

FORERO HERNÁNDEZ, CARLOS F. "El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española", *Nuevo Foro Penal*, 95, (2020).

El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española

"The legal asset protected in the crime of tax evasion. A view from Colombian and Spanish legislation"

CARLOS F. FORERO HERNÁNDEZ*

Fecha de recepción: 26/07/2020. Fecha de aceptación: 28/09/2020

DOI: 10.17230/nfp16.95.7

Resumen

El presente texto analiza el principio de generalidad del tributo en Colombia (numeral 9, artículo 95, Constitución Política de 1991), el delito de defraudación o evasión tributaria creado por la Ley de Financiamiento (artículo 63, Ley 1943 de 2018), así como la

* Abogado egresado de la Universidad de Ibagué. Contador público de la Universidad San Martín (Bogotá). Especialista en derecho administrativo de la Universidad de Ibagué. Magíster en derecho administrativo de la Universidad Libre de Colombia (Pereira). Diplomado en derecho penal económico y financiero de la Universidad de Ibagué. Estudiante del doctorado en derecho público de la Universidad Santo Tomás (Tunja). Docente de pregrado en las universidades de Ibagué, del Tolima y San Martín (Ibagué). Docente de las especializaciones en derecho administrativo y penal de la Universidad de Ibagué y de la Corporación Universitaria del Caribe CECAR (Sincelejo) de los módulos Derecho tributario y Derecho penal tributario. Director y editor de la Revista dos mil tres mil de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Ibagué. También ejerce como asesor tributario con énfasis en procedimientos de discusión gubernativa y en procesos contenciosos administrativos. Miembro activo del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (Conpucol, sede Ibagué). Integrante del Grupo de Investigación Zoon Politikon, línea de Derecho penal económico de la Universidad de Ibagué. Contacto: carlos.hernandez@unibague.edu.co

ubicación de este tipo penal en la parte especial del *Código Penal* colombiano (Título XV, de los delitos contra la administración pública) y en el *Código Penal* español (Título XIV, de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social) en virtud del bien jurídico protegido. Se considera conveniente reubicar el delito tributario de defraudación o evasión tributaria dentro del Título X del *Código Penal* colombiano, de los delitos contra el orden económico social, pues así se facilita su estudio y aplicación. Este tema tiene un enfoque interdisciplinar que vincula el derecho penal y el derecho tributario, de manera que se aborda desde la óptica del derecho penal tributario.

Palabras claves

Defraudación o evasión tributaria, administración pública, hacienda pública, orden económico social.

Abstract

This text analyzes the general's principal taxation in Colombia (numeral 9, article 95, Political Constitution, the fraud's crime or tax evasion created by Financing Law (article 63, Law 1943, 2018), as well as the location of this criminal type in the special part of the Colombian Criminal Code (Title XV, of crimes against public administration) and in Spanish Criminal Code (Title XIV, of crimes against public finance and against social security), by virtue of the protected legal good. Consider it appropriate to relocate the tax offense of fraud or tax evasion within Title X of the Colombian Criminal Code, of crimes against the social economic order, as this facilitates its study and application. This topic has an interdisciplinary approach that links criminal law and tax law, so that it is approached from the perspective of tax criminal law.

Keywords

Tax evasion or evasion, public administration, public finance, social economic order.

Sumario

Introducción. **1.** El principio de generalidad del tributo en Colombia. **2.** El delito de defraudación o evasión tributaria en Colombia. **3.** El bien jurídico protegido de la defraudación o evasión tributaria. **3.1.** Orden económico social como bien jurídico protegido. **3.2.** Administración pública como bien jurídico protegido. **3.3.** Hacienda pública como bien jurídico protegido. **3.3.1.** El bien jurídico protegido de la defraudación tributaria en España. Conclusiones. Referencias.

Introducción

En Colombia, la *Ley de Financiamiento* (Ley 1943 de 2018) promulgada el 28 de diciembre incorporó un nuevo tipo penal tributario a la legislación penal (artículo 63), el delito de defraudación o la evasión tributaria, ubicándolo dentro del Título XV de la Ley 599 de 2000, de los “Delitos contra la administración pública” (artículo 434B). Es pertinente señalar que esta Ley introdujo una modificación al tipo penal también de carácter tributario señalado en el artículo 434A del *Código Penal*, el punible de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes que, desde la Ley 1819 de 2016 (Ley de reforma tributaria estructural), se ha considerado igualmente como delito contra la administración pública.

Por su parte, en España el delito de defraudación tributaria (artículo 305) es distinguido como delito contra la hacienda pública al ubicarlo dentro del Título XIV de la *Ley Orgánica 10 de 1995 (Código Penal)*, “De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, de manera que es de carácter tributario. Empero, la doctrina autorizada ha considerado que este ilícito tributario debe ser estudiado como ilícito socioeconómico¹ dado que este afecta las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía, esto es, un punible económico en sentido estricto², lo cual resulta acertado.

Revisando de nuevo la ubicación del delito de defraudación o evasión tributaria dentro del *Código Penal* colombiano, se trata de una conducta punible que afecta el adecuado o el correcto funcionamiento de la administración pública. Su ubicación en el citado Código como ilícito contra la administración pública es un desacierto, pues se está frente a un delito económico en sentido estricto. Este afecta las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía (artículo 334 de la Constitución Política), por lo que resulta apropiada su ubicación en el Título correspondiente a los ilícitos contra el orden económico social (Título X).

Las líneas que siguen pretenden advertir a la comunidad académica y al público en general sobre la conveniencia de reubicar el punible de defraudación o evasión tributaria en el Título X del *Código Penal* colombiano, de los “Delitos contra el orden económico social”. Se trata de un delito socioeconómico en sentido estricto, tal como lo ha considerado la doctrina española³. Su adecuada ubicación es indispensable para la dogmática penal dado que contribuye para una mejor interpretación, así como a la adecuada aplicación del tipo penal.

1. El principio de generalidad del tributo en Colombia

Se afirma que la financiación de los gastos públicos es tarea sin excepción de todos los asociados (o del Estado, para algunos). Tal financiación contribuye al mejoramiento de la economía, pues no se puede crecer la economía sin finanzas. Para atender dichos gastos el Estado como titular del poder tributario⁴ utiliza, entre otros, los impuestos directos de los ciudadanos por la propiedad y la renta (impuesto de renta y complementarios, por ejemplo) y los indirectos provenientes del consumo de bienes y servicios (Impuesto al Valor Agregado o IVA, por ejemplo). Sobra resaltar que para dicha financiación se requiere de un exigente control por parte del Estado⁵.

El impuesto así creado es de suma importancia para la economía, contribuye al desarrollo social. Esto obedece a que se integra a la gestión presupuestaria (planeación económica) de los gastos públicos en función reguladora de la economía y la sociedad atendiendo a las necesidades de los asociados. Por eso tiene razón Ortega al señalar que “el fin que se busca con los impuestos es el fin fiscal, es decir, arbitrar recursos económicos para atender a las necesidades de la comunidad”⁶. De ahí la participación de las grandes empresas que tributan por y para la economía del país.

De esta manera, el Estado debe conseguir los recursos económicos, por ejemplo, por medio de impuestos, para la cobertura de los gastos públicos, es su fin fiscal. El impuesto creado por aquel influye bastante en el crecimiento económico dado que el Estado está llamado a garantizar la satisfacción de necesidades de los asociados, así como también a la estabilidad de las finanzas públicas⁷.

Al igual que las tasas y contribuciones, el establecimiento o creación del impuesto es una de las tantas formas de intervención del Estado en la economía⁸. Este (el Estado) puede utilizar los impuestos para corregir distorsiones en el mercado y, según sea la modalidad de este tributo o la incidencia sobre determinado sector de la economía, puede tener alguno o algunos de estos efectos: a) contribuir a atenuar

4 ROBERTO CARLOS INSIGNARES Y MARY CLAUDIA SÁNCHEZ. “El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano”, En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2010).

5 ANDRÉS MANUEL GONZÁLEZ. “El control comunitario sobre la financiación estatal de infraestructuras”, *Revista Española de derecho constitucional*, n° 187, (2012): 67-95.

6 ALFONSO ORTEGA. *Hacienda pública. Las finanzas del Estado*. (Bogotá: Ecoe Ediciones, 2014), 110.

7 ALAIN CASTRO, LINA MARRIGO Y JAVIER HERNÁNDEZ. “Incidencia de la complejidad tributaria en las empresas colombianas”, *Revista espacios*, 39, n° 47, (2018): 13-20. (<http://www.revistaespacios.com/a18v39n47/a18v39n47p13.pdf>).

8 CARLOS FERNEY FORERO. “El delito de omisión del agente retenedor o recaudador, ¿un delito socioeconómico?” (Ponencia en X Jornada de Derecho Penal Económico en Universidad de Ibagué, 2018), (<https://www.youtube.com/watch?v=s8XLvGkFko&feature=youtu.be>).

las fluctuaciones económicas; b) contribuir a la redistribución del ingreso nacional; c) desalentar el consumo suntuario y superfluo; d) y fomentar el ahorro forzoso o inversión de los empresarios, en lugar en la distribución de utilidades entre los socios⁹.

Por su parte, la experiencia ha enseñado que mientras los impuestos directos son de difícil recaudo, los indirectos son de más fácil cobro¹⁰. De ahí que el legislador deba preocuparse más por la eficacia y eficiencia en el recaudo de dichos impuestos que por tipificar penalmente conductas ilícitas tributarias. Empero, pareciera que este, el legislador, (promovido por el Gobierno) fuese amigo del populismo punitivo¹¹, pues sin previos estudios se está tipificando penalmente todos los comportamientos ilícitos que afectan los principios tributarios, habiendo o existiendo otras alternativas de control. Lo anterior es un claro ejemplo de deficiencia política criminal en Colombia.

Implica, además, que no se está respetando el carácter de *ultima ratio* del derecho penal que tanto ha reclamado, y que todavía está reclamando, la doctrina¹². En esta línea de sentido, el derecho penal “debe ser el último instrumento al que la sociedad recurre para proteger determinados bienes jurídicos, siempre y cuando no haya otras formas de control menos lesivas —formales e informales—”¹³.

Quiere destacarse que no es conveniente convertir toda infracción tributaria en delito y debe precisarse cuáles son las conductas ilícitas que ocasionan mayor daño social. Por eso, “un plan de política criminológica no puede limitarse a elevar a la categoría de delito todo comportamiento reprochable, olvidando el derecho penal mínimo, como tampoco limitando la acción al incremento de pena, dejando de lado políticas de prevención”¹⁴.

Conviene señalar que la tarea del financiamiento de los gastos públicos tiene estrecha relación con el principio constitucional de generalidad del tributo, es un principio fundamental. Siguiendo las explicaciones de Insignares y Sánchez¹⁵, este

9 ORTEGA, *Hacienda pública. Las finanzas del Estado*.

10 “El IVA sigue siendo protagonista del recaudo de impuestos”, *Revista DINERO*, (2018). (<https://www.dinero.com/pais/articulo/recaudo-de-impuestos-en-febrero-de-2018/256195>).

11 WANDA FERNÁNDEZ. “Populismo punitivo”, *Ámbito jurídico*, (2012). (<https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-impreso/penal/populismo-punitivo>).

12 ÁLVARO ORLANDO PÉREZ. “Los principios del derecho penal y el derecho penal económico”, En *Estudios de derecho penal económico*. (Ibagué: Ediciones Universidad de Ibagué, 2009), 27-98.

13 RAÚL CARNEVALI. “Derecho penal como *ultima ratio*. Hacia una política criminal racional”, *Revista Jus Et Praxis*, 14, n° 1, (2008): 13.

14 JORGE AUGUSTO LOZANO. “Del contrabando”, En *El contrabando. Aspectos penales*. (Ibagué: Ediciones Unibagué, 2016), 74.

15 ROBERTO CARLOS INSIGNARES Y MARY CLAUDIA SÁNCHEZ. “Los principios constitucionales del sistema tributario”, En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (Bogotá: Ediciones

axioma hace referencia a que todos deben soportar las cargas tributarias y, como es obvio, debe ser observado por todos los ciudadanos¹⁶. De esta manera, nadie está exento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, eso sí se debe tributar de acuerdo con su capacidad económica. El fundamento constitucional de este principio se encuentra en el artículo 95, numeral 9, de la Constitución Política: “Son deberes de la persona y del ciudadano[...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

De esta manera todas las personas (naturales o jurídicas) que incurran en el hecho generador previsto en la norma tributaria deben someterse a las consecuencias jurídicas económicas que se deriven del mismo. De paso, la experiencia ha demostrado que son las empresas, además de ser los motores de la economía, que más tributos pagan. Lo anterior implica que, “desde el punto de vista de la hipótesis jurídica, no puede haber tributos individualizados”, como lo sienta la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-711 de 2001. La generalidad del tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad económica o contributiva¹⁷.

No menos importantes es destacar que en el ordenamiento jurídico colombiano se encuentran instituciones de derecho tributario que se comportan o representan la excepción del deber de contribuir, lo que se reconoce como beneficios tributarios¹⁸. Un claro ejemplo de dichos beneficios corresponde a las exenciones tributarias. Ahora, cuando estas últimas no están acordes con los principios tributarios, resultan contrarias a la generalidad del tributo y “frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria”, como lo expresa la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-183 de 1998. Sobre la aplicación de los principios que informa el sistema tributario a las exenciones tributarias, la Corte Constitucional en la Sentencia C-397 de 2001 ha señalado lo siguiente:

Sin embargo, la norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política si, al ejercer su atribución, el Congreso

Universidad Externado de Colombia, 2010).

16 CARLOS BERNAL, *El neoconstitucionalismo y la normatividad del derecho*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2009).

17 INSIGNARES Y SÁNCHEZ, “Los principios constitucionales del sistema tributario”.

18 MAURICIO MARÍN, “La estructura jurídica del tributo: hecho generador”, En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2010), 303-333.

desconoce alguno de los postulados del orden jurídico básico del Estado, uno de los principios que informan el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad, según la enunciación del artículo 363 Constitución Política) o uno de los derechos o de las garantías fundamentales.

Dichos beneficios generan una menor imposición tributaria para los contribuyentes (disminuir su carga tributaria), implican también un gasto fiscal para el Estado dado que representan un menor recaudo de tributos, no obstante, los cuales son ideados a estimular determinadas actividades económicas¹⁹. Desde el punto de vista del Análisis Económico del Derecho (AED), las normas que establecen estos beneficios se convierten en incentivos para los contribuyentes, empresarios e inversionistas, en la medida en que les ofrecen estímulos con el propósito de incrementar la producción, emprender nuevas inversiones, generar nuevos empleos, entre otros estímulos²⁰.

De esta manera, el legislador como titular del poder tributario está facultado para señalar el tributo y, con base en consideraciones de conveniencia, determinar a qué sectores o personas exime del deber de contribuir dentro de los parámetros constitucionales en el marco de los principios que informan el sistema tributario, teniendo en cuenta lo dicho por la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-1060A de 2001.

En la práctica se encuentra una de las tantas problemáticas la cual impide materializar de manera adecuada el propósito del deber de contribuir: la falta o ausencia de conciencia tributaria²¹. Sobre esta dificultad Mejías²² ha señalado lo siguiente:

está fuertemente influenciado por la idiosincrasia de cada pueblo y relacionado con el grado de insatisfacción y aspiraciones frustradas de los ciudadanos. En este orden de ideas, en medio de un buen comportamiento fiscal, existe un rechazo generalizado hacia quienes no cumplen cabalmente

19 PEDRO ENRIQUE SARMIENTO. "Beneficios tributarios del impuesto de renta en Colombia", En *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*, (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2013), 273-303.

20 LUIS EDUARDO AMADOR. "Análisis Económico del Derecho: un paradigma en construcción", En *Serie de derecho económico*, (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2014), 13-50.

21 "La conciencia tributaria", *EL TIEMPO*, 1993. (<https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-197842>).

22 CARLOS ALBERTO MEJÍAS. *Derecho penal tributario. Aspectos sustantivos y procesales*. (Bogotá: Ediciones Leyer, 2016).

con sus deberes impositivos; mientras tanto, en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplido se le considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad.

La carencia de conciencia tributaria implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado, no se considera que el Estado está conformado por el conglomerado de ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es prestar servicios públicos.

Ello es así y los ciudadanos saben que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por sí solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el gobierno preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, entre otros; y que a la par sean prestados con calidad y eficiencia²³.

Más adelante el mismo autor concluye que

esta falta de conciencia tributaria tiene su origen en la falta de educación, de solidaridad, de razones de la historia económica que han vivido los Estados, de la idiosincrasia de los pueblos y la falta de claridad del destino del gasto público²⁴.

Así, la ausencia de conciencia tributaria desfavorece los principios de generalidad del tributo y de igualdad tributaria o, desde el punto de vista económico, afecta la economía puesto que le impide al Estado cumplir adecuadamente con sus propósitos en el curso de la economía. De esta manera, se requiere "elevar el nivel de conciencia tributaria mediante un adecuado ejercicio docente tendiente a llevar a la conciencia del contribuyente el convencimiento de que cuando paga un impuesto paga una deuda justa"²⁵.

Es bueno decir que hay conductas ilícitas que afectan los principios tributarios y la economía. Por ejemplo, la evasión o defraudación tributaria²⁶ que es un

23 MEJÍAS, *Derecho penal tributario. Aspectos sustantivos y procesales*, 12-13.

24 *Ibíd.*, 13.

25 VENTURA GONZÁLEZ. *Nociones generales sobre derecho penal económico*. (Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo, 1998), 49.

26 Marcelo Matus, "La elusión tributaria y su sanción en la Ley No. 20.780. Hacia un concepto de

comportamiento que reduce o evita el impuesto. Ortega explica que la evasión fiscal es violatoria de la Ley tributaria y, a su vez, reductora de recaudo:

la evasión es la forma de eludir ocultando o alterando la obligación tributaria causada material y formalmente en igualdad de situación o capacidad contributiva con los demás contribuyentes, por lo que se paga en menor cuantía a la debida y se disminuye el recaudo para el fisco²⁷.

Compartiendo las características de esta conducta elaboradas por Ramírez²⁸, la mencionada irregularidad se configura por a) ocultamiento (no declarando el hecho imponible), b) alteración (mostrar aquel hecho con un ropaje jurídico diferente al que ciertamente le corresponde) o c) simulación (un hecho generador revestido de formas jurídicas que muestra a aquel que le subyace como si correspondiera a una realidad económica diferente). En varias ocasiones la Corte Constitucional de Colombia también ha señalado que la evasión tributaria se evidencia a partir de la violación de la normatividad (Sentencia C-015 de 1993). Dicha conducta se realiza sea por acción u omisión del contribuyente, dando lugar a un menor recaudo de impuestos por parte del fisco, según lo expuesto por la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-015 de 1993.

Dicha conducta ilícita se estructura en los sistemas económicos como flagelo que afecta las finanzas del Estado, específicamente la economía debido a que su característica principal se establece en el ocultamiento de las bases gravables que se originan como cumplimiento del hecho generador del tributo. Se ha convertido en un problema que trae consigo retraso económico, dificulta la materialización de los fines del Estado en el curso de la economía o, como lo sostiene un buen sector de la doctrina, frustra los fines de los tributos.

De esta manera, la evasión fiscal o tributaria le dificulta al Estado el cumplimiento adecuado de sus propósitos en el curso de la economía. En la actualidad, en Colombia esta conducta es considerada un delito, eso sí, superando determinado tope. Enseguida se abordará el delito de defraudación o evasión tributaria creado por la Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018).

2. El delito de defraudación o evasión tributaria en Colombia

Fuertemente influenciado por el funcionalismo sistémico alemán, en el *Código Penal* colombiano (Ley 599 de 2000) se encuentran varios tipos penales relacionados

negocio jurídico elusivo", *Revista Ius et Praxis*, n°1, (2017): 67-90.

27 Ortega, *Hacienda pública. Las finanzas del Estado*, 125.

28 Alejandro Ramírez. *Derecho tributario*. (Bogotá: Ediciones Temis, 1990).

con el régimen jurídico tributario. Algunos de ellos son el ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico (artículo 312), evasión fiscal (artículo 313), contrabando (artículo 319), fraude aduanero (artículo 321), omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402), omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (artículo 434A), y fraude de subvenciones (artículo 403A). Algunos de estos son considerados por la doctrina como delitos económicos, aduaneros o tributarios y están ubicados en diferentes títulos del citado Código.

Con la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018 se tiene otro nuevo tipo penal relacionado con el régimen jurídico tributario: el delito de defraudación o evasión tributaria (artículo 63). Este delito, el de omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402 del *Código Penal*) y el de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (artículo 434-A del *Código Penal*) son por excelencia delitos tributarios. Cabe señalar que, como su contenido o alcance económico no escapan, podrían denominarse delitos económicos tributarios. De acuerdo con el artículo 63 de la citada Ley 1943, el delito de defraudación o evasión tributaria quedará tipificado en el Título XV, Capítulo 12, artículo 434B del *Código Penal* colombiano, como delito contra la administración pública.

En la exposición de motivos de la Ley de Financiamiento del Proyecto de Ley 240 de 2018 no se mencionó a profundidad sobre la creación de este tipo penal ni se plasmaron las razones que dieron lugar a su ubicación en el Título XV, de los "Delitos contra la administración pública". Tal ubicación permite entender que el citado tipo penal busca proteger el correcto o adecuado funcionamiento de la administración pública. No obstante, se destaca que no está exento de críticas por cuanto este ilícito es visto por la doctrina española como delito socioeconómico²⁹, o delito tributario con alcance económico³⁰. No obstante, acá se asume como un punible socioeconómico en sentido estricto.

La ubicación de este tipo penal no se corresponde con el bien jurídico de la administración pública enunciado en el citado Código. El bien jurídico a proteger por este delito debió ser el de orden económico social, debió ser ubicado específicamente dentro del Título X del *Código Penal*, de los "Delitos contra el orden económico social". De acuerdo con Hernández, este es "el conjunto de normas con las cuales el Estado interviene en la economía"³¹. Es pertinente citar el contenido del

29 MARTÍNEZ-BUJÁN. *Derecho penal económico*.

30 VIRGINIA SÁNCHEZ, "Delitos contra la hacienda pública en materia de gastos en el Código Penal Español", *Revista derecho penal*, n°1, (2002): 119-121.

31 HERNANDO HERNÁNDEZ. *Los delitos económicos en la actividad financiera*. (Bogotá: Ediciones Ibáñez,

artículo 434B.

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

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

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

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

No menos importante es anotar que la Corte Constitucional en la Sentencia C-481 de 2019 declaró la inexecutable de la Ley de Financiamiento en su integridad por

haberse desconocido en el curso del debate parlamentario los principios de publicidad y consecutividad. Advierte, además, que tal declaratoria producirá efectos a partir del 1 de enero de 2020, a fin de que el Congreso de la República, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la citada Ley. Por lo anterior, el Congreso de la República expide la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, denominada Ley de Crecimiento Económico, y el artículo 71 modifica al citado artículo 434B, quedando así:

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 legales mensuales 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 Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

En la exposición de motivos tampoco se encontraron las razones o explicaciones frente a esta modificación. Sobre este tipo penal tributario es pertinente señalar

siete comentarios. Corresponde advertir primero que en este texto no se va a realizar el análisis dogmático del tipo penal, pues su objetivo central es analizar la conveniencia de reubicar el delito de defraudación o evasión tributaria en el Título X del *Código Penal*, de los “Delitos contra el orden económico social” en virtud del bien jurídico protegido.

El primer comentario consiste en no confundir el punible en estudio con el delito económico de evasión fiscal señalado en el artículo 313 del *Código Penal*. Este último no cobija el comportamiento del obligado a contribuir que fraudulentamente evade el pago de tributo. La evasión fiscal señalada en el artículo 313 penal se caracteriza por el “incumplimiento total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas”. A este respecto la norma penal expresa lo siguiente:

El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente correspondan a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de cinco (5) años a diez (10) años y multa de hasta 1.020.00 UVT [Unidades de Valor Tributario].

En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos en el ejercicio del mismo, ante la autoridad competente.

En segundo lugar, la configuración del delito de defraudación o evasión tributaria está asociada a la cuantía (o al monto) al precisar que “estando obligado a declarar no declare[...], por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes[...], será sancionado[...]”. Así, no se podría hablar de que hay delito en comento si no se supera dicho monto. La cuantía establecida no está diseñada para medir su alcance o contenido económico sino para determinar precisamente el límite a partir del cual el ilícito pasa a ser conducta punible.

Como tercer comentario, se está frente a un tipo penal en blanco o norma penal de reenvío³². Es decir, el supuesto de hecho aparece complementado total o parcialmente en una normatividad de carácter no penal³³, en este caso normatividad

32 MIGUEL CÓRDOBA Y CARMEN ELOÍSA RUÍZ. “Delitos contra el orden económico social” En *Lecciones de derecho penal especial*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2011), 235-290.

33 FERNANDO VELÁSQUEZ. *Derecho penal. Parte general*. (Bogotá: Ediciones Editorial Temis, 1997).

tributaria, concretamente en el Decreto 624 de 1989. El carácter de tipos penales en blanco se presenta con frecuencia en el derecho penal económico con los delitos socioeconómicos³⁴.

En cuarta medida, se tiene en cuenta la extinción de la acción penal cuando el contribuyente corrija la declaración, por ejemplo, como lo determina en el párrafo 2º del citado artículo. Esto da a entender que no se está sancionando como tal la conducta punible, sino que se utiliza al derecho penal para intimidar a los contribuyentes. En relación con lo anterior se coincide con las advertencias según las cuales es inviable concebir el derecho penal como instrumento de recaudo de tributos³⁵. En este mismo sentido, “de ningún modo se puede admitir que la legislación penal se conciba con el pobre criterio de obrar como simple instrumento para la recaudación”³⁶.

Por tal razón, el legislador debió preocuparse más por la eficacia y eficiencia en los procesos de recaudo de tributos que penalizar conductas ilícitas tributarias. En esto se apuntala la propuesta de reforma tributaria expuesta por Castro, Marrigo y Hernández consistente en “simplificar el sistema tributario haciéndolo más sencillo, flexible y entendible para los contribuyentes”³⁷.

En quinta instancia, sin importar la cuantía, las conductas (o verbos, para algunos) descritas en esta norma penal son perfectamente controlables por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por ser una autoridad administrativa especializada en la rama tributaria y aduanera, y al contar con funcionarios especializados en esas materias. Se desconocen las razones por las cuales elevaron como conducta punible la defraudación o evasión tributaria. Independientemente de la cuantía, esto debió ser objeto de control por parte de la DIAN, con normas de derecho administrativo sancionador para contribuir al respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal³⁸.

Es de resaltar que la insuficiente preparación de los jueces penales en relación

34 HERNÁNDEZ, *Los delitos económicos en la actividad financiera*.

35 IGNACIO AYALA. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*. (Madrid: Ediciones Editorial Civitas S. A, 1988).

36 MAURICIO PLAZAS. “La Ley de financiamiento desde la perspectiva de las condiciones de un sistema tributario racional. Aciertos y desaciertos”, En *La Ley de financiamiento 1943 de 2018. Una visión de hacienda pública y derecho tributario*. (Bogotá: Ediciones Legis, 2019), 97.

37 CASTRO, MARRIGO Y HERNÁNDEZ, “Incidencia de la complejidad tributaria en las empresas colombianas”, 18.

38 Álvaro Orlando Pérez. “Los principios del derecho penal y el derecho penal económico”, En *Estudios de derecho penal económico*. (Ibagué: Ediciones Universidad de Ibagué, 2009), 27-98.

con el tipo penal a sancionar puede dar lugar a injusticias (o impunidad, para algunos). Sobre todo, cuando el juzgamiento de esta clase de ilícitos tributarios dependería de las interpretaciones reflejadas en los Conceptos de la Unidad Administrativa Especial DIAN. La especialización de los jueces en esas materias es indubitablemente necesaria. Como lo anota Márquez³⁹, esto implica celeridad adecuada, garantía de acierto en la resolución y eficacia. Sobre la falta preparación o especialización del aparato judicial Prías⁴⁰ señala que

los altos índices de impunidad y la falta de preparación del aparato judicial para la asunción y conocimiento de dichos fenómenos, implican la remisión pública del nocivo mensaje en el sentido que el Estado no tiene la capacidad para responder de manera eficiente y real a este tipo de problemas.

Por su parte, es destacable que en la búsqueda de la detección de la defraudación o evasión tributaria se emplee la herramienta de contaduría forense⁴¹, la cual permite la instrumentalización de la prueba contable en caso de presentarse este delito económico. Se trata de una herramienta para las instituciones encargadas de la gestión de tributos y los órganos de investigación penal que permite obtener elementos materiales probatorios acerca de la configuración de este delito. Esto torna conveniente y necesaria su implementación.

El sexto aspecto está relacionado con la ubicación de este tipo penal dentro del Título XV del *Código Penal* (Delitos contra la administración pública). Para el legislador este tipo penal es un punible contra la administración pública, ubicación que no está exenta de críticas toda vez que este delito, por su alcance o contenido económico, es contra el orden económico y, por tanto, debió ubicarse dentro del Título X, de los "Delitos contra el orden económico social". Esta es la discusión que se abordará más adelante.

Es bueno señalar que en el ordenamiento jurídico se encuentran normas para controlar la evasión fiscal, las Leyes 1762 de 2015 y 1607 de 2012. En cuanto a la primera, "Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal", establece sanciones de orden administrativo para combatir la evasión tributaria en materia de consumo (Capítulo II). De acuerdo con el artículo 14 de la citada Ley, las sanciones son a) el decomiso de la mercancía; b) el cierre del establecimiento; c) la suspensión

39 Álvaro Enrique Márquez. *La delincuencia económica*. (Bogotá: Editorial Ibáñez, 2004).

40 JUAN CARLOS PRÍAS. "El ilícito tributario ante el derecho penal", *En Estudios de derecho penal económico*. (Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 200), 72-119.

41 HORACIO AYALA. *El contador forense*. (Bogotá: Ediciones Legis, 2008).

o cancelación definitiva de las licencias, concesiones, autorizaciones o registros; y d) la multa.

La Ley 1607, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", también estableció normas para controlar la evasión fiscal. Los artículos 122, 123, 124 y 142, consignaron formas de lucha contra dicha evasión estableciendo 1) el concepto de conductas abusivas en materia tributaria; 2) las causales que constituyen esas acciones lesivas, al igual que señalando el órgano competente para conocer de dichos actos; 3) el trámite de ese procedimiento sancionatorio; 4) la facultad de las autoridades para actuar frente a las acciones lesivas para la administración tributaria; y 5) las sanciones producto de la conducta reprochada (desestimación de la personalidad jurídica). Para esta Ley el propósito de evitar la evasión de los contribuyentes o los actos abusivos en materia fiscal se encuentra directamente ligado a objetivos como a) disminuir la informalidad laboral y 2) promover un sistema tributario progresivo. Al respecto, en Sentencia C-465 de 2014 la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente:

el vínculo que existe entre las metas de la reforma y la lucha contra los actos lesivos para la administración tributaria se concreta en que estas medidas son necesarias para que el Estado aumente sus ingresos. Además, tener un sistema tributario en el que la elusión es la norma para algunos tipos de impuestos es nocivo para la percepción de justicia que tiene la sociedad.

Con la Ley 2010 de 2019, Ley de Crecimiento Económico, reafirma las medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria (Título IV). Pertinente es señalar que en el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) también se encuentran normas que consagran presunciones diseñadas para el control de la evasión fiscal. Sobre las presunciones en materia tributaria se sugiere ver, entre otras, la Sentencia C-091 de 2002 de la Corte Constitucional de Colombia.

Se consideran también formas de control de la evasión las facturas (o factura electrónica con la Ley 1819 de 2016) que le permiten a la autoridad tributaria evitar o al menos disminuir la evasión. Sobre las facturas como control de evasión fiscal véase, entre otras, la Sentencia C-733 de 2003. Tanto en la Ley de Financiamiento (2018) como en la de Crecimiento Económico (2019) se hallan disposiciones que controlan dicha conducta ilícita.

Como último comentario, el punible en estudio por ser contra la administración pública es previo o subyacente del ilícito denominado lavado de

activos⁴². De hecho, el artículo 323 del *Código Penal* precisa que incurre en el delito de lavado de activos “el que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de[...] delitos contra la administración pública”.

3. El bien jurídico protegido de la defraudación o evasión tributaria

Una vez revisado el contenido del delito de defraudación o evasión tributaria, algunos comentarios sobre este punible, así como también su ubicación dentro del título correspondiente a los delitos contra la administración pública, es pertinente centrar ahora la atención en la delimitación del bien jurídico protegido con este tipo penal. No obstante, a manera de ubicación del tema corresponde señalar primero qué se entiende por bien jurídico protegido.

Se debe reconocer que no hay una noción exacta y única sobre bien jurídico. Por el contrario, se han dado tantas nociones como autores se han ocupado y profundizado en el tema. En la obra *Delitos contra la administración pública* se señala que el bien jurídico protegido “no es más que un valor social que, por su trascendencia y significado para la pervivencia del grupo social, en cuanto tal, el legislador ha considerado necesario para proteger con la norma jurídica”⁴³. En el mismo sentido lo ha explicado Tocora:

el Estado señala, a través del derecho penal, las conductas punibles con miras a proteger determinados bienes jurídicos cuya lesión pone en peligro o ataca la supervivencia de la sociedad, tanto en su integridad como en su forma de organización. Esos bienes jurídicos están sistematizados en los tipos penales ubicados en la parte especial del código y constituyen valores axiológicamente elaborados que el Estado quiere tutelar con la finalidad de preservar la organización social, supremo fin este que exige una protección jurídica de la gravedad y la fuerza de la tutela penal⁴⁴.

Ahora bien, en la obra *Derecho penal. Parte general*, Tocora considera que el bien jurídico es una noción abstracta caracterizada como función de la norma penal

42 HERNANDO HERNÁNDEZ. *El lavado de activos. Actualizada*. (Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez, 2017).

43 CARLOS MARIO MOLINA. *Delitos contra la administración pública*. (Bogotá: Ediciones Leyer, 2003), 17.

44 LUIS FERNANDO TOCORA. *Derecho penal especial*. (Bogotá: Ediciones Librería Ediciones del Profesional, 2009), 3.

que se dirige a un objeto de protección⁴⁵. Esta explicación es bastante compartida por la doctrina del derecho penal. En este sentido, en este texto se concuerda con quienes afirman que el derecho penal protege bienes jurídicos y no como lo ha sostenido un sector doctrinario para el cual aquel protege la vigencia de la norma.

De esta manera, en un Estado social de derecho las normas jurídicas penales deben estar orientadas a la protección de bienes jurídicos. Como lo anota Roxin, citado por Penilla, el derecho penal protege bienes jurídicos a través de la tipificación de conductas atentatorias contra los mismos⁴⁶. La idea del bien jurídico protegido surge a comienzos del siglo pasado vinculada a los postulados liberales y a la pretensión contenida en los mismos de garantizar al ciudadano una esfera de inmunidad frente al poder del Estado⁴⁷.

Por su parte, Prías ha señalado que la teoría del bien jurídico “contribuye a afinar la aspiración de una intervención mínima y la síntesis del proceso dialéctico control-divergencia será la protección y restablecimiento de los derechos fundamentales”⁴⁸. En relación con lo anterior, se comparte la explicación respecto de la función y el alcance del bien jurídico protegido ofrecida por Pedrazzi, citado por Ayala:

la función del bien jurídico debe poner orden y límites en el sistema, constituir el criterio de estructuración legislativa de acuerdo con esquemas racionales: eliminando, por un lado, directrices de tutela de escasa relevancia social o históricamente superadas; ayudando, por otro, a salvar las eventuales lagunas, acogiendo las necesidades nuevas y otorgando dignidad jurídica a intereses y valores injustamente olvidados por el legislador⁴⁹.

Corresponde señalar que la teoría del bien jurídico está asociada o vinculada para su estudio con 1) la Constitución Política⁵⁰, 2) el fenómeno de la constitucionalización

45 VELÁSQUEZ, *Derecho penal. Parte general*.

46 ALEJANDRO PENILLA. *El bien jurídico en el derecho penal económico*. (Montevideo: Ediciones BDEF, 2018).

47 EDUARDO A. FABIÁN. “Bienes jurídicos colectivos y bienes jurídicos socioeconómicos”, *Cuadernos de derecho penal económico*, n°6, (2012): 13-35.

48 JUAN CARLOS PRÍAS. “Bien jurídico y teoría sociológica del derecho”, *Revista derecho penal*, n°62, (2018): 36.

49 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, 41.

50 MÁRQUEZ, *La delincuencia económica*.

del derecho⁵¹, 3) la adecuada política criminal⁵², 4) la función limitadora del *ius puniendi* del Estado⁵³, 5) la teoría de interpretación de normas jurídicas penales⁵⁴ y 6) el estudio de la antijuridicidad material de la lesión o puesta en peligro del interés jurídico⁵⁵.

Con la Constitución Política. La doctrina ha señalado que la Constitución Política es catalogada como el principal fundamento del derecho penal, así como también para la protección de bienes jurídicos. De esta manera, el derecho penal debe estar orientado a la Constitución y encomendado a la misión de protección de bienes jurídicos. A propósito de la relación del derecho penal con la Constitución, Márquez señaló que

la noción del bien jurídico tiende, además, un puente entre el penal y la Constitución, en cuyos preceptos el catálogo de bienes penalmente protegidos encuentra su legitimación última. De acuerdo con autorizada doctrina, la tutela penal no puede comprender bienes que no sean reconocidos, implícita o explícitamente, por la Constitución⁵⁶.

Lo señalado por este autor permite afirmar que el derecho penal no puede ser un medio o instrumento de protección para cualquier perturbación, sino para aquellos valores fundamentales (considerados importantes) de orden social reconocidos por la Constitución Política. Así, se comparten dos de tantas conclusiones explicadas por Penilla sobre la relación de la Constitución Política con la teoría del bien jurídico⁵⁷. La primera alude a que la Constitución Política se constituye en límite del bien jurídico. La siguiente refiere a que todo derecho que se eleve a categoría de bien jurídico debe tener un respaldo constitucional. Relacionando estas dos conclusiones con el derecho penal se podría concluir que el límite del derecho penal es el bien jurídico que, a su vez, se encuentra limitado y respaldado por la Constitución.

51 ESQUIVO MANUEL SÁNCHEZ. *Derecho penal constitucional. El principialismo penal*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2014).

52 ÁLVARO ORLANDO PÉREZ. *Curso de criminología*. (Ibague: Ediciones Forum pacis, 1994).

53 PRÍAS, "Bien jurídico y teoría sociológica del derecho".

54 JORGE AUGUSTO LOZANO. "El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico", *Cuadernos de derecho penal económico*, n°5, (2011): 13-26.

55 JUAN CARLOS CHÚN. "Inconstitucionalidad del delito de defraudación y el contrabando aduanero", (Tesis de grado, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007).

56 MÁRQUEZ, *La delincuencia económica*, 39.

57 PENILLA, *El bien jurídico en el derecho penal económico*.

Con la constitucionalización del derecho. La constitucionalización del derecho es un fenómeno propio de los Estados contemporáneos⁵⁸ y se ha convertido en exigencia que todo el ordenamiento jurídico esté regido, tanto en su interpretación como en su aplicación, por la Constitución Política. Este fenómeno se caracteriza por asumir que es la Constitución y no la Ley la principal fuente de todo el ordenamiento jurídico.

En este orden de ideas, el derecho penal y la teoría del bien jurídico protegido están vinculados, sin duda, con la teoría de la constitucionalización del derecho, pues ambos no están exentos de aplicación e interpretación de los preceptos constitucionales. La teoría del bien jurídico se encuentra constitucionalizada.

Con la adecuada política criminal. La teoría del bien jurídico tiene estrecha relación con la política criminal. Según Pérez, esta última se refiere al “conjunto de medidas de que se vale el Estado para enfrentar la criminalidad y la criminalización”⁵⁹. Es una noción comprensible, aunque no es la única.

Con la política criminal el legislador (promovido por el Gobierno) debe elaborar con rigor científico (de ahí la *adecuada* política criminal) normas jurídicas orientadas a la protección de determinados bienes jurídicos. Al respecto, Buitrago y Monroy expresan que “la política criminal debe estar dirigida a conjurar los daños y ataques graves a los bienes fundamentales”⁶⁰.

Con la función limitadora del ius puniendi del Estado. En la literatura se encuentra que la teoría del bien jurídico está asociada con la teoría de la función limitadora del ius puniendi del Estado. Esta idea es compartida por Pedrazzi, citado por Ayala⁶¹ y Prías⁶², como se citaron anteriormente. De hecho, el bien jurídico se constituye en fundamento y límite del derecho penal, de donde se presume que todo tipo penal está diseñado sobre la base de un bien jurídico que busca proteger.

Penilla explica que la función limitadora del bien jurídico es objeto de estudio con el carácter residual del derecho penal⁶³. En sus palabras, el derecho penal “es residual, en cuanto el aparato punitivo del Estado únicamente se activará ante las

58 SÁNCHEZ, *Derecho penal constitucional. El principalismo penal*.

59 ÁLVARO ORLANDO PÉREZ. *Curso de criminología*. (Ibagué: Ediciones Forum pacis, 1994), 121.

60 ÁNGELA MARÍA BUITRAGO Y WILLIAM MONROY. “Delitos contra el orden económico y social”, En *Lecciones de derecho penal especial*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2011), 722.

61 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*.

62 PRÍAS, “Bien jurídico y teoría sociológica del derecho”.

63 PENILLA, *El bien jurídico en el derecho penal económico*.

amenazas o lesiones más graves de los bienes jurídicos”⁶⁴. Lo anterior se identifica con la afirmación según la cual el *ius puniendi* del Estado es la última ratio del derecho⁶⁵.

Mediante la interpretación de normas jurídicas penales Lozano explica que con la teoría del bien jurídico se contribuye a una mejor interpretación y aplicación de normas jurídicas penales⁶⁶. Es el legislador el que debe establecer con claridad y precisión los tipos penales que van a depender de la aplicación (o inaplicación) de los mismos, así como también la protección del bien jurídico. Por esa razón se concuerda con Bustos en el sentido de que

la eficacia práctica de un tipo legal depende de la calidad con que está determinado el injusto, y ello sólo puede surgir sobre la base de una determinación precisa del bien jurídico, esto es, de lo que se está protegiendo. Si el legislador no lo sabe o lo tiene confuso, con mayor razón, el juez y el intérprete en general. Más aún, respecto del ciudadano, tales tipos carecerán del principio elemental de garantía, que es el de la claridad y precisión de sus elementos, con lo cual puede haber la tendencia a aplicarlos discriminada o indiscriminadamente, o bien por ello mismo, no aplicarlos⁶⁷.

Con el estudio de la antijuridicidad material debe señalarse que el estudio del bien jurídico protegido tiene mucha relación con el derecho probatorio a partir del análisis de la antijuridicidad material⁶⁸, esto es, el estudio de la lesión o puesta en peligro del interés jurídico. La Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala Penal, ha señalado que la función del derecho penal tiene su fin exclusivo dirigido a la protección de bienes jurídicos aunado a la noción de la antijuridicidad material⁶⁹.

La antijuridicidad en el *Código Penal* colombiano se encuentra en los artículos 9 y 11. En el primero se señala que, “para que la conducta sea punible se requiere que sea típica, antijurídica y culpable”. Por su parte, en el segundo se indica que “para que una conducta sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal”.

64 Ibíd., 21.

65 PÉREZ, “Los principios del derecho penal y el derecho penal económico”.

66 LOZANO, “El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico”,

67 JUAN BUSTOS. “Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, En *Los delitos contra la hacienda pública*. (Madrid: Ediciones Tecnos S.A, 1987), 14-15.

68 CHÚN, *Inconstitucionalidad del delito de defraudación y el contrabando aduanero*.

69 PENILLA, *El bien jurídico en el derecho penal económico*.

Si se revisa de nuevo el artículo 11 del *Código Penal* se puede concluir que el derecho penal colombiano protege bienes jurídicos. Esto impide (o dificulta) aplicar en nuestro ordenamiento jurídico colombiano la tesis de Jakobs según la cual el derecho penal protege la vigencia de la norma⁷⁰. De esta manera, cuando se cause un daño o ponga en peligro un determinado bien jurídico se activa el *ius puniendi* del Estado (el poder de sancionar).

3.1. Orden económico social como bien jurídico protegido

El bien jurídico de orden económico social forma parte del campo de estudio del derecho económico⁷¹ y del derecho penal económico⁷². Como se citó en alguna oportunidad, este es entendido como el conjunto de normas jurídicas con las cuales el Estado interviene en la economía.

La noción de orden económico social está asociada a la de intervención del Estado en la economía que señala el artículo 334 de la Constitución Política, Título XII, "Del régimen económico y de la hacienda pública". A este respecto, en el ensayo *Delitos contra el orden económico social*, Hernández explica que las disposiciones constitucionales señaladas en el Título XII de la Carta Política están orientadas al logro de "un equilibrio entre la iniciativa privada y el intervencionismo estatal"⁷³.

La Corte Constitucional utiliza la expresión *orden público económico y social* como bien jurídico a proteger con los delitos económicos. Consiste "en una serie de condiciones de interés general necesarias para el correcto ejercicio de las libertades, en concreto, de las libertades económicas, a través de la organización y planificación general de la economía instituida en un país". Así lo sienta la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-191 de 2016. Señala, además, que en este bien jurídico su noción está asociada con la de intervención del Estado en la economía al señalar lo siguiente: "pretende la tutela del orden público económico y social, de interés especial de protección constitucional, dentro del marco de intervención del Estado en la economía previsto en el artículo 334 de la Constitución".

La Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia de Colombia también ha realizado un importante estudio sobre el orden económico junto con el elemento objetivo de la emergencia económica.

70 Ibíd.

71 GUILLERMO ANDRÉS BARÓN. Transformación del derecho administrativo en derecho económico. (Bogotá: Ediciones de la U, 2016).

72 HERNÁNDEZ, *Los delitos económicos en la actividad financiera*.

73 CÓRDOBA Y RUÍZ, "Delitos contra el orden económico social", 238.

No hay duda en cuanto al sentido con que se usa en el texto constitucional la expresión orden económico, pues se trata del orden propio de un sistema, del orden inherente a una organización, del orden que se produce como resultado del ordenamiento, como colocación de las cosas en el lugar que les corresponde, como buena disposición de ellas entre sí y como regla o modo que se observa para hacerlas, según algunas de las acepciones que ofrece la academia. En cualquiera de ellas se supone la normalidad en el sucederse las cosas dentro de su orden, y no se excluye, sino al contrario, la posibilidad de un orden con imperfecciones, insuficiencias, injusticias, desequilibrios, como las que se dan en el orden económico de los países en vía de desarrollo, y aun en el de países ya desarrollados, en los tiempos que corren. La existencia de tales defectos no le resta al sistema su carácter de orden, así entendido⁷⁴.

El profesor Hernández cita en su obra las dos nociones ofrecidas por Bajo frente al orden económico social:

a mi juicio, el orden económico social puede ser entendido de dos formas. En un sentido estricto, orden económico social se entendería como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país. Una concepción amplia del orden económico que lo identifica con la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios⁷⁵.

Estos dos sentidos acogidos han sido utilizados también para definir el derecho penal económico y el delito económico. En sentido estricto, el derecho penal económico es el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico, es decir, la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía. De forma amplia, refiere al conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico, entendido como regulación de la producción, distribución y el consumo de bienes y servicios. Desde el punto de vista del derecho penal de protección⁷⁶, el derecho penal económico es el derecho penal que protege la intervención del Estado en la economía.

Añádase a lo anterior que el delito económico

es la infracción jurídico-penal que lesiona o pone en peligro el orden

74 JORGE PINZÓN Y FERNANDO CARRILLO. *Sector financiero y delincuencia económica*. (Bogotá: Ediciones Temis, 1985), 89.

75 HERNÁNDEZ, *Los delitos económicos en la actividad financiera*, 109-110.

76 Pinzón y Carrillo, *Sector financiero y delincuencia económica*.

económico, entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país [...] en sentido amplio es aquella infracción que lesiona o pone en peligro la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios⁷⁷.

Hernández es partidario de esta distinción y elabora su noción de delito económico como “toda conducta que vulnere o ponga en peligro la intervención del Estado en la economía, trátase de su función de dirección o protección”⁷⁸. Por su parte, Martínez-Buján ha explicado que la noción de derecho penal económico ha sido acogida en el Proyecto Alternativo de *Código Penal*, “ha sido de tal magnitud que ha llegado a convertirse en un punto de referencia inexcusable para todas las investigaciones científicas desarrolladas con posterioridad en materia de delitos socioeconómicos”⁷⁹. En esta línea de pensamiento dicha noción es acogida también en el Proyecto de *Código Penal* español.

Del derecho penal económico merecen señalarse seis importantes características. En primera instancia, igual que el derecho penal aduanero y penal tributario, aquel es un derecho penal especial⁸⁰. De esta manera, el derecho penal económico no es una rama del derecho económico sino propiamente del derecho penal común. Penilla afirma que el derecho penal económico es “una sub-especie del derecho penal clásico”⁸¹. Además, señala que el bien jurídico protegido por el derecho penal económico no es el mismo bien jurídico protegido por el derecho penal clásico, porque mientras el primero (el derecho penal económico) protege el orden económico social el derecho penal clásico protege intereses individuales.

De acuerdo con Hernández, el segundo aspecto refiere a que el origen del derecho penal socioeconómico se identifica a partir del surgimiento del intervencionismo en la economía por parte del Estado⁸². Por ello se coincide por quienes afirman que el derecho penal económico es el derecho penal que protege la intervención del Estado en la economía.

77 HERNÁNDEZ, *Los delitos económicos en la actividad financiera*, 110.

78 *Ibíd.*, 113.

79 MARTÍNEZ-BUJÁN. *Derecho penal económico*, 25.

80 JUAN FERNÁNDEZ. *Concepto y límites del derecho penal: la nueva visión política criminal*. (Bogotá: Ediciones Temis, 1992).

81 PENILLA, *El bien jurídico en el derecho penal económico*, 16.

82 HERNANDO HERNÁNDEZ. “Evolución del derecho penal financiero en Colombia”, *Reflexiones jurídicas y políticas*, n°3, (2011): 55-89.

La tercera característica está muy relacionada con la anterior toda vez que en el derecho penal económico su objeto de protección corresponde al orden económico social. De ahí se desprende que el Estado deba velar por el cumplimiento de la normatividad de regulación económica. En el mismo sentido, Pinzón y Carrillo, citados por Buitrago y Monroy, señalan que el orden económico va a constituir el objeto de protección del derecho penal económico, “dado el interés del Estado en la conservación de su capacidad productiva para el cumplimiento de su tarea y en la conservación del orden legal de la economía”⁸³. De esta manera, el Estado no está exonerado de “velar el cumplimiento de la regulación democrática y equitativa del mercado”⁸⁴.

La siguiente refiere a que el derecho penal económico es dinámico. Tal como lo expone González, “el derecho penal económico es un derecho dinámico, variable y dependiente de la política del país donde se aplica. Ello es así porque las normas que lo integran responden a necesidades económicas del momento”⁸⁵. Teniendo en cuenta la expresión de “líquido” utilizada por Bauman para referirse a los cambios que ha sufrido la modernidad⁸⁶, se asume que el derecho penal económico también es un derecho líquido.

En quinta instancia, el derecho penal económico no consiste solamente en sancionar delitos económicos, sino que también está llamado a coadyuvar en la realización de la constitución económica, brindando protección a la intervención del Estado en la economía. Según Oviedo, la constitución económica refiere a “aquella parte de la Constitución Política que desarrolla los aspectos del Estado y la Economía”⁸⁷. La constitución económica se origina en Estados Unidos y en las contribuciones académicas de la llamada Nueva Economía Institucional (NEI)⁸⁸. Ayala considera que la función primaria del derecho penal económico corresponde a la protección de la constitución económica⁸⁹.

83 BUITRAGO Y MONROY. “Delitos contra el orden económico y social”, 721.

84 JOSÉ IGNACIO CUBERO. “Regulación, iniciativa pública económica y libre competencia: hacia un modelo sin inmunidades”, *Revista Española de derecho constitucional*, n°184, (2011): 121

85 GONZÁLEZ, *Nociones generales sobre derecho penal económico*, 30.

86 ZIGMUNT BAUMAN. *Ceguera moral: la pérdida de sensibilidad en la modernidad líquida*. (Barcelona: Ediciones Paidós, 2015).

87 CARLOS AUGUSTO OVIEDO. “Constitución económica y derecho penal: derecho penal económico en Colombia”, *Cuadernos de derecho penal económico*, n°2, (2008): 46.

88 GABRIEL MORENO. “Más allá de la regla de oro: las otras restricciones constitucionales al poder fiscal y presupuestario”, *Revista Española de derecho constitucional*, n°115, (2019): 97-119.

89 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*.

En sexto lugar, se releva la importancia que cobra la existencia de un derecho penal económico eficaz. Para que un Estado social de derecho pueda cumplir adecuadamente sus fines en el curso de la economía es condición necesaria tener un derecho penal económico eficaz. Por el contrario, un derecho penal económico ineficaz le impide al Estado controlar las infracciones contra el orden económico y dificulta cumplir de manera adecuada sus fines en la economía.

3.2. Administración pública como bien jurídico protegido

Como se ha mencionado, el delito en comento está ubicado dentro del Título XV del *Código Penal* colombiano, como delito contra la administración pública. Significa que el bien jurídico que se pretende proteger es el adecuado o correcto funcionamiento de la administración pública⁹⁰ que se concreta en la objetividad, legalidad e imparcialidad para garantizar los intereses generales de los asociados⁹¹.

Debe añadirse que la administración pública es una institución jurídica que forma parte del campo de estudio del derecho administrativo⁹², es la piedra angular de esta rama del derecho público⁹³. Algunos administrativistas y politólogos asimilan a la administración pública como gobierno⁹⁴.

Teniendo en cuenta lo expresado por Rodríguez⁹⁵, para definir la administración pública se debe acudir a dos criterios: el material y el orgánico. Mientras que el primero hace referencia a la función administrativa el segundo alude a la pluralidad de personas, entidades, autoridades u órganos (u organismos) estatales que cumplen o ejercen la función administrativa. El artículo 2º de la Ley 489 de 1998, Ley de la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, señala (no define) el criterio orgánico de la institución (administración pública) al determinar que

la presente ley se aplica a todos los organismos y entidades de la Rama Ejecutiva del Poder Público y de la Administración Pública y a los

90 MOLINA, *Delitos contra la administración pública*.

91 SÁNCHEZ, *Derecho penal constitucional. El principialismo penal*.

92 JAIME VIDAL, *Derecho administrativo*. Bogotá, Editorial Legis, 2004.

93 JAIME ORLANDO SANTOFIMIO, *Tratado de derecho administrativo. Introducción a los conceptos de administración pública y derecho administrativo*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 1996).

94 JEAN RIVERO, *Derecho administrativo*. (Caracas: Ediciones Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, 2006).

95 LIBARDO RODRÍGUEZ, *Derecho administrativo. General y colombiano*. (Bogotá: Editorial Temis, 2000).

servidores públicos que por mandato constitucional o legal tengan a su cargo la titularidad y el ejercicio de funciones administrativas, prestación de servicios públicos o provisión de obras y bienes públicos y, en lo pertinente, a los particulares cuando cumplan funciones administrativas⁹⁶.

Ahora bien, el fundamento constitucional de la función administrativa lo encontramos en el artículo 209 de la Carta Política:

la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración⁹⁷.

Ferreira, citado por Cancino, define la administración pública para efectos penales expresando que se trata de “toda actividad cumplida por quienes están encargados de poner en funcionamiento al Estado para el cumplimiento de sus fines, funciones sometidas a unas jerarquías en todos sus órganos”⁹⁸. En otras palabras, como la actividad funcional del Estado.

Por su parte, Gómez, exfiscal general de la nación, antes de abordar las conductas punibles que afectan a la administración pública concluye que “el bien jurídico protegido en este título [el Título XV] es el ejercicio de la función pública dentro de parámetros de legalidad, eficiencia y honestidad”⁹⁹. Nótese que este autor señala el *ejercicio de la función pública y no el ejercicio de la función administrativa*. El fundamento constitucional de la función pública se encuentra en el Capítulo 2º del Título quinto, artículos 122 a 131 de la Constitución Política. En este capítulo se estudia el concepto de servidor público¹⁰⁰. En Sentencia C-037 de 2003 la Corte Constitucional ha señalado que la función pública es el género y la función administrativa es la especie.

Así mismo, la Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala Penal, ha señalado que los delitos contra la administración pública pretenden proteger el correcto o adecuado ejercicio de la administración:

96 PEDRO ALFONSO PABÓN. *Constitución Política de Colombia esquemática*. (Bogotá: Grupo Editorial Lecce, 2011), 234.

97 *Ibíd.*

98 ANTONIO JOSÉ CANCINO. “Delitos contra la administración pública”, En *Lecciones de derecho penal especial*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2011), 104.

99 ALFONSO GÓMEZ. *Delitos contra la administración pública. Comentarios al nuevo Código Penal*. (Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2000), 24.

100 DIEGO YOUNES. *Derecho administrativo laboral. Función pública*. (Bogotá: Ediciones Temis, 1993).

el bien jurídico protegido, de acuerdo con la prescripción legal, es la administración pública. Se trata de un interés funcional o institucional porque la salvaguarda apunta directamente a las vías o procedimientos que facilitan la relación entre los individuos o el ejercicio de sus derechos en la comunidad.

En este caso no se tutela directamente la libertad de opinión, la igualdad, el derecho de sufragio, la autodeterminación o cualquier otro privilegio radicado en los individuos, sino que se protege de manera inmediata el ejercicio debido o correcto de la administración, con el fin de que los primeros bienes mencionados puedan ser reales y efectivos.

Es necesario hacer trascender la diferencia entre bienes jurídicos individuales e institucionales, porque si bien los segundos están al servicio de los primeros, como vía para su realización, la antijuridicidad material debe referirse, en principio, al interés expresamente escogido y tutelado por la ley¹⁰¹.

Resulta difícil entender y defender que la defraudación o evasión tributaria afecta el bien jurídico o la administración pública, pues con la realización este delito resulta afectado específicamente al orden económico social. Así, son las reglas o políticas económicas de dirección e intervención del Estado en la economía las que resultan afectadas con la defraudación o evasión tributaria. No es la administración pública lo que con el citado tipo penal se pretende proteger.

Se coincide con Vinciguerra, citado por Ayala, al criticar que el bien jurídico a proteger con el delito tributario corresponde a la administración pública. Además, este autor explica que es factible —pues, según dice, *admitiría*— considerar el delito tributario como delito socioeconómico¹⁰². En esta perspectiva, se

rechaza la conceptualización del mismo como un interés político concerniente a las condiciones indispensables o favorables a la existencia o integridad, independencia, prosperidad o al prestigio o decoro del Estado, por lo que rechaza la configuración de una de las acepciones que se otorgaba a la Administración Pública como bien protegido. Admitiría su configuración como delito socioeconómico, a cuyo marco reconduciría aquel interés si se tipificara su idoneidad para turbar la economía del territorio en el que se ha cometido o del sector económico en el que opera el agente que lo comete¹⁰³.

101 GÓMEZ, *Delitos contra la administración pública. Comentarios al nuevo Código Penal*, 23-24

102 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*.

103 *Ibíd.*, 87.

Es bueno agregar que existen otros delitos dentro del Título XV del *Código Penal* colombiano, que no debieran estar ahí. El delito de fraude de subvenciones (artículo 403-A) que protege el orden económico-social¹⁰⁴. A juicio de los profesores Álvarez y Escobar¹⁰⁵, el delito de soborno transnacional (artículo 433) es un tipo penal que no consulta la protección siquiera indirecta del bien jurídico la administración pública, de manera que recomiendan reubicarlo en el Título X, de los “Delitos contra el orden económico social”. De igual manera, el delito de omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402) es un delito económico en sentido estricto y, por tal razón, debió estar en el título correspondiente a los delitos contra el orden económico y social (Título X)¹⁰⁶.

3.3. Hacienda pública como bien jurídico protegido

Es oportuno señalar que un buen sector de la doctrina ha considerado que los delitos fiscales o tributarios forman parte del campo de estudio del denominado derecho penal tributario. Al igual que sucede con el derecho penal aduanero, aquel es un derecho penal especial¹⁰⁷. De esta manera, el derecho penal tributario no es una rama del derecho tributario sino propiamente del derecho penal común. En esta perspectiva, Mejías explica que en el derecho penal tributario

confluyen dos órdenes normativos que contienen elementos comunes pero que responden a fines muy diferentes: el derecho tributario al reparto de las cargas públicas, de acuerdo con el principio de capacidad económica en cuanto concreción del principio de igualdad en la imposición; y el derecho penal, llamado a castigar respetando los principios de culpabilidad e *in dubio pro reo*¹⁰⁸.

Es de resaltar que tanto el derecho tributario como el derecho penal son dos de las ramas del derecho que les imponen más límites a las libertades individuales. Por

104 HERNANDO HERNÁNDEZ. Los delitos de exportación o importación ficticia y aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado al punible de fraude a subvenciones, *Cuadernos de derecho penal económico*, n°7, (2013): 87-134.

105 JUAN CARLOS ÁLVAREZ Y RICARDO ESCOBAR. Antecedentes y bien jurídico del soborno transnacional en Colombia, *Revista derecho penal*, n°56, (2016): 229-266.

106 CARLOS FERNEY FORERO. “El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico?”, En *Aspectos actuales del derecho penal económico*. (Ibagué: Ediciones Unibagué, 2019), 65-110.

107 FERNÁNDEZ, *Concepto y límites del derecho penal: la nueva visión política criminal*.

108 MEJÍAS, *Derecho penal tributario. Aspectos sustantivos y procesales*, 8.

tal razón, surge la necesidad o conveniencia de estudiar en conjunto estas dos ramas como una visión integrada mediante el derecho penal tributario.

El derecho penal y el derecho tributario tienen en común que son dos las ramas dentro del ordenamiento jurídico que más límites imponen a las libertades individuales. El primero, que contiene las sanciones más drásticas de que disponen el orden social mediante el control social punitivo institucionalizado, limita las libertades de las personas en cuanto a que tiene la facultad de privar a los individuos de su libertad física, incluso, mediante la reclusión carcelaria. El segundo, por su parte, limita las libertades patrimoniales de los ciudadanos en cuanto a que "el establecimiento de un tributo supone, para quien debe pagarlo, una disminución de su renta y, por consiguiente, un deterioro en su poder adquisitivo. Entonces, podríamos decir que cuando se sancionan penalmente conductas que hacen parte del espectro del derecho tributario, los ciudadanos se ven simultáneamente limitados por las dos ramas del derecho que más coartan las libertades civiles¹⁰⁹.

De acuerdo con la doctrina del derecho penal tributario, en los tipos penales tributarios (entre ellos el delito de defraudación o evasión tributaria) el bien jurídico a proteger es la hacienda pública. Esta forma parte, o es un capítulo, del orden económico-social por la estrecha conexión con las políticas o reglas de dirección e intervención del Estado en la economía. Se considera que la hacienda pública se caracteriza como instrumento de intervención del Estado en la economía.

Son muchos los juristas que han sostenido que el bien jurídico a proteger por este delito corresponde a la hacienda pública. Por ejemplo, Ayala¹¹⁰ ha considerado que la defraudación tributaria es concebida como delito contra la función o actividad tributaria. Teniendo en cuenta que este se encuentra vinculado a la doble vertiente de los ingresos y de los gastos, el bien jurídico a proteger es la hacienda pública. Esta última refiere a aquella "actividad instrumental que es una variante de la actividad económica en general, y que gira la doble vertiente de los ingresos y de los gastos públicos"¹¹¹. Este mismo autor reconoce que la hacienda pública está vinculada con las políticas de intervención del Estado en la economía.

109 DAVID RUEDA. Derecho penal tributario en Colombia: reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016, *Revista Instituto colombiano de derecho tributario*, n°75, (2017): 113-114.

110 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*.

111 *Ibíd.*, 22-23.

En la obra titulada *El delito de defraudación tributaria* se sienta que el bien jurídico a proteger es la hacienda pública y lo define en dos sentidos: como patrimonio del erario (objetiva), y como función financiera y tributaria (subjativa):

es por ello por lo que pensamos que en el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 349 del *Código Penal* el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquella de un contenido patrimonial¹¹².

Por su parte, luego de estudiar la noción del derecho penal tributario y del delito fiscal, “la hacienda pública ... es el verdadero bien jurídico tutelado, pero no entendido como algo estático sino dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos”¹¹³. Por último, González ha señalado que en “en la evasión impositiva el bien jurídico tutelado es la hacienda pública ... la evasión afecta esa recaudación y el Estado no puede cumplir adecuadamente sus funciones”¹¹⁴. Este autor asocia la hacienda pública con la noción de intervención del Estado en la economía, como parte de ella.

3.3.1. El bien jurídico protegido de la defraudación tributaria en España

En el *Código Penal* español (Ley Orgánica 10 de 1995) el delito de defraudación tributaria se caracteriza como delito contra la hacienda pública (artículo 305) al incluirlo dentro del Título XIV, “De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”. En estudio de recurso de casación (STS 4830 del 11 de diciembre, 2017), la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha señalado que este delito posee un evidente contenido o alcance económico y que el bien jurídico a proteger, de acuerdo con la citada Ley Orgánica, corresponde a la hacienda pública.

Frente a la noción de hacienda pública como bien jurídico protegido por los delitos tributarios, si bien la doctrina española la ha estudiado desde las tres tesis (patrimonial, funcional y de las funciones del tributo) explicadas por Echavarría¹¹⁵,

112 MARTÍN RANCAÑO. *El delito de defraudación tributaria*. (Madrid: Ediciones Marcial Pons, 1997), 41.

113 MEJÍAS, *Derecho penal tributario. Aspectos sustantivos y procesales*, 45.

114 GONZÁLEZ, *Nociones generales sobre derecho penal económico*, 25.

115 RICARDO ECHAVARRÍA. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n°16, (2014): 16-04. (http://criminet.ugr.es/recpc/recpc_16-04.pdf).

la más compartida es la tesis patrimonial¹¹⁶. Debe aclararse que acá se comparte la noción de hacienda pública ofrecida por un buen sector de la doctrina desde donde se la asume como la disciplina que estudia los ingresos y gastos públicos con aplicación de reglas de la política económica. Esta última, *reglas de la política económica*, forma parte del campo de estudio de la intervención del Estado en la economía al lado de la planeación económica¹¹⁷.

Como se aprecia, el bien jurídico a proteger con el tipo penal tributario en comento corresponde a la hacienda pública. Sin embargo, un buen sector de la doctrina ha recomendado estudiarlo como delito socioeconómico¹¹⁸ por tratarse de un ilícito que afecta las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía, explicación con la que se coincide.

Para reforzar la propuesta de reubicación del delito de defraudación o evasión tributaria en el Título X del *Código Penal* colombiano, de los "Delitos contra el orden económico social", vale la pena citar algunas opiniones de juristas que afirman que el delito tributario se comporta por excelencia como delito económico.

Bajo y Bacigalupo, citados por Mejías, han señalado que "el delito fiscal no solo genera una disminución del erario, sino que, como delito económico, afecta a toda una política social económica que repercute sobre las inversiones, los ahorros, la distribución de la renta nacional, etc."¹¹⁹. En el mismo sentido, Asúa, citada por Hernández, afirma que "lo importante en esta figura no es la merma económica, sino la frustración de aquellos fines u objetivos"¹²⁰.

Por su parte, Novoa, citado por Ayala, ha señalado que el delito fiscal es un delito económico por la evidente participación que cobra el tributo (impuestos, tasas y contribuciones) en los procesos económicos:

en un principio los delitos *stricto sensu* son formas de preservación de valores propios del derecho fiscal y que protegen los intereses del fisco, pero si se instauran los impuestos, o ciertos impuestos con el ánimo de influir en los procesos económicos y tratar de mejorar el sistema vigente, entonces podría ser considerado como un delito económico¹²¹.

116 MARTÍNEZ-BUJÁN, *Derecho penal económico*.

117 BARÓN, *Transformación del derecho administrativo en derecho económico*.

118 MARTÍNEZ-BUJÁN. *Derecho penal económico*.

119 MEJÍAS, *Derecho penal tributario. Aspectos sustantivos y procesales*, 42.

120 HERNÁNDEZ, *Los delitos económicos en la actividad financiera*, 413.

121 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, 47.

Martínez-Buján, retomado por Ayala, ha afirmado que el delito de defraudación tributaria es un delito económico en sentido estricto:

se trata de un delito económico y por medio de cuya comisión se lesiona, igualmente, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc., y al buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía nacional y se dificulta el logro de las finalidades de política económica y social que en un Estado social y democrático de derecho está obligado a cumplir. En suma, con el delito de defraudación tributaria se trata de proteger en última instancia el orden económico en sentido estricto¹²².

En relación con las anteriores reflexiones, Chún señala que no es conveniente considerar al delito de defraudación tributaria como delito contra la administración pública. Además, añade que, desde el punto de vista probatorio de la antijuridicidad material del delito en estudio, se concreta específicamente en el orden económico social:

se propone que este delito de omisión del agente retenedor se ubique, al igual que el de defraudación al fisco nacional, en el capítulo sexto a crearse denominado *De los delitos contra la hacienda pública*, dentro del Título X, *Delitos contra el orden económico y social* de la ley penal, y no como actualmente se encuentra ubicado dentro de los delitos contra la administración pública por cuanto, si bien es cierto se trata de un delito pluriofensivo, para efectos de la prueba de la antijuridicidad material de la lesión o puesta en peligro del bien jurídico se encuentra en el orden económico y social concretado en la hacienda pública¹²³.

Ayala ha afirmado que es partidario de que el bien jurídico a proteger por el delito de defraudación tributaria, a pesar de ser un delito relacionado de manera evidente con la hacienda pública, sea del orden económico:

De acuerdo con esta consideración, comparto las opiniones que sostienen que el delito de defraudación tributaria afecta como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos a toda una política económica y social, incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc. [...] socava el presupuesto necesario (el medio de financiación básico) para la asignación equitativa de recursos públicos y, a la postre, se lesiona el buen funcionamiento de la intervención económica

122 *Ibíd.*, 48.

123 CHÚN, *Inconstitucionalidad del delito de defraudación y el contrabando aduanero*, 11.

del Estado en la economía [...] se dificulta el logro de las finalidades de política económica y social que un Estado social y democrático de derecho está obligado a cumplir. También en la exposición de motivos de Ley Orgánica 2/1985 señala que el bien jurídico que se trata de proteger es el orden socioeconómico¹²⁴.

Desde la doctrina argentina, en la *Propuesta de anteproyecto del Código Penal de la nación argentina* Villada¹²⁵ también ha considerado a la defraudación o evasión tributaria como un delito económico (Capítulo IV, artículo 320), ubicándolo dentro del Título XIII, de los “Delitos contra el orden económico y financiero”.

En cuanto a la doctrina colombiana, Prías ha explicado que la formulación sistemática del orden económico social es un interés jurídico susceptible de ser protegido penalmente. En esa línea de sentido, el autor en mención aboga por la ubicación del ilícito tributario como un delito económico y concluye que “no es preciso formular, como ocurre en otras legislaciones, una concepción especial del delito tributario en tutela de la hacienda pública, pues esta concibe apenas como un instrumento o un medio para la protección del orden económico social”¹²⁶. Esta explicación resulta acertada.

En conclusión, el delito de defraudación o evasión tributaria debe ser estudiado como delito socioeconómico y, por tal razón, desde el *Código Penal* colombiano, debió ser ubicado dentro del Título X correspondiente a los delitos contra el orden económico social.

Se concuerda en el sentido de que el tipo penal en comento protege al bien jurídico de la hacienda pública, pero deben señalarse dos comentarios. El primero de ellos refiere a que en el ordenamiento jurídico penal colombiano no se encuentra dicho bien jurídico. Esto no significa que no se pueda reubicar el delito en estudio en el Título X del *Código Penal* (de los “Delitos contra el orden económicos social”), más cuando se está frente a un delito socioeconómico.

En segundo lugar, como no existe el bien jurídico de la hacienda pública en el ordenamiento penal colombiano el legislador en un futuro no lejano debe preocuparse en analizar la conveniencia o necesidad de establecer este interés jurídico. Eso contribuye a una mejor interpretación y aplicación de distintos tipos

124 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, 98.

125 JORGE VILLADA. *Propuesta de anteproyecto del código penal de la nación argentina*. (Buenos Aires: Mundo Editorial, 2016).

126 PRÍAS, “El ilícito tributario ante el derecho penal”, 85-86.

penales económicos tributarios que se hallan en el *Código Penal*. Más aún cuando la hacienda pública cuenta con su fundamento constitucional, específicamente en el Título XII de la Constitución Política, “Del régimen económico y de la hacienda pública”. O bien se puede crear un Capítulo de delitos tributarios dentro del Título X del *Código Penal*, incluyendo el delito en estudio y otros delitos tributarios que se encuentran en el citado Código. Lo anterior resulta coherente y conveniente.

No sobra advertir que reubicar el delito en estudio en el Título X del *Código Penal* colombiano no significa que cambiaría el reconocimiento al Estado como sujeto pasivo del tipo penal. Esto obedece a que el titular de los bienes jurídicos tanto de la administración pública como del orden económico social es siempre el Estado. Debe tenerse en cuenta que el delito en comento se comporta como delito pluriofensivo¹²⁷, es decir, lesiona simultáneamente a diversos bienes jurídicos protegidos¹²⁸. O como lo explica Martínez-Buján, citado por Ruíz, se trata de “un delito pluriofensivo puesto que por medio de él se trata de proteger el patrimonio del erario y el orden económico para que el Estado logre las finalidades de política económica y social”¹²⁹.

Abordados el alcance de los bienes jurídicos (orden económico social, administración pública y hacienda pública) se concluye sin rodeos y está demostrado que la conducta punible en comento, por reunir la característica de delito económico, debe ser reubicada en el Título X del *Código Penal* colombiano, de los “Delitos contra el orden económico social”. Su reubicación contribuye a una mejor interpretación y aplicación del tipo penal.

Conclusiones

1. En Colombia, la reciente Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento) introdujo un nuevo tipo penal tributario a la legislación penal (artículo 63), el delito de defraudación o evasión tributaria, ubicándolo dentro del Título XV de la Ley 599 de 2000, de los “Delitos contra la administración pública” (artículo 434B). Este es considerado como delito contra la administración pública. Con la reforma tributaria, Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico),

127 BUSTOS, “Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”.

128 HERNÁNDEZ, *Los delitos económicos en la actividad financiera*.

129 MARÍA DEL PILAR RUÍZ. *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. (Madrid: Universidad Rey Juan Carlos, 2004), 68.

esta norma sufrió modificaciones, pero se mantiene la consideración de delito contra la administración pública. Según el *Código Penal* español (Ley Orgánica 10 de 1995), en España este ilícito es visto como delito contra la hacienda pública (artículo 305); claro está que buen sector de la doctrina española recomienda estudiarlo como delito socioeconómico.

2. Su ubicación en el *Código Penal* colombiano como delito contra la administración pública se considera un desacierto, pues se está frente a un delito económico en sentido estricto, que afecta precisamente a las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía (artículo 334 de la Constitución Política), tal como lo ha sostenido un buen sector de la doctrina española¹³⁰.
3. Se sostiene que no es el adecuado o correcto el funcionamiento de la administración pública que se protege con este tipo penal. Lo anterior obedece a que este delito está diseñado para la protección del orden económico social, protege a las políticas o reglas de dirección e intervención en la economía por parte del Estado, de manera que es un delito económico en sentido estricto.
4. Adicionalmente, el bien jurídico a proteger con este tipo penal es la hacienda pública, como ocurre en el *Código Penal* español. Esta hace parte del orden económico social por la estrecha relación con las reglas de intervención del Estado en la economía¹³¹. Sin embargo, se debe recordar que en el ordenamiento jurídico penal colombiano no existe este bien jurídico.
5. Como no existe el bien jurídico de la hacienda pública en el ordenamiento penal colombiano, en un futuro cercano el legislador debe preocuparse por analizar la conveniencia de establecer este interés jurídico. Lo anterior contribuye o bien para una mejor interpretación y aplicación de distintos tipos penales económicos tributarios que se encuentran en el *Código Penal*, o bien para crear un Capítulo de delitos tributarios dentro del Título X del *Código Penal*. En este Capítulo se podría incluir el delito en estudio y otros tipos penales tributarios que se perciben en el citado código. Es una propuesta que resulta conveniente y coherente para ser aplicada.
6. Son las reglas de intervención del Estado en la economía resultan afectadas con la defraudación o evasión tributaria. De ahí que el punible en comento se comporta como delito socioeconómico en sentido estricto. El carácter

130 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*.

131 AYALA, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*.

de delito económico que se le asigna al punible en cuanto defraudación o evasión tributaria justifica ampliamente nuestra propuesta de reubicación del citado delito dentro del Título X del *Código Penal* colombiano, de los “Delitos contra el orden económico social”.

Bibliografía

- “El IVA sigue siendo protagonista del recaudo de impuestos”, *REVISTA DINERO*, 2018 (<https://www.dinero.com/pais/articulo/recaudo-de-impuestos-en-febrero-de-2018/256195>).
- “La conciencia tributaria”. *EL TIEMPO*, 1993 (<https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-197842>).
- ALEJANDRO RAMÍREZ. *Derecho tributario*. Bogotá: Ediciones Temis, 1990.
- ÁLVAREZ, JUAN CARLOS Y RICARDO ESCOBAR. “Antecedentes y bien jurídico del soborno transnacional en Colombia”, *Revista derecho penal*, no 56, (2016): 229-266.
- AMADOR, LUIS EDUARDO. “Análisis económico del derecho: un paradigma en construcción”, En *Serie de derecho económico*, 13-50. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2014.
- AYALA, HORACIO. *El contador forense*. Bogotá: Ediciones Legis, 2008.
- AYALA, IGNACIO. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*. Madrid: Editorial Civitas S. A., 1988.
- BARÓN, GUILLERMO ANDRÉS. *Transformación del derecho administrativo en derecho económico*. Bogotá: Ediciones de la U, 2016.
- BAUMAN, ZIGMUNT. *Ceguera moral: la pérdida de sensibilidad en la modernidad líquida*. Barcelona: Ediciones Paidós, 2015.
- BERNAL, CARLOS. *El neoconstitucionalismo y la normatividad del derecho*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2009.
- BUITRAGO, ÁNGELA MARÍA Y WILLIAM MONROY. “Delitos contra el orden económico y social”, En *Lecciones de derecho penal especial*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2011.
- BUSTOS, JUAN. “Bien jurídico y tipificación en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública”, En *Los delitos contra la hacienda pública*, 11-54. Madrid: Ediciones Tecnos S. A., 1987.
- CANCINO, ANTONIO JOSÉ. “Delitos contra la administración pública”, En *Lecciones de derecho penal especial*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2011.

CARNEVALI, RAÚL. "Derecho penal como *ultima ratio*. Hacia una política criminal racional". *Revista Ius Et Praxis*, vol. 14, n.º 1, (2008): 13-48.

CASTRO, ALAIN, LINA MARRIGO Y JAVIER HERNÁNDEZ. *Incidencia de la complejidad tributaria en las empresas colombianas*, (2018). (<http://www.revistaespacios.com/a18v39n47/a18v39n47p13.pdf>).

CHÚN, JUAN CARLOS. "Inconstitucionalidad del delito de defraudación y el contrabando aduanero". Tesis de grado, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007.

CÓRDOBA, MIGUEL Y CARMEN ELOÍSA RUÍZ. "Delitos contra el orden económico social", En *Lecciones de derecho penal especial*, 235-290. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2011.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-015 de 1993. (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-037 de 2003. (M.P. Álvaro Tafur Galvis). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-037-03.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-091 de 2002. (M.P. Jaime Córdoba Triviño). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-091-18.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1060A de 2001. (M.P. Conjuuez Lucy Cruz de Quiñones). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-1060a-01.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-183 de 1998. (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-191 de 2016. (M.P. Alejandro Linares Cantillo). http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/C-191-16.htm#_ftn42

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-397 de 2011. (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-465 de 2014. (M.P. Alberto Rojas Ríos). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-465-14.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-489 de 2019. (M.P. Alejandro Linares Cantillo). <https://actualicese.com/sentencia-c-481-de-16-10-2019/>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-711 de 2001. (M.P. Jaime Araujo Rentería). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-711-01.htm>

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-733 de 2003. (M.P. Clara Inés Vargas Hernández). <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-733-03.htm>

CUBERO, JOSÉ IGNACIO. "Regulación, iniciativa pública económica y libre competencia:

- hacia un modelo sin inmunidades”, *Revista Española de derecho constitucional*, n.º 184, (2011): 121-156.
- Decreto 624 de 1989. Por la cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- ECHAVARRÍA RAMÍREZ, RICARDO. “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n.o 16, (2014): 16-34 (http://criminet.ugr.es/recpc/recpc_16-04.pdf).
- ENRIQUE MÁRQUEZ, ÁLVARO. *La delincuencia económica*. Bogotá: Editorial Ibáñez, 2004.
- FABIÁN, EDUARDO A. Bienes jurídicos colectivos y bienes jurídicos socio-económicos, *Cuadernos de derecho penal económico*, n.o 6, (2012): 13-35.
- FERNÁNDEZ, JUAN. *Concepto y límites del derecho penal. La nueva visión política criminal*. Bogotá: Ediciones Temis, 1992.
- FERNÁNDEZ, WANDA. “Populismo punitivo”, *Ámbito jurídico*, Bogotá: Ediciones Legis, (2012). <https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-impreso/penal/populismo-punitivo>.
- FORERO, CARLOS FERNEY. “El delito de omisión del agente retenedor o recaudador, ¿un delito socioeconómico?”, ponencia en X Jornada de Derecho Penal Económico en Universidad de Ibagué, 2018. <https://www.youtube.com/watch?v=s8XLvGEkFko&feature=youtu.be>.
- FORERO, CARLOS FERNEY. “El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico?”, En *Aspectos actuales del derecho penal económico*, 65-110. Ibagué: Ediciones Unibagué, 2019.
- GÓMEZ, ALFONSO. *Delitos contra la administración pública. Comentarios al nuevo Código Penal*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2000.
- GONZÁLEZ, ANDRÉS MANUEL. “El control comunitario sobre la financiación estatal de infraestructuras”, *Revista española de derecho constitucional*, n.o 187, (2012): 67-95.
- GONZÁLEZ, VENTURA. *Nociones generales sobre derecho penal económico*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo, 1998.
- HERNÁNDEZ, HERNANDO. “Evolución del derecho penal financiero en Colombia”. *Reflexiones jurídicas y políticas*, n.o 3, (2011): 55-89.

- HERNÁNDEZ, HERNANDO. "Los delitos de exportación o importación ficticia y aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado al punible de fraude a subvenciones", *Cuadernos de derecho penal económico*, n.o 7, (2013): 87-134.
- HERNÁNDEZ, HERNANDO. *El lavado de activos. Actualizada*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez, 2017.
- HERNÁNDEZ, HERNANDO. *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez, 2015.
- HERNÁNDEZ, HERNANDO. *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez, 2018.
- HERNÁNDEZ, HERNANDO. *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Ibáñez, 2018.
- INSIGNARES, ROBERTO CARLOS Y MARY CLAUDIA SÁNCHEZ. "El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano", En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, 67-113. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2010.
- INSIGNARES, ROBERTO CARLOS Y MARY CLAUDIA SÁNCHEZ. "Los principios constitucionales del sistema tributario", En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, 115-147. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2010b.
- Ley 1607 de 2012. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/LEY%201607%20DEL%2026%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202012.pdf>
- Ley 1762 de 2015. *Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1762_2015.html
- Ley 1819 de 2016. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen en los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Ley 1943 de 2018. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. <https://actualicese.com/normatividad/2018/12/29/ley-1943-de-28-12-2018-ley-de-financiamiento/>
- Ley 58 de 2003. *Ley General Tributaria*. <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

- Ley Orgánica 10 de 1995. *Código Penal español*. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>
- LOZANO, JORGE AUGUSTO. "Del contrabando", En *El contrabando. Aspectos penales*, 53-83. Ibagué, Ediciones Unibagué, 2016.
- LOZANO, JORGE AUGUSTO. "El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico", *Cuadernos de derecho penal económico*, n.o 5, (2011): 13-26.
- MARÍN, MAURICIO. "La estructura jurídica del tributo: hecho generador", En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, 303-333. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2010.
- MARTÍNEZ-BUJÁN, CARLOS. *Derecho penal económico*. Madrid: Ediciones Iustel, 2012.
- MATUS, MARCELO. "La elusión tributaria y su sanción en la Ley n.o 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo", *Revista Ius et Praxis*, n.o 1, (2017): 67-90.
- MEJÍAS, CARLOS ALBERTO. *Derecho penal tributario. Aspectos sustantivos y procesales*, Bogotá: Ediciones Leyer, 2016.
- MOLINA, CARLOS MARIO. *Delitos contra la administración pública*. Bogotá: Ediciones Leyer, 2003.
- MORENO, GABRIEL. "Más allá de la regla de oro: las otras restricciones constitucionales al poder fiscal y presupuestario", *Revista Española de derecho constitucional*, n.o 115, (2019): 97-119.
- ORTEGA, ALFONSO. *Hacienda pública. Las finanzas del Estado*. Bogotá: Ecoe Ediciones, 2014.
- OVIEDO, CARLOS AUGUSTO. "Constitución económica y derecho penal: derecho penal económico en Colombia", *Cuadernos de derecho penal económico*, n° 2, (2008): 45-70.
- PABÓN, PEDRO ALFONSO. *Constitución Política de Colombia esquemática*. Bogotá: Grupo Editorial Lecce, 2011.
- PENILLA, ALEJANDRO. *El bien jurídico en el derecho penal económico*. Montevideo: Ediciones BDEF, 2018.
- PÉREZ, ÁLVARO ORLANDO. "Los principios del derecho penal y el derecho penal económico", En *Estudios de derecho penal económico*, 27-98. Ibagué: Ediciones Universidad de Ibagué, 2009.
- PÉREZ, ÁLVARO ORLANDO. *Curso de criminología*. Ibagué: Ediciones Forum pacis, 1994.
- PINZÓN, JORGE J. Y FERNANDO CARRILLO. *Sector financiero y delincuencia económica*. Bogotá: Ediciones Temis, 1985.

- PLAZAS, MAURICIO. "La Ley de financiamiento desde la perspectiva de las condiciones de un sistema tributario racional. Aciertos y desaciertos", En *La Ley de financiamiento, 1943 de 2018. Una visión de hacienda pública y derecho tributario*, 35-114. Bogotá: Ediciones Legis, 2019.
- PRÍAS, JUAN CARLOS. "Bien jurídico y teoría sociológica del derecho", *Revista derecho penal*, n° 62, (2018): 5-42.
- PRÍAS, JUAN CARLOS. "El ilícito tributario ante el derecho penal", En *Estudios de derecho penal económico*, 72-119. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2007.
- Proyecto De Ley 240-197 de 2018. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. <http://svrpubindc.imprensa.gov.co/senado/>
- RANCAÑO, MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. Madrid: Ediciones Marcial Pons, 1997.
- RIVERO, JEAN. *Derecho administrativo*. Caracas: Ediciones Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela, 2006.
- RODRÍGUEZ, LIBARDO. *Derecho administrativo. General y colombiano*. Bogotá: Editorial Temis, 2000.
- RUEDA, DAVID. "Derecho penal tributario en Colombia: reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016", *Revista Instituto colombiano de derecho tributario*, n.º 75, (2017): 111-155.
- RUÍZ, MARÍA DEL PILAR. *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Madrid: Universidad Rey Juan Carlos, 2004.
- SÁNCHEZ, ESQUIO MANUEL. *Derecho penal constitucional. El principialismo penal*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2014.
- SÁNCHEZ, VIRGINIA. "Delitos contra la hacienda pública en materia de gastos en el Código Penal Español", *Revista derecho penal*, n.º1, (2002): 119-121.
- SANTOFIMIO, JAIME ORLANDO. *Tratado de derecho administrativo. Introducción a los conceptos de administración pública y derecho administrativo*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 1996.
- SARMIENTO, PEDRO ENRIQUE. "Beneficios tributarios del impuesto de renta en Colombia", En *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*, 273-303. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia, 2013.
- TOCARA, LUIS FERNANDO. *Derecho penal especial*. Bogotá: Ediciones Librería Ediciones del Profesional, 2009.

Tribunal Supremo. Sala de lo Penal. Sentencia Del 11 De diciembre de 2017. (M.P. Antonio del Moral García). <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/cd02ca2d27243ab0>

VELÁSQUEZ, FERNANDO. *Derecho penal. Parte general*. Bogotá: Editorial Temis, 1997.

VIDAL, JAIME. *Derecho administrativo*. Bogotá: Editorial Legis, 2004.

VILLADA, JORGE. *Propuesta de anteproyecto del código penal de la nación argentina*. Buenos Aires: Mundo Editorial, 2016.

YOUNES, DIEGO. *Derecho administrativo laboral. Función pública*. Bogotá: Ediciones Temis, 1993.