior established crimes, as well as the laws that helped article 434B come to fruition and the elements that compose its structure, must be done in order to finalize the approach of a critical analysis pertaining to the relevance of the penalization of fiscal evasion.

Palabras Claves

Regulación penal tributaria; delito de defraudación o evasión tributaria; principio de última ratio; constitucionalidad del delito de defraudación tributaria; omisión de agente retenedor; omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes; elementos del delito de defraudación tributaria; alcance del delito en los impuestos nacionales.

Keywords

Fiscal criminal regulation, crime of fraud or fiscal evasion, principle of last ratio, constitutionality of the crime of fiscal fraud, omission of the withholding officer; omission of assets or inclusion of non-existent liabilities, elements of the crime of fiscal fraud, scope of the crime in national taxes

1. Introducción

A partir del año 2019 y con la entrada en vigencia de la Ley de Financiamiento, surgió un debate muy importante sobre la incorporación del delito de Evasión o defraudación tributaria al Código Penal Colombiano. Este delito, contemplado en el artículo 434 B fue creado por el Gobierno Nacional luego de seguir una serie de recomendaciones por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) con el fin de mitigar la evasión y aquellas prácticas irregulares que en ocasiones son ejecutadas por parte de los contribuyentes frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Ciertos autores han manifestado su conformidad con la penalización tributaria, dando sustento a esta tendencia por medio de la corriente dirigida a la disuasión de los individuos condenados en el pasado a través de mecanismos de prevención y no repetición (OCDE, 2019). Desde otro punto de vista, distintos autores consideran que la necesidad del Estado de aumentar la recaudación de tributos no puede ser fundamento para la utilización del derecho penal como herramienta de coacción para el cumplimiento de sus deberes tributarios (Cahn-Speyer Wells, 2002).

Una de las críticas que sin duda ha generado más polémica en el entorno jurídico del país frente a la tipificación del delito mencionado con anterioridad, tiene como fundamento la presunta violación al principio de ultima ratio. Fue esta posición específica la que nos motivó a realizar el presente trabajo de investigación utilizando un enfoque político criminal que tuviera como objetivo resolver y justificar el porqué el Estado colombiano violó presuntamente el principio de ultima ratio y acudió a la penalización del delito de evasión tributaria, sin tener en cuenta la vía administrativa como principal herramienta para

combatir la evasión, aplicando mecanismos y estrategias basadas en la gestión del riesgo que permitieran identificar a los evasores.

Para dar cumplimiento a los objetivos propuestos en el presente trabajo de investigación, llevamos a cabo su desarrollo mediante el método histórico-lógico, recurriendo a la descripción de los acontecimientos en los diferentes momentos de la historia, así como los elementos de esencia que incidieron en los cambios operados en cada etapa correspondiente al objeto de estudio (Torres, 2019).

2. **Problema de investigación.**

¿La tipificación del delito de defraudación o evasión tributaria se ajusta al principio de última ratio?

El delito de defraudación o evasión tributaria incorporado por la Ley 2010 de 2019 dispuso:

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar, no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre

que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes (Congreso de La República, 2019).

La Ley 1943 de 2018 conocida como Ley de Financiamiento, que más adelante se convertiría en la Ley 2010 de 2019, fue declarada inexecutable por la sentencia C- 481 de 2019 por vicios de forma en el trámite legislativo. A pesar de que el principio de ultima ratio no fue analizado por la Corte Constitucional, en un salvamento de voto el Magistrado José Fernando Reyes Cuartas se refirió a este, haciendo mención a la línea jurisprudencial que en otra ocasión ya había trazado la Corte sobre este tema, manifestando que la sanción penal solo debe operar cuando no existan otras opciones y que cuando se habla de delitos con contenido fiscal debe abrirse primero una discusión amplia que implique una participación democrática con el fin de evitar una tipificación innecesaria (Corte Constitucional, 2019a).

Hasta este punto es menester preguntarnos si es necesaria la penalización de la defraudación o evasión tributaria o si existen otros mecanismos que permitan mitigar las conductas irregulares de los contribuyentes. Para esto, es importante tener en cuenta la vía administrativa a través de la cual es posible sancionar a los contribuyentes que no cumplan con sus deberes tributarios.

Respecto a la necesidad de considerar la defraudación o evasión tributaria como una conducta delictiva y la aplicación de la vía administrativa como mecanismo alternativo, es importante analizar en primera medida el principio de última ratio. Este último principio establece que la vía penal debe ser de mínima intervención y utilidad por parte del Estado, y si analizamos el artículo 434B del Código penal y el uso del derecho penal como forma de moderar las conductas irregulares de los contribuyentes, salta a la vista la existencia de una posible violación al principio de ultima ratio, toda vez que a través de la vía administrativa y mediante la aplicación de sanciones pecuniarias o multas se puede lograr mitigar las mismas, por ende podríamos decir que la tipificación del delito de defraudación o evasión tributaria podría no ajustarse al principio de última ratio, teniendo en cuenta que esta conducta tributaria fue penalizada aun cuando existían otros mecanismos de control alternos.

3. Método

La intromisión del derecho penal en el derecho tributario ha sido contundente en los últimos años. A través de diferentes reformas tributarias, la legislación colombiana ha intentado fallidamente contrarrestar la evasión de impuestos mediante sanciones penales, añadiendo al Código Penal diferentes delitos fiscales con la esperanza de amedrentar a los contribuyentes bajo la amenaza de prisión por incumplimientos tributarios.

Bajo esta perspectiva han surgido diferentes interrogantes que, aún hoy, no han sido resueltos: ¿Es el derecho penal la herramienta idónea para evitar conductas de evasión de impuestos?; ¿Se viola el principio de última ratio penalizando conductas de evasión tributaria?; ¿Deberían las instituciones encargadas del recaudo fortalecer sus herramientas para el efectivo recaudo? Para dar respuesta a tales interrogantes es necesario acudir al método cualitativo, específicamente a aquel conocido como histórico-lógico. Este método:

Permite enfocar el objeto de estudio en un decurso evolutivo, destacando los aspectos generales de su desarrollo, las tendencias de su progreso, las etapas de su desenvolvimiento, y sus conexiones fundamentales y causales. Esto posibilita entender su comportamiento histórico y explica su fisonomía actual (Villabella, 2015, pp. 936-937).

Así, para el desarrollo de esta investigación, se hace necesaria la revisión de precedentes jurisprudenciales, aquellos que declararon la constitucionalidad del delito de evasión tributaria. También se deberá examinar aquellas leyes que a lo largo de la historia de Colombia han instaurado delitos fiscales, así como los debates legislativos que han surgido en torno a la creación de estos.

De esta forma, para lograr un análisis completo y suficiente de los asuntos mencionados, será necesario entender las ciencias del derecho en las que se sitúan los interrogantes, así como su desarrollo y los cambios que han surgido con el pasar del tiempo.

3.1. Metodología y técnicas

Esta investigación amerita una metodología que desarrolle un análisis comparativo entre varias normas de la legislación. Esto comprende la confrontación de dos o más normas entre sí, buscando similitudes y diferencias que permitan descomponer cada elemento que abarca, por un lado, la norma constitucional, y por otro, el artículo que desarrolla el delito de defraudación tributaria, logrando con esto un análisis sistemático entre ellas, y de este modo llegar a una conclusión determinada.

De igual forma, se utilizará el método teleológico político criminal, según el cual debe hacerse una interpretación consistente “en atribuir significado a una norma o a una cláusula atendiendo a la finalidad del precepto o del pacto” (Anchondo Paredes, 2012, p. 48) ... “Lo anterior supone la búsqueda del sentido de la norma, que va más allá del simple texto; exige encontrar la finalidad propuesta con su creación; hallar el propósito perseguido por la misma” (Anchondo Paredes, 2012, p. 49). Para llevar a cabo esta tarea, deberá hacerse una revisión sistemática, normativa y de literatura, abarcando todas aquellas normas, jurisprudencia y doctrina relevante para el tema a desarrollar.

3.1.1. Diseño de investigación

El inicio de esta investigación surge con la conceptualización del principio de última ratio que, en el marco del derecho penal colombiano, pudo observarse su definición a través de la búsqueda de pronunciamientos de la Corte, específicamente en la sentencia C-365 del 2012.

A continuación, debió hacerse la identificación de la sentencia que le dio la constitucionalidad al artículo 434 b del código penal. Al insertar tal descripción en la barra de búsqueda de Google, pudo observarse la existencia de varios resultados acerca del tema, uno de ellos hace referencia a la sentencia C-557 del 2019, mientras que otro muestra la sentencia C-450 del 2020. Ambos pronunciamientos se refieren a la constitucionalidad del delito establecido en el artículo 434 b del Código Penal colombiano.

Por otro lado, se tuvo que indagar acerca de los delitos que son considerados de índole fiscal en la legislación colombiana, y al consultar sobre el tema, en uno de los resultados de la búsqueda realizada en Google, pudo observarse un texto de la autoría del profesor Francisco Sintura, el cual da el panorama general de la existencia de tres delitos fiscales en Colombia.

Al averiguar acerca de los delitos en la Ley 599 del 2000, pudo observarse en el acápite de *Legislación Anterior* de cada uno de los delitos, su respectiva ley de creación, así como las modificaciones pertinentes de las que han sido objeto.

Del mismo modo, se indagó en la barra de Google sobre la exposición de motivos de las leyes que han introducido a la legislación colombiana delitos de índole fiscal, obteniendo

fácil acceso tanto a la de la Ley de Financiamiento, como a la de la Ley de Crecimiento económico.

Con la intención de investigar un poco más sobre la discusión de la inclusión del delito, se ingresó a la página web de las Gacetas del Congreso, buscando aquellas que fueron expedidas entre octubre de 2018 y diciembre de 2019. Al encontrar más de mil gacetas, de forma minuciosa se logró identificar aquellas en donde se plasmaron las discusiones surgidas entre los congresistas para la aprobación del delito de defraudación tributaria.

Desde otro punto de vista, debía continuarse con la estructura del delito de defraudación tributaria en específico. Para esta labor, se acudió a las obras clásicas de la rama del Derecho penal, tales como los Manuales de Derecho penal de autores como Fernando Velázquez y Zaffaroni, así como otros modernos, pero renombrados, tales como el Manual de la Universidad Externado de Colombia, en el que varios autores hacen grandes aportes.

4. Marco teórico

4.1. Principio de última Ratio en el derecho penal

Históricamente, el derecho ha contado con una serie de principios sustanciales que regulan y enfocan la aplicación de ciertos criterios y lineamientos a la sociedad. El derecho penal no ha sido la excepción a la regla, y conforme a esto, su desarrollo es llevado a cabo bajo el amparo de principios generales y particulares, dentro de los cuales, gracias a su especialidad, puede destacarse el principio de última ratio.

En el ámbito colombiano, la Corte Constitucional ha realizado múltiples intervenciones respecto a la conceptualización de este principio, es posible destacar aquel realizado mediante la Sentencia C-365 de 2012 en la cual asevera que:

El derecho penal se enmarca en el principio de mínima intervención, según el cual, el ejercicio de la facultad sancionatoria criminal debe operar cuando las demás alternativas de control han fallado. Esta preceptiva significa que el Estado no está obligado a sancionar penalmente todas las conductas antisociales, pero tampoco puede tipificar las que no ofrecen un verdadero riesgo para los intereses de la comunidad o de los individuos; como también ha precisado que la decisión de criminalizar un comportamiento humano es la última de las decisiones posibles en el espectro de sanciones que el Estado está en capacidad jurídica de imponer, y entiende que la decisión de sancionar con una pena, que implica en su máxima drasticidad la pérdida de la libertad, es el recurso extremo al que puede acudir el Estado para reprimir un comportamiento que afecta los intereses sociales. En esta medida, la jurisprudencia legitima la descripción típica de las conductas solo cuando

se verifica una necesidad real de protección de los intereses de la comunidad. De allí que el derecho penal sea considerado por la jurisprudencia como la última ratio del derecho sancionatorio (Corte Constitucional, 2012b, p. 17).

En ese sentido, la corte constitucional insta a que las sanciones penales sean un último recurso, especialmente en aquellas conductas que no comportan un alto riesgo para la sociedad. Siendo que la prioridad debe ser la pedagogía y prevención que evite que los ciudadanos practiquen ciertos delitos. Además, agrega que:

El derecho penal debe ser un instrumento de última ratio para garantizar la pacífica convivencia de los asociados, previa evaluación de su gravedad y de acuerdo con las circunstancias sociales, políticas, económicas y culturales imperantes en la sociedad en un momento determinado (Corte Constitucional, 2012b, p. 18).

Desde esta perspectiva, al ser el derecho penal la herramienta que faculta al Estado a la posibilidad del empleo de violencia en perjuicio de las personas que realicen determinadas conductas, así como la restricción violenta de derechos, resulta innegable que la inobservancia a este principio podría conllevar, no solo al quebrantamiento constitucional, incluso implicaría la violación de derechos humanos, concluyendo así en una posible declaración de responsabilidad internacional del Estado (Ozafrain, 2016).

Tal situación, más allá de ser un supuesto, termina por convertirse en realidad, es el caso de las cárceles de Colombia, pues ya ha sido reconocido por la misma Corte que en estas instalaciones, gracias al hacinamiento en que viven los reclusos, hay una clara vulneración a derechos fundamentales (Corte Constitucional, 2015).

Bajo este panorama, la Corte (2015) ha establecido que el desarrollo de la política criminal debe obedecer a un estándar mínimo de constitucionalidad con el fin de dar protección a los derechos humanos. Uno de los elementos que componen dicho estándar tiene que ver con la ejecución del derecho penal como última herramienta, esto es: “dejar de considerarse como la principal respuesta a los problemas de la vida social” (p. 96). Es así como su correcta aplicación implicaría “que todas las entidades estatales involucradas desarrollen políticas serias de prevención de la delincuencia y la criminalidad” (p. 96).

De tal forma que resulta evidente la estrecha relación existente entre la eficiente aplicación del principio de última ratio y la constitucionalidad de las normas penales en sí mismas, pues una noción de política criminal que no se ajuste al estándar mínimo “implica, como se ha verificado, la afectación de los derechos de un conjunto importante de personas”(Corte Constitucional, 2015, p. 96).

Así pues, en concordancia con el estándar mínimo de constitucionalidad establecido por la Corte, puede inferirse que cualquier lineamiento político criminal contrario a este deberá ser inconstitucional. Tal como sucedió en la Sentencia C-365 de 2012, en donde la Corte declaró la inexecutable del parágrafo de un delito, por considerar que este vulneraba principios fundamentales del derecho penal, siendo el de última ratio sustancial para tales efectos (Corte Constitucional, 2012b).

4.2. Antecedentes de la regulación penal tributaria

4.2.1. Revisión de decisiones precedentes

La constitucionalidad del delito de defraudación o evasión tributaria fue puesta en tela de juicio en la Sentencia C-557 de 2019. A pesar de que la Corte Constitucional concluyó que esta no vulneraba precepto constitucional alguno, para el tema que nos ocupa, es realmente valioso hacer un análisis de los cargos por los que se acusa al legislador de haber violado principios de nuestra Carta Política. Por otro lado, también deberá examinarse la sentencia C-450 de 2020, en la que, si bien, se obtuvo un fallo inhibitorio, se mencionan aspectos importantes referentes a la constitucionalidad del delito.

Antes que nada, es pertinente aclarar el contexto de las leyes objeto de la demanda, pues esta se presentó contra el artículo 63 de la derogada Ley 1943 de 2018, la famosa: *Ley de Financiamiento*, que más adelante se convertiría en la vigente Ley 2010 de 2019; *de crecimiento económico*. En tal sentido, el artículo 63 de la primera es equivalente al artículo 71 de la segunda y, en consecuencia, la declaración de constitucionalidad se hace extensiva a esta última norma.

Habiendo concretado lo anterior, iniciaremos referenciando las normas puntales sobre las que versa la demanda. Así, el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 modificó el capítulo 12 del Código Penal, en este último, el tipo penal de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes fue objeto de algunos cambios, de esta misma manera, se optó por crear uno completamente nuevo; la defraudación o evasión tributaria. En este punto, es preciso destacar que la demanda en su totalidad fue realizada con ocasión al capítulo 12, y acoge

los delitos en mención. Sin embargo, para efectos del presente análisis nos centraremos únicamente en lo concerniente a la evasión tributaria.

En este orden de ideas, el delito de defraudación disponía en ese momento:

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que dolosamente, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el contribuyente será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión y multa del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado.

Si el monto del impuesto a cargo liquidado oficialmente es superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1º. La acción penal sólo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La

Autoridad Tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2°. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes, y el valor del mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente, sea menor a 8500 salarios mínimos mensuales legales vigentes (Corte Constitucional, 2019b, pp. 4-5).

Así pues, los demandantes fundamentaron su posición en dos principios constitucionales que, consideraron, fueron vulnerados: el principio de separación de poderes, contenido en el artículo 113 de la Constitución y, el de legalidad establecido en el artículo 250 de la misma. En cuanto al primero, aseguran que el artículo demandado le da la facultad exclusiva del inicio de la acción penal a la DIAN y no a la Fiscalía General de la Nación, pasando por alto que tal potestad fue otorgada a esta última por la misma Carta Política (Corte Constitucional, 2019b). En lo que respecta al principio de legalidad, afirman que este fue violado toda vez que: “otorga a una entidad gubernamental, como la DIAN, una facultad discrecional consistente en seleccionar los destinatarios de la acción penal” (Corte Constitucional, 2019b, p. 5).

Adicional a esto, hacen mención expresa de que la simple eliminación de los párrafos no podría ser viable, pues según su criterio, conllevaría *prima facie* a que existiera

criminalización total de todos los casos en que existiera desacuerdo entre el contribuyente y la DIAN (Corte Constitucional, 2019b).

En efecto, la Corte Constitucional (2019b) estableció como problema jurídico a tratar, “la determinación de una posible violación a los principios de legalidad y de separación de poderes en virtud de la estipulación referente al inicio de la acción penal por parte de la Fiscalía, únicamente con previa solicitud de la DIAN” (p.10).

De igual forma, respecto a las normas jurídicas que la corporación aplicó al caso para desestimar los cargos, se reducen a los mismos artículos 113 y 250 de la Carta Política mencionados por los demandantes. En similar sentido, hace referencia al principio de colaboración armónica, precepto esencial al momento de tomar la decisión sobre la constitucionalidad de la ley en cuestión. Asimismo, la Corte se refirió a la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018, con la cual fundamentó la importancia de la tipificación de los delitos, señalando así, al incremento generado en el recaudo y a la disminución de la evasión, como principales objetivos de la ley (Corte Constitucional, 2019b).

En consecuencia, la normatividad mencionada da cuenta de la decisión acogida por la Corte, dejando como resultado la declaración de exequibilidad total de la ley demandada. Los argumentos centrales en los que se basa la decisión emitida, indican, en primer lugar, que no se puede afirmar que el titular de la acción penal para la imputación de los delitos es la DIAN, ya que realmente esta norma desarrolla el principio de colaboración armónica que comprende el artículo 113 de la Constitución, pues promueve la cooperación entre la Fiscalía y la DIAN (Corte Constitucional, 2019b).

Por otro lado, la Corte (2019b) asegura que los artículos respetan la competencia para iniciar la acción penal, en virtud de que “la Fiscalía General de la Nación es la titular para

ejercer la acción penal, sin perjuicio del proceso administrativo en el que la DIAN determine el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente” (p.11).

De igual manera, alude al argumento de la finalidad de la ley, afirmando que esta es legítima, si se considera que “tiene por objeto disuadir la evasión y el abuso en materia tributaria, a fin de aumentar el recaudo fiscal” (p.11). Así, el cumplimiento de esta finalidad se materializa en “la solicitud previa a la DIAN o a la autoridad tributaria competente para ejercer la acción penal” (p.13) como requisito de procedibilidad de carácter especial.

Por otro lado, se llevaron a cabo siete intervenciones, cinco de ellas soportan la decisión de la Corte, ya que solicitan la declaración inhibitoria o en subsidio de exequibilidad, mientras que dos de ellas no apoyan dicha solicitud. Con respecto a las cinco primeras, fueron emitidas por: la Fiscalía General de la Nación, la Universidad Externado de Colombia, la DIAN, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el Consejo Superior de Política Criminal.

De estas intervenciones, surge un argumento que, si bien no se consideró por la Corte, vale la pena traer a colación. La Fiscalía General de la Nación hizo referencia a la falta de pertinencia a causa de la lectura incompleta del artículo 250 de la Carta Política, afirmando que el Acto Legislativo 06 de 2011 permite a otras autoridades el inicio de la acción penal. Este asunto ameritaba una revisión detallada, ya que no puede perderse de vista que a pesar de que el decreto aludido, en efecto, concede dicha facultad, también indica en el mismo artículo segundo que “En todo caso, la Fiscalía General de la Nación podrá actuar en forma preferente” (Congreso de La República, 2011), cuestión que al parecer, no tuvo incidencia en la referida intervención de la Fiscalía y mucho menos fue estudiada por la Corte.

Otro punto importante es el referente a la intervención emitida por el Consejo Superior de Política Criminal que, si bien fue rechazada por la Corte, vale la pena mencionar. Así, señala de forma contundente que el proyecto de ley correspondiente a la entonces vigente Ley 1943 de 2018, no contaba con los presupuestos necesarios para formular y diseñar artículos en cuanto a política criminal. Afirmó textualmente que:

El artículo 63 radicado trataba sobre la modificación del artículo 25 del Estatuto Tributario, y ninguno de los otros artículos tenían incidencia político criminal. Del otro, por cuanto el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, vigente, que crea el artículo 434-A en la Ley 599 de 2000 (Código Penal) fue adicionado durante el trámite legislativo. Por lo tanto, no era pertinente la expedición de un concepto, en tanto que las directivas indican que este concepto debe versar sobre el proyecto que se radique (Corte Constitucional, 2019b, p. 7).

Sobre las intervenciones de los dos ciudadanos y del Procurador General de la Nación, que solicitaron la inexecutable de la norma, debe advertirse que los primeros, sugirieron que fuera tenida en cuenta la facultad exorbitante concedida a la DIAN en calidad de víctima, las cuales son superiores a las que la jurisprudencia ha concedido a estas como parte interviniente en el proceso penal (Corte Constitucional, 2019b).

Concluyó las intervenciones el Procurador General de la Nación, asegurando acertadamente que la expresión *solo* contenida en el párrafo de la norma en cuestión, en efecto, excede el ámbito de aplicación del principio de colaboración armónica entre órganos del Estado (Corte Constitucional, 2019b).

En cuanto a los salvamentos de voto, tres magistrados de la sala presentaron sus escritos para dejar por sentado su desacuerdo con la decisión emitida por la Corte. Algunos de sus argumentos se basaron en las mismas razones presentadas por los demandantes, sin embargo, es menester destacar otros que no fueron mencionados con anterioridad.

Así, la magistrada Cristina Pardo toma una posición bastante interesante, pues menciona que a pesar de que existan en el ordenamiento jurídico colombiano casos en donde se requiere querrela y petición especial por parte de un tercero para iniciar la acción penal, no se podría entonces interpretar que la ley demandada establece una de estas figuras, en primer lugar, porque no puede perderse de vista el bien jurídico tutelado de los delitos, que es la administración pública y que, además por ser de tan importante categoría no está sujeta a ningún tipo de condicionante y debe en todo caso ser investigado de oficio por la Fiscalía General de la Nación. En segundo lugar, porque los delitos querrelables, así como los que requieren petición especial, han sido estipulados expresamente por el legislador, y no existe norma que prevé que los delitos contenidos en la ley demandada cuenten con tales determinaciones (Corte Constitucional, 2019b).

En el mismo sentido, la magistrada Diana Fajardo se refiere a la falta de resolución del problema jurídico, pues ninguno de los argumentos proyectados por la Corte logran dar solución al tema (Corte Constitucional, 2019b).

De esta forma, la polémica decisión emitida por la Corte ratificó la procedencia de la imputación del delito de evasión tributaria. No obstante, en el marco de la discusión sobre la constitucionalidad del artículo 63, muchos de los aspectos mencionados anteriormente merecían mayor atención por parte del alto tribunal, cabe destacar que la magnitud de los delitos establecidos en la norma en cuestión, ameritan un análisis más profundo.

Se advierte que, la misma jurisprudencia de esta corporación ha mantenido una línea clara respecto a los límites del principio de colaboración armónica, el cual “no implica que determinada rama u órgano llegue a asumir la función de otro órgano, pues no debe olvidarse que cada uno de ellos ejerce funciones separadas” (Corte Constitucional, 2004, p. 31). Premisa que la Corte no analizó a profundidad, y contrario a lo esperado, no logró desvirtuar la existencia de una intromisión de la DIAN en las funciones de la Fiscalía General de la Nación.

Por otro lado, debe mencionarse también la falta de claridad y coherencia respecto a los argumentos manifestados por la Corte, puede incluso percibirse cierta confusión en un planteamiento realizado en la síntesis de la decisión, pues expresó textualmente la corporación que: “la solicitud previa a la DIAN o a la autoridad tributaria competente para ejercer la acción penal¹ respecto de estos delitos es una medida idónea para alcanzar estas finalidades” (Corte Constitucional, 2019b, p. 13). No queda claro, entonces, si la Corte se refiere a que, en efecto, la DIAN sería la encargada de iniciar la acción penal, o es un basto error de redacción, pues de no serlo, la *ratio decidendi* y la decisión en sí, serían una total contradicción, ya que, la Corte asevera de forma vehemente en sus argumentos que no hay un traslado de la titularidad de la acción penal, para concluir en la síntesis que sí es la DIAN quien ejerce la acción penal.

En tal sentido, hasta este punto no existía realmente un panorama claro sobre si esta solicitud previa, que debía realizar la DIAN para el inicio de la acción penal, constituía un requisito de procedibilidad, o realmente es ella misma quien ejerce la acción penal,

¹ Subrayado fuera de texto.

presupuesto que derriba en todo sentido la tesis que sostuvo la Corte para declarar la exequibilidad de la ley.

Ahora bien, declarada la inexecutable diferida de la Ley 1943 de 2018, a pocos días de aprobar la Ley de crecimiento económico, el 2 de diciembre de 2019, se presenta ante la Corte Constitucional otra demanda contra el mismo artículo 63 de la Ley 1943 de 2018². Por medio de la sentencia C-450 de 2020, la Corte se declara inhibida para fallar de fondo por carencia actual del objeto.

Los cargos presentados se remiten a las violaciones del principio de legalidad, así como al principio del debido proceso. Manifestaron los accionantes, la inexistencia de parámetros objetivos para ejercer un efectivo control sobre la facultad otorgada a la DIAN de solicitar el inicio de la acción penal de los delitos, pues aseguran que tales contenidos son abstractos y no delimita la potestad concedida (Corte Constitucional, 2020).

De la misma forma, sostuvieron que dicha potestad del inicio de acción penal en cabeza de la DIAN es una facultad inconstitucional, esto en virtud de la carencia de “independencia e imparcialidad para ejercer la facultad de solicitar el inicio de la acción penal, pues tienen un interés directo en el proceso”(Corte Constitucional, 2020, p. 3).

Ahora bien, en cuanto a la competencia, la Corte hace expresa mención de la indispensable condición de vigencia de las leyes para que dicha corporación pueda decidir sobre la constitucionalidad de la misma, aludiendo a la inminente declaración de inexecutable de la norma, explica que pierde sentido que la Corte se pronuncie de fondo sobre esta (Corte Constitucional, 2020).

² Artículo 63. Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000.

En este sentido, con la intención de declararse inhibida por carencia actual del objeto en virtud de la inexecutable de la ley, la Corte hace un estudio sobre la veracidad de existencia de cosa juzgada sobre el asunto.

Del mismo modo, la Corte advierte que a pesar de que la Ley de Financiamiento fue remplazada por la Ley de Crecimiento económico, subrogando así el artículo 63 de la primera en el artículo 71 de la segunda., se introdujeron algunos cambios, específicamente, se eliminó la palabra *solo* del párrafo del artículo en cuestión, situación que, en el marco de la demanda de inconstitucionalidad, provocó que los cargos presentados resultaran irrelevantes (Corte Constitucional, 2020).

En consecuencia, la Corte trajo a colación un apartado dispuesto en el trámite legislativo de la Ley 2010 de 2019, en esta se señaló que:

De conformidad con lo establecido en el artículo 251 de la Constitución Política de Colombia, la acción penal solo puede iniciarse mediante denuncia, querrela, petición especial o de oficio. En consonancia con la disposición normativa constitucional, se plantea que la acción penal pueda iniciarse mediante petición especial por parte del director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales. Lo anterior, sin perjuicio de que la Fiscalía General de la Nación pueda iniciar la acción penal de oficio o mediante denuncia interpuesta por cualquier ciudadano (Corte Constitucional, 2020, p. 9).

Así mismo, al cambiar la disposición: *solo podrá iniciarse previa solicitud a podrá iniciarse por petición especial*, explicó la Corte que “debe entenderse como una alternativa

para iniciar la acción penal y no como un requisito de procedibilidad”(Corte Constitucional, 2020, p. 9).

4.2.2. Leyes precedentes que tipifican delitos tributarios

Los países latinoamericanos se han caracterizado por la persistente cultura tendiente al incumplimiento del pago tributario, y aún más a la oposición de la penalización de esta conducta. La mayor parte de la población se basa en juicios comunes de la sociedad fundamentada en la falta de recaudación equitativa, otro tanto podrá alegar la desconfianza en la administración de los recursos y el verdadero destino final de estos (CEPAL, 2010). En todo caso, Colombia no ha sido la excepción a estos presupuestos, y en definitiva, la evasión o elusión de impuestos ha sido una conducta determinante en la historia de nuestro país.

Basado en este comportamiento, el legislador ha intentado históricamente penalizar las conductas encaminadas a cualquier forma de incumplimiento tributario, con la errónea creencia de la persecución sobre la persuasión como medida idónea de recaudación, sin siquiera considerar lo fines esenciales del derecho penal y, particularmente el principio de última ratio como base fundamental de esta disciplina.

Desde la reforma tributaria de 1969 se dio el primer pincelazo para marcar esta línea del actual régimen penal tributario. El artículo décimo de la Ley 38 de 1969 inaugura lo que hoy en día conocemos como el delito de agente retenedor o recaudador. Consagrando en aquel entonces, para aquellos que, dentro del plazo de 15 días dado por el artículo cuarto de la ley en mención, no consignen las sumas retenidas, la misma pena impuesta para los

empleados públicos que incurrieran en apropiación indebida de fondos del tesoro público (El Congreso de Colombia, 1969).

Sobre el particular, mencionó la Corte Constitucional (2000):

Según lo establecía dicha norma, era aplicable la misma sanción prevista en la ley penal para el punible de apropiación indebida de dineros públicos (hoy peculado por apropiación), a los agentes retenedores que no consignaran el valor de lo retenido dentro del plazo fijado por el artículo 4° de esa misma ley que, para tales efectos, disponía que la consignación debía efectuarse “dentro de los primeros quince (15) días calendario del mes siguiente a aquel en que se haya hecho el correspondiente pago o abono en cuenta”. En el mismo sentido, el artículo señalaba que cuando la labor recaudadora estuviera en cabeza de una sociedad u otro ente jurídico, la responsabilidad penal recaía en la persona natural a quien se le hubiere encargado el recaudo de las obligaciones tributarias reseñadas o, en su defecto, de no haberse informado a la autoridad competente el nombre del designado, la sanción penal era imputable al representante legal de la entidad recaudadora (p.13).

Más tarde, el Decreto Ley 2503 de 1987 pretendió la creación de un conjunto de normas para “el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales” (Presidente de la República de Colombia, 1987, párr. 1). Su expedición ocasionó, en virtud del artículo 154, la derogatoria de varias normas de orden tributario, entre ellos la Ley 38 de 1969, particularmente su artículo cuarto, el mismo que otorgaba el término máximo de 15 días para la consignación del impuesto. Dicha derogatoria significó abrir la puerta a la tipificación de un delito sin término para su efectiva consumación (Rueda, 2013).

El delito en mención fue objeto de múltiples modificaciones por parte del legislador, así como también la Corte Constitucional, a través de la Sentencia C- 285 de 1996, declaró inexecutable el artículo 665 del Decreto Ley 624 de 1989. Al considerar que, en este, el legislador había evocado el mismo artículo décimo de la Ley 38 de 1969, en el que concluyó que igualmente carecía de los elementos mínimos que debía contener un tipo penal, en este caso el temporal (Corte Constitucional, 1996b).

En ese momento podría llegar a pensarse que, a pesar de los intentos del legislador, la penalización tributaria en Colombia había fracasado, y quizás tal conclusión pudiese haber sido la más sensata. No obstante, contrario a lo sugerido, en la misma sentencia declaratoria de inexecutable del artículo en mención, la Corte ratificó al legislador la necesidad de tipificar la conducta, consideró la corporación que la gravedad de esta lo ameritaba (Corte Constitucional, 1996b).

Fue así, como el legislador, por medio de la Ley 383 de 1997, adicionó una vez más al Estatuto tributario la responsabilidad penal por no consignar el impuesto sobre las ventas. En el año 2000, con la expedición del nuevo Código Penal, esta norma quedó formalmente consagrada como delito en el artículo 402 de la siguiente forma:

Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6)

años y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar (Congreso de La República, 2000).

En la actualidad, el tipo penal mantiene su estructura básica, sin embargo, ha sido objeto de algunas modificaciones, quizá la más relevante es la concerniente a la adición de la sanción por la no consignación del impuesto nacional al consumo, el cual al momento de creación de la norma en cuestión no existía, por lo que se agregó mediante la Ley 1819 de 2016.

Otros cambios dan cuenta de un aumento de las penas estipuladas inicialmente, pues en el año 2000 nos encontrábamos frente a una pena de 3 a 6 años, mientras que hoy se determina un máximo de 9 años. También debemos mencionar, que la modificación incluyó una aclaración respecto a la omisión de cobro de los impuestos por parte de los obligados, pues si bien, estaba estipulada la sanción por omisión de consignación, nada se decía sobre aquel que debiendo cobrar, ya sea el impuesto sobre las ventas o al consumo, omitía tal obligación. Así, por ejemplo, quedaba fuera de vista aquella persona natural, no comerciante que no realizara el cobro del IVA sobre un contrato de arrendamiento de local diferente al destinado a vivienda urbana.

La Ley 1819 de 2016 no solo modificó el delito de omisión de agente retenedor, en esta también quedó marcado el desesperado intento del legislador por trazar un régimen penal tributario más sólido. Así, mediante el artículo 338, se adicionó el capítulo XII al Código Penal, creando en el artículo 434 A el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, el cual estipuló que:

El contribuyente que de manera dolosa omite activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente.

Parágrafo 1. Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar.

Parágrafo 2. Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial (Congreso de La República, 2016).

A su vez, en 2018 se proyecta una reforma tributaria, el gobierno propone la creación de una ley con el objetivo del restablecimiento del equilibrio del presupuesto general, la polémica Ley de Financiamiento. En consecuencia, fue aprobada la Ley 1943 de 2018, surgieron con esta, dos situaciones; en primer lugar, se modifica el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y, en segundo lugar; se crea el tipo de evasión tributaria.

Respecto a la primera situación, además del cambio de redacción, hay una disminución en el valor requerido para la correcta comisión del delito, pues inicialmente la ley planteaba la suma mínima de 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes omitidos o declarados, mientras que la nueva ley sugirió el valor de 5.000 SMMLV (Congreso de La República, 2018).

También fue agregada una aclaración respecto a las reglas de valoración patrimonial, para lo cual hace expresa remisión al Estatuto Tributario. Asimismo, se añade una agravante, estipulando que cuando el valor de los activos omitidos o declarados sea mayor a 7.250 SMMLV, la pena se aumenta una tercera parte, y cuando sea superior a 8.500 SMMLV se incrementaría en la mitad (Congreso de La República, 2018).

En lo que se refiere a los párrafos, se presenta, por una parte, la eliminación del párrafo segundo, aquel que estipulaba la innecesaria definición de contribuyente, y por otra, la adición de otros dos; en el primero quedó establecido el inicio de la acción penal condicionada a la exclusiva petición especial por parte de la DIAN. En el segundo párrafo se mantuvo la estipulación concerniente a la extinción de la acción penal por presentación o corrección de la debida declaración, sin embargo, se agrega la premisa que restringe dicha extinción únicamente a aquellas en donde se haya omitido o declarado activos o pasivos inexistentes por un valor que no supere los 8.500 SMMLV (Congreso de La República, 2018).

Respecto a la segunda situación, se está frente al tema central bajo estudio, la penalización de evasión de impuestos. Por medio del artículo 63 de la Ley de Financiamiento se añadió el artículo 434 B al Código Penal, el cual estipuló:

Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que dolosamente, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el contribuyente será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión y multa del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado.

Si el monto del impuesto a cargo liquidado oficialmente es superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales

mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1o. La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La Autoridad Tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes, y el valor del mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente, sea menor a 8500 salarios mínimos mensuales legales vigentes (Congreso de La República, 2018).

No obstante, el 16 de octubre de 2019 la Corte Constitucional tomó la decisión de declarar inexecutable la Ley 1943 de 2018. Mediante la sentencia C-481 de 2019 proclamó la inconstitucionalidad diferida de los artículos en mención. En este punto, es importante destacar algunos aspectos sobre esta decisión, y es que realmente la Ley de financiamiento fue declarada inconstitucional en virtud de un vicio de forma, pues los accionantes consideraron acertadamente que la aprobación de la ley había pasado por alto los principios

de publicidad y consecutividad, ya que se aprobó el proyecto sin publicar las modificaciones hechas unos días antes (Corte Constitucional, 2019a).

Sin embargo, respecto al artículo 63 de tal Ley, no se hizo mayor pronunciamiento, la Corte solo consideró que la explicación hecha por el senador David Barguil para intentar subsanar la falta de publicidad había sido parcialmente satisfactoria, únicamente respecto al párrafo segundo, aquel que se refiere a la extinción de la acción penal. En concreto, nada más se dijo sobre la relevancia de la tipificación de un nuevo delito de semejante magnitud. En otras palabras, la corporación determinó que, sobre los demás asuntos del artículo, la escasa explicación del senador bastaba para cumplir con los principios de publicidad y consecutividad (Corte Constitucional, 2019a).

Si bien, la Corte no hizo referencia a aspectos de fondo sobre el delito, el magistrado José Fernando Reyes Cuartas emitió un salvamento de voto que vale la pena destacar, expresando oportunamente varios pronunciamientos de la Corte en ocasiones pasadas, recordó que la misma había trazado una línea bastante rígida respecto al tema, mencionando que:

La respuesta penal debe ser proporcional a la conducta objeto de la sanción, debe ser idónea, operar únicamente cuando no hay otras alternativas, y no debe ser criminógena, es decir, causar más problemas de los que resuelve. Esto solo es posible si la definición de las políticas criminales se hace a través de una amplia discusión democrática, y no mediante una inflación de normas penales promulgadas apresuradamente (Corte Constitucional, 2019a, p. 115).

Así, el magistrado concluyó acertadamente que el debate en torno a situaciones de tal magnitud, como lo es el establecimiento de delitos en leyes de financiamiento con contenido fiscal, debe estar fundamentado en una discusión parlamentaria mucho más amplia y precedido por rigurosos espacios de reflexión pública (Corte Constitucional, 2019a).

Días después de lo sucedido, el gobierno radica nuevamente el proyecto que reemplazaría la derogada Ley de Financiamiento, y bajo el nombre de Ley de crecimiento económico, el Congreso aprueba la Ley 2010 de 2019. Esta tendría como objetivos los mismos que impulsaron la Ley 1943 de 2018, en general replicó lo estipulado en esta, añadiendo temas como el impuesto de normalización tributaria, los días sin IVA y su devolución, entre otros. Respecto a los delitos consagrados en el artículo 63 de la pasada ley, se conservaron en el artículo 71, añadiendo algunas modificaciones.

En cuanto al tipo de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, se eliminó la palabra *dolosamente*, pues, como se mencionó, la Ley anterior estipulaba: “el contribuyente que dolosamente omita activos...” mientras que la vigente sanciona: “el contribuyente que omita activos...”(Congreso de La República, 2019).

También se incluyó la sanción por el no pago de impuestos complementarios a la renta, que se refiere a los ingresos ocasionales. Asimismo, la nueva ley suprime la multa del 20% a la que se condenaban aquellos que incurrieran en tal conducta (Congreso de La República, 2019).

Otros cambios comunes a ambos delitos corresponden, por un lado; a la modificación del párrafo primero, en donde se estipulaba que la acción penal solo podría iniciarse por

petición especial de la DIAN o de la autoridad competente, la nueva ley suprime la palabra *solo*, que como se mencionó en el capítulo anterior cuando se hizo referencia a la Sentencia C-450 de 2020, provocó los efectos ya explicados.

Por otro lado; en el segundo párrafo se elimina la condición concerniente la restricción de la extinción de la acción penal para aquellos que no superaran los 8.500 SMMLV de activos omitidos o pasivos inexistentes declarados.

Respecto al delito de evasión tributaria, además de los mencionados cambios a los párrafos primero y segundo comunes a ambos artículos, también hubo lugar a la eliminación de la palabra *dolosamente*. Simultáneamente, se suprimió la multa del 50% que estipulaba la legislación anterior. Así, en la actualidad, el artículo 434b del Código penal establece que:

Defraudación o evasión tributaria. <Artículo modificado por el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar, no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se

incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1o. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes (Congreso de La República, 2019).

En consecuencia, hasta la fecha, la penalización fiscal actual en Colombia se compone de los tres tipos penales explicados.

5. Marco teórico y normativo del delito de evasión tributaria.

5.1. Exposición de Motivos del Delito

Con el propósito de analizar las razones presentadas por el gobierno para dar vida a la tipificación del delito de defraudación tributaria, es necesario remitirse a varios aspectos importantes. En primer lugar, se debe considerar la exposición de motivos de la Ley de financiamiento, que como se explicó, dio origen a la normatividad vigente al respecto. Continuando, se dará revisión a los pronunciamientos emitidos por los congresistas acerca del tema en los debates surgidos sobre la Ley 1943 de 2018. Acto seguido, se hará énfasis en la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2019, que introdujo la actual regulación del tipo penal, para finalizar con un enfoque en los debates de esta última.

5.1.1. Exposición de motivos de la Ley de Financiamiento

En cuanto a los motivos expresados en la Ley de financiamiento, es preciso mencionar las condiciones que impulsaron la creación de tal norma. Así pues, el Gobierno Nacional consideró que, gracias a la aprobación del incremento del presupuesto general en 2019 por un valor de 14 billones de pesos, el fisco colombiano se veía en peligro de deterioro. En consecuencia, propone la expedición de esta. Explica el Ministro de Hacienda que, en ausencia de los recursos suministrados por dicha ley, el país debería escoger entre afectar el gasto público o comprometer la estabilidad macroeconómica (Carrasquilla Barrera, 2018).

La Ley 1943 de 2018 tenía cinco objetivos fundamentales: ‘i) balancear el Presupuesto General de la Nación para la vigencia 2019, ii) aumentar el crecimiento económico, iii) avanzar en progresividad tributaria, iv) simplificar el sistema tributario y v) garantizar la

sostenibilidad fiscal del país” (Carrasquilla Barrera, 2018, p. 8). Los cuales debían ser cumplidos a través de la modificación y creación de algunos impuestos, así como también el fortalecimiento de medidas penales para combatir la evasión y el abuso tributario (Carrasquilla Barrera, 2018).

El contenido del proyecto de ley presentado al Congreso, en lo que al tema de estudio concierne, se remite a la premisa nombrada como *medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria*. En este acápite, se hace una breve explicación que da cuenta del impacto que generan en el sistema tributario los hábitos sociales de los colombianos, encaminados a defraudar el fisco nacional, ya sea mediante prácticas evasivas o elusivas. Según lo expuesto por el Ministro, dicho presupuesto implica menor recaudo fiscal, así como el aumento de las tasas impositivas a los sectores que cumplen a cabalidad el pago fiscal, al mismo tiempo, que ocasiona, a largo plazo, la pérdida de confianza de los verdaderos contribuyentes en el sistema tributario (Carrasquilla Barrera, 2018).

Explica que la cifras en materia de evasión, particularmente “los impuestos de renta y del IVA, corresponde a un valor de 3% del PIB nacional. Esto implica que, en lo concerniente al impuesto sobre la renta, la evasión es aproximadamente del 39% del recaudo total, mientras que el IVA es del 23%. Adicionalmente, se refiere a la cifra de US\$7 millones respecto al contrabando” (Carrasquilla Barrera, 2018, pp. 49-50). Basado en esto, la ley pretende la creación de unas medidas y cláusulas anti-evasión, anti-abuso y anti-elusivas en materia tributaria (Carrasquilla Barrera, 2018).

No obstante, en el proyecto de ley presentado por el gobierno el 31 de octubre de 2018, no se tenía total claridad acerca de la inclusión de este delito, pues si bien, se dijo que con tal

reforma se pretendía penalizar las conductas encaminadas a la evasión de impuestos, ningún tipo penal fue sugerido.

5.1.1.2. Intervenciones en el trámite legislativo de la Ley de Financiamiento

El texto del delito fue planteado en primer debate en comisiones terceras y cuartas conjuntas de Cámara y Senado. Fue el entonces director de la DIAN, José Andrés Romero, quién manifestó la intención de la creación del delito de defraudación tributaria, propuesta con la que los congresistas se mostraron conformes, manifestando la importancia de la inclusión de herramientas, tales como tipos penales, para evitar conductas de evasión o elusión fiscal (Senado de la República, 2018a). Así, la primera vez que se propuso la tipificación de tal conducta, el texto determinó:

Artículo 434B. Defraudación fiscal. Salvo que la conducta constituya delito sancionado con pena mayor, el que, valiéndose de cualquier artificio o engaño, omita declarar y/o pagar en todo o en parte los tributos que le correspondan de acuerdo con la ley, sin incluir intereses ni sanciones derivados del incumplimiento de obligaciones tributarias, incurrirá en prisión y multa, así: a) Si el monto dejado de declarar y/o pagar es igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, la pena de prisión será de 36 a 60 meses. b) Si el monto dejado de declarar y/o pagar es igual o superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, la pena de prisión será de 60 a 120 meses. c) Si el monto dejado de declarar y/o pagar es igual o superior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, la pena de prisión será de 120 a 180 meses. La multa en todos los casos será equivalente al triple del monto dejado de

declarar y pagar, incluidos los intereses moratorios, sin que supere 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Parágrafo 1. En las mismas penas incurrirán los miembros de la junta o consejo directivo, el representante legal, el mandatario, el revisor fiscal, asesor en materias contables y/o tributarias de personas jurídicas y/o naturales, que consientan, toleren y/o asesoren la realización de alguno de los comportamientos descritos en el presente artículo.

Parágrafo 2. Se extinguirá la acción penal cuando la suma adeudada sea inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes y el contribuyente satisfaga la obligación tributaria por pago o compensación de la totalidad de dicha suma adeudada (Senado de la República, 2018a, p. 90).

En segundo debate, se indica en la gaceta 1137 de 2018: “en el ámbito penal, discutimos la precisión e inclusión de delitos por omisión de activos, defraudación y promoción de estructuras de evasión tributaria, como medidas relevantes para la lucha” (Senado de la República, 2018b, p. 38).

El senador, Luis Iván Marulanda, en compañía de otros, propusieron la modificación al texto del delito, manifestando la necesidad de la inclusión de conducta dolosa del tipo, así como la disminución de penas de 48 a 108 meses de prisión, entre otras (Senado de la República, 2018b). Sin embargo, no se advierte en el trámite legislativo de la norma en cuestión, una amplia discusión sobre el tema, y es precisamente esta, una de las razones que lleva a la Corte a declarar la inexecutable de la misma.

5.1.2. Exposición de motivos de Ley de Crecimiento Económico

Ahora bien, declarada la inconstitucionalidad diferida de la norma, el 22 de octubre de 2019 el gobierno radica el proyecto de ley que reemplazaría la derogada. Es preciso, hacer referencia a la exposición de motivos de esta. Así, fue propuesta bajo la denominación:

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones (Carrasquilla Barrera, 2019, p. 1).

En tal sentido, la Ley de Crecimiento Económico, al evocar la Ley de financiamiento, ratifica lo dispuesto en esta última, añadiendo algunas modificaciones pertinentes. Sin embargo, el objetivo principal de esta nueva, se remite a su nombre; “potenciar el crecimiento económico, la inversión, la formalidad, fortalecer a la DIAN, reducir la evasión y la elusión, así como incrementar la progresividad” (Carrasquilla Barrera, 2019, p. 4).

Contrario a lo sucedido con la Ley de financiamiento, y con un panorama más claro del tipo penal que se planteaba, la Ley de crecimiento económico hizo una explicación un poco más amplia acerca del tema. Fundamentando la cifra de evasión, ya no en un 3% , sino en 4% del PIB, indicó que este último valor representa aproximadamente una tercera parte de los ingresos tributarios (Carrasquilla Barrera, 2019).

En cuanto al contenido de la ley, nos remitimos al apartado denominado; *otras disposiciones para combatir la evasión y el abuso tributario*. En este, se hace referencia a los argumentos que soportan la inclusión del tipo penal. De este modo, se inicia bajo la

premisa que indica los graves perjuicios que se causan en virtud de las prácticas sociales evasivas de impuestos, incluso sugiere que estas se han convertido en una costumbre social, pese a su innegable reproche. Se advierte acertadamente que dichas conductas causan un irreparable daño al Estado, pues, se ocasiona con esta una reducción en el recaudo, presupuesto que concluye en la afectación de los programas de interés social (Carrasquilla Barrera, 2019).

Por otro lado, se refiere al detrimento causado a la sociedad como tal, pues sugiere que al existir un menor recaudo de impuestos, el Estado no puede llevar a cabo los componentes que implican la existencia de un Estado Social de Derecho como sistema sociopolítico que se predica de la Nación (Carrasquilla Barrera, 2019).

Al mismo tiempo, se propone el éxito que podía predicarse de la tipificación de delitos fiscales. Menciona que, respecto a los delitos de omisión de agente retenedor y omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, los cuales estaban vigentes en ese momento, se había logrado recopilar una gran cantidad de noticias criminales. Se indica que tales logros habían sido gracias a los esfuerzos de la DIAN en compañía de la Fiscalía General de la Nación, y en consecuencia una gran cantidad de estructuras criminales se podían dar por desmanteladas (Carrasquilla Barrera, 2019).

No puede perderse de vista, que uno de los motivos estructurales para el planteamiento del delito sugerido por el gobierno, radica en hacer una clara disociación entre un simple tipo de falsedad documental, a un verdadero delito fiscal, así alegando el impacto social que la conducta podría llegar a tener, concluye que esta debía ser debidamente castigada, para lo cual se propone la modificación del delito de omisión de activos y la creación de la evasión tributaria como delito (Carrasquilla Barrera, 2019). Tal propuesta es fundamentada en la

obligación de luchar contra este comportamiento, que, según su argumentación, surge de “la ausencia de sanciones serias al respecto y por la dificultad para materializar las establecidas en normas preexistentes” (Carrasquilla Barrera, 2019, p. 32).

Sin más análisis al respecto, y sin siquiera considerar los objetivos y principios que rigen el derecho penal en Colombia, se concluye en el documento que, el Estado permite la penalización de las conductas descritas, aludiendo a que dichas medidas son indispensables para lograr un mayor recaudo mediante el acatamiento de las normas tributarias (Carrasquilla Barrera, 2019).

En el mismo sentido, se pronuncia sobre la “tendencia internacional a la consagración de delitos fiscales” (Carrasquilla Barrera, 2019, p. 32). Y es verdaderamente nulo el análisis que se hace sobre este, pues de modo visible, pasa por alto el riguroso examen que debió realizar en cuanto a la diferencia de cultura de estos países con la colombiana, y aún más, pierde de vista el análisis de los niveles de corrupción de estos, índice que puede llegar a jugar un papel muy importante al momento de estudiar el origen de la evasión fiscal, y que no siempre es *la ausencia de sanciones serias*, como fue sugerido en el documento.

Así, el texto planteado por el documento, bajo un esquema más técnico y con una estructura más clara, determinó:

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que dolosamente, estando obligado a declarar, no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la

autoridad tributaria, un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el contribuyente será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión y multa del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado.

Si el monto del impuesto a cargo liquidado oficialmente es superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1º. La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La Autoridad Tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2º. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes, y el valor del mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente, sea menor a 8500 salarios mínimos mensuales legales vigentes (Carrasquilla Barrera, 2019).

5.1.2.1. Intervenciones en el trámite legislativo de la Ley de Crecimiento Económico

Respecto al trámite legislativo llevado a cabo en el Capitolio Nacional, deben advertirse varios asuntos ocurridos en el marco de la discusión del proyecto de ley. En esta medida, dentro del acápite en cuestión, en la ponencia para primer debate en Cámara de Representantes, se recibieron peticiones realizadas por algunos ciudadanos de diferentes sectores, quienes manifestaron su posición al respecto. En cuanto al tema de la penalización fiscal, cabe destacar que se solicitó la continuación de la tipificación de las conductas relativas a la omisión de activos y la evasión tributaria, limitándose a concluir que debía hacerse en aras de dar protección a los recursos de la administración pública, para así, aumentar el valor de recaudo (Cámara de Representantes, 2019a).

Sobre la presentación realizada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, en compañía del director de la DIAN, fueron expuestos, de forma general, los contenidos que se pensaban incluir con la aprobación de la ley, así como los *satisfactorios resultados* que había dejado la Ley 1943. A su vez, el entonces director de la DIAN, José Andrés Romero, manifestó algunas observaciones, sobre el particular, señaló que “Colombia era uno de los pocos países que no penalizaba este tipo de conductas” (Cámara de Representantes, 2019a, p. 10), omitiendo en su totalidad el precedente de los tipos penales de omisión de agente retenedor y omisión de activos. Concluye, explicando, que dichas medidas lograrían cambiar la inapropiada cultura tributaria.

En efecto, el referido director, al desconocer la legislación penal, pasó por alto el análisis que debió realizar respecto a las consecuencias que ha tenido en estos últimos años la existencia de los tipos de omisión de agente retenedor y omisión de activos sobre las

implicaciones del desgaste al sistema penal acusatorio. En este sentido, dicho análisis, así como la indagación sobre la contribución de tales delitos al mejoramiento de la cultura tributaria durante el transcurso de tiempo de su vigencia hasta el momento de presentación del proyecto de ley, habría permitido un panorama más claro de las verdaderas repercusiones de la creación de un tipo de tal magnitud.

Así, el texto definitivo aprobado estipuló:

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar, no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1º. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre

que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2º. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes (Cámara de Representantes, 2019b, pp. 21-22).

6. **Análisis de los Elementos Básicos Estructurales del Delito**

A continuación, se pretende abordar detalladamente los elementos del tipo penal de evasión tributaria establecido en el artículo 434 B del Código Penal, lo cual acoge los tres párrafos presentados por el texto del delito, así como otros conceptos del Estatuto Tributario a los que se hará referencia.

6.1. Tipo Penal Subsidiario

Para comenzar, es preciso referirse a la premisa: “siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor” (Congreso de La República, 2000). Bajo este precepto se configura un tipo penal subsidiario, que como bien se menciona, será posible su imputación únicamente cuando no exista otro delito que sancione la conducta con pena mayor. En igual sentido, en el presente caso se produce lo que se conoce en la doctrina y Jurisprudencia nacional como concurso aparente de tipos, el cual supone la adecuación de una misma conducta en dos delitos diferentes, pero que en realidad terminan excluyéndose, en este caso, por razones de subsidiariedad (Corte Suprema de Justicia, 2000).

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia menciona que:

Un tipo penal es subsidiario cuando solo puede ser aplicado si la conducta no logra subsunción en otro que sancione con mayor severidad la transgresión del mismo bien jurídico. Se caracteriza por ser de carácter residual, y porque el legislador, en la misma consagración del precepto, advierte generalmente sobre su carácter accesorio, señalando que solo puede ser aplicado si el hecho no está sancionado especialmente como delito, o no constituye otro ilícito (Corte Suprema de Justicia, 2000, p. 4).

En este sentido, al momento de la imputación del tipo penal, deberá revisarse la posibilidad de que la conducta se ajuste a otros delitos, así, por ejemplo; podría llegar a existir un concurso aparente entre los tipos de evasión tributaria y omisión de activos, o incluso con el de omisión de agente retenedor, cuestión que pasará a ser resuelta, según aquél que termine siendo más gravoso para el procesado.

6.2. Sujeto Activo

Cuando se habla de sujeto activo, muchos doctrinantes del derecho penal se han referido a este elemento de tipo objetivo, como “aquella persona que lleva a cabo la conducta tipificada en la ley” (Velásquez Velásquez, 2013, p. 354). Del mismo modo, existen algunos casos en donde dicha conducta únicamente puede ser ejecutada por una persona bajo ciertas condiciones específicas, a tal aspecto se le conoce como el sujeto activo calificado (Velásquez Velásquez, 2013).

No obstante, a lo largo de la historia del derecho penal, han surgido en la doctrina dos corrientes específicas frente a delitos fiscales; por una parte, puede hacerse referencia a doctrinantes como Gonzalo Rodríguez Mourullo, quien ha marcado su posición aludiendo a que en esta clase de tipos, el sujeto activo no debe reunir calidades especiales y en consecuencia cualquier persona puede cometer el ilícito, por lo cual se estaría frente a un tipo común (Buján Pérez, 2007).

Por otra parte, profesores como Ignacio Ayala Gómez, mencionan que el delito únicamente puede ser cometido por una clase de sujetos determinados con calidades específicas, en esta medida se entiende que la consumación del delito solo puede ser efectiva cuando el sujeto activo tiene una relación especial con la administración tributaria, y en este sentido,

el mismo se encuentra obligado a cumplir con ciertos parámetros, ya sea de pago de tributos o de abstenerse de incluir costos o gastos inexistentes. Cabe destacar, que esta última corriente ha sido catalogada como mayoritaria, y que esta concluye en la existencia de un delito especial (Buján Pérez, 2007).

En lo que respecta a la jurisprudencia nacional, esta clase de tipos han sido definidos como:

Aquellos delitos que solo pueden ser cometidos por los sujetos que reúnan las calidades especiales previstas en el tipo penal. De este modo, a diferencia de lo que ocurre en los delitos comunes, en los especiales no cualquier persona puede ser autor (Corte Constitucional, 2008, p. 14).

Colombia no ha sido la excepción a la referida corriente, y en consonancia con la doctrina mayoritaria, establece textualmente en el artículo objeto de análisis, una categorización específica al sujeto activo, indicando que solo los contribuyentes podrán adecuarse a la conducta típica que establece el delito.

6.3. Sujeto Pasivo

Evidentemente, “el titular del bien jurídico tutelado (sea una persona individual, una colectividad, o el ente estatal) se denomina sujeto pasivo” (Barbosa Castillo, 2019, sec. 19). En consecuencia, el papel de sujeto pasivo del delito de evasión tributaria corresponde al Estado. Podría decirse que la entidad concreta dependerá del tributo, pues cómo se verá en el capítulo siguiente, en la declaración de renta se tendrá a la DIAN como sujeto pasivo. En otras palabras, puede concluirse que el sujeto activo en el régimen tributario es el sujeto pasivo en el régimen penal.

6.4. Bien Jurídico Tutelado

El delito se encuentra ubicado en el Título XV, que es el correspondiente a delitos contra la administración pública, el cual se tiene como bien jurídico tutelado. Sin embargo, vale la pena traer a colación, la tesis que se ejecuta en España, y que un autor colombiano, también ha propuesto. Este, sugiere que la ubicación del delito de evasión tributaria en el título concerniente a la administración pública no corresponde a la realidad del mismo, pues asegura que debió ubicarse en el Título X, teniendo, así como bien jurídico tutelado, el orden económico social (Forero Hernández, 2020). Dicha posición es sustentada en el argumento de estar “frente a un delito económico en sentido estricto, que afecta precisamente a las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía” (Forero Hernández, 2020, p. 226).

6.5. Tipo Penal en Blanco

Resulta fundamental referirse al interrogante de quién debe entenderse como contribuyente, para tales efectos, es preciso remitirse a la clasificación de tipo penal en blanco que se ostenta del delito. El profesor Eugenio Zaffaroni (2006) explica que “se llaman leyes penales en blanco a las leyes en que la criminalización primaria (tipificación) se completa remitiendo a otra ley”(p.102).

En similar sentido, la Corte Constitucional (2017) se ha referido a estos como:

Aquellos en los que al definir el supuesto de hecho (es decir, la conducta que se quiere prohibir) el Legislador menciona un referente normativo específico, por lo que se habla de una remisión o reenvío normativo. Este se denomina propio, si se

dirige a una norma de la misma jerarquía o impropio, si lo hace a una de inferior jerarquía (p.23).

Así, con el fin de realizar la imputación de forma correcta, debe hacerse remisión expresa al Estatuto Tributario, particularmente el artículo segundo establece que “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial” (Presidente de la República de Colombia, 1989). Asimismo, conforme al alcance del delito, tendrá que analizarse en cada tributo la posibilidad de remisión a otras leyes extrapenales, tema que se revisará a fondo en el siguiente capítulo.

6.6. Tipo de Conducta Alternativa

Respecto a esta clasificación de delitos, el profesor Fernando Velásquez (2013) menciona que estos se encuentran dentro de la categoría de los tipos compuestos, pues describen una pluralidad de conductas. A su vez, estos se clasifican en complejos y mixtos, siendo los primeros aquellos que “suponen la ocurrencia de dos o más conductas, cada una constitutiva de un tipo autónomo, pero de cuya unión nace un complejo típico distinto, dotado de independencia” (p. 409). Al mismo tiempo, explica que los mixtos son aquellos que “pese a contemplar diversas modalidades de conducta, se conforman con la realización de cualquiera de ellas” (p. 410). En consonancia con lo expuesto, concluye destacando, que en el supuesto en que sea suficiente la ejecución de uno de los comportamientos descritos para la consumación del delito, también podrán ser denominados como tipos de conducta alternativa.

En el delito de evasión tributaria se tipifican una serie de conductas que configuran esta clasificación de tipo de conducta alternativa, como se verá a continuación con la realización de una sola de ellas, basta para que se pueda hacer la imputación del delito.

6.7. Verbos Rectores

- No declarar, teniendo la obligación a cargo.
- Omitir ingresos en una declaración tributaria.
- Incluir costos o gastos inexistentes en una declaración tributaria
- Reclamar créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes.

Así, el delito puede ejecutarse bajo dos tipos de conducta diferentes, se identifica, por una parte; la conducta de omisión dolosa y por otra; la conducta de acción. En cuanto a la primera, se tiene que los numerales primero y segundo, expuestos anteriormente, tienen la connotación de conducta de omisión dolosa. Estos son catalogados como aquellos que son cometidos “cuando el individuo actúa de manera distinta a lo ordenado por la norma que contiene un mandato legal” (Andrade Castro, 2019, párr. 5). Bajo este precepto, las normas que transgrede el sujeto son:

1. Declarar obligaciones tributarias, teniendo la obligación de hacerlo
2. Declarar todos los ingresos

Por otra parte, en cuanto a las conductas de acción (Comisión), definidos como aquellos que “recogen una prohibición, que se infringe con la realización de la acción proscrita” (Andrade Castro, 2019, párr. 1). Tal descripción se ajusta a los numerales tercero y cuarto de los verbos rectores, pues la norma prevé la pena privativa para quienes:

3. Incluyan costos o gastos inexistentes en una declaración tributaria,
4. Reclamen créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes.

6.8. Imputación Subjetiva

En similar sentido, al referirse la imputación objetiva, debe tenerse en cuenta la posibilidad de conducta culposa del mismo, recuérdese que, en principio, el delito en mención establecía textualmente: “el contribuyente que dolosamente...” y que actualmente se refiere de forma amplia al “contribuyente”. Pero quizá la razón de esta redacción radica en contenidos específicos del derecho tributario, téngase en cuenta que el párrafo primero del texto del delito indica que: “La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos” (Congreso de La República, 2000).

Así, al establecer este presupuesto, debe mencionarse la figura de interpretación razonable del derecho aplicable, en tal sentido, diríjase la atención al artículo 647 del Estatuto Tributario, el cual determina que:

No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciadas sean completos y verdaderos (Presidente de la República de Colombia, 1989).

Téngase en cuenta que, la modalidad culposa del delito, puede predicarse cuando “el fin que buscaba el sujeto agente no era la comisión de un ilícito, pero que al equivocarse en la elección de los medios termina cometiendo un delito a título de culpa o imprudencia” (Cruz Mercado & Suárez Díaz, 2019, sec. 26). Nótese, pues, que la causal de exoneración de responsabilidad, conocida como interpretación razonable de derecho aplicable, no permite que, aunque se expida liquidación oficial por parte de la DIAN, se genere sanción a cargo del contribuyente, lo que en otras palabras tampoco permite el inicio de la acción de penal a título culposo.

6.9. Delito de Resultado

Si bien, el legislador planteó cuatro verbos rectores con los que pareciera ejecutarse un tipo de mera actividad, lo cierto es que es un tipo de resultado, aquel que “describe una determinada acción, a la que le sigue la producción de un cierto resultado o efecto en el mundo fenoménico”(Velásquez Velásquez, 2013, p. 410). Debe hacerse énfasis en la modalidad de este, ya que plantea que el delito solo podrá ser imputado, una vez proferida la liquidación oficial por parte de la DIAN, la cual debe manifestar que alguna de las conductas descritas por el tipo fue, en efecto, llevada a cabo. Podría llegar a suceder, incluso las cifras de evasión indican que sucede frecuentemente, que muchas de las conductas descritas sean ejecutadas sin pasar por el radar de la DIAN, lo que implica que el hecho aislado de llevar a cabo la conducta no genera la consumación del delito.

6.10. Extinción de la Acción Penal

En cuanto a las formas de extinción de la acción penal, debe advertirse, en primer lugar, la estipulación contenida en el artículo 82 del Código Penal, particularmente el numeral sexto prevé que tal figura tendrá lugar cuando se realice el pago, siempre que la ley así lo disponga. En consecuencia, al dirigirse a la norma en cuestión, en efecto, esta determina que:

La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes (Congreso de La República, 2000).

6.11. Tentativa

El artículo 27 del Código Penal señala que se podrá imputar un delito en grado de tentativa contra “el que iniciare la ejecución de una conducta punible mediante actos idóneos e inequívocamente dirigidos a su consumación, y esta no se produjere por circunstancias ajenas a su voluntad...” (Congreso de La República, 2000).

Por regla general, los delitos de resultado admiten grado de tentativa, sin embargo, resulta fundamental ahondar en una posible circunstancia de tentativa para el caso que nos ocupa. Como se mencionó, la acción penal del delito de evasión solamente podrá iniciarse una vez la autoridad emita la respectiva liquidación oficial, lo que implica que serán muy pocos los escenarios en los que la DIAN podrá notar un intento de comisión del delito sin tener la

obligación de expedir liquidación oficial a cargo del contribuyente, precepto que, en todo caso, culminaría con la evidente consumación del delito.

Supongamos, por ejemplo, que un contribuyente presenta una declaración a la DIAN en la que omite activos, la entidad por asuntos internos no logra detectar de inmediato las inconsistencias presentadas. Hasta este punto no existe delito, pero el sujeto activo ya ejecutó todos los actos encaminados a la consumación del delito, y podría pensarse que en caso de que se conozca lo acontecido podría existir tentativa. Sin embargo, por razones ajenas a su voluntad, antes del término de firmeza de la declaración, la DIAN logra tener conocimiento de la situación, circunstancia que, sin perjuicio de la acción penal, implicaría la expedición de liquidación oficial para que el contribuyente pague lo correspondiente y que en todo caso termina consumando el delito, razón por la cual no existió tentativa.

No obstante, podría llegar a pensarse en situaciones específicas en las que existiría la posibilidad de una tentativa inacabada, recuérdese que esta es aquella en la que:

Se da comienzo a la ejecución del hecho, pero el resultado no se logra por una circunstancia ajena a la voluntad. Dicho de otra manera: el hecho de que la suspensión de los actos encaminados a realizar el tipo penal respectivo se presenta en el umbral, cuando el autor apenas empieza a poner en marcha el proceso criminoso en la vida real (Córdoba Angulo, 2019, sec. 24).

Imaginemos un escenario en donde probablemente sí pudiera imputarse el delito en grado de tentativa inacabada. Por ejemplo, en una situación de doble contabilidad, en la que a una empresa que no se le ha vencido el término para declarar, por circunstancias ajenas a su voluntad, sea desmantelada la organización criminal. Como se sabe, los libros de

contabilidad son utilizados para dar soporte a la declaración de renta, una sociedad de la cual se prediquen tales circunstancias tiene, en efecto, la intención de no presentar datos reales en su declaración. Así, entendiendo que el hecho de llevar doble contabilidad con el fin de dar soporte a la declaración tributaria es el primer acto ejecutado para la comisión del delito, podría imputarse tentativa de evasión tributaria, pues la DIAN, al no poder expedir la liquidación oficial aún, no hay delito consumado, pero si podría pensarse en iniciar la acción penal por el delito en grado de tentativa.

6.12. Delito Fuente de Lavado de Activos

En lo concerniente al lavado de activos, el Doctor Wilson Martínez, explica que este “puede ser entendido como un fenómeno criminal relativamente reciente, cuyo surgimiento se explica a causa de la necesidad que tiene la criminalidad organizada moderna de encubrir el origen ilícito de los activos provenientes del delito” (Martínez Sánchez, 2014, p. 7).

Asimismo, cuando se hace utilización del término *delito fuente*, debe entenderse que la consumación del delito de lavado de activos implica *per se* la ocurrencia de otro ilícito que genera cierto tipo de bienes en los que el delincuente tenga un interés particular, así el delito de lavado, radica en la necesidad de encubrir el origen fraudulento de los bienes obtenidos (Martínez Sánchez, 2014).

Esta tesis fue reiterada por la Corte Suprema de Justicia al señalar que:

Si bien es cierto, la Corte ha precisado que la imputación por el punible de lavado de activos es autónoma e independiente de cualquier otro delito, lo que implica que no es necesario demostrar que el delito subyacente ocurrió en determinadas circunstancias de tiempo, modo y lugar, no menos lo es que para efectos de

sustentar la responsabilidad penal por este punible se requiere, como mínimo, la concurrencia de un hecho indicador debidamente probado a partir del cual se pueda inferir que los bienes provienen de una fuente delictiva (Corte Suprema de Justicia, 2020, pp. 30-31).

Ahora bien, el artículo 323 del Código Penal establece el delito de lavado de activos, en este se determina que: El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de... delitos contra la administración pública (Congreso de La República, 2000). Dicho presupuesto, implica que, al crearse la evasión tributaria como un delito contra la administración pública, se convierte en un nuevo delito fuente de lavado de activos. Así, tal conclusión ha sido soportada por la doctora Juanita Ospina Perdomo de esta forma:

No olvidemos que se trata de delitos fuente de lavado de activos. Principalmente, cuando se suscita el nuevo Capítulo “De la omisión de activos, defraudación y promoción de estructuras de evasión tributaria”. Como tal, se constituye en el doceavo capítulo del TÍTULO XV “Delitos contra la administración pública”. Además, en conjunto, se consideran delitos fuente de lavado de activos (Ospina Perdomo, 2020, párr. 15).

7. Alcance del Delito

Concluida la descripción del tipo penal, acontece la necesidad de establecer el alcance del delito, esto es, identificar los impuestos que acoge la descripción realizada en el capítulo anterior. Para esta labor, deberán analizarse aquellos impuestos de orden nacional sobre los cuales podría llegar a recaer el delito establecido en el artículo 434b.

7.1. Impuesto Sobre la Renta y Complementarios

La renta es un impuesto de orden nacional; el sujeto activo es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mientras que el sujeto pasivo es el contribuyente, que a su vez puede ser una persona natural o una persona jurídica.

El hecho generador fue establecido por el artículo 26 del Estatuto Tributario, señalando que será determinada con base en: “la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados” (Presidente de la República de Colombia, 1989).

Si bien este hecho generador es el mismo tanto para personas naturales como jurídicas, la base gravable es diferente en cada uno. Así, puede un contribuyente tratar de ocultar ciertos ingresos y activos con el fin de generar un menor valor a pagar en la declaración, o incluso omitir en su totalidad la obligación de declarar.

Por otro lado, la palabra *complementarios* hace referencia a impuestos que tienen similitud con el hecho generador del mismo impuesto sobre la renta, así, el artículo

quinto del E.T. establece que tanto el impuesto sobre la renta como su complementario constituyen un solo impuesto. Este impuesto complementario grava ganancias ocasionales, definidas por el artículo 302 del E.T. como las “provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal” (Presidente de la República de Colombia, 1989). Sobre el cual se genera de igual forma una obligación a declarar que puede ser susceptible de omisión de ingresos o inclusión de costos o gastos inexistentes.

Asimismo, el capítulo quinto del Estatuto Tributario establece el régimen concerniente a las deducciones, definiendo con claridad, según el tipo de persona, cuáles pueden tenerse como costos y gastos para aplicar su respectiva deducción, tanto en impuesto de renta como complementario, y cuáles quedan expresamente excluidas por considerarse como limitaciones. Puede un contribuyente intentar incluir una serie de costos o gastos con la intención de disminuir el valor a pagar

Ahora bien, la declaración de renta y complementarios, debe presentarse periódicamente según lo establezca el respectivo decreto, así para el año gravable 2020, la cual debe presentarse en 2021, el Decreto 1680 del 17 de diciembre de 2020 determina los montos por los cuales se causa el impuesto, así como el plazo máximo para presentarla. Es así, como el contribuyente que omite este deber en su totalidad, teniendo en cuenta las fechas y montos obligados, está igualmente llamado a ser sujeto activo del delito.

7.2. Impuesto Sobre las Ventas

El IVA es un impuesto de índole nacional, es de naturaleza indirecta y se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución. El sujeto pasivo del impuesto son todas aquellas personas obligadas a realizar el recaudo de este y que se denominan como *responsables*. El sujeto activo es el Estado, igualmente en cabeza de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El hecho generador fue establecido en el artículo 420 del Estatuto Tributario, señalando todos los bienes y situaciones sobre las cuales recae el impuesto. Algunas de ellas son: la venta de bienes corporales, muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente, entre otros (Presidente de la República de Colombia, 1989).

Asimismo, la base gravable se encuentra determinada por el artículo 447 del Estatuto Tributario, señalando que esta será el “valor total de la operación, sea que esta se realice de contado o a crédito” (Presidente de la República de Colombia, 1989). De igual forma, el artículo 468 del E.T. establece la tarifa general del IVA, mencionando que “La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) salvo las excepciones contempladas en este título” (Presidente de la República de Colombia, 1989).

En este sentido, las personas responsables del impuesto sobre las ventas que omitan el deber tanto de recaudarlo, como de consignarlo a la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, y que a su vez pasen por alto el deber de declarar el impuesto a cargo, quedarían sujetos a la comisión del delito de defraudación o evasión tributaria, en virtud del verbo rector que indica: *no declarar teniendo la obligación de hacerlo*.

7.3. Declaración anual de activos en el exterior

La Ley 1739 de 2014 creó la declaración anual de activos en el exterior, a pesar de que ésta no es considerada como un impuesto como tal, sí debe ser tenida en cuenta para efectos del alcance del delito por las razones que se explicarán a continuación.

Empecemos por entender que esta obligación quedó estipulada en el artículo 574 del Estatuto Tributario, determinando que:

A partir del año gravable 2015, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a este impuesto respecto de sus ingresos de fuente nacional y extranjera, y de su patrimonio poseído dentro y fuera del país, que posean activos en el exterior de cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la declaración anual de activos en el exterior (Presidente de la República de Colombia, 1989).

Sin embargo, como se mencionó esto no implica que sea un impuesto como tal, debe tenerse en cuenta que “la obligación de presentar la declaración anual de activos en el exterior se constituye como una obligación de tipo meramente formal para el obligado, y, por lo tanto, no le generará impuestos adicionales a cargo” (Parra, 2015, párr. 3).

Ahora bien, el hecho de no generar un saldo a pagar no significa *per se* que no pueda llegar a causarse responsabilidad penal por el delito de defraudación tributaria. Por el contrario, al existir la obligación de presentar una declaración, se cumple uno de los verbos rectores señalados en el texto del delito. De esta forma, toda persona que teniendo la obligación de

presentar declaración de activos en el exterior y omita realizarla, podrá iniciarse acción penal por el delito de defraudación tributaria.

7.4. Impuesto Nacional al Consumo

El Impuesto Nacional al consumo fue creado por la Ley 1607 de 2012, y entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013. El artículo 512-1 del Estatuto Tributario determinó como hecho generador del impuesto la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final de determinados bienes y servicios como: telefonía móvil, internet, navegación, servicio de datos, entre otros (Presidente de la República de Colombia, 1989).

El sujeto pasivo es todo aquel consumidor final, así como los prestadores de servicios gravados por el impuesto al consumo, mientras que el sujeto activo sigue siendo el Estado en cabeza de la DIAN. La tarifa general del impuesto es del 4% sobre la totalidad del bien o servicio sin incluir el IVA. Este impuesto debe declararse y pagarse de forma bimestral, por lo que los periodos en el año serán: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre (Chavarro & Monclou Pedraza, 2014)

En este sentido, al no existir costos, gastos, o deducciones a aplicar sobre la declaración de impuesto al consumo, la única conducta del delito por la cual podría judicializarse a un contribuyente de este impuesto, es por la omisión de presentar declaración teniendo la obligación de hacerlo.

7.5. Gasolina y ACPM

Este impuesto fue creado mediante la Ley 1607 de 2012 y empezó a regir a partir del 1 de enero de 2012. Del mismo modo, el Decreto 568 del 2013 reglamenta la materia, estableciendo en su artículo primero como hecho generador del impuesto “la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de gasolina y ACPM” (Presidente de la República de Colombia, 2012).

El artículo segundo del mismo decreto establece como sujetos pasivos: “quienes adquieran la gasolina o el ACPM del productor, quienes importen gasolina o ACPM y los productores cuando realicen retiros para su propio consumo o para disponer de la gasolina o del ACPM a título distinto de su venta” (Presidente de la República de Colombia, 2012). Son responsables, según el artículo tercero “el productor o el importador de los bienes sometidos al impuesto, independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se ejecute el hecho generador de dicho impuesto” (Presidente de la República de Colombia, 2012).

Ahora bien, el periodo gravable del impuesto es de carácter mensual, así mes a mes los responsables deberán presentar y pagar la debida declaración del impuesto, so pena de incurrir en el delito de evasión tributaria por la omisión de la declaración.

7.6. Impuesto al Carbono

Por medio de la Ley 1819 de 2016 fue creado en Colombia el Impuesto Nacional al Carbono con el objetivo de reducir algunos productos perjudiciales para el medio ambiente,

y lograr así, una mejora en la calidad del aire, así como un uso adecuado y eficiente de los combustibles fósiles (Duarte Esteban, 2017).

El artículo 221 de la Ley, en mención, estableció como hecho generador del impuesto: “la venta dentro del territorio nacional, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de combustibles fósiles” (Congreso de La República, 2016). En igual sentido, determina como sujeto pasivo a: “quien adquiera los combustibles fósiles, del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando realice retiros para consumo propio” (Congreso de La República, 2016).

La tarifa de este impuesto se causa de acuerdo a la emisión de dióxido de carbono (CO₂) para cada combustible determinado. El sujeto pasivo del impuesto es el Estado, en cabeza de la DIAN. De acuerdo a la resolución No. 000026 del 11 de mayo de 2017, los responsables del recaudo y pago del impuesto deberán presentar la declaración por los medios electrónicos autorizados por la DIAN (Director General De Impuestos Y Aduanas Nacionales, 2017).

Según esto, todo responsable sobre el impuesto al carbono que omita la obligación de declarar el respectivo impuesto, podrá quedar incurso en un proceso penal por el delito de defraudación tributaria.

7.7. Declaración informativa de Precios de transferencia

Esta declaración consiste en poner en conocimiento de la DIAN, todas aquellas operaciones que se realizaron durante el año gravable entre personas contribuyentes al impuesto de la renta y complementarios, con otras vinculadas en el exterior que se encuentren ubicadas en

zonas francas y paraísos fiscales. (Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2014).

Debe recalcar, que este no es un impuesto adicional, sino un deber de dar conocimiento a la DIAN sobre ciertas operaciones específicas. Así, quienes están obligados a cumplir con este deber de información son aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario que se hallen por lo menos en alguna de las situaciones de vinculación establecidas por el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

En cualquier caso, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que estando dentro de alguna de las situaciones de vinculación señaladas, no presente la declaración informativa de precios de transferencia, puede llegar a ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria.

7.8. Retención en la fuente

Por último, es importante mencionar la retención en la fuente, este mecanismo de recaudo, que no es considerado como un impuesto, debe ser tenido en cuenta por las razones que se expondrán a continuación.

En primer lugar, debe mencionarse que la retención en la fuente:

Es un sistema mediante el cual la persona o entidad que realice un pago gravable a un contribuyente o beneficiario debe retener o restar de ese pago un porcentaje dado por la ley, a título de impuesto de renta y reembolsarlo mes a mes al estado mediante la presentación del formulario 350 denominados declaración retenciones en la fuente (Angulo Guiza, 2018, p. 113).

En otras palabras, es un anticipo y que al presentarse como tal la declaración del respectivo impuesto, el contribuyente puede descontarse lo que ha ido pagando en el año mediante retención en la fuente. Se practica principalmente sobre 4 impuestos: Renta; IVA; Industria y Comercio; Timbre, entre otros.

Ahora bien, la razón por la que debe incluirse dentro del alcance del delito va encaminada a la obligación que tienen los contribuyentes de presentar todos los meses la declaración de retención en la fuente, pues como lo hemos recalado, al existir dicha obligación podría un contribuyente incurrir en el delito por omitir la presentación de la declaración de retención en la fuente.

8. Discusiones y controversias

En el marco de esta investigación, para lograr un panorama amplio acerca del tema, se hace necesario acudir a algunos argumentos que han sido claves al momento de referirse a la penalización tributaria. De esta forma, con el objetivo de alcanzar una posición en concreto, deberá hacerse referencia tanto a aquellos argumentos que han surgido a favor de la penalización tributaria mediante el delito de defraudación tributaria, como aquellos argumentos en contra de esta polémica tendencia.

8.1. Argumentos a favor

La penalización del delito de evasión o defraudación tributaria en Colombia ha generado un debate muy amplio, sin embargo, existe una posición muy recurrente en la sociedad que analiza y defiende de manera favorable este hecho. Algunos de quienes consideran y defienden esta postura sostienen que los artículos 434A y 434B referentes a la penalización tributaria no desconocen los principios de separación de poderes, específicamente, el principio de legalidad y colaboración en la aplicación de la acción penal. Sobre lo expuesto anteriormente, la sentencia C-557 de 2019 hace referencia:

Por el contrario, dicha norma desarrolla el principio de colaboración armónica (artículo 113 de la Constitución) y respeta la competencia de la Fiscalía General de la Nación para adelantar el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución). Lo primero, por cuanto promueve la cooperación entre la DIAN y la Fiscalía General de la Nación. Por un lado, la DIAN, en ejercicio de sus facultades legales de fiscalización y verificación, es la entidad que verifica *ex ante* el cumplimiento de las obligaciones tributarias, formales y sustanciales. Por el otro, la Fiscalía General de la Nación es el órgano “*obligad[o] a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito*” cuando la DIAN le comunique acerca de la configuración del referido incumplimiento. Lo segundo, porque la norma conserva la titularidad de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación (Corte Constitucional, 2019b, p. 11)

La Corte Constitucional justifica lo anterior en tres razones, la primera está basada en la legitimidad de las medidas legislativas que buscan mitigar la evasión y proteger el recaudo fiscal, la segunda respalda la solicitud previa a la DIAN como una medida idónea para alcanzar los objetivos propuestos y considera que dicha medida es proporcional “por cuanto el requisito de procedibilidad que prevé la norma no dispone una facultad discrecional en favor de la DIAN” (Corte Constitucional, 2019b, p. 13)

Frente a la penalización del delito de evasión y defraudación tributaria, existe también un debate muy recurrente que enfrenta la política criminal y las recomendaciones de la OCDE, sobre esto, Sara Jaramillo Posada y Nataly Restrepo Lopera manifestaron que:

Finalizando el año 2018, se introdujo al ordenamiento jurídico colombiano el delito de evasión o defraudación fiscal. Este tipo penal no fue el resultado de un análisis desde la política criminal, sino que obedeció especialmente a recomendaciones dadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como medida para proteger y asegurar el recaudo de impuestos (Jaramillo & Restrepo, 2020, p. 3).

Lo anterior, se justifica en el ingreso de Colombia a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el trabajo y la modificación que realizó posteriormente el Gobierno para lograr acoplar los lineamientos de la OCDE al ordenamiento jurídico colombiano.

Por último, la OCDE ha manifestado la pertinencia de la penalización tributaria. Para esto comparte 10 principios globales que todos los países deberían atender en el marco de esta situación. Así, en el principio número 1 determinado como: *Penalización de las*

infracciones tributarias, hace énfasis en las razones por las cuales es crucial que existan sanciones penales por violaciones fiscales, las cuales corresponden a:

Enviar un mensaje sobre la integridad, neutralidad y equidad de la ley (es decir, que nadie está por encima de la ley); ii) actuar como un elemento de disuasión general para aquellas personas que podrían verse tentadas a evadir sus obligaciones tributarias, si se diera la oportunidad, proporcionando graves consecuencias reputacionales y punitivas de la actividad delictiva; (iii) actuar como un disuasivo específico para un individuo que ha sido condenado y sancionado en el pasado, para que puedan ser desalentados de hacerlo de nuevo (OCDE, 2019, p. 14).

8.2. Argumentos en contra

Ahora, pasemos a mencionar algunos de los argumentos más polémicos en contra del establecimiento de un régimen penal tributario. Demos inicio, haciendo referencia a la sentencia C-261 de 1996, es importante hablar de ella, pues en este pronunciamiento el juez constitucional habló sobre el fin último del derecho penal.

En esta, se explica que si bien, no es posible enmarcar la función del sistema penal en un solo principio, 3 de ellos deben ser tenidos en cuenta al momento de tipificar o no una conducta. En un primer momento, debe tenerse en cuenta las funciones de prevención general y retributiva, en donde: “la tipificación legal de hechos punibles pretende desestimular conductas lesivas de bienes jurídicos dignos de ser tutelados por el derecho penal (prevención general) pero de manera tal que exista una cierta proporcionalidad entre el daño ocasionado por el delito y la pena que le es atribuida” (Corte Constitucional, 1996a,

p. 17). Ahora bien, finaliza el argumento aludiendo a una característica propia que debe tener todo Estado Social de Derecho, como lo es Colombia, indicando que: “la ejecución de la sanción penal esté orientada por finalidades de prevención especial positiva, esto es, en esta fase se debe buscar ante todo la resocialización del condenado” (Corte Constitucional, 1996a, p. 17).

No obstante, el ideal de un sistema penal encaminado a que el juez establezca una amenaza directa sigue vigente. Aun así, no debe perderse de vista, que tal presupuesto, más allá de buscar la intimidación como tal, lo que realmente intenta es crear una expectativa social en una colectividad en específico, para fundar en los ciudadanos un comportamiento adecuado a derecho. Esto, no significa, *per se*, que las normas penales motiven únicamente a través de la amenaza directa o presión normativa, al contrario, lo que busca es: “una internalización de las normas que permite que estas operen mediante su aceptación por parte del destinatario. Cuando esta aceptación no se consigue, la eficacia de las normas penales es mucho más difícil” (Mir Puig, 1982, p. 44).

Precisamente esta situación, es la que podría llegar a ocurrir en los escenarios impuestos por la creación del delito de defraudación tributaria. Un sistema penal que, intentando amedrentar a los contribuyentes con la amenaza de prisión por el incumplimiento de obligaciones tributarias, termine por hacer todo lo contrario, concluyendo en aumentar la cifra de evasión. A esto se refería, el profesor Cahn-Speyer Wells cuando mencionó el término de *terrorismo penal*, explicando que cuando este es: “ejercido por una Administración absolutista, no consulta el Estado de Derecho de los países democráticos; la historia ha demostrado que si bien en un principio devenga recaudo, con el correr de los días conlleva en poco tiempo a una crisis de justicia” (Cahn-Speyer Wells, 2002, p. 41).

De igual forma, el profesor Francisco José Sintura Varela, explica con respecto al nuevo régimen penal tributario instaurado en Colombia, que:

Lo que claramente no puede ocurrir es que, de una parte, el órgano de persecución penal se convierta en el instrumento más efectivo de recaudo tributario con la amenaza de prisión, más allá de la necesaria eficiencia que se reclama de la Administración Tributaria (Sintura Varela, 2019, p. 2).

Por otro lado, el profesor Cahn-Speyer Wells, se refiere a que “Únicamente es viable criminalizar las infracciones tributarias en cuanto exista un sistema tributario justo, en el que la distribución de la carga tributaria responda a los principios de igualdad y capacidad contributiva”(Cahn-Speyer Wells, 2002, p. 40). Recordemos que la corrupción es un aspecto que ha caracterizado y ha marcado de forma vehemente a nuestro país. Y que desfalcos vergonzosos ocasionados por el sector público, hacen que los contribuyentes terminen por perder la fe en el sistema tributario, ocasionando que sin importar el tipo de sanción que acarree la acción, la mayoría evite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, amparados, según alguna doctrina, por la legítima defensa del contribuyente.

Aun así, existe un argumento, que históricamente ha tenido gran relevancia en el derecho penal, nos referimos a la clara violación al principio de última ratio, punto central de esta investigación.

Respecto a este, cabe mencionar que:

El derecho penal debe ser un instrumento de última ratio para garantizar la pacífica convivencia de los asociados, previa evaluación de su gravedad y de acuerdo a las

circunstancias sociales, políticas, económicas y culturales imperantes en la sociedad en un momento determinado”(Corte Constitucional, 2012a, p. 18).

Debe recalarse que, algunos autores han afirmado que el derecho administrativo sancionatorio, sin necesidad de acudir al derecho penal, cuenta con los elementos suficientes para lograr un correcto recaudo de impuestos tales como: “el régimen tributario sancionatorio, las facultades para liquidar los tributos que no fueron correctamente liquidados por el contribuyente y la facultad para realizar cobros coactivos” (Rueda Mantilla, 2017, p. 146).

Es así como el mismo profesor Cahn-Speyer Wells explica que:

Debe respetarse en todos los casos el principio de “última ratio” del derecho penal. La criminalización de las infracciones tributarias solo puede ser justificable en cuanto se trate de conductas con respecto a las cuales esté plenamente demostrado que el derecho administrativo sancionador no ha sido suficientemente efectivo, por causas no atribuibles a la labor de fiscalización y control que debe ejercer una administración eficiente (Cahn-Speyer Wells, 2002, p. 40).

Así, la respuesta penal no puede sustentarse nunca en la necesidad del Estado de incrementar el recaudo a fin de combatir el déficit fiscal, pues de hacerlo la figura del derecho penal pasaría a criminalizar cuanta conducta aparezca (Cahn-Speyer Wells, 2002).

Por otra parte, hagamos referencia al famoso *populismo punitivo*, a través de este el legislador ofrece un índice de penas más altas, convenciendo a la sociedad de que tal incremento provocaría una disminución en la comisión de delitos, pero realmente esta

artimaña es utilizada con el único fin de ganar votantes en las urnas electorales (Torres Cadavid, 2010).

Es así como, la profesora Natalia Torre Cadavid, al preguntarse, por qué el legislador suele utilizar el derecho penal como herramienta para solucionar cualquier problema, responde acertadamente que existe la creencia de que “las soluciones penales son inmediatas, fáciles de implementar y puede alegarse que funcionan con respecto al fin punitivo, en sí mismas, aun cuando fracasen en lo que se refiere a alcanzar toda otra finalidad” (Torres Cadavid, 2010, p. 27).

Por último, es válido mencionar el tema concerniente a la extinción de la acción penal. Algunos autores han afirmado que, el hecho de que exista exoneración de responsabilidad penal por presentación, corrección y pago de la declaración tributaria a cargo, implica que:

Los contribuyentes estén dispuestos a incurrir en la conducta punible para tener un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, con la tranquilidad de saber que si son descubiertos pueden evitar la sanción penal mediante el efectivo pago del tributo correspondiente (Rueda Mantilla, 2017, p. 147).

Bajo esta perspectiva, teniendo en cuenta la cultura colombiana, pareciera que el mismo delito estuviera invitando al contribuyente a cometer el delito, con la esperanza de en última instancia poder evitar la prisión gracias al pago de la deuda.

9. Toma de posición

Luego del análisis realizado, y con base en los planteamientos estudiados durante el transcurso de esta investigación, podemos dar fin con una toma de postura en concreto. Es así como al confrontar el principio de última ratio con la creación del delito de defraudación tributaria, es posible afirmar, bajo nuestro punto de vista y con un respaldo argumentativo amplio, que, en efecto, la legislación colombiana al incorporar el artículo 434b por medio del cual creó el delito de defraudación tributaria, vulneró el principio de última ratio.

Recordemos, que el maestro Claus Roxin se refirió a la protección de los bienes jurídicos mediante el derecho penal, dejando por sentado que este debe ser en todo caso subsidiario y que debe intervenir únicamente cuando fallen otros medios de solución social del problema. Es así, como desde nuestra perspectiva, la inclusión del delito es un total desacierto, y más allá de solucionar un problema, termina por ocasionar más (Roxin, 1997).

En cualquier circunstancia, los esfuerzos por intentar reducir la evasión de impuestos deben ir dirigidos a fortalecer las herramientas que tiene la DIAN para identificar aquellos infractores de la norma tributaria y no el derecho penal, ya que, en todo caso, sin una administración de impuestos robusta, no sirve de nada penalizar conductas a diestra y siniestra. Recordemos que la estructura del delito implica que, para que proceda la acción penal, la DIAN debe proferir liquidación oficial manifestando el incumplimiento del contribuyente, es entonces un caso perdido, pues se pretende disminuir la evasión con el delito, pero, en cualquier circunstancia, si la DIAN, no logra identificar al evasor, de nada sirve la tipificación de la conducta.

Realmente la consecuencia más gravosa que ocasiona la creación de este tipo penal es la congestión que produce en el sistema judicial. En cifras, hasta el 15 de febrero de 2020, Colombia contaba con un total de:

5.488 entre jueces, magistrados de tribunal y de altas cortes, lo que significa que, para los 50 millones de colombianos, la tasa es de 11 jueces por cada 100.000 habitantes, En comparación, la OCDE dice que el estándar óptimo es de 65 jueces por esa misma cantidad de personas (El Tiempo, 2020, párr. 3).

Esta innecesaria congestión puede llegar a causar que, a otros bienes jurídicos con un nivel de gravedad más alto, aquellos que en verdad no pueden ser protegidos por otro medio diferente al derecho penal, no se les preste la atención y el tiempo necesario.

Además, es claro que la tipificación del delito fue utilizada como un arma de mera intimidación, pues en nuestro concepto, al establecer la extinción de la acción penal por el pago del impuesto debido, derrumba en todo sentido la finalidad de la pena, que es resocializar al delincuente. Y que, bajo el amparo de la arraigada cultura colombiana, el único objetivo logrado es invitar al contribuyente a la infracción tributaria, pues en palabras coloquiales: *solo si la DIAN se da cuenta, pueden iniciar la acción penal, pero igual, si se dan cuenta, puedes pagar y nada ha pasado*. Lamentablemente, este el pensar de muchos colombianos, entonces, con el pasar del tiempo, contrario a lo esperado, la creación del delito terminará por aumentar las cifras de evasión, pues en lugar de mejorar las herramientas de la DIAN, se enfocan en la penalización, dejando de lado lo verdaderamente importante.

Si bien, el entonces Ministro de Hacienda, quiso justificar la necesidad de tipificar la conducta con “la falta de sanciones serias”, queremos expresar de manera rotunda nuestro desacuerdo con tal afirmación, pues no son las sanciones las que invitan al contribuyente a esconder su verdadera situación financiera, muchas veces, la impotencia de ver como el pago de sus impuestos, es despilfarrado en manos de políticos corruptos, lleva a la sociedad a atreverse a la penosa situación de ocultar sus bienes, sin importar la severidad de la sanción, ya sea meramente económica o incluso bajo la amenaza de prisión.

Con respecto al trámite legislativo de la creación del delito, consideramos que tanto la exposición de motivos de la Ley 2100 de 2019, como el debate surgido en el Congreso en torno a la creación de este nuevo delito, tendría que haber sido minuciosa. Es indispensable entender las repercusiones negativas que puede llegar a tener la inclusión de este, y según lo indagado, no se vio reflejado en el trámite legislativo el riguroso examen que este ameritaba, incluso, nunca fue mencionada la posible vulneración al principio de última ratio.

Para finalizar, es importante recalcar que, si bien la OCDE recomienda la penalización tributaria, no puede perderse de vista que, en Colombia, no fueron atendidos los principios recomendados para tal fin. Uno de los puntos sugeridos, es que “Se aplica una sanción penal si se acredita el delito tributario” (OCDE, 2019, p. 14). Precepto que bajo nuestro pensar no es cumplido, pues si bien el delito delimita la sanción penal, consideramos que, al existir la extinción de la acción penal por el pago, termina por ser inútil la existencia del delito.

10. Conclusión

Podemos entonces concluir que, en primer lugar, en el marco del sistema jurídico colombiano, el estudio de la inclusión del delito de defraudación tributaria no ha contado con la severidad que este amerita, y mucho más cuando estos son añadidos a través de una ley de financiamiento. Incluso la Corte Constitucional se quedó corta al momento de declarar la constitucionalidad del delito en ambas decisiones proferidas al respecto. Se esperaba que, frente al tema de la posible violación al principio de separación de poderes, se hiciera un análisis mucho más profundo y además respetando la línea jurisprudencial respecto al tema.

En la primera decisión el delito fue declarado constitucional sin tener en cuenta que, sin lugar a duda, la expresión *solo*, en efecto, estaba transfiriendo la potestad del inicio de la acción penal a la DIAN. Y tal asunto fue solucionado únicamente gracias a que en el trámite legislativo de la Ley 1943 de 2018, se encontraron vicios en el procedimiento, lo que dio lugar a una inconstitucionalidad, y posteriormente a cambiar la redacción del delito mediante la Ley 2010 de 2019.

Adicionalmente, durante el trámite legislativo no fue mencionado en ningún momento la posible vulneración al principio de última ratio, situación que es verdaderamente desconcertante, pues debió existir al menos un pronunciamiento sobre las razones por las cuales consideraban que no existía violación a este.

Así, bajo la argumentación dispuesta, y por criterio propio, concluimos que desde todo punto de vista el delito de defraudación tributaria consagrado en el artículo 434 B del código penal es una clara e indiscutible violación al principio de última ratio.

De tal forma que, lo indicado sería dejar de penalizar las conductas de evasión tributaria, pues si lo que realmente se quiere es disminuir la evasión, no cabe duda de que la vía administrativa es la idónea para este fin. Entonces, los esfuerzos deberán encaminarse a cómo identificar a los contribuyentes evasores, para lo cual deberían implementarse mecanismos eficientes en la administración de impuestos aplicando estrategias basadas en la gestión del riesgo.

Al tratarse de intentar crear una conciencia y una cultura tributaria, las sanciones severas, si bien sirven de algo, lo ideal, sería darle al contribuyente la confianza de saber que el dinero de sus impuestos, en efecto, es la tasa justa que debe pagar y que además logra el destino final previsto sin quedar en manos de unos cuantos corruptos.

Pero si, en definitiva, la legislación mantiene su intención de penalizar conductas de evasión, debe pensarse seriamente en una reforma al texto del delito, pues como ya lo dijimos, tal y como está planteado, no logra ningún efecto, más que invitar al contribuyente a evadir y congestionar el sistema judicial.

Referencias

- Anchondo Paredes, V. E. (2012). *Métodos de Interpretación Jurídica*.
<https://biblat.unam.mx/hevila/Quidiuris/2012/vol16/3.pdf>
- Andrade Castro, J. A. (2019). Lección 15: El delito de omisión. En *Lecciones de Derecho Penal: Parte General* (3a Edición). Universidad Externado de Colombia.
<https://ebooks-uexternado-edu-co.ez.urosario.edu.co/epubreader/lecciones-de-derecho-penal-parte-general-3a-edicin/ch13>.
- Angulo Guiza, U. G. (2018). *Retención en la fuente*.
<https://app-vlex-com.ez.urosario.edu.co/#search/jurisdictions:CO/retencion+en+la+fuente/WW/vid/821180709>
- Barbosa Castillo, G. (2019). Lección 13: Teoría del delito. Tipo Objetivo. En *Lecciones de Derecho Penal: Parte General*. (3a edición). Universidad Externado de Colombia.
<https://ebooks-uexternado-edu-co.ez.urosario.edu.co/epubreader/lecciones-de-derecho-penal-parte-general-3a-edicin/ch13>.
- Buján Pérez, C. M. (2007). *Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*.
<https://app.vlex.com/#vid/autoria-participacion-defraudacion-tributaria-227824821>
- Cahn-Speyer Wells, P. (2002). *Legitimidad de la criminalización de algunas infracciones tributarias y condiciones mínimas para su establecimiento*. Volumen 52, 32-47.
- Cámara de Representantes. (2019a). *Gaceta del Congreso N° 1131: Ponencia para primer debate proyecto de Ley número 278 de 2019 Cámara y 227 de 2019 Senado*.
http://www.secretariassenado.gov.co/legibus/legibus/gacetas/2019/GC_1131_2019.pdf

- Cámara de Representantes. (2019b). *Gaceta del Congreso N°1241: Texto definitivo plenaria Cámara al proyecto de ley número 278 de 2019 Cámara, 227 de 2019 Senado.*
- http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2019/gaceta_1241.pdf
- Carrasquilla Barrera, A. (2018). *Exposición de motivos del proyecto de ley “por la cual Se expiden normas de financiamiento para el Restablecimiento del equilibrio del presupuesto Nacional y se dictan otras disposiciones.*
- [http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/pl-240-18c\(reforma%20tributaria\)-exposici%C3%B3n%20de%20motivos.pdf](http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/pl-240-18c(reforma%20tributaria)-exposici%C3%B3n%20de%20motivos.pdf)
- Carrasquilla Barrera, A. (2019). *Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.*
- <http://leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/textos-radicados-senado/p-ley-2019-2020/1699-proyecto-de-ley-227-de-2019>
- CEPAL. (2010). *Evasión y equidad en América Latina.*
- https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3762/1/lcw309_es.pdf
- Chavarro, J. E., & Monclou Pedraza, J. (2014). *Cartilla Impuesto sobre la ventas IVA e Impuesto Nacional al Consumo INC 2014.*
- <https://app-vlex-com.ez.urosario.edu.co/#search/jurisdiction:CO/impuesto+al+consumo/WW/vid/514055206>

- Congreso de La República. (2000). *Ley 599 de 2000: Por la cual se expide el Código Penal*. Diario Oficial No. 44.097.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html
- Congreso de La República. (2011). *Acto Legislativo 06 de 2011: Por el cual se reforma el numeral 4 del artículo 235, el artículo 250 y el numeral 1 del artículo 251 de la Constitución Política*. Diario Oficial. N.48263.
<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1000205>
- Congreso de La República. (2016). *Ley 1819 de 2016: Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 50.101.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Congreso de La República. (2018). *Ley 1943 DE 2018: Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 50.820.
<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30036049>
- Congreso de La República. (2019). *Ley 2010 DE 2019: Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 51.179.
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html
- Córdoba Angulo, M. (2019). Lección 18: Tentativa. En *Lecciones de Derecho Penal: Parte General*. (3a Edición). Universidad Externado de Colombia.

<https://ebooks-uexternado-edu-co.ez.urosario.edu.co/epubreader/lecciones-de-derecho-penal-parte-general-3a-edicion/ch13>.

Corte Constitucional. (1996a). *Sentencia C-261 de 1996 (Alejandro Martínez Caballero MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-261-96.htm>

Corte Constitucional. (1996b). *Sentencia C-285 de 1996 (Carlos Gaviria Díaz MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-285-96.htm>

Corte Constitucional. (2000). *Sentencia C-1144/00 (Vladimiro Naranjo Mesa MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-1144-00.htm>

Corte Constitucional. (2004). *Sentencia C-246/04 (Clara Inés Vargas Hernández MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-246-04.htm>

Corte Constitucional. (2008). *Sentencia C-1122/08 (Rodrigo Escobar Gil MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/C-1122-08.htm#:~:text=Son%20delitos%20de%20sujeto%20activo,cualquier%20persona%20puede%20ser%20autor>.

Corte Constitucional. (2012a). *Sentencia C-365 de 2012 (Jorge Ignacio Pretelt Chaljub MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/C-365-12.htm>

Corte Constitucional. (2012b). *Sentencia C-365/2012 (Jorge Ignacio Pretelt Chaljub MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/C-365-12.htm>

Corte Constitucional. (2015). *Sentencia T-762 de 2015 (Gloria Stella Ortiz Delgado MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/t-762-15.htm>

Corte Constitucional. (2017). *Sentencia C-091/17 (María Victoria Calle Correa MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-091-17.htm>

Corte Constitucional. (2019a). *Sentencia C-481/19 (Alejandro Linares Cantillo MP)*. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-481-19.htm>

Corte Constitucional. (2019b). *Sentencia C-557/19 (Carlos Bernal Pulido MP.)*.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-557-19.htm#:~:text=El%20salvamento%20de%20voto%20a,las%20ramas%20del%20poder%20p%C3%BAblico.>

Corte Constitucional. (2020). *Sentencia C-450/20 (Cristina Pardo Schlesinger MP.)*.

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/c-450_2020.html#INICIO

Corte Suprema de Justicia. (2000). *Sentencia 12820 de 2000 (Fernando E. Arboleda Ripoll MP.)*.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=12367#:~:text=El%20delito%20de%20estafa%20sanciona,bien%20jur%C3%ADdico%20del%20patrimonio%20econ%C3%B3mico.>

Corte Suprema de Justicia. (2020). *Sentencia 49906 de 2020 (Luis Antonio Hernández Barbosa MP.)*.

[https://www.cortesuprema.gov.co/corte/wp-content/uploads/relatorias/pe/blago2020/49906\(06-05-20\).pdf](https://www.cortesuprema.gov.co/corte/wp-content/uploads/relatorias/pe/blago2020/49906(06-05-20).pdf)

Cruz Mercado, A., & Suárez Díaz, E. (2019). Lección 20: Tipo Subjetivo. En *Lecciones de Derecho Penal: Parte General* (3a Edición). Universidad Externado de Colombia.

[https://ebooks-uexternado-edu-co.ez.urosario.edu.co/epubreader/lecciones-de-derecho-penal-parte-general-3a-edicin/ch13.](https://ebooks-uexternado-edu-co.ez.urosario.edu.co/epubreader/lecciones-de-derecho-penal-parte-general-3a-edicin/ch13)

Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2014). *Declaración informativa de Precios de Transferencia*.

https://www.dian.gov.co/Transaccional/GuaServiciosLinea/preguntas_frecuentes_Declaracion_PT.pdf

Director General De Impuestos Y Aduanas Nacionales. (2017). *Resolución número 000026 de 2017*.

<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000026%20de%2011-04-2019.pdf>

Duarte Esteban, A. (2017). *Impuesto Nacional al Carbono*.

<https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/1733/1/2.%20trabajo%20a%20entregar%20Impuesto%20Nacional%20Al%20Carbono.pdf>

El Congreso de Colombia. (1969). *Ley 38 de 1969: Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones*. DIARIO OFICIAL. AÑO CVI. N. 32975. 23, ENERO, 1970.

PAG. 105. <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1593818>

El Tiempo. (2020). *Al año, 20 % de casos judiciales quedan represados y suman congestión*.

<https://www.eltiempo.com/justicia/cortes/cifras-motivos-y-posibles-soluciones-a-la-congestion-judicial-en-colombia-474588>

Forero Hernández, C. (2020). El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española. *Nuevo Foro Penal julio- diciembre*, 192-233.

Jaramillo, & Restrepo. (2020). *La sanción penal como herramienta para disminuir la evasión de impuestos en Colombia*.

http://repository.unaula.edu.co:8080/jspui/bitstream/123456789/1447/1/unaula_rep_pre_der_2020_sancion_penal__evasioon_fiscal_Colombia..pdf

Martínez Sánchez, W. A. (2014). *La Investigación Moderna del Lavado de Activos*.

Ministerio de Justicia y del Derecho.

- <https://www.urosario.edu.co/Documentos/Facultad-de-Jurisprudencia/Observatorio-Lavado-de-Activos/Biblioteca/La-investigacion-moderna-del-lavado-de-activos.pdf>
- Mir Puig, S. (1982). *Funcion de la pena y teoría del delito en el Estado social de derecho*. (Segunda edición). Bosch.
- <https://www.ucipfg.com/Repositorio/MCSH/MCSH-08/BLOQUE-ACADEMICO/Unidad-4/lecturas/2.pdf>
- OCDE. (2019). *Lucha contra los delitos fiscales: Los diez principios globales*.
- <https://www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf>
- Ospina Perdomo, J. (2020, julio 3). *Reforma Tributaria: Delitos fuente de Lavado de Activos (Ley 2010/2019)*. Risk Consulting Global Group.
- <https://www.riskglobalconsulting.com/blog/reforma-tributaria/>
- Ozafrain, L. (2016). *El principio de ultima ratio. Fundamentos en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos para una política criminal minimalista*.
- http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/68145/Documento_completo.pdf?sequence=1
- Parra, M. (2015). *Declaración Anual de Activos en el Exterior*. Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría.
- <https://app-vlex-com.ez.urosario.edu.co/#search/jurisdiction:CO/7.1.3.%09Declaraci%C3%B3n+anual+de+activos+en+el+exterior/WW/vid/579609223>
- Presidente de la República de Colombia. (1987). *Decreto 2503 DE 1987: Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Diario oficial N. 38168.

[https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1457478#:~:text=DECRET O%202503%20DE%201987&text=\(diciembre%202029\)-,por%20el%20cual%20se% 20dictan%20normas%20para%20el%20efectivo%20control,Direcci%C3%B3n%20 General%20de%20Impuestos%20Nacionales](https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1457478#:~:text=DECRET O%202503%20DE%201987&text=(diciembre%202029)-,por%20el%20cual%20se% 20dictan%20normas%20para%20el%20efectivo%20control,Direcci%C3%B3n%20 General%20de%20Impuestos%20Nacionales).

Presidente de la República de Colombia. (1989). *Decreto 624 DE 1989: «Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales»*. Diario Oficial No. 38.756.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Presidente de la República de Colombia. (2012). *Decreto 568 de 2013: Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012*. DIARIO OFICIAL. AÑO CXLVIII. N. 48739. 21, MARZO, 2013. PAG.2.

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1855073>

Roxin, C. (1997). *Derecho Penal Parte General Fundamentos. La Estructura De La Teoría Del Delito* (Traducción de la 2da edición alemana, Vol. 1). Civitas.

https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2020/03/derecho_penal_-_parte_gener al_-_claus_roxin-LP.pdf

Rueda, D. (2013). *El delito de omisión de agente retenedor*.

[https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/12028/u670469.pdf?sequ ence=1&isAllowed=y](https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/12028/u670469.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Rueda Mantilla, D. (2017). *Derecho penal tributario en Colombia. Volumen 76*.

https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2076/PUB_ICDT_ART_RUEDA%20MANTILLA%20David_Derecho%20penal%20tributario%20en%20Colombia_Re vista%20ICDT%2076_Bogota_17.pdf

- Senado de la República. (2018a). *Gaceta del Congreso N° 1048: Ponencia para primer debate en Comisiones terceras y cuartas conjuntas al proyecto de ley número 240 de 2018 Cámara, 197 de 2018 Senado.*
- http://www.secretariasenado.gov.co/legibus/legibus/gacetas/2018/GC_1048_2018.pdf
- Senado de la República. (2018b). *Gaceta del Congreso N° 1137: Ponencia para segundo debate en plenaria del senado de la república al proyecto de ley número 240 de 2018 cámara y 197 de 2018 senado.*
- Sintura Varela, F. J. (2019). *La nueva regulación penal tributaria.*
- <https://imgcdn.larepublica.co/cms/2019/01/25072538/J43-La-nueva-regulacio%CC%81n-penal-trib...-ARMADA1.pdf>
- Torres Cadavid, N. (2010). *Populismo Punitivo en Colombia.*
- <https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/cuadernos-investigacion/article/view/1347/1218>
- Torres, T. (2019). *En defensa del método histórico-lógico desde la Lógica como ciencia.*
- <http://scielo.sld.cu/pdf/rces/v39n2/0257-4314-rces-39-02-e16.pdf>
- Velásquez Velásquez, F. (2013). *Manual de Derecho Penal: Parte General.* (Quinta Edición). Ediciones Jurídicas Andrés Morales.
- Villabella, C. (2015). *Los Métodos en la investigación jurídica. Algunas precisiones.*
- <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3983/46.pdf>
- Zaffaroni, E. R. (2006). *Manual de Derecho Penal. Parte General* (Segunda Edición).
- [https://www.zonalegal.net/uploads/documento/Zaffaroni-Manual%20de%20Derecho%20Penal%20Parte%20General%20\(Ed%2020202006\)%20\(1\).pdf](https://www.zonalegal.net/uploads/documento/Zaffaroni-Manual%20de%20Derecho%20Penal%20Parte%20General%20(Ed%2020202006)%20(1).pdf)