

La sanción penal como herramienta para disminuir la evasión de impuestos en Colombia

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana



La sanción penal como herramienta para disminuir la evasión de impuestos en Colombia

ii

Autoras:

Sara Jaramillo Posada
Nataly Restrepo Lopera

Asesora:

Martha Isabel Gómez Vélez
Septiembre 2020

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana

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. Considerando que el derecho penal debe ser la última herramienta que debe utilizar un Estado para proteger determinados bienes jurídicos, por medio de este trabajo se busca determinar si este delito tiene efectos importantes respecto a la disminución de la evasión, no solo por los fines del derecho penal que debería perseguir, sino también por su eventual aplicación teniendo en cuenta los vacíos que tiene esta disposición normativa.

En este sentido, por medio de una revisión documental de fuentes bibliográficas, informes, revistas académicas, ponencias y trabajos de grado, se realiza un análisis de la estructura del delito de evasión de impuestos y su articulación con otros delitos tributarios. De igual forma se hace una descripción de los antecedentes de este delito con el fin de entender la razón por la cual quedó contemplado en la reforma tributaria del año 2018. Así mismo, se hace una comparación de este delito con otras legislaciones, con la finalidad de validar, por un lado, el efecto del delito respecto a los índices de recaudo en esos países y por el otro, para encontrar aspectos que debería considerar el legislador colombiano. Finalmente, se expone una postura a modo de propuesta o sugerencia frente a esta medida.

Palabras claves: Evasión de impuestos, recaudo de impuestos, delito tributario, derecho penal tributario, sanción administrativa, acción penal

Abstract

At the end of 2018, the crime of tax evasion or fraud was introduced into the Colombian legal system. This type of crime was not the result of a criminal policy analysis, but rather was the result of recommendations made by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) as a measure to protect and ensure the collection of taxes. Considering that criminal law should be the last tool that a State should use to protect certain legal assets, this work seeks to determine whether this crime has significant effects in terms of reducing evasion, not only because of the purposes of the criminal law that it should pursue, but also because of its eventual application, taking into account the gaps in this normative provision

In this perspective, through a documentary review of bibliographic sources, reports, academic journals, papers and degree works, an analysis of the structure of the crime of tax evasion and its articulation with other tax crimes is carried out. Likewise, a description of the background of this crime is made in order to understand the reason why it was contemplated in the tax reform of 2018. Likewise, a comparison of this crime with other legislations is made, in order to validate, on the one hand, the effect of the crime with respect to the collection rates in

those countries and, on the other hand, to find aspects that the Colombian legislator should consider. Finally, a position is set forth as a proposal or suggestion regarding this measure iv

Keywords: Tax evasion, tax collection, tax crime, criminal tax law, administrative penalty, criminal action

Tabla de Contenidos

v

Introducción	1
Capítulo 1. La penalización de la conducta de evasión de impuestos: antecedentes y las problemáticas en su aplicación	4
1. Breve panorama del sistema tributario en Colombia	4
2. Colombia y la OCDE.....	6
3. La evasión y la inexactitud en materia tributaria.....	9
4. Antecedentes para la tipificación del delito de Defraudación o Evasión Tributaria	14
5. Estructura del delito de defraudación o evasión tributaria	20
6. Otros delitos en materia tributaria	27
7. El <i>non bis in idem</i> en el derecho penal tributario	33
Capítulo 2. La evasión de impuestos y otros delitos tributarios desde el derecho comparado...	365
1. Sistema penal tributario: características y principios	376
2. La evasión fiscal y otros delitos tributarios desde el derecho comparado: caso Chile y Perú ⁴²¹	
3. Consideraciones finales frente a los delitos tributarios en Colombia.....	565
Conclusiones	610
Bibliografía	694

Introducción

El presente trabajo se presenta para optar al título de abogadas en la Universidad Autónoma Latinoamericana y hace referencia al tema de evasión de impuestos en Colombia, su penalización y las problemáticas en la aplicación de este delito.

Si bien la sociedad se encuentra siempre en evolución y por tanto el Derecho debe regular nuevas conductas, el ordenamiento jurídico colombiano se ha caracterizado por tener gran cantidad de normas, las cuales terminan siendo ineficientes y por tanto, no alcanzan los fines que obedecieron su expedición, causando a su vez inseguridad jurídica. Esto atiende a que muchas de estas normas no son analizadas y estudiadas de acuerdo con el contexto colombiano o no son debatidas teniendo en cuenta la integralidad de temas o aspectos que pudieran impactar, lo cual implica un sistema complejo, tanto en la aplicación de las normas, como en la efectividad de las mismas.

Igualmente, y considerando que el Derecho penal debe ser siempre la herramienta final para castigar una determinada conducta, se hace necesario realizar un análisis para comprender si realmente la categorización de una conducta como delito es necesaria o si el Estado posee otras herramientas para evitar o mitigar ciertas conductas.

Ante las sugerencias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE - (2015), Colombia decidió combatir el problema de la evasión de impuestos haciendo uso del derecho penal, razón por la cual, a partir del 2018 introduce al ordenamiento jurídico el delito de evasión y defraudación fiscal (Congreso, 2020, Art. 434B), del cual se vislumbran falencias desde su estructuración, por lo cual es difícil pensar que el mismo pueda aplicarse y por tanto, pueda realmente tener un impacto positivo respecto a la lucha contra la evasión de impuestos.

La evasión fiscal o evasión de impuestos como también es conocida, no es un concepto que haya sido definido de forma puntual dentro de la legislación colombiana. Sin embargo, haciendo un análisis de la doctrina, jurisprudencia y desde los mecanismos a través de los cuales se intenta combatir, que fueron precisamente los materiales con los que se realizó este trabajo, puede entenderse que, la evasión es la conducta mediante la cual un contribuyente u obligado de determinado impuesto, utiliza mecanismos no permitidos por la ley con el fin de evitar el cumplimiento de la obligación para sustraerse al pago del impuesto correspondiente. En este sentido, por medio del delito de evasión o defraudación fiscal, el Estado busca castigar esta conducta, la cual sin duda afecta los índices de recaudo de impuestos del país, y, por tanto, afecta el desarrollo de los diversos programas de gobierno.

Ahora, teniendo en cuenta que la evasión también puede ser sancionada administrativamente, es importante diferenciar estos dos tipos de infracciones. La sanción penal es aquella potestad que tiene el Estado para castigar las acciones u omisiones que vulneran determinados bienes jurídicos protegidos legalmente, cuya consecuencia por no

acatar dicho mandato, por regla general, es la restricción del derecho a la libertad (Kierszenbaum, 2009). Por otro lado, la sanción administrativa hace referencia a la capacidad que tiene el Estado para imponer castigos de carácter pecuniario por la infracción a normas de índole administrativas, es decir, a aquellas que regulan las relaciones del Estado con los particulares. Así pues, la diferencia de estas sanciones radica en la consecuencia que se deriva de cada una: en materia penal, la restricción al derecho de la libertad y en materia administrativa, la afectación al patrimonio económico del infractor.

Por consiguiente, este trabajo de grado se desarrolla con un interés netamente académico, toda vez que si bien es frecuente escuchar en las aulas de clase que el Derecho penal es la última herramienta (*ultima ratio*) a la que deben acudir los Estados para proteger algunos bienes jurídicos, es indudable que, en la práctica, ello no ocurre, ya que esta rama del Derecho termina siendo una herramienta primaria de la que se valen los Estados ante la incapacidad de dar solución a sus problemas estructurales, lo cual implica un ordenamiento jurídico complejo, lleno de normas que se queden en el papel por la imposibilidad en su aplicación.

Desde el punto de vista de la política criminal todas las medidas que se adopten y que afecten el sistema penal, se deben justificar de acuerdo a su necesidad y a sus consecuencias, es por esto que no pueden existir beneficios, ni aumentos punitivos ni mucho menos prohibiciones penales, que estén carentes de una justificación fáctica. Es necesario recalcar que lo que busca la política criminal es brindar seguridad jurídica a los ciudadanos, evitando así los cambios injustificados que perturben la estabilidad de la política pública (Consejo Superior de Política Criminal, 2018).

En el **aspecto metodológico**, este trabajo de grado se desarrolla en el marco del Derecho tributario y del Derecho penal con un enfoque cualitativo, con el uso de un método hermenéutico a través de una revisión documental de fuentes bibliográficas, informes, revistas académicas, ponencias y trabajos de grado. Si bien la penalización de esta conducta de evasión fue en el año 2018 (y debido a la inexequibilidad de la norma que lo introdujo, en el año 2019 se incluyó nuevamente con algunas modificaciones), dado que uno de los intereses de la investigación era conocer los antecedentes que motivaron a la incorporación de este delito, la revisión de estos documentos no se encuentra enmarcada o definida en determinada temporalidad. Para el desarrollo de este trabajo descriptivo – propositivo se realizó un rastreo de información, su posterior lectura y análisis a través de la recopilación de fichas bibliográficas, que por último fueron analizadas para la redacción de este escrito final. Las fuentes consultadas fueron doctrinales, jurisprudenciales, normativas y documentación de entidades oficiales nacionales e internacionales.

En cuanto al objeto de esta investigación, se busca principalmente describir la problemática de este delito a través del análisis de su estructura para determinar las deficiencias que podrían generar inconvenientes al momento no solo de su aplicación,

sino también respecto a la finalidad del mismo. De igual modo, se busca una articulación con otro tipo de sanciones que penalizan también irregularidades en materia tributaria, con el fin de identificar desde su estructuración, posibles inconvenientes que pudieren presentar estos tipos penales.

Ahora, teniendo en cuenta que hay otros países que tienen tipificado el delito de evasión tributaria, se busca realizar un análisis desde el derecho comparado, con el fin de detectar, no solo similitudes y diferencias en la estructuración de este tipo penal, sino también los posibles efectos del delito en el recaudo de impuestos.

En el primer momento de la investigación se van a exponer algunos problemas del sistema tributario del país que repercuten en el recaudo de impuestos. Seguido a esto, se va a analizar el concepto de evasión de impuestos para poder contextualizar las conductas que dan lugar a la comisión de este delito, además de los antecedentes que dan cuenta de la tipificación del mismo, contrastando esto con un análisis de política criminal. Posteriormente se dará la explicación del delito de evasión fiscal desde su estructura, así como su articulación con los delitos de omisión de agente retenedor o recaudador y omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. Y luego se abordará de una forma superflua el principio de non bis in ídem.

En segundo lugar, por medio del Derecho comparado se expondrán las razones por las cuales para este ejercicio se tomaron como referencia a Chile y a Perú, asimismo, se analizará el procedimiento para la aplicación de la sanción penal, la estructura del delito objeto de estudio, sus efectos en el recaudo de impuestos, y finalmente, algunas consideraciones frente a otro tipo de mecanismos utilizados por estos países para combatir la evasión. En último lugar, y como una extensión del segundo capítulo, se expondrán las reflexiones y posturas finales frente la sanción penal como herramienta para disminuir la evasión fiscal. Si bien este es un propósito contemplado como el tercer objetivo dentro del anteproyecto de grado, para este caso, se incluye dentro del segundo capítulo toda vez que estas posturas se realizarán como una articulación con lo detectado en el análisis del derecho comparado.

Capítulo 1. La penalización de la conducta de evasión de impuestos: antecedentes y las problemáticas en su aplicación

1. Breve panorama del sistema tributario en Colombia

Durante la última década, se han realizado en Colombia cinco reformas tributarias - Ley 1607, 2012; Ley 1739, 2014; Ley 1819, 2016; Ley 1943, 2018; Ley 2010, 2019 -, una menos respecto a la década del 2000 - Ley 633, 2000; Ley 788, 2002; Ley 863, 2003; Ley 1111, 2006; Ley 1370, 2009; Ley 1430, 2010 -, lo cual ha implicado, que en promedio, por cada período presidencial se han realizado dos reformas tributarias. Lo anterior evidencia una gran inestabilidad en el sistema tributario, evento que tiene efectos directos en la economía por los cambios reiterados en las reglas de juego que no permiten una planeación en el mediano y largo plazo de las finanzas, tanto de las personas naturales, como de las personas jurídicas y del Estado. Esto, sumado a la problemática del sinnúmero de decretos que expide el ejecutivo para reglamentar la materia y a la amplia doctrina emitida por la DIAN para interpretar los vacíos y/o contradicciones que dejan los constantes cambios normativos.

En el año 2016, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe –Cepal– (Mesa), publicó un estudio en el cual evidenciaba los países de la región con más reformas tributarias entre el 2010 y el 2015, diferenciando entre los que habían realizado modificaciones, reformas tributarias y/o reformas tributarias estructurales. Para este organismo, las modificaciones tributarias hacen referencia a aquellos ajustes que no implican un cambio dentro de la estructura del sistema tributario, mientras que las reformas tributarias sí buscan cambiar la estructura del sistema tributario con un fin distributivo. Ahora, las reformas tributarias estructurales son las que buscan producir un sistema tributario completamente nuevo al que había establecido. En este sentido, Colombia fue el único país de la región que clasificó en las 3 categorías. Esto, teniendo en cuenta adicionalmente que, por el rango del estudio, no estaban consideradas las dos reformas tributarias que aún estaban pendientes por realizarse dentro de la década en cuestión, las cuales, especialmente la del 2016, tuvieron un impacto importante en las bases para la determinación del impuesto de renta. Esto demuestra indudablemente que la tendencia de Colombia es la de realizar continuos cambios en materia impositiva para dar solución a los problemas económicos del momento, lo cual implica que, al no tener un sistema tributario estable, se generen confusiones frente a las normas que deben aplicarse, siendo esto una de las posibles causas para iniciar una discusión con la administración de impuestos.

De lo anterior, es claro que los constantes cambios normativos en materia tributaria han generado una gran inseguridad jurídica en este tema, vulnerando inclusive el principio de confianza legítima, el cual ha sido considerado por la Corte Constitucional como aquel que “consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en el cual pueda confiar” (2004), el cual y teniendo en cuenta el panorama, difícilmente se le ha garantizado a los contribuyentes.

Si bien la realidad económica cambia constantemente y el derecho tiene que actualizarse conforme a esto, los cambios reiterados en materia tributaria en su mayoría han obedecido a lograr un recaudo para el gobierno de turno y no a establecer un sistema tributario equitativo que perdure en lapsos más amplios. Por tanto, la planeación y articulación con el sistema económico y social no han sido elementos existentes en las leyes tributarias expedidas por el Congreso. Aunado a esto, los proyectos de ley son presentados en los últimos meses del año, lo cual impide que se pueda realizar un análisis y estudio juicioso de los impactos de estos cambios.

De estas iniciativas legislativas apresuradas, resultan leyes poco efectivas que generan un sistema tributario complejo, inequitativo y difícil de aplicar en la práctica. Un ejemplo de estas deficiencias es la Ley 1943 de 2018 – Ley de financiamiento. El proyecto de ley fue presentado finalizando el mes de octubre de 2018, aprobado el 18 de diciembre y sancionado el 28 de diciembre. Se puede evidenciar i) el poco tiempo que tienen los legisladores para expedir una ley que tenga los debidos análisis de su impacto y que se encuentre articulada con todo el ordenamiento y ii) el poco tiempo que tienen los contribuyentes para implementar estas normas, por ejemplo, en materia de IVA. Adicional a esto, los legisladores en el afán de que la misma quedara aprobada dentro del año 2018 para que pudiera tener efectos a partir de 2019, incurrieron en vicios de forma en el trámite de dicho proyecto, en el cual no se cumplieron los principios de publicidad y consecutividad, razón por la cual, el 16 de octubre de 2019 la Corte Constitucional a través de la Sentencia C-481 de 2019, declaró la inexecutable de la Ley 1943 de 2018, con efectos diferidos a partir del primero (01) de enero de 2020. Esto implicó que finalizando el 2019, el Gobierno tuviera que presentar nuevamente una reforma.

Es claro que el constante cambio normativo es nocivo para un sistema tributario que carece de los principios establecidos en la Carta Constitucional: equidad, eficiencia y progresividad (Artículo 363, 2010). Todo esto, sumado a la informalidad del empleo que entre diciembre del 2019 y febrero de 2020 estaba alrededor de un 47% (DANE, 2020), más lo complejo del entendimiento de las normas que implican la expedición reiterada de doctrina por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (En adelante Dirección de Impuestos, Administración de Impuestos o DIAN, indistintamente) redundan indudablemente, en un bajo recaudo de impuestos en comparación con otros países. Por ejemplo, en un informe reciente de ANIF (2020), se dejó evidencia del bajo recaudo tributario realizado por Colombia entre los años 2018 y 2019. En este estudio, Colombia tiene un recaudo del 19,4% sobre el PIB, el cual es muy inferior en consideración con el promedio de los países miembros de la OCDE, cuyo recaudo es de aproximadamente un 34.3%.

Como ya se dejó dicho, la DIAN constantemente está expidiendo doctrina para que los contribuyentes puedan interpretar y aplicar la norma, sin embargo, muchas veces es ambigua, o deja por fuera la realidad, lo cual implica a su vez, que la DIAN tenga que reconsiderar sus conceptos o inclusive, revocarlos. Para Rodríguez (2019), las

administraciones tributarias tienen una gran responsabilidad en el tema de seguridad jurídica, toda vez que al no proporcionar criterios claros de interpretación frente a las normas, el efecto es que los contribuyentes toman ventaja sobre este hecho. En este sentido, se podría agregar que esto es aprovechado para efectos de eludir y/o evadir impuestos y por tanto, disminuir los índices de recaudo.

Sin embargo, en el caso colombiano, no se debería trasladar esta responsabilidad a la administración de impuestos, ya que como se ha evidenciado, el problema radica principalmente en el cambio continuo y precipitado de la ley, lo cual deja enormes vacíos que deben ser suplidos por la DIAN, que, en su labor doctrinal, termina excediendo sus interpretaciones, estableciendo criterios que no están determinados en la ley y violando, por tanto, el principio de legalidad. Esto, genera a su vez un sinnúmero de discusiones con la administración que, en la mayoría de las veces, deben ser decididas en la vía judicial.

2. Colombia y la OCDE

El 25 de mayo de 2018, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) aprobó la admisión de Colombia (tercer país Latinoamericano) como miembro número 37 de este organismo, la cual fue aprobada por Colombia mediante la Ley 1950 del 2019 y ratificada por el máximo órgano de cierre de la jurisdicción constitucional (Corte Constitucional de Colombia, 2019). Este ingreso ha implicado acoger medidas de buenas prácticas en diversos ámbitos, tales como seguridad social, mercado laboral, educación, economía digital y por supuesto, en materia tributaria.

El proceso de ingreso a la OCDE duró aproximadamente 5 años; durante este lapso, este organismo le realizó a Colombia una serie de recomendaciones, con el fin de que comenzara a anticipar los cambios y/o ajustes que debía realizar al ordenamiento jurídico, para así lograr el proceso de adaptación a los lineamientos de esta organización.

En el informe del año 2015 (OCDE), fueron 3 las recomendaciones realizadas en materia tributaria:

- 1) Reducir los índices de evasión a través del endurecimiento de las sanciones y del fortalecimiento de la administración de impuestos.
- 2) Reducir la carga de la inversión a través de la disminución de la tasa de renta para las personas jurídicas.
- 3) Aumentar la tributación de las personas naturales, eliminando exenciones y gravando los dividendos.

Como puede evidenciarse de estas recomendaciones, una de las mayores preocupaciones de la OCDE era en este momento (y sin duda lo sigue siendo) el tema de la evasión de impuestos en el país, toda vez que de esto se deriva un menor recaudo y por tanto, una menor disponibilidad por parte del Gobierno para realizar inversiones que aporten al crecimiento de la economía y que permitan a Colombia ser un país competitivo

a nivel internacional. En cuanto a la primera recomendación, la OCDE en este informe indicó que, de acuerdo con los indicadores y experiencias de otros países, la evasión se concentra principalmente en el IVA y en el impuesto de renta de personas jurídicas. Sin embargo, recalcó que, si bien el recaudo del impuesto a las personas naturales es bajo, no hay cifras o indicadores confiables frente a los niveles de evasión en este sector. En consecuencia, se entiende implícitamente que los esfuerzos en materia de disminución de evasión debían centrarse principalmente en estos impuestos.

Es por esto que, recomendó que una de las formas para reducir estos índices de evasión iba de la mano de la autoridad tributaria, la cual debía centrarse en mayores fiscalizaciones toda vez que las inspecciones realizadas a los contribuyentes eran muy bajas, que tomando como referencia al BID (2013) eran del 0.1% en comparación con un 3,1% en promedio con otros países de la región; deficiencia que se debía en parte a la falta de personal y a la poca utilización de la tecnología para detectar potenciales riesgos de fraude fiscal. Esta falta de fiscalización tenía (y sigue teniendo) como efecto el poco o deficiente cumplimiento con las obligaciones por parte de los contribuyentes.

En este aspecto se podría considerar que el hecho no ha sido solo cuestión de mayor personal realizando fiscalizaciones, sino que el éxito de las mismas depende, inclusive en una mayor medida, del nivel de preparación y formación que tengan los funcionarios (lo cual no se evidencia en las fiscalizaciones que llevan a cabo), toda vez que los mismos deberían estar en la capacidad de entender no solo de la materia impositiva, sino de la sustancia de las transacciones y operaciones realizadas por los contribuyentes, para así poder determinar los efectos tributarios de las mismas.

Por otra parte, la recomendación estuvo también encaminada al endurecimiento de las sanciones, elevando a delito la conducta de evasión fiscal, medida que ha sido adoptada por los demás países miembros y que puede reducirse o aumentarse dependiendo de la voluntariedad de los contribuyentes en este tema. En este sentido la recomendación fue muy vaga porque estuvo basada netamente en el cumplimiento de una política con fines económicos y no invitó al análisis de otros factores como la política criminal o el sistema penitenciario, que, en el caso colombiano, esta última variable se encuentra sumergida en una profunda crisis por sus índices de hacinamiento, que para el 2019 alcanzaban los niveles del 48% (INPEC).

Paralelo a lo anterior, es de resaltar que con la reforma tributaria del año 2014 – Ley 1739, se conformó la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, cuya labor fue la de realizar un análisis de las condiciones tributarias a la fecha y con base en ello, realizar una serie de recomendaciones que permitieran fortalecer el sistema tributario desde la equidad y la eficiencia. Esta Comisión entregó su informe final en diciembre de 2015, dentro del cual incluyó, aparte de recomendaciones en temas sustanciales de diversos impuestos nacionales y territoriales, propuestas para fortalecer la Administración de Impuestos en diversos aspectos como por ejemplo, en recursos humanos y tecnológicos. Es curioso advertir que esta Comisión, desde el análisis que

realizó, no consideró pertinente recomendar la penalización como medida para combatir la evasión.

El proyecto de ley de la reforma tributaria del año 2016 (Ley 1819 de 2016) establecía: “Por medio del 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”, lo cual permitía evidenciar que el Gobierno estaba comenzando a acoger las recomendaciones realizadas por la OCDE. Esto quedó claramente demostrado en la exposición de motivos, cuyos cambios normativos se fundamentaron especialmente en la lucha contra la evasión, argumentando que esta evasión genera problemas de inequidad en una doble vía: entre sectores, ya que algunos, por su informalidad, son de difícil fiscalización y entre empresas de un mismo sector ya que las que cumplen con todas sus obligaciones, tienen una carga tributaria mayor frente a aquellas que no contribuyen como lo indica la ley.

En este sentido, esta exposición de motivos estableció cinco medidas de control en los siguientes temas: i) Régimen tributario especial para las Entidades Sin Ánimo de Lucro – ESAL, ii) Tributación internacional, iii) Pagos en efectivo, iv) Penalización y v) Administración tributaria, destacando que de estas dos últimas que fueron recomendaciones dadas por la OCDE, sólo el tema de la Administración también fue analizado por la Comisión de Expertos. Con esto se concluye que, el tema penalizar conductas tributarias se atribuye especialmente a lineamientos de organismos internacionales.

En cuanto a la penalización, dicha exposición indicó que los intereses financieros del Estado son dignos de protección por el Derecho Penal, especialmente, cuando las fiscalizaciones han sido de carácter aleatorio lo cual ha implicado mayores oportunidades para los contribuyentes para no cumplir sus obligaciones tributarias. El desarrollo de esta medida no fue profundo desde el punto de vista penal, especialmente en lo atinente a la política criminal, y por el contrario fue una justificación limitada a abordar el problema desde las dos posibles causas de la criminalidad tributaria, las cuales se “concretan en un nivel individual, que analiza la motivación a cometer fraudes tributarios y en un nivel circunstancial, que se relaciona con el contexto en que se decide cometerlos” (Cárdenas, 2016, p. 149). Este argumento es poco claro y no logra justificar la necesidad de la pena.

Adicionalmente, esta medida incluyó un tema de Derecho comparado: Perú, Chile, España y Estados Unidos, afirmando que estos países tienen incluido en su ordenamiento jurídico la penalización de conductas de evasión, sin embargo, esta tesis carece de argumentos ya que desconoce las particularidades de cada uno. No por el hecho de que un país tenga tipificado un delito, ello es óbice para que Colombia lo haga sin el debido análisis que esto conlleva.

En lo relativo a la medida de control de la administración tributaria, la justificación fue mucho más profunda, exponiendo diversos problemas existentes en ese

momento y que inclusive aún persisten, en lo relativo a los procesos de selección para la provisión de empleos, la necesidad de implementar la factura electrónica, la actualización del régimen sancionatorio, la determinación del abuso en materia tributaria y disposiciones orientadas a un plan de modernización tecnológica. Si bien esta medida tuvo diferentes focos ya que no estaba dirigida solamente al fortalecimiento del personal de la DIAN, consideró otros aspectos que le permitían a la administración realizar fiscalizaciones más efectivas y con impactos positivos en la lucha contra la evasión.

Derivado de los anteriores motivos, la Ley 1819 de 2016 introdujo aspectos que cambiaron el sistema tributario, ya que por un lado modificó sustancialmente las bases de determinación del impuesto de renta, además de la tarifa de renta de las personas jurídicas; y por otro lado, como mecanismos contra la evasión, realizó cambios importantes en el régimen sancionatorio e introdujo el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes. Estos cambios son claramente una respuesta de Colombia a la disposición de seguir los lineamientos internacionales para pertenecer al selecto grupo de países ricos.

Aunque muchos de estos cambios pudieron o han podido ser efectivos y aportar en el aumento del recaudo y en la lucha contra la evasión, como por ejemplo, la ampliación del término de la DIAN para realizar fiscalizaciones, otros, como es el caso de la tipificación del nuevo delito, del cual se hablará más adelante, dejó incógnitas en cuanto a su interpretación y aplicación y la sensación de una norma influenciada por un organismo internacional y poco adaptada a las necesidades del país. En este sentido, si bien sí podría pensarse en la penalización de conductas que atenten contra el fisco en materia tributaria, las mismas deberían tener estudios más profundos, por especialistas en diversos temas que midan el impacto en una integralidad, buscando que sean normas adaptadas al ordenamiento jurídico y a la realidad del país y no normas que se queden en el papel por la imposibilidad o poca efectividad en su aplicación.

3. La evasión y la inexactitud en materia tributaria

Posterior a la anterior introducción que fundamenta los cambios normativos enfocados en la lucha contra la evasión, es de vital importancia entender cómo debe concebirse el concepto de evasión para poder contextualizar las conductas que dan lugar a la comisión de este hecho. El entendimiento de este concepto es fundamental: en primer lugar, porque es uno de los componentes más importantes de esta investigación; en segundo lugar, porque es de uso común y la mayoría de las personas pueden deducir a qué se hace referencia cuándo se habla de este tema y finalmente, porque muchas veces suele confundirse con el término de elusión, concepto este último que tiene efectos diferentes.

En su carácter más simple, la palabra «evadir» tiene varias acepciones a saber de acuerdo con el Diccionario de la lengua española (23.^a ed):

1. Evitar un daño o peligro.

2. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista
3. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes.

Para los fines de este estudio, estas definiciones no logran un acercamiento al sentido real de esta palabra en materia tributaria, toda vez que i) por medio de la evasión no se busca evitar un daño o peligro ya que en realidad se está buscando es un beneficio económico evitando el pago de impuestos, ii) como ya se dijo, evadir y eludir tienen un concepto tributario diferente y iii) la evasión no se limita solo a sacar activos del país, por el contrario, puede ser una de las tantas formas de evadir impuestos.

Sin embargo, y a pesar de la forma tan reiterada en la cual se usa este concepto, no hay una definición clara o consensuada del mismo por parte de organismos internacionales como la OCDE, lo cual supone que cada Estado construye o define esta conducta conforme a lo que desea sancionar.

Al realizar una lectura del ordenamiento jurídico colombiano, se encuentra que a nivel legislativo tampoco se ha definido la Evasión y por ello al hacer una búsqueda a nivel jurisprudencial, se tiene lo siguiente:

La Corte Constitucional (1993) diferencia la figura de evasión de la elusión indicando que la primera implica per se una violación a la ley, toda vez que un sujeto pasivo de una determinada obligación tributaria, evita el pago de la misma por abstención o por comisión. En este sentido, considera la Corte que este concepto abarca también el de fraude fiscal, indicando que para que se configure el fraude debe haber adicionalmente una intención o comportamiento premeditado por parte del contribuyente u obligado. Ahora, en cuanto al término de elusión, dice la Corte en esta sentencia que por medio de esta figura lo que se busca es evitar que nazca el hecho generador del impuesto mediante la utilización de determinadas técnicas o procedimientos, es decir, en la elusión no hay una violación a la ley, sino que se busca los vacíos de la norma como estrategia para disminuir la carga tributaria, mientras que en la evasión se evita es el cumplimiento de la normativa.

Ahora, en cuanto a lo considerado por el Consejo de Estado, Bedoya & Rua (2016) afirman que si bien este tribunal se ha pronunciado en varias sentencias frente al tema de evasión y elusión, lo ha hecho de forma superficial o tangencial, y que por lo tanto, no hay un desarrollo concreto al respecto, pues en el caso de la evasión, por ejemplo, solo se logran extraer de una sentencia (25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836)), unas características que permitirían identificar esta figura: la utilización de ciertas formas jurídicas, aparentemente lícitas, las cuales desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador y que se utilizan para obtener un beneficio fiscal.

La DIAN por su parte, y atendiendo a su función doctrinal, en Concepto 064239 del 2011 afirma que en la legislación no hay una definición de fraude fiscal y por lo tanto, remite al Concepto 051977 de 2005 en el cual se desarrolló esta definición de la siguiente

forma: “el fraude fiscal consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar” (DIAN, 2005). Dos características importantes que resalta esta entidad al respecto, es en cuanto a que mediante esta figura: i) hay un abuso de las formas jurídicas y ii) hay una desviación de lo pretendido por el legislador al querer aminorar o eliminar la carga tributaria.

Una vez analizado lo anterior se concluye que no hay una posición unificada frente a la concepción de evasión y elusión y por lo mismo, no hay claridad frente al alcance de cada una, lo cual puede conllevar a que ambas figuras terminen usándose indistintamente. Ahora, en cuanto al concepto de fraude fiscal tampoco hay claridad, ya que para la Corte Constitucional este hace parte de la evasión, pero al analizar la posición de la DIAN, esta figura se entiende más enfocada a la elusión.

Ahora, el artículo 869 del Estatuto Tributario (en adelante ET), introducido por la ley 1607 de 2012 y modificado por la Ley 1819 de 2016, podría ser a nivel legislativo lo más cercano a la figura de evasión y elusión, toda vez que establece el abuso en materia tributaria, indicando que

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional. (DIAN, 2020)

En este sentido, la norma define lo que podría considerarse como un acto o negocio jurídico artificioso: i) porque no es razonable con la realidad económica y/o comercial, ii) porque el beneficio tributario es superior al riesgo asumido y iii) porque oculta la verdadera intención de las partes. Así mismo, el parágrafo tercero establece que se entiende por un provecho tributario la alteración de los efectos tributarios que impliquen “la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.” (Art. 869).

Teniendo en cuenta este último parágrafo, en lo relativo a eliminación del tributo, podría entenderse esto como una figura de evasión toda vez que se está evitando o suprimiendo el pago de un impuesto a través de la realización de estos actos jurídicos. No obstante, en reciente resolución (N° 000004) emitida por la DIAN, esta entidad estableció el procedimiento para la aplicación en lo relativo a este tema de abuso en materia tributaria. En este sentido, diferenció la figura de evasión y elusión entendiendo i) la evasión como el ocultamiento de la obligación tributaria existente, ya sea mediante acción u omisión; y ii) la elusión como los diferentes mecanismos o estrategias utilizadas para evitar que el hecho generador del tributo se origine (DIAN, 2020). De igual forma,

indicó en esta resolución que la simulación, el fraude fiscal o el abuso del derecho son conceptos que deben asemejarse a la elusión.

Lo anterior, deja clara la posición de la DIAN en cuanto a que el fraude fiscal es diferente a la evasión. Esta diferenciación a través de la definición de cada figura, lo hizo la DIAN para precisar que sólo la figura de elusión encaja en lo establecido en los artículos 869, 869-1 y 869-2 y que, para efectos de la evasión, se deben aplicar las demás sanciones dispuestas en el estatuto tributario, que acuerdo a un análisis de las sanciones existentes, sería la sanción por no declarar y/o la sanción por inexactitud, ambas establecidas en la norma tributaria en los artículos 643 y 648 respectivamente.

Sin embargo, es de resaltar que, dentro de las facultades otorgadas por el artículo 869 del Estatuto Tributario, la DIAN al reconfigurar la operación o negocio que considere como una conducta elusiva, debe desconocer el efecto de la misma y mediante el respectivo proceso administrativo, liquidar los impuestos, intereses y sanciones a que haya lugar. En este caso, la sanción a imponer también sería la sanción contemplada en el artículo 648 del ET.

Lo anterior, conlleva a concluir que, pese a las diferencias conceptuales de ambas figuras, en materia sancionatoria tributaria, la evasión y la elusión (independiente de la gravedad que cada una conlleva) se podrían castigar de la misma forma a través de la imposición de la sanción por inexactitud, por lo cual su diferenciación en el fondo no termina siendo relevante. En este sentido, al legislador le ha faltado hacer precisión no solo frente a la definición y claridad de ambas figuras, sino también frente al alcance y efectos de cada una.

Después del anterior intento de precisar los conceptos de evasión, elusión e inclusive, fraude fiscal, es menester traer a colación las dos sanciones ya mencionadas que en materia tributaria podrían castigar estas figuras. En primer lugar, la sanción por no declarar establecida en el artículo 643 del ET, es la que se deriva de la omisión de la presentación de la declaración tributaria, cuando legalmente se tiene la obligación. Por lo tanto, en este caso el contribuyente no ha cumplido con su obligación de declarar y no ha pagado nada relacionado con el impuesto a cargo.

Contrario a lo anterior se encuentra la sanción por inexactitud, que como ya se advirtió, se encuentra establecida en el artículo 648 del ET, pero el artículo 647 es el que establece las conductas que dan lugar a la inexactitud de las declaraciones. De la lectura de este último artículo se tiene que: i) la norma tributaria no define en qué consiste esta sanción, sino que establece un listado de conductas que se consideran como inexactitud, y ii) se origina siempre y cuando la liquidación del impuesto propuesta por la administración aumente el saldo a pagar o disminuya el saldo a favor respecto a la declaración presentada inicialmente por el contribuyente.

De acuerdo con esto, la diferencia básica en estas sanciones es que en la inexactitud sí hay una declaración presentada por el contribuyente, solo que algunas o

todas las operaciones incluidas (o inclusive no incluidas) en este denuncia son cuestionadas por la Administración, generando un desconocimiento oficial de las mismas (o una modificación o adición), liquidándole un mayor impuesto a cargo al contribuyente.

Las conductas que se consideran tributariamente como una inexactitud, son las siguientes:

- La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
- No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
- La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
- La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
- Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
- Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar. (Estatuto Tributario, 2020, Art. 647)

Es de suma importancia resaltar que el último párrafo de esta disposición normativa establece que esta sanción no se configura cuando derivada de la liquidación realizada por la administración, las mayores diferencias generadas en contra del contribuyente son por una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de la norma aplicada. Es decir, sí debe pagar el mayor impuesto generado de esta diferencia de criterio, pero no hay lugar al pago de la sanción por inexactitud. Sin embargo, es requisito esencial para que no haya lugar a la sanción en este caso, que lo declarado por el contribuyente sea completo y verdadero. El tema de diferencia de criterio frente a la interpretación de la norma es de suma relevancia para el análisis del delito de evasión o defraudación fiscal, razón por la cual, será abordado más adelante.

Con base en lo anteriormente expuesto, se pretende exponer que tanto el concepto de evasión, como de elusión y fraude fiscal, son conceptos completamente diferentes a la inexactitud y por tanto, no pueden utilizarse indiscriminadamente. La inexactitud es la sanción que se impone en vía administrativa por realizar determinadas conductas, las cuales no solo están relacionadas con las figuras desarrolladas en este acápite. Por ejemplo, la no consignación de las sumas recaudadas por parte del agente retenedor, en materia tributaria se castiga mediante la sanción de inexactitud (Art. 647), pero en materia penal se sanciona a través del delito de Omisión de agente retenedor o recaudador

contemplado en el artículo 402 del Código Penal (2020). Lo anterior para significar que esta conducta, así se encuentre contenida en el artículo 647 del ET, nada tiene que ver con la figura de evasión o defraudación.

Esta precisión es necesaria realizarla toda vez que, la redacción del delito de defraudación o evasión tributaria hace referencia no solo a varias conductas de la sanción por inexactitud, sino también a la causal de exoneración de la responsabilidad frente a la existencia de diferencia de criterio entre la DIAN y el contribuyente, razón por la cual, ello podría dar lugar a confundir este delito con la sanción por inexactitud establecida para la discusión en sede administrativa.

4. Antecedentes para la tipificación del delito de Defraudación o Evasión Tributaria

La reforma tributaria – Ley 1943 de 2018, formalmente denominada Ley de financiamiento, incluyó un nuevo delito en el Código Penal Colombiano Ley 599 de 2000, Artículo 434 B, denominándolo “defraudación o evasión tributaria”. Teniendo en cuenta que esta ley solo tuvo dos debates y que en el proyecto inicial presentado por el gobierno no estaba incluida esta medida (Congreso, 2018), ello conlleva a preguntarse si realmente el legislador si realizó el debido análisis del impacto de esta medida, en consideración no solo con el contexto económico y las finalidades del Derecho penal, sino con otras tales como las condiciones actuales del sistema penitenciario.

Esto, considerando que, en anteriores reformas tributarias y reformas al Código penal, ya el legislador había tenido intenciones de sancionar penalmente esta conducta. El primer intento de inclusión fue en el Código Penal de 1980, bajo el nombre Defraudación Tributaria, el cual buscaba la tutela del Orden Económico y Social, sin embargo, el mismo no quedó consagrado bajo el argumento de que el Derecho penal no podía ser la solución a la ineficacia de las normas de carácter administrativo-tributario. Posteriormente, para las reformas tributarias de los años 1992 (Ley 6, 1992) y 1998 (Ley 488, 1998) también se intentó incluir al ordenamiento jurídico sin ningún éxito este delito. (Bernal & Londoño, 2003)

Cabe resaltar que el proyecto de ley de la reforma del año 2003 (Ley 863, 2003), también incluyó el delito de defraudación, el cual tampoco fue aprobado, sin embargo, es de relevancia precisar algunos puntos importantes que se consideraron frente a este tipo penal (Bernal & Londoño, 2003):

- Estaba considerada también como conducta la omisión de presentar la declaración de retención en la fuente, lo cual no tenía sentido considerando que esta conducta estaba incluida en otro tipo penal.
- Establecía un procedimiento muy específico de la forma de extinguirse la acción penal.

- Establecía que no podía iniciarse la acción penal si la discusión en cuestión se encontraba pendiente de resolverse en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.
- El Procurador General de la Nación con ocasión a esta propuesta de delito, envió una carta al Congreso de la República argumentado su inconformidad por la penalización de esta conducta, indicando que la misma solo debía ser utilizada como último recurso sancionatorio y que, por lo tanto, era más eficiente reforzar los controles en sede administrativa para aumentar el recaudo de impuestos.

Solo hasta los años 2016 y 2018, se volvió a plantear nuevamente la necesidad de penalizar las conductas relativas a la evasión fiscal, lo cual se desarrollará en las siguientes líneas.

Tal como se mencionó en los apartes anteriores, por vicios de forma, la Ley 1943 de 2018, que inicialmente contempló el delito de defraudación y evasión fiscal, mediante sentencia C-481 de 2019 fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional, razón por la cual el 27 de diciembre de 2019, el Congreso decretó la Ley 2010, disposición en la cual se ratificó gran parte de lo incluido en la reforma tributaria previa, incluido el delito de defraudación y evasión fiscal, razón por la cual es importante destacar que i) en el proyecto de ley inicialmente presentado, sí estuvo incluido el delito de defraudación o evasión fiscal y ii) desde la exposición de motivos la justificación continuó estando limitada a acoger recomendaciones para estar a la vanguardia con las mejores prácticas de los demás países miembros OCDE.

En esta exposición de motivos se hacen las siguientes dos afirmaciones,

- Este delito se establece “posiblemente en función de la ausencia de sanciones serias al respecto y por la dificultad para materializar las establecidas en normas preexistentes” y
- “La tendencia internacional por parte de los estados se ha orientado a la consagración expresa en los códigos penales de delitos que combatan la evasión fiscal, en ese sentido el presente proyecto de ley constituye un avance del Estado colombiano” (Carrasquilla, 2019, p.32).

Con la primera afirmación se evidencia claramente que se está utilizando el derecho penal como remedio ante la ineficiencia de medidas de carácter administrativo, y por lo tanto, es claro que la solución contra la evasión no debe estar dada desde la criminalización de esta conducta sino, en primera medida, mediante otro tipo de herramientas que fortalezcan los controles por parte de la DIAN. De igual forma, no tiene sentido que un argumento para penalizar la evasión esté dado por el hecho de ser tendencia a nivel internacional y que adicionalmente, ello sea considerado por el gobierno como un avance, sobretodo, teniendo en cuenta las condiciones de Colombia en comparación con el resto de los países miembros OCDE.

Al respecto, solo queda decir que dicha exposición de motivos debió tener argumentos no solo económicos, sino mostrar el debido análisis desde el punto de vista punitivo.

La conducta tipificada es extensa y por tanto, requiere un análisis detallado de su redacción y de los efectos en caso de su aplicación, ya que se han generado algunas controversias alrededor del artículo 434 B del Código Penal (2020) y se han identificado otras que evidencian su poca efectividad.

Una controversia para resaltar, fue la relativa a la iniciación de la acción penal, la cual fue analizada por la Corte Constitucional mediante Sentencia C- 557 del año 2019. Por medio de esta acción constitucional, los demandantes cuestionaban i) el hecho de que el artículo incluido en la Ley 1943 indicara que esta potestad era exclusiva de la DIAN y no de la Fiscalía, a pesar de que la Constitución Política asigna el ejercicio de la acción penal a este último órgano y ii) que la norma le otorgaba a una entidad gubernamental una facultad discrecional consistente en seleccionar los destinatarios de la acción penal. La Corte declaró exequible este artículo por los cargos acusados, bajo el argumento de que no se presentaban los supuestos de violación planteados por tres razones: i) la norma no preveía que la DIAN era la titular del ejercicio de la acción penal sino que la misma desarrollaba el principio de colaboración armónica, ii)) las finalidades de la medida legislativa eran legítimas y, por tanto, compatibles con la Constitución y iii) la norma no otorgaba una facultad discrecional a favor de la DIAN que limitara la competencia Constitucional de la Fiscalía.

No obstante, en el artículo incluido en la Ley 2010, se modificó lo relativo a la iniciación de la acción penal, indicando que la misma es potestativa de la DIAN y no exclusiva como se había planteado inicialmente. Otro aspecto relevante es en cuanto al siguiente aparte de la norma que podría generar dificultades al momento de su aplicación: “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” (Senado, 2020, Art. 434B)

En este punto, es importante retomar la última parte de la sanción por inexactitud tratada en aparte anteriores: esta sanción no se configura cuando, derivada de la liquidación realizada por la administración, las mayores diferencias generadas en contra del contribuyente son por una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de la norma aplicada (Estatuto Tributario, 2020, Art, 647.). De acuerdo con esto, la misma causal de exoneración de la sanción tributaria, sería la que aplicaría para que la DIAN se abstenga de dar inicio a la acción penal.

Con todo esto, vale la pena realizar las siguientes precisiones o inconvenientes que se advierten bajo este requisito que exonera la responsabilidad toda vez que ni la norma tributaria ni el delito, tal como están redactados, son claros frente a lo que debe entenderse por una interpretación razonable del derecho aplicable, así como tampoco

define el legislador las causales que dan lugar a la exoneración de la responsabilidad, razón por la cual, esto conlleva a que sea la autoridad tributaria la que realice la interpretación, lo cual, sin duda, genera no solo una desigualdad para el contribuyente sino también una inseguridad jurídica frente a esta norma.

Al respecto, y para efectos de la imposición de la sanción tributaria, ha sido la jurisprudencia la que ha tratado de dar claridad frente al entendimiento de la causal de exoneración, sin embargo, en materia penal, el legislador sí debió dar claridad dentro de la disposición normativa de este concepto, con el fin de brindar certeza y seguridad jurídica y así evitar que sea una autoridad administrativa la que determine, de acuerdo con su criterio, si hay lugar o no a la exoneración. Tal como dice López (como se citó en Rueda, 2018, p. 130) “la carencia de un marco jurídico claro y definido ha conllevado que en la práctica no sea la ley sino la interpretación del operador judicial la que determina la causal eximente de responsabilidad.” Esto considerando además que, en la mayoría de las discusiones en vía administrativa, la DIAN no acepta los argumentos del contribuyente de la configuración de esta causal de exoneración, y debe ser el operador en sede judicial, quien defina si hay lugar o no a dicha sanción.

De acuerdo con el doctor en Derecho Cahn-Speyer (2016, p. 381), la jurisprudencia del Consejo de Estado no ha definido con precisión la diferencia de criterio o la interpretación razonable, ya que es imposible hacerlo frente a un concepto jurídico indeterminado. Sin embargo, en Sentencia con radicado 19851 de 2016, este Tribunal afirmó que los presupuestos que deben seguirse o verificarse en este caso son cuatro, los cuales de acuerdo con Rueda (2018, p. 134) pueden resumirse de la siguiente forma:

- Una norma susceptible de tener diversas interpretaciones que puedan ser calificadas como coherentes, posibles y aceptables.
- Una posición o criterio del Contribuyente que respete la Constitución y la Ley.
- La norma debe tener cierto grado de dificultad en su interpretación y aplicación.
- La situación fáctica del contribuyente debe estar contenida en la interpretación plausible.

A pesar de que se realicen desarrollos jurisprudenciales al respecto, se reitera que estos presupuestos continúan estando atados a cierto nivel de subjetividad y por tanto, es difícil que la DIAN ante el interés de recaudar impuestos en un menor tiempo, acepte los argumentos del contribuyente frente a la existencia de una diferencia de criterios para determinado caso en discusión. Cahn-Speyer (2016, p. 391) advierte que desde el punto de vista del Derecho sancionador, es menester que la conducta típica esté definida de forma inequívoca. Es por esto que se reitera que esta precisión debió haber quedado definida dentro del tipo penal y no dejarla librada a la remisión de una norma tributaria que goza de tanta incertidumbre y que se ha resuelto es por vía jurisprudencial.

Es por lo expuesto anteriormente que no sería sensato entonces que sea la misma entidad que tiene el interés directo de recaudo, la que determine la razonabilidad o no de la interpretación de la norma realizada por el contribuyente, adicionalmente, queda el vacío si para efectos penales, se debe acudir al Consejo de Estado para efectos de determinar lo que debe entenderse por *interpretación razonable del derecho aplicable*.

En definitiva, el hecho de que la OCDE realice recomendaciones o de lineamientos en determinados temas, no da lugar para que las mismas sean incorporadas, sin su debido análisis, al ordenamiento jurídico. No puede desconocer el legislador las condiciones y problemáticas a las que se enfrenta el país.

Es claro que la evasión fiscal es un problema latente que afecta enormemente la economía del país, pero ello no implica necesariamente que la tipificación de esta conducta sea la salida más efectiva para disminuir los índices de evasión. Desde el punto de vista de la política criminal, todas las medidas adoptadas, en especial aquellas cuyo enfoque es la penalización de conductas, deben estar debidamente justificadas tanto frente a su necesidad como frente a los impactos en el sistema.

Por lo tanto, no pueden existir prohibiciones penales, reducción de beneficios ni aumentos punitivos carentes de justificación fáctica. En este sentido es pertinente resaltar que, la política criminal debe proporcionar y garantizar seguridad jurídica a los destinatarios de la misma, evitando cambios abruptos e injustificados, que afecten la percepción de estabilidad de la política pública y generen confusión en el ciudadano. En este orden de ideas, debe abstenerse de realizar acciones tales como la doble tipificación punitiva, el trámite paralelo de iniciativas legislativas similares y las reformas legales frecuentes, sin que se permita una adecuada incorporación social y desarrollo de las normas. (Consejo Superior de Política Criminal, 2018, p. 3)

Colombia cuenta con un Consejo Superior de Política Criminal, entidad que funciona como asesora del gobierno en la implementación de la política criminal del país, encargándose de recomendar, asesorar, recopilar, emitir concepto previo a proyectos de Ley, preparar proyectos de Ley, entre otros (Suin Juriscol, 2014, Art. 2 y 3). En este sentido y de acuerdo con la búsqueda realizada en la plataforma de esta entidad, no se vislumbró ningún concepto para la inclusión de este delito en el 2018 (Consejo Superior de Política Criminal), no obstante, sí se encontró el respectivo concepto del proyecto de ley del 2019 (Consejo Superior de Política Criminal). Dado que en este concepto del 2019 se evaluó tanto el delito contenido en el artículo 434A- Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes - teniendo en cuenta que fue modificado respecto a lo incluido en la Ley 1819 de 2016 -, como el de Defraudación o evasión tributaria incluido en la Ley 2010 de 2019, fue necesario buscar el concepto emitido por esta entidad en el 2016 respecto al delito del artículo 434A.

Una vez analizados ambos conceptos, se encuentran los siguientes puntos importantes a resaltar que demuestran cierta contradicción por parte de esta entidad:

- En el año 2016, esta entidad emite un concepto desfavorable (Consejo Superior de Política Criminal, 16.15) respecto a la propuesta de delito de Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, indicando entre otras cosas que i) no hay una justificación sólida desde la exposición de motivos que permita evidenciar la necesidad desde la política criminal, ii) en el ordenamiento jurídico hay otros tipos penales como la falsedad en documento privado (Legis, 2020, Art. 289), el concierto para delinquir (Legis, 2020, Art. 340) y el lavado de activos (Legis, 2020, Art 323), que han servido de herramienta para atacar la evasión, por lo cual, la existencia de un nuevo delito podría implicar inconvenientes al momento de la adecuación de la conducta, iii) la pena frente a los delitos de fraude aduanero y lavado de activos es mucho menor frente al delito propuesto, razón por la cual, no se cumpliría su finalidad disuasiva y de prevención general, y iv) la corrección y pago de las declaración objeto del delito, no debería dar lugar a la extinción de la acción penal sino que debería ser una circunstancia de atenuación punitiva o de menor punibilidad.
- Ahora, el concepto del año 2019 (Consejo Superior de Política Criminal, 18.2019) es favorable frente a ambos delitos, afirmando que ambos tipos penales coadyuvan al recaudo del recurso del Estado y además son necesarios atendiendo a las recomendaciones dadas por la OCDE. De igual forma realiza unas recomendaciones o comentarios, que de acuerdo con lo que atañe a este trabajo de grado, conviene mencionar sólo las dos siguientes: i) la disposición de la acción penal por parte de la DIAN, implica que los criterios de razonabilidad y proporcionalidad a los cuales hacen alusión ambas normas, estén sujetos al criterio de esta entidad y ii) si lo que se busca por medio de estas normas es lograr un mayor recaudo, no tiene sentido que ambos tipos penales establezcan unos límites para la extinción de la acción penal, es decir, para esta entidad, la extinción de la acción penal no debe estar sujeta a ningún límite, toda vez que si el contribuyente deudor paga, se estaría logrando el fin de la medida, esto es, el recaudo y protección de la administración pública.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que, si bien el concepto del año 2016 sólo era relativo a un tipo penal, fue mucho más amplio en sus consideraciones y análisis desde el punto de vista de la política criminal, evidenciando cierta preocupación por la poca efectividad que podría tener dicho recurso penal, contrario a lo expuesto en el concepto del año 2019, el cual el análisis fue muy vago en consideración con cada delito y deja en entredicho la utilización del derecho penal como *ultima ratio*.

En cuanto a la política criminal, Rueda (2017) tomando como referencia al profesor Paul Cahn-Speyer Wells, indica que, para que en materia tributaria haya una política criminal adecuada se necesita lo siguiente: i) capacidad carcelaria; ii) la existencia de una verdadera voluntad política; iii) la financiación apropiada, y iv) la justicia y la eficiencia del esquema global que se instaure. En otras palabras, lo que el profesor quiere significar es que para que sea beneficioso tipificar las conductas tributarias en el ordenamiento, es preciso que se den estos cuatro supuestos y que se respete el principio de *ultima ratio*.

Por otro lado, la Corte Constitucional en Sentencia C- 646 de 2001, afirma que para que el Estado haga frente a la criminalidad, lo puede hacer desde varias dimensiones por medio de las cuales se pueden forjar medidas a través de la política criminal desde su sentido más amplio; estas dimensiones son:

- i) Social: Actuar en comunidad de forma responsable en caso de observar situaciones extrañas que impliquen alertas a las autoridades.
- ii) Jurídica: Relativa a las reformas que se realizan a la legislación penal.
- iii) Económica: Incentivos para estimular un determinado comportamiento o desincentivos para incrementar los costos a quienes realicen conductas reprochables.
- iv) Cultural: Realizar pedagogía, a través, por ejemplo, de los medios de comunicación, para generar conciencia de las bondades o consecuencias nocivas de un determinado comportamiento que causa un grave perjuicio social.
- v) Administrativas: Aumento de las medidas a cargo de entidades administrativas, por ejemplo, a través de sanciones pecuniarias o por medio del fortalecimiento de la seguridad penitenciaria.
- vi) Tecnológicas: utilización de plataformas tecnológicas para obtener pruebas de un hecho constitutivo de una conducta típica.

Cómo se puede evidenciar, lo que busca la política criminal es diseñar, implementar y monitorear ciertas estrategias que permitan incidir en la reducción de la criminalidad desde diversas perspectivas, y no solamente desde lo jurídico, como lo ha pretendido el Estado Colombiano. Sin embargo, si la política definitivamente debe estar enfocada en cambios legislativos, el Consejo Superior de Política Criminal (2018, p. 4) ha afirmado que indudablemente esta política debe orientarse a la protección de los bienes jurídicamente relevantes, a la verificación del uso proporcional de las sanciones penales y al efectivo funcionamiento de la administración de la justicia con el fin de garantizar los derechos de los ciudadanos.

5. Estructura del delito de defraudación o evasión tributaria

Dentro de las principales funciones del Derecho Penal está la de proteger bienes jurídicos tutelados y prevenir a su vez que la colectividad atente contra los mismos. Es

por esto que todas las penas que se consagran dentro de la Ley penal deben estar amparadas por los principios de proporcionalidad, necesidad y razonabilidad, toda vez que, lo que buscan estos principios es que se ponga un límite a la potestad punitiva del Estado y a su vez se cumplan con los fines de la pena: prevención general, retribución justa, prevención especial, reinserción social y finalmente protección al condenado (Rodríguez, 2019).

Teniendo en cuenta que las sanciones del Derecho penal son las más lesivas y restrictivas del ordenamiento jurídico porque que afectan el derecho a la libertad de las personas, la tipificación de las conductas por parte del Estado debe ser considerada como la última herramienta a la que deba acudir para sancionar (Rodríguez, 2019).

Las normas constitucionales que regulan los principios tributarios sobre los cuales se debe fundar la actividad tributaria de un país, están dirigidas indudablemente a garantizar a través del recaudo del impuesto, un bienestar económico para la sociedad dentro de los conceptos de justicia y equidad (Rodríguez, 2019).

Dentro de este marco, teniendo en cuenta las funciones y finalidades perseguidas por el Derecho penal, bajo otras condiciones, podría ser viable la penalización de la evasión tributaria, ya que tanto el régimen penal como el tributario estarían encaminados a proteger y mantener el adecuado Orden Económico Social, dentro de un entorno garantista para el ciudadano. Sin embargo, uno de los mayores problemas a los que se enfrenta en Colombia con respecto a la viabilidad de este delito es que hay inexistencia de una cultura tributaria, es decir, se tiene una mentalidad reacia a cumplir con las obligaciones tributarias. Al respecto se debe mencionar que uno de los principales fundamentos y agravantes de esta mentalidad, reside en la falta de presencia del Estado en la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos, por lo tanto, incide directamente sobre el índice de la evasión tributaria (Bernal & Londoño, 2003). En este sentido, mientras no se solucionen otro tipo de problemas estructurales que dan lugar a la evasión, este delito difícilmente puede lograr su fin.

No obstante, la Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento), que entró en vigor en diciembre de 2018, fue publicada con el fin de generar fuentes de financiamiento público adicionales, aumentar el crecimiento económico del país y lograr un recaudo y una repartición eficiente de los recursos. Como parte de la lucha contra la evasión fiscal, la ley introdujo el delito de defraudación o evasión tributaria (Legis, 2020, Art. 434B) y modificó el ya existente delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (Legis, 2020, Art. 434A). Esto significa que por primera vez en la historia del país existe una sanción que penaliza de forma directa la evasión de los impuestos administrados por la DIAN y no solo conductas relacionadas con determinados impuestos. Se reitera nuevamente que, debido a la inexecutable declarada de esta ley, en el 2019 la Ley 2010 introdujo nuevamente este delito con unas pequeñas variaciones frente a la inclusión realizada en la norma precedente. La anterior norma establecía i) adicional a la pena privativa de la libertad, una multa del 50% del mayor valor del impuesto liquidado

oficialmente, ii) la acción sólo podía ser iniciada por la DIAN y iii) la extinción de la acción penal mediante el pago, solo procedía para impuestos evadidos por valores menores a 8.500 SMMLV.

De acuerdo a lo anterior, la disposición normativa objeto de este trabajo de investigación es el artículo 434 B del Código Penal, incluido por la Ley 2010 de 2019, el cual reza lo siguiente:

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. (Legis, 2020)

Antes de entrar a analizar los elementos de este tipo penal, es importante resaltar que, el nombre de este delito (Defraudación o evasión tributaria) puede prestarse para confusiones, toda vez que si bien el artículo menciona de forma general las conductas que dan lugar a la sanción penal, el mismo no define lo que debe entenderse por evasión y/o por defraudación y teniendo en cuenta lo ya expuesto previamente, en la norma tributaria tampoco hay una definición al respecto. Por tanto, no queda claro si para el legislador la defraudación y evasión son lo mismo o si por el contrario, asemeja la defraudación a

actos elusivos, lo cual, en esencia, podría tener efectos diferentes frente a lo que se pretende penalizar.

Ahora bien, también es importante recalcar que, de acuerdo con este artículo, el requisito para que la DIAN pueda dar inicio a la acción penal es que medie una liquidación oficial, y de acuerdo con la literalidad del artículo, solo bastaría que se haya proferido el acto administrativo, quedando la duda de sí el mismo debe haberse notificado previamente al contribuyente o inclusive, sí debería sólo iniciarse dicha acción una vez se haya agotado la vía administrativa. Lo anterior debido a que si bien son procesos independientes, de no considerar por ejemplo, el agotamiento de la vía administrativa mediante el respectivo recurso de reconsideración (Estatuto Tributario, 2020, Art. 720), se le podría estar afectando el debido proceso al contribuyente, toda vez que mediante dicho recurso, este tiene una última herramienta de defensa ante la autoridad administrativa que le permite exponer las razones que podrían dar lugar a un diferencia de criterio mediante una interpretación razonada, lo cual podría evitar la iniciación de la acción penal por parte de la DIAN. En este sentido, la norma deja este vacío.

Los elementos básicos de este tipo penal son los siguientes:

- **Sujeto activo:** para realizar un análisis de los tipos penales se debe iniciar por el sujeto activo debido a que este sujeto es la persona que tiene las condiciones o cualidades necesarias para ser penalizada por la comisión del delito.

En el caso de este delito, se requiere “como presupuesto previo la existencia de una determinada relación tributaria con la administración de impuestos que lo haga ser un obligado tributario” (Baza, 2005, p. 188). Es por ello que el delito sólo puede ser cometido por “el contribuyente” lo que quiere decir que es un sujeto activo calificado. En este sentido, vale la pena preguntarse si de conformidad con el artículo 30 del Código Penal (Legis, 2020), otras personas diferentes al contribuyente como los contadores y revisores fiscales, podrían responder penalmente en calidad de partícipes (determinador y cómplice). Cabe resaltar que, en el caso de las personas jurídicas, el contribuyente responsable sería el representante legal y/o administrador de la sociedad (Rueda, 2017).

Sujeto pasivo: El sujeto pasivo, en concordancia con lo que dice Velázquez (citado por Rueda, 2017, p. 120) es “el titular del bien jurídico protegido en cada caso concreto y que puede resultar o no perjudicado con la conducta”. En este caso identificar el sujeto pasivo se prestaría para varias interpretaciones ya que en este sentido podría ser la sociedad, el Estado o la hacienda pública. Sin embargo, en la presente ley, el legislador llamó a este título “delitos contra la administración tributaria”, en este sentido es la DIAN el sujeto pasivo de este tipo penal.

- **Conducta:** con respecto a este tópico se deben analizar los cuatro verbos rectores (conducta alternativa) que se deben realizar para que se configure el delito en cuestión:
 - Estando obligado a declarar, no declare
 - Omitir ingresos en la declaración tributaria
 - Incluir costos o gastos inexistentes
 - Reclamar créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes

Se debe destacar que este tipo penal, a diferencia de lo que ocurre con los otros tipos penales relacionados con temas tributarios (Legis, 2020, Art. 402 & Art. 434A), no califican un tipo especial de obligación tributaria. Por consiguiente, este tipo penal aplica para todos los impuestos administrados por la DIAN. Además de esto, es un delito que exige un resultado específico, es decir, no basta con realizar las conductas de no declarar, omitir ingresos, incluir gastos inexistentes o de reclamar créditos fiscales o retenciones improcedentes, sino que debe generarse un resultado específico: la respectiva liquidación oficial que haga la administración tributaria luego de detectar alguna de las conductas indicadas, debe arrojar impuesto a cargo del contribuyente de al menos 250 SMLMV. Si no hay impuesto a cargo o este es inferior a dicho monto, sencillamente no habría delito (Sintura, 2019).

- **Bien jurídico tutelado:** De acuerdo con Bernal & Londoño (2003), este es aquel bien protegido por la norma Penal, de ahí se infiere el porqué el legislador le da un gran valor y le suma la importancia que este tiene dentro de la sociedad, es por ello que el Estado siempre busca protegerlo y a su vez busca sancionar a quien lo ponga en peligro. Asimismo, este cumple con la función de método de interpretación de la Ley y también funciona como elemento que determina en qué momento una conducta pone en peligro el bien y a su vez deba merecer un reproche, y ser sancionada.

Según la Ley 2101 de 2019, este delito, de acuerdo con su ubicación se clasifica como un delito contra la administración tributaria que finalmente es la administración pública, toda vez que la DIAN busca proteger los recursos del Estado. Sin embargo, para que se continúe con la acción penal debe haber una afectación real al patrimonio público, por ende se considera que el verdadero bien jurídico tutelado en este caso es el del patrimonio público.

De igual forma, podría considerarse que este delito también podría estar ubicado como un delito que protege el orden económico y social, toda vez que su finalidad es garantizar la política económica a través del recaudo de los tributos, recursos que finalmente permiten el cumplimiento de los programas del gobierno. Inclusive, si de acuerdo con lo afirmado por el Consejo Superior de Política Criminal (2016) una de las finalidades de los delitos relativos al lavado de activos (Legis, 2020, Título X, Cap. V) es penalizar la evasión y estos delitos protegen el orden económico y social, este sería un

argumento para concluir que el nuevo delito sí podría tener dicha connotación. Cabe recordar que, en el primer intento de inclusión de este delito de evasión, el mismo estaba concebido para la protección del orden económico y social (Bernal & Londoño, 2003).

- **Tipo Penal en blanco:** Cuando los preceptos penales principales que contienen la sanción o consecuencia jurídica no expresan íntegramente el supuesto de hecho o conducta delictiva, el legislador para tales efectos, se remite a normas no penales del mismo o inferior rango, a otras leyes, reglamentos o actos de administración (Souto, 2005). Es decir, en este caso es necesario remitirse a las normas de carácter tributario para definir cuál es el impuesto que se está evadiendo y quién es el sujeto pasivo del mismo, además de esto también sería necesario remitirse a esta norma para conocer las circunstancias de tiempo, modo y lugar en las que se deben presentar dichas declaraciones y, por tanto, la forma en que se configuraría el delito, en el caso, por ejemplo, de que no sea verídica la información declarada.

Con respecto a este tema el profesor Velásquez (citado en Rueda, 2017, p. 124) indica que “cuando los supuestos de hecho del tipo penal se hayan consignados total o parcialmente en normas de carácter extrapenal, se estaría en frente de un tipo penal en blanco o fundamental”.

- **Extinción de la acción penal:** El párrafo segundo del tipo penal establece 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. (Legis, 2020, Art. 343B)

En efecto, al momento de pagar lo adeudado de acuerdo a la liquidación oficial (capital, intereses y sanciones), y al presentar o corregir la declaración objeto del proceso, se extingue la acción penal. Esto indica que por medio de la incorporación del delito de defraudación o evasión tributaria de una u otra forma lo que se realiza es un cobro coactivo reforzado, y por medio del cual se utiliza al Derecho Penal para que se realice el cobro de una deuda.

Ahora, frente a este elemento se tienen tres comentarios adicionales:

El primero es en cuanto a la expresión *siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario*. Si el requisito para que aplique este delito es que el mayor impuesto a cargo o menor saldo a favor debe obedecer a una determinación realizada por la DIAN mediante liquidación oficial, la expresión en cuestión tiene una imprecisión, toda vez que de la lectura del Artículo 588 del ET, el término para corregir una declaración es “dentro de los tres (3) años siguientes al

vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige” (Estatuto Tributario, 2020).

Cuando la administración de impuestos profiere la liquidación oficial, es porque previamente expidió el acto administrativo preparatorio, que para el caso, sería el requerimiento especial, por lo cual el contribuyente ya no tiene oportunidad para corregir, estando dicha corrección sometida a la ejecutoria del acto administrativo en cuestión.

El segundo comentario al respecto es frente al pago para extinguir la acción penal que, debido a la independencia de los procesos, esta discusión seguiría su curso ante lo contencioso administrativo. En este caso y de acuerdo con la norma, para que haya lugar a esta extinción, el contribuyente debe corregir la declaración y pagar lo adeudado a la administración de impuestos, sin embargo, si el juez administrativo fallara a favor del contribuyente, significaría esto que la administración de impuestos debe devolver a título de pago de lo no debido, lo cancelado por el contribuyente. En este sentido, la norma penal no demostraría efectividad en cuanto al recaudo del impuesto, porque inclusive, habría un desmedro del patrimonio del Estado, toda vez que, junto con el pago de lo no debido, la administración tendría que devolver adicionalmente los intereses a que haya lugar (artículo 863 del estatuto tributario).

Finalmente, y conectado con el comentario anterior, está la duda frente a lo que pasaría si se da aplicación al artículo 590. Este artículo permite que una vez hayan iniciado los procesos por parte de la administración de impuestos, con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, al pliego de cargos o a la liquidación oficial, el contribuyente pueda optar por realizar el pago (total o parcialmente) frente a las modificaciones propuestas por la DIAN, con la posibilidad de continuar la discusión en vía administrativa y/o vía judicial cuando sea del caso. La observación va dirigida, por ejemplo, cuando dicho pago se da previo a la expedición de la liquidación oficial, toda vez que, en caso de haber lugar a la iniciación de acción penal, la misma ya se habría extinguido por el pago previo realizado por el contribuyente y penalmente no se podría hacer nada porque ya se cumplió la finalidad recaudatoria, siendo este un mecanismo que podrían utilizar los evasores para evitar las acciones penales, y por ende, demostrando con esto que el derecho penal en esta conducta no cumple con una finalidad disuasiva o preventiva.

Es de anotar que todo esto es bajo el entendido que debe el contribuyente obrar con la convicción y la conciencia de realizar una conducta penalmente reprochable, pues el tipo penal se consagró bajo modalidad de culpabilidad dolosa. Es decir, para que la conducta sea considerada como dolosa, en su estructura deben verificarse los siguientes elementos: el conocimiento (elemento intelectual) y la voluntad (elemento volitivo). El dolo presupone que el autor conoce la verdad de los hechos, y que al presentarlos de forma distinta de la real está desfigurando dicha verdad. Es por ello que, si la aparente conducta engañosa se debe a error, es decir, bajo los elementos de la imprevisión e

imprudencia o a cualquier circunstancia que borre la intencionalidad (dolo), el hecho deja de ser punible a título de defraudación o evasión tributaria (Aldaz, 2015). Bajo la ley 1943 este delito indicaba que la conducta era bajo la modalidad dolosa, lo cual era una imprecisión, toda vez que sólo cuando la conducta es bajo la modalidad culposa o preterintencional, es que debe estar redactada de forma explícita en la norma, de lo contrario, siempre se entiende dolosa.

6. Otros delitos en materia tributaria

Es significativo mencionar la importancia de la articulación del delito de defraudación o evasión tributaria (Legis, 2020, Art. 434 B) con los ya mencionados artículos 402 y 434 A, toda vez que

Desde las comisiones redactoras del Código Penal de 1980 se buscó penalizar, sin éxito, otras formas de evasión al fisco, bajo la denominación genérica de “defraudaciones al fisco nacional”, pero tales esfuerzos fueron infructuosos al no contar con un apoyo del órgano legislativo. (Rodríguez, 2019, p. 8)

Tiempo después, con la expedición de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 402 (amplió el tipo penal existente para castigar el no cobro del IVA o del impuesto al consumo) y adicionó el artículo 434 A, consolidándose en materia penal una tendencia a la criminalización de conductas tributarias.

Asimismo, luego de estos avances, llegó la Ley 1943 de 2018 y modificó el artículo 434 A (incluido nuevamente por medio del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 por efecto de la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018) y a su vez adicionó el artículo 434 B, complementando así el título correspondiente a los delitos contra la administración pública. Lo anterior evidencia que el legislador busca ir fortaleciendo el Código Penal a través de la criminalización de las conductas tributarias que afectan los ingresos del Estado. Según Rodríguez (2019), esta extensión del derecho penal en materia tributaria es una clara ampliación de los riesgos penalmente relevantes, convirtiéndose en un instrumento de pedagogía social como mecanismo de persuasión, para que el contribuyente pague lo que efectivamente le corresponde y adquiera conciencia sobre su obligación de solidaridad con el bienestar general de la colectividad (Rodríguez, 2019). No obstante, y de acuerdo con lo desarrollado hasta este punto, se reitera que, en materia tributaria, la finalidad del derecho tributario es otra.

El Estado debe contar con un eficiente sistema de recaudo de impuestos con el fin de lograr la justicia fiscal y es así como se vale de herramientas, inclusive penales, para cumplir con este fin. Como ya se expuso previamente, hasta finales del 2017 sólo había dos tipos penales de carácter tributario. Mediante la tipificación de conductas como delitos que afecten el recaudo de los tributos, se genera un estímulo eficaz con respecto al comportamiento por parte del agente retenedor o recaudador que, como auxiliar de la

administración pública, cumple con una gran función tanto social como económica (Lozano, 2011).

El delito de omisión de agente retenedor o recaudador antes del mes de julio del año 2000, se encontraba consagrado en el artículo 665 del Estatuto Tributario. El 24 de julio del 2000, el Congreso de la República expidió el vigente Código Penal mediante la Ley 599, la cual, en su artículo 402, tipificó el delito de omisión de agente retenedor. Esta misma ley, en su artículo 574 derogó el artículo 665 del Estatuto Tributario. Con posterioridad a la publicación del nuevo Código Penal, el legislador profirió la Ley 633 de 2000 la cual, en su artículo 42, unificó los dos párrafos del artículo 665. Con respecto a esto la Corte constitucional en Sentencia C – 009 de 2003 manifestó que el artículo 574 del Código Penal derogó el artículo 665 del Estatuto Tributario, pero no su párrafo ya que este fue modificado por una ley posterior. En este sentido, el párrafo del artículo 665 pasó a ser parte integral del artículo 402 del Código Penal.

Esto resulta de considerable relevancia ya que, por medio de la interpretación que realizó la Corte Constitucional, se puede concluir que finalmente el párrafo no había sido derogado, es por esto que se deduce que el delito de omisión de agente retenedor no aplica para aquellas sociedades que se encuentren en procesos de liquidación forzosa administrativa, procesos concordatarios, en proceso de toma de posesión; esto en el caso de entidades que son vigiladas por la Superintendencia Bancaria o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, todo esto con relación al impuesto que se hace sobre las ventas y a su vez las retenciones en la fuente realizadas (Rueda, 2017).

Asimismo, y como se mencionó anteriormente, la Ley 1819 de 2016 realizó unas modificaciones al artículo 402:

- Se consagró que el delito era aplicable también para quien omitiese consignar las sumas recaudadas por concepto de Impuesto Nacional al Consumo.
- Se incluyó dentro del tipo penal la conducta omisiva consistente en no cobrar el Impuesto sobre las Ventas o el Impuesto Nacional al Consumo y en no practicar las retenciones en la fuente por concepto de IVA cuando se está obligado a ello (Rueda, 2017).

El artículo 402 del código Penal, tal y como fue adicionado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, consagra en su literalidad lo siguiente:

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 cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo 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.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo.

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 la ventas, el impuesto nacional al consumo 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 hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar. (Legis, 2020, Art. 402)

Para realizar el análisis del presente artículo se debe iniciar por los elementos básicos del tipo penal:

- **Sujeto activo:** este sería un sujeto activo calificado, es decir, este sujeto activo debe tener unas calidades especiales previstas para poder incurrir en la conducta punible, estas son:
 - Ser un agente retenedor o autorretenedor.
 - Ser un encargado de recaudar tasas y contribuciones públicas.
 - Ser un responsable del Impuesto sobre las Ventas.
 - Ser un responsable del Impuesto Nacional al Consumo (Rueda, 2017).
- **Sujeto pasivo:** frente a este delito se halló la misma dificultad de identificar el sujeto pasivo, ya que al igual que el artículo 434 B del Código Penal, el bien jurídico que se tutela está en cabeza de distintas personas: toda la sociedad, el Estado o la administración de impuestos. Teniendo en cuenta que se está frente a un delito tributario, se puede decir que como este delito también se encuentra consagrado en el Código Penal en el título de los delitos

contra la administración pública, se podría llegar a la conclusión que el sujeto pasivo es la DIAN (Rueda, 2017).

- **Conducta:** respecto a este ítem para describir la conducta sancionada es importante mencionar que en este delito se está frente a un tipo omisivo doloso, lo que quiere decir que en esta clase de tipos penales según Velázquez (citado en Rueda, 2017, p. 138) “la tipicidad surge de la diferencia entre el actuar realizado y el vertido en el dispositivo penal”. De acuerdo con esto, las obligaciones de cada uno de los sujetos activos cualificados mencionados en el artículo 402, son:
 - Para el agente retenedor o autorretenedor: practicar las retenciones en la fuente y consignar las cifras retenidas o autorretenidas por este concepto dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente.
 - Para el encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas: consignar las cifras recaudadas dentro del término legal.
 - Para el responsable del impuesto sobre las ventas: consignar las sumas recaudadas por concepto de este impuesto dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.
 - Para el responsable del impuesto nacional al consumo: consignar las sumas recaudadas por concepto de este impuesto dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Es por ello que la conducta sancionada por el tipo penal radica en omitir realizar las anteriores cuatro acciones vertidas en el dispositivo penal (Rueda, 2017).

- **Bien jurídico tutelado:** la Sentencia C – 285 de 1996 manifiesta que “la omisión de consignar las sumas retenidas o recaudadas afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia” (Corte Constitucional), es decir que el Bien jurídico tutelado es el patrimonio público toda vez que es evidente que el legislador quiso resaltar de esta forma que lo protegido por la norma penal era fundamentalmente el patrimonio económico público, dentro del género de la Administración Pública, pues lo que le interesaba era que el agente retenedor o recaudador no se apropiara de dineros pertenecientes al erario público.
- **Tipo penal en blanco:** este delito al igual que los delitos consignados en los artículos 434 A y 434 B, es un tipo penal en blanco ya que debe haber una

remisión a otra norma para identificar quienes cumplen la condición de sujeto activo calificado, en este caso se deben remitir a las normas previstas en el Estatuto Tributario.

- **Extinción de la Acción penal:** Se da mediante el pago de las sumas retenidas o recaudadas junto con los intereses adeudados al momento de este pago.

Por otro lado, se tiene el artículo 434 A del código Penal, adicionado por el artículo 338 de la Ley 1819 de 2016, y modificado por el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, el cual consagra lo siguiente:

Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de 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. (Legis, 2020, Art. 434A)

Al igual como se ha hecho con cada uno de los artículos anteriores, se va a realizar un análisis de los elementos básicos de este tipo penal:

- **Sujeto Activo:** al igual que el artículo 434 B, mencionado inicialmente, el sujeto activo en este tipo penal es “el contribuyente”; así lo indica esta disposición normativa. Lo cual quiere decir que es esta persona la que se encuentra obligada tributariamente frente a la hacienda pública, es quien soporta en su patrimonio los efectos de la obligación tributaria (Rueda, 2017).
- **Sujeto pasivo:** como ya se había mencionado en los artículos anteriores, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico afectado por el cometimiento del delito y que el bien jurídico protegido en este caso es la administración pública en general, por lo tanto, la titularidad del bien jurídico recae en las instituciones de la administración pública, es decir, en la Dirección de impuestos y aduanas Nacionales (DIAN) (Rueda, 2017).

- **Conducta:** en este ítem el mismo artículo trae tres tipos de conductas que se deben realizar al momento de cometer el delito:
 - Omitir activos.
 - Presentar información inexacta en relación con los activos.
 - Declarar pasivos inexistentes.

En relación con la primera conducta, es necesario señalar que se refiere a una conducta de omisión propia, ya que se encuentra expresamente consagrada en el Código Penal la omisión. Esta establece que, en la obligación tributaria, el sujeto activo, o sea el contribuyente, “le asiste el deber jurídico de declarar la totalidad de los activos de los que es titular, pues basados en estos es que se efectuaría la liquidación del tributo” (Hernández, 2019, p. 26).

Con respecto a las otras dos conductas, Hernández indica que en este caso se está en presencia de un tipo penal de acción, que requiere por parte del sujeto activo exteriorizar la conducta plasmada, es decir, en la declaración del impuesto de renta y complementarios. Además de esto, es importante aclarar que, aunque una modalidad esté referida a los activos y la otra a los pasivos, la primera se refiere a la inexactitud de la información sobre los activos y la segunda, a la inexistencia de los pasivos.

- **Bien jurídico tutelado:** en este caso las conductas de omitir activos, presentar información inexacta o declarar pasivos inexistentes, podrían afectar concurrentemente dos bienes jurídicos: la administración pública y la fe pública, toda vez que por un lado se estaría afectando el erario público en caso de que de dichas conductas se derive un menor pago del impuesto y por otro lado, podría haber una falsedad de la información que presenta el contribuyente. Sin embargo, el tipo penal tal y como quedó redactado no está tutelando la fe pública por dos razones:
 - El hecho de que se trate de un tipo de resultado material que exige la efectiva lesión al impuesto del contribuyente hace que la sola afectación a la fe pública no sea suficiente para que se consume el delito.
 - Este tipo penal se encuentra en el título XV del Código Penal, donde se encuentran incluidos los delitos contra la administración pública y no en el título donde se encuentran los delitos contra la fe pública (Rueda, 2017).

Es decir, se entiende que el bien jurídico que se tutela es la administración pública.

- **Tipo penal en blanco:** Como ya se mencionó anteriormente, para determinar cuándo se considera que hay omisión de activos, información inexacta en relación a estos activos e inclusión de pasivos inexistentes, necesariamente debe hacerse una remisión a la normativa tributaria.

- **Extinción de la acción penal:** el contribuyente para cesar la acción penal en su contra, debe realizar las correcciones a que haya lugar en la declaración de renta y pagar los mayores impuestos que se pudiesen derivar de esta modificación, aclarando que esto último (el pago) no necesariamente se da. Sin embargo, la norma con respecto a esto no es del todo clara, es decir, no puntualiza cual es la forma y la oportunidad para corregir y realizar el pago.

Desde el punto de vista penal se podría interpretar que la corrección se puede hacer en cualquier momento, toda vez que las normas penales se deben interpretar de la forma más favorable para el presunto sujeto activo de la conducta punible. Igualmente, en cuanto al monto y la forma de pago, se debe interpretar a favor del sujeto activo, es decir, se debería pagar solamente la diferencia entre el valor efectivamente pagado y el que se debió pagar para acceder al beneficio, y los intereses y las sanciones deben ser cobrados por la administración de impuestos mediante el procedimiento contenido en el Estatuto tributario (Rueda, 2017).

Como conclusión final cabe resaltar que el artículo 402 C.P. del agente retenedor o recaudador, lleva varios años de estar tipificado dentro de la norma y a lo largo del tiempo se ha ido demostrando su efectividad en cuanto a su aplicación, considerando adicionalmente que al ser dineros directamente del Estado, no sería lógico que los mismos agentes retenedores, se apropiaran del dinero recaudado. De igual forma, en este delito no se encuentran tantas falencias desde su estructura. Por el contrario, si se analiza el artículo 434A y 434B desde su estructura se encuentran una cantidad de falencias, ya que estos fueron creados bajo poco análisis en cuanto a su aplicación y por tal motivo no permite dar claridad ni ser realmente efectivos, debido a que aún quedan muchos vacíos de la norma que están pendientes por aclarar.

7. El *non bis in idem* en el Derecho penal tributario

Este principio para el desarrollo del Derecho Penal moderno desde Beccaria hasta nuestros días, es de suma importancia, ya que consiste básicamente en garantizar a todos los ciudadanos la imposibilidad de un doble juicio sobre un mismo hecho (Veneziani, 2016).

Los elementos que caracterizan este principio pueden identificarse de la siguiente manera:

- Una doble imputación.
- Que haya nacido por la comisión del mismo hecho.

El primer elemento se encuentra en el momento en que se quiere instaurar un nuevo proceso penal y ya por el mismo motivo hay una decisión sobre los mismos hechos, es por ello que goza de la cosa juzgada. Y el segundo elemento se fundamenta en la identidad del hecho, que consiste en la coincidencia del hecho punible, considerado

desde la perspectiva material, sin que sean relevantes las diversas calificaciones jurídicas que se le puedan dar a ese mismo hecho (Veneziani, 2016).

Ahora, si se hace un análisis de este principio desde una integralidad del ordenamiento jurídico, obedeciendo al principio de unidad del orden jurídico y entendiendo al conjunto de normas jurídicas como un todo, podría pensarse que, cuando una conducta se sanciona de diversas formas, es decir, desde diferentes ramas del Derecho, se podría hablar también a una violación del principio de la *non bis in idem*. Por el ejemplo, en el caso tratado en esta investigación, podría haber violación a este principio si la conducta de evasión de impuestos se sanciona pecuniariamente desde el Derecho Administrativo y se sanciona concurrentemente con pena privativa de la libertad desde el Derecho Penal.

Esta discusión, para el caso de los delitos tributarios, ha sido planteada por algunos autores. De acuerdo con Álvarez (2019), parte de esta discusión ha dependido de la posición que se asuma en cuanto a i) sí al derecho sancionador tributario le aplican los mismos principios del derecho penal, y ii) la diferencia y finalidad de estas sanciones. Para este autor, no existen diferencias sustanciales entre las sanciones administrativas y penales y por el contrario, considera que las diferencias existentes son de carácter formal. Afirma que, entre estas infracciones hay “unidad sustancial, ya que ambas especies sancionatorias tienen como finalidad reprimir conductas menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos, y no con el objetivo de reparar el daño causado o proveer de recursos al fisco”. Es por esta razón que para el autor sí podría hablarse de una violación al principio en cuestión cuando se sanciona concurrentemente desde estas ramas del Derecho.

Como complemento a lo anterior, Sainz de Bujanda (como se citó en Álvarez, 2019) encuentra entre estos dos tipos de sanciones (las administrativas y las penales) una similitud, dado que para él frecuentan idénticos rasgos definidores y que son también las mismas razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia, es decir, tienen una misma finalidad: castigar al infractor por medio de una pena, infligiéndole una sanción con una finalidad correctora, represiva e intimidatoria.

No obstante, para el caso de Colombia, la Corte Constitucional en Sentencia C-018 de 2004, indica al respecto que nada impide que un administrado sea sancionado por un mismo hecho con diversas sanciones y con finalidades distintas. De hecho, a modo de ejemplo señala los casos en los que la normativa de tránsito prevé la posibilidad de imponer una multa y que al mismo tiempo se contempla la inmovilización del automotor, porque lo que se proscribe es el doble proceso y no la doble sanción.

Sumado a lo expuesto, en cuanto a la concurrencia de instituciones, algunos autores manifiestan que se pueden presentar muchas situaciones en las que por ejemplo un mismo hecho puede ser merecedor de una sanción administrativa y desencadenar la responsabilidad civil por los daños producidos, pero que lo importante acá es que la

coincidencia de dos instituciones jurídicas sobre un mismo hecho y sus consecuencias, sirvan a fines distintos: en el primer caso, la finalidad represiva, mientras que en el segundo es reparador (Ramírez, 2013).

Al contrario, Rueda (2020) considera que, si frente a la sanción administrativa y al delito hay identidad de sujeto, ambas infracciones reprochan la misma conducta y adicional a esto la finalidad de ambas es proteger el mismo bien jurídico, sí podría hablarse de una vulneración a este principio. Ahora, y teniendo en cuenta que tal como está planteado actualmente el delito de evasión tributaria, la finalidad de la sanción penal y administrativa es represiva puesto que ambas persiguen es el recaudo del impuesto, se comparte la posición de este autor frente a la violación en este caso de esta garantía constitucional.

En conclusión, en Colombia de acuerdo con la postura de la Corte Constitucional no hay una violación al principio de la *non bis in ídem* cuando se sanciona una misma conducta desde diversas ramas del Derecho, sin embargo, no debe dejarse de lado las posturas e interpretaciones de doctrinantes que consideran lo contrario, toda vez que entienden al ordenamiento jurídico como un todo y consideran la unidad frente a la finalidad de estas sanciones.

Capítulo 2. La evasión de impuestos y otros delitos tributarios desde el Derecho comparado

Frente a la tipificación de conductas que castigan sanciones de índole tributaria, muchos doctrinantes hablan de la existencia de un derecho penal tributario o más precisamente, de un sistema penal tributario. En este sentido, se considera relevante hacer precisiones frente a esta institución, con el fin de determinar si por el solo hecho de que existan este tipo de delitos se puede hablar de un sistema penal tributario o si, por el contrario, este requiere de otro tipo de ingredientes adicionales a la mera tipificación.

Por consiguiente, interesa analizar el impacto que pueda tener la estructuración de un sistema penal tributario frente a los delitos tributarios, en especial frente al delito de evasión fiscal contemplado en la normativa colombiana, ya que podría pensarse que la efectividad de los mismos, en parte podría estar dada desde la debida concepción de esta integralidad entre lo penal y lo tributario.

Teniendo en cuenta que i) hasta el 2018, Colombia era el único país de la región que no tenía tipificado el delito de evasión de impuestos (Gavilán, Mingot & Silva, 2010) y ii) adicional a este delito, la experiencia de Colombia frente a estas conductas de carácter tributario es muy poca, se hace necesario analizar otras jurisdicciones con más trayectoria al respecto, con el fin de determinar cómo desde el sistema penal tributario que tengan contemplado, abordan o tienen estructurado los delitos tributarios, en especial lo relativo a la evasión.

Para este análisis se toma como referencia otras jurisdicciones: Chile y Perú, países que tienen contemplado desde hace varios años, además del delito de evasión de impuestos, otro tipo de delitos de carácter tributario. Ello permite analizar, no solo el delito materia de esta investigación para determinar diferencias o similitudes frente a Colombia, sino que también permite ofrecer una visual frente a la integralidad de este tipo penal respecto a la existencia de un posible sistema penal tributario que tengan estos países. Además de esto, otras razones para elegir estos países como punto de referencia fueron las siguientes:

- i) Considerando que ambos países son de la misma región, ello implica que al haber similitudes frente a determinadas características como la economía o el sistema tributario, la comparación puede resultar más realista y objetiva.
- ii) De igual forma, era necesario tomar un país con un índice de recaudo superior a Colombia, que para el caso sería Chile, y otro con un índice inferior, que para el caso sería Perú. Ello permite evidenciar que tan efectivo puede ser este delito para Colombia en cuanto al aumento de los índices de recaudo.

- iii) Teniendo en cuenta que Chile, adicional a Colombia, es el único país de Suramérica perteneciente a la OCDE, era necesario tomarlo como referencia para verificar si la estructuración de este delito en aquel país estaba dada en parte por lineamientos de este organismo. En igual sentido, se hacía apropiado tomar un país que no estuviera mediado por la intervención de esta organización internacional.
- iv) Finalmente, como ya se ha mencionado, en la exposición de motivos para la reforma del 2016, el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda, para efectos de justificar la necesidad de tipificar conductas de evasión de impuestos, tomó como referencia a Chile y Perú, razón por la cual se considera importante validar los aspectos que analizó en su momento el Gobierno para esa propuesta.

1. Sistema penal tributario: características y principios

Varios doctrinantes al hacer referencia a los delitos tributarios, consideran que frente a este hecho, se puede hablar de la existencia de un sistema penal tributario. En Colombia, este concepto no es muy utilizado, y más aún si se considera que los delitos que castigan conductas tributarias por un lado son escasos y por el otro, son muy recientes. Es por esto que se hace necesario precisar este concepto, con el fin de determinar las características y principios mínimos que debe contener esta institución y así validar si la tipificación que tiene dispuesta actualmente Colombia, es suficiente para hablar de esta institución, o si por el contrario, el legislador debería considerar determinados ingredientes adicionales para la existencia efectiva de este sistema penal tributario.

Rueda (2017), manifiesta que, ante la existencia de delitos tributarios, deben estudiarse conjuntamente el derecho penal y el derecho tributario desde una disciplina denominada “derecho penal tributario”. De igual forma, para este autor (2020), hablar de derecho penal tributario no es solo hablar de los delitos tributarios incluidos en el Código Penal, sino también considerar las sanciones de carácter administrativo consignadas en el Estatuto Tributario, toda vez que ambos tipos de sanciones se derivan del poder punitivo del Estado y por ende, a las sanciones administrativas se le deberían aplicar los mismos principios del Derecho Penal. Si bien Rueda (2020) expone que frente a su posición hay posturas contrarias o no tan claras en los altos tribunales, afirma que más allá de esta discusión, lo importante es que la aplicación de sanciones derivadas del poder punitivo del Estado se encuentre siempre enmarcada dentro de los límites constitucionales. Hasta este punto, se puede afirmar que se habla indistintamente de derecho penal tributario o sistema penal tributario para significar lo mismo.

Frente a esta institución no hay definiciones precisas o muy elaboradas por parte de doctrinantes, no obstante, se considera que el concepto de sistema penal tributario no debería estar limitado exclusivamente a la existencia de unos principios, que si bien son

de suma importancia, también debería considerar para su construcción otro componente importante como lo es la existencia de un “sistema”, lo cual implica hablar necesariamente de una integralidad de partes desde diferentes ópticas.

La RAE (2020) presenta dos definiciones generales a saber para la palabra Sistema:

- 1) Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí.
- 2) Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto.

No se comparte la posición de que solo es necesario la tipificación de delitos tributarios para que se pueda catalogar esto como un sistema, razón por la cual y teniendo en cuenta la definición básica de esta palabra, se podría afirmar que un sistema penal tributario es el conjunto de normas de carácter penal y tributario, que se rigen por unos principios comunes y que tienen unos procedimientos y reglas que además de estar relacionadas entre sí, permiten una aplicación efectiva de estas disposiciones. Ahora, teniendo en cuenta esta propuesta de definición, queda la inquietud frente a la existencia de un verdadero sistema penal tributario en Colombia por la sola tipificación de tres delitos de carácter tributario. Para esta conclusión, es importante analizar otras jurisdicciones tal como se hará más adelante.

En cuanto a los principios en este ámbito, de acuerdo con Veneziani (2016) lo más importante, es que haya una coherencia sistemática por medio de la cual no solo se busque la efectiva protección del individuo (en especial del individuo-contribuyente) sino que también se busque lograr un ordenamiento justo, moderado, garantista y liberal. Es por ello que este autor considera que los principios que deben regir a un sistema penal tributario, deben ser los siguientes:

- Principio de tutela de la dignidad del individuo, el cual es necesario para evitar normas discriminatorias, considerando adicionalmente principios tributarios como lo son la capacidad contributiva, la progresividad y la equidad. En este sentido, sostiene Veneziani que no debe considerarse al contribuyente “como un medio para el recaudo de los impuestos, sino como el fin de la actividad del recaudo” (2016).
- Principio de la exclusiva protección del bien jurídico, el cual busca que los hechos que se constituyen como delitos, sí produzcan un daño u ofensa a un bien jurídico susceptible de ser tutelado por el ordenamiento.
- El principio de lesividad que hace referencia a considerar penalmente solo aquellas conductas graves que lesionen o pongan en amenaza un bien jurídico tutelado. El autor, (citando a Padovani), considera que en materia de penalización de conductas tributarias, el derecho se ha utilizado más como

tutela de la función que como tutela del bien jurídico y si se cumple solo esa primera tarea, no se estaría respetando este principio.

- Principio de materialidad, consistente en estructurar un ordenamiento en el cual sólo se exija la responsabilidad penal tributaria en los casos en los que la conducta sea externa y concreta.
- Principio de culpabilidad y responsabilidad personal, el cual considera necesario que exista una acción material imputable al autor y que dicha acción sea realizada con intención o con negligencia. En cuanto a delitos tributarios, se considera que los mismos deben ser realizados con dolo.
- El principio de tipicidad penal hace relación a que la conducta debe estar considerada en la ley, cuyo objetivo es proteger al contribuyente para evitar que se le vulneren los derechos fundamentales mediante la opresión.
- Principio de intervención mínima el cual busca fundamentar debidamente la necesidad de la pena, con el fin de que el Estado solo haga uso de esta cuando sea de extrema necesidad. Veneziani hace dos precisiones importantes frente a este principio: i) el derecho penal no debe ser utilizado cuando se puedan utilizar otras medidas menos lesivas y ii) en lo posible, siempre debe acudirse a la pena menos gravosa cuando con ella se logren los fines de la medida (2016).
- El principio de subsidiariedad hace referencia a que solo debe acudirse al derecho penal, cuando otras medidas menos restrictivas o menos gravosas no funcionan. De igual forma, el principio de fragmentariedad indica que el derecho penal no puede sancionar cualquier tipo conducta, sino aquellas que afectan a bienes jurídicamente relevantes.
- Finalmente, el principio de *Non bis in ídem* se basa fundamentalmente en el derecho que tiene cada individuo a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Adicional a esto, es importante considerar que recientemente la OCDE emitió un documento denominado “Lucha contra los delitos fiscales: los 10 principios globales” (2019), guía basada en las prácticas de varios países de diferentes regiones, mediante la cual, más que establecer principios, este organismo ofrece unos lineamientos para combatir activamente la delincuencia fiscal de acuerdo con prácticas generalizadas. Es de resaltar que esta guía se soporta en cifras entregadas por los diversos países que participaron en este estudio.

Estos lineamientos son los siguientes:

- **Penalización de las infracciones tributarias:** los países deben propender porque las infracciones tributarias sean consideradas como delitos y que por tanto, se penalicen. En este sentido, la OCDE concibe al derecho penal como una herramienta efectiva para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias toda vez que lo considera como una medida disuasiva y preventiva.
 - Para el desarrollo de este lineamiento, considera este organismo que deben existir cuatro aspectos importantes para que la penalización de conductas tributarias sea realmente efectiva:
 - Definición clara en la ley de las conductas penalizadas, indicando adicionalmente que una opción efectiva es condensar todos los delitos en una norma específica.
 - Aplicar la pena si se acredita el delito. Es de aclarar que la OCDE en este aspecto no delimita la pena a la restricción de la libertad, sino que sugiere otras tales como la multa, el servicio a la comunidad, dar a conocer públicamente a los infractores o suspender determinados permisos.
 - Sancionar de forma más gravosa, las conductas más graves.
 - Aplicar las sanciones en la práctica.
- **Tener una estrategia efectiva para abordar los delitos tributarios:** recomienda la OCDE que los países identifiquen, desde sus administraciones de impuestos, riesgos, amenazas y posibles conductas que puedan constituir delitos, con el fin de evaluarlas e implementar estrategias disuasivas.
- **Tener poderes investigativos adecuados:** al respecto, indica este organismo internacional que la entidad que tenga a su cargo la investigación del proceso (administración de impuestos, administración de impuestos dirigida por la fiscalía, agencias externas a la administración de impuestos y a la fiscalía, o la fiscalía), debe tener las facultades suficientes para llevar a cabo una investigación profunda y no se vea limitada en el desarrollo de la misma. Estas facultades se pueden enmarcar de la siguiente forma: obtención de información documental de terceros, búsqueda en bases de datos de otras entidades, interceptación de correos y telecomunicaciones, búsqueda e incautación de los diferentes medios digitales del infractor, solicitudes de declaraciones de sospechosos, acusados y testigos, vigilancia y operaciones encubiertas y detener al investigado con el propósito de acusarlo formalmente.
- **Poder efectivamente embargar / incautar y confiscar activos:** esta medida con el fin de poder restringir temporalmente la circulación del activo a la espera de las resultas del proceso.

- **Tener una estructura organizacional con responsabilidades definidas:** bajo este lineamiento, la OCDE recomienda que la entidad encargada de realizar la investigación, debe tener las responsabilidades claramente definidas, con el fin de evitar ineficiencias que impacten negativamente en la lucha contra la evasión.
- **Contar con recursos adecuados para la investigación de delitos tributarios:** este aspecto hace referencia a los recursos financieros, tecnológicos y humanos con los que debe contar la entidad que tiene a su cargo la investigación, con el fin de que pueda ser eficiente en el desarrollo de sus actividades.
- **Delito tributario como un delito predicado o delito subyacente para el lavado de dinero:** significa esto, establecer que los delitos tributarios son delitos determinantes para el lavado de activos.
- **Tener un marco efectivo para la cooperación interinstitucional o inter-agencia:** este lineamiento indica que las autoridades fiscales deben tener una colaboración con otras entidades, por medio de intercambio de información, estableciendo equipos conjuntos de investigación, centros de inteligencia, y comisiones.
- **Asegurar que los mecanismos de cooperación internacional estén disponibles:** al respecto, bajo este lineamiento la OCDE indica que la cooperación internacional es fundamental para efectos de combatir la evasión. Esta cooperación está dada a través de diferentes mecanismos, siendo el intercambio de información (automática, espontánea o bajo pedido) uno de los más efectivos.
- **Derecho de los sospechosos:** a los contribuyentes infractores sujetos a la investigación penal, se les deben brindar las garantías y derechos que les permitan un proceso justo.

Con base en lo anteriormente expuesto, es clara la marcada tendencia de los países miembros OCDE a penalizar las infracciones tributarias, lo cual conlleva a deducir que, en materia de delitos tributarios, se espera que Colombia acogiendo a esta tendencia, continúe incluyendo en el ordenamiento jurídico más tipos penales de esta envergadura. No obstante, frente a esta decisión, se reitera que ante todo, debe dársele preponderancia a los principios propios del sistema penal tributario antes que a cualquier recomendación proveniente de un organismo internacional.

Si bien, considerando el ya mencionado principio de intervención mínima del derecho penal, no se comparte la posición de la OCDE frente a la penalización de todas las infracciones tributarias, si es de resaltar el hecho de que proponga elementos

adicionales que permitan fortalecer los procesos de penalización con el fin de que la medida sea realmente efectiva. Es decir, no se limita solo a la tipificación del delito dentro de la legislación, sino que reconoce que para que el mismo pueda ser efectivo, requiere de la integración con otros elementos.

Es precisamente lo anterior lo que conlleva a concluir que, un sistema penal tributario no debe limitarse a la sola concurrencia de estas ramas del derecho, sino que requiere adicionalmente de reglas, procedimientos y otras medidas suficientemente claras para que el mismo logre ser efectivo.

2. La evasión fiscal y otros delitos tributarios desde el derecho comparado: caso Chile y Perú

I. Chile

Chile, después de México, fue el segundo país latinoamericano y primero en Suramérica en ser miembro de la OCDE. El proceso de ingreso comenzó en el año 2007, pero el mismo fue definitivo solo hasta el año 2010. Tal como lo indicó Moreno (2019), las recomendaciones en materia tributaria dadas por este organismo, estuvieron sólo enfocadas a lograr un sistema tributario más eficiente mediante la eliminación de determinados beneficios tributarios. Si se comparan estas recomendaciones con las dadas a Colombia, se podría inferir que Chile tiene un sistema tributario mucho más fortalecido y por tanto, los niveles de evasión no son alarmantes y preocupantes para este organismo, como sí lo son en el caso colombiano.

En este país, la evasión de impuestos está contemplada como delito desde el año 1960 (Congreso Nacional de Chile), razón por la cual se esperaría que ante la antigüedad del delito, y considerando que Chile tiene buenas prácticas por ser miembro de la OCDE, los índices de recaudo deberían ser los más altos de la región. Sin embargo, al analizar el informe más reciente de estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, se evidencia que el recaudo de este país para el año 2018, a pesar de estar por encima de Colombia en 1.7 puntos porcentuales - 21.1% versus 19.4% -, no es uno de los recaudos más altos de la región y continúa siendo comparativamente bajo respecto al promedio de países miembros OCDE que es del 34.3% (OCDE, 2020).

Como se mencionó anteriormente, en la exposición de motivos de la reforma del año 2016 se tomó como referencia Chile para efectos de justificar la necesidad de tipificar las conductas evasivas en Colombia. Cabe aclarar que la justificación dada en dicha exposición de motivos no fue profunda y simplemente se limitó a mencionar la existencia de sanciones administrativas y penales para castigar esta conducta y las normas en las cuales estaban comprendidas dichas sanciones.

En primer lugar, antes de entrar a analizar los delitos tributarios, es importante realizar las siguientes precisiones: la autoridad tributaria en este país es el Servicio

Interno de Impuestos (en adelante SII), entidad creada bajo la Ley 1515 de 1902 (Congreso Nacional de Chile), la cual tiene a su cargo la administración de los impuestos internos y, ii) los delitos tributarios no están contemplados en la ley penal, sino que se encuentran contenidos dentro del Código Tributario -Decreto Ley 830 de 1974-. Teniendo en cuenta esta precisión, cuando dentro de dicho Código se habla de infracciones o sanciones, las mismas hacen referencia tanto a sanciones administrativas como a sanciones de tipo penal.

El Código Tributario, en lo que interesa a esta investigación, tiene dispuesto el título II que contiene las sanciones e infracciones, así como también el título IV que establece el procedimiento para la aplicación de estas sanciones (Congreso Nacional de Chile, 1974). En cuanto al procedimiento relativo a infracciones de carácter penal, de los artículos 162 y 163 se puede extraer lo siguiente:

- 1) Las investigaciones solo pueden ser iniciadas por denuncia o querrela del SII. Eventualmente la querrela también puede ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado a petición del Directo del SII.

El Consejo de Defensa del Estado es el organismo encargado de la defensa judicial de los intereses del Estado, ejerciendo la acción penal cuando se trata de delitos que pueden implicar efectos económicos para el Fisco o para cualquier otra entidad del Estado Chileno (Congreso Nacional de Chile, 1993).

En este punto es importante resaltar que, en el caso chileno, de acuerdo con Núñez & Silva, se contempla doctrinariamente la acción penal previa instancia particular, caracterizada por requerir una “habilitación por parte del ente estatal para proceder con la persecución penal” (2018, p.10). Este sería el tipo de acción penal que en el caso en cuestión, ejerce el SII, y de acuerdo con estos autores, “no se trata de una simple autorización de un ente estatal, sino que además, implica una determinación de los hechos y directrices para su persecución” (Núñez & Silva, 2018, p. 11), razón por la cual, el SII debe realizar una recopilación de los antecedentes que soportan la respectiva denuncia o querrela.

De acuerdo con lo anterior, la discrecionalidad con la cual cuenta el SII debe estar bien soportada y no puede obedecer al capricho o juicio de un funcionario, por lo cual, para efectos de determinar si tiene o no los elementos necesarios para iniciar válidamente la acción penal, debe acogerse a lo establecido por la Circular No. 8 del 2010 la cual establece de forma clara y sucinta el procedimiento que debe seguir esta entidad (Servicio de Impuestos Internos). Es así, como de acuerdo con esta directriz, hay un Comité encargado de determinar, si debe llevarse a cabo o no la recopilación de los antecedentes, siendo estos los soportes para iniciar los procesos de fiscalización respectivos que permitan concluir si hay los motivos suficientes para iniciar o no la acción penal.

Para lo anterior, dicho Comité debe considerar el análisis de los siguientes elementos encontrados en el literal b, numeral 5, del punto II de la circular:

- En caso de que sea posible determinar las cuantías, el valor del perjuicio al fisco.
- Monto del crédito fiscal utilizado indebidamente.
- En el caso de la utilización de facturas falsas, la reiteración de dicho uso.
- Existencia de antecedentes que permitan inferir la intencionalidad.
- Análisis del efecto en caso de un eventual proceso penal, de los hechos, considerando factores tales como la realidad regional, la actividad del infractor y la naturaleza de infracción.

Como puede evidenciarse, estos lineamientos le permiten actuar al SII dentro de unos parámetros de objetividad, evitando no solo una actuación arbitraria, sino también iniciar procesos pocos efectivos que solo conlleven al desgaste de la administración de justicia. Igualmente, y tal como lo plantea Núñez & Silva, “la inobservancia por parte del Servicio de Impuestos Internos de los criterios históricos que ella misma se ha impuesto, puede constituir una vulneración al principio administrativo de protección de la confianza legítima” (2018, p. 14).

Lo anterior es una diferencia importante frente a Colombia, toda vez que la DIAN no tiene unos criterios y reglas claras a las que deba acogerse y que le permitan inferir cuando su decisión obedece o no a una interpretación razonable de la normativa aplicable.

- 2) La representación y defensa del Fisco está a cargo del Director del SII o del Consejo de Defensa del Estado, dependiendo de quien haya interpuesto la denuncia o querrela. De igual forma, según sea el caso, estos deben ejercer los derechos de la víctima consagrados en el artículo 109 del Código de Procedimiento Penal (Congreso Nacional de Chile, 2000).
- 3) En el caso en que se celebren acuerdos reparatorios, el pago acordado no puede ser inferior al mínimo de la sanción pecuniaria que contemple la infracción, más el impuesto e intereses a que haya lugar. Es importante aclarar que la norma procesal establece un límite a la celebración de estos acuerdos, consistente en la existencia de “un interés público prevalente en la continuación de la persecución penal. Se entenderá especialmente que concurre este interés si el imputado hubiere incurrido reiteradamente en hechos como los que se investigaren en el caso particular” (Congreso Nacional de Chile, 2000, Art. 241).

Ahora, es importante resaltar que el artículo 111 del Código Tributario (1974), establece que el pago es un atenuante de la responsabilidad penal, razón por la cual no procedería en este caso la extinción de la acción penal. A su vez, este artículo establece

otro atenuante de la pena consistente en que el ilícito cometido no hubiera generado un perjuicio para el fisco.

En la misma medida, dicho artículo establece dos circunstancias agravantes a saber: i) el hecho de haberse cometido el ilícito con la asesoría de un experto tributario, utilizando documentación o información falsa, fraudulenta o adulterada, o que haya habido concertación con otros, y ii) la no emisión de la factura por parte de un contribuyente con calidad de productor con el fin de contribuir a la evasión de otros obligados (Congreso Nacional de Chile, 1974).

- 4) Para las infracciones penales que contemplen tanto la sanción pecuniaria como la privativa de la libertad, el Director del SII, a su juicio, puede decidir cuál de las dos aplicar. Si decide que debe aplicarse la imposición de la multa, este cobro puede hacerse por el procedimiento administrativo. Esta es una diferencia importante a considerar, toda vez que en Colombia los delitos tributarios solo establecen como pena la privación de la libertad.
- 5) Cuando el procedimiento se inicia por la vía administrativa y dicha conducta da lugar también a una sanción penal (ya sea de carácter pecuniario o privativa de la libertad), se puede interponer de forma concurrente la respectiva denuncia o querrela. Esto evidencia que al igual que en Colombia, son procesos independientes y por tanto, la aplicación concurrente de las sanciones que se deriven de estos procesos no implican *per se* una violación al principio del *non bis in idem*.
- 6) En el caso de que la infracción penal esté relacionada con otros delitos, el Ministerio Público debe informarlo al SII, o en su defecto, esta puede solicitar los antecedentes de dichos delitos al fiscal que lleva el caso, con el fin de determinar si debe interponer la denuncia o querrela o si ello debe hacerse por medio del Consejo de Defensa del Estado.
- 7) Para efectos de determinar si la prisión preventiva puede ser reemplazada por caución económica, el juez competente debe evaluar, además del perjuicio fiscal derivado de la infracción, la capacidad económica del imputado.

Respecto a lo anteriormente expuesto, es importante agregar que, a diferencia de Colombia, no se evidencia en la normativa chilena que la iniciación de la acción penal esté supeditada a determinada fase en sede administrativa. Inclusive, el proceso administrativo puede no haberse iniciado y si se tienen los elementos suficientes, esta acción puede iniciarse de forma paralela al proceso administrativo. Así mismo, y como ya se dijo, otra diferencia a resaltar es el hecho de que la acción penal no se extinga con el pago, sino que este hecho es considerado como un atenuante de la pena, lo cual permite evidenciar que el Derecho Penal en Chile no es utilizado solo con un fin recaudatorio.

Es claro que, a diferencia de Colombia, hay un procedimiento específico para este proceso, lo cual evita arbitrariedades y confusiones con la aplicación de la norma. En este punto, debe destacarse que el Servicio Interno de Impuestos cuenta en su estructura con un Departamento de Delitos Tributarios y un Departamento de Defensa Judicial Penal (Servicio de Impuestos Internos, 2016), por lo cual, y al haber un área especializada en estos temas y con personal experto, se podrían lograr procesos más eficientes.

Una vez descrito el procedimiento anterior, es importante analizar los delitos tributarios que contempla esta legislación. Al respecto, es preciso anotar que es un solo artículo – Art. 97- el que contempla las infracciones, dentro del cual se encuentran diferenciadas, por numerales e incisos, las infracciones administrativas de las penales, lo cual implica una lectura detallada de cada numeral para determinar qué tipo de sanción es. Por ejemplo, el numeral 3 contempla una sanción administrativa y el numeral 4 contempla cuatro delitos diferentes. Estas sanciones se diferencian básicamente porque los delitos contemplan la pena privativa de la libertad además porque algunos delitos contemplan en la descripción de la conducta palabras como “maliciosa” o “fraudulenta” (Congreso Nacional de Chile, 1974).

De la lectura del artículo 97, se evidencia un gran contenido de tipos penales de carácter tributario (aproximadamente 25), dentro de los que cabe destacar algunos tales como: la venta de facturas, la vulneración al deber de reserva tributaria, la evasión de impuestos, el aumento de créditos fiscales a través de maniobras maliciosas, la obtención fraudulenta de devoluciones de impuestos, la omisión de declaraciones de impuestos, el comercio de mercancías que no han pagado impuestos, la utilización indebida de los libros contables, la facilitación concertada de los medios para incluir datos falsos en las declaraciones, recibir en forma reiterada contraprestaciones por donaciones que otorguen beneficios tributarios, la utilización diferente de las donaciones al destino que corresponde, la deducción de donaciones que la ley no autoriza, entre otros (Congreso Nacional de Chile, 1974).

Es así, como doctrinariamente estos delitos tributarios pueden clasificarse en seis categorías: i) delitos de evasión tributaria, ii) fraudes tributarios, iii) delitos de falsedad, iv) delitos tributarios-mercantiles, v) delitos contra la potestad administrativa y vi) delitos cometidos por contadores (Gavilán, Mingot & Silva, 2010). Ahora, y en lo que atañe a investigación, es claro que hay varios delitos que están encaminados a castigar la evasión, los cuales son de carácter doloso y cuya pena privativa de la libertad oscila entre 541 días y 10 años (Gavilán, Mingot & Silva, 2010, p. 29), razón por la cual es menester detallar dichas conductas:

- En primer lugar, está la evasión propiamente dicha, tipo penal que se encuentra contemplado en el Código Tributario, artículo 97, numeral 4°, el cual considera tres tipos de conductas como evasión, cuya pena oscila entre 541 días y 5 años:

- i) En cuanto a la declaración de impuestos presentada, liquidar un menor impuesto al que corresponde, ya sea porque dicha declaración está incompleta o porque se utilizaron cifras o datos falsos.
 - ii) En cuanto a la contabilidad, no incluir en la misma los registros de las compras o ventas de las operaciones gravadas, o incluir soportes utilizados en operaciones anteriores, o presentar estados financieros adulterados.
 - iii) La utilización en general de cualquier procedimiento encaminado no solo a liquidar un menor impuesto al debido, sino también a desfigurar la realidad tributaria.
- En segundo lugar, está la evasión del impuesto a las ventas y servicios (Art. 97 n° 4, inciso 2° del Código Tributario), cuya conducta consiste en aumentar los créditos fiscales o impuestos descontables para disminuir los valores a pagar, teniendo una pena entre 3 años y 1 día y 10 años.
 - En tercer lugar, se encuentra la omisión o no presentación de declaraciones de impuestos cuando hay obligación de ello (Art 97, numeral 5). En este caso, el sujeto pasivo no solo es el contribuyente o su representante, sino también los gerentes y administradores de personas jurídicas o los socios que tengan el uso de la razón social. La pena oscila entre 541 días y 5 años.
 - En cuarto lugar, se encuentra la reiteración en la omisión de documentación tributaria (art. 97 n° 10 inciso 3° del Código Tributario). La omisión de esta documentación está contemplada como una sanción administrativa, sin embargo, el legislador prevé que “cuando se cometan dos o más infracciones entre las cuales no medie un período superior a tres años” (Congreso Nacional de Chile, 1974), hay reiteración y por tanto, es un delito. Esta conducta tiene una pena de 3 años y 1 día a 5 años.
 - En último lugar, puede considerarse también como evasión, la pérdida o inutilización dolosa de libros de contabilidad o documentación tributaria, la cual está contemplada en el numeral 16, inciso 3, del artículo 97. Para que esta conducta sea considerada como delito, la misma debe tener por finalidad, desfigurar la realidad tributaria para ocultar operaciones o para disminuir el valor del impuesto a liquidar. La pena está entre 541 días y 5 años (Gavilán, Mingot & Silva, 2010, p. 29).

Al respecto, se evidencia que esta legislación contempla varias conductas que son consideradas como evasión, las cuales se tipifican en diferentes tipos penales dado que hay unas consideradas más graves que otras, razón por la cual, no se les impone una misma pena a todas, siendo la evasión del impuesto a las ventas y servicios la más gravosa.

Finalmente, es importante resaltar que, a diferencia de la norma colombiana, en este ordenamiento jurídico la imposición de la pena por evasión no está sujeta a un determinado rango o valor, lo cual tiene sentido toda vez que si el fin de esta pena es la prevención (evitar que los contribuyentes evadan impuestos), no es lógico que la misma solo se configure dependiendo del valor que se evada. Ahora, algo que vale la pena destacar es que hay cierta similitud en el delito de evasión fiscal contemplado en Chile y Colombia, toda vez que en ambas legislaciones la evasión está definida por las conductas de no declarar, declarar erróneamente y obtener créditos fiscales, aparte de las conductas adicionales que contempla Chile.

Frente a otras medidas para combatir la evasión, este país tiene claridad que la misma se combate en parte a través de fiscalizaciones e inspecciones efectivas, por lo cual, el fortalecimiento de la administración de impuestos ha sido uno de sus objetivos. Este fortalecimiento ha estado enfocado en el recurso humano y en la modernización de la plataforma tecnológica. Igualmente, lo cual refleja una diferencia importante con Colombia, es la tolerancia cero a hechos de corrupción dentro de la entidad, razón por la cual, además de realizar capacitaciones y talleres al respecto para crear conciencia dentro de los funcionarios, la expulsión de los funcionarios por estos hechos es inminente. (Etcheberry, 2001).

Otras medidas desde la administración de impuestos han sido (Etcheberry, 2001):

- Agilidad en los trámites de los contribuyentes, con el fin de incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Nuevas estrategias de fiscalización, segmentando mejor a los contribuyentes para aumentar las probabilidades en las auditorías. Esto ha sido posible gracias a las bondades de las herramientas tecnológicas.
- Otra medida muy interesante, es el control a las normas e instrucciones que profiere la entidad, capacitando debidamente a los funcionarios que las aplican.
- Creación de un Tribunal Tributario que resuelve las discusiones entre el contribuyente y la administración de impuestos, que debido a su especialidad y objetividad, ha impactado positivamente en la reducción tanto de los tiempos, como de los procesos.
- Desarrollo de capacidades para anticiparse a los cambios y adaptarse rápidamente a ellos.
- Identificar mejores prácticas de otras administraciones de impuestos.

II. Perú

Pertenecer a la OCDE no es una labor sencilla, toda vez que el país que tenga la intención de ser miembro, debe cumplir con una serie de criterios y lineamientos, lo cual indudablemente implica ajustar la normativa interna desde diversos ámbitos, decisión que requiere por tanto un análisis profundo e inclusive, extenso (teniendo en cuenta que este

proceso puede durar años), en consideración a las necesidades y características del país. Es por esto que Perú actualmente no es miembro de la OCDE.

Pese a esto, cabe resaltar que desde el año 1998 Perú ha venido teniendo una vinculación con la organización, toda vez que, ha colaborado por medio de la participación en diferentes grupos de trabajo y se ha adherido a algunos de los instrumentos de la OCDE. Por ejemplo, en el año 2014 la OCDE le envió una invitación para hacer parte del Programa País, programa que buscaba apoyar a las economías en el diseño de sus reformas y a fortalecer las políticas públicas del país. Este programa duró dos años y tuvo un impacto muy positivo tanto para el Perú como para la OCDE. Cabe aclarar que esta vinculación a estos instrumentos, no es un mecanismo de adhesión, sino que es básicamente una herramienta de acercamiento a la organización (OCDE, 2018).

Es importante resaltar que para el año 2018 y a pesar de tener tipificado el delito de evasión fiscal, el nivel de recaudo de impuestos de este país fue uno de los más bajos de los países de la región, estando por debajo de Colombia en 3 puntos porcentuales - 19.4% vs 16.4%- (OCDE, 2020, p. 31). Según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL

Perú se aproxima al promedio en su recaudo, la evasión y la elusión son altas en rentas a empresas e IVA, el efecto distributivo de su política fiscal es bajo, y la contribución de los impuestos a la financiación del gasto público es la más alta. (Concha, Ramírez & Acosta, 2017, p. 40)

Existen dos factores importantes por los cuales se ha incrementado la evasión en el Estado peruano, y estos han sido: la falta de confianza y credibilidad en el gobierno a causa de la corrupción y la informalidad tributaria. Estos fenómenos son complejos y tienen que ver con un tema cultural que va de la mano con el sentido de relación que tiene el ciudadano con su Estado. Debido a que, si los ciudadanos ven al Estado como un mal con el que tienen que “convivir”, pues de ese modo no verán la acción de tributar como algo positivo o un deber a desarrollar (Reátegui, 2016). Algo muy similar ocurre en Colombia, toda vez que la informalidad ha representado un grave problema para el país, impidiendo el crecimiento económico, además de la corrupción que se presenta dentro las instituciones públicas, generando así inseguridad jurídica a todos los ciudadanos.

Es importante resaltar que los diferentes gobiernos de turno han encaminado todo su accionar a aumentar la recaudación, es por ello que han transformado los delitos dolosos consumados y hasta en proceso de investigación penal, en simples deudas tributarias, todo esto en pro de crear incentivos para la realización de estrategias económicas. La preocupación de este tratamiento que se ha dado, tanto de la parte legal como la judicial, es que finalmente termine generando un efecto inverso al pretendido por el legislador (Ruesta & Málaga, 2013).

En Colombia esto no sucede, toda vez que, pueden darse acuerdos directamente con la Fiscalía para la extinción de la pena, pero nunca será el Estado quien proponga o

avale este tipo de estrategias para aumentar la recaudación. Es por lo anterior que resulta conveniente el análisis de los delitos tributarios de este país, en especial aquellos cuyo fin es sancionar la evasión de impuestos. Esto teniendo en cuenta que, si bien en Colombia en la exposición de motivos de la reforma tributaria del año 2016 se tomó como referencia a Perú, en la misma no se evidencia un argumento sólido de la necesidad de estos delitos (Congreso, 2016). En dicha exposición solo se mencionó que en Perú la protección jurídica a la hacienda pública no solo se realiza a través de los delitos tributarios previstos en el Código Penal y en la Ley 106 Penal tributaria, sino que también se cuenta con la vía administrativa, mediante las infracciones tributarias previstas en el Código Tributario Decreto Supremo N° 135-99 (Cárdenas, 2016).

La legislación peruana a diferencia de la colombiana, cuenta con una norma especial, el Decreto Legislativo N° 813 del 20 de abril de 1996 (Congreso de la República de Perú), por el cual se aprobó la Ley 106 Penal tributaria, normativa en la que se encuentran reglamentados los delitos fiscales, a los cuales se les denomina en forma genérica delitos tributarios o delitos de defraudación tributaria (Gavilán, Mingot & Riesco, 2010). Lo que se buscaba con esto era que las infracciones tributarias se vincularan en un solo cuerpo legal, toda vez que por razones de política criminal se consideró lo más conveniente, bajo el argumento de que por medio de una regulación íntegra, concreta y ordenada, no habría lugar a vacíos de la norma lo cual generaba seguridad jurídica entre los ciudadanos. Además de esto, por medio de la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 815, se determinó la moción de constituir las normas sobre el ilícito tributario en una legislación especial, en atención a la especialidad de la materia jurídica, ya que en esta concurren aspectos de orden tributario y penal (Vizcardo, 2015).

En este sentido, las infracciones tributarias se sancionan a través de las siguientes disposiciones:

Ilícito administrativo tributario:

- Infracción Administrativa Tributaria
 - Código Tributario
- Infracción Administrativa Aduanera
 - Ley Delitos Aduaneros 28008 y su Reglamento D.S. 121-2003-EF

Ilícito penal tributario:

- Delitos tributarios
 - Ley Penal Tributaria; D. Leg. 813
- Delitos aduaneros
 - Ley Delitos Aduaneros 28008 y su Reglamento D.S. 121-2003-EF
- Delito de elaboración y comercio clandestino de productos
 - Código Penal, Arts. 271, 272.

En la normativa actual, este delito se encuentra tipificado en el artículo primero y segundo. En esta Ley Penal Tributaria sólo se tenían consagrados como delitos tributarios

la defraudación como delito de lesión y al delito contable como delito de peligro, pero posteriormente mediante el Decreto Legislativo N° 1114 (2012), se incorporaron los delitos de facturas falsas, delito de información falsa, facturas y otros documentos falsos y el delito de almacenamiento de bienes no declarados. La diferencia entre delitos de lesión y delitos de peligro, radica en el bien jurídico tutelado, es decir, cuando se lesiona el bien jurídico se está en frente de un delito de lesión, pero cuando sólo lo ponen en peligro se está frente a los delitos de peligro (Estares, 2017).

Ahora bien, es importante mencionar que en Perú la titularidad para promover la acción penal es por parte del órgano recaudador del tributo, toda vez que este es quien posee todos los conocimientos materiales y especializados para explicar si se encuentra ante una deuda o ante un delito y por ende este órgano debe conocer en qué momento se debe iniciar con la acción penal (Ruesta & Málaga, 2013).

Sumado a lo anterior, el artículo 192 del Código Tributario establece que “la Administración Tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones administrativas considere que existen indicios de la comisión de delito tributario y/o aduanero, o estén encaminados a dicho propósito, lo comunicará al Ministerio Público” (Congreso de la República de Perú, 2013), asimismo, dentro del artículo se expresa que si el órgano recaudador no emite una resolución, luego de la fiscalización realizada, pasados 90 días de detectar el indicio, el Juez o el fiscal penal podrán suspender el proceso penal (Ruesta & Málaga, 2013).

Por su parte, el artículo séptimo de la Ley Penal Tributaria que regula la figura de la acción penal, fue modificado por el nuevo Código Procesal Penal, quedando de la siguiente manera:

el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo. (Congreso de la República de Perú, 2004)

Lo anterior para indicar que finalmente el Ministerio Público para actuar requiere de la denuncia por parte del ente recaudador (Ruesta & Málaga, 2013).

Otra particularidad del sistema penal tributario en Perú y que también da lugar a la iniciación de la acción Penal, es el sistema de denuncia por parte de terceros, el cual puede ser con solicitud de recompensa y sin solicitud de recompensa (Congreso de la República de Perú, 1996, Art. 11). Esta modalidad se encuentra consagrada en el artículo 60 del Código Tributario, el cual en su literalidad indica que:

Artículo 60°.- Inicio de la determinación de la obligación tributaria. La determinación de la obligación tributaria se inicia:

1. Por acto o declaración del deudor tributario.

2. Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.

Para tal efecto, cualquier persona puede denunciar a la Administración Tributaria la realización de un hecho generador de obligaciones tributarias. (Congreso de la República de Perú, 2013)

En el caso de las denuncias con solicitud de recompensa, como requisito mínimo para ser admitidas, requieren que dicha recompensa sea solicitada de forma expresa por el denunciante, además debe contener otra información básica como nombre, documento de identidad, dirección, etc. Ahora bien, en el caso de las denuncias sin solicitud de recompensa, los requisitos son menos, ya que es opcional el que se identifique toda vez que también puede realizarse la denuncia de manera anónima (Gavilán, Mingot & Silva, 2010).

En consecuencia, lo anterior lleva a pensar que este sistema de denuncia podría permitir una eficiente detección del delito tributario, toda vez que le transmiten responsabilidad al ciudadano para que denuncie en caso de estar frente a una situación en la que se esté atentando el adecuado recaudo tributario, además de estimularlos por medio de recompensas.

En este caso, respecto a la acción penal, es menester hacer varios apuntes:

- La titularidad para promover la acción penal por medio de denuncia estaría en cabeza del Órgano recaudador (SUNAT), pero esta no estaría única y exclusivamente en cabeza de este Órgano, porque de acuerdo a lo anterior, los terceros también pueden denunciar cuando tengan conocimiento de un delito de evasión fiscal.
- La titularidad para la iniciación de la acción penal sigue estando en cabeza del Ministerio Público.
- La administración de impuestos promueve la acción penal cuando esté en presencia de indicios de la comisión del delito, pero frente a esto, se podría pensar que la actuación podría tener un grado alto de subjetividad al no derivarse de unos lineamientos claros dados por una norma específica. Se observa que la norma presenta vacíos y que al igual que Colombia falta más claridad y exactitud por parte del legislador u otro órgano reglamentario.
- La norma no indica en qué momento se inicia la acción penal, lo cual conlleva a deducir que es completamente independiente al proceso administrativo toda vez que una vez la SUNAT o un tercero tenga conocimiento de ello, debe realizar la respectiva denuncia. Esto es una diferencia a resaltar frente a Colombia, toda vez que en éste, la petición por parte de la DIAN está sujeta a determinado momento del procedimiento administrativo.

Así pues, es significativo decir que en la legislación peruana existe la figura de la regularización tributaria, la cual permite la exclusión de responsabilidad penal, la cual se configura por la ejecución de actos posteriores a la realización del delito. Es decir, para que tenga lugar la exclusión de pena, se deben cumplir dos requisitos:

- Actuación voluntaria a través de una auto denuncia, es decir, debe ser de manera espontánea sin que haya intermediación de la administración tributaria ni mucho menos del Ministerio Público.
- Pago total de la deuda tributaria o devolución del reintegro, saldo a favor o cualquier otro beneficio tributario obtenido indebidamente (Ruesta & Málaga, 2013).

De acuerdo a lo anterior, para que proceda esta regularización, las actuaciones antes descritas deben ser previas a cualquier tipo de investigación, es decir, cuando no ha iniciado la acción penal, contrario a lo que sucede en Colombia, que en el caso de la corrección de la declaración y el pago de los mayores valores ello da lugar es a la extinción de la acción penal toda vez que el proceso ya ha iniciado.

Es importante mencionar además de lo ya dicho, el tema de la caución que se encuentra contemplado en el título III de la Ley Penal Tributaria, la cual establece que la figura de la caución es adaptable al delito de defraudación tributaria, toda vez que el artículo décimo, regula el tipo de caución que se debe imponer, luego que el Juez dicte orden de comparecencia o al momento en que la sala penal resuelva sobre el origen del mandato. Asimismo, el artículo undécimo establece que cuando el juez concede libertad provisional, también debe regirse por las reglas del artículo décimo, lo mismo sucede con el artículo duodécimo, ya que también se adapta a las reglas de caución que concede dicho artículo (Zevallos, 2018).

Finalmente, se puede decir que, si bien en la legislación peruana se cuenta con una norma especial y amplia para los delitos tributarios y que además de esto han implementado muy buenas estrategias para combatir la evasión y aumentar el recaudo, esto no ha sido del todo suficiente para que los índices de recaudo mejoren y por ende disminuya la evasión tributaria. Bastante similar a Colombia, que pese a los esfuerzos no ha sido posible cambiar el panorama frente a la disminución de la evasión.

Ahora bien, la Ley Penal Tributaria en su artículo primero recoge el delito de defraudación tributaria, el cual sanciona con pena privativa de libertad no menor de cinco años ni mayor de ocho años, este artículo en su literalidad dice lo siguiente:

Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos

sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa. (Congreso de la República de Perú, 1996)

El sujeto activo de este delito de manera general es el responsable u obligado del respectivo impuesto, en este sentido, debe considerarse que la norma tributaria clasifica al sujeto activo en contribuyente o en responsable. El artículo octavo del Código Tributario establece que el contribuyente es “aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria” (Congreso de la República de Perú, 2013), y luego el artículo noveno de la misma norma, indica que el sujeto activo puede ser el responsable y lo define como “aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación tributaria atribuida a éste” (Congreso de la República de Perú, 2013). A todo esto, un responsable es, por ejemplo, un agente retenedor de un impuesto, toda vez que, al cumplir determinadas calidades, debe recaudar unos impuestos para consignarlos a la autoridad tributaria.

Aunado a lo anterior, este delito visto desde la conducta típica, consiste en dejar de pagar los tributos a través de acciones fraudulentas, mediante un engaño o artificio. Por tanto, este delito es de omisión, debido a que se sanciona el “dejar de pagar” (Echavarría & Ruiz, 2018). Es por esto que también se le denomina un delito de dominio, toda vez que no basta simplemente con la infracción del deber de pagar los tributos, sino que debe ser necesario atribuirle al autor una organización fraudulenta para no realizar el debido pago (Ruesta & Sánchez, 2013). En otras palabras, se está en presencia de un delito que sólo puede realizarse a través de una conducta dolosa.

Por otra parte, el sujeto pasivo en este delito es el titular del bien jurídico protegido, en este caso el bien jurídico sería la efectiva recaudación tributaria, por ende, el afectado viene a ser el Estado como ente recaudador. En el sistema tributario peruano la ley le confiere representación a dos entidades: La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y a la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS) (Vizcardo, 2015).

Para los años anteriores a la promulgación de la Ley Penal tributaria (1998), según la OCDE, el índice de recaudo era aproximadamente del 15%. Luego de que el delito fue incluido en el ordenamiento jurídico, de acuerdo a la última estadística del año 2018 el índice de recaudo es del 16.4%. Como se puede observar, el aumento que se ha tenido en el recaudo no ha sido importante, lo cual demuestra en cierta medida que la tipificación de este delito no ha sido del todo eficaz para contribuir al aumento de los índices de recaudo en el país.

Como otras medidas concurrentes a los delitos, la SUNAT desarrolló por medio de un plan estratégico una serie de actividades tales como: Operativos de inscripción en el Registro único de contribuyente (RUC), operativos de entrega de comprobantes de pago, sustentación de posesión de mercaderías y control móvil, generación de riesgo por

medio de acciones de verificación y auditorías a los contribuyentes. Sin embargo, a pesar del trabajo que se ha realizado, los problemas continúan (Reátegui, 2016).

Sumado a lo anterior y pese a la importancia de la cultura tributaria como base para la recaudación, se considera que la gran preocupación es la falta precisamente de esa conciencia tributaria, debido a que es muy baja y hay mucha tolerancia a la evasión en la población. Igualmente, desde una perspectiva social, son pocas las personas que tienen la noción de cómo influye el tributo en la condición y calidad de vida de los individuos y cómo además afecta a la sociedad como conjunto (Reátegui, 2016).

Por otro lado, y como pilar fundamental de la lucha por la reducción de la evasión de impuestos, este país cuenta con el sistema de libros electrónicos. Este método ha permitido un mejor control de las operaciones que realizan los contribuyentes. Por medio de este sistema la administración tributaria puede realizar una mejor fiscalización, debido a que además de recibir las declaraciones, también puede recibir información completa de los comprobantes de pago, y así de manera más eficiente detectar inconsistencias en las operaciones y resolver una determinación del tributo dejado de pagar (Horna citado por Cornejo, 2017).

En Colombia, puede asimilarse indirectamente esta medida a la facturación electrónica, la cual fue establecida como obligatoria para determinado grupo de contribuyentes a partir del 1 de enero de 2019. A través de este mecanismo la información es capturada por la DIAN en tiempo real y de forma más efectiva. Teniendo en cuenta que la misma no solo está concebida para soportar ventas y compras de carácter nacional, sino que se espera que la misma también sea implementada para soportar pagos de nómina, importaciones y exportaciones (Estatuto Tributario, 2020, Art. 616-1, Parágrafo 6), el Gobierno busca con esta medida combatir la evasión de impuestos, considerando que al tener conocimiento de la mayoría de las operaciones realizadas por los contribuyentes, tendrá mayores elementos para liquidar y determinar impuestos a través de declaraciones sugeridas.

De acuerdo con Cornejo (2017), otra estrategia que ha implementado el Estado peruano para aumentar el recaudo tributario, es el incremento de la presión tributaria a través de medidas como el aumento de la base tributaria, el aumento de las tasas impositivas, la eliminación de exoneraciones tributarias, la promoción de una conciencia tributaria, entre otras.

Como ya se había mencionado anteriormente, otro de los problemas que aumentan la evasión es la informalidad, y por este lado la SUNAT tiene ciertas áreas dedicadas a la formalización de contribuyentes o deudores tributarios. Una de ellas es la gerencia de operaciones especiales contra la informalidad, básicamente la labor que realizan los especialistas profesionales de esta gerencia es realizar trabajo de campo y relevo visual en ciertos sectores para detectar los lugares o zonas de segmentos informales a combatir, todo esto lo realizan bajo un cronograma de actividades para

priorizar estos lugares donde más se presenta la informalidad y donde además influye muchísimo las temporadas del mes o del año, toda vez que hay temporadas de fechas especiales en las que hay una mayor actividad económica (Cornejo, 2017).

De este modo, y como se ha mencionado en varias oportunidades, han sido muchas las estrategias que se han utilizado los gobiernos para combatir la evasión tributaria y aumentar el recaudo, es por ello que, en el afán de encontrar herramientas de lucha contra esta problemática, han acudido a la intervención del Derecho Penal para efectos tributarios, con el fin de crear un mecanismo de presión más eficiente sobre los obligados tributarios.

Finalmente, este problema no solo afecta a Perú, sino a muchos países en el mundo, en especial en Latinoamérica. Asimismo, tal y como sucede en Colombia, la evasión se debe a problemas estructurales, que mientras no sean solucionados, el Derecho Penal tiene poca efectividad y termina siendo una norma de papel.

3. Consideraciones finales frente a los delitos tributarios en Colombia

Hasta este punto, se logra evidenciar que la penalización de la conducta de evasión de impuestos, no es una medida que vaya a tener efectos importantes en la disminución o lucha de dicha problemática, especialmente porque tal como está concebido este delito, se vulnera el principio de intervención mínima del derecho penal. Como lo indica Veneziani (2016), la decisión para acudir al derecho penal debe estar dada por el hecho de que las otras herramientas que son menos lesivas, no son suficientes para lograr el fin, lo cual claramente no es el caso, toda vez que hay otras medidas que, si son utilizadas adecuadamente, pueden ser mucho más efectivas que el mismo derecho penal frente a la evasión.

El delito incluido en la Ley 2010 de 2019, concebido para disminuir la evasión, respecto a dicha finalidad, presenta dos inconvenientes: i) la intervención del derecho penal con finalidad netamente recaudatoria y ii) los vacíos en la estructuración del tipo penal.

En cuanto a la finalidad, es claro que la razón de ser de este delito es mejorar el recaudo, toda vez que, en sede administrativa, el Estado no lo ha podido hacer. Es decir, el Estado antes de solucionar problemas estructurales para lograr que las medidas administrativas sean positivas respecto al recaudo, prefiere tomar la vía más fácil en cuanto a utilizar el Derecho penal como medida intimidatoria para que los contribuyentes paguen. Esta finalidad se deduce de:

- 1) Los lineamientos dados por la OCDE frente a la sugerencia de penalizar las conductas de evasión.

- 2) Los argumentos expuestos en las exposiciones de motivos que respaldan la necesidad de esta medida para mejorar el recaudo.
- 3) La no existencia de un estudio juicioso y crítico en materia de política criminal.
- 4) El hecho de que la extinción de la acción penal esté sujeta al pago, lo cual puede ser aprovechado por los contribuyentes que, ante esta posibilidad, podrían preferir arriesgarse a cometer la conducta toda vez que en caso de que sea iniciada una investigación en su contra, podrían pagar y por tanto, no tendrían responsabilidad penal alguna. Inclusive, se considera que el hecho de que se permita el pago como forma de extinguir la acción penal, podría ser contraproducente frente a la finalidad de recaudo pretendida.

Frente a la finalidad recaudatoria, se comparte la posición que tiene Veneziani respecto a la indebida utilización de la norma penal para solucionar ineficiencias de otras entidades, por lo cual afirma que ello

es – indudablemente – una clara señal de una política criminal incapaz e incoherente, la cual lleva implícito un ilusorio y falsomensaje de que más y mayores penas son la respuesta adecuada y eficiente al problema. El instrumento penal se convierte entonces en una respuesta simbólica que el Estado ofrece a la constante demanda de penalización en la sociedad, sin preocuparse verdaderamente de verificar su eficacia general y preventiva. (Veneziani, 2016, p. 99)

Ahora, en cuanto a los inconvenientes detectados frente a la estructuración de este tipo penal, se evidenció que no hay claridad respecto a lo siguiente:

- 1) El eximente de responsabilidad depende del juicio que realice el funcionario de la DIAN frente a la existencia o no de una interpretación razonada del derecho aplicable. No hay claridad por parte del legislador frente a cuáles son los lineamientos a los que debe acogerse la DIAN para realizar este análisis, por lo cual, la actuación de esta entidad podría tornarse arbitraria.
- 2) No se logra deducir si este tipo penal está limitado a castigar conductas evasivas, o si también está concebido para castigar conductas elusivas (las cuales en teoría no son ilegales y por tanto, solo deberían sancionarse en sede administrativa).
- 3) La petición por parte de la DIAN está sujeta a la existencia de una liquidación oficial, sin embargo, la norma no indica si con la sola expedición de este acto administrativo basta para realizar la petición, o si por el contrario, ello depende de que el acto esté notificado al contribuyente o si debe ser una vez se agote la vía administrativa por parte del Contribuyente (interposición o no del recurso contra la liquidación oficial)

- 4) Conectado a lo anterior, la existencia de este delito depende de que la conducta evasiva sea por un valor mínimo de 250 SMLMV (Consejo Superior de Política Criminal, 2019), valor que tiene que ser liquidado oficialmente por la DIAN. Teniendo en cuenta que la acción penal puede ser iniciada por la DIAN o por un tercero, la existencia de la liquidación oficial y del valor mínimo perderían vigencia cuando la denuncia sea por un tercero, lo cual genera confusión frente a la interpretación de la norma.

Aunado a lo anterior, el legislador en el afán de que no quedaran vacíos en cuanto a la aplicación de esta norma (lo cual evidentemente no se logró), intentó incluir en una sola disposición normativa, tanto la conducta como el procedimiento, produciendo así una norma extensa y con poca claridad frente a determinados temas, lo cual genera sin duda, los efectos contrarios a los pretendidos, es decir, no termina siendo efectiva.

En este sentido, se considera importante retomar lo dicho en referencia a la existencia de un sistema penal tributario, reiterando que para la existencia del mismo no solo se requiere una descripción de la conducta tributaria a sancionar penalmente, sino que se necesita adicionalmente de reglas, procedimientos y otras medidas suficientemente claras para que el mismo logre ser efectivo. Es por esto que se puede afirmar que tal como están planteados actualmente los delitos tributarios en Colombia, y ante la ausencia de normas que dispongan procedimientos claros para la actuación penal en consideración con las particularidades del procedimiento tributario, difícilmente se podría hablar de la existencia de un sistema penal tributario.

Si bien no se comparte la postura de penalizar la conducta de evasión de impuestos sin antes fortalecer otras medidas menos lesivas de las que dispone el Estado, no puede desconocerse la tendencia internacional frente a este aspecto, por lo cual, a continuación, se intenta realizar una propuesta frente a los aspectos que debería considerar el legislador para lograr que dicho delito pudiese ser efectivo. Para esta recomendación se tienen en cuenta: i) vacíos de la norma actual, ii) los elementos que un sistema penal tributario debe contener, iii) sugerencias dadas por el Consejo Superior de Política Criminal y iv) particularidades del sistema penal tributario de Chile y Perú.

Los aspectos a considerar serían los siguientes:

- 1) Existencia de una norma adicional que establezca el procedimiento para la aplicación no solo del delito de evasión de impuestos, sino de todos los delitos tributarios, en el cual quede claro las responsabilidades de la DIAN dentro del proceso. En este sentido, el procedimiento debe ser general (con algunas posibles excepciones) para el sistema penal tributario, y no dependiendo del delito. Cuando los procedimientos están homologados y debidamente descritos, generan efectividad en la ejecución de las normas. Ello además, evidenciaría una integralidad y armonía de las normas.

- 2) En cuanto al juicio que debe hacer la DIAN para determinar si hay lugar o no a iniciar la acción penal por este delito, se tienen dos opciones: i) que el legislador en la norma establezca unos parámetros o lineamientos mínimos que debe seguir la administración de impuestos para hacer dicha interpretación, con el fin de disminuir los niveles de subjetividad, o ii) que se tome como referencia a Chile, para que se reglamente un procedimiento para hacer dicha interpretación, lo cual debe incluir necesariamente una comisión o cuerpo técnico dentro de la DIAN, integrada por funcionarios idóneos, encargada de hacer dicho análisis. En este último caso, podría pensarse adicionalmente, en una dirección o área interna responsable de delitos fiscales.
- 3) Se considera que el tipo penal no debería ser una relación de conductas, sino que debería ser más general, como en el caso de Perú, cuya norma establece que

el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad (Congreso de la República de Perú, 1996)

El hecho de que sea más general, permite más facilidad en la adecuación de diversas conductas de evasión en el tipo penal.

- 4) Ahora, si la finalidad del delito es proteger los recursos públicos promoviendo el pago de los impuestos, no tiene sentido que la norma establezca unos rangos mínimos para que se configure el delito. Si se observan las legislaciones de Chile y Perú, el tipo penal no está sujeto a ningún monto, toda vez que independiente del valor, lo que interesa es asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los responsables y contribuyentes.
- 5) Considerando que la acción penal puede ser promovida por la DIAN o por un tercero, la acción penal por parte de la DIAN no debería estar sujeta a la expedición de un acto administrativo, el cual se profiere en la última fase de la vía administrativa. Es por esto la importancia de un área encargada de determinar (con los soportes y respaldos suficientes) los indicios para la configuración de este delito y que no se limite ello a una discusión en vía administrativa. No tiene sentido que, para la DIAN, que tiene conocimiento y acceso directo a los hechos, haya una limitación para el inicio de la acción penal y que para un tercero no haya limitación alguna.
- 6) En cuanto a la denuncia de terceros, se puede tomar como referencia el modelo de Perú, que con la intención de transmitirle responsabilidad a los ciudadanos frente al cuidado de los recursos públicos, tiene implementado el sistema de denuncia con o sin recompensa.

- 7) Finalmente, se considera que el pago de la deuda cuando se ha configurado el delito, no puede dar lugar a la extinción de la acción penal, sino que tal como lo sugiere el Consejo Superior de Política Criminal y como lo tiene implementado Chile, esto debería ser un atenuante de la responsabilidad penal.

Una vez realizadas estas recomendaciones frente a la tipificación del delito de evasión en concordancia con un sistema penal tributario armónico, es menester exponer también una serie de propuestas frente al fortalecimiento de otras medidas que pueden ser más efectivas y menos lesivas que el Derecho penal.

Para esto, se toma como referencia al profesor Paul Cahn-Speyer (2016), el cual sostiene que no tiene sentido utilizar el Derecho penal cuando el Derecho sancionador tributario ni siquiera alcanza a ser efectivo, lo cual se debe principalmente a la incertidumbre que se deriva de la poca calidad normativa en esta materia. Por ello, este autor considera que previo a criminalizar conductas tributarias, debe pensarse en i) un sistema tributario justo, que cumpla los principios de igualdad y equidad; ii) el contexto social y económico que dan lugar a cargas tributarias altas que fomentan la evasión; iii) la calidad en las normas impositivas, lo cual evita discusiones con la administración de impuestos; iv) la voluntad política y la capacidad carcelaria; y vi) sanciones ejemplares para los funcionarios de la administración de impuestos que incurran en conductas corruptas.

Aunado a lo anterior, es importante indicar que parte de un recaudo eficiente, depende en gran medida de la labor realizada por la administración de impuestos, toda vez que, ante las altas probabilidades de fiscalizaciones e inspecciones, los contribuyentes se pueden abstener de realizar infracciones tributarias. Es necesario, por tanto, que el fortalecimiento de la DIAN en aspectos de recursos humanos y tecnológicos, que tanto se ha recomendado, sea un hecho y pueda evidenciarse no solo en fiscalizaciones más eficientes, sino también en la reducción de tiempos en los trámites realizados por los contribuyentes ante esta entidad.

Finalmente, no cabe duda que los acuerdos de intercambio de información firmados con otros Estados y la implementación de la facturación electrónica, serán herramientas que permitirán que la DIAN cuente con mayor información para la realización de fiscalizaciones que den lugar a determinaciones de impuestos ajustadas a la realidad económica de los contribuyentes.

Conclusiones

Los constantes cambios normativos en materia tributaria en Colombia, han generado inseguridad jurídica para los contribuyentes, lo cual, no solo vulnera el principio de confianza legítima, sino que ante los vacíos que dejan estos reiterados cambios, se aumentan las discusiones en sede administrativa y judicial con la autoridad tributaria, por lo cual, mientras persista este hecho, la penalización de conductas que atentan contra el fisco se tornará como una herramienta para solucionar las deficiencias, no solo de la complejidad de la norma tributaria, sino de las deficiencias fiscalizadoras de la DIAN. En consecuencia, es claro que la solución para disminuir la evasión tributaria no está dada por la criminalización de esta conducta, sino que se deben buscar otro tipo de medidas menos lesivas, principalmente las relativas al fortalecimiento de la administración de impuestos con el fin de que los funcionarios puedan llevar a cabo fiscalizaciones más efectivas que permitan, no solo detectar irregularidades en las transacciones de los contribuyentes, sino que las mismas puedan ser intervenidas a tiempo, lo cual indudablemente causa cierto nivel de persuasión frente al pago del tributo

Lo anterior conlleva a su vez a afirmar que la norma objeto de este trabajo, debió concebirse desde un estudio más profundo, que considerara no solo la realidad, sino que se creara desde un análisis más integral que midiera el impacto en todo el ordenamiento jurídico, con el fin de que la misma no sea utilizada como herramienta del Estado ante la incapacidad de fortalecer y hacer frente a la evasión desde otras medidas menos restrictivas.

Ahora, del análisis de los antecedentes que dieron lugar a la incorporación del delito de evasión de impuestos, se evidencia claramente que el motivo fundamental que dio lugar a esta conducta, fue la recomendación dada por la OCDE como medida para pertenecer a este organismo. Dicho lineamiento fue dado de forma expresa, teniendo en cuenta que Colombia para dicha época tenía niveles bajos de recaudo de impuestos (lo cual no ha mejorado a la fecha) y que los demás países miembros tienen incluido este delito en sus ordenamientos jurídicos. No obstante, de la lectura de dicha recomendación, es claro que la misma se dio desde una perspectiva netamente económica. Como un agravante de lo anterior, en la ley inicial que incluyó el delito (Ley 1943 de 2018, declarada inexecutable) y teniendo en cuenta que en el proyecto de ley no se contemplaba dicha norma, lógicamente tampoco se vio una justificación en la exposición de motivos de la necesidad de esta conducta, lo cual demuestra que esta medida no se analizó debidamente en consideración no solo con el contexto económico y las finalidades del Derecho penal, sino con otras tales como las condiciones actuales del sistema penitenciario.

El delito tal como se encuentra vigente hoy en el ordenamiento jurídico (incluido por medio de la Ley 2010 de 2019), tampoco estuvo justificado desde el punto de vista penal y en la exposición de motivos quedó claro que su necesidad obedeció a una

tendencia internacional para estar a la vanguardia de los países con mejores prácticas tributarias y siendo más grave aún, por la ausencia de otro tipo de medidas para combatir la evasión, argumentos que no se consideran suficientes y razonables a la hora de incluir una medida penal en el ordenamiento jurídico. Es claro por tanto, la influencia que tuvo la OCDE en cuanto al surgimiento de este delito, y que a pesar de cumplir con un fin económico, la intervención del Derecho Penal como *ultima ratio* no fue en ningún momento el elemento principal a considerar.

En línea con lo anterior, para hacer frente a la criminalidad, el Estado goza de diferentes herramientas antes de acudir a la inclusión de conductas penales: medidas que involucren a la comunidad, la pedagogía, estímulos económicos, sanciones administrativas y utilización de tecnología, entre otras. En ese sentido, primero se deberían agotar éstas antes de tener que acudir al Derecho penal como herramienta para prevenir o castigar la ocurrencia de determinados hechos. No obstante lo anterior, en materia de delitos tributarios en Colombia, en especial en el atinente a la evasión de impuestos, no se evidencia que todas estas medidas se hayan agotado, inclusive, se puede afirmar que en materia de fortalecimiento de la administración de impuestos aún hay mucho por hacer, siendo esta una de las medidas que podrían ser más efectivas para aumentar el recaudo de impuestos. Es por ello que, de la lectura de los conceptos del Consejo Superior de Política Criminal respecto a los delitos tributarios de Defraudación o evasión tributaria y Omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes, no logra quedar claro cuál es la posición de esta entidad frente a la necesidad de estos delitos, toda vez que, bajo circunstancias similares, los conceptos son contrarios, dejando en entredicho el verdadero papel de esta institución respecto a su función de asesoría en la implementación de la política criminal del país, de lo cual podría pensarse que, más allá del análisis de la verdadera conveniencia de estos delitos, estos conceptos se adaptan a las necesidades del gobierno de turno. De igual forma, y considerando la importancia del tema, los conceptos no desarrollan un análisis profundo del tema, en el que se consideren cifras e indicadores para contrastar el verdadero impacto de dichas medidas.

Es por lo anterior que, no puede desconocerse que la razón de ser de este delito es mejorar el recaudo, toda vez que, en sede administrativa, el Estado no lo ha podido hacer. Es decir, el Estado antes de solucionar problemas estructurales para lograr que las medidas administrativas sean positivas respecto al recaudo, prefiere tomar la vía más fácil en cuanto a utilizar el Derecho penal como medida intimidatoria para que los contribuyentes paguen. Esta finalidad se deduce de i) los lineamientos dados por la OCDE frente a la sugerencia de penalizar las conductas de evasión, ii) los argumentos expuestos en las exposiciones de motivos que respaldan la necesidad de esta medida para mejorar el recaudo, iii) la no existencia de un estudio profundo y crítico en materia de política criminal, y iv) el hecho de que la extinción de la acción penal esté sujeta al pago, lo cual puede ser aprovechado por los contribuyentes que, ante esta posibilidad, podrían preferir arriesgarse a cometer la conducta toda vez que en caso de que sea iniciada una investigación en su contra, podrían pagar y por tanto, no tendrían responsabilidad penal alguna. Inclusive, se considera que el hecho de que se permita el pago como forma de

extinguir la acción penal, podría ser contraproducente frente a la finalidad de recaudo pretendida.

En cuanto a la definición de Evasión, y teniendo en cuenta que es esta la conducta objeto de estudio, no se encontró una posición unificada respecto a lo que la misma significa y su diferencia con la elusión, siendo esto de vital importancia toda vez que se esperaba que el delito sólo sancione conductas evasivas. En primer lugar, se esperaba que por parte de la OCDE hubiera una definición al respecto con el fin de contrastarla con la definición que se tiene en el ordenamiento jurídico colombiano. Sin embargo, y a pesar de la forma tan reiterada en la cual se usa este concepto, no hay una definición clara o consensuada de la misma por parte de este organismo internacional, lo cual supone que cada Estado construye o define esta conducta conforme a lo que desea sancionar. En segundo lugar, en Colombia legislativamente no hay una definición de este concepto, razón por la cual, la evasión, junto con la definición de elusión, se han desarrollado a nivel jurisprudencial y doctrinario, encontrando así, las siguientes tres posiciones:

- Para la Corte Constitucional, la diferencia entre estos conceptos radica principalmente en que en la evasión hay una violación a la ley toda vez que lo que se busca, es el no cumplimiento de la normativa; adicionalmente, para este Tribunal, la evasión también abarca el fraude fiscal. En cuanto a la figura de elusión, la misma no implica *per se* una violación a la ley toda vez que lo que busca, son los vacíos de la norma como estrategia para disminuir la carga tributaria
- El Consejo de Estado, no ha desarrollado una definición de estas figuras y por el contrario, solo las ha tratado de forma tangencial vislumbrando algunas características o rasgos para identificar cuando se estaría frente a cada una.
- La DIAN, por su parte, en sus conceptos y resoluciones ha manifestado que la evasión es el ocultamiento de la obligación tributaria, en tanto la elusión son los mecanismos utilizados para evitar que la obligación tributaria surja. Adicionalmente, para la Administración de impuestos, la simulación, el fraude fiscal o el abuso del derecho son conceptos que deben asemejarse a la elusión, frente a lo cual hay una diferencia importante respecto a lo indicado por la Corte Constitucional, respecto a que el fraude debe considerarse como evasión.

Teniendo en cuenta lo anterior, y al no haber una posición consolidada frente a la concepción de estas figuras, no hay claridad frente al alcance de cada una, y más aún, considerando que administrativamente el cometer una u otra conlleva los mismos efectos sancionatorios. Es por ello que, en materia penal, no se logra deducir si el tipo penal Defraudación o evasión tributaria está limitado a castigar solo conductas evasivas, o si

también está concebido para castigar conductas elusiva, toda vez que el concepto de defraudación podría significar, dependiendo de quien lo analice (Corte Constitucional, Consejo de Estado o DIAN), una u otra figura, generando ello un vacío respecto a la norma y frente al fin mismo de sancionar las conductas que son contrarias a la ley, esto es, las conductas evasivas.

Adicional al anterior vacío, se identificaron también los siguientes puntos que podrían dar lugar a confusiones al momento de aplicar la norma:

- Frente a la causal que da lugar a la exoneración de responsabilidad, el legislador no es claro frente a lo que se debe entender por interpretación razonable del derecho aplicable, dado que no define de forma expresa en qué casos se estaría frente a esta causal, razón por la cual, esto conlleva a que sea la autoridad tributaria la que realice la interpretación, lo cual, sin duda, genera no solo una desigualdad para el contribuyente sino también una inseguridad jurídica frente a esta norma. Este mismo inconveniente se presenta en sede administrativa respecto a la exoneración de la sanción de inexactitud, lo cual se ha resuelto a través de jurisprudencia del Consejo de Estado. No obstante, y a pesar de estos lineamientos jurisprudenciales, el presupuesto de exoneración continúa estando atado a cierto nivel de subjetividad y por tanto, es difícil que la DIAN ante el interés de recaudar impuestos en un menor tiempo, acepte los argumentos del contribuyente frente a la existencia de una diferencia de criterios para determinado caso en discusión.

No sería sensato pues, que sea la misma entidad que tiene el interés directo de recaudo, la que determine la razonabilidad o no de la interpretación de la norma realizada por el contribuyente, adicionalmente, queda el vacío si para efectos penales, se debe acudir al Consejo de Estado para efectos de determinar lo que debe entenderse por interpretación razonable del derecho aplicable.

- El requisito para que la DIAN pueda dar inicio a la acción penal es que medie una liquidación oficial, y de acuerdo con la literalidad del artículo, solo bastaría que se haya proferido el acto administrativo, quedando la duda de sí el mismo debe haberse notificado previamente al contribuyente o inclusive, sí debería sólo iniciarse dicha acción una vez se haya agotado la vía administrativa. Lo anterior debido a que si bien son procesos independientes, no puede desconocerse que el proceso penal, tal como está redactada la norma, está atado al proceso administrativo, y por tanto, de no considerar el agotamiento de la vía administrativa mediante el respectivo recurso de reconsideración, se le podría estar afectando el debido proceso al contribuyente, toda vez que mediante dicho recurso, éste tiene una última herramienta de defensa ante la autoridad tributaria

que le permite exponer las razones que podrían dar lugar a que se consolide una interpretación razonable de la norma aplicada, dando lugar con ello a una diferencia de criterio, lo cual, sin duda, podría evitar la iniciación de la acción penal por parte de la DIAN.

- Debido a la independencia de los procesos, si bien se podría hacer el pago para extinguir la acción penal, esta discusión podría seguir su curso ante lo contencioso administrativo. En este caso y de acuerdo con la norma, para que haya lugar a esta extinción, el contribuyente debe corregir la declaración y pagar lo adeudado a la administración de impuestos, sin embargo, si en el proceso ante lo contencioso administrativo el juez fallara a favor del contribuyente, significaría esto que la administración de impuestos debe devolver a título de pago de lo no debido, lo cancelado por el contribuyente, siendo poco efectivo el proceso penal para efectos de recaudar el supuesto impuesto debido.
- Aunado a lo anterior, el legislador en el afán de que no quedaran vacíos en cuanto a la aplicación de esta norma (lo cual evidentemente no se logró), intentó incluir en una sola disposición normativa, tanto la conducta como el procedimiento, produciendo así una norma extensa y con poca claridad frente ciertos puntos, lo cual genera sin duda, los efectos contrarios a los pretendidos, es decir, no termina siendo práctica.

Teniendo en cuenta los anteriores aspectos, se puede afirmar que el delito tal como se encuentra planteado, presenta vacíos que deberían ser analizados y replanteados por el legislador, toda vez que derivado de ello, se podrían generar problemas o inconvenientes al momento de la aplicación del mismo, generando con ello que el tipo penal se pueda tornar injusto con los contribuyentes y no logre tener efectos positivos respecto a la disminución de la evasión de impuestos.

De igual forma, tal como se encuentran contemplados actualmente los delitos tributarios en Colombia, y ante la ausencia de normas que dispongan procedimientos claros para la actuación penal en consideración con las particularidades del procedimiento tributario, no se puede hablar de la existencia de un sistema penal tributario, toda vez que además de la tipificación de las conductas, no hay un procedimiento claro que permita evidenciar los límites entre el proceso administrativo y penal, así como el papel que juega la administración de impuestos en estos casos, lo cual sin duda podría generar inconvenientes al momento de la aplicación de delito.

Ahora, en cuanto a otros delitos tributarios, se evidenció que, por ejemplo, el artículo 402 del Código penal (Legis, 2020), que establece la omisión del agente retenedor o recaudador, tiene varios años de estar ya tipificado dentro del ordenamiento jurídico y en cierta medida ha sido efectivo en cuanto a su aplicación, toda vez que, no se han encontrado tantas falencias desde su estructura como si se evidenció en los artículo

434 A y 434 B (Legis, 2020), en donde faltó más análisis para su aplicación y donde se han encontrados varios vacíos ya mencionados de la norma que aún están pendientes por aclarar.

Por medio del análisis comparado con Perú y Chile se evidenció que, pese a que estas jurisdicciones tienen contemplado el delito de evasión en sus ordenamientos jurídicos desde hace varios años, los índices de recaudo en estos países no son altos, por lo cual puede afirmarse que la inclusión de este delito no implica *per se* que sea una medida que disminuya la evasión de impuestos. Pese a lo anterior, este análisis comparado fue de gran importancia para el desarrollo de la investigación, dado que frente a estos países se evidenciaron elementos relevantes que podría considerar el legislador colombiano, no solo frente al delito de evasión de impuestos sino también, frente a la construcción de un sistema penal tributario en caso de que sea definitivamente necesario acudir al Derecho penal. En este sentido, alguna diferencias y similitudes evidenciadas fueron las siguientes:

- Algunas diferencias importantes fueron:
 - En Colombia, la DIAN no tiene unos criterios y reglas claras a las que deba acogerse y que le permitan inferir cuando su decisión obedece o no a una interpretación razonable de la normativa aplicable. En Chile, el SII para efectos de iniciar la acción penal, debe acogerse a unos lineamientos que le permiten determinar si hay o no los soportes y razones suficientes para iniciar la investigación penal.
 - En la normativa chilena y peruana no se evidencia que la iniciación de la acción penal esté supeditada a determinada fase en sede administrativa. De hecho, el proceso administrativo puede no haberse iniciado y si se tienen los elementos suficientes, esta acción puede iniciarse de forma paralela al proceso administrativo.
 - Otra diferencia a resaltar, es el hecho de que en Chile la acción penal no se extinga con el pago, sino que este hecho es considerado como un atenuante de la pena, lo cual permite evidenciar que el Derecho Penal en este país no es utilizado solo con un fin recaudatorio.
 - En el ordenamiento jurídico de Chile y Perú la imposición de la pena por evasión no está sujeta a un determinado rango o valor.
 - Los terceros en Perú pueden denunciar los delitos de evasión tributaria, generando así una titularidad de la iniciación de la acción penal, tanto al órgano Administrador como a los terceros.

- Algunas similitudes importantes fueron:
 - A diferencia de Perú, en Chile y Colombia, el delito de evasión está definido por las conductas de no declarar, declarar erróneamente y obtener créditos fiscales, aparte de las conductas adicionales que

contempla Chile, lo cual no es tan afortunado toda vez que al ser conductas específicas impiden una adecuación de otras conductas que podrían ser consideradas también como evasión.

- En Perú al igual que Colombia, se presentan vacíos referentes al criterio que debe seguir la administración de impuestos para dar lugar denunciar o solicitar la iniciación de la acción penal, lo cual conlleva a que en el afán recaudatorio, haya un alto grado de subjetividad por parte de la autoridad tributaria para determinar esto.

Finalmente, si bien no se comparte la postura de penalizar la conducta de evasión de impuestos sin antes fortalecer otras medidas menos lesivas de las que dispone el Estado, no puede desconocerse la tendencia internacional frente a este aspecto, por lo cual, se considera que de ser necesario este tipo penal dentro del ordenamiento jurídico, el mismo debería contener por lo menos los siguientes aspectos para que el mismo no solo pueda aplicarse sin inconvenientes, sino también para que torne justo frente a los contribuyentes y logre su finalidad recaudatoria:

- Debería incluirse una norma adicional que establezca el procedimiento para la aplicación no solo del delito de evasión de impuestos, sino de todos los delitos tributarios, en el cual quede claro las responsabilidades de la DIAN dentro del proceso.
- En cuanto a la discrecionalidad que tiene la DIAN para determinar si hay lugar o no a iniciar la acción penal por este delito, se podrían estudiar dos posibilidades: i) que el legislador establezca unos parámetros o lineamientos mínimos que debe seguir la administración de impuestos para hacer dicha interpretación razonable con el fin de disminuir los niveles de subjetividad, o ii) que se establezca a nivel reglamentario un procedimiento para hacer dicha interpretación, lo cual debe incluir necesariamente una comisión o cuerpo técnico dentro de la DIAN, integrada por funcionarios idóneos, encargada de hacer dicho análisis.
- El tipo penal no debería ser una relación de conductas trasladadas de la norma sancionatoria tributaria, sino que debería ser más general, lo cual facilitaría la adecuación de diversas conductas de evasión en el tipo penal. Ello implica, por tanto, que sea la ley penal la que defina claramente lo que debe considerarse como evasión para evitar que se terminen penalizando conductas elusivas. De igual forma, el tipo penal no debería estar sujeto a ningún monto, toda vez que independiente del valor, lo que interesa es proteger los recursos públicos y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los responsables y contribuyentes.
- Finalmente, se considera que el pago de la deuda cuando se ha configurado el delito, no puede dar lugar a la extinción de la acción penal,

sino que tal como lo sugiere el Consejo Superior de Política Criminal y como lo tiene implementado Chile, esto debería ser un atenuante de la responsabilidad penal.

Bibliografía

Aldaz, A. (2015). *La Defraudación Fiscal* (tesis de posgrado). Universidad de Belgrano, Buenos Aires, Argentina.

Álvarez, J. (2019). El principio *nom bis in ídem* en el derecho penal tributario Argentino. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (80), 385-413.

ANIF (2020). Agosto 12. De Demandas y Reformas al Estatuto Tributario. *ANIF Centro de Estudios Económicos*. Recuperado de <https://www.anif.com.co/comentario-economico-del-dia/de-demandas-y-reformas-al-estatuto-tributario>

Bastidas, H. (2016). *Sentencia 2008-01220/19851 de agosto 30 de 2016*. Recuperado de: http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=jurcol&document=jurcol_244e24d8e1b04c29b5a671a5234fa989

Baza, M. (2005). *El delito fiscal: particularmente al artículo 305 del Código Penal* (tesis de pregrado). Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España.

Bedoya, O. & Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (69), 69-97.

Bernal, A. & Londoño, J. (2003). *La penalización de la evasión fiscal dentro de un entorno de justicia tributaria* (tesis de pregrado). Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia.

Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O., Montoya, S., ... & Villar, L. (2015). *Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá: Fedesarrollo. Recuperado de: <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

Cahn-Speyer, P. (2016) *Derecho Crítico: Perspectiva Tributaria*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S. A.

Cárdenas, M. (2016). *Exposición de motivos del proyecto de ley “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”*. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>

Carrasquilla, 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”*. Recuperado de <https://www.senado.gov.co/index.php/documentos/comisiones/constitucionales/comision-tercera/proyectos-de-ley-3/2680-exposicion-de-motivos/file>

Concha, T., Ramírez, J. & Acosta, O. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. CEPAL - Serie Estudios y Perspectivas*, (35), 1-53.

Congreso de Colombia (2018). *Ley N° 1943 28 de diciembre de 2018 "por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones"*. Recuperado de: <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2018/LEY%201943%20DEL%2028%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202018%20%281%29%20%281%29.pdf>

Congreso de la República (1992). *Ley 6 de 1992*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0006_1992.html

Congreso de la República (1998). *Ley 488 de 1998*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0488_1998.html

Congreso de la República (2000). *Ley 633 de 2000*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0633_2000.html

Congreso de la República (2002). *Ley 788 de 2002*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0788_2002.html

Congreso de la República (2003). *Ley 863 de 2003*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0863_2003.html

Congreso de la República (2006). *Ley 1111 de 2006*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1111_2006.html

Congreso de la República (2009). *Ley 1370 de 2009*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1370_2009.html

Congreso de la República (2010). *Ley 1430 de 2010*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1430_2010.html

Congreso de la República (2012). *Ley 1607 de 2012*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Congreso de la República (2014). *Ley 1739 de 2014*. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html

Congreso de la República (2016). *Ley 1819 de 2016*. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Congreso de la República (2018). *Ley 1943 de 2018*. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Congreso de la República (2019). *Ley 2010 de 2019*. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html#:~:text=Por%20medio%20de%20la%20cual,2018%20y%20se%20dictan%20otras

Congreso de la República (2020). *Ley 599 de 2000 Por la cual se expide el Código Penal*. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html

Congreso de la República de Perú (1996). *Decreto Legislativo N° 813 Ley Penal Tributaria*. Recuperado de: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/9D4DF5285FF778F3052582C00069FD5E/\\$FILE/DECRETO_LEGISLATIVO_N%C2%BA_813.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/9D4DF5285FF778F3052582C00069FD5E/$FILE/DECRETO_LEGISLATIVO_N%C2%BA_813.pdf)

Congreso de la República de Perú (2004). *Decreto Legislativo N° 957 Nuevo Código Procesal Penal*. Recuperado de: http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_per_cod_procesal.pdf

Congreso de la República de Perú (2012). *Decreto Legislativo N° 1114*. Recuperado de: <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-de-la-ley-penal-tributaria-decreto-legislativo-n-1114-810120-2/>

Congreso de la República de Perú (2013). *Decreto Supremo N° 133-2013-EF Decreto Supremo que aprueba el texto único ordenado del Código Tributario*. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>

Congreso Nacional de Chile (1902). *Proyecto de Ley 1515 de 1902*. Recuperado de: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar/imprimir?idNorma=22709&idVersion=1902-01-20>

Congreso Nacional de Chile (1960). *Decreto con Fuerza de Ley N° 190 de 25 de marzo de 1960*. Recuperado de: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=4984>

Congreso Nacional de Chile (1974). *Decreto Ley 830 Código Tributario*. Recuperado de: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Congreso Nacional de Chile (1993). *D.F.L. N° 1.- Santiago, 28 de Julio de 1993*. Recuperado de: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar/imprimir?idNorma=3469&idVersion=2016-11-22>

Congreso Nacional de Chile (2000). *Ley N° 19696 Establece Código Procesal Penal*. Recuperado de: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=176595>

Consejo de Estado (2002). *Sentencia N° 25000-23-27-000-2000-0871-01(12836) del 3 de octubre del año 2002*. Recuperado de: <https://consejo-estado.vlex.com.co/vid/-52566281>

Consejo Superior de Política Criminal (2016). *Estudio al Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara / 163 de 2016 Senado, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Referencia 16.15. Recuperado de: [http://www.politicacriminal.gov.co/Portals/0/Conceptos/ConceptosCSPC/2016/15%20CSPC%20PL178C_%20163S%202016%20\(Reforma%20Tributaria,%20Omisi%C3%B3n%20de%20activos\).pdf](http://www.politicacriminal.gov.co/Portals/0/Conceptos/ConceptosCSPC/2016/15%20CSPC%20PL178C_%20163S%202016%20(Reforma%20Tributaria,%20Omisi%C3%B3n%20de%20activos).pdf)

Consejo Superior de Política Criminal (2018). *Conceptos CSPC – 2018*. Recuperado de: http://www.politicacriminal.gov.co/Portals/0/documento/Lineamientos_de_Pol%C3%ADtica_Criminal.pdf

Consejo Superior de Política Criminal (2018). *Lineamientos de Política Criminal Ministerio de Justicia*. Recuperado de: http://www.politicacriminal.gov.co/Portals/0/documento/Lineamientos_de_Pol%C3%ADtica_Criminal.pdf

Consejo Superior de Política Criminal (2019). *Conceptos CSPC – 2019*. Recuperado de: http://www.politicacriminal.gov.co/Instancias/Consejo-Superior-de-Pol%C3%ADtica-Criminal/Conceptos_CSPC/Conceptos2019

Consejo Superior de Política Criminal (2019). *Estudio al Proyecto de Ley No. 227 de 2019, en lo referido a la modificación del Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000 en relación con incorporar el artículo 434A Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y el artículo 434B Defraudación o evasión tributaria*. Concepto 18.2019. Recuperado de: <http://www.politicacriminal.gov.co/Portals/0/Conceptos%20CSPC/18.%20CSPC%20PL%20227%20DE%202019%20Senado-Delitos%20fiscales.pdf>

Corbacho, A.; Fretes, V. & Lora, E. (Ed). (2013). *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*. Banco Interamericano de Desarrollo BID.

Recuperado de: <https://publications.iadb.org/es/recaudar-no-basta-los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo>

Cornejo, S. (2017). *La evasión tributaria y su impacto en la recaudación fiscal en el Perú* (tesis de posgrado). Universidad César Vallejo, Trujillo, Perú.

Corte Constitucional (1993). *Sentencia C-015/93*. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm#:~:text=C%2D015%2D93%20Corte%20Constitucional%20de%20Colombia&text=La%20legislaci%C3%B3n%20tributaria%20no%20puede%20interpretarse%20literalmente.&text=La%20norma%20fiscal%20puede%20colateralmente,legislativo%20su%20competencia%20para%20expedirla>.

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

Corte Constitucional (2001). *Sentencia C- 646 de 2001*. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-646-01.htm>

Corte Constitucional (2003). *Sentencia C-009/03*. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-009-03.htm>

Corte Constitucional (2004). *Sentencia C-018/04*. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-018-04.htm>

Corte Constitucional (2004). *Sentencia C-131/04*. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-131-04.htm>

Corte Constitucional (2019). *Sentencia C- 557 del año 2019*. Recuperado de: [https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-557-19.htm#:~:text=La%20sentencia%20C%2D557%20de%202019&text=113%20CP\)%20y%20legalidad%20en,quando%20iniciar%20la%20acci%C3%B3n%20penal](https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-557-19.htm#:~:text=La%20sentencia%20C%2D557%20de%202019&text=113%20CP)%20y%20legalidad%20en,quando%20iniciar%20la%20acci%C3%B3n%20penal).

Corte Constitucional (2019). *Sentencia C-481 de 2019*. Recuperado de: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-481-19.htm>

Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE (2020). Medición de empleo informal y seguridad social Trimestre móvil diciembre 2019 - febrero 2020. *Boletín Técnico Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH)*. Recuperado de https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ech/ech_informalidad/bol_ech_informalidad_dic19_feb20.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2005). *Concepto No. 051977 (02 de agosto de 2005) Procedimiento Tributario*. Bogotá: DIAN. Recuperado de: <https://cijuf.org.co/codian05/agosto/c51977.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2011). *Oficio N° 064239 Características del fraude fiscal sancionable por la DIAN*. Bogotá: DIAN. Recuperado de: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2011/oficio-64239.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2020). *Resolución N° 000004 por la cual se establece el procedimiento y aplicación de los artículos 869, 869-1 y 8692 del Estatuto Tributario referidos al abuso en materia tributaria*. Bogotá: DIAN. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/DocumentosBoletinasesor/impuestoscorporativos/2020/Febrero/Primerasemana/DIAN%20-%20Resoluci%C3%B3n%20No.%20004%20del%207%20de%20enero%20de%202020.pdf>

Echavarría, R. & Ruiz, C. (2018). Estudio comparado en la protección penal de los ingresos al Estado. *Revista de Derecho*, (49), 260-316.

Estares, D. (2017). Desafíos del derecho constitucional en la criminalización de ilícitos tributarios internacionales. *Nueva fiscalidad= New taxation: estudios en homenaje a Jacques Malherbe= Studies in honor of Jacques Malherbe*. 173-186

Etcheberry, J. (2001). La reducción de la evasión tributaria como vía para el financiamiento fiscal. *La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión*. Asamblea llevada a cabo en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, Santiago de Chile, Chile

Gavilán, F., Mingot, M. & Silva, P. (2010). *El Delito Fiscal en América Latina*. Recuperado de: https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTSancionatorio/DelitosyPenas/2010_el_delito_fiscal_america_latina_eurososocial.pdf

Hernández, H. (Ed.). (2019). *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia*. Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué. doi: 10.35707/9789587543216

Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario INPEC (2019). *Informe Estadístico enero de 2019 Población reclusa a cargo del INPEC*. Bogotá: INPEC. Recuperado de <https://www.inpec.gov.co/documents/20143/767956/INFORME+ESTADISTICO+ENERO+2019.pdf/d6251316-f438-d052-8a9e-ec7fc419f301?download=true>

Kierszenbaum, M. (2009). El bien jurídico en el Derecho Penal. Algunas nociones básicas desde la óptica de la discusión actual. *Lecciones y ensayos*, (86), 187-211. Recuperado de: <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/86/07-ensayo-kierszenbaum.pdf>

Legis, E. (2020). *Código Penal: Ley 599 de 2000. Códigos de Procedimiento Penal: Ley 906 de 2004 - Ley 600 de 2000, 24ª ed.* Bogotá, Colombia: Legis

Legis, E. (2020). *Constitución Política de Colombia (43ª Ed.)* Bogotá, Colombia: Legis.

Lozano, N. (2011). *El delito de omisión del agente retenedor o recaudador, Artículo 402 del Código Penal Colombiano, -Ley 599 de 2000-: ¿un caso de prisión por deudas?* (tesis de maestría). Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, Colombia.

Mesa, A.A. (2016). *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*, Santiago, Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Moreno, C. (2019). *Recomendaciones de la OCDE en materia fiscal: aproximación al caso colombiano* (tesis de pregrado). Universidad Eafit, Medellín, Colombia.

Núñez, R. & Silva, M. (2018). La acción penal regulada en el artículo 162 del Código Tributario. *Revista Dereho*, 1-28.

OECD (2015). *Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA*. Visión General. Recuperado de: https://www.oecd.org/economy/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf

OECD (2018). *OECD countries agree to invite Colombia as 37th member*. Paris, Francia: OECD Organización para la Economía Cooperación y desarrollo. Recuperado de: <https://www.oecd.org/colombia/oecd-countries-agree-to-invite-colombia-as-37th-member.htm>

OCDE (2019). *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*. París, Francia: OECD Organización para la Economía Cooperación y desarrollo. Recuperado de: www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf

OCDE (2020). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*. Paris, Francia: OECD Publishing. Recuperado de: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Estadisticas-tributarias-en-America-Latina-y-el-Caribe-2020.pdf>

Ramírez, M. (2013). El *non bis in idem* en el ámbito administrativo sancionador. *Revista de Derecho*, (40), 1-29.

Real Academia Española. (2020). *Diccionario de la lengua española*, 23.^a ed., [versión 23.3 en línea]. Recuperado de: <https://dle.rae.es/evadir>

Reátegui, M. (2016). Importancia de la cultura tributaria en el Perú. *Revista Accounting power for business*, 1 (1), 73 – 90.

Rodríguez, A. (2019). Seguridad jurídica en materia tributaria. En M. Piñeros (Presidencia), *43 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Jornada llevada a cabo en el Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, Cartagena, Colombia. Recuperado de: http://multimedia.icdt.co/Repositorio/43Jornadas/Bolet%C3%ADn%20Informativo%2043%20Jornadas_Web.pdf

Rodríguez, D. (2019). *Penalización de la defraudación o evasión tributaria* (tesis de posgrado). Fundación Universitaria del Área Andina, Pereira, Colombia. Recuperado de: <https://digitk.areandina.edu.co/bitstream/handle/areandina/3399/Penalizaci%C3%B3n%20de%20la%20defraudaci%C3%B3n%20o%20evasi%C3%B3n%20tributaria.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Rueda, D. (2017). Derecho penal tributario en Colombia: Reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (76), 111 – 156.

Rueda, D. (2020). *Manual de Derecho Penal Tributario en Colombia*. Bogotá, Colombia: Tirant lo Blanch.

Rueda, O. (2018). Sanción por inexactitud ante diferencia de criterios e interpretación razonable en controversias tributarias. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (78), 121-143

Ruesta, R. & Sánchez, A. (2013). Análisis crítico de la política criminal y del tipo de injusto del delito fiscal en el Perú. *THĒMIS-Revista de Derecho*, (64), 233-254

Servicio de Impuestos Internos (2010). *Circular N°08 del 14 de enero del 2010*. Recuperado de: <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2010/circu08.htm>

Servicio de Impuestos Internos (2016). *Resolución exenta SII N° 35*. Recuperado de: http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2016/reso35.pdf

Sintura, F. (2019). La nueva regulación penal tributaria. En M. Piñeros (Presidencia), *43 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Jornada llevada a cabo en el Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT, Cartagena, Colombia. Recuperado de: <https://imgcdn.larepublica.co/cms/2019/01/25072538/J43-La-nueva-regulacio%CC%81n-penal-trib...-ARMADA1.pdf>

Sistema Único de Información Normativa – Suin Juriscol (2014). *Decreto 2055 de 2014 por el cual se reglamenta el Consejo Superior de Política Criminal, su funcionamiento y todos los asuntos relacionados con las demás instancias técnicas que se requieran para su adecuado desarrollo*. Recuperado de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1391901>

Sistema Único de Información Normativa – Suin Juriscol (2019). *Ley 1950 del 2019*. Recuperado de: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30036085>

Souto, M. (2005). Las leyes penales en blanco. *Nuevo Foro Penal*, (68). 13-30. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3823101.pdf>

Tributario, E. (2020). *Estatuto Tributario Nacional*. Bogotá, Colombia. Recuperado de: <https://estatuto.co/>

Veneziani, A. (2016). Los principios rectores del derecho penal tributario. Un análisis de la perspectiva del Estado Social de Derecho. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (74), 73-110.

Vizcardo, S. (2015). El tratamiento del ilícito tributario desde la óptica del derecho penal y del derecho administrativo. *Alma Máter*, 2(2), 87-100

Zevallos, P. (2018). *La Sunat y la defraudación tributaria en el Perú* (tesis de pregrado). Universidad de Huánuco, Lima, Perú.