

Análisis sistémico para determinar la existencia del compliance tributario en Colombia

Systemic analysis to determine the existence of tax compliance in Colombia

Juan Camilo Rojas Arias*

Fecha de recepción: 31 de mayo de 2021

Fecha de aceptación: 20 de octubre 2021

RESUMEN

En atención del auge de los sistemas de cumplimiento, denominados *compliance*, y su paulatina inserción en los diferentes ordenamientos jurídicos, el presente trabajo busca explorar la existencia de un sistema de *compliance* tributario en Colombia. A efectos de lo anterior, el presente documento seguirá la siguiente estructura: en los apartados II y III se define de forma amplia el *compliance* tributario bajo distintas aristas de alcance, de acuerdo con las decisiones de los entes competentes en la materia, para posteriormente analizar el marco normativo vigente. Finalmente, en el apartado IV se sintetizarán las conclusiones sobre el particular.

Palabras clave: cumplimiento normativo, *compliance*, programas de cumplimiento, sistema tributario colombiano.

ABSTRACT

In response to the rise of compliance systems, called compliance and their gradual insertion into the different legal systems, this paper seeks to explore the existence of a tax compliance system in Colombia. For the purposes of the foregoing, this document will follow the following structure: sections II and III broadly define tax compliance under different scopes, in accordance with the decisions of the competent entities in the matter, to later analyze the current regulatory framework. Finally, in section IV the conclusions on this matter will be synthesized.

Keywords: compliance, compliance programs, Colombian tax system.

* Abogado candidato a doctor por la Universidad de Salamanca, con Maestrías en Derecho Internacional y Análisis Económico del Derecho y Políticas Públicas, especialista en Derecho Comercial, ha sido profesor de cátedra de la asignatura *Fundamentos de Derecho Comercial y de la Empresa* en la Universidad de La Sabana. En el ámbito profesional se ha desempeñado como asesor jurídico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de los Ministerios de Hacienda, de Relaciones Exteriores y Comercio, Industria y Turismo, así mismo también se ha desempeñado en roles directivos como Director Jurídico de los patrimonios autónomos Procolombia y Fondo Nacional del Turismo – Fontur y Secretario General de INNpulsa Colombia. entre otras funciones. Correo electrónico: camilor99@hotmail.com

A. INTRODUCCIÓN

Con el fin de caracterizar al *compliance* como una disciplina autónoma en el mundo jurídico y económico, más allá de la justificación de su nacimiento y evolución¹, es preciso identificarla desde algunas definiciones doctrinales, en función de decantar su contenido y una posible clasificación propuesta en la presente investigación, para así estructurar un análisis en torno a la determinación de la existencia o no de un *compliance* tributario en Colombia.

Como punto de partida, el *compliance* puede ser resumido como un elemento propio del derecho² como resultado finalístico y necesario de su existencia. Al efecto, resulta de gran importancia recordar la conclusión sobre el necesario aseguramiento del cumplimiento dentro de la esfera de creación de las normas por parte de Bobbio³, así: “También el más perfecto sistema del garantismo no puede encontrar en sí mismo la propia garantía, y exige la intervención activa por parte de los individuos y de los grupos en la defensa de los derechos que, normativamente declarados, no son siempre efectivamente protegidos” (en Ferrajoli, 1989).

Así las cosas, el *compliance* como concepto general se puede definir como “cumplimiento normativo, a la cultura de ética corporativa y al sometimiento a la ley en cualquiera de sus ámbitos por parte de las empresas” (Velasco y Alberdi, 2016). Su alcance es multidimensional⁴, ya que puede abarcar el cumplimiento y aseguramiento de medidas de gestión de la función pública para los Estados, la prevención de riesgos (Gallego, 2014), el cumplimiento de medidas administrativas para mercados regulados (Peña, 2015) o la promoción de valores y ética (De Vicente, 2016) en las actividades funcionales de los participantes

- 1 Para profundizar en la epistemología del *compliance*, consúltese a Rojas Arias (2020).
- 2 El término *derecho* puede tener diversas connotaciones que delimitan su naturaleza y definición, enfoques que dependerán del matiz del análisis desde donde se quiera ahondar. Por ejemplo, desde el saber propio de la ciencia jurídica, es posible referirse a la arquitectura normativa existente en el supuesto de que su existencia y validez están de acuerdo con el mismo arquetipo existente. Por su parte, desde un enfoque filosófico de corte iusnaturalista, se puede entender el derecho como un conjunto de postulados que desarrollan unos principios y derechos fundamentales bajo una estricta orientación de justicia; o con un enfoque de sociología, el derecho puede agrupar las prácticas adoptadas por la sociedad como obligatorias. A efectos de esta concreción, el derecho que se tomará como punto de referencia es el de enfoque de ciencia jurídica expresa como ordenamiento jurídico formal.
- 3 En prólogo elaborado por Norberto Bobbio (Ferrajoli, 1989).
- 4 En la praxis relacionada con el *compliance*, la academia ha tenido un amplio debate sobre la importancia de la diferenciación y el alcance de las definiciones. En tal virtud, se ha preocupado por diferenciar el término de *compliance* como observancia de los programas de cumplimiento, así como de los códigos de ética o de la cultura de cumplimiento; de igual forma, se ha preocupado por delimitar el concepto de riesgo según el ámbito de aplicación; claro está que el enfoque penalista, fiscal o internacional dará matices y alcances diferentes. Para ahondar en estas definiciones, se puede consultar la siguiente bibliografía: Varela (2013), Carrau (2016), Enseñat de Carlos (2016) y Escudero (2015).

en los mercados. Esto, según la consigna de la debida diligencia⁵ y su riqueza multidisciplinar, que se nutre de forma coetánea al derecho, la economía, la filosofía, la ciencia política, la sociología, las tecnologías de la información y la comunicación, las ciencias del comportamiento, la auditoría o la ingeniería de sistemas (Sánchez y Rodríguez, 2021).

Avanzando en esta concepción de *compliance*, desde un saber netamente jurídico es posible encontrar una de sus raíces en el convencionalismo, es decir, en la teoría conforme a la cual es dable cumplir lo que la ley establece y la sociedad determinó. En este campo, podría aventurarse a vislumbrar que el cumplimiento es un deseo permanente en la creación del derecho, el cual a su vez es fundamento del Estado moderno actual, de manera que el cumplimiento es un ideal de máxima observación y desarrollo como conocimiento autónomo dentro de la misma categoría conceptual del derecho mismo (Rojas Arias, 2020).

Esta visión filosófico-jurídica del *compliance* es posible decantarla como un avance de legitimidad social en desarrollo de un iuspositivismo consciente, no dogmático, donde la efectividad y la legitimidad de aceptación son de principal orden, más allá de la mera elaboración normativa por parte de los Estados, lo que ha propulsado corrientes de autogestión privada en el marco de estandarización fijado por el derecho. A la sazón de este entendimiento, en el *compliance* como saber autónomo —en cuanto sistema o mecanismo de asegurar el cumplimiento—, desde una perspectiva particular, ha confluído positivamente la visión del iuspositivismo y el iusnaturalismo y ha llevado a este saber a dos frentes: 1) al cumplimiento del derecho y 2) al deber-ser del operador en cuanto al derecho —sistemas de autogestión— y del derecho mismo (Rojas Arias, 2020).

Esta visión agregada del *compliance* como gestor del deber-ser ajustado al derecho supone una estricta tendencia de valoración del marco regulatorio, con estándares de diligencia propios de un entendimiento del deber-ser como mecanismo de cumplimiento de una norma, por lo que emerge un desarrollo volitivo de esta disciplina (Rojas Arias, 2020).

Lo anterior ha llevado a que su desarrollo, de la mano de una visión iusnaturalista del deber-ser, se configure en una esquematización más allá de una valoración simple de la norma, elevando el grado de vinculación del sujeto obligado con

5 El concepto de *debida diligencia* es tan amplio como la aplicación del derecho; es la expresión de estandarización mínima exigible a un agente que tenga un conocimiento probado y el uso pleno de sus facultades para actuar de forma prudente, precavida y diligente. En Colombia, el estándar de interpretación de la debida diligencia se halla en el artículo 1604-3 del Código Civil. En este sentido, Leo-Castela y Sánchez (2020), citando a van Weezel, señalan que “todas las nociones de culpabilidad de la empresa como ‘defecto de organización’ pasan por alto que tal defecto debe expresarse en actos u omisiones concretos que sean imputables a la persona jurídica”.

el mismo ordenamiento, de manera que la misma norma ha evolucionado con la intención determinada de exaltar la autorresponsabilidad de los sujetos. Esto ha generado que el producto del derecho —la regulación en sentido amplio— en algunas dimensiones de la realidad exija mecanismos complejos y prácticas de cumplimiento que se adopten más allá de la mera obediencia normativa y taxativa, poniendo en sintonía a los operadores de las normas con el ordenamiento jurídico y, a su vez, permitiendo el desarrollo de prácticas que pongan en evidencia los desperfectos humanos o sociales en el cumplimiento del marco de normas promulgadas en el seno de un Estado y de una sociedad de riesgo⁶ (Sánchez y Rodríguez, 2021).

De acuerdo con el análisis hecho, el estudio económico del derecho ha cobrado gran liderazgo, y ha llevado a la concepción de esta disciplina, en cuanto a su aceptación y obediencia por factores políticos o de poder, hacia enfoques de eficiencia y eficacia regulatoria, captando la atención y el obrar de los Estados hacia estos fines y decantando la relación de utilidad entre los fines de la organización social frente a la función del derecho; de esta manera, acá el cumplimiento toma un matiz adicional en razón del grado o nivel de cumplimiento —o incumplimiento—, llevando el esfuerzo estatal a analizar los mecanismos para incrementar de una forma costo-eficiente su cumplimiento⁷ por parte de las personas objetivo de cada tipo de regulación (Rojas Arias, 2020).

En resumen, en términos del derecho, se podría decir que el *compliance* es un constructo teórico-normativo cuya finalidad inmediata es obtener el cumplimiento de lo establecido (desde una visión ética, sociológica, política y económica); el cumplimiento va aparejado con la responsabilidad, lo que, traducido al caso del *compliance*, se reflejará en consecuencias económicas o penales. En esta vía, resulta interesante resaltar que el *compliance*, aunque se fundamente en su evolución de una base normativa, no es únicamente un producto del derecho; en realidad, es una institución que se relaciona con un modelo de sociedad predominante sobre la cual se erige no solo el cumplimiento

6 El paradigma de mercado perfecto, es decir, información completa, suficiente y actores 100% informados y racionales, es una utopía académica que ha servido de base para desarrollar un arquetipo de funcionamiento estatal y económico, que en caso de existir simplemente nos liberaría de muchos de los problemas que en la actualidad podemos evidenciar; no obstante, resulta claro que como utopía no existe, sino que la sociedad, tal como acertadamente lo citan Sánchez y Rodríguez (2021), es una “sociedad del riesgo” (en referencia a Beck). Este concepto se relaciona con una forma sistemática de manejar los riesgos e inseguridades generados por las transformaciones que han experimentado las sociedades contemporáneas, entre las que se encuentran los cambios en las características de la propia sociedad, en los estilos de vida, en las estructuras de poder e influencia o en las formas de participación política. Y es que el actual modelo social está construido sobre el reconocimiento de la existencia de numerosos riesgos, algunos de origen natural, pero la mayoría generados por la actividad humana, entre los que se encuentran los riesgos tecnológicos, los riesgos ambientales, los riesgos políticos, los riesgos sanitarios, los riesgos legales, entre otros.

7 El cumplimiento como género del derecho con relevancia económica es un asunto de suma importancia para los Estados. Por esto, desde 1990 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha venido trabajando en tendencias hacia una gerencia de calidad en la expedición normativa.

legal, sino de manera fundante la proactividad aunada con el compromiso de una organización de cumplir con la normativa general o sectorial que le sea de aplicación, en sus relaciones con sus asociados convencionales, grupos de interés y la sociedad en general (Sánchez y Rodríguez, 2021).

Ahora bien, decantado lo anterior, es posible delimitar al *compliance* como una disciplina especial relacionada con estructuras organizacionales donde, por esencia y parámetro de actuación, la proactividad encaminada al aseguramiento ético del cumplimiento es la vértebra de su existencia. A luz de lo expuesto, es posible encontrar que dentro de la producción doctrinal sobre el tema se suelen encontrar textos especializados en una tipología específica de *compliance* y que el régimen jurídico aplicable a este depende del contexto particular de cada país, lo cual es lógico y racional, si se parte de la base de que el *compliance* es propio del derecho como categoría conceptual y producto del Estado y la sociedad (Rojas Arias, 2020).

En cuanto a lo expresado en precedencia, cabe decir que el *compliance* es un mecanismo con visión sistémica⁸, que puede abordar conceptos derivados como cumplimiento normativo, prevención, conducta ética, programa de cumplimiento, cultura ética corporativa, normas de estandarización, entre otras, o entenderlo como un concepto funcional y dependiente de un proceso ligado a una norma. En este caso, el *compliance* es una “función independiente que, a través de las políticas y los procedimientos adecuados, detecta y gestiona el riesgo de incumplimiento de las obligaciones regulatorias, tanto externas como internas, que tiene una organización” (Solís, 2007). De manera que esta concepción puede discurrir tanto en organizaciones públicas como privadas, con y sin ánimo de lucro.

En suma de lo anterior, se procederá bajo una visión sistémica —no solo normativa— a decantar las distintas decisiones de políticas, decisiones administrativas o normativa a fin de categorizar la existencia o no de la especialidad tributaria en el *compliance* para Colombia. A efectos de lo anterior, el presente documento seguirá la siguiente estructura: en los apartados II y III se define de forma amplia el *compliance* tributario bajo distintas aristas de alcance, de acuerdo con las decisiones de los entes competentes en la materia, para posteriormente analizar el marco normativo vigente. Finalmente, en el apartado IV se sintetizarán las conclusiones sobre el particular.

8 Para Velasco y Saura (2016), el *compliance* como concepto general se refiere al “cumplimiento normativo, a la cultura ética corporativa, y al sometimiento a la ley en cualquiera de sus ámbitos por parte de las empresas”.

B. COMPLIANCE TRIBUTARIO EN COLOMBIA

De acuerdo con diversas estimaciones económicas, Colombia es lastimosa y tradicionalmente uno de los países con más desigualdad en todo el mundo. Aun cuando desde hace más de una década se vienen trabajando medidas de inversión social a fin de cerrar las brechas de ingreso y en el país han disminuido los índices de pobreza, ha aumentado la brecha de desigualdad.

Lo anterior ha marcado una hoja de ruta de acciones para dar una respuesta política y técnica a esta situación deleznable desde la técnica y la sociedad, en virtud de lo cual cerrar las brechas sociales latentes en el territorio colombiano ha sido un objetivo desde la configuración de las agendas políticas de los gobiernos de turno. Este devenir pasa, indefectiblemente, por un sistema tributario transparente y eficiente, ante lo cual se requiere un grado de cumplimiento social alto y coherente frente al ingreso con su tributo, y ello implicará la consolidación de un conjunto normativo fácil de cumplir y administrar, que responda a criterios de orden constitucional, tales como equidad, eficiencia y progresividad.

Con el propósito de exponer lo que podría concebirse como un *compliance tributario* en Colombia, debe recogerse el amplio consenso social sobre la necesidad de que el sistema tributario se configure como un instrumento óptimo para cerrar la brecha histórica en términos absolutos de inequidad social y distribución del ingreso, y a su vez de equilibrio presupuestal entre el mayor gasto frente al ingreso insuficiente, lo cual ha limitado necesariamente las inversiones sociales y en bienes públicos. En esta realidad, acercar a los contribuyentes es indispensable, ya que el ingreso público es cíclico, de manera que resulta estratégico crear conciencia en cuanto a que el aporte contributivo se refleja no solo en gasto social, idealmente, sino en gasto en pro de la competitividad para las empresas, garantías financieras, acompañamiento en procesos exportadores o conocimiento para cerrar brechas en tendencias o tecnología.

Estas visiones han llevado a múltiples reformas del sistema fiscal colombiano (Rojas, 2018), sin llegar a subsanar uno de los grandes vicios de la política fiscal colombiana, que es ser más procíclica⁹ que contracíclica, de forma que en Colombia las modificaciones al sistema tributario son extensas¹⁰, al tiempo que se ha tendido a privilegiar la tributación directa de las empresas sobre las personas y sobre los impuestos indirectos por dos vías: un mayor impuesto a la

9 Se espera que en una época de superávit se aumente el recaudo tributario y, de forma antagónica, cuando se desacelere la economía se aumente el gasto público. En consecuencia, la política fiscal debería reducir el ingreso disponible en momentos en que la economía se encuentra en auge y aumentarlo para enfrentar una crisis o una desaceleración.

10 Para profundizar sobre la evolución histórica del sistema tributario colombiano, se puede consultar a Rojas (2018).

renta y al consumo de bienes y servicios. Adicionalmente, la percepción de la corrupción es elevada¹¹, y la evasión puede rondar el 5% del producto interno bruto (PIB) y cerca del 70% del presupuesto de inversión del Estado colombiano¹².

A juicio de lo expuesto, se procederá a mostrar las acciones que se han realizado en Colombia dentro de lo que puede concebirse como un *compliance* tributario.

1. ¿Es posible dilucidar la construcción de un compliance tributario en Colombia?

Al efecto, se procederá por ilustrar lo que podría entenderse por un *compliance* tributario, para posteriormente exponer su alcance y dimensión, y finalmente decantar las conclusiones respectivas.

1.1. Acciones desde lo público que están construyendo una dimensión de compliance tributario

Se harán evidentes las acciones que ha llevado a cabo el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) a través de la agencia tributaria colombiana (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante DIAN) en el campo de asegurar el cumplimiento tributario. En este desarrollo conviene indicar que tales acciones denotan una gran influencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), lo que permite entrever un cambio de visión de gestiones fiscalistas hacia sistemas de confianza y acercamiento al contribuyente; situaciones que van tornando un ambiente propicio para el desarrollo de un *compliance* privado en esta disciplina, fomentado desde lo público.

11 De acuerdo con los resultados del informe de percepción de corrupción de Transparencia Internacional, Colombia se ubica en el puesto 96 entre los 180 países evaluados. Para más información, se puede consultar el índice en este enlace: <https://www.transparency.org/cpi2019>.

12 Un estudio del Global Financial Integrity, usando datos comerciales de las Naciones Unidas, reveló que en 2016 hubo una diferencia de USD 10800 millones (\$35 billones) entre las cuentas que reportó Colombia y las que registraron sus socios comerciales. Esto indicaría que hay una billonaria brecha por concepto de subfacturación, práctica que consiste en reducir artificialmente el valor de las facturas de los bienes que se importan o exportan con el fin de pagar menos impuestos. Para los cálculos de evasión y presupuesto, se toman en promedio, no valores exactos de un año específico. Informe disponible en este enlace: https://secureservercdn.net/45.40.149.159/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2019/11/Colombia-2019_Spanish_Web.pdf.

Confianza como eje de la relación pública-privada y privada-pública

El Estado colombiano, en diferentes niveles y escenarios, ha reafirmado su compromiso con la rendición de cuentas como elemento central de la política de participación ciudadana en la gestión pública. En consecuencia, desde hace varios años la DIAN ha presentado informes sobre su gestión en términos de ejecución presupuestal y de impacto por su gestión en el recaudo¹³. En los últimos informes de gestión —desde el 2015¹⁴—, se realza el compromiso de “mejorar los espacios que garanticen la interacción con la ciudadanía” (DIAN, 2019). En esta realidad, la DIAN estableció su plan estratégico a cuatro años¹⁵, es decir, hasta el 2022, en dos ejes de acción principales, así:

- 1) *Cercanía al ciudadano.* Convertir a la DIAN en una entidad que sea empática, que responda a las necesidades reales del ciudadano, que esté pendiente de sus preocupaciones y facilite el entendimiento y cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y usuario aduanero.
- 2) *Legitimidad.* Conectar la misión y el objeto de la DIAN con las causas que mueven la opinión pública y a los grupos de valor, tanto de manera estructural como coyuntural. Los dos elementos de la estrategia se sustentan en acciones importantes de participación ciudadana y de rendición de cuentas. (DIAN, 2019)

Estas visiones de control de riesgo y cooperación han propulsado en la agencia tributaria colombiana una serie de acciones en los últimos cinco años para acercar al contribuyente, como se muestra a continuación.

Visión cooperativa: acciones de cooperación

- *Cultura y cercanía con los contribuyentes.* Se ha desarrollado el Programa de Cultura de la Contribución¹⁶ con el objetivo de acercar al ciudadano y facilitarle el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Este programa, que inició en el de 2015, busca a través de las instituciones educativas

13 En la página de la agencia de impuestos colombiana se encuentra un histórico de informes de gestión que van del 2006 hasta el 2019. Esta información se puede consultar en el siguiente enlace: <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/Paginas/HistoricoRendicion.aspx>

14 De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley 1757 de 2015.

15 Se resalta que el plan estratégico del anterior gobierno por el periodo 2014-2018 comprendía tres acciones centrales, cuyo principal eje era el buen gobierno y se sustentaba en 1) contribuir de forma eficiente a las finanzas públicas; 2) fomentar el cumplimiento voluntario; 3) apoyar la competitividad del país.

16 El histórico de rendición de cuenta de la DIAN puede consultarse en este enlace: https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/CulturaContribucion/Cultura_de_la_Contribucion_en_la_Escuela/informacion/Paginas/default.aspx.

—primaria y secundaria— preparar a jóvenes colombianos desde temprana edad para que puedan actuar como sujetos de derechos y deberes dentro de una sociedad democrática, en busca de la configuración de una ciudadanía fiscal activa y consciente. Para este efecto, se han creado dos guías ciudadanas enfocadas en maestros y alumnos para fomentar la cultura de cumplimiento voluntario y acercar la relación fisco-contribuyente.

- *Seguridad jurídica y simplificación.* Se ha trabajado por la unificación de conceptos¹⁷ y normativa¹⁸.
- *Fortalecimiento de capacidades institucionales.* Se ha fortalecido el talento humano de la entidad con la creación de 6200 cargos (DIAN, 2019), y se ha trabajado en la modernización de la operación de acuerdo con lo establecido en el artículo 321 de la Ley 1819 de 2016. Adicionalmente, conforme se establece en el informe de gestión de resultados del 2019, se dice:

En cumplimiento de actividades enfocadas a mejorar los mecanismos para la publicidad y divulgación de la información contractual, ejecutar el programa anual de auditoría y evaluación, *fomentar la cultura del control y prevención riesgos y promoción de calidad al interior de la entidad, fortalecer la gestión ética, afianzar la estrategia de rendición de cuentas,* realizar estudios sobre política y administración tributaria y aduanera, suministrar información y estadísticas fiscales *solicitadas por la OCDE,* hacer seguimiento a los indicadores de gestión objetivo en la entidad, producir, divulgar y hacer seguimiento a las cifras estadísticas de comercio exterior y tributos internos administrados por la DIAN [énfasis del autor].

Acciones de control

Profundizar en el conocimiento sobre los usuarios y contribuyentes mediante técnicas de inteligencia de negocios o gestión de riesgos para fortalecer el servicio y desarrollar estrategias diferenciadas de control. Esta estrategia pasa por el reconocimiento de que no todos los contribuyentes tienen las mismas necesidades de la agencia tributaria. Por ejemplo, los grandes contribuyentes representan gran parte del recaudo nacional, pero el mayor número de contribuyentes se desarrolla en la categoría de personas naturales y pequeños contribuyentes. En

- 17 Se han unificado las posturas institucionales de la DIAN en temas como tratamiento tributario de contratos de cuentas en participación, régimen de entidades controladas en el exterior, régimen de entidades sin ánimo de lucro (conceptos 008537, 009193, 000481).
- 18 En desarrollo de la reforma tributaria determinada por la Ley 1819 de 2016, se emitieron los siguientes decretos unificados: Decreto 2150 de 2017, entidades sin ánimo de lucro; Decreto 2250 de 2017, personas naturales; por otro lado, se emitió el Decreto 349 de 2018, que modificó el Decreto 390 de 2016, de regulación de aduanas.

este sentido, la DIAN, bajo la consigna de ofrecer apoyo y soluciones pertinentes para cada tipo de contribuyente, desde el 2016 ha trabajado en la segmentación de los contribuyentes, definiendo cuatro macrosegmentos, así: 1) grandes contribuyentes¹⁹; 2) medianos contribuyentes; 3) pequeños contribuyentes, y 4) personas naturales, buscando identificar brechas de servicio y control por cada segmento.

Lo anterior permite apreciar la materialización de la tendencia mundial de trabajar mecanismos de confianza con el sector privado, a través de transparentar las acciones y la ejecución, y construir puentes de relacionamiento para controlar la tributación y facilitar el cumplimiento. De la mano de las acciones de política pública expuesta, se procederá a analizar el marco normativo vigente que eventualmente permitirá dilucidar o no la existencia o construcción de un *compliance* tributario en Colombia de corte normativo.

Acciones normativas

Lo primero por destacar es que en este tránsito normativo hacia la interpretación de un *compliance* tributario en Colombia, la OCDE ha desempeñado un papel preponderante, puesto que Colombia, como miembro activo²⁰ y como signatario de diversas convenciones de este organismo, tiene el compromiso de alinear su legislación con los estándares normativos internacionales, entre los que se destacan los modelos internacionales de lucha contra la corrupción y la evasión fiscal, entre otros.

Ver la evolución descrita dentro del compendio de lo que se podría entender enmarcado en el *compliance*, en su acepción general dentro de las legislaciones de los países miembros del citado organismo internacional, inexorablemente lleva a concluir anticipadamente que Colombia adoptará todos estos mecanismos y posturas a corto, mediano y largo plazo.

A la luz de lo indicado, se procederá a exponer el sistema normativo colombiano que apuntala la configuración de un marco normativo de cumplimiento.

19 Los grandes contribuyentes representan el 0,4% del total de contribuyentes y el 57% del total recaudado (Baer et al., 2002).

20 El Estado colombiano ratificó la Convención de la OCDE para ser miembro permanente mediante la Ley 1950 de 2019.

Acuerdos internacionales ratificados por Colombia

Bilaterales: Red de Acuerdo de Doble Tributación/Imposición

El proceso de negociación²¹ de acuerdos de esta naturaleza data del 2005, con fundamento principalmente en el modelo elaborado por la OCDE y usando como base, en ciertos aspectos específicos, el modelo acogido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), modelos explicados *supra*.

En esta realidad, los Acuerdos de Doble Tributación (ADT) han sido ampliamente reconocidos a escala nacional como mecanismos necesarios para el correcto flujo de inversión extranjera directa hacia y desde Colombia. A la fecha, el Estado colombiano cuenta con doce instrumentos en vigor, así:

- La Decisión 578 de 2004, mediante la cual se alivia la doble tributación con los países miembros de la CAN (Bolivia, Ecuador y Perú).
- ADT con España (Ley 1082 de 2006).
- ADT con Chile (Ley 1261 de 2008).
- ADT con Suiza (Ley 1344 de 2009).
- ADT con Canadá (Ley 1459 de 2011).
- ADT con México (Ley 1568 de 2012).
- ADT con Corea del Sur (Ley 1667 de 2013).
- ADT con India (Ley 1668 de 2013).
- ADT con República Checa (Ley 1690 de 2013).
- ADT con Portugal (Ley 1692 de 2013).
- ADT con Italia (Ley 2004 de 2019).
- Acuerdo entre la República de Colombia y el Gobierno de Estados Unidos para mejorar el cumplimiento fiscal internacional e implementar el intercambio

21 Por competencia funcional, el liderazgo en la negociación de Acuerdos de Doble Tributación en Colombia está en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), junto con su entidad vinculada, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

automático de información con respecto a la Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativo a cuentas en el extranjero (Fatca)²².

Multilaterales

- Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal²³.
- Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratos Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios²⁴.

Normas nacionales que podrían fundamentar un *compliance tributario*

- Constitución Política de Colombia de 1991, artículo 95²⁵.
- La Ley de Financiamiento —Ley 1943 de 2018²⁶ y Ley 2010 de 2019²⁷—, recientemente expedida, creó un nuevo delito relativo a la defraudación o evasión tributaria (Oficina de Naciones Unidas contra la Droga y el Delito [UNODC] y Fiscalía General de la Nación, 2018) en el capítulo VI, “Otras disposiciones”, artículo 71, relativo a la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, la defraudación o evasión tributaria, los cuales dieron lugar a la modificación del capítulo 12 del título xv del Código Penal colombiano —artículos 434A y 434B—.
- De manera complementaria, se adicionó el artículo 793 del Estatuto Tributario, relativo a la solidaridad en materia tributaria respecto de sancio-

22 Este acuerdo no contó con ley aprobatoria en razón de que se realizó por procedimiento simplificado al desarrollar este acuerdo en los marcos suscritos entre Colombia y Estados Unidos, y está en vigor desde el 27 de agosto de 2015.

23 Este tratado multilateral fue ratificado por Colombia mediante la Ley 1661 de 2013 y revisado constitucionalmente en la Sentencia C-032 de 2014.

24 Este tratado multilateral aún no ha sido ratificado por parte del Gobierno de Colombia y no ha iniciado su trámite legislativo.

25 En este artículo constitucional se enlistan las principales obligaciones en el sistema colombiano, entre las que se resaltan: 1. Respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios; 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

26 Ley declarada inexistente en efecto suspensivo por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-481-19 del 3 de octubre de 2019. En tal virtud, se presentó y aprobó por el Congreso de la República de Colombia la Ley 2010 de 2019.

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

nes, intereses y deuda de tributos para aquellos facilitadores de planeaciones fiscales dinámicas que tengan por efecto la evasión²⁸ o abuso²⁹ de las normas tributarias —asesores tributarios, contables o administradores o gestores de activos en fondos o vehículos utilizados por sus partícipes con propósitos de evasión o abuso—.

- Reforma tributaria, denominada estructural (Ley 1819 de 2016), la cual consagró dos tipos penales —delitos tributarios³⁰—, que sancionan conductas conexas con la relación entre el contribuyente y la administración de impuestos. El primero es el delito de omisión de agente retenedor, establecido en el artículo 402 del Código Penal, y el segundo es el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes³¹, consagrado en el artículo 434A del Código Penal³².

Los tipos penales descritos tienen la característica de ser de conducta alternativa, ya que se pueden cometer de cuatro maneras, así:

- No declarar, pese a estar obligado a hacerlo.
- 28 Sobre el particular, la DIAN, en Concepto 051977 de 2005, estableció sobre la evasión lo siguiente: “En síntesis, la aplicación del concepto de fraude fiscal en la labor de interpretación de las normas tributarias deberá tener en cuenta los principios de equidad, eficiencia y progresividad contenidos en el artículo 363 de la Constitución Política; el principio de reserva de ley, según el cual la determinación de los elementos del tributo es competencia exclusiva del legislador conforme al artículo 338 *ibid.*; el concepto de justicia consagrado en el numeral 9 del artículo 95 *ibid.* y la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma, contenido en el artículo 228 de la Constitución”.
- 29 La Corte Constitucional, en reiterada jurisprudencia (sentencias C-15 de 1993 y C-540 de 1996), ha permitido de manera amplia a las autoridades administrativas aplicar la figura del abuso de las formas jurídicas cuando se tenga indicio de que el contribuyente ha abusado de su derecho con perspectivas de lucro personal. Sentencia C-15 de 1993: “Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal. [...] La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico”.
- 30 Existe en el Código Penal colombiano una serie de delitos que, si bien no son tributarios, pueden acometerse en el cumplimiento de obligaciones tributarias tales como: 1) falsedad ideológica en documento público (art. 286); 2) falsedad en documento privado (art. 289); 3) falsedad material en documento público (art. 287); 4) destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado (art. 293); 5) obtención de documento público falso (art. 288); 6) uso de documento falso (art. 291); 7) destrucción, supresión u ocultamiento de documento público (art. 292).
- 31 Para profundizar sobre el alcance jurisprudencial que se ha dado a estas figuras, se pueden consultar las siguientes sentencias o autos de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal: 1) Auto 30/08/2017, M. P. Gustavo Enrique Malo Fernández (50.826); 2) Auto 31/05/2017, M. P. Fernando Alberto Castro Caballero (50.083); 3) Sentencia 14/06/2017, M. P. Fernando Alberto Castro Caballero (47.446); 4) Sentencia 10/08/2016, M. P. Gustavo Enrique Malo Fernández (48.050).
- 32 Se debe considerar que el párrafo 1.^o del artículo 434A consagra lo siguiente: “Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar”.

- Omitir ingresos, aun cuando declare.
- Incluir costos o gastos inexistentes.
- Reclamar créditos fiscales, retenciones o anticipos que no procedan.

Como se puede constatar, no existe una normativa adicional o complementaria en torno a lo que podría predicarse de un *compliance* tributario en Colombia. La materia es aún incipiente y, de acuerdo con la planeación estratégica de la agencia tributaria, está en desarrollo, según los lineamientos y sugerencias que trabaja la OCDE. No obstante lo anterior, se hará una interpretación sistemática de las normas del *compliance* y los tipos penales descritos con miras a dilucidar si se podría hablar, dentro de la categoría de *compliance*, de un entendimiento en el campo tributario.

C. COMPLIANCE TRIBUTARIO A LA LUZ DE LAS NORMAS GENERALES EXISTENTES SOBRE CUMPLIMIENTO EN COLOMBIA

El presente análisis ronda la tesis de demostrar la existencia o no de un *compliance* tributario en Colombia. En virtud de la complejidad que supone el mantenimiento del orden económico, se ha visto cómo en las naciones la aplicación del derecho penal ha ido evolucionando en sus preceptos, alcances y dogmáticas, en procura de mantener su efectividad frente a las dinámicas de un mundo en constante evolución. En esta vía, se han predicado no solamente delitos de mera conducta, sino también se ha extendido el ámbito a la omisión y a los deberes de garante respecto de una situación o condición particular. Así las cosas, ya no se está en un mundo reactivo frente a las sanciones, las tecnologías y los incentivos, sino que se está estructurando hacia los enfoques preventivos —de por sí más económicos y justos desde perspectivas del derecho, ya que hay muchas situaciones que, consumadas, no tienen reparación real posible— enmarcados bajo la lógica del *compliance*.

Estos nuevos escenarios se pueden percibir como irrigaciones sistémicas entre disciplinas que van y vienen desde el derecho, la economía, la sociología y la psicología; acciones que generan un movimiento intrasistémico de adaptación jurídica a esta necesidad del entorno —legitimación y validación—, modificando algunas de sus estructuras y generando cambios en sus propios cimientos, lo que lleva aparejadas conductas, estandarizaciones y acciones desde la órbita privada de cumplimiento, bien sea desde un enfoque de estrategia de cooperativismo, o bien, por simple aversión al riesgo.

En este marco, conviene recordar los análisis plasmados en cuanto a resaltar conceptos de orden económico, bien jurídico tutelado y todo el arsenal de derechos y obligaciones que se derivan de tales prerrogativas. En este entender, el Estado colombiano tiene una organización económica de apertura a la competencia, a la propiedad privada y al libre mercado (Rojas, 2016), con facultades de intervención económica estatal en determinadas áreas³³. Para el presente análisis, es relevante la intervención del Estado con fines de racionalizar la economía en un marco de sostenibilidad fiscal, para garantizar la distribución equitativa³⁴ de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, y promover la productividad y competitividad. De esta manera, el Estado puede intervenir de varias formas:

- Como regulador: con el establecimiento del marco legal a través de las instituciones estatales.
- Como inspector, vigilante y garante: función que conlleva en su esencia una actividad de limitación y control de los sectores regulados, las potestades de inspección y sanción sobre determinados requisitos de desempeño de alguna actividad dentro de un mercado regulado, y de fomento, incentivo o estímulo, dimensión en la que el Estado opera como rector de la actividad económica.
- Como agente económico, en una dimensión relativa a la participación del Estado en la economía.

Así las cosas, los impuestos y, en consecuencia, el sistema tributario son algunas de las herramientas por excelencia de la intervención estatal, cuya importancia, como ya se vio, reviste la principal atención. Además, de sus efectos y causalidades se puede derivar el sostentimiento de la sociedad y del Estado moderno, lo cual hace que se configure en los nacionales o ciudadanos el deber de honrarla desde la norma de más jerarquía, vale decir, la Constitución Política.

En este escenario se encuentra plenamente justificada la aparición del *ius puniendi* —administrativo sancionador, derecho penal—, protector del bien

33 Sobre la base de los principios constitucionales económicos citados, es posible deducir que la libertad económica es el fundamento de los mercados en Colombia y que solo encuentra limitación en el bien común. Por su parte, la facultad de manejo e intervención en la economía por parte del Estado se hará a través de la ley, y en los siguientes segmentos económicos conforme a la Constitución de 1991: 1) en la explotación de los recursos naturales; 2) en el uso del suelo; 3) en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados; 4) para racionalizar la economía en un marco de sostenibilidad fiscal; 5) para el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes; 6) para garantizar la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo; 7) para la preservación de un ambiente sano; 8) para asegurar el pleno empleo a los recursos humanos; 9) para garantizar el acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos; 10) para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.

34 Al efecto, se resalta que la equidad constitucional económica se subsume en 1) la equidad en el control fiscal, 2) la equidad como criterio de contribución y 3) la equidad tributaria. Para profundizar sobre el entendimiento de la equidad en el sistema jurídico-económico colombiano, consultar Rojas (2017).

jurídico de orden económico y social, entre los que se encuentran los delitos contra el fisco —evasión, fraude, omisión, vistos y explicados anteriormente—. De tal manera, el objeto de la tutela penal en estos casos no solo es el recaudo —aunque en sí mismo recoge su importancia como bien jurídico por tutelar—, sino que se enfoca en los fines propios de la hacienda pública, que no son otros que mantener el orden económico, por cuanto es la encargada de recaudar los ingresos necesarios para materializar los postulados fundantes de un Estado social de derecho: equidad, redistribución de la riqueza, inversión social, garantías, bienes públicos, materializando los deberes constitucionales establecidos en el artículo 95.

En consecuencia, si se analizan los delitos que eventualmente se podrían relacionar vía interpretación con un *compliance tributario* —Código Penal, 313³⁵, 402³⁶, 434³⁷, 434A³⁸ y 434B³⁹—, se encuentra que se trata de infracciones al deber objetivo de cuidado del tráfico —creación del riesgo—, por el accionar habitual de las personas jurídicas en la realidad económica; en otras palabras, la infracción al deber objetivo de cuidado y observancia —autorresponsabilidad— en el cumplimiento de sus deberes con la hacienda pública.

Es importante tener en cuenta para el presente análisis que el legislador encuadró todos los delitos tributarios dentro del título xv del Código Penal como categoría de “Delitos contra la administración pública”, lo cual tiene unos efectos interesantes⁴⁰ a la hora de conceptualizar de manera interpretativa el *compliance tributario* en las personas jurídicas, como se indica a continuación.

- 35 Evasión fiscal en los monopolios rentísticos (en la entrega de rentas de esta actividad).
- 36 Omisión del agente retenedor por concepto de retención en la fuente, o por no consignar las sumas recaudadas por IVA o impuesto al consumo.
- 37 Agravación punitiva por asociación para acometer delitos contra la administración pública.
- 38 Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.
- 39 Defraudación o evasión tributaria: esta tipificación ha supuesto un avance dentro de la conceptualización del *compliance tributario*, ya que para que la Fiscalía pueda iniciar el ejercicio de la acción penal, debe contar con la respectiva solicitud del director de la correspondiente administración de impuestos o su delegado, quien hará la petición de persecución penal según criterios de razonabilidad y proporcionalidad, una vez haya agotado el proceso de liquidación oficial de los artículos 697 y subsiguientes del Estatuto Tributario. Es decir, que en la práctica la Fiscalía solo podrá iniciar una investigación penal cuando se agote la vía de discusión administrativa —respetando los postulados jurisprudenciales de *ultima ratio*—. No obstante, a juicio personal está en entredicho la efectividad de esta estipulación penal, ya que puede argumentarse que —en miras de los criterios de proporcionalidad y para evitar aplicaciones excesivas de este derecho— hay dos criterios que darán lugar al desistimiento de la acción penal: 1) cuando haya varias interpretaciones sobre una norma relacionada con el caso específico, no podrá haber persecución penal —error en derecho— y 2) la acción penal se extingue si se presenta la declaración omitida o se paga lo adeudado según la liquidación oficial (capital, intereses y sanciones).
- 40 Otro efecto por considerar dentro del tecnicismo penal colombiano es que al haber calificado estas conductas como delitos contra la administración pública, vía el artículo 68A —Exclusión de beneficios en los delitos contra la administración pública relacionados con corrupción—, se prohibió todo tipo de beneficio punitivo; dicho de otro modo, no es excarcelable ni sujeto a beneficios como reducción de pena.

La Ley 1474 de 2011, “por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública”, prevé una serie de medidas impuestas sobre personas físicas⁴¹, pero extensibles a personas jurídicas cuando se trate de delitos contra la administración pública. A este efecto, el artículo 34, relativo a medidas contra personas jurídicas, establece lo siguiente:

Independientemente de las responsabilidades penales individuales a que hubiere lugar, las medidas contempladas en el artículo 91⁴² de la Ley 906 de 2004 se aplicarán a las personas jurídicas que se hayan buscado beneficiar de la comisión de delitos contra la administración pública, o cualquier conducta punible relacionada con el patrimonio público, realizados por su representante legal o sus administradores, directa o indirectamente [énfasis del autor].

De manera complementaria, el artículo primero de la anotada ley prevé la posibilidad de prohibir en la contratación pública del Estado a las sociedades que hayan sido declaradas responsables judicialmente por la comisión de delitos contra la administración pública.

Así las cosas, en términos generales, y dado el alcance inmediato de las disposiciones tributarias con incidencia penal, para el caso de personas jurídicas, el representante legal, miembros de junta, accionistas, etc., serán quienes respondan una vez que la DIAN haya agotado sus procedimientos administrativos respectivos. Con todo, si se analizan en conjunto las normas anticorrupción —Ley 1474 de 2011 y Ley 1778 de 2016— con sus efectos en las normas penales colombianas, se puede ver que las medidas sobre personas físicas se pueden extender a las personas jurídicas en cuanto a temas de contratación estatal y se sujeta a la sanción penal como la cancelación de la matrícula mercantil.

De acuerdo con esta interpretación, las personas físicas, en su posible calidad de representantes legales, miembros de junta y en sí la persona jurídica considerada deben tener presente que existen en el ordenamiento jurídico colombiano

- 41 Se establece la responsabilidad de los revisores fiscales cuando no denuncian o ponen en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente los actos de corrupción que hayan encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que hayan conocido el hecho o tuvieran la obligación legal de conocerlo.
- 42 “Artículo 91. Suspensión y cancelación de la personería jurídica: En cualquier momento y antes de presentarse la acusación, a petición de la Fiscalía, el juez de control de garantías ordenará a la autoridad competente que, previo el cumplimiento de los requisitos legales establecidos para ello, proceda a la suspensión de la personería jurídica o al cierre temporal de los locales o establecimientos abiertos al público, de personas jurídicas o naturales, cuando existan motivos fundados que permitan inferir que se han dedicado total o parcialmente al desarrollo de actividades delictivas. Las anteriores medidas se dispondrán con carácter definitivo en la sentencia condenatoria cuando exista convencimiento más allá de toda duda razonable sobre las circunstancias que las originaron”.

modalidades delictivas que implican claramente una debida diligencia —cuidado del tráfico— como carga adicional para el contribuyente, de manera que ya no solo se atiende la esfera administrativa pecuniaria por la administración del cumplimiento tributario, sino que se tiene un costo de administración más elevado ante la posibilidad de ser responsables penalmente tanto la persona física como la jurídica o moral.

D. CONCLUSIÓN

De lo anterior se puede concluir que en Colombia no existe una norma de estandarización que ayude al cumplimiento tributario; adicionalmente, no se prevén, desde la legislación típica tributaria, alusiones a la necesidad de implementar programas de cumplimiento, ni como obligación ni como medida de atemperación de sanciones de orden administrativo o penal. No obstante, al realizar una interpretación sistemática de las normas y los alcances, se ve una configuración de responsabilidades tanto de corte administrativo sancionatorio como penal, que quizás lleven a las empresas a desarrollarlos de forma voluntaria, como medida preventiva, a fin de fungir como medio probatorio de defensa cuando penalmente decidan establecer acciones en contra de la persona jurídica. En este sentido, también se ve una clara tendencia de desarrollar un enfoque cooperativo en las labores de fiscalización, junto a acciones de educación tributaria y conciencia de cumplimiento.

De forma especial, es válido observar que si la persona jurídica pertenece al sector financiero o de salud colombiano, vía el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y 325 del Código Penal —omisión de control—, estará obligada a adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar que en la realización de planeaciones tributarias o de operaciones en general se utilice a la persona jurídica como instrumento para el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento en cualquier forma de dinero u otros bienes provenientes de actividades delictivas o destinados a su financiación, o para dar apariencia de legalidad a las actividades delictivas o a las transacciones y fondos vinculados con estas. De esta forma, resulta una medida diligente y obligatoria contar con un programa de cumplimiento que cubra los aspectos tributarios, lo cual, como se ha reiterado, reviste la importancia de tener una visión sistemática del *compliance*.

Como corolario de lo desarrollado, vale la pena destacar que los sistemas tributario y penal colombiano están evolucionando rápidamente; la entrada a la OCDE y la ratificación de medidas internacionales —bilaterales y multilaterales— en el plano del derecho internacional han dotado de un impulso valioso los avances

de medidas tipo *compliance* tributario, muy al corte de lo que se está trabajando en Europa y el mundo.

Así, dado el análisis sistémico realizado, es posible determinar que la implementación de programas de cumplimiento en asuntos tributarios aún no se configura como un mandato legal, pudiendo decirse que, desde la normativa, en un sentido lato, no es posible hablar de un *compliance* como exigencia en esta arista, aun cuando se trate de una medida casi impostergable y obligatoria cuando se trate de empresas del sector salud y financiero. Ahora bien, a juicio personal y a la luz de lo expuesto, sí se puede afirmar que las interrelaciones de lo público y lo privado se están cimentando bajo una lógica de *compliance*, donde se pueden ver capacitaciones, programas, uso de tecnología y desarrollo de formas cooperativas para acercar al contribuyente más allá del método sancionatorio, lo cual puede dar lugar a la afirmación que no se está muy lejos de una configuración legal del *compliance* tributario como existe en otros países miembros de la OCDE.

REFERENCIAS

- Benos, O. y Baer, K. y Toro J. (2002). *Improving Large Taxpayers' Compliance: a review of country experience*. Washington: Fondo Monetario Internacional.
- Carrau, R. (2016). *Compliance para pymes*. Valencia: Tirant to Blanch.
- De Vicente M., R. (2016). *Vademécum de derecho penal* (4.^a ed.). Valencia: Tirant to Blanch.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2019) información de gestión y resultados. Bogotá: DIAN
- Enseñat de Carlos, S. (2016). *Manual del compliance officer: guía práctica para los responsables de compliance de habla hispana*. Navarra: Aranzadi.
- Escudero, M. (2015). Diagnóstico y mapa de riesgos de compliance. En C. A. Sáiz Peña (comp.), *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos de la empresa*. Navarra: Aranzadi.
- Ferrajoli, L. (1989). *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta.
- Gallego Soler, J. I. (2014). “Criminal compliance” y proceso penal: reflexiones iniciales. En V. Gómez Martín, M. Corcoy y S. Mir Puig (Dirs.), *Respon-*

- sabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal (pp. 195-272). Madrid: Edisofer.
- Leo-Castela, J. y Sánchez, J. (2020). Autorregulación e imputación penal de la persona jurídica en España y Chile. *Política Criminal*, 15(30), 639-669.
- Peña, S. (2015). *Compliance, cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*. Navarra: Aranzadi.
- Rojas A., J. C. (2017). Delimitación del concepto de equidad en la Constitución Política de 1991. Análisis de fundamentación jurisprudencial y de análisis económico del derecho. *Revista Con-texto*, 47, 11-39. <https://doi.org/10.18601/01236458.n47.03>
- Rojas A., J. C. (2018). El incrementalismo fiscal, una realidad evidente desde el derecho económico. *Revista Con-texto*, 49, 135-171. <https://doi.org/10.18601/01236458.n49.07>
- Rojas A., J. C. (2020). Epistemología del compliance como criterio de funcionamiento social y empresarial. *Pensamiento Jurídico*, 52, 181-200. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/view/92517>
- Sánchez-Macías, J. y Rodríguez, F. (2021). Sociedad del riesgo y cultura de cumplimiento. En N. Rodríguez García, *Tratado angloiberoamericano sobre compliance penal*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Solís, José Luis (2007) “Compliance o cumplimiento normativo”. Revista Partida doble 191. Bogotá.
- Varela, A. (2013). *La empresa como sujeto de imputación de responsabilidad penal. Fundamentos y límites*. Marcial-Pons.
- Velasco, E. y Saura, B. (2016). *Cuestiones prácticas sobre responsabilidad penal de la persona jurídica y compliance*. Navarra: Arazandi.

Referencias legales

- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá.

Congreso de la República de Colombia. (1993, 2 de abril). Decreto Ley 663 de 1993: Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración. *Diario Oficial* 40.820.

Congreso de la República de Colombia. (1997, 6 de noviembre). Ley 412 de 1997: Por la cual se aprueba la “Convención Interamericana contra la Corrupción”, suscrita en Caracas el 29 de marzo de mil novecientos noventa y seis. *Diario Oficial* 43.168.

Congreso de la República de Colombia. (2000, 24 de julio). Ley 599 de 2000: Por la cual se expide el Código Penal. *Diario Oficial*, 44.097.

Congreso de la República de Colombia. (2004, 31 de agosto). Ley 906 de 2004: Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal. *Diario Oficial*, 45.658.

Congreso de la República de Colombia. (2005, 15 de julio). Ley 970 de 2005: Por medio de la cual se aprueba la “Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción”, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en Nueva York, el 31 de octubre de 2003. *Diario Oficial*, 45.970.

Congreso de la República de Colombia. (2012, 2 de agosto). Ley 1573 de 2012: Por medio de la cual se aprueba la convención para combatir el cohecho de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales, adoptada por la Conferencia Negociadora en París, república francesa, el 21 de noviembre de 1997. *Diario Oficial*, 48.510.

Congreso de la República de Colombia. (2013, 16 de julio). Ley 1661 de 2013: Por medio de la cual se aprueba la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, hecha por los depositarios, el 1.^o de junio de 2011 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). *Diario Oficial* 48.853.

Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de diciembre). 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* 50.101.

Congreso de la República de Colombia. (2018, 28 de diciembre). Ley 1943 de 2018: Por la cual se expediten normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones (ley inexequible a partir del 1 de enero de 2020, Sentencia C-481 de 2019). *Diario Oficial*, 50.820.

Congreso de la República de Colombia. (2019, 8 de enero). Ley 1950 de 2019: Por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo sobre los Términos de la Adhesión de la República de Colombia a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”, suscrito en París, el 30 de mayo de 2018 y la “Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos”, hecha en parís el 14 de diciembre de 1960. *Diario Oficial* 50.830.

Congreso de la República de Colombia. (2019, 27 de diciembre). 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 2018 y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial* 51.179.