

Primera parte

Eje temático  
Tributos y otros  
instrumentos fiscales en  
el Estado de Derecho



Revista de la Academia  
Colombiana de Jurisprudencia  
Julio-diciembre 2022

# TUTELA PENAL DE LOS TRIBUTOS Y OTROS INSTRUMENTOS FISCALES EN EL ESTADO DE DERECHO

Juan Carlos Prías Bernal\*  
*Académico de número*

**Resumen:** para hablar de la tutela penal de los tributos y otros instrumentos fiscales en el Estado social de derecho es pertinente hacer un esfuerzo de configuración del bien jurídico que los delitos en cuestión pretenden proteger. Es con este fin que el texto hace un análisis *de lege data* para integrar las categorías de delitos que afectan, en estricto sentido, el bien jurídico de la hacienda pública, y los que en cambio afectan dicho bien jurídico de una manera amplia, y con ellas explicar algunas consideraciones dogmáticas en la materia.

**Palabras clave:** derecho penal tributario; hacienda pública; bien jurídico tutelado; instrumentos fiscales.

## CRIMINAL PROTECTION OF TAXES AND OTHER FISCAL INSTRUMENTS IN THE RULE OF LAW

**Abstract:** In order to talk about the criminal protection of taxes and other fiscal instruments in the Social Rule of Law, it is pertinent to make an effort to define the legal interest that the crimes in question are intended to protect. It is for this purpose that the text makes a *de lege data*

---

\* Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia. Especialista en Derecho de la Empresa, de la Universidad de los Andes, Bogotá, Colombia. Máster en Derecho Penal Económico Internacional del Instituto de Altos Estudios Universitarios de la Universidad de Granada, España. Doctorando en Derecho de la Corporación Instituto Latinoamericano de Altos Estudios (ILAE) en convenio con la Universidad de Buenos Aires (UBA). Profesor de la Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia. Contacto: [jcprias@priascadavid.com](mailto:jcprias@priascadavid.com)

analysis to integrate the categories of crimes that affect, in a strict sense, the legal interest of the Public Treasury, and those that instead affect such legal interest in a broad manner, and with them to explain some dogmatic considerations on the subject.

**Keywords:** Criminal Tax Law; Public Treasury; Protected Legal Interest; Tax instruments.

## Introducción

Cualquier análisis sobre el Derecho penal como mecanismo de control social debe partir, necesariamente, de la consideración de su papel específico en la vida humana. La doctrina contemporánea mayoritaria<sup>1</sup> coincide en el argumento de que la función fundamental del Derecho Penal es la tutela de aquellos bienes jurídicos fundamentales para la subsistencia en sociedad. Más que una entelequia inspirada en consideraciones extrañas al Derecho—como la moral o las ideologías políticas—, la teoría del bien jurídico tiene un asidero de Derecho positivo fundamental de raigambre constitucional, fruto de las luchas sociales que confluyen en esa norma fundacional y básica del Estado.<sup>2</sup>

Aunque algunos muy respetables tratadistas expongan una visión diferente en relación con el punto planteado,<sup>3</sup> considerando que la pretensión básica

<sup>1</sup> Roland HEFENDEHL et al., *La teoría del bien jurídico ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?* (España: Marcial Pons, 2016). Claus ROXIN, “El concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* n.º. 1501 (2013), <http://criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>. Bernd SCHÜNEMAN, *El principio de protección de bienes jurídicos como punto de fuga de los límites constitucionales de los tipos penales y su interpretación* (España: Editorial Marcial Pons, 2007), 99 ss, citado en: Roland HEFENDEHL, *La teoría del bien jurídico* (Madrid: Editorial Marcial Pons, 2007), 103-104. Winfried HASSEMER, ¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal? 96-104 (España: Marcial Pons, 2007), 242, citado en: Roland HEFENDEHL, *La teoría del bien jurídico* (Madrid: Editorial Marcial Pons, 2007), 227-264. Kunt Amelung, *El concepto de bien jurídico en la teoría de la protección penal de bienes jurídicos* (España: Marcial Pons, 2007), 242, citado también en HEFENDEHL, *La teoría del bien jurídico* (Madrid: Marcial Pons, 2007), 227-264.

<sup>2</sup> Luigi FERRAJOLI, *Derecho y razón: Teoría del garantismo penal* (Madrid: Editorial Trotta, 1995), 881.

<sup>3</sup> Bernardo FEIJOO y Cancio MEJÍA, “¿Prevenir riesgos o confirmar normas? La teoría funcional de la pena de Günther Jakobs”, *Revista de Ciencias Penales* XLI, n.º. 1 (2014).

del Derecho penal es la de asegurar la vigencia de la norma,<sup>4</sup> nuestra legislación adopta de manera expresa la primera posición como presupuesto ineludible para la punibilidad de cualquier comportamiento.<sup>5</sup> Ahora bien, el desarrollo de la vida contemporánea, la complejidad de las relaciones sociales y el avance de la tecnología, entre otros factores, han puesto sobre la mesa la necesidad de considerar otros ámbitos de protección penal, más allá de los derechos y garantías puramente individuales, a fin de incluir en ella, intereses y aspiraciones de cuño colectivo o público. Tampoco en estas materias resulta pacífico el análisis de la doctrina, porque evidentemente supone un problema expansivo, en contravía de la aspiración liberal de un Derecho penal mínimo y de *ultima ratio*.<sup>6</sup>

No obstante, sin eludir de la discusión sobre el acierto de este tipo de argumentos, la realidad es que abunda en las legislaciones modernas la consagración de normas penales que tienen como propósito la tutela de intereses jurídicos de naturaleza colectiva, cuya presencia no solo se ha convertido en una tradición, sino que resultan imprescindibles como instrumentos de control de las relaciones sociales.<sup>7</sup> Baste señalar, a manera de

<sup>4</sup> Günther JAKOBS, ¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma? (Santiago de Chile: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2001), 63-64.

<sup>5</sup> “Para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal.” Ley 599 de 2000, art. 11 del 24 de julio de 2000; por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*.

<sup>6</sup> “La respuesta al interrogante sobre la relación entre el Derecho Penal, el concepto de bien jurídico y el Derecho Constitucional es sencilla y clara [...] una prohibición de una conducta bajo amenaza penal que no pudiera remitirse a un bien jurídico sería terror de Estado. Sería nada menos que la intromisión en la libertad humana de actuación respecto de la cual el Estado injerencista no puede decir con qué fin la lleva a cabo. Dicho fin es el lugar que tradicionalmente ocupa el bien jurídico. La intervención en la libertad de conducta no tendría algo que la legitimara, algo de lo que pudiese extraerse su sentido.[...] La cuestión de si puede haber delitos que no afecten un bien jurídico penal es retórica, ya que el bien jurídico es, como se ha demostrado, el fundamento necesario y constitucional, tanto para concebir un deber de protección como para determinar los límites a la intervención y su cálculo preciso”. Winfried HASSEMER, ¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal?, 96-204, citado en: HEFENDEHL, *La teoría del bien jurídico...* (2007), 103-104.

<sup>7</sup> Diversos autores se cuestionan sobre las categorías dogmáticas que pueden explicar los bienes jurídicos de carácter colectivo: Susana SOTO, “Concreción y lesión de los bienes jurídicos colectivos: el ejemplo de los delitos ambientales y urbanísticos”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales* 58, n.º 887 (2005). Roland HEFENDEHL, *Grund und Grenzen des Schutzes kollektiver Rechtsgüter im Strafrecht* (Berlin: Heymann, 2002). Juan BUSTOS, *Manual de Derecho Penal: Parte especial* (Madrid: La casa del libro, 1991), 5, 223-224, 307-308, 383-384.

ejemplo, la protección de la administración pública, la salubridad colectiva, la administración de justicia o el orden económico social. Precisamente, en relación con este último aspecto se ha construido toda una disciplina especializada, que obedece a la necesidad de acomodarse a los requerimientos del Estado social de derecho en su tarea de construir una sociedad más justa e igualitaria desde el punto de vista económico.<sup>8</sup>

Dentro de esta perspectiva se enmarca el problema que se pretende abordar en el presente escrito, pues a consideración de su autor la protección de la operancia de los tributos y algunos otros instrumentos fiscales configuran un aspecto trascendental en la tutela del orden económico social, cual es el de la hacienda pública, en una doble dimensión que le es insoslayable: de un lado, la adecuada constitución de los medios logísticos para que el Estado pueda cumplir con sus fines, especialmente en materia económica, y, de otro, el cumplimiento de los deberes de fidelidad de todos los asociados en relación con dicha tarea, específicamente en observancia del principio de solidaridad. Tal concepción tiene unos particulares efectos sustanciales que permiten su análisis en frente de la legislación vigente, y un juicio crítico de coherencia intelectual y de denuncia sobre sus consecuencias prácticas.

## Hacia la configuración de un bien jurídico

Reiterando lo expresado, conviene enmarcar el tema propuesto dentro de los límites de un interés jurídicamente tutelado, que se considera –por las razones que se expresaran en este apartado– debe ser el orden económico social:

---

Citado por Susana SOTO, “Concreción y lesión de los bienes jurídicos colectivos...”. Roland HEFENDEHL et al., *La teoría del bien jurídico* (2016).

<sup>8</sup> Al respecto, Klaus TIEDEMANN menciona que “... se otorga un ámbito mayor al concepto de ‘delitos económicos’ aceptando la idea de que el Derecho económico está formado por el conjunto de normas jurídicas promulgadas para la regulación de la producción y la fabricación y distribución de bienes económicos. Y, para distinguir estos delitos de los que corresponden al Derecho Penal patrimonial, se hace prevalecer el bien jurídico colectivo o supraindividual (social), aún cuando se añada, concurrentemente, la protección del individuo, consumidor o competidor. Con este criterio, sostenido en Alemania principalmente por la Corte Constitucional Federal, se hace clara la inevitable compenetración entre la dirección de la política económica y la política económica (Wirtschaftspolitik)”. Klaus TIEDEMANN, *Poder económico y delito* (Barcelona: Editorial Ariel, 1985), 19.

## Orden económico social

La noción en referencia no surge de manera silvestre. Dado su carácter más conceptual que naturalístico hace falta ubicarlo dentro de un contexto histórico, que pasa por una general consagración constitucional y adquiere finalmente su presencia concreta en la expresión de una serie de comportamientos típicos que informan de manera específica sobre su alcance y contenido.

De manera muy sucinta, puede señalarse que la concepción del orden económico creció al amparo de su hermano mayor: el orden público social,<sup>9</sup> nacido este de las primeras formas constitucionales posteriores al iluminismo y la Revolución francesa, como la resultante objetiva del respeto a las normas básicas de convivencia social bajo la idea de un aparato estatal, constituido exclusivamente para proteger al individuo del abuso de las libertades por parte de otros individuos –Estado gendarme–. Revaluada esta idea de lo que algunos han denominado “Estado paleoliberal”<sup>10</sup> para dar paso a la figura de la Intervención económica, se intuyó el concepto de un orden paralelo –el económico– que de manera análoga sería, a su turno, la resultante del respeto colectivo a los principios fundamentales de convivencia en la solución social del problema económico.<sup>11</sup>

Constitucionalmente, uno y otro conceptos anotados crecieron no solamente por la propugnación de principios y reglas, sino por reglamentación de antinomia, esto es la turbación de su operancia, que origina la suspensión del Régimen de garantías constitucionales, habilitándose la potestad legislativa extraordinaria del Ejecutivo. De esta manera –por la vía negativa– se conceptualizan, adicionalmente, estas ideas a través de los pormenores y el funcionamiento de las figuras de “estado de sitio” y “emergencia económica”.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> Juan Carlos PRÍAS, *Anotaciones sobre derecho penal económico* (Bogotá: Editorial Legis, 2021), 33.

<sup>10</sup> María José SEGURA, *Derecho penal y propiedad industrial* (Madrid: Editorial Civitas, 1995), 45 ss, 78 ss, 111 ss; Luigi FERRAJOLI, *Diritti fondamentali: Un dibattito teorico* (Laterza: RomaBari, 2001), 5-40.

<sup>11</sup> PRÍAS, *Anotaciones sobre derecho penal económico...*, 33.

<sup>12</sup> “En caso de guerra exterior, o de conmoción interior, podrá el presidente, con la firma de todos los ministros, declarar turbado el orden público y en estado de sitio toda la República o parte de ella. [...]. Los decretos que dentro de esos precisos límites dicte el presidente tendrán carácter

Nuestra Constitución Política vigente es pródiga en la expresión de lo que el constituyente entiende como elementos integradores del orden económico social. Desde el propio preámbulo apela a un orden económico social justo. Posteriormente, en su parte dogmática, la carta fundamental va construyendo, paulatinamente, una concepción autónoma de dicho concepto, en las siguientes normas: artículo 1.- Estado social de derecho fundado en el trabajo, la solidaridad y la prevalencia del interés general-; artículo 2.- finalidades de Estado, entre ellas, la prosperidad general y la participación de todos los asociados en la vida económica-; artículo 13.- principio de igualdad y deber de velar por las personas vulnerables económicamente; artículo 25.- el trabajo como derecho fundamental y obligación social de especial protección; artículo 26.- libertad de profesión y oficio con especial vigilancia estatal; artículo 38.- derecho a la libre asociación-.<sup>13</sup>

De manera más específica, en lo que se refiere al régimen económico y de la hacienda pública, el artículo 333 consagra el principio de la libertad económica y la libre iniciativa privada dentro de los límites del bien común, la función social de la empresa, y la limitación de estas en virtud del interés social. El artículo 334 prescribe la dirección estatal de la economía y la intervención para lograr el pleno empleo y el bienestar social. El artículo 335, por su parte, declara de interés público las actividades de manejo del ahorro público y la consiguiente autorización estatal para su desarrollo. Finalmente, el artículo 336 establece la prohibición de los monopolios con la excepción de los de arbitrio rentístico.<sup>14 15</sup>

---

obligatorio, siempre que lleven la firma de todos los ministros.[...]” Constitución Política, art. 121, de 5 de agosto de 1886. “Cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en el artículo 121, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico o social del país o que constituyan también grave calamidad pública, podrá el presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el estado de emergencia por períodos que sumados no podrán exceder de noventa días al año. Mediante tal declaración, que deberá ser motivada, podrá el presidente con la firma de todos los ministros, dictar decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. [...]” Constitución Política, art. 122, de 5 de agosto de 1886.

<sup>13</sup> Constitución Política de Colombia, arts. 1, 2, 13, 25, 26 y 38, de 20 de julio de 1991.

<sup>14</sup> Sobre la configuración constitucional del orden económico social y su evolución histórica: PRÍAS, *Anotaciones sobre derecho penal económico...*, 32 ss.

<sup>15</sup> A manera de conclusión: PRÍAS, *Anotaciones sobre derecho penal económico...*, 42.

El perfil indicado se refleja también en la forma como nuestra legislación penal desarrolla en su contenido el bien jurídico en referencia. De manera resumida, podría señalarse que sigue un curso similar al constitucional que, en cierta medida, constituye también un registro de su evolución histórica. Así, el título X del libro segundo del Código Penal tutela en sus diferentes capítulos desde derechos subjetivos de proyección colectiva –como los de propiedad industrial– hasta los pilares de la economía de mercado, como son su transparencia, las normas básicas en materia de competencia, los derechos de los consumidores y, finalmente, la protección de los mecanismos de intervención del Estado en la economía, tanto de los eminentemente coercitivos, como de los de estímulos y patrocinio –régimen de subsidios–.<sup>16</sup>

### **Bienes jurídicos mediatos e inmediatos**

Más allá de la discusión sobre la conveniencia o sobre la verdadera existencia de los bienes jurídicos de naturaleza colectiva, su complejidad conceptual ha motivado esfuerzos por sistematizar su contenido y diferenciar los diversos matices que su naturaleza compleja refleja. Merece especial mención la postura que sobre el particular ha expuesto el profesor Martínez-Buján Pérez<sup>17</sup> en el sentido de plantear la presencia de diferentes niveles en la consideración del bien jurídico. Para dicho autor es clara la existencia de bienes jurídicos de naturaleza genérica mediata, inmaterial y colectiva, que se tutelan de manera indirecta o genérica –como el orden económico– y, lo que llama, “bienes jurídicos con función representativa”, inmediatos o directamente protegidos, que serían los que imprimen el criterio de interpretación a las normas –como podría ser, para el caso concreto, el concepto de la hacienda pública–.

<sup>16</sup> Para mayor ilustración: PRÍAS, *Anotaciones sobre derecho penal económico...*, 49 ss.

<sup>17</sup> Carlos MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico y de la empresa parte general* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2022). Carlos MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Revista de la Universidad de Santiago de Compostela n.º* 87 (1995), 123-195.



La postura expuesta no ha estado exenta de polémicas<sup>18</sup>, que surgen, posiblemente, de diferentes posiciones en torno de la teoría del delito –bipartitas o tripartitas– y, por ende, de la manera como se vincula o no la lesión al bien jurídico en la propia tipicidad. No obstante, con independencia de la posición que se asuma, su resultado en términos estrictamente conceptuales sirve para sistematizar el tratamiento de los bienes jurídicos de naturaleza colectiva, en la medida que a su expresión confluyen muchos factores, que aunque unívocos son más que todo heterogéneos, como se demuestra de lo referido de manera sucinta para el caso del orden económico social.

Lo que conviene preguntarse entonces, a la luz de la discusión planteada, es, si es posible formular una teoría coherente que permita ubicar en concreto a las normas penales tributarias bajo un criterio unificador que respete finalmente su naturaleza y esto sirva de criterio para su interpretación, y para derivar las condignas consecuencias jurídicas. En esta materia parece haber ya respuestas *de lege data*. En Argentina,<sup>19</sup> España<sup>20</sup> y México,<sup>21</sup> el bien jurídico tutelado por los delitos tributarios es el de la hacienda pública, en Italia es la hacienda pública y la seguridad social,<sup>22</sup> mientras que en países como Brasil el bien jurídico tutelado es el orden tributario<sup>23</sup> y, en Finlandia, son las finanzas públicas.<sup>24</sup> Reflexiones como la de Martínez-Buján, pero también muy organizadas conclusiones desde la perspectiva doctrinal consideran a los delitos tributarios como un conjunto

<sup>18</sup> Luis Gracia Martín sostiene, por ejemplo, que la teoría de Martínez-Buján Pérez confunde la *ratio legis* del delito con su objeto jurídico. Cfr. Luis GRACIA MARTÍN, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal* (España: Editorial Trivium, 1990), 268.

<sup>19</sup> Ley 27430 de 2017, arts. 279-1, 279-2, 279-3, 279-4, 279-8, 279-9, 279-10, 29 de diciembre de 2019. Por la cual el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso sancionan con fuerza de ley los impuestos a las garantías.

<sup>20</sup> Ley Orgánica 10 de 1995, arts. 305 y 310, 23 de noviembre de 1995. Por medio de la cual la Jefatura de Estado expide el Código Penal Español.

<sup>21</sup> DOF 23-12-1974, 23 de diciembre de 1974. Por medio de la cual el presidente de los Estados Unidos de México decreta el Código Penal.

<sup>22</sup> Regio Decreto, arts. 305 y 310, 19 ottobre 1930. Vista la legge 24 dicembre 1925, n. 2260, che delega al Governo del Re la facoltà di emendare il codice penale; Sentito il parere della Commissione parlamentare, a' termini dell'art. 2 della legge predetta.

<sup>23</sup> Lei 8.137/90, arts. 1-2, 27 de dezembro de 1990. O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono o Código Penal.

<sup>24</sup> Ley de 19 de diciembre 1889/39, art. 29 #3 y 4, diciembre 19 de 1889. Por medio de la cual se expide el Código Penal finlandés.

normativo-penal, que debería estar agrupado bajo el criterio de la hacienda pública y como un capítulo específico de los delitos contra el orden económico social.<sup>25</sup>

La respuesta debe ser positiva por razones de orden teórico, que se basan en el argumento de que el Estado social de derecho no solamente supone el establecimiento de garantías y derechos para los asociados, sino el cumplimiento por estos de una serie de deberes básicos fundados en el respeto colectivo del principio de solidaridad. Uno de esos deberes, sin duda, es el de contribuir económicamente de acuerdo con las propias capacidades en aras del alcance de los fines estatales en esta materia.<sup>26</sup> Desde el punto de vista práctico —y en concreto para la realidad colombiana— cabe una afirmación en la misma dirección, toda vez que lo que se evidencia es una dispersión de normas en diferentes títulos de nuestra legislación penal especial, que parecen obedecer a diferentes criterios disímiles en concepción y tratamiento punitivo.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Álvaro Andrés DÍAZ y Alfredo RODRÍGUEZ, *Delitos tributarios* (Bogotá: Legis, 2021). Mariano BORINSKY, *Fraude fiscal* (Argentina: Ediciones Didot, 2013). Paula CADAVID, Juan Carlos PRÍAS y Francisco José SINTURA, “Aproximación a los delitos tributarios y aduaneros en el Derecho Penal colombiano”, *Revista de Derecho Penal Contemporánea*, n.º 67 (2019), [https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal\\_a9ee0c437eb1431092ebac009cd14880/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/aproximacion-a-los-delitos-tributarios-y-aduaneros-en-el-derecho-penal-colombiano](https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal_a9ee0c437eb1431092ebac009cd14880/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/aproximacion-a-los-delitos-tributarios-y-aduaneros-en-el-derecho-penal-colombiano), Juan Manuel ALVAREZ ECHAGÜE, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales* (Buenos Aires: Ad Hoc, 2004), 31 ss. Juan Manuel BARRERO et al., *Aspectos actuales del derecho penal tributario* (Ibagué: Universidad de Ibagué, 2021), 155.

<sup>26</sup> Sobre el particular ha dicho la Corte Constitucional, en Sentencia SP C-571 de 27 de noviembre de 2019. M. P. Alberto Rojas Ríos, que “... La solidaridad, pilar fundamental del Estado social de derecho, es una máxima de optimización de las relaciones sociales que implica la destinación de recursos económicos para garantizar la igualdad y la libertad. Es un hecho que la participación solidaria en el Estado no tiene carácter facultativo sino imperativo. Tal obligatoriedad viene dada por su naturaleza redistributiva que implica la administración de recursos para materializar fines comunes como el orden, la seguridad y el bienestar. Para garantizar tales propósitos, el Estado se encuentra facultado para cobrar impuestos, los cuales son producto del debate democrático entre los representantes elegidos por el pueblo. Teniendo en cuenta que el Legislador encarna la voluntad popular el ejercicio de su competencia para establecer tributos goza de un amplio margen de configuración.”

<sup>27</sup> En efecto, la consagración del delito de Omisión del agente retenedor o recaudador del artículo 402 del Código Penal tutela el bien jurídico de la administración pública, mientras que los delitos de Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y Defraudación o evasión tributaria se contemplan bajo el bien jurídico del orden económico social. Ley 599 de 2000, art. 402, 434A y 434B, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*.

## La hacienda pública como bien jurídico inmediato

Tampoco ha sido pacífica la posición de la doctrina en la concepción del bien jurídico tutelado para los delitos tributarios, mucho menos si sigue el esfuerzo de Martínez-Buján Pérez para encontrar lo que dicho autor entiende como bien jurídico inmediato o directo. Lo que se aprecia son al menos dos tendencias con múltiples matices entre los dos extremos, que los diferentes autores han interpretado como la “tendencia patrimonial”, en contraste con la “tendencia funcional de tutela”. La primera<sup>28</sup> hace énfasis en la dimensión real de los activos estatales, en tanto la segunda, en el propósito de alcanzar los fines estatales a través de recaudo y administración de los recursos necesarios para lograrlo.<sup>29</sup> En el medio pueden ubicarse varias opiniones “eclécticas” que realzan con mayor o menor énfasis alguno de los extremos anotados, pero sin desechar ninguno de los dos elementos reseñados.<sup>30</sup>

No parece posible prescindir de las dos dimensiones indicadas, pues son tan trascendentes al orden económico social los recursos del recaudo –medio logístico fundamental para el alcance de los fines del Estado–, como los fines que animan su consecución. Además, su tratamiento conjunto otorgaría cierto equilibrio al tratamiento normativo del problema, en la medida que la preponderancia de cualquiera de los factores enunciados determina un particular énfasis en el carácter de los tipos penales, bien como

<sup>28</sup> Javier BOIX y Javier MIRA, *Los delitos contra la hacienda pública* (Madrid: Tirant lo Blanch, 1987). Miguel BAJO FERNÁNDEZ y Silvina BACIGALUPO, *Delitos tributarios y previsionales* (Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 2001).

<sup>29</sup> Fernando ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria* (Madrid: Ministerio de Hacienda, 1986). Ignacio BERDUGO y Juan Carlos FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario* (Barcelona: Criss Praxis, 1994).

<sup>30</sup> Sobre el particular, Mario Borinsky menciona que “... el delito tributario es un delito contra la denominada función tributaria, de acuerdo a la cual, la protección penal se dispensa a la Hacienda, considerada no como un conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias.” Mariano BORINSKY, *Fraude fiscal* (Argentina: Ediciones Didot, 2013), 241.

tipos exclusivos de lesión –patrimonial– o de mera violación de deberes jurídicos extrapenales.<sup>31</sup>

En idéntico sentido, la hacienda pública como componente del orden económico social –o “bien jurídico inmediato” en el Derecho penal tributario– tampoco puede ser interpretada sino a través de su naturaleza bilateral, que cobija tanto las actividades del Estado que permiten el adecuado recaudo de los tributos, su integración y organización, como, también, aseguran el cumplimiento de los deberes sociales por parte de quienes –en función de su capacidad económica– se encuentran obligados a contribuir en cumplimiento del principio constitucional de solidaridad. En otras palabras, una interpretación multifuncional de la hacienda pública, entendida no solo como conjunto de caudales, sino determinada por sus fines y principios, tanto desde el prisma de la administración estatal, como del cumplimiento de los deberes que corresponden a todos los asociados en un Estado social y democrático de derecho.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Tal es lo que ocurre en la legislación colombiana con los comportamientos descritos por los artículos 434A y 434B del Código Penal que serían los delitos tributarios por antonomasia. Ley 1819 de 2016, arts. 434A y 434 B, 29 de diciembre de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 50101*.

<sup>32</sup> La Corte Constitucional, en Sentencia SP C-1107 de 24 de octubre de 2001, M. P. Jaime Araujo Rentería, entiende de hecho la hacienda pública, en su evolución histórica, como teniendo un papel importante en la economía estatal: “... Tal como lo registra la doctrina, al amparo del liberalismo económico la hacienda pública clásica prohijaba un talante gendarme que circunscribía su objeto a la atención de los gastos fundamentales del Estado, cuidándose de no interferir en mayor grado dentro del libre juego de la oferta y la demanda que protagonizaban los diferentes agentes económicos dentro del mercado. [...] De lo cual dio cuenta en Colombia la reforma constitucional de 1936 en la medida en que se declaró la propiedad como una función social que implica obligaciones, se modificó el régimen de expropiaciones, y ante todo, se reconoció el papel rector del Estado en la orientación y racionalización de la economía. Posteriormente, en términos de la reforma constitucional de 1968 se creó la figura de la ‘emergencia económica’ y se adoptaron las doctrinas económicas de Keynes al estipular que a través de su intervención el Estado tendría como propósitos los de ‘... dar pleno empleo a los recursos humanos y naturales, dentro de una política de ingresos y salarios conforme a la cual el desarrollo económico tenga como objetivo principal la justicia social y el mejoramiento armónico e integrado de la comunidad, y de las clases proletarias en particular’. En este orden de cosas la hacienda pública abandonó su pretendida neutralidad para afinar en adelante sus pasos intervencionistas dentro del circuito económico nacional, tal como la doctrina lo reconoce y esta Corporación lo prohija”.

El planteamiento esbozado permite ubicar la norma penal tributaria como parte integrante y activa del Derecho penal económico, campo al cual se adscribe sector importante de la doctrina en la materia –aunque por diversas y heterogéneas vías–. En Alemania, por ejemplo, adhieren a dicha tesis Klaus Tiedemann;<sup>33</sup> en España, entre otros, Martínez-Buján Pérez,<sup>34</sup> Luis Gracia Martín,<sup>35</sup> Terradillos Basoco,<sup>36</sup> Bajo Fernández;<sup>37</sup> en Argentina, Álvarez Echagüe,<sup>38</sup> Mariano Borinski,<sup>39</sup> Mario Laporta<sup>40</sup>, y, en Colombia, Rodríguez,<sup>41</sup> Pava y Díaz,<sup>42</sup> Hernando Hernández Quintero<sup>43</sup> y el autor de estas líneas, en diversas ocasiones,<sup>44</sup> entre ellas, con Sintura, Cadavid<sup>45</sup> y Plazas.<sup>46</sup>

<sup>33</sup> TIEDEMANN, *Poder económico y delito...*, 19.

<sup>34</sup> Carlos MARTÍNEZ-BUJÁN, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Revista de la Universidad de Santiago de Compostela* n.º 87 (1995).

<sup>35</sup> Luis GARCÍA y Antonio Miguel CAYÓN, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal* (España: Editorial Trivium, 1990). Luis GARCÍA MARTÍN, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español” *Revista de Derecho Financiero*, n.º 58 (1988).

<sup>36</sup> Juan María TERRADILLO, *Delitos de defraudación tributaria e ingresos de origen ilícito* (Buenos Aires: Revista de Derecho Penal, 2007), 11-36.

<sup>37</sup> BAJO y BACIGALUPO, *Delitos tributarios y previsionales*.

<sup>38</sup> Juan Manuel ÁLVAREZ y José María SFERCO, *Derecho penal tributario* (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2019).

<sup>39</sup> Mariano BORINSKY, *Fraude fiscal* (Argentina: Ediciones Didot, 2013).

<sup>40</sup> Mario LAPORTA, *Delito fiscal: el hecho punible, determinación del comportamiento típico* (Buenos Aires: Editorial B de F, 2013).

<sup>41</sup> Álvaro Andrés DÍAZ y Alfredo RODRÍGUEZ, *Delitos tributarios* (Bogotá: Legis, 2021).

<sup>42</sup> Daniel Guío, “El delito tributario según la ley 1943 de 2018: Análisis dogmático de las figuras típicas”, *Revista de Derecho Penal*, n.º 68 (2019). [https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal\\_cd8422a568914dad817d083bd44a8811/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/el-delito-tributario-segun-la-ley-1943-de-2018%3a-analisis-dogmatico-de-las-figuras-tipicas](https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal_cd8422a568914dad817d083bd44a8811/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/el-delito-tributario-segun-la-ley-1943-de-2018%3a-analisis-dogmatico-de-las-figuras-tipicas).

<sup>43</sup> Hernando HERNÁNDEZ et al., *Aspectos actuales del derecho penal tributario* (Ibagué: Ediciones Uniibagué, 2021), 39 ss.

<sup>44</sup> Juan Carlos Prías, “El ilícito tributario ante el derecho penal”, en *Estudios de derecho penal económico* (Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2007), 72-119.

<sup>45</sup> CADAVID, PRÍAS y SINTURA, “Aproximación a los delitos tributarios y aduaneros ...”. [https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal\\_a9ee0c437eb1431092ebac009cd14880/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/aproximacion-a-los-delitos-tributarios-y-aduaneros-en-el-derecho-penal-colombiano](https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal_a9ee0c437eb1431092ebac009cd14880/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/aproximacion-a-los-delitos-tributarios-y-aduaneros-en-el-derecho-penal-colombiano).

<sup>46</sup> Juan Carlos PRÍAS y Mauricio PLAZAS, “El delito tributario en Colombia”, en *Derecho Penal tributario*, Juan Manuel Álvarez y José Sferco (Argentina: Ad Hoc, 2019), 1025 ss.

## Cobertura legislativa a partir de los instrumentos fiscales. Hacia un Derecho penal tributario sistemático y conglobante

La visión expresada ofrece un panorama integrador del Derecho penal tributario, más allá del aseguramiento del cumplimiento de la obligación de tributar y de las obligaciones que acceden a aquella –deberes formales–. Tal es lo que se deduce de la existencia de otro grupo normativo penal que tutela instrumentos fiscales diversos del tributo, como las tasas o contribuciones, diversos mecanismos de aseguramiento y previsión impositiva, el ejercicio de monopolios de arbitrio rentístico, el recaudo y la administración inmediata de recursos parafiscales –delitos previsionales,<sup>47</sup> pero también, de canales de intervención estatal en la economía a través de actividades –diversas del ejercicio puro del *ius imperium*– como sería el régimen de subsidios de carácter general o específico –como los vinculados al comercio exterior o el crédito de fomento–.

Tal podría ser la concreción del concepto amplio de hacienda pública que se propone, el cual encuentra correspondencia en diversas legislaciones,<sup>48</sup> aunque no en todos los casos –como se verá en adelante– bajo un criterio uniforme y unívoco. No obstante, su sistematización normativa permitirá un tratamiento coherente y efectivo, en términos de tratamiento procesal, jurisdicción especializada, correspondencia y proporcionalidad de las sanciones y, lo más importante, en la adecuada tutela del bien jurídico –mediato e inmediato–. Así planteadas las cosas, se arribaría a una idea mucho más global del tema, fincada no solo en su dimensión estrictamente patrimonial, logística o de recaudo, sino en el papel estratégico que ese conjunto de recursos juega en el desarrollo de la economía, desde la perspectiva del Estado en su calidad de administrador, y de todos los asociados como partícipes necesarios en la tarea de alcanzar la justicia social y el bienestar común.

<sup>47</sup> Tal es el nombre adoptado por algún sector de la doctrina española: BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO, *Delitos tributarios y previsionales...* y, por la legislación de países como Bolivia, Ley 1768 de 1997, art. 345 bis, 10 de marzo de 1997. Por medio de la cual se eleva a rango de Ley el DL 10426, por medio del cual se expide el Código Penal Boliviano.

<sup>48</sup> Ley Orgánica 10 de 1995. Por medio de la cual la Jefatura de Estado expide el Código Penal Español y Ley 8.137/90, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono o Código Penal.

## Realidad *de lege data*

No sería aventurado señalar que, aunque la hacienda pública no es un concepto expreso en nuestra legislación penal –aunque sí desarrollado jurisprudencialmente–,<sup>49</sup> se halla implícito como objeto de tutela en diversas normas de su parte especial, que han ido sumándose paulatinamente a su codificación, en algunos casos por razones de coyuntura, pero también como fruto de análisis más o menos fundamentados en materia de política criminal.<sup>50</sup> De esta última fuente provienen los tipos penales incluidos en el capítulo original “Del acaparamiento, la especulación y otros delitos” del título de los delitos contra el orden económico social, ya sistematizados conceptualmente en el Código Penal de 1980 (Decreto Ley 100 de 1980<sup>51</sup>) y que con algunas modificaciones se recogen en el aparte de idéntico nombre en el texto de la Ley 599 de 2000 (Código Penal vigente).<sup>52</sup> Con posterioridad, la última norma mencionada recogió buena parte de la legislación especial que había venido surgiendo en normas particulares por fuera del Código Penal, algunas incluso anteriores a la vigencia del Código Penal de 1980 –como el contrabando y la omisión de agente retenedor y recaudador–.<sup>53</sup> De igual forma, ampliando la descripción en el objeto material de delito de peculado, por aplicación oficial diferente frente a recursos de la seguridad social (art. 299A) a los bienes y recursos parafiscales.<sup>54</sup>

<sup>49</sup> Corte Constitucional de Colombia. SP C-1107 de 24 de octubre de 2001. M. P. Jaime Araujo Rentería.

<sup>50</sup> PRÍAS, “Anotaciones sobre derecho penal económico”... (2021), 32.

<sup>51</sup> Decreto Ley 100 de 1980, 20 de febrero de 1980. Por el cual se expide el nuevo Código Penal. *Diario Oficial* 35461.

<sup>52</sup> Artículo 310.- Exportación o importación ficticia, y artículo 311.- Aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado. Ley 599 de 2000, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial* 44097.

<sup>53</sup> Al respecto, Hernando Hernández hace un juicioso recuento de los antecedentes de la regulación penal del delito fiscal en Colombia, en HERNÁNDEZ et al., *Aspectos actuales del derecho penal tributario...*, 40 y ss.

<sup>54</sup> Cuya forma culposa especial también se tipifica a través del delito de Peculado culposo frente a recursos de la seguridad social integral. Ley 599 de 2000, art. 400A, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial* 44097.

Finalmente, la evolución en la materia culmina con la promulgación de las Leyes 1819 de 2016,<sup>55</sup> 1943 de 2018<sup>56</sup> y 2010 de 2019,<sup>57</sup> que penalizan las conductas de Omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (art. 434A del Código Penal colombiano) y la defraudación tributaria propiamente dicha (art. 434 B, *ibídem*).

Esta brevísima relación histórica, en concordancia con lo expresado en los apartes anteriores, permite introducir una personal clasificación de los delitos tributarios –o delitos contra la hacienda pública– según que se refieran al cumplimiento –o incumplimiento– de obligaciones tributarias, los cuales podrían denominarse “delitos tributarios *strictu sensu*”, en contraste con aquellos que tutelan otro tipo de instrumentos fiscales -diferentes del tributo- que se rotularían bajo el concepto de delitos tributarios o delitos contra la hacienda pública, en sentido amplio.

### **Delitos contra la hacienda pública, *stricto sensu***

Como se ha enunciado, en este rubro ingresarían aquellos tipos penales que describen de manera directa comportamientos con incidencia en el cumplimiento de alguna obligación tributaria. Aunque, para el común de las personas, estas formas delictuales serían de muy nuevo cuño –de hecho lo son las descripciones típicas de los artículos 434A y 434B del Código Penal– lo cierto es que algunas de ellas, claramente enmarcables bajo esta concepción, son muy antiguas y su aplicación no ha estado exenta de una muy alta conflictividad social. Tal es el caso de las normas penales que tipifican los diferentes delitos de contrabando, cuya redacción pareciera atender a la prevención de la omisión en el pago de los impuestos de

<sup>55</sup> Ley 1819 de 2016, 29 de diciembre de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 50101*.

<sup>56</sup> Ley 1943 de 2018, 28 de diciembre de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 50820*.

<sup>57</sup> Ley 2010 de 2019, 27 de diciembre de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018, y, se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 51179*.



arancel e IVA (impuesto al valor agregado), vinculados a las operaciones de comercio exterior. Desde luego, el catálogo de este apartado resulta complementado, necesariamente, con los aludidos delitos de Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y Defraudación fiscal propiamente dicha, tipos estos vinculados a comportamientos que tendrían como finalidad la omisión en pago de las obligaciones correspondientes a los tributos de renta y patrimonio.

No obstante lo anterior, por contraste con otras legislaciones,<sup>58</sup> el énfasis de los comportamientos que se describen en uno y otro capítulo no hace relación al monto del impuesto dejado de pagar, sino a la omisión dolosa o fraudulenta en la declaración tributaria o de otros deberes formales que sirven de base para el cálculo o el establecimiento de la obligación tributaria. En este sentido, se trata de tipos penales no vinculados a un resultado de lesión concreta –por un monto impositivo no cancelado–, sino de mero peligro por el fraude de certificación en la declaración tributaria o en el medio de evasión utilizado –en el caso del contrabando–. Si bien las normas aludidas contienen presupuestos objetivos de punibilidad vinculados al establecimiento de cuantías, estas no se refieren –salvo en el caso del fraude aduanero– a impuestos dejados de pagar –ya que allí no se funda el comportamiento–, sino al valor consignado en las declaraciones (arts. 434A y 434B del Código Penal) o al valor del objeto material en el caso del contrabando. En los dos eventos se trata de la consagración de delitos por violación de deberes formales extrapenales, que refleja una concepción de la hacienda pública más inclinada hacia su aspecto funcional, aunque –como se verá más adelante–, visto de manera global, el tratamiento legislativo es enormemente contradictorio.

<sup>58</sup> En Argentina (Ley 24769 de 1997, art. 1, 13 de enero de 1997. El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso etc., sancionan con fuerza de Ley el Régimen Penal Tributario. [Argentina]), y, en España (Ley Orgánica 10 de 1995, arts. 305, 23 de noviembre de 1995. Por medio de la cual la Jefatura de Estado expide el Código Penal Español, la conducta está presidida por el verbo rector “evadir” o “defraudar”, lo que implica un concreto resultado de lesión, en contraste con la legislación colombiana, cuya redacción está vinculada a la declaración tributaria y su carácter falaz o fraudulento.

### *Delitos de contrabando*

Exclusivamente, desde la perspectiva de la forma como se evidencia la configuración del bien jurídico, atendiendo a su contenido, caben las siguientes anotaciones:

- Se consagran dos órdenes de delito según la naturaleza del objeto material sobre el que recaen las conductas –mercaderías de cualquier tipo e hidrocarburos y sus derivados–, pero uno y otro se incluyen como delitos contra el orden económico social.
- Se pueden establecer dos clases de comportamientos según que se refieran propiamente a la inobservancia de los deberes formales tributarios o conductas accesorias de favorecimiento o receptación. Obviamente, son los primeros los que reflejan mejor el contenido del bien jurídico, en tanto los segundos acceden por la vía del auxilio o manipulación posterior del objeto material, pero el contenido de antijuricidad ya se ha establecido previamente por la verificación del tipo básico.
- Como consecuencia de lo anterior, la interpretación de la lesividad se deberá realizar a partir del tipo básico o fundamental –contrabando de importación o exportación–<sup>59</sup> o del tipo especial de defraudación aduanera.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> Artículo 319.- Contrabando. “*El que introduzca o extraiga mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, al o desde el territorio colombiano por lugares no habilitados de acuerdo con la normativa aduanera vigente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa del doscientos (200%) al trescientos (300%) por ciento del valor aduanero de los bienes objeto del delito.*” Ley 599 de 2000, art. 319, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097.*

Artículo 319-1. Contrabando de hidrocarburos y sus derivados. “*El que en cantidad superior a veinte (20) galones e inferior a cincuenta (50) introduzca hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los extraiga desde él, por lugares no habilitados de acuerdo con la normativa aduanera vigente, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de ciento cincuenta (150) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales vigentes.*” Ley 599 de 2000, art. 319-1, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097.* (Énfasis agregado)

<sup>60</sup> Artículo 321.- Fraude Aduanero. “*El que por cualquier medio suministre información falsa, la manipule u oculte cuando le sea requerida por la autoridad aduanera o cuando esté obligado a entregarla por mandato legal, con la finalidad de evadir total o parcialmente el pago de tributos, derechos o gravámenes aduaneros a los que esté obligado en Colombia, en cuantía superior a veinte (20) salarios mínimos legales mensuales vigentes del valor real de la mercancía*

- En el tipo básico se ha determinar la afectación al bien jurídico por la violación de los siguientes deberes jurídicos extrapenales: i) ingreso del objeto material por lugar no habilitado; ii) sustraer la operación de comercio exterior del debido control aduanero.
- En el fraude aduanero se criminaliza la transmisión de información falsa con propósitos de evasión.
- Aunque las conductas referidas tienen la potencialidad de afectar el patrimonio estatal por la no percepción de los impuestos de IVA y arancel, tal hipótesis no forma parte del tipo ni su cuantía es determinante para configuración del tipo.<sup>61</sup>
- Por contraste con el otro género de delitos tributarios *strictu sensu*: “la legalización de la mercancía no extingue la acción penal”. Interesante contradicción, si se tiene en cuenta que en nuestro sistema jurídico la ubicación de unos y otros varía significativamente por el bien jurídico.<sup>62</sup>

### ***Delitos de fraude tributario (arts. 434A y 434B Código Penal)***

En el mismo sentido del apartado anterior, cabe anotar lo siguiente:

- Se trata de dos tipos penales ubicados como delitos contra la administración pública dentro del capítulo final de ese título –creado específicamente para estos delitos–, lo cual demuestra el escaso o nulo análisis por parte del legislador sobre la naturaleza de la anti-juridicidad, primando, probablemente, el énfasis sobre la lesividad patrimonial de las conductas.
- Pese a lo anterior, el perfeccionamiento de las conductas está ligado, no a la evasión, sino al medio que se utilice para lograrla, con independencia del resultado final.

---

incurrirá en pena de prisión de ocho (8) a doce (12) años, y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”Ley 599 de 2000, art. 321, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*. (Énfasis agregado)

<sup>61</sup> Para el tipo básico de contrabando la cuantía determinante es el valor del objeto material; mientras que para la defraudación aduanera, la diferencia negativa que arroja la declaración aduanera.

<sup>62</sup> Los artículos 434A y 434B fueron ubicados por el legislador como delitos contra la administración pública; los cuales de ordinario cuentan con un régimen punitivo mucho más estricto, no así para la hipótesis de la legalización o pago.

- Para el caso de la conducta descrita por el artículo 434A, ella consiste en la declaración fraudulenta sobre la existencia de un activo o de un pasivo. En suma, la violación del deber de declarar verazmente.
- En lo que se refiere a la defraudación tributaria, la situación es similar respecto del perfeccionamiento del delito, aunque, en este caso, su expresión es más compleja, pues se describen más comportamientos, a saber: i) omisión del deber formal de declarar; ii) declaración fraudulenta sobre la existencia de un ingreso, costo o gasto; iii) reclamación –que no cobro o percepción– de créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes.
- Este último comportamiento tiene además la particularidad de ser subsidiario, lo cual no deja de resultar inconsistente con la proyección del bien jurídico tutelado, si se tiene en cuenta que dicha particularidad podría traer a colación la aplicación por concurso aparente de delitos, como el fraude procesal o la estafa, y sobre bienes tan disímiles, como la administración de justicia y el patrimonio económico.
- Tampoco es coherente con la construcción de unos tipos –de omisión de deber– que no precisan de una lesión concreta ni de un resultado específico el hecho que la acción penal se extinga por el pago de las obligaciones que resulten a cargo del agente por virtud de las liquidaciones oficiales, presupuesto objetivo de punibilidad en ambos casos.
- Aunque se trata de los delitos nucleares del Derecho penal tributario su consagración es la más reciente, y aunque pudiera explicarse su ubicación en un capítulo nuevo dentro del título de los delitos contra la administración pública, quizás por el celo demostrado por el legislador en la tutela del patrimonio público, resultan por lo menos curiosas dos circunstancias: i) que a pesar del énfasis anotado, los tipos referidos no se hubieran anexado al capítulo de los delitos de peculado –como sí ocurre por ejemplo con la conducta de omisión del agente retenedor o recaudador–, lo que evidencia que el análisis de afectación bien jurídico es diferente del aplicable a las formas peculado,<sup>63</sup> y ii) que al consagrar el epígrafe del capítulo no se hubiese

<sup>63</sup> En las exposiciones de motivos de las leyes más recientes en materia penal tributaria: Cámara de Representantes. Proyecto de Ley 240 de 2018, 31 de octubre de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y

destacado el aspecto específico tutelado –bien jurídico inmediato–, sino apenas el nombre del primero de los comportamientos tipificados; aspecto que, si bien es coherente con la estructura metodológica de este título, demuestra también que el legislador no se molestó por realizar un análisis específico sobre la materia.

### **Tutela penal de la hacienda pública en sentido amplio**

En desarrollo del concepto multilateral de hacienda pública que se ha propuesto en el presente trabajo, y siguiendo la dirección de algún sector de la doctrina internacional, pudiera terminar de perfilar su tutela penal teniendo en cuenta la existencia de otros instrumentos fiscales –diferentes o complementarios del tributo– que son, de hecho, realidades típicas dentro de nuestro sistema normativo penal. Debe hacerse específica referencia a los mecanismos de aseguramiento y recaudo anticipado de diferentes tributos, el régimen general y particular de subsidios, el establecimiento y operación de monopolios de arbitrio rentístico y el aseguramiento y recaudo de recursos parafiscales. Tal extensión obedece a dos fenómenos diferentes que, a su turno, permitirían su tratamiento o sistematización por razón de su causa o motivación: de un lado, la implementación de diversas formas de intervención del Estado en la economía –por limitación de la libre iniciativa empresarial o la concesión estímulos a determinadas actividades–, de otro, el traslado de funciones públicas a los particulares con el fin de hacer más eficiente la gestión estatal.

### ***Tutela penal de instrumentos fiscales de intervención estatal en la economía***

De acuerdo con lo expresado sería pertinente distinguir los dos objetos o mecanismos genéricos de tutela relacionados con el papel activo del Estado en la economía; en este caso para tutelar la hacienda pública bajo el

---

se dictan otras disposiciones. Cámara de Representantes. Proyecto de Ley 278 de 2019, 24 de octubre de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018, y se dictan otras disposiciones. No se hace referencia al delito de peculado.

concepto reiterado en estos apartes. El primero, relativo a la limitación de la libertad de mercado en protección de ingresos de arbitrio rentístico. El segundo, en la correcta aplicación de los mecanismos de subsidio, genéricos o de fomento a determinadas actividades o sectores económicos:

a. Tutela del ejercicio y operación de los monopolios de arbitrio rentístico

En esencia, se trata de dos tipos penales<sup>64</sup> que describen las conductas de, quien ejerce sin autorización un monopolio de arbitrio rentístico, o del concesionario que no entregue las rentas correspondientes o no declare los ingresos recibidos por la explotación de la concesión. Desde la perspectiva de cómo se refleja la naturaleza del bien jurídico en estas expresiones típicas –el orden económico social, al menos mediatamente– es menester señalar que su descripción sigue la misma dirección de sus homólogos, en el sentido de precaver el cumplimiento de meros deberes extrapenales y no propiamente la lesión concreta del patrimonio estatal.<sup>65</sup>

b. Tutela de la correcta aplicación del régimen de subsidios

En este aspecto cabe resaltar la desigualdad evidente en el tratamiento y expresión de la antijuridicidad para los delitos que contienen este tipo de previsiones, como quiera que el tipo genérico –contenido en el artículo 403A del Código Penal–<sup>66</sup> se incluyó dentro del capítulo de peculado, en el título de los delitos contra la administración pública, en tanto los específicos, relativos a los incentivos que se otorgan mediante crédito de fomento o estímulo a algunas operaciones de comercio exterior, se han tipificado como comportamientos que afectan el orden económico social.

<sup>64</sup> Artículo 312.- Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico, y, Evasión Fiscal, Ley 599 de 2000, arts. 312, 313, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*.

<sup>65</sup> Quizás, con la excepción contemplada para el delito de evasión fiscal (art. 313 CP), que se perfecciona omisión en el pago de las rentas correspondientes, como ocurre también en la omisión del agente retenedor y recaudador. (art. 402 CP)

<sup>66</sup> “Fraude de subvenciones. El que obtenga una subvención, ayuda o subsidio proveniente de recursos públicos mediante engaño sobre las condiciones requeridas para su concesión o callando total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cinco (5) a nueve (9) años, multa de doscientos (200) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilidad para el ejercicio de derechos y funciones públicas de seis (6) a doce (12) años.” Ley 599 de 2000, art. 403A de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*.

Esta diferenciación incide también en la manera como se perfecciona cada uno de ellos:

- Fiel al carácter de los delitos de peculado, el fraude de subvenciones se perfecciona con la afectación al patrimonio del Estado. La hacienda pública sería una mejor referencia, ya que se requiere que se obtenga fraudulentamente la subvención o ayuda. Dado el carácter casi generalizado del subsidio como mecanismo de participación directa del Estado en la economía y la esencia patrimonial de su contenido, parece equivocada su asimilación a esta especie y, en cambio, como se verá seguidamente, la protección penal a las formas específicas encajan mucho mejor en la calidad de delitos económicos.
- Por su parte, los tipos especiales hacen relación a la omisión de los deberes de solidaridad con el régimen de estímulos y beneficios establecidos, en su gran mayoría con recursos provenientes de la hacienda pública. En la hipótesis de la exportación o importación ficticia <sup>67</sup> resulta mucho más claro el aserto señalado, en la medida que el comportamiento punible se perfecciona con el solo acto de simulación, con independencia de la obtención efectiva del “provecho ilícito de origen oficial” –esto es, a costa de la hacienda pública–.
- Más complejo resulta el caso de la aplicación fraudulenta de crédito oficialmente regulado, <sup>68</sup> por cuanto el tipo se describe a través de dos núcleos rectores de necesaria ejecución, uno positivo, la obtención del crédito de fomento, uno negativo, la no inversión en el destino previsto legalmente. Aunque, ciertamente, esta norma va más allá de su predecesora en términos de resultado –que son dos–, su acento tampoco es patrimonial, puesto que aunque el crédito resulte pago con sus intereses –aún ajustado su nivel comercial– el delito permanece incólume, en la medida que se ha sacrificado –en térmi-

<sup>67</sup> Ley 599 de 2000, art. 310, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario oficial 44097*. “El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

<sup>68</sup> Ley 599 de 2000, art. 311, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*. “El que con destino a actividades fomentadas por el Estado obtenga crédito oficialmente regulado y no le dé la aplicación a que está destinado, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a cincuenta y cuatro (54) meses.”

nos de lesividad— no es el patrimonio, de donde procede el crédito, sino la oportunidad del servicio de esos recursos a la actividad fomentada estatalmente, esto es, una política económica en concreto, que resulta integrada a la propia hacienda pública.

### *Protección penal de los mecanismos de hacienda pública trasladados a la administración de los particulares*

Los mecanismos indicados en la referencia son básicamente dos y están vinculados al recaudo de tributos, tasas y contribuciones, así como a recursos o dineros de carácter parafiscal, tarea que, por razones de eficiencia, ha sido trasladada a la actividad de los particulares. Los dos eventos han sido ubicados por el legislador como delitos contra la administración pública, en el primer caso, como una forma de los delitos de peculado<sup>69</sup> y, en el segundo, por una ampliación del objeto material del delito de peculado por apropiación.<sup>70</sup>

Si bien en estos dos aspectos —por razón de la titularidad de los bienes sobre los cuales recaen las conductas— pudieran considerarse adecuadamente incluidos en la tutela de la administración pública y, más concretamente, en el capítulo de peculado, no dejan de reflejar de alguna manera el componente funcional de la hacienda pública como bien jurídico inmediato y componente importante del orden económico social; de manera tal que tampoco pueda descartarse, como factor de adecuada sistematización, su unificación bajo el concepto enunciado.<sup>71</sup>

Como característica común a la filosofía del peculado, el énfasis de estos comportamientos es eminentemente patrimonial, de forma tal que

<sup>69</sup> Ley 599 de 2000, título XV, capítulo 1, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial* 44097.

<sup>70</sup> Ley 599 de 2000, art. 397, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario oficial* 44097, en cuanto se refiere también a la apropiación de “*bienes o fondos parafiscales*”.

<sup>71</sup> Los tratadistas argentinos así lo afirman. Referido al particular, “la hacienda pública que el ordenamiento tributario todo tutela [...] específicamente se preocupa por la norma y regular percepción de la renta pública”. Se añade también que se refiere al exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, pues de esta manera se dota al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional.” Gustavo ATIM, “Bien jurídico tributario: bien jurídico protegido en las infracciones y en la ley penal tributaria”, en *Derecho penal tributario dirigido* por Juan Manuel Álvarez y José María Sferco (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2019), 294.



su perfeccionamiento está vinculado al deterioro, pérdida o retención del objeto material y, de esta forma, presentan una nota diferencial con los demás delitos tributarios. En concordancia con esta situación, el perfil del sujeto activo se ha asimilado al del servidor público, lo que a su turno implica un carácter funcional diverso al del contribuyente, presente en los delitos tributarios *stricto sensu*.

### Juicio crítico a nuestra realidad (a manera de conclusión)

Dado el estado de nuestra legislación penal tributaria, pareciera que desde el punto de vista práctico no tuviese mucha utilidad preguntarse por el sentido de su criminalización, puesto que ella es un hecho. No obstante, nuestra propia Carta magna, desde sus primeros artículos –Título I De los principios fundamentales–, sienta los cimientos que fundamentan con suficiencia esta opción: de un lado, la clara alusión al principio de solidaridad como una de las bases del Estado social de derecho,<sup>72</sup> de otra parte, la participación de todos los asociados en las decisiones que afectan la vida económica de la nación, que se enuncia de manera expresa como un fin esencial del Estado y la garantía del cumplimiento de los deberes sociales de los particulares, como uno de los propósitos misionales de las autoridades de la República.<sup>73</sup> Ya dentro del capítulo 5 del título II, correspondiente a los deberes y obligaciones de los asociados, el artículo 95 inequívocamente señala: “Son deberes de la persona y el ciudadano: [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Ya en el plano del régimen económico y de la hacienda pública, la Constitución Política consagra los principios de sostenibilidad fiscal<sup>74</sup> y origen democrático y representativo de los tributos<sup>75</sup> redondeando así un

<sup>72</sup> Constitución Política de Colombia, art. 1, 20 de julio de 1991.

<sup>73</sup> Constitución Política de Colombia, arts. 2, 20 de julio de 1991.

<sup>74</sup> “La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley [...] en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado social de derecho...”. Constitución Política de Colombia, art. 334, 20 de julio de 1991.

<sup>75</sup> “*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.*” (Énfasis agregado) Constitución Política de Colombia, art. 338, 20 de julio de 1991.

concepto particular del bien jurídico, dentro del marco que se ha venido anotando, el cual permite conceptualizar la hacienda pública atendiendo a su contenido multilateral, referido no solo a su aspecto patrimonial, sino a la función institucional y estratégica para el alcance de los fines del Estado y el cumplimiento de los deberes económicos de los asociados.<sup>76</sup>

En perjuicio de tan claro y contundente material constitucional, a la hora de justificar la tipificación de los delitos tributarios, los argumentos del legislador acuden a la deleznable apelación –por lo menos para el Derecho penal– de la crisis fiscal y la necesidad de aumentar los recaudos, convirtiendo a la jurisdicción penal en un instrumento alcabalero, lejos de función primordial en la tutela de bienes jurídicos. Basta una breve mirada a la exposición de motivos de las diferentes leyes consagratorias de los delitos tributarios *stricto sensu* a que hemos hecho referencia, para comprender la ineludible realidad de este aserto, aunque es importante señalar que una ocasión se ha dado inicio a un análisis de mayor profundidad.<sup>77</sup> Este enfoque ubica el Derecho penal tributario bajo un prisma estrictamente patrimonial sin mayor contenido valorativo –a pesar de las importantes referencias constitucionales desarrolladas jurisprudencial y doctrinalmente– que imprime un carácter a nuestro sistema, que podría denominarse de “perversión recaudatoria”, para cuyo superficial propósito todo vale, incluso el exceso en el ejercicio de la acción penal.

<sup>76</sup> Al respecto, la Corte Constitucional ha mencionado que “... es la faceta social del Estado de derecho la que se realiza cuando a la hacienda pública se le traza una multiplicidad de objetivos que la distancian del simple suministro de bienes colectivos”. Corte Constitucional de Colombia, SP C-1179 de 8 de noviembre de 2001, M. P. Johanna Vegas Arenas.

<sup>77</sup> “Son ampliamente conocidas diversas prácticas evasivas que incluso se han consolidado socialmente a pesar de su ilegalidad manifiesta y del grave perjuicio que causan tanto al Estado como a la misma sociedad. Al primero, en cuanto son mecanismos irregulares que causan una reducción muy significativa en los recaudos y por tanto afectan el presupuesto para la atención de diversos temas de interés social y del funcionamiento estatal. Para la sociedad y particulares, porque el Estado tiene menores recursos para cumplir con sus obligaciones constitucionales lo que implica un menor nivel de realización de la cláusula de Estado social de derecho, lo cual innegablemente afecta a todos los colombianos.” Proyecto de Ley 278 de 2019, 24 de octubre de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018, y se dictan otras disposiciones. No se hace referencia al delito de peculado.

Esta minusvaloración del Derecho penal tiene consecuencias muy significativas tanto en el orden dogmático, de sistematicidad y coherencia de los diferentes tipos, como en las falencias de concreción práctica de los principios básicos del Estado social de derecho:

- **Confusa tipificación.** Aunque es de esperarse que la descripción de este tipo de comportamientos apele en su integración a elementos de carácter extrapenal y, por ende, la técnica de redacción de tipos penales en blanco sea prácticamente necesaria, el descuido y la impericia hacen que los mismos revistan una complejidad innecesaria y unos problemas de aplicación evidentes. El espacio y propósitos del presente trabajo no permiten una mayor profundización en este aspecto, por lo cual basta por el momento recalcar que la nota fundamental del núcleo rector de los delitos tributarios *stricto sensu* consiste en el ánimo de hacer más draconiana su aplicación –y no propiamente por resaltar su aspecto funcional en la tutela del bien jurídico– y, por lo tanto, se criminaliza no la conducta que produce el resultado lesivo –esto es, la evasión–, sino el medio o instrumento que la induce –eso es, las falsedades en las declaraciones tributarias–. De esta forma se consagran tipos de exclusiva omisión de deberes extrapenales.
- **Problemas de concursos delictuales.** Como consecuencia de lo indicado en el apartado anterior se ha abierto una caja de Pandora, que la obsesión recaudatoria de la administración tributaria ha tratado de aprovechar apelando a la imputación de una pretendida coexistencia de los delitos tributarios con otra suerte de delitos –como la falsedad documental, la estafa o el fraude procesal– a fin de hacer más gravosa la situación penal del contribuyente incumplido. Especial mención merece esta aspiración en lo que tiene relación con el delito de lavado de activos, cuya aplicación se coloca en bandeja de plata, dada la ubicación de estas conductas –arts. 434A y 434B del Código Penal– como delitos contra la administración pública y, consecuentemente, fuentes de blanqueo.
- **Caducidad de la acción penal.** Pese a la significativa cuantía de las penas establecidas para los tipos indicados en las líneas anteriores, la posibilidad del ejercicio de la acción penal se encuentra limitada a la caducidad de la acción administrativa, por cuanto para

los comportamientos indicados se ha previsto como presupuesto objetivo de punibilidad “... la liquidación oficial de la autoridad tributaria”, misma que no puede practicarse sino en los términos que la ley establece,<sup>78</sup> los cuales son mucho menores que el término de prescripción de la acción penal.

- **Violación del principio del *ne bis in idem*.** El nuevo escenario de los delitos tributarios reitera una circunstancia ya vivida; por ejemplo en caso del régimen penal del contrabando, como quiera que significa la convivencia de dos regímenes punitivos aplicables a una misma situación de hecho, situación aceptada con pasmosa indiferencia por nuestra jurisdicción, sobre la base de una pretendida diferencia sustancial entre el delito y la contravención –y, por ende, del ordenamiento punitivo aplicable–, pero que, obviamente, como ocurre en latitudes más desarrolladas,<sup>79</sup> significa una acumulación de poderes punitivos y de sanciones incompatibles con el adecuado funcionamiento de las garantías ciudadanas en un Estado social de derecho.<sup>80</sup>
- **Administrativización del Derecho penal.** Casi como colofón de lo expresado se pone de manifiesto un fenómeno –al que ya se hecho referencia con anterioridad– el cual consiste en la marcada influencia del Derecho administrativo en la integración e interpretación de los tipos, lo que arroja el riesgo de relativizar o flexibilizar las garantías constitucionales del Derecho penal. De igual forma, la improvisada inclusión de algunos de estos delitos bajo el bien jurídico de la

<sup>78</sup> Decreto 624 de 1989, 30 de marzo de 1989. “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

<sup>79</sup> “El principio *ne bis in idem*, impide que una persona sea castigada dos veces por la misma infracción cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. Se puede afirmar, en líneas generales, que consiste en la prohibición de que un mismo hecho resulte sancionado más de una vez en aquellos casos en los que se desprenda identidad de sujeto, hecho y fundamento sin que haya una supremacía especial, como, por ejemplo, que se sancione a una persona dos veces por el mismo hecho en la jurisdicción administrativa y la penal.” Eduardo LAGUZZI, “El principio *ne bis in idem*: la imposición conjunta de sanciones penales y administrativas”, en *Derecho penal tributario* dirigido por Juan Manuel Álvarez y José María Sferco (Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2019), 204.

<sup>80</sup> “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.” Constitución Política de Colombia, art. 1, de 20 de julio de 1991.

administración pública demuestra otra tendencia paralela, cual es la delegación de funciones públicas en cabeza de los particulares; lo que en materia tributaria resulta en una indebida sobreestimación de su responsabilidad criminal.

- **Poder descomunal de la administración tributaria.** La profundización de las relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho penal ha expandido exponencialmente el poder de la administración tributaria a niveles insospechados, lo cual no deja de ser preocupante si tiene en cuenta que se trata de un organismo directamente encasillado en la rama ejecutiva del poder público y, por ende, con el riesgo de ser utilizado arbitrariamente por razones diferentes del servicio público. Como quiera que se trata de comportamientos eminentemente técnicos, el papel de esta autoridad resulta definitivo, no solo porque se trata del concepto técnico más autorizado —convirtiéndose en juez y parte—, sino porque, como se ha visto, la liquidación oficial es un presupuesto objetivo del tipo , contra la cual es muy poco lo que podría hacerse —dentro del proceso penal— en defensa del contribuyente presuntamente incumplido. La instauración de este tipo de regímenes debería acompañarse *pari passu* con la creación de una justicia especializada e independiente, que tenga la posibilidad de aprehender el conocimiento de este tipo de negocios con la imparcialidad y objetividad que requiere el efectivo derecho a la defensa y no como un simple colaborador del recaudo tributario.<sup>81</sup>

## Bibliografía

### Doctrina

ÁLVAREZ, Juan Manuel. *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2004.

ÁLVAREZ, Juan Manuel y José María Sferco. *Derecho penal tributario*. Buenos Aires: Editorial Ad Hoc, 2019.

<sup>81</sup> En el Perú, por ejemplo, a través de la Resolución Administrativa 153-2016-CE-PJ, se crearon los juzgados Penales Supraprovinciales con Subespecialidad en Delitos Aduaneros, Tributarios, de Propiedad Intelectual y Ambientales del Departamento de Lima y la Provincia Constitucional del Callao, a cargo de la Corte Superior de Justicia de Lima.

- AMELUNG, Kunt. *El concepto de bien jurídico en la teoría de la protección penal de bienes jurídicos*. España: Marcial Pons, 2007.
- BAJO, Miguel y Silvina Bacigalupo. *Delitos tributarios y previsionales*. Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 2001.
- BARRERO, Juan Manuel *et al.*, *Aspectos actuales del derecho penal tributario*. Ibagué: Universidad de Ibagué, 2021.
- BERDUGO, Ignacio y Juan Carlos Ferré Olivé. *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona: Criss Praxis, 1994.
- BOIX Javier y Javier MIRA. *Los delitos contra la hacienda pública*. Madrid: Tirant lo Blanch, 1987.
- BORINSKY, Mariano. *Fraude fiscal*. Argentina: Ediciones Didot, 2013.
- BUSTOS, Juan. *Manual de Derecho Penal: Parte especial*. Madrid: La casa del libro, 1991. Citado por Susana Soto, “Concreción y lesión de los bienes jurídicos colectivos: el ejemplo de los delitos ambientales y urbanísticos”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales* 58, 887 (2005).
- CADAVID, Paula, Juan Carlos Prías y Francisco José Sintura. “Aproximación a los delitos tributarios y aduaneros en el Derecho Penal colombiano”. *Revista de Derecho Penal Contemporánea*, n.º 67 (2019), [https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal\\_a9ee0c437eb1431092ebac009cd14880/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/aproximacion-a-los-delitos-tributarios-y-aduaneros-en-el-derecho-penal-colombiano](https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal_a9ee0c437eb1431092ebac009cd14880/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/aproximacion-a-los-delitos-tributarios-y-aduaneros-en-el-derecho-penal-colombiano).
- DÍAZ Álvaro Andrés y Alfredo Rodríguez. *Delitos tributarios*. Bogotá: Legis, 2021.
- FEIJOO, Bernardo y Cancio Mejía. “¿Prevenir riesgos o confirmar normas? La teoría funcional de la pena de Günther Jakobs”. *Revista de Ciencias Penales*, XLI, n.º 1 (2014).
- FERRAJOLI, Luigi. *Diritti fondamentali: Un dibattito teorico*. Laterza: RomaBari, 2001.
- FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: Teoría del garantismo penal*. Madrid: Editorial Trotta, 1995.
- GARCÍA, Luis. *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*. España: Editorial Trivium, 1990.
- GARCÍA, Luis. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español”. *Revista de Derecho Financiero*, n.º 58 (1988).

- GARCÍA, Luis y Antonio Miguel Cayón, *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*. España: Editorial Trivium, 1990.
- GUÍO, Daniel. “El delito tributario según la ley 1943 de 2018: Análisis dogmático de las figuras típicas”. *Revista de Derecho Penal*, n.º 68 (2019), [https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal\\_cd8422a568914dad817d083bd44a8811/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/el-delito-tributario-segun-la-ley-1943-de-2018%3a-analisis-dogmatico-de-las-figuras-tipicas](https://xperta.legis.co/visor/rpenal/rpenal_cd8422a568914dad817d083bd44a8811/revista-de-derecho-penal-contemporaneo/el-delito-tributario-segun-la-ley-1943-de-2018%3a-analisis-dogmatico-de-las-figuras-tipicas).
- HASSEMER, Winfried. “¿Puede haber delitos que no afecten a un bien jurídico penal?” 96- 204. En *La teoría del bien jurídico* de Roland Hefendehl. Madrid: Editorial Marcial Pons, 2007.
- HEFENDEHL, Roland *et al.*, *La teoría del bien jurídico ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?* España: Marcial Pons, 2016.
- HEFENDEHL, Roland. *Grund und Grenzen des Schutzes kollektiver Rechtsgüter im Strafrecht..* Berlin: Heymann, 2002.
- JAKOBS, Günther. ¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma? Santiago de Chile: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2001.
- LAPORTA, Mario. *Delito fiscal: el hecho punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: Editorial B de F, 2013.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”. *Revista de la Universidad de Santiago de Compostela*, n.º 87 (1995): 123-195.
- ROXIN, Claus. “El concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen”. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, n.º 1501 (2013), <http://criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>.
- ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1986.
- SCHÜNEMAN, Bernd. *El principio de protección de bienes jurídicos como punto de fuga de los límites constitucionales de los tipos penales y su interpretación*. España: Marcial Pons, 2007.

- SOTO, Susana. “Concreción y lesión de los bienes jurídicos colectivos: el ejemplo de los delitos ambientales y urbanísticos”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales* 58, n.º 887 (2005).
- PRÍAS, Juan Carlos. *Configuración del orden económico social como interés jurídico tutelado en Colombia*. Bogotá: Editorial Legis, 2021.
- PRÍAS, Juan Carlos. “El ilícito tributario ante el derecho penal”. En *Estudios de derecho penal económico*. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2007.
- PRÍAS, Juan Carlos y Mauricio Plazas. “El delito tributario en Colombia”. En *Derecho Penal tributario*, dirigido por Juan Manuel Álvarez y José Sferco. Argentina: Ad, Hoc, 2019.
- SEGURA, María José. *Derecho penal y propiedad industrial*. Madrid: Editorial Civitas, 1995.
- TERRADILLO, Juan María. “Delitos de defraudación tributaria e ingresos de origen ilícito”. *Revista de Derecho Penal* (2007).
- TIEDEMANN, Klaus. *Poder económico y delito*. Barcelona: Editorial Ariel, 1985.

### **Jurisprudencia**

- Corte Constitucional de Colombia. SP C-1107 de 24 de octubre de 2001. M. P. Jaime Araujo Rentería.
- Corte Constitucional de Colombia. SP C-1179 de 8 de noviembre de 2001. M. P. Johanna Vegas Arenas.
- Corte Constitucional de Colombia. SP C-571 de 27 de noviembre de 2019. M. P. Alberto Rojas Ríos.

### **Legislación nacional**

- Constitución Política de Colombia, 5 de agosto de 1886.
- Constitución Política de Colombia, 20 de julio de 1991.
- Cámara de Representantes. Proyecto de Ley 240 de 2018, 31 de octubre de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones.
- Cámara de Representantes. Proyecto de Ley 278 de 2019, 24 de octubre de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento



económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

Decreto Ley 100 de 1980, 20 de febrero de 1980. Por el cual se expide el nuevo Código Penal. *Diario Oficial 35461*.

Decreto 624 de 1989, 30 de marzo de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (con sus diferentes actualizaciones).

Ley 599 de 2000, 24 de julio de 2000. Por medio de la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial 44097*.

Ley 1819 de 2016, 29 de diciembre de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 50101*.

Ley 1943 de 2018, 28 de diciembre de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 50820*.

Ley 2010 de 2019, 27 de diciembre de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial 51179*.

### **Legislación internacional**

DOF 23-12-1974, 23 de diciembre de 1974. Por medio de la cual el Presidente de los Estados Unidos de México decreta el Código Penal. [México]

Ley de 19 de diciembre 1889/39, diciembre 19 de 1889. Por medio de la cual se expide el Código Penal finlandés. [Finlandia]

Ley Orgánica 10 de 1995, 23 de noviembre de 1995. Por medio de la cual la Jefatura de Estado expide el Código Penal Español. [España]

Ley 1768 de 1997, 10 de marzo de 1997. Por medio de la cual se eleva a rango de Ley el DL 10426, por medio del cual se expide el Código Penal Boliviano. [Bolivia]

- Ley 24769 de 1997, 13 de enero de 1997. El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso etc., sancionan con fuerza de Ley el Régimen Penal Tributario. [Argentina]
- Ley 27430 de 2017, 29 de diciembre de 2019. Por la cual el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso sancionan con fuerza de ley los impuestos a las garantías. [Argentina]
- Lei 8.137/90, 27 de dezembro de 1990. O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono o Código Penal. [Brasil]
- Regio Decreto, 19 ottobre 1930. Vista la legge 24 dicembre 1925, n. 2260, che delega al Governo del Re la facoltà di emendare il codice penale; Sentito il parere della Commissione parlamentare, a' termini dell'art. 2 della legge predetta. [Italia]