



**CENITH DEL CARMEN CASTRO CANTILLO**  
Autor

**TRABAJO DE PROFUNDIZACION**  
**TEMA: OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES**  
artículo 434A del Código Penal colombiano

**RICARDO ECHAVARRIA RAMIREZ**  
Asesor

**UNIVERSIDAD EAFIT**  
**Escuela de Derecho- Área de Derecho Penal**  
**Maestría en Derecho Penal**

**Medellín, 2 de julio de 2025**

## Contenido

La evolución del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en Colombia: Análisis crítico del artículo 434A del Código Penal a la luz de la Ley 2277 de 2022 .....	3
Resumen:.....	3
Abstract:.....	3
Introducción.....	5
1. Evolución normativa del artículo 434A del Código Penal colombiano .....	6
2. Derecho comparado: delitos similares en otros países .....	8
<b>2.1. Argentina: Ley 24.769 y los delitos fiscales</b> .....	8
<b>2.2. España: El delito de defraudación tributaria en el Código Penal</b> .....	11
<b>2.3. México: Los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación</b> .....	15
<b>2.4 Justificación de la selección de países para el análisis comparado</b> .....	18
<b>2.5. Elementos comunes y diferencias con el artículo 434A del Código Penal colombiano</b> .....	19
<b>2.6. La importancia de la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal</b> .....	22
3. Análisis de los elementos del tipo penal del artículo 434A del Código Penal colombiano .....	26
4. La extinción de la acción penal en el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.....	30
5. Retos y perspectivas de la regulación penal tributaria en Colombia.....	31
6. Desafíos en la aplicación del artículo 434A del Código Penal colombiano .....	33
Conclusiones .....	35
Bibliografía.....	37

# **La evolución del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en Colombia: Análisis crítico del artículo 434A del Código Penal a la luz de la Ley 2277 de 2022**

## **Resumen:**

El presente estudio analiza la evolución normativa del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en Colombia, tipificado en el artículo 434A del Código Penal, a la luz de las recientes modificaciones introducidas por la Ley 2277 de 2022. Adicionalmente, se realiza un estudio comparado con figuras delictivas similares en Argentina, España y México. De igual manera, se analizan los elementos del tipo penal y los desafíos que enfrenta su aplicación efectiva. En virtud de lo anterior, se concluye que la lucha contra la evasión fiscal desde el ámbito penal requiere no solo normas bien diseñadas y una persecución eficiente, sino también la consolidación de la conciencia fiscal y la adopción de una política criminal integral y coherente.

Palabras clave: delito tributario, evasión fiscal, omisión de activos, inclusión de pasivos inexistentes, artículo 434A, Código Penal colombiano, Ley 2277 de 2022, derecho comparado, política criminal, cultura tributaria.

## **Abstract:**

The present study analyses the normative evolution of the offence of omission of assets or inclusion of non-existent liabilities in Colombia, defined by article 434A of the Penal Code, in light of the recent amendments introduced by Law 2277 of 2022. In addition, a study is carried out comparing similar crimes in Argentina, Spain and Mexico. The elements of criminal law and the challenges faced in its effective application are also analysed. Based on the above, it is concluded that the fight against tax evasion from the criminal sphere requires not only well designed rules

and efficient prosecution, but also strengthening the tax culture and adopting a comprehensive and coherent criminal policy.

Keywords: tax crime, tax evasion, omission of assets, inclusion of non-existent liabilities, article 434A, Colombian Penal Code, Law 2277 of 2022, comparative law, criminal policy, tax culture.

## **Introducción**

El delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, tipificado en el artículo 434A del Código Penal colombiano, ha sido objeto de diversas modificaciones legislativas desde su incorporación en el ordenamiento jurídico. En virtud de lo anterior, resulta necesario analizar la evolución normativa de este tipo penal, así como su aplicabilidad en el contexto actual. Por las siguientes razones, se realizará un estudio comparado con figuras delictivas similares en otros países, a fin de identificar elementos comunes y diferenciadores. Conforme a lo expresado por el ex Fiscal General de la Nación, Néstor Humberto Martínez Neira, en su comunicación del 29 de noviembre de 2016, se evidenciaba la necesidad de fortalecer la lucha contra la evasión fiscal desde el ámbito penal (Sintura Varela, 2019). Dado que esta comunicación marcó un hito en el desarrollo legislativo del artículo 434A, se analizará su contenido y las implicaciones que tuvo en las posteriores reformas. A causa de la relevancia de este delito en el contexto económico y social del país, se busca determinar si las modificaciones introducidas han contribuido a una aplicación más efectiva de la norma y a la prevención de delitos contra la Administración Tributaria.

# 1. Evolución normativa del artículo 434A del Código Penal colombiano

La tipificación del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en Colombia tuvo su origen en la Ley 1819 de 2016. En ese contexto, esta ley introdujo por primera vez el artículo 434A al Código Penal, estableciendo penas de prisión para quienes omitieran activos, presentaran información inexacta sobre estos o declararan pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV), afectando el impuesto sobre la renta o el saldo a favor (Congreso de Colombia, 2016). La norma original establecía específicamente tres conductas punibles: (i) la omisión de activos, (ii) la presentación de información inexacta sobre activos, y (iii) la declaración de pasivos inexistentes. Adicionalmente, contemplaba que la corrección de la declaración y su pago extinguía la acción penal, lo que reflejaba un enfoque primordialmente recaudatorio antes que punitivo.

La Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento) introdujo modificaciones significativas al artículo 434A, motivadas por las deficiencias detectadas en su redacción original y por la comunicación enviada el 29 de noviembre de 2016 por el entonces Fiscal General de la Nación, Néstor Humberto Martínez Neira. Los cambios principales fueron: (i) se mantuvo la omisión de activos como conducta punible, pero se precisó que la información inexacta sobre los activos consistía específicamente en darles un "menor valor"; (ii) se redujo el umbral cuantitativo para la configuración del delito de 7.250 a 5.000 SMLMV; y (iii) se estableció como requisito adicional que la autoridad tributaria hubiera "liquidado oficialmente" un mayor valor sobre el impuesto de renta a cargo (Congreso de Colombia, 2018). Este último requisito implicaba el agotamiento previo del procedimiento de liquidación oficial establecido en el Estatuto Tributario, lo que convertía este delito en uno de naturaleza subsidiaria, exigiendo primero la actuación administrativa antes de la intervención penal.

Un importante hito en la evolución de este tipo penal lo constituyó la Sentencia C-481 de 2019, mediante la cual la Corte Constitucional declaró inexecutable la Ley 1943 de 2018 por vicios de procedimiento en su formación. La Corte encontró que durante el trámite legislativo se habían violado los principios de consecutividad e identidad flexible, al haberse introducido modificaciones sustanciales en el último debate que no habían sido discutidas previamente en la comisión correspondiente.

Específicamente, la Corte determinó que: (i) la publicación del proyecto no cumplió con el requisito de antelación mínima; (ii) no se respetaron los tiempos entre debates; y (iii) se incluyeron disposiciones no relacionadas con la materia principal del proyecto. Sin embargo, para evitar un vacío normativo, la Corte difirió los efectos de la inexecutable hasta el 1 de enero de 2020, dando tiempo al Congreso para expedir una nueva legislación (Corte Constitucional, 2019).

Como respuesta a la declaratoria de inexecutable, el Congreso promulgó la Ley 210 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico), que incorporó nuevamente las modificaciones al artículo 434A, manteniendo esencialmente la misma redacción que tenía en la Ley 1943 de 2018 (Congreso de Colombia, 2019). Esto garantizó la continuidad normativa en la materia y permitió que las conductas siguieran siendo punibles. La reincorporación del artículo 434A en sus términos anteriores reflejó la voluntad del legislador de preservar los avances en la lucha contra la evasión fiscal, adaptando su contenido a las observaciones realizadas por la Corte Constitucional en cuanto al procedimiento legislativo, aunque sin alterar sustancialmente su contenido.

Recientemente, la Ley 2277 de 2022 introdujo nuevos cambios sustanciales al artículo 434A, respondiendo a críticas doctrinales y jurisprudenciales sobre la falta de precisión en el tipo penal. Las principales modificaciones fueron: (i) la inclusión expresa del elemento subjetivo "con el propósito de defraudación o evasión" como requisito para la configuración del delito, lo que aclaró la intencionalidad que debe tener el autor y fortaleció el principio de culpabilidad; y (ii) la reducción de los montos para la aplicación de modalidades agravadas, estableciendo que si el valor fiscal de los activos omitidos, el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 2.500 SMLMV pero inferior a 5.000 SMLMV, las penas previstas se incrementarán en una tercera parte; y si es superior a 5.000 SMLMV, las penas se incrementarán en la mitad (Congreso de Colombia, 2022). Estos cambios buscaron fortalecer la seguridad jurídica mediante la precisión del elemento subjetivo, endurecer las sanciones de manera escalonada según la cuantía, y alinear la legislación colombiana con estándares internacionales en la materia.

A pesar de las sucesivas reformas, persisten cuestionamientos sobre la constitucionalidad del artículo 434A. Algunos expertos como Díaz Soto (2023) han señalado que el tipo penal podría violar los principios de legalidad por la ambigüedad de conceptos como "menor valor" o la determinación exacta de cuándo un pasivo es "inexistente"; de certeza en la imputación penal debido a que la configuración del delito depende en parte de actuaciones administrativas previas de la DIAN; del non bis in idem por la posible doble sanción (administrativa y penal) por los mismos hechos; y de proporcionalidad al establecer penas severas sin considerar adecuadamente el grado de lesividad de la conducta.

Espinosa Díaz et al. (2022) han señalado que la aplicación efectiva del tipo penal depende en gran medida de la eficiencia y capacidad de la Administración Tributaria para detectar y sancionar las conductas fraudulentas, lo cual requiere un fortalecimiento institucional y una mayor coordinación con las autoridades penales. Por su parte, Prias (2021) ha enfatizado la necesidad de implementar políticas públicas integrales que aborden la evasión fiscal desde diferentes frentes, incluyendo la educación tributaria, el fortalecimiento de la Administración Tributaria y la cooperación interinstitucional.

La evolución del artículo 434A del Código Penal colombiano refleja un esfuerzo continuo por fortalecer la lucha contra la evasión fiscal desde el ámbito penal, ajustando progresivamente sus elementos para hacerlo más eficaz y conforme a los principios constitucionales. Sin embargo, el debate sobre su constitucionalidad y eficacia continúa abierto, evidenciando los retos que enfrenta el sistema penal tributario en Colombia para combatir efectivamente la evasión fiscal sin vulnerar las garantías fundamentales de los contribuyentes.

## **2. Derecho comparado: delitos similares en otros países**

### **2.1. Argentina: Ley 24.769 y los delitos fiscales**

El delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes no es exclusivo del ordenamiento jurídico colombiano. En efecto, diversos países han tipificado conductas similares con el fin de combatir la evasión fiscal y proteger los intereses de la Hacienda Pública. En Argentina, la Ley 24.769 sanciona como delito fiscal diversas conductas, entre las que se encuentran la evasión simple y agravada de tributos, el aprovechamiento indebido de subsidios, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales y la simulación dolosa de pago, entre otros (Gavilán, 2010). De manera similar a lo que ocurre en Colombia, estas conductas se configuran cuando se omiten activos, se declaran pasivos inexistentes o se presentan declaraciones tributarias fraudulentas, con el fin de obtener un beneficio fiscal indebido.

En Argentina, la evasión fiscal constituye un delito penal tributario regulado principalmente por la Ley Penal Tributaria N° 24.769. De acuerdo con esta normativa, se considera evasión simple cuando el monto evadido supera los \$1.500.000 por cada tributo y por ejercicio anual. La razón es que el legislador argentino ha establecido un umbral mínimo para considerar la conducta como

delictiva, buscando sancionar penalmente solo los casos de mayor gravedad económica.

Por las siguientes razones, el delito de evasión fiscal en Argentina presenta características particulares: En primer lugar, se requiere dolo directo del autor, es decir, la intención deliberada de evadir el pago de tributos. En segundo término, es un delito de resultado, pues se consuma con el efectivo perjuicio patrimonial al fisco. En tercer lugar, admite la tentativa, cuando se realizan actos idóneos para consumir la evasión, pero esta no se logra por razones ajenas a la voluntad del autor.

Como muestra la legislación argentina, existen agravantes que incrementan las penas cuando el monto evadido supera los \$15.000.000. En tal caso, la pena de prisión prevista aumenta de 3 años y 6 meses a 9 años. Se puede inferir de esta graduación que el legislador busca sancionar con mayor severidad los casos de evasión que generan un perjuicio económico más significativo para el Estado.

En ese contexto, la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes constituyen algunas de las modalidades típicas del delito de evasión fiscal en Argentina. Ya que estas conductas tienen como propósito reducir la base imponible sobre la cual se calculan los tributos, generando un menor pago de impuestos. Puesto que afectan la veracidad y exactitud de la información declarada ante el fisco.

Del examen anterior se advierte que la legislación argentina sanciona penalmente tanto la evasión simple como la agravada, estableciendo umbrales mínimos y graduando las penas según el monto evadido. En consecuencia, se observa un enfoque punitivo orientado a disuadir y castigar las conductas evasivas de mayor impacto económico para las arcas estatales.

Conforme a la doctrina especializada, el bien jurídico protegido por estos tipos penales es la hacienda pública, entendida como el conjunto de recursos y derechos patrimoniales del Estado. De ahí que el legislador argentino haya optado por tipificar penalmente estas conductas, buscando resguardar la integridad de los ingresos fiscales necesarios para el funcionamiento estatal.

Se puede deducir de lo anterior que el sistema penal tributario argentino otorga relevancia a la cuantía evadida como elemento determinante de la tipicidad y gravedad de la conducta. Por cuanto se establecen umbrales monetarios específicos para configurar el delito en su modalidad simple o agravada. Ello autoriza a concluir que existe una política criminal enfocada en perseguir penalmente los casos de mayor lesividad económica.

En virtud de lo anterior, cabe destacar que la legislación argentina contempla la extinción de la acción penal por pago en ciertos supuestos. Efectivamente, si el obligado regulariza espontáneamente su situación fiscal pagando lo evadido antes del inicio de la persecución penal, puede evitar la sanción. Lo cual apunta hacia la conclusión de que se privilegia la recaudación efectiva por sobre la mera punición.

A saber, el delito de evasión fiscal en Argentina admite la participación criminal. De modo que pueden ser sancionados no solo los autores directos, sino también quienes cooperen o auxilien en la comisión del ilícito. Así es dable llegar a la conclusión de que la ley busca alcanzar a todos los intervinientes en el entramado evasivo, incluyendo a asesores o profesionales que colaboren con el fraude.

La doctrina argentina especializada ha desarrollado ampliamente la fundamentación dogmática de estos delitos fiscales. Autores como Esteban Righi han señalado que la evasión fiscal constituye un injusto penal que trasciende el mero incumplimiento administrativo, afectando el pacto social de contribución equitativa a las cargas públicas. En su obra "Derecho Penal Económico Comparado" (2018), Righi argumenta que estos delitos lesionan el principio constitucional de igualdad tributaria, ya que quienes evaden sus obligaciones fiscales obtienen ventajas indebidas frente a los contribuyentes que cumplen regularmente. Según este autor, el fundamento de la punibilidad radica en la protección de la "función tributaria del Estado" como presupuesto necesario para el cumplimiento de sus fines constitucionales. Esta posición ha sido ampliada por Teresa Gómez, quien en "Delitos contra la Hacienda Pública: análisis dogmático" (2020) sostiene que estos delitos representan una "infracción de deber institucionalizado", puesto que el contribuyente ocupa una posición de garante respecto a la veracidad de la información fiscal que proporciona al Estado, cuyo incumplimiento doloso justifica la intervención penal.

Por su parte, Alejandro Catania sostiene que el bien jurídico protegido tiene naturaleza supraindividual y se relaciona con la "función tributaria" en su conjunto, no solo con el patrimonio estatal. En su tratado "Régimen Penal Tributario Argentino: Análisis de la Ley 24.769" (2019), Catania desarrolla que la criminalización de la evasión fiscal responde a un modelo de "protección anticipada" de bienes jurídicos colectivos, donde lo fundamental no es solo el daño patrimonial inmediato, sino la afectación a la integridad del sistema tributario y su capacidad recaudatoria. Francisco D'Albora complementa esta visión señalando que la determinación de umbrales cuantitativos para la configuración del delito (como los \$1.500.000 para la evasión simple) responde a un criterio de "afectación material significativa", que busca distinguir entre el ilícito administrativo y el penal según el grado de lesividad económica. Esta postura es complementada por Héctor Villegas, quien afirma que la criminalización de estas conductas se justifica por su alta lesividad social, ya que

afectan la capacidad del Estado para cumplir sus fines esenciales. En su obra "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" (2016), Villegas argumenta que los delitos fiscales no solo afectan al erario público, sino que constituyen un "fraude social" que distorsiona la distribución equitativa de las cargas públicas y compromete la legitimidad del sistema tributario en su conjunto. Carlos Edwards profundiza esta visión al señalar que, en las economías contemporáneas, la evasión fiscal masiva puede llegar a comprometer la estabilidad macroeconómica y la sostenibilidad fiscal del Estado, justificando así un abordaje que trascienda el ámbito administrativo sancionador.

La fundamentación doctrinaria se ha visto reforzada por el desarrollo jurisprudencial, particularmente en el caso "Oil Combustibles S.A." (CSJN, 2018), donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que "los delitos tributarios no constituyen meras infracciones formales, sino que representan ataques sustanciales al sistema económico y a la equidad social, pilares fundamentales del Estado constitucional de Derecho", consolidando así una interpretación teleológica de estos tipos penales orientada a la protección integral del sistema tributario. Este criterio fue posteriormente desarrollado en "Brito, Carlos c/ AFIP" (Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, 2019), donde se sostuvo que "la criminalización de la evasión fiscal responde a la necesidad de proteger no solo el patrimonio estatal, sino también los principios de solidaridad fiscal y equidad tributaria consagrados constitucionalmente". La jurisprudencia argentina también ha abordado la cuestión de la participación criminal en estos delitos, estableciendo en el caso "Consultores Fiscales Asociados S.A." (Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2, 2020) que "los profesionales que asesoren, diseñen o implementen mecanismos de evasión fiscal pueden ser considerados partícipes necesarios del delito, pues aportan un conocimiento técnico esencial para la configuración del injusto, sin el cual difícilmente podría concretarse la defraudación al fisco en supuestos de cierta complejidad".

## **2.2. España: El delito de defraudación tributaria en el Código Penal**

El Código Penal español tipifica el delito de defraudación tributaria en su artículo 305, sancionando a quienes, por acción u omisión, defrauden a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local mediante la elusión del pago de tributos, la omisión de cantidades retenidas o que debieron ser retenidas, el incumplimiento de ingresos a cuenta, la obtención indebida de devoluciones o el disfrute fraudulento de beneficios fiscales (España, Código Penal, 1995/última reforma). En este contexto, el elemento central del delito radica en la afectación de capital a la Hacienda del Estado, la cual puede materializarse a través de diversas conductas, tales como la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes en las declaraciones tributarias.

En España, el delito fiscal se encuentra tipificado en el artículo 305 del Código Penal. La razón es que el legislador español ha optado por incluir este ilícito dentro del catálogo general de delitos, en lugar de regularlo en una ley especial. Como resultado, se observa una integración de la materia penal tributaria dentro del ordenamiento penal común.

Por las siguientes razones, el delito fiscal en España presenta características distintivas: En primer lugar, se requiere que la cuantía defraudada supere los 120.000 euros por cada periodo impositivo o declaración. En segundo término, la conducta típica consiste en defraudar a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, o bien obteniendo indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En tercer lugar, se contempla una modalidad agravada cuando concurren ciertas circunstancias que denotan mayor gravedad.

Se puede inferir de la regulación española que el legislador ha establecido un umbral cuantitativo relativamente alto para considerar la conducta como delictiva. En consecuencia, los casos de defraudación por montos inferiores quedan relegados al ámbito administrativo sancionador. De lo que se sigue que existe una política criminal selectiva, enfocada en perseguir penalmente solo los fraudes de mayor entidad económica.

Viendo que la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes constituyen modalidades típicas del delito fiscal español, cabe analizar sus particularidades. A causa de que estas conductas tienen como propósito reducir fraudulentamente la base imponible, el legislador las ha incluido expresamente en la descripción típica. Se desprende que busca abarcar las principales formas de manipulación contable orientadas a evadir impuestos.

Del examen anterior se advierte que la legislación española prevé agravantes específicas para el delito fiscal. Ciertamente, la pena se incrementa cuando concurren circunstancias como: la utilización de personas o entes interpuestos, la especial trascendencia y gravedad de la defraudación, o que esta se cometa en el seno de una organización criminal. Lo cual significa que se busca sancionar con mayor severidad los fraudes más sofisticados o de mayor impacto.

En ese contexto, cabe destacar que el delito fiscal español admite la regularización voluntaria como causa de exención de responsabilidad penal. Dado que, si el obligado tributario regulariza su situación antes de que se le notifique el inicio de actuaciones de comprobación, puede evitar la sanción penal. De ello resulta necesario admitir que se privilegia la recaudación efectiva por sobre la mera punición.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo español indicar la sentencia, el bien jurídico protegido por el delito fiscal es doble: por un lado, el patrimonio de la Hacienda Pública, y por otro, los principios de justicia tributaria y solidaridad fiscal. De ahí que deba arribarse a la conclusión de que la tipificación penal busca tutelar tanto el aspecto recaudatorio como los valores que sustentan el sistema tributario.

Se puede deducir de lo anterior que el sistema penal tributario español otorga relevancia a la cuantía defraudada como elemento determinante de la tipicidad. Por cuanto se establece un umbral monetario específico de 120.000 euros para configurar el delito. Ello autoriza a concluir que existe una política criminal enfocada en perseguir penalmente solo los casos de mayor lesividad económica para el erario.

A saber, el delito fiscal en España admite la participación criminal. De modo que pueden ser sancionados no solo los autores directos, sino también los cooperadores necesarios y cómplices. Así es dable llegar a la conclusión de que la ley busca alcanzar a todos los intervinientes en el entramado defraudatorio, incluyendo a asesores o profesionales que colaboren con el fraude.

En virtud de lo anterior, cabe mencionar que la legislación española prevé la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal. Efectivamente, las empresas pueden ser sancionadas penalmente cuando el delito se comete en su nombre y beneficio por sus representantes o empleados. Lo cual apunta hacia la conclusión de que se busca responsabilizar también a los entes colectivos que se benefician del fraude tributario.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo español indicar la sentencia, el bien jurídico protegido por el delito fiscal es doble: por un lado, el patrimonio de la Hacienda Pública, y por otro, los principios de justicia tributaria y solidaridad fiscal. De ahí que deba arribarse a la conclusión de que la tipificación penal busca tutelar tanto el aspecto recaudatorio como los valores que sustentan el sistema tributario.

La jurisprudencia española ha sido fundamental en la delimitación e interpretación del delito fiscal. En la Sentencia 182/2014 de 11 de marzo, estableció que "el delito fiscal no protege solo el patrimonio estatal, entendido como conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica, sino también la integridad del sistema tributario en su conjunto como expresión del principio constitucional de solidaridad". En esta resolución, el Alto Tribunal profundizó en la naturaleza pluriofensiva del delito, señalando que la protección penal se extiende más allá del mero perjuicio económico inmediato, alcanzando también a la "función social del tributo como mecanismo de redistribución de la riqueza y financiación de los servicios públicos esenciales". El Tribunal precisó además que la conducta

defraudatoria "supone un ataque directo a la confianza ciudadana en el sistema tributario".

Esta doctrina fue posteriormente ampliada en la STS 374/2017 de 24 de mayo, donde se señaló que "la omisión deliberada de activos o la inclusión de pasivos inexistentes constituyen manifestaciones paradigmáticas del engaño requerido por el tipo penal, revelando una especial intencionalidad defraudatoria que trasciende el mero incumplimiento formal". En este relevante pronunciamiento, el Tribunal analizó detalladamente los elementos configurativos del tipo penal, distinguiendo entre el "mero incumplimiento de obligaciones formales" y la "verdadera conducta defraudatoria", señalando que esta última requiere "una actividad engañosa orientada a ocultar la realidad económica del obligado tributario, mediante artificios contables o documentales que distorsionen gravemente su capacidad contributiva real". El Tribunal estableció además que "el engaño en el delito fiscal puede manifestarse tanto por acción (declaración falseada) como por omisión (no declaración), siempre que exista un deber jurídico específico de declarar y que la omisión tenga aptitud suficiente para inducir a error a la Administración Tributaria".

La interpretación jurisprudencial ha evolucionado hacia una concepción más integral del bien jurídico protegido, como se evidencia en la STS 277/2018 de 8 de junio, donde el Alto Tribunal consideró que "el delito fiscal lesiona no solo la recaudación tributaria específica afectada, sino también la función misma del tributo dentro del sistema económico y los principios de igualdad tributaria y generalidad que lo sustentan constitucionalmente". En esta sentencia, el Tribunal desarrolló una doctrina sofisticada sobre los principios constitucionales que informan el sistema tributario español, vinculando expresamente la protección penal con los valores consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Según el Tribunal, "la defraudación tributaria dolosa constituye no solo un ataque al erario público, sino también una vulneración del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano", estableciendo así una conexión directa entre el bien jurídico protegido por el tipo penal y los principios fundamentales del ordenamiento constitucional español.

En cuanto a los elementos configurativos del delito, el Tribunal Constitucional español, en su Sentencia 57/2010 de 4 de octubre, estableció que "la exigencia de una cuantía mínima de 120.000 euros para considerar la conducta como delictiva responde a un criterio de intervención mínima del Derecho Penal, reservando su aplicación a los casos de mayor gravedad y lesividad social". En esta sentencia, el máximo intérprete constitucional analizó la compatibilidad del umbral cuantitativo con los principios de proporcionalidad e igualdad, concluyendo que "la determinación legislativa de un límite cuantitativo para la intervención penal es expresión legítima del principio de fragmentariedad, que confiere al Derecho Penal un carácter de última ratio". El Tribunal precisó además que "la fijación de ese

umbral no supone desprotección de las conductas de menor entidad, que quedan sujetas al régimen sancionador administrativo, configurando así un sistema coherente de protección graduada según la lesividad de la conducta", validando así la estructura dual (administrativa-penal) del sistema sancionador tributario español.

La Sentencia 12/2019 de 4 de abril (caso "Ballena Blanca"), desarrolló importante doctrina sobre las estructuras societarias complejas utilizadas para la defraudación tributaria, señalando que "la interposición de sociedades pantalla o la utilización de paraísos fiscales para ocultar la titularidad real de los activos constituye una circunstancia que evidencia la especial gravedad de la defraudación".

### **2.3. México: Los delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación**

En México, el Código Fiscal de la Federación establece diversos delitos fiscales, como la defraudación fiscal, la defraudación fiscal calificada, los delitos relativos al registro federal de contribuyentes, los delitos relacionados con declaraciones, contabilidad y documentación, entre otros (Gavilán, 2010). Estos delitos se configuran cuando los contribuyentes realizan conductas fraudulentas con el fin de obtener un beneficio fiscal indebido, ya sea mediante la omisión de ingresos, la inclusión de gastos inexistentes o la alteración de la contabilidad.

En México, el delito de defraudación fiscal se encuentra tipificado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. La razón es que el legislador mexicano ha optado por regular este ilícito en una ley especial en materia tributaria, en lugar de incluirlo en el Código Penal común. Como resultado, se observa una especialización normativa en el ámbito penal fiscal.

Por las siguientes razones, el delito de defraudación fiscal en México presenta características particulares: En primer lugar, se configura cuando el monto de lo defraudado excede de \$1,932,330 pesos mexicanos. En segundo término, la conducta típica consiste en usar engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. En tercer lugar, se contemplan diversas modalidades agravadas que incrementan las penas.

Se puede inferir de la regulación mexicana que el legislador ha establecido un umbral cuantitativo para considerar la conducta como delictiva. En consecuencia, los casos de defraudación por montos inferiores quedan relegados al ámbito administrativo sancionador. De lo que se sigue que existe una política criminal selectiva, enfocada en perseguir penalmente solo los fraudes de mayor entidad económica.

Viendo que la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes constituyen modalidades típicas del delito fiscal mexicano, cabe analizar sus particularidades. A causa de que estas conductas tienen como propósito reducir fraudulentamente la base imponible, el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación las tipifica expresamente. Se desprende que busca abarcar las principales formas de manipulación contable orientadas a evadir impuestos.

Del examen anterior se advierte que la legislación mexicana prevé agravantes específicas para el delito fiscal. Ciertamente, la pena se incrementa cuando el monto de lo defraudado excede de \$2,898,490 pesos, o cuando se utilizan documentos falsos o se llevan dos o más sistemas de contabilidad con distintos registros. Lo cual significa que se busca sancionar con mayor severidad los fraudes más cuantiosos o sofisticados.

En ese contexto, cabe destacar que el delito fiscal mexicano admite el pago como causa de extinción de la acción penal en ciertos supuestos. Dado que si el imputado paga las contribuciones evadidas con sus accesorios antes de que se dicte sentencia, se extingue la acción penal. De ello resulta necesario admitir que se privilegia la recaudación efectiva por sobre la mera punición.

Conforme a la doctrina especializada, el bien jurídico protegido por el delito fiscal versa sobre la hacienda pública, entendida como el conjunto de recursos y derechos patrimoniales del Estado. De ahí que deba arribarse a la conclusión de que la tipificación penal busca tutelar la integridad de los ingresos fiscales necesarios para el funcionamiento estatal.

Se puede deducir de lo anterior que el sistema penal tributario mexicano otorga relevancia a la cuantía defraudada como elemento determinante de la tipicidad y gravedad de la conducta. Por cuanto se establecen umbrales monetarios específicos para configurar el delito en su modalidad simple o agravada. Ello autoriza a concluir que existe una política criminal enfocada en perseguir penalmente los casos de mayor lesividad económica.

A saber, el delito fiscal en México admite la participación criminal. De modo que pueden ser sancionados no solo los autores directos, sino también quienes auxilien, cooperen o induzcan a la comisión del ilícito. Así es dable llegar a la conclusión de que la ley busca alcanzar a todos los intervinientes en el entramado defraudatorio, incluyendo a asesores o profesionales que colaboren con el fraude.

En virtud de lo anterior, cabe mencionar que la legislación mexicana prevé la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos fiscales. Efectivamente, las empresas pueden ser sancionadas penalmente cuando el delito se comete en su nombre y beneficio por sus representantes o empleados. Lo cual apunta hacia la

conclusión de que se busca responsabilizar también a los entes colectivos que se benefician del fraude tributario.

Conforme a la doctrina especializada, el bien jurídico protegido por el delito fiscal en México es la hacienda pública, entendida como el conjunto de recursos y derechos patrimoniales del Estado. De ahí que deba arribarse a la conclusión de que la tipificación penal busca tutelar la integridad de los ingresos fiscales necesarios para el funcionamiento estatal.

La jurisprudencia mexicana ha desarrollado importantes criterios interpretativos sobre los delitos fiscales, particularmente en lo referente a la defraudación fiscal y sus modalidades. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis jurisprudencial 1a./J. 54/2019, estableció que "el delito de defraudación fiscal requiere necesariamente la existencia de un engaño calificado, no bastando el mero incumplimiento de obligaciones tributarias para su configuración". En esta trascendental resolución, la Corte precisó que "debe existir una conducta engañosa idónea para inducir a error a la autoridad hacendaria, revelando una intencionalidad específica de evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales". La Corte enfatizó que la simple omisión de pago no es suficiente para configurar el delito, sino que debe acreditarse un elemento fraudulento, como puede ser la omisión deliberada de ingresos o la inclusión de pasivos inexistentes en la contabilidad del contribuyente.

Esta interpretación jurisprudencial fue complementada por el criterio sustentado en la tesis aislada II.2o.P.A.12 P (10a.) del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito, que estableció que "la defraudación fiscal calificada constituye un delito de resultado material, que se consume cuando efectivamente se causa un perjuicio al fisco federal por un monto determinado". En esta resolución, el Tribunal profundizó en la naturaleza del delito, señalando que "requiere la acreditación de un nexo causal entre la conducta engañosa del contribuyente y el perjuicio patrimonial efectivamente causado al erario". Adicionalmente, estableció que "la utilización de documentos falsos o la inclusión de operaciones inexistentes en la contabilidad empresarial constituyen circunstancias que agravan la conducta típica básica, pues revelan un mayor desprecio por el orden jurídico tributario y una planificación más sofisticada de la actividad defraudatoria".

Particularmente relevante resulta la jurisprudencia establecida en la contradicción de tesis 112/2016, resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde se determinó que "el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales trasciende el mero interés patrimonial del Estado, protegiendo también la función tributaria entendida como un sistema integral orientado a la recaudación justa y equitativa de los recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público". En

esta resolución, la Corte vinculó expresamente la protección penal con los principios constitucionales de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalando que "la defraudación fiscal no solo lesiona las arcas públicas, sino que vulnera los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, generando distorsiones en el sistema económico y afectando la libre competencia entre agentes económicos". Esta interpretación teleológica del bien jurídico protegido ha sido fundamental para comprender la dimensión constitucional de los delitos fiscales en el ordenamiento jurídico mexicano.

En el ámbito procesal, la jurisprudencia por contradicción 110/2012 de la Primera Sala estableció criterios fundamentales sobre la prescripción de la acción penal en delitos fiscales, determinando que "el cómputo del plazo prescriptivo comienza a partir de que la autoridad hacendaria tiene conocimiento formal del hecho delictivo, y no desde la consumación material del delito". Esta interpretación, que ha sido objeto de debate doctrinal, refleja la naturaleza especial de los delitos fiscales, cuyo descubrimiento frecuentemente se produce mucho después de su comisión, generalmente tras procedimientos de fiscalización o auditoría. La Corte consideró que esta regla especial era necesaria para garantizar la eficacia de la persecución penal de conductas que, por su propia naturaleza, involucran mecanismos de ocultamiento diseñados para evitar su detección por parte de las autoridades tributarias.

## **2.4 Justificación de la selección de países para el análisis comparado**

La selección de Argentina, España y México como países de referencia para el análisis comparado responde a criterios metodológicos específicos que permiten un estudio más enriquecedor y pertinente del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en Colombia.

En primer lugar, estos países comparten con Colombia una tradición jurídica común basada en el derecho continental o romano-germánico, lo que facilita la comparación de instituciones y figuras jurídicas similares. Esta base compartida permite identificar con mayor precisión similitudes, diferencias y posibles influencias entre los ordenamientos jurídicos analizados.

En segundo lugar, Argentina, España y México representan diferentes modelos de regulación penal tributaria que resultan ilustrativos para el caso colombiano. España, como miembro de la Unión Europea, ha desarrollado un sistema de persecución penal del fraude fiscal alineado con los estándares comunitarios, lo que ofrece una perspectiva útil sobre las tendencias internacionales en esta materia. Argentina presenta un enfoque latinoamericano consolidado, con una extensa tradición en la tipificación de delitos tributarios y un desarrollo jurisprudencial y

doctrinal significativo. México, por su parte, ofrece un ejemplo de regulación penal tributaria en un contexto económico y social más cercano al colombiano, con desafíos similares en términos de evasión fiscal y economía informal.

En tercer lugar, estos países han experimentado reformas significativas en sus legislaciones penales tributarias en las últimas décadas, lo que permite analizar la evolución normativa y los resultados de diferentes aproximaciones a la persecución del fraude fiscal. Este aspecto resulta particularmente valioso para evaluar las recientes modificaciones al artículo 434A del Código Penal colombiano y proyectar posibles escenarios futuros.

Adicionalmente, la disponibilidad de fuentes doctrinales y jurisprudenciales accesibles y de calidad sobre estos países ha sido un factor determinante para su selección, garantizando la solidez del análisis comparado. La riqueza de literatura especializada, especialmente en español, facilita una comprensión profunda de los contextos normativos y de la aplicación práctica de las disposiciones penales tributarias en cada jurisdicción.

## **2.5. Elementos comunes y diferencias con el artículo 434A del Código Penal colombiano**

El examen anterior se advierte que existen tanto elementos comunes como diferencias entre la regulación del delito fiscal en Colombia y los países analizados. La razón es que, si bien todas las legislaciones buscan sancionar penalmente la evasión tributaria, cada una presenta particularidades propias de su contexto jurídico y político-criminal.

Por las siguientes razones, se observan elementos comunes entre las distintas regulaciones: En primer lugar, todas tipifican como delito la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes con fines evasivos. En segundo término, establecen umbrales cuantitativos mínimos para considerar la conducta como delictiva. En tercer lugar, prevén modalidades agravadas cuando concurren circunstancias de mayor gravedad.

Se puede inferir de lo anterior que existe un consenso entre los distintos ordenamientos sobre la necesidad de sancionar penalmente las principales formas de fraude fiscal. En consecuencia, se observa una tendencia a tipificar expresamente conductas como la manipulación contable orientada a reducir la base imponible. De lo que se sigue que los legisladores buscan abarcar las modalidades más frecuentes de evasión tributaria.

Viendo que todas las legislaciones analizadas otorgan relevancia a la cuantía defraudada, cabe destacar sus diferencias. A causa de que los umbrales monetarios varían significativamente entre países, se observan distintos niveles de selectividad en la persecución penal. Se desprende que cada Estado determina, conforme a su realidad económica y política criminal, a partir de qué monto considera que la evasión merece sanción penal.

Del examen anterior se advierte que existen diferencias en cuanto a la ubicación sistemática del delito fiscal. Ciertamente, mientras Colombia y España lo incluyen en el Código Penal, Argentina y México lo regulan en leyes especiales. Lo cual significa que algunos ordenamientos optan por la especialización normativa, mientras otros integran la materia penal tributaria al derecho penal común.

En ese contexto, cabe analizar las particularidades del artículo 434A del Código Penal colombiano. Dado que este establece un umbral de 1.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes para configurar el delito, se observa un punto intermedio entre legislaciones más restrictivas como la española y otras más amplias como la argentina ¿Por qué más restrictiva la española?. De ello resulta necesario admitir que el legislador colombiano ha buscado un equilibrio entre la persecución penal y la tolerancia de ciertos niveles de evasión.

Conforme a la regulación colombiana, el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes admite la extinción de la acción penal por pago hasta en dos ocasiones. De ahí que deba arribarse a la conclusión de que se privilegia en cierta medida la recaudación efectiva por sobre la mera punición, aunque con límites para evitar la impunidad reiterada.

Se puede deducir de lo anterior que el sistema penal tributario colombiano presenta un enfoque mixto. Por cuanto combina elementos punitivos con incentivos para la regularización voluntaria. Ello autoriza a concluir que existe una política criminal que busca un balance entre la sanción y la recaudación.

A saber, una particularidad del artículo 434A colombiano es que tipifica expresamente la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, a diferencia de otras legislaciones que las incluyen como modalidades genéricas de defraudación. De modo que el legislador colombiano ha optado por una mayor especificidad en la descripción típica. Así es dable llegar a la conclusión de que se busca brindar mayor seguridad jurídica y facilitar la persecución de estas conductas concretas.

En virtud de lo anterior, cabe mencionar que la legislación colombiana prevé agravantes específicas cuando el monto omitido o el menor valor de los activos declarados supera ciertos umbrales. Efectivamente, las penas se incrementan

proporcionalmente a medida que aumenta la cuantía defraudada. Lo cual apunta hacia la conclusión de que se busca graduar la sanción según la magnitud del perjuicio causado al erario.

Del examen anterior se advierte que, a diferencia de países como España o México, Colombia no contempla expresamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas por este delito. La razón es que el ordenamiento penal colombiano mantiene el principio *societas delinquere non potest*. Como resultado, solo las personas naturales pueden ser sujetos activos del delito fiscal. Este no es obviamente el objeto de tu trabajo. Pero sobre este punto puede existir un fuerte debate, al punto que existen personas que consideran que en Colombia ya existe esta responsabilidad para personas jurídicas.

Por las siguientes razones, se observan similitudes entre la regulación colombiana y las analizadas: En primer lugar, todas consideran la cuantía defraudada como elemento determinante de la tipicidad y gravedad. En segundo término, admiten la participación criminal de terceros. En tercer lugar, protegen como bien jurídico la hacienda pública y la integridad del sistema tributario.

Se puede inferir de la comparación realizada que el artículo 434A del Código Penal colombiano se encuentra en línea con las tendencias internacionales en materia de persecución penal del fraude fiscal. En consecuencia, incorpora elementos comunes como la relevancia de la cuantía y la tipificación de conductas de manipulación contable. De lo que se sigue que Colombia ha adoptado estándares comparables a los de otros países en este ámbito.

Viendo que existen diferencias en cuanto a los umbrales cuantitativos y las posibilidades de extinción de la acción penal, cabe concluir que cada legislación adapta la regulación a su contexto particular. A causa de que factores como la realidad económica, la cultura tributaria y las prioridades de política criminal varían entre países, se justifican ciertos matices en la tipificación. Se desprende que, si bien existen lineamientos comunes, cada Estado conserva un margen de discrecionalidad para ajustar la norma a sus necesidades específicas.

En ese contexto, es importante destacar que todas las legislaciones analizadas, incluida la colombiana, admiten la participación criminal de terceros en el delito fiscal. Dado que la evasión tributaria suele involucrar a diversos actores como asesores o testaferros, esta previsión resulta fundamental. De ello resulta necesario admitir que se busca sancionar a todos los intervinientes en el entramado defraudatorio, no solo al contribuyente directo.

Conforme a la doctrina especializada, el bien jurídico protegido por estos tipos penales es similar en los distintos ordenamientos. De ahí que deba arribarse a la

conclusión de que existe un consenso sobre la necesidad de tutelar penalmente la hacienda pública y los principios que sustentan el sistema tributario, como valores esenciales para el funcionamiento estatal. Pero lo que se puede presentar es un debate en relación con el concreto sentido o significado que se otorgue a la hacienda pública como bien jurídico.

Se puede deducir del análisis comparado que la tendencia internacional apunta hacia una mayor especificidad en la tipificación de las conductas de fraude fiscal. Por cuanto se observa una evolución desde fórmulas genéricas hacia descripciones más detalladas de las modalidades delictivas. Ello autoriza a concluir que los legisladores buscan adaptarse a la creciente sofisticación de los mecanismos de evasión tributaria.

A saber, un elemento común en las distintas regulaciones es la previsión de causales de extinción de la acción penal vinculadas al pago de lo defraudado. De modo que se incentiva la regularización voluntaria como mecanismo para obtener la recaudación efectiva. Así es dable llegar a la conclusión de que existe una política criminal que no se limita a la mera punición, sino que busca también la reparación del daño causado al erario.

En virtud de lo anterior, cabe resaltar que la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes constituye una modalidad específica de fraude fiscal reconocida en los distintos ordenamientos. Efectivamente, se la considera una forma típica de manipulación contable orientada a reducir la base imponible. Lo cual apunta hacia la conclusión de que los legisladores han identificado esta conducta como una de las más frecuentes y lesivas para los intereses fiscales.

Del examen anterior se advierte que, si bien existen matices entre las distintas regulaciones, todas comparten el propósito fundamental de combatir la evasión tributaria mediante el derecho penal. La razón es que se reconoce el impacto negativo que este fenómeno tiene sobre las finanzas públicas y el funcionamiento estatal. Como resultado, se observa una tendencia hacia la armonización de los tipos penales en esta materia, aunque preservando ciertas particularidades propias de cada ordenamiento.

## **2.6. La importancia de la cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal**

Del examen anterior se advierte que la cooperación internacional juega un papel fundamental en la lucha contra la evasión fiscal en el contexto actual de globalización económica. La razón es que los flujos financieros y las operaciones comerciales trascienden las fronteras nacionales con facilidad, dificultando el control por parte de las autoridades fiscales de un solo país. Como resultado, se hace

necesaria una acción coordinada a nivel internacional para combatir eficazmente las prácticas evasivas (Marcelino, 2021). Cada una de las citas que siguen, deberían relacionar también la página donde consideras que está la información pertinente.

Por las siguientes razones, la cooperación internacional en materia fiscal ha adquirido creciente relevancia: En primer lugar, permite el intercambio de información entre administraciones tributarias de distintos países, facilitando la detección de activos y rentas ocultas en el extranjero. En segundo término, posibilita la implementación de estándares comunes para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. En tercer lugar, fomenta la asistencia mutua en la recaudación de deudas tributarias transfronterizas (Peramo, 2016).

Se puede inferir de lo anterior que los esfuerzos aislados de los Estados resultan insuficientes para enfrentar la evasión fiscal internacional. En consecuencia, se ha vuelto imperativa la colaboración entre países para cerrar los resquicios que permiten la fuga de capitales hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. De lo que se sigue que la cooperación multilateral constituye una herramienta indispensable para preservar la integridad de los sistemas fiscales nacionales (Marcelino, 2021).

Viendo que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha desempeñado un papel protagónico en el impulso de la cooperación fiscal internacional, cabe analizar algunas de sus iniciativas más destacadas. A causa de que este organismo ha promovido estándares globales en materia de transparencia e intercambio de información tributaria, se han logrado avances significativos en la lucha contra la evasión offshore. Se desprende que la acción coordinada a nivel multilateral resulta más efectiva que los esfuerzos fragmentados de los Estados (Peramo, 2016).

Así se advierte que el intercambio automático de información financiera constituye una de las herramientas más potentes en la cooperación fiscal internacional. Ciertamente, este mecanismo permite a las autoridades tributarias obtener datos sobre cuentas bancarias y otros activos que sus residentes fiscales mantienen en el extranjero. Lo cual significa que se reduce significativamente el espacio para la ocultación de rentas y patrimonios fuera de las fronteras nacionales (Marcelino, 2021).

En ese contexto, cabe destacar que la implementación del estándar común de reporte (CRS por sus siglas en inglés) ha marcado un hito en la transparencia fiscal global. Dado que más de 100 jurisdicciones se han comprometido a intercambiar automáticamente información financiera bajo este esquema, se ha estrechado el cerco sobre los evasores internacionales. De ello resulta necesario admitir que la

cooperación multilateral ha generado un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional (Peramo, 2016).

Conforme a la evidencia empírica, la intensificación de la cooperación internacional ha tenido un impacto positivo en la recaudación tributaria de numerosos países. De ahí que deba arribarse a la conclusión de que la colaboración transfronteriza no solo disuade la evasión, sino que también permite recuperar ingresos fiscales que de otro modo se habrían perdido (Marcelino, 2021).

Se puede deducir de lo anterior que la lucha contra los paraísos fiscales constituye otro frente importante de la cooperación internacional en materia tributaria. Por cuanto estas jurisdicciones han facilitado históricamente la evasión y elusión fiscal a gran escala, los esfuerzos coordinados para combatir sus prácticas nocivas resultan cruciales. Ello autoriza a concluir que la presión multilateral sobre los centros financieros offshore ha contribuido a reducir el secreto bancario y mejorar la transparencia fiscal (Peramo, 2016).

A saber, la implementación del plan de acción BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) impulsado por la OCDE y el G20 ejemplifica la importancia de la cooperación internacional en la modernización de las normas fiscales. De modo que se busca adaptar los sistemas tributarios a las realidades de la economía digital y las operaciones transnacionales. Así es dable llegar a la conclusión de que la acción coordinada resulta indispensable para enfrentar los desafíos fiscales del siglo XXI (Marcelino, 2021).

En este contexto, es importante destacar que la asistencia técnica entre administraciones tributarias de distintos países representa un aspecto fundamental de la cooperación internacional. El intercambio de conocimientos, mejores prácticas y tecnologías desempeña un papel clave en el fortalecimiento de las capacidades de fiscalización y recaudación de los Estados. Esto permite concluir que la colaboración trasciende el mero intercambio de información, abarcando también la transferencia de experiencia y recursos (Peramo, 2016).

Del examen anterior se advierte que la cooperación internacional juega un papel fundamental en la lucha contra la evasión fiscal en el contexto actual de globalización económica. La razón es que los flujos financieros y las operaciones comerciales trascienden las fronteras nacionales con facilidad, dificultando el control por parte de las autoridades fiscales de un solo país. Un caso emblemático que ilustra esta realidad fue la filtración de los denominados "Papeles de Panamá" en 2016.

Esta filtración, que involucró más de 11,5 millones de documentos confidenciales del bufete panameño Mossack Fonseca, expuso cómo políticos, empresarios y figuras públicas de todo el mundo utilizaban estructuras offshore para ocultar activos y evadir impuestos. Entre los más de 214.000 entidades offshore reveladas figuraban compañías vinculadas a ciudadanos y empresas colombianas que habían omitido declarar estos activos en sus declaraciones tributarias nacionales, configurando potencialmente el delito tipificado en el artículo 434A del Código Penal.

Como consecuencia directa de esta filtración, la DIAN identificó más de 1.300 contribuyentes colombianos con inversiones en jurisdicciones de baja o nula tributación que no habían sido declaradas adecuadamente. Este caso evidenció la insuficiencia de los controles nacionales aislados y la necesidad imperativa de una acción coordinada a nivel internacional (Marcelino, 2021, p. 45).

Por las siguientes razones, la cooperación internacional en materia fiscal ha adquirido creciente relevancia: En primer lugar, permite el intercambio de información entre administraciones tributarias de distintos países, facilitando la detección de activos y rentas ocultas en el extranjero. Un ejemplo bastante famoso es el de los "Papeles de Panamá" demostró que sin este intercambio, muchas de estas estructuras offshore permanecerían ocultas a las autoridades fiscales nacionales. En segundo término, posibilita la implementación de estándares comunes para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. En tercer lugar, fomenta la asistencia mutua en la recaudación de deudas tributarias transfronterizas (Peramo, 2016, p. 18).

La reacción internacional al escándalo frente al asunto sobre los "Papeles de Panamá" aceleró significativamente una implementación de mecanismos de cooperación fiscal global. Colombia, como respuesta directa a este caso, firmó acuerdos de intercambio de información con Panamá y otras jurisdicciones identificadas como centros financieros offshore, incrementó su participación en foros internacionales sobre transparencia fiscal y adoptó estándares más rigurosos para el intercambio automático de información financiera.

El intercambio automático de información financiera, significativamente fortalecido tras el escándalo, constituye una de las herramientas más potentes en la cooperación fiscal internacional. A partir de 2017, Colombia comenzó a recibir información sobre cuentas financieras de residentes colombianos en el extranjero, lo que permitió detectar inconsistencias en las declaraciones patrimoniales de numerosos contribuyentes y fortalecer la aplicación del artículo 434A del Código Penal.

La implementación del estándar común de reporte (CRS por sus siglas en inglés) ha marcado un hito en la transparencia fiscal global. Como respuesta directa a

escándalos como los "Papeles de Panamá", más de 100 jurisdicciones se han comprometido a intercambiar automáticamente información financiera bajo este esquema. Colombia, que recibió su primera ronda de información bajo este estándar en 2017, pudo identificar activos no declarados por valor aproximado de 10 billones de pesos, demostrando la eficacia de estos mecanismos para combatir la omisión de activos en declaraciones tributarias (Peramo, 2016, p. 24).

La asistencia técnica entre administraciones tributarias representa un aspecto fundamental de la cooperación internacional, particularmente evidenciado tras casos como los "Papeles de Panamá". Colombia ha fortalecido sus capacidades institucionales mediante programas de cooperación técnica con países como España y México, especialmente en materia de análisis de riesgos y detección de estructuras complejas de evasión. Este intercambio de mejores prácticas ha permitido a la DIAN desarrollar protocolos más efectivos para identificar potenciales casos del delito tipificado en el artículo 434A.

El impacto del caso "Papeles de Panamá" en Colombia se materializó no solo en investigaciones específicas, sino también en reformas legislativas. La Ley 1943 de 2018, que modificó el artículo 434A del Código Penal, incorporó elementos derivados de la experiencia internacional en la persecución de estructuras offshore complejas, demostrando cómo la cooperación internacional influye directamente en la configuración del derecho penal tributario nacional.

### **3. Análisis de los elementos del tipo penal del artículo 434A del Código Penal colombiano**

El delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, tipificado en el artículo 434A del Código Penal colombiano, plantea importantes interrogantes sobre la naturaleza y alcance del bien jurídico tutelado. Si bien existe consenso en que este delito protege a la Hacienda Pública, es fundamental precisar el contenido y dimensiones de este bien jurídico para comprender adecuadamente el fundamento de la intervención penal en este ámbito.

La Hacienda Pública, como bien jurídico penalmente protegido, presenta una naturaleza compleja y multidimensional que trasciende la mera recaudación fiscal.

Siguiendo la doctrina especializada desarrollada en el contexto del artículo 305 del Código Penal español, análogo al artículo 434A colombiano, podemos identificar al menos tres dimensiones fundamentales de este bien jurídico. Como señala Echavarría Ramírez, "la protección penal de la Hacienda Pública no se limita a una simple tutela del interés recaudatorio, sino que comprende también la salvaguarda de un conjunto de valores y principios constitucionales que informan el sistema tributario en su integridad" (Echavarría Ramírez, 2014, p. 28). Esta perspectiva integral nos permite comprender que el delito fiscal atenta contra múltiples facetas de un mismo bien jurídico.

En primer lugar, la Hacienda Pública comprende un aspecto patrimonial, entendido como el conjunto de recursos económicos necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines constitucionales. Desde esta perspectiva, el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes lesiona directamente la capacidad recaudatoria del Estado, afectando su sostenibilidad fiscal y, por ende, su capacidad para satisfacer las necesidades públicas y garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En segundo término, la Hacienda Pública incorpora una dimensión funcional, referida al adecuado funcionamiento del sistema tributario como mecanismo de redistribución de la riqueza y financiación del gasto público. Esta perspectiva, desarrollada extensamente por Gracia Martín y Martínez-Buján Pérez en el contexto español, enfatiza que los delitos tributarios no solo afectan el patrimonio estatal, sino que distorsionan la función misma del tributo dentro del orden socioeconómico, vulnerando principios constitucionales como la solidaridad, la igualdad y la justicia material.

En tercer lugar, la Hacienda Pública comprende una dimensión de justicia tributaria, vinculada a los principios de equidad, generalidad y capacidad contributiva que deben regir el sistema fiscal. Desde esta óptica, el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes no solo genera un perjuicio económico al Estado, sino que también quebranta el pacto social de contribución equitativa a las cargas públicas, otorgando ventajas indebidas a quienes defraudan en perjuicio de los contribuyentes que cumplen regularmente sus obligaciones.

Esta concepción tridimensional del bien jurídico Hacienda Pública permite comprender por qué el artículo 434A del Código Penal colombiano establece umbrales cuantitativos significativos para la configuración del delito. Como señala Choclán Montalvo en relación con el artículo 305 del Código Penal español, estos límites responden a una política criminal selectiva que reserva la intervención penal para las conductas más graves, aquellas que por su magnitud económica representan un ataque sustancial al sistema tributario en su conjunto y no una mera infracción formal.

La jurisprudencia constitucional colombiana ha reconocido implícitamente esta naturaleza compleja del bien jurídico Hacienda Pública. En la Sentencia C-009 de 2003, la Corte Constitucional señaló que "la protección del sistema tributario no solo busca garantizar la recaudación de los impuestos, sino también preservar valores constitucionales como la solidaridad y la equidad en la distribución de las cargas públicas". Este pronunciamiento confirma que la tutela penal de la Hacienda Pública trasciende el aspecto meramente patrimonial para abarcar principios fundamentales del orden constitucional económico.

El reconocimiento de estas múltiples dimensiones de la Hacienda Pública como bien jurídico tutelado tiene importantes implicaciones para la interpretación y aplicación del artículo 434A del Código Penal colombiano. Por una parte, justifica la exigencia de un elemento subjetivo específico ("con el propósito de defraudación o evasión"), pues no cualquier omisión o inexactitud en la declaración tributaria merece reproche penal, sino solo aquellas conductas que revelen un desprecio deliberado por los principios de justicia tributaria. Por otra parte, explica la graduación de la pena según la cuantía defraudada, reconociendo que el desvalor de la conducta se incrementa proporcionalmente a su impacto sobre la función redistributiva del sistema tributario.

Esta conceptualización del bien jurídico también permite entender por qué la legislación colombiana prevé la extinción de la acción penal cuando el contribuyente regulariza su situación tributaria. Al ser la Hacienda Pública un bien jurídico de naturaleza predominantemente funcional y no meramente patrimonial, la reparación del daño mediante el pago de lo defraudado satisface parcialmente la función redistributiva del tributo, aunque no elimina completamente la lesión a los principios de justicia tributaria, lo que explica la limitación a dos ocasiones para acogerse a este beneficio.

En definitiva, la comprensión de la Hacienda Pública como un bien jurídico complejo y multidimensional proporciona un fundamento sólido para la intervención penal en este ámbito. Esta perspectiva, desarrollada ampliamente en el contexto del artículo 305 del Código Penal español, resulta plenamente aplicable al artículo 434A colombiano, permitiendo una interpretación teleológica y sistemática de sus elementos típicos en consonancia con los valores constitucionales que informan el sistema tributario nacional.

El delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, tipificado en el artículo 434A del Código Penal colombiano, busca proteger el correcto funcionamiento de la Administración Pública en su dimensión tributaria, así como la Hacienda Pública, entendidos ambos como bienes jurídicos supraindividuales. Si bien podría parecer contradictorio, es posible entender que la Administración Tributaria constituye una manifestación concreta de la Administración Pública, razón por la cual las conductas que afectan su adecuado funcionamiento, como la evasión

fiscal, no solo perjudican el patrimonio estatal, sino que también debilitan la confianza en el sistema tributario y en la gestión pública encargada de administrarlo. En efecto, estas conductas afectan la capacidad del Estado para recaudar los tributos necesarios para el cumplimiento de sus fines constitucionales y el sostenimiento del gasto público (Reina et al., 2006).

El sujeto activo del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes es el contribuyente que, estando obligado a presentar declaración tributaria, realiza alguna de las conductas típicas con el propósito de defraudar al fisco. En este sentido, se trata de un delito especial propio, en la medida en que solo puede ser cometido por quien ostenta la calidad de contribuyente y tiene el deber legal de declarar (Díaz Soto, 2023). De lo anterior se sigue que no cualquier persona puede ser sujeto activo de este delito, sino únicamente aquellas que se encuentran obligadas a presentar declaración tributaria de conformidad con las normas fiscales vigentes.

El artículo 434A del Código Penal colombiano describe tres conductas típicas alternativas: i) omitir activos en las declaraciones tributarias; ii) declarar un menor valor de los activos; o iii) declarar pasivos inexistentes. Estas conductas deben realizarse con el objetivo de defraudar o evadir y por un monto igual o superior a 1.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMLMV), definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria (Congreso de Colombia, 2022). De ello resulta que el tipo penal exige un elemento subjetivo adicional al dolo, consistente en la finalidad específica de defraudar o evadir el pago de tributos.

Como se mencionó anteriormente, el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes requiere que el sujeto activo realice las conductas típicas con el propósito de defraudación o evasión. Este elemento subjetivo adicional implica que el contribuyente debe actuar con la intención específica de engañar a la Administración Tributaria y obtener un beneficio fiscal indebido (Sintura Varela, 2019). De lo que se sigue que no basta con la simple omisión o inexactitud en la declaración tributaria, sino que se requiere acreditar el ánimo defraudatorio del sujeto activo.

El delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes se consuma con la presentación de la declaración tributaria que contenga alguna de las conductas típicas, siempre que se verifique el elemento subjetivo y se alcance el monto mínimo establecido por la ley. En este sentido, se trata de un delito de mera conducta, que no requiere la producción de un resultado separable espacio-temporalmente de la acción (Díaz Soto, 2023). Sin embargo, al relacionarse con un delito, es posible la punibilidad de la tentativa en aquellos casos en que el contribuyente realiza actos inequívocamente dirigidos a la consumación del delito, pero este no se perfecciona

por contextos extrañas a su intención. ¿Cómo sería esto? Por ejemplo: ¿sería tentativa salir a entregar el documento de la declaración y no poder exteriorizarla?

## **4. La extinción de la acción penal en el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes**

La Ley 2277 de 2022 introdujo cambios significativos en relación con la extinción de la acción penal en el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. En efecto, el parágrafo 2 del artículo 434A del Código Penal, modificado por el artículo 69 de la mencionada ley, establece que la acción penal se extinguirá hasta por dos ocasiones cuando el sujeto activo de la conducta realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes (Congreso de Colombia, 2022). Esta disposición busca incentivar la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes que han incurrido en este delito, permitiéndoles ponerse al día con sus obligaciones fiscales y evitar la persecución penal.

Sin embargo, la misma norma establece algunas limitaciones a la aplicación de este beneficio. En primer lugar, señala que cuando se haya aplicado el principio de oportunidad, o se haya extinguido anteriormente la acción penal por pago hasta por dos ocasiones, ya sea por el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (artículo 434A) o por el delito de defraudación o evasión tributaria (artículo 434B), el pago de impuestos, sanciones tributarias e intereses solo permitirá la rebaja de la pena hasta la mitad (Congreso de Colombia, 2022). En estos casos, no se podrá extinguir la acción penal ni será aplicable el principio de oportunidad.

Estas limitaciones buscan evitar que los contribuyentes abusen de la figura de la extinción de la acción penal por pago, utilizándola de manera reiterada para evadir sus responsabilidades fiscales y penales. De igual manera, pretenden desincentivar la reincidencia en estas conductas delictivas, al establecer consecuencias más gravosas para quienes han sido beneficiados previamente con la aplicación del principio de oportunidad o la extinción de la acción penal por pago (Insignares Gómez et al., 2023).

No obstante, algunos expertos han cuestionado la razonabilidad y proporcionalidad de estas limitaciones, argumentando que pueden desincentivar la regularización

voluntaria de la situación tributaria de los contribuyentes y afectar la eficacia de la norma en la lucha contra la evasión fiscal (Díaz Soto, 2023). Así mismo, se ha señalado que estas restricciones pueden generar una desigualdad de trato entre los contribuyentes que se acogen por primera vez a la extinción de la acción penal por pago y aquellos que ya han sido beneficiados previamente con esta figura o con la aplicación del principio de oportunidad.

En todo caso, más allá de las discusiones sobre la conveniencia o no de estas limitaciones, es importante destacar que la lucha contra la evasión fiscal requiere de un enfoque integral que no se agote en la persecución penal, sino que también incluya medidas preventivas y educativas de la tradición tributaria (Espinosa Díaz et al., 2022). Solo a través de una estrategia multidimensional, que involucre a todos los actores de la sociedad y promueva la transparencia y la equidad en el sistema tributario, será posible avanzar hacia una reducción significativa de los índices de evasión y fraude fiscal en el país.

Finalmente, es fundamental que la aplicación de las normas penales tributarias, incluyendo las disposiciones sobre la extinción de la acción penal por pago, se realice con pleno respeto a los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad y razonabilidad (Insignares Gómez et al., 2023). Esto implica que las autoridades encargadas de la persecución penal deben actuar con objetividad y transparencia, evitando cualquier forma de arbitrariedad o abuso en el ejercicio de sus funciones. Solo así será posible generar confianza en el sistema tributario y fortalecer el compromiso de los contribuyentes con el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales.

## **5. Retos y perspectivas de la regulación penal tributaria en Colombia**

Uno de los principales desafíos que enfrenta la regulación penal tributaria en Colombia es la necesidad de una política criminal coherente y basada en evidencia. En efecto, las diversas reformas legislativas que ha experimentado el artículo 434A del Código Penal dan cuenta de una tendencia al endurecimiento punitivo y a la expansión del ámbito de criminalización de las conductas de evasión fiscal (Díaz Soto, 2023). Sin embargo, esta tendencia no siempre ha estado acompañada de estudios empíricos que demuestren su efectividad en la prevención y reducción de

estos delitos, ni de una reflexión profunda sobre los costos sociales y económicos que puede generar una política criminal excesivamente represiva.

En este sentido, es fundamental que la regulación penal tributaria se fundamente en los principios de proporcionalidad y ultima ratio, entendiendo que el derecho penal debe ser el último recurso del Estado para hacer frente a las conductas más graves y lesivas para los bienes jurídicos fundamentales (Insignares Gómez et al., 2023). Esto implica que no toda infracción tributaria debe ser objeto de sanción penal, sino solo aquellas que revistan mayor gravedad y afecten de manera significativa el patrimonio público y la equidad del sistema tributario.

Otro reto importante que enfrenta la regulación penal tributaria es la necesidad de fortalecer la Administración Tributaria y los mecanismos de control y fiscalización. En efecto, de nada sirve tipificar nuevas conductas delictivas o endurecer las penas si no se cuenta con una entidad robusta y eficiente, capaz de detectar y sancionar oportunamente las infracciones tributarias (Piza Rodríguez, 2023). Por ello, es fundamental dotar a la DIAN de los recursos humanos, tecnológicos y financieros necesarios para cumplir adecuadamente sus funciones de control y fiscalización, así como promover la profesionalización y la integridad de sus funcionarios.

En un contexto de globalización económica y creciente movilidad de capitales, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal requiere de una estrecha cooperación internacional entre las autoridades tributarias y penales de los diferentes países (Collado Yurrita & Romero Flor, 2022). Esto implica fortalecer los mecanismos de intercambio de información, asistencia mutua y coordinación de investigaciones, con el fin de hacer frente a las nuevas formas de criminalidad tributaria transnacional. Colombia ha avanzado en esta dirección mediante la suscripción de acuerdos y convenios internacionales, pero aún queda un largo camino por recorrer en la consolidación de una verdadera estrategia global contra la evasión y el fraude fiscal.

A nivel interno, otro desafío importante es lograr una mayor coordinación y articulación entre la Administración Tributaria y las autoridades penales encargadas de la investigación y persecución de los delitos tributarios (Piza Rodríguez, 2023). Esto implica superar la desconfianza y los recelos mutuos que en ocasiones han caracterizado las relaciones entre estas entidades, y establecer protocolos claros y eficientes de cooperación y apoyo recíproco. Solo así será posible optimizar los recursos disponibles y mejorar la eficacia en la detección, investigación y sanción de las conductas de evasión y fraude fiscal.

Finalmente, es fundamental entender que la lucha contra la evasión fiscal no puede limitarse únicamente a la persecución penal, sino que también requiere de un fuerte componente de prevención y educación tributaria (Espinosa Díaz et al., 2022). Esto

implica promover una cultura de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, basada en la conciencia ciudadana y en la comprensión de la importancia de los impuestos para el financiamiento de los bienes y servicios públicos. Para ello, es necesario fortalecer los programas de educación tributaria en los diferentes niveles educativos, así como desarrollar campañas de sensibilización y comunicación que fomenten el compromiso de todos los actores sociales con la equidad y la justicia en el sistema tributario.

## **6. Desafíos en la aplicación del artículo 434A del Código Penal colombiano**

La tipificación del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en el Código Penal colombiano responde a la necesidad de combatir la evasión fiscal y proteger los intereses de la Hacienda Pública. Sin embargo, la aplicación efectiva de esta norma requiere, además de una adecuada técnica legislativa y una eficiente persecución penal (Espinosa Díaz et al., 2022). En efecto, la prevención de estas conductas delictivas pasa por la generación de una conciencia colectiva sobre la importancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales y la transparencia en las relaciones con la Administración Tributaria.

Si bien la lucha contra la evasión fiscal es un objetivo legítimo y necesario, es fundamental que las normas penales tributarias respeten los principios de legalidad, tipicidad y seguridad jurídica. En este sentido, resulta cuestionable la inclusión de elementos subjetivos adicionales al dolo, como el propósito de defraudación o evasión, que pueden generar ambigüedades en la interpretación y aplicación del tipo penal (Díaz Soto, 2023). Así mismo, es crucial que en los procesos penales por delitos tributarios se garantice plenamente el derecho al debido proceso y a la defensa de los contribuyentes, evitando cualquier forma de arbitrariedad o abuso por parte de las autoridades.

La efectividad del artículo 434A del Código Penal colombiano depende, en gran medida, de la adecuada coordinación y cooperación entre la Administración Tributaria y las autoridades penales. Por ello, es fundamental fortalecer los canales de comunicación y el intercambio de información entre estas entidades, así como establecer protocolos claros de actuación que permitan una persecución penal eficiente y respetuosa de los derechos de los contribuyentes (Prias, 2021). De igual manera, es importante generar incentivos para la colaboración de los contribuyentes

en la detección y sanción de estas conductas delictivas, a través de programas de clemencia o beneficios por denuncias fundadas.

Finalmente, es importante destacar que la tipificación del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes debe enmarcarse en una política criminal integral y coherente en materia tributaria. Esto implica no solo el fortalecimiento de la persecución penal, sino también la adopción de medidas preventivas, educativas y de control que desincentiven estas conductas y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales (Espinosa Díaz et al., 2022). Así mismo, es fundamental que esta política criminal sea consistente con los principios constitucionales y los estándares internacionales en materia de derechos humanos, evitando cualquier forma de discriminación o abuso en su aplicación.

## **Conclusiones**

El análisis de la evolución normativa y la aplicabilidad del artículo 434A del Código Penal colombiano, que tipifica el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, permite evidenciar la importancia de fortalecer la lucha contra la evasión fiscal desde el ámbito penal. Las diversas reformas legislativas que ha experimentado este tipo penal dan cuenta de la necesidad de adaptar la norma a las realidades cambiantes y a los desafíos que plantea el fraude tributario.

La comunicación del ex Fiscal General de la Nación, Néstor Humberto Martínez Neira, en noviembre de 2016, marcó un hito importante en el desarrollo legislativo de este delito, al evidenciar las falencias de la redacción original del artículo 434A y la necesidad de tipificar otras conductas fraudulentas contra la Administración Tributaria. Si bien las posteriores reformas han buscado subsanar estas deficiencias, aún persisten algunos cuestionamientos sobre la constitucionalidad y la aplicabilidad efectiva de la norma.

El estudio comparado con delitos similares en otros países, como Argentina, España y México, permite identificar elementos comunes en la tipificación de estas conductas, como la búsqueda de sancionar el fraude fiscal y la protección de los intereses de las haciendas públicas. No obstante, también se evidencian diferencias en la técnica legislativa y en los umbrales cuantitativos para la configuración del delito.

El análisis de los elementos del tipo penal del artículo 434A del Código Penal colombiano pone de manifiesto la importancia de proteger la Administración Tributaria y el patrimonio público como bienes jurídicos supraindividuales. Así mismo, se destaca la exigencia de un elemento subjetivo adicional al dolo, consistente en el propósito de defraudación o evasión, que debe ser acreditado para la configuración del delito.

Finalmente, se plantean algunas reflexiones sobre los desafíos que enfrenta la aplicación efectiva del artículo 434A del Código Penal colombiano, entre los que se encuentran la necesidad de fortalecer la cultura tributaria y la confianza en las instituciones, garantizar la seguridad jurídica y el respeto al debido proceso, promover la cooperación interinstitucional y la colaboración de los contribuyentes, y adoptar una política criminal integral y coherente en materia tributaria.

En definitiva, la lucha contra la evasión fiscal desde el ámbito penal requiere no solo de normas bien diseñadas y de una persecución efectiva, sino también de un compromiso decidido por parte del Estado y de la sociedad en su conjunto para promover la transparencia, la equidad y la justicia en el sistema tributario. Solo así será posible avanzar hacia un modelo de desarrollo sostenible e inclusivo, en el que todos los ciudadanos contribuyan de manera proporcional y equitativa al sostenimiento de las cargas públicas.

## **Bibliografía**

Audiencia Nacional de España. (2019). Sentencia 12/2019 de 4 de abril (caso "Ballena Blanca").

Cámara Nacional de Casación Penal de Argentina, Sala III. (2019). Sentencia en autos "Brito, Carlos c/ AFIP".

Catania, A. (2019). Régimen Penal Tributario Argentino: Análisis de la Ley 24.769. Editorial Jurídica.

Choclán Montalvo, J. A. (2016). El delito fiscal como delito contra el patrimonio. Cuadernos de Derecho Judicial, 2, 84-108.

Collado Yurrita, M. A., & Romero Flor, L. M. (2022). La cooperación internacional en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. En M. A. Collado Yurrita & L. M. Romero Flor (Dirs.), La lucha contra el fraude y la evasión fiscal en un contexto internacional (pp. 25-48). Atelier.

Congreso de Colombia. (2016). Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 50.101.

Congreso de Colombia. (2018). Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 50.820.

Congreso de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario. Diario Oficial No. 51.179.

Congreso de Colombia. (2022). 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. Diario Oficial No. 52.247.

Corte Constitucional de Colombia. (2003). Sentencia C-009 de 2003. M.P. Jaime Araújo Rentería.

Corte Constitucional de Colombia. (2019). Sentencia C-481 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

D'Albora, F. (2018). Evasión fiscal: consideraciones sobre los umbrales cuantitativos. *Revista de Derecho Penal Económico*, 14(3), 78-92.

Díaz Soto, J. M. (2023). Brevísimas anotaciones a la reforma a los delitos de defraudación y evasión tributaria, omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes. En R. Insignares Gómez, J. M. Castro Arango & O. L. González (Eds.), *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 2277 de 2022* (pp. 281-293). Universidad Externado de Colombia.

Echavarría Ramírez, R. (2014). Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 16(04), 1-39.

Edwards, C. (2018). Implicaciones macroeconómicas de la evasión fiscal masiva. *Revista de Derecho Tributario*, 24(2), 45-63.

Espinosa Díaz, Y. S., Rodríguez Torres, G. T., Díaz Díaz, F., & Porras Mejía, E. (2022). Cultura tributaria como estrategia para prevenir el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente. *Apuntes Contables*, 31, 153-171.

Gavilán, F. (2010). El delito fiscal en América Latina. *Revista de Derecho*, 23(2), 105-134.

Gómez, T. (2020). *Delitos contra la Hacienda Pública: análisis dogmático*. Marcial Pons.

Gracia Martín, L. (2016). *Nuevas perspectivas del derecho penal tributario*. Marcial Pons.

Harrington, B. (2018). Turning the spotlight on the offshore finance industry: The Panama Papers and beyond. *Journal of Economic Issues*, 52(2), 360-371.

Insignares Gómez, R., Castro Arango, J. M., & González, O. L. (Eds.). (2023). *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 2277 de 2022*. Universidad Externado de Colombia.

International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ). (2016). *The Panama Papers: Exposing the Rogue Offshore Finance Industry*. <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/>

Marcelino Junior, J. (2021). La lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible. *Revista de Educación y Derecho*, 21, 34-52.

Martínez-Buján Pérez, C. (2015). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial* (5ª ed.). Tirant lo Blanch.

Obermayer, B., & Obermaier, F. (2016). *The Panama Papers: Breaking the story of how the rich and powerful hide their money*. Oneworld Publications.

Peramo, J. C. (2016). Paraísos fiscales, riqueza offshore y evasión fiscal. Una estimación para España (1980-2013). *Papeles de Europa*, 29(1), 1-30.

Piza Rodríguez, J. R. (2023). Medidas penales en la reforma tributaria. En R. Insignares Gómez, J. M. Castro Arango & O. L. González (Eds.), *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 2277 de 2022* (pp. 295-310). Universidad Externado de Colombia.

Prias, J. C. (2021). Los delitos tributarios en Colombia, una aproximación desde el tipo de la estafa. *Debates de Derecho Tributario y Financiero*, 1, 105-112.

Reina, M., Zuluaga, S., Rozo, M., Romero, R., & Pulido, G. (2006). El papel del Gobierno (Vol. 3, pp. 7-23). Fedesarrollo.

Righi, E. (2018). *Derecho Penal Económico Comparado*. Editorial Hammurabi.

Sintura Varela, F. J. (2019). La nueva regulación penal tributaria. En *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 1-15). Legis.

Tribunal Constitucional de España. (2010). Sentencia 57/2010 de 4 de octubre.

Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2 de Argentina. (2020). Sentencia en autos "Consultores Fiscales Asociados S.A."

Tribunal Supremo de España. (2014). Sentencia 182/2014 de 11 de marzo.

Tribunal Supremo de España. (2017). Sentencia 374/2017 de 24 de mayo.

Tribunal Supremo de España. (2018). Sentencia 277/2018 de 8 de junio.

Villegas, H. (2016). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (11ª ed.). Editorial Astrea.