

## Investigación

# Los delitos tributarios en Colombia: evolución normativa y aproximación político criminal

## *Tax Crimes in Colombia: Normative Evolution and Political-Criminal Approach*

Andrés Felipe Duque-Pedroza<sup>1</sup>

Enán Arrieta-Burgos<sup>2</sup>

Recepción: 30/06/2023 • Aprobación: 18/06/2023 • Publicación: 28/12/2023

Para citar este artículo

Duque Pedroza, A. y Arrieta Burgos, E. (2023). Los delitos tributarios en Colombia: evolución normativa y aproximación político criminal. *Dos mil tres mil*, 25, 1-20 <https://doi.org/10.35707/dostresmil/25391>



<sup>1</sup> Profesor asociado de la Universidad Pontificia Bolivariana. Abogado, especialista en Ciencias Penales y Criminológicas. Magíster en Derecho Penal y Doctor en Derecho. Investigador del Grupo de investigaciones en sistema y control penal. Correo electrónico: andresf.duque@upb.edu.co. Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3486-7772>

<sup>2</sup> Profesor asociado de la Universidad Pontificia Bolivariana. Abogado, especialista en Derecho Procesal. Doctor en Filosofía con formación posdoctoral en Filosofía del Derecho y Derechos Humanos. Investigador del Grupo de investigaciones en sistema y control penal. Correo electrónico: enan.arrieta@upb.edu.co. Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7877-7715>

## Resumen

La política criminal, acogida en Colombia para regular los delitos tributarios, pone en evidencia una maximización de la intervención penal en asuntos igualmente sancionados por el derecho administrativo. El artículo describe el panorama actual y la evolución normativa de los delitos tributarios en Colombia. Lo anterior a partir de una consideración crítica basada en los postulados de la *ultima ratio* y del *non bis in ídem*, los cuales se han visto afectados por las modificaciones legislativas recientes que se han aplicado a estos delitos; así como por la instrumentalización simbólica del derecho penal, que facilita el recaudo efectivo del tributo en Colombia.

## Palabras claves

Política criminal, delitos fiscales, fraude fiscal.

## Abstract

*The criminal policy adopted in Colombia to regulate tax crimes shows a maximization of criminal intervention in matters also sanctioned by administrative law. The article describes current context and tax crimes regulatory evolution in Colombia, from a critical consideration based on the postulates of ultima ratio and non bis in idem, which have been affected by recent legislative modifications that have been applied to these crimes, as well as by the symbolic instrumentalization of criminal law, that facilitates effective taxes collection in Colombia.*

## Keywords

*Criminal policy, tax crimes, tax fraud.*

## Introducción

El derecho penal es la *ultima ratio* del sistema jurídico. Estas líneas, que repetidamente acompañan la formación de cualquier estudiante de derecho y que se proyectan como un pilar en los sistemas jurídicos democráticos y constitucionales, contienen un inmenso valor semántico. Aunque, a la vez, se tornan problemáticas en cuanto a la verificación de su eficacia. Según este principio rector, el derecho penal es el más invasivo —legítimamente— de todos los derechos posibles. Por lo tanto, se acude a él solo cuando hayan fracasado, o se consideren insuficientes los demás instrumentos con los que cuenta el orden social para hacerle frente a la conducta desviada.

Bajo esta línea argumentativa, no se discutirá aquí la importancia de los tributos para el sostenimiento y el mantenimiento del Estado. Evidentemente, al ser un medio necesario para el funcionamiento ordinario de cualquier Estado, su regulación, sus formas de recaudo y las sanciones que se establecen por el incumplimiento de las obligaciones tributarias ocupan un papel estelar dentro de cualquier regulación jurídica positiva.

Los objetivos que enmarcan el presente artículo son, por un lado, describir el panorama normativo de carácter penal actual, que se relaciona con el incumplimiento de obligaciones tributarias; por el otro, generar algunas reflexiones de carácter político criminal que orienten la discusión en torno al presente y el probable futuro de los acoplamientos entre el derecho penal y el derecho tributario en Colombia.

A manera de proyección inicial, es necesario indicar que, en los últimos años, el derecho penal colombiano ha maximizado su intervención en las relaciones jurídico-tributarias. Hasta hace algún tiempo, y desde la vigencia inicial del Código Penal actual, consagrado en la Ley 599 del 2000, estas relaciones se identificaban con mucha claridad, por lo menos, en dos tipos penales<sup>3</sup>: por una parte, en el tipo penal de omisión de agente retenedor, consagrado en el artículo 402 del Código Penal; por la otra, en el tipo penal de evasión fiscal, consagrado en el artículo 313 del mismo cuerpo normativo.

En Colombia, con ocasión de la Ley 38 de 1969, se estableció por primera vez una sanción penal a los retenedores que no consignaran las sumas retenidas. Este es el primer antecedente del delito de omisión de agente retenedor en el país, el cual fue derogado con posterioridad, indirectamente, por el Decreto 2503 de 1987. Esto es así, porque en esta última normativa se derogó el plazo establecido para realizar la consignación del dinero retenido por el agente de

<sup>3</sup> Si bien en el Código Penal colombiano existen otros tipos penales que podrían también analizarse desde el punto de vista tributario como, por ejemplo, el contrabando, el presente artículo solo se ocupará de analizar, de una manera detallada, aquellos comportamientos delictivos que, por un lado, al describir el incumplimiento de obligaciones tributarias son agrupados en el bien jurídico de la administración pública; y que, por otro, describen a título de prohibición o mandato el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones tributarias, sustanciales o formales típicas; esto es, la omisión de agente retenedor, la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y la defraudación tributaria.

retención. De esta manera, la prohibición penal quedó sin uno de sus elementos necesarios para hacer exigible el deber de actuación. Así lo reconoció la misma Corte Constitucional en sentencia C-285 de 1996, cuando estableció:

El legislador extraordinario al expedir el Estatuto Tributario codificó en el artículo 665 el artículo 10 de la Ley 38 de 1969, pero no incluyó el elemento temporal de la figura típica, modificando así sustancialmente el contenido de la norma. En consecuencia, excedió el límite material fijado en el numeral 5 del artículo 90 de la Ley 75 de 1986, que lo facultaba para modificar el texto de las disposiciones, eliminar las normas repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido.

Sin embargo, en esta misma sentencia la Corte convocó al Congreso para regular, nuevamente, la omisión de agente retenedor por la vía penal, de esta forma:

Dado que la omisión de consignar las sumas retenidas ha sido considerada por el legislador, desde 1938, como una conducta que amerita una sanción más drástica que las de carácter administrativo, ya que afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia, estima la Corte conveniente llamar la atención del legislador para que, en caso de encontrarlo necesario, proceda a reemplazar la norma que aquí se retira del ordenamiento jurídico, determinando claramente cada uno de los elementos que configuran el tipo delictivo, pues la ausencia de uno de ellos conduce a la violación de derechos y garantías fundamentales, además de crear inseguridad jurídica.

Con este llamado, en el Código Penal del 2000 se reguló, en su artículo 402, el delito de omisión de agente retenedor. De esta manera, se remitió a lo establecido en el Estatuto Tributario.

Por su parte, en lo que tiene que ver con la evasión fiscal, esta prohibición fue establecida por el Código Penal del 2000 como un atentado contra el orden económico y social; y no como un atentado contra la administración pública, como sí ocurría con la omisión de agente retenedor. Desde su versión original, constituye evasión fiscal el comportamiento realizado por 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 les correspondan a los servicios de salud y educación” (Ley 599 del 2000, artículos 312 y 313) o que no las declare. Se trata de un comportamiento de sujeto activo calificado y con ciertas exigencias que lo hacen específico al campo de los monopolios rentísticos, lo cual, en comparación con la amplitud de la prohibición del tipo penal de omisión de agente retenedor, lo ha hecho mucho más escaso en su aplicación judicial.

En síntesis, en lo que tiene que ver con las relaciones entre el derecho penal y el derecho tributario, para comienzos de siglo, con la versión original del Código Penal del 2000, había dos cuestiones claras: (I) eran pocos los tipos penales que sancionaban el incumplimiento de algunas (excepcionales) obligaciones tributarias; y (II) la Corte Constitucional establecía que, en estos casos, al afectarse el patrimonio público —en particular para la omisión de agente

retenedor—, se justificaba la aplicación de un cuerpo normativo más lesivo que el que ya existía por parte del derecho administrativo sancionador.

Con este contexto, a continuación se estudiará la evolución de la tipificación del delito tributario en Colombia. En un primer momento se analizará la regulación actual de dichos delitos, con énfasis en aquellos comportamientos que sancionan penalmente el incumplimiento de obligaciones sustanciales o formales que, asimismo, tienen sanción por la legislación tributaria; algunos de ellos son: omisión de agente retenedor, omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación tributaria. En una segunda parte se realizará una aproximación político criminal al problema, a partir del análisis de la conveniencia de la creciente ampliación de la intervención penal en el derecho tributario. Con estas premisas, se ofrecerán al final algunas conclusiones para orientar al lector sobre futuras discusiones en asuntos relacionados con la tipificación del delito tributario.

## 1. Evolución de la tipificación del delito tributario en Colombia

Como se indicó, el derecho penal ha venido ampliando su campo de aplicación en las relaciones tributarias. Este acoplamiento entre sistemas jurídicos parte de la base del incumplimiento de ciertas obligaciones tributarias. Es importante anotar que, desde el punto de vista del tributo, existe unanimidad para identificar dos tipos de obligaciones: sustanciales y formales. El mismo estatuto tributario, en su artículo 1, establece que la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo. Por su parte, bajo la denominación de obligación formal se incluyen los compromisos de los contribuyentes para suministrar los insumos necesarios a la autoridad tributaria, que faciliten el conocimiento de los hechos generadores de los impuestos y el cumplimiento de ciertos deberes con miras a la efectiva satisfacción de la obligación sustancial.

Desde este punto de vista, históricamente, la vinculación del derecho penal en el sistema tributario venía justificada, principalmente, por el incumplimiento de una obligación sustancial. Ello es así, se cree, por el reconocimiento del carácter de *ultima ratio* que le asiste al derecho penal, en tanto que, si se quería encontrar algún tipo de diferencia entre la sanción administrativa y la sanción penal, ello pasaba por determinar, en primer lugar, que no todo incumplimiento tributario podría, a su vez, suponer un incumplimiento a una disposición penal. Esto dejaba en el conocimiento de este último solo aquellos incumplimientos tributarios que se consideraran más graves.

Esta idea, sin embargo, se ha ido matizando cada vez con el paso de los años. Con la expedición del Código Penal del 2000, la única obligación formal tributaria que también se sancionaba por la vía penal se encontraba regulada en el tipo penal de evasión fiscal, de la siguiente manera: “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<sup>4</sup>. Salvo esta disposición, el incumplimiento de las demás obligaciones formales, de las tantas que existen en el derecho tributario, no encontraban sanción penal. Para ello, el derecho administrativo sancionador disponía del proceso y la sanción específica ante su incumplimiento.

Sin embargo, a medida que fueron aumentando las obligaciones formales establecidas por el derecho administrativo para los contribuyentes, en lo que tiene que ver con la evolución penal de los comportamientos prohibidos, también se permitió que se sancionaran este tipo de obligaciones. Esto ocurrió, por ejemplo, con la modificación integral que tuvo el tipo penal de omisión de agente retenedor mediante la Ley 1819 de 2016, la cual incluyó por primera vez como un comportamiento delictivo, y con la misma pena que supone el incumplimiento del pago, habiéndose efectivamente recaudado el tributo, el hecho de omitir la obligación de cobrar y recaudar los impuestos sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo, aunque el sujeto hubiera estado obligado a ello.

De esta forma, el tipo penal de omisión de agente retenedor o recaudador, actualmente, prohíbe la realización de varias conductas alternativas, a saber:

- (I) no consignar las sumas retenidas autorretenidas por concepto de retención en la fuente, (II) no consignar las sumas recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas o impuesto nacional al consumo, (III) no consignar o recaudar tasas o contribuciones públicas dentro del término legal y (IV) omitir la obligación de cobrar y recaudar los impuestos sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo, estando obligado a ello. (Código Penal, Ley 599 de 2000, artículo 402)

En cuanto a la exposición sobre la evolución del tipo penal de omisión de agente retenedor, es importante también dar cuenta de lo que ha ocurrido en relación con la posibilidad de terminar el proceso penal a través de acuerdos formalizados, bien con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), o bien con la Superintendencia de Sociedades, a partir de una admisión a procesos de reorganización empresarial, antes conocidos como procesos de reestructuración empresarial.

En este punto es necesario anotar que, en la consagración inicial del artículo 402 del Código Penal, se estableció, a partir de lo regulado por el artículo 665 del Estatuto Tributario, en concordancia con la Ley 633 del 2000, la posibilidad de terminar el proceso penal iniciado en contra del contribuyente si se demostraba la suscripción de un acuerdo de pago por las sumas debidas y que este se estaba cumpliendo en debida forma. Sin embargo, pocos años después de esta posibilidad, la Ley 1066 de 2006 derogó este apartado del artículo mencionado del Estatuto

<sup>4</sup> Para un análisis particular del tipo penal de evasión fiscal, revisar Solano-Vélez, H., Duque-Pedroza, A., Díez, M., Arrieta-Burgos, E., Estrada, S y Monsalve, J. (2019). Temas de derecho penal parte general. Teoría general del derecho penal. Universidad Pontificia Bolivariana.

Tributario. Con esto se eliminó la posibilidad de terminar de forma anticipada el proceso por la sola existencia del acuerdo de pago.

Ahora bien, la misma Ley 633 del 2000 incluyó como posibilidad de terminación anticipada del proceso el hecho de verificar, para el caso de contribuyentes personas jurídicas, entre otros supuestos, la admisión en procesos de reestructuración empresarial, así:

Lo dispuesto en el presente artículo (se hacía referencia al artículo que consagraba la prohibición penal de la omisión de agente retenedor), no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

Con la derogatoria tácita de la Ley 550 de 1999, a partir de lo dispuesto por la Ley 1116 de 2006, se entendió que la posibilidad de terminar anticipadamente el proceso penal también aplicaba para los casos de admisión en acuerdos de reorganización empresarial, en tanto que la Ley 1116 no derogó el artículo 42 de la Ley 633 del 2000. De esta forma, a través de una interpretación más favorable, la referencia expresa a los procesos de reestructuración debía seguir entendiéndose aplicable a los procesos de reorganización empresarial.

Esto fue así hasta la expedición de la Ley 1819 de 2016, la cual reguló, íntegramente, el artículo de la omisión de agente retenedor; de paso, se derogó aquello que establecía el artículo 42 de la Ley 633 del 2000, ya que en la Ley 1819 de 2016 no se incluyó ninguna posibilidad de terminación anticipada del proceso penal por acuerdos, ni siquiera aquellos que se adelanten con la Superintendencia de Sociedades.

En esta misma línea, recientemente, la Corte Constitucional se declaró inhibida para pronunciarse de fondo sobre una demanda que buscaba extender los efectos de la terminación por admisión en procesos de reorganización a los procesos de quiebra de personas naturales. En sentencia C- 137 de 2023, la Corte estableció que:

La Sala Plena se concentró en resolver dos cuestiones previas. Primero, consideró necesario verificar la vigencia de la norma acusada, como presupuesto para la activación de su competencia. En este punto, repasó el tránsito normativo en la regulación del delito de omisión de agente retenedor o recaudador. En dicho ejercicio verificó que el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016 efectuó una subrogación general de las normas anteriores que regulaban dicha conducta punible, incluido el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, adicionado mediante el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, así como interpretaciones judiciales contenidas, por ejemplo, en la sentencia C-009 de 2003. En este sentido, señaló la Corte que la norma demandada fue expulsada del ordenamiento por una decisión positiva del Legislador de modificar integralmente el régimen del delito de omisión de agente retenedor y

recaudador y no incluir en la nueva regulación del año 2016 la excepción atacada. Por ello, concluyó que la disposición demandada perdió vigencia a partir del 29 de diciembre de 2016.

Además, y en esta ocasión valorado positivamente, el tipo penal de omisión de agente retenedor también ha sufrido cambios en relación con la posibilidad de terminar los procesos iniciados por el pago de la cifra adeudada más los intereses causados. Anteriormente, también se exigía el pago de las sanciones. De acuerdo con la regulación de la Ley 633 del 2000, se establecía que: “cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal”.

Sin embargo, la Ley 1819 de 2016, que, como se indicó, reguló íntegramente la omisión de agente retenedor o recaudador, no incluyó dentro del texto normativo el pago de las sanciones como condición de terminación del proceso penal. Por esta razón, hoy la terminación vía pago se hace efectiva con el pago del tributo adeudado más los intereses correspondientes, sin perjuicio de la posibilidad que tiene la autoridad administrativa para ejecutar el proceso relacionado con las sanciones, salvo que estas se encuentren prescritas. Esta posición fue avalada por la Corte Constitucional en sentencia C-290 de 2019.

Es importante anotar que la posibilidad de terminar el proceso penal por pago ha generado algunas discusiones en la doctrina, que ha intentado identificar la razón jurídica que subyace a esta terminación, si previamente se ha verificado la existencia de un injusto penal en contra de la hacienda pública. Desde una mirada mucho más general, esta institución se conoce como la ‘regularización tributaria’ y ha sido aplicada por muchos ordenamientos jurídicos como hipótesis válida de terminación de los procesos penales de carácter fiscal (Montero, 2020).

De igual manera, quisiéramos anotar, como modificación adicional al tipo penal de omisión de agente retenedor, la inclusión que se hizo por parte de la Ley 1819 de 2016 del incumplimiento de obligaciones en el impuesto nacional al consumo. Esta modificación, apenas lógica, hizo coherente la prohibición penal con este impuesto creado mediante la Ley 1607 de 2012, el cual, materialmente, es equivalente al IVA.

Por último, solo a manera de referencia tangencial, el tipo penal también ha variado, entre otras, por posiciones jurisprudenciales, en lo que tiene que ver con el cómputo y el término de la prescripción de la acción penal. Esto a partir del entendimiento del agente de retención como un sujeto que desempeña funciones públicas, por lo que, para estos efectos, la prescripción debe contarse como se hace para los servidores públicos<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Revisar las sentencias de la Corte Suprema de Justicia, radicados N° 33468 de 2013 y 41053 de 2015, entre otras.

Para seguir con el análisis de la evolución de los delitos tributarios en Colombia, debe ahora expresarse que también en la Ley 1819 de 2016 se incluyó un nuevo atentado contra el bien jurídico de la administración pública, denominado ‘Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes’, regulado en el artículo 434 A del Código Penal. El antecedente remoto de esta prohibición tiene que ver con las leyes de normalización tributaria, también conocidas como ‘amnistías tributarias’. Estas leyes, las cuales se han expedido desde hace algunos años, buscan la normalización del contribuyente que ha incumplido con sus obligaciones tributarias en Colombia, entre otras, aquella relativa al deber de declarar los bienes que posean en el exterior. Desde este punto de vista, y con la renuncia del Estado a las sanciones por no haber declarado los bienes que se posean en el exterior, se buscaba un mayor recaudo nacional a partir de los contribuyentes que, voluntariamente, reportaran sus activos en Colombia y continuaran tributando sobre ellos en adelante.

Con los años, este tipo penal ha modificado la cuantía de los activos omitidos o la información inexacta que los soporta, así como los pasivos inexistentes, pasando de exigir más a menos cuantía, tal como ocurre en la actualidad. Con esto, se posibilitó una mayor aplicación del tipo penal a partir de la ampliación muestral de posibles contribuyentes que realicen la conducta, como se presenta a continuación:

- Ley 1819 de 2016: “el contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes *en un valor igual o superior a 7250 salarios mínimos legales mensuales vigentes*.”
- Ley 1943 de 2018 (inexequible) y posteriormente Ley 2010 de 2019: “el contribuyente que dolosamente omita activos o presente un menor valor de los activos declarados o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta, *por un valor igual o superior a 5000 salarios mínimos legales mensuales vigentes*.”
- Ley 2277 de 2022: “el que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, con el propósito de defraudación o evasión, en las declaraciones tributarias, *por un monto igual o superior a mil (1000) salarios mínimos legales mensuales vigentes*.”

Como se ve, en un tránsito de cinco años, el tipo penal pasó de exigir una valoración económica en la conducta por parte de la autoridad tributaria de 7500 a 1000 (SMMLV).

El tipo penal analizado tiene mucho que ver con las relaciones económicas que los contribuyentes colombianos realicen con los denominados ‘paraísos fiscales’. Si bien este asunto merece un análisis independiente que supera la pretensión de este escrito, puede decirse, a modo de síntesis, lo siguiente: (I) no existe ningún tipo penal que, por sí solo, establezca como delictiva la realización de actos económicos con paraísos fiscales; (II) los problemas penales que se pueden derivar de estas relaciones tienen que ver, en mayor medida, con el ocultamiento de los activos

que se tienen en estos países, siempre y cuando el contribuyente no haya normalizado voluntariamente su situación y se supere el monto actualmente establecido en relación con los activos omitidos: 1000 SMLV; (III) podría plantearse, además, una relación adicional con algunos supuestos contra el orden económico y social, particularmente en los tipos penales de lavado de activos o enriquecimiento ilícito. Esto, siempre y cuando, el ocultamiento de los bienes y su no declaración en Colombia tenga que ver con el origen ilícito de estos, lo cual debe ser demostrado en el trámite del proceso penal y no se deduce del simple hecho de realizar la conducta prevista en el tipo penal de omisión de activos o declaración de pasivos inexistentes. Nuestra Corte Constitucional ha realizado algunos planteamientos en torno a los paraísos fiscales, para lo cual pueden consultarse las sentencias C-910 de 2004 y C-690 de 2003.

Por último, en relación con este tipo penal, es interesante relacionar cómo la terminación por pago que se expresa para esta prohibición penal difiere en comparación con lo estudiado anteriormente en el tipo de omisión de agente retenedor. En el artículo 434 A del Código Penal se establece que la acción penal se extinguirá hasta por dos (2) ocasiones cuando el sujeto activo de la conducta realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes. De esta manera, mientras que el pago de las sanciones no es condición para la terminación de un proceso penal por el delito de omisión de agente retenedor, para el caso de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes sí lo es.

En esta evolución normativa del delito tributario en Colombia, es necesario referenciar la aparición, en el ordenamiento jurídico, del tipo penal de 'defraudación tributaria', previsto en el artículo 434 B del Código Penal, a partir de su consagración inicial por la Ley 1943 de 2018; reproducido después por la Ley 2010 de 2019, ante la declaratoria de inexecutable de la primera.

En la reforma tributaria de finales del 2018 se incluyeron como conductas delictivas, por primera vez para el caso colombiano, diferentes hipótesis específicas de fraude fiscal o tributario. Estas hipótesis y su aparente 'normalización' en la práctica comercial se traducían en altos índices de evasión fiscal. Bajo esta perspectiva, la evasión fiscal siempre ha sido un problema latente para la administración tributaria, al punto tal de reconocer que los mecanismos hasta el momento existentes para hacerle frente habían resultado insuficientes. Por lo que, con ánimo de desestimular y reaccionar de forma más grave ante estos comportamientos, se termina incorporando a la legislación penal el tipo previsto en el artículo 434 B del Código Penal. Antes de dicha adición al Código Penal, la posición de la DIAN respecto a la relevancia penal del fraude fiscal era la siguiente:

Es importante precisar que el fraude fiscal es una figura autónoma que, si bien puede llegar a tener connotaciones de carácter penal, no implica necesariamente que se presenten los supuestos de hecho que la ley tipifica como punibles y que requieren una valoración de la responsabilidad subjetiva

de quien incurre en ellos. En este sentido, el fraude fiscal puede compartir elementos con delitos como el fraude procesal, la falsedad material o ideológica, etc., pero es independiente de ellos, al punto que para su determinación no se requiere un juicio previo (prejudicialidad) que califique penalmente la conducta del contribuyente. (DIAN, Concepto 2005, radicado 051977)

Con la incorporación del delito de defraudación tributaria, se quiso delimitar el concepto de fraude fiscal a la perspectiva penal en ciertas hipótesis expresamente señaladas. Esto, porque, si bien había incluso pronunciamientos previos de constitucionalidad que explicaban el sentido del fraude fiscal (sentencia C-015 de 1993), aún es una institución indeterminada en su contenido. Por lo cual, de no especificarse penalmente las conductas prohibidas bajo la denominación de ‘fraude’, la disposición tendría serios problemas de constitucionalidad.

Para lograr este cometido, el legislador tomó como referencia parte del artículo 647 del Estatuto Tributario, el cual dispone los comportamientos que constituyen inexactitudes tributarias y su correspondiente sanción. Veamos en el siguiente cuadro comparativo la manera en la que se relaciona la defraudación tributaria de carácter penal con las inexactitudes tributarias:

Estatuto Tributario – Inexactitud en las declaraciones tributarias (art. 647)	Código Penal - Defraudación tributaria (art. 434 B)
<p>Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.</li> <li>2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.</li> <li>3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.</li> </ol>	<p>Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el 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, con el propósito de defraudación o evasión, que generen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor en declaraciones tributarias, en un monto igual o superior a cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) e inferior a dos mil quinientos (2500) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), definido en todos los casos por liquidación oficial de la autoridad tributaria competente, será sancionado con pena privativa de la libertad de treinta y seis (36) a sesenta (60) meses de prisión.</p>

A la luz de esta comparación, es posible concluir que dos de las tres hipótesis que constituyen inexactitud en las declaraciones tributarias, consagradas en los numerales 1 y 3 del artículo 647 del Estatuto Tributario, son acogidas en la misma forma por el artículo 434 B del Código Penal. Adicionalmente, el legislador penal consagró, como otra modalidad de conducta prohibida, el incumplimiento de la obligación formal de no declarar.

También, de la misma forma que ocurrió con el tipo penal de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, en la Ley 2277 del 2022 se modificó este tipo penal y se rebajó el

monto de la afectación patrimonial generada con el comportamiento prohibido. Mientras que en su creación este monto era de 250 SMMLV, hoy se exige una liquidación oficial de la autoridad tributaria por lo menos de 100 SMMLV.

Como anotación final comparativa entre los diferentes tipos de delitos tributarios que existen, este tipo penal, del mismo modo que ocurre con la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, pero a diferencia de lo que ocurre con el tipo de omisión de agente retenedor, exige que la terminación por pago incluya, además del valor de lo adeudado y de los intereses, lo correspondiente al pago de las sanciones administrativas.

Esta situación, presente en los artículos 434 A y 434 B del Código Penal<sup>6</sup>, amerita una revisión crítica, por las siguientes razones: (i) desde un análisis sistémico, no tiene coherencia que, para el caso de la omisión de agente retenedor, la regularización tributaria (pago del valor adeudado), genere la terminación del proceso penal sin incluir en la suma total el valor de las sanciones; mientras que, en los otros dos casos, el de la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes y el de la defraudación tributaria, la terminación por pago incluya, además, el pago de las sanciones administrativas correspondientes; (ii) nuestra Corte Constitucional (sentencia C-290 de 2019), ha establecido que, en el marco de la libre configuración normativa del legislador, es constitucional que en el caso de la omisión de agente retenedor se condicione la terminación del proceso al pago de la suma adeudada más los intereses, pues estos son una consecuencia directa de la apropiación ilícita de recursos públicos. Ahora, si bien esto es cierto de cara a los intereses, no parece ser aplicable al pago de las sanciones administrativas. Es decir, el pago de las sanciones como condición de terminación del proceso penal no debe ser un asunto de competencia del derecho penal pues, desde el punto de vista de su proporcionalidad, este medio no se considera necesario para la finalidad que se establece en los tipos en cuestión.

## 2. Aproximación político criminal a la tipificación del delito tributario

En líneas generales, se ha establecido que el legislador tiene un margen de maniobra amplio en la configuración normativa de los comportamientos delictivos, siempre que actúe dentro de los límites constitucionales que le impone nuestra carta política; a modo de límites al ejercicio del poder punitivo (sentencia C-939 de 2002; sentencia C-290 de 2019, entre otras).

La política criminal, en un sentido amplio, es el conjunto de respuestas que un Estado estima necesario adoptar para hacerle frente a conductas consideradas reprochables o causantes de perjuicio social. Esto con el fin de garantizar la protección de los intereses esenciales del Estado y de los derechos de los residentes en el territorio bajo su jurisdicción (sentencia T-388 de 2013). Frente a esto, la doctrina ha precisado:

<sup>6</sup> Para un estudio detallado de los elementos dogmáticos de los tipos penales previstos en los artículos 434 A y 434 B del Código Penal revisar Cristancho, M. (2020). Los delitos de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (434A) y defraudación tributaria (434B), luego de la Ley 2010 de 2019. En D. Gómez, S. Cadavid y J. Sanín (Coord.), Estudios de derecho penal societario (pp. 449-484). Díké S.A.S.

(...) la política criminal se pregunta por el cómo y el para qué del derecho positivo, de modo que este pueda ser eficaz en la prevención y reacción frente al delito. Que sea eficaz significa que cumpla con sus cometidos. Y que sus cometidos sean unos u otros depende del modelo de Estado que se asuma. (Solano-Vélez, Duque-Pedroza, Díez, Arrieta-Burgos, Estrada y Monsalve Marín, 2019)

Un análisis político criminal de los delitos tributarios en Colombia requiere acercarse a los siguientes problemas: en primer lugar, determinar la necesidad del medio (la respuesta penal), en relación con la protección del bien jurídico como fin (administración pública representada en los impuestos como bien público). En segundo lugar, verificar la necesidad del medio (la respuesta penal), en comparación con los otros medios existentes para hacerle frente al problema, con el objetivo de determinar la proporcionalidad real del impacto del derecho penal, a partir del postulado de la *ultima ratio* del sistema.

El primero de los interrogantes parece tener una respuesta simple. Al margen de las posiciones teóricas que existen en relación con el bien jurídico protegido en los delitos fiscales (Forero, 2020); (Martínez-Buján, 1994); (Hernández, 2021); (Echavarría, 2014); (Echavarría y Ruiz, 2018); (Ibañez, Ospina y Nevito, 2004), todas son coincidentes en afirmar la importancia del objeto de protección a partir de las finalidades mismas del Estado. De allí, como lo ha establecido la misma Corte Constitucional (sentencia C-290 de 2019), en estos casos, la protección del patrimonio público amerita y justifica, *a priori*, la intervención penal. No será este, por tanto, el asunto que más relevancia adquiera dentro de las consideraciones político criminales, en tanto damos por hecho la idoneidad y la constitucionalidad del medio penal para la protección del bien jurídico.

De esta forma, la pregunta fundamental sobre la conveniencia de la intervención penal en los delitos fiscales requiere un análisis detallado desde la necesidad en concreto del medio; es decir, desde su comparación con los demás medios existentes por el ordenamiento jurídico para la salvaguarda de los mismos intereses. De lo que se trata es, en los términos de la Corte Constitucional (sentencia C-084 de 2020), de establecer si el medio escogido, además de ser efectivamente conducente, es necesario; esto es, si no puede ser reemplazado por otros menos lesivos para el derecho a la igualdad de los destinatarios de la norma.

Por otra parte, son evidentes los índices altos de evasión fiscal que existen en Colombia, los cuales tienen varias causas (Hoyos, 2020). Bajo esta premisa, la pregunta que surge es: ante las evidencias empíricas que comporta la evasión fiscal en Colombia, sus causas y consecuencias, y dada la importancia del bien jurídico protegido, ¿es absolutamente necesario acudir al derecho penal con la creación de nuevos comportamientos delictivos (art. 434 A y 434 B) que faciliten un efectivo recaudo del tributo? Y, si se complementa la pregunta ¿es necesario modificar frecuentemente los tipos penales mencionados, incluyendo un universo mayor de conductas prohibidas a partir de una rebaja en la afectación patrimonial que sufra el Estado?

La respuesta, a nuestro juicio, es negativa. En este escrito partimos de la base del postulado de la *ultima ratio* del sistema penal, el cual ha sido desarrollado por la doctrina incluso en relación con los delitos tributarios (Mejía, 2021). Comencemos por indicar que los comportamientos regulados en los artículos 434 A y 434 B del Código Penal han tenido desde hace mucho tiempo una sanción considerable por parte del derecho tributario. Incluso, si se analiza la conducta típica de la defraudación tributaria, en gran parte, son exactamente las mismas conductas sancionadas en las inexactitudes en las declaraciones tributarias del artículo 647 del Estatuto Tributario. Esto generaría, además, un problema adicional desde el postulado del *ne bis in idem* (Ferré-Olivé, 2018) o ‘no dos veces por lo mismo’. Esta proposición crítica, además, se justifica en el hecho de verificar que el mismo derecho penal consagra prohibiciones que podrían encuadrarse en las hipótesis de fraude fiscal como, por ejemplo, las falsedades en documentos y el fraude procesal. Con esto, la protección del bien jurídico no quedaría desfavorecida. En síntesis, acudir al derecho penal como el instrumento que siempre puede solucionar todos los problemas sociales no deja de ser una idea utópica.

Quizás una mejor salida a los problemas de la evasión fiscal podría ser exigir, por lo menos para cierto tipo de contribuyentes, el diseño y la eficacia de mecanismos de autorregulación tributaria o *compliance* tributarios (Duque-Pedroza y Sanín, 2020). Estos, a través de las facultades de supervisión de las superintendencias, podrían, por un lado, evitar la comisión de delitos tributarios; y, por otro, impedir la realización de otros comportamientos contra el orden económico y social, igualmente graves, como el lavado de activos y actos de financiación del terrorismo.

Sin embargo, en Colombia, tal ha sido el afán por llevar al derecho penal discusiones propiamente tributarias que, en algunos casos, también se han generado cobros de deudas que, desde el punto de vista del derecho administrativo, pueden ser consideradas como inexistentes. Lo anterior por haber transcurrido el fenómeno de la prescripción, luego de una ineficacia en una declaración tributaria. Este asunto, que amerita solo un estudio independiente, no deja de sorprender, y ha sido analizado por la doctrina (Restrepo y Zuluaga, 2020).

Con todo, la política criminal que se ha implementado en estos casos ha pasado por una maximización de la intervención penal que se manifiesta en lo siguiente: (I) la modificación de los tipos penales de los artículos 434 A y 434 B del Código Penal, rebajando la cuantía que se entiende como condicionante para el inicio de la investigación penal; (II) la sanción por la vía penal sobre el incumplimiento de obligaciones formales desde la perspectiva tributaria; (III) la consagración como condición de terminación del proceso por el pago del valor de las sanciones tributarias, además de la suma adeudada y de los intereses que se generen; (IV) la eliminación de la posibilidad de terminar los procesos penales, específicamente para el caso de la omisión de agente retenedor, por la materialización de acuerdos de pago, incluso en situaciones de reestructuración empresarial o quiebra.

Vale la pena manifestar que nuestra Corte Constitucional, en sentencia C-557 del 2019, determinó la constitucionalidad de los tipos penales de omisión de activos e inclusión y de defraudación tributaria, pues, como se indicó, más que un asunto de constitucionalidad, el reproche versa sobre un asunto de conveniencia político criminal, basado en la maximización del derecho penal bajo las críticas que fueron identificadas en este escrito. Por lo tanto, se trata mejor de un llamado al legislador penal, con el querer, por demás constante y reiterado, de generar una racionalización en sus formas y planteamientos al momento de consagrar hipótesis delictivas.

## Conclusiones

La intervención penal en asuntos sancionados igualmente por el derecho tributario, bajo la denominación genérica de fraude fiscal, parte del reconocimiento necesario de la protección de un importante interés tutelado por el ordenamiento jurídico, el cual descansa sobre la base de la estabilidad del patrimonio público. De allí, *a priori*, no puede descartarse la exigencia de acudir al derecho penal para sancionar ciertos comportamientos que afecten este interés.

Sin embargo, la política criminal acogida por el ordenamiento jurídico para regular los delitos fiscales o tributarios evidencia una maximización desproporcionada de la intervención penal, la cual se genera mediante su instrumentación simbólica. Esto lleva al sistema punitivo a generar ideales de cobro de deudas fiscales a través del proceso penal que repercuten en un mayor recaudo fiscal. En ese sentido, la necesidad de la intervención penal debe tener en cuenta, entre otros aspectos, consideraciones sobre el carácter de *ultima ratio* y de *non bis in idem* al momento de crear y modificar los delitos fiscales en Colombia.

## Referencias

- Colombia. Congreso de la República. Ley 38 de 1969. Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 550 de 1999. Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 633 de 2000. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 1066 de 2006. Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 1116 de 2006. Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. 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.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2019 y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Congreso de la República. Ley 2277 de 2022. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Presidencia de la República. Decreto 2503 de 1987. Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

- Colombia. Sentencia C-015 de 1993. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 278 del Decreto Ley 624 de 1989, expedido con base en las facultades extraordinarias otorgadas por los artículos 90-5 de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987.
- Colombia. Sentencia C-285 de 1996. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1o. y 665 del Decreto 624 de 1989 - “Estatuto Tributario”.
- Colombia. Sentencia C-939 de 2002. Corte Constitucional de Colombia. Revisión constitucional del Decreto 1900 de 2002. Por el cual se adoptan medidas en materia penal y procesal penal contra las organizaciones delincuenciales y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Sentencia C-009 de 2003. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 402 de la Ley 599 de 2000 y contra el artículo 42 de la Ley 633 de 2000.
- Colombia. Sentencia C-690 de 2003. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 28 (parcial), 82 y 83 de la Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Sentencia C-910 de 2004. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1° (parcial) de la Ley 788 de 2002 y 3°(parcial), 5°(parcial), 6°, 9° (parcial), 17°, 24°, 26°, 28°(parcial), 30°(parcial), 32°, 37°(parcial), 38°, 39°, 47°, 48°, 49°, 50°, 51°, 54°, 55°, 59° y 63° (parcial) de la Ley 863 de 2003.
- Colombia. Sentencia T-388 de 2013. Corte Constitucional de Colombia. Expedientes T-3526653, T-3535828, T-3554145, T-3645480, T-3647294, T-3755661, T-3759881, T-3759882, T-3805761. Acciones de tutela instauradas por varias personas privadas de la libertad, o en representación de estas.
- Colombia. Sentencia C-557 de 2019. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018. [p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Sentencia C-290 de 2019. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, Este modificó el artículo 402 de la Ley 599 de 2000.
- Colombia. Sentencia C-084 de 2020. Corte Constitucional de Colombia. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 13 (parcial) de la Ley 1861 de 2017. Por la cual se reglamenta el servicio de reclutamiento, control de reservas y la movilización.
- Colombia. Sentencia C-137 de 2023. Corte Constitucional. Por ineptitud sustantiva de la demanda, la corte se inhibió de adelantar juicio de constitucionalidad por demanda contra el artículo 42 (parcial) de la Ley 633 de 2000, relacionado con la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA.

- Colombia. Sentencia 33468 de 2013. Corte Suprema de Justicia, sala de Casación Penal. Delito de omisión del agente retenedor o recaudador – servidor público. Si el sujeto activo es el agente retenedor, autorretenedor o recaudador, particular considerado como un servidor público por cuanto la ley le asignó de manera transitoria una función pública se da un aumento del término de prescripción en una tercera parte.
- Colombia. Sentencia SP7253 de 2015. Corte Suprema de Justicia, sala de Casación Penal. Falta de pago de sanción por no enviar información tributaria no es delito. Se indica que la falta de pago de la sanción impuesta por la dirección de impuestos y aduanas nacionales por no enviar información tributaria no configura el delito de omisión del agente retenedor o recaudador. Afirmar lo contrario viola el principio de estricta tipicidad, en tanto se aplicaría una pena sin fundamento legal.
- Cristancho, M. (2020). Los delitos de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (434A) y defraudación tributaria (434B), luego de la Ley 2010 de 2019. En D. Gómez, S. Cadavid y J. Sanín Coords. *Estudios de derecho penal societario* (pp. 449-484). Díké S.A.S.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2005). Concepto radicado 051977. <https://cijuf.org.co/codian05/agosto/c51977.html>
- Duque-Pedroza, A. y Sanín, J. (2020). Compliance societario y tributario. Análisis penal desde el ordenamiento jurídico colombiano. En D. Gómez, S. Cadavid y J. Sanín Coords. *Estudios de derecho penal societario* (pp. 67-111). Díké S.A.S.
- Echavarría, R. (2014). 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*, (16), 1-39. <http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>
- Echavarría, R. y Ruiz, C. (2018). Estudio comparado en la protección penal de los ingresos al Estado. *Revista de Derecho*, (49), 260-316.
- Ferré-Olivé, J. (2018). Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador en materia tributaria, con referencias al sistema español. *Revista penal*, 8(14-15), 155-168. <https://revistaciencias.inacipe.gob.mx/index.php/01/article/view/296/254>
- Forero, C. (2020). El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española. *Nuevo Foro Penal*, 16(95), 191-233. <https://doi.org/10.17230/nfp16.95.7>
- Hernández, H. (2021). El delito fiscal como un comportamiento contra el orden económico social. En H. Hernández (Ed.), *Aspectos actuales del derecho penal tributario* (pp. 39-59). Universidad de Ibagué.
- Hoyos, V. (2020). Las causas de la evasión tributaria en Colombia. En J. Castro y L. Sanint (Eds.), *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso* (pp. 89-109). Universidad Externado de Colombia.
- Ibañez, A., Ospina, G. y Nevito, N. (2004). *El delito fiscal*. Ibañez.

- Martínez-Buján, C. (1994). El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. *Estudios penales y criminológicos*, (18), 123-196. <https://doi.org/10.17230/nfp16.95.7>
- Mejía, O. (2021). El principio de última ratio del derecho penal, como fundamento para reprimir conductas de evasión tributaria y el uso del derecho administrativo sancionador. En H. Hernández (Ed.), *Aspectos actuales del derecho penal tributario* (pp. 61-69). Universidad de Ibagué.
- Montero, F. (2020). La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. *Indret*, (4), 304-349. <https://indret.com/la-regularizacion-tributaria-como-equivalente-funcional-de-la-pena-retributiva/>
- Solano-Ospina, M. (2021). La evasión fiscal. En H. Hernández (Ed.), *Aspectos actuales del derecho tributario* (pp. 71-88). Universidad de Ibagué.
- Solano-Vélez, H., Duque-Pedroza, A., Díez, M., Arrieta-Burgos, E., Estrada, S y Monsalve, J. (2019). *Temas de derecho penal parte general. Teoría general del derecho penal*. Universidad Pontificia Bolivariana.
- Restrepo, C. y Zuluaga, J. (2020). Reflexiones acerca de los oficios persuasivos penalizables en materia de retención en la fuente. *Impuestos*, (222), 27-32.