

DOCTORADO EN ESTADO DE DERECHO Y GOBERNANZA GLOBAL
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA APLICADA



**VNiVERSIDAD
DSALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL



TESIS DOCTORAL

**REFLEXIONES DE POLÍTICA PÚBLICA SOBRE
CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO Y COMPLIANCE
TRIBUTARIO EN COLOMBIA**

AUTOR:

JUAN CAMILO ROJAS ARIAS

DIRECTOR:

Prof. Dr. José Ignacio Sánchez Macías

SALAMANCA, 2021



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL



1218 ~ 2018

TESIS DOCTORAL

**REFLEXIONES DE POLÍTICA PÚBLICA SOBRE
CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO Y COMPLIANCE
TRIBUTARIO EN COLOMBIA**

PRESENTADA POR JUAN CAMILO ROJAS ARIAS PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR POR LA UNIVERSIDAD DE SALAMANCA, REALIZADA BAJO LA DIRECCIÓN DEL DOCTOR D. JOSÉ IGNACIO SÁNCHEZ MACÍAS, PROFESOR TITULAR DEL DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA APLICADA DE LA UNIVERSIDAD DE SALAMANCA, ELABORADA EN EL MARCO DEL «DOCTORADO EN ESTADO DE DERECHO Y GOBERNANZA GLOBAL».

V.º. B.º. Director de la tesis

Fdo. Juan Camilo Rojas Arias

Fdo. Dr. José-Ignacio Sánchez Macías

SALAMANCA, 2021

Dedicatoria

*A la realidad inesperada pero soñada de ser 3. Te espero con ansias y sin conocerte, te dedico
mi mayor reto intelectual y mi amor eterno.*

*A Laura María por su amor y generosidad intelectual siempre dispuesta a lidiar con mis
desvelos académicos y reiteradas conversaciones sobre la utopía de una mejor realidad.*

A mis padres y hermanos por su amor y apoyo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	11
CAPÍTULO I: MARCO DE REFERENCIA DEL <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO EN COLOMBIA	
27	
I. De lo general a lo especial.....	27
II. El <i>compliance</i> como disciplina autónoma.....	34
1. Origen y surgimiento como disciplina única de estudio.....	36
2. <i>Compliance</i> como concepto jurídico de aplicación.....	40
III. El <i>compliance</i> como lógica de funcionamiento empresarial, social y público	47
1. <i>Compliance</i> privado	48
1.1. La génesis de su existencia.....	48
1.2. Aproximación al <i>compliance</i> privado en Colombia	57
2. <i>Compliance</i> público	75
2.1. Nacimiento e impulso al <i>compliance</i> público.....	75
2.2. Aproximación al <i>compliance</i> público en Colombia	80
Apéndice 1. Cumplimiento en el sector público colombiano. Esquematización normativa	91
Apéndice 2. Mecanismos de autorregulación: evidencia de acciones del derecho administrativo sancionador en Colombia	96
CAPÍTULO II: EL <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO O FISCAL	
103	
I. El <i>Compliance</i> fiscal o tributario desde una perspectiva multidisciplinar.....	103
1. Los impuestos como máxima expresión de la vida en sociedad	103
1.1. Visión económica de los impuestos.....	105
1.2. Visión jurídica de los impuestos.....	106
2. El cumplimiento fiscal: un objetivo de Estado.....	107
3. La construcción de una red internacional de lucha contra la doble imposición y el fraude fiscal: antecedentes mediatos de un <i>compliance</i> tributario	110

II. <i>Compliance</i> tributario en Colombia	128
1. Introducción	128
2. ¿Es posible dilucidar la construcción de un <i>compliance</i> tributario en Colombia?	130
2.1. Acciones desde lo público que están construyendo una dimensión de <i>compliance</i> tributario... 130	
2.1.1. Confianza como eje de la relación público-privada y viceversa	131
2.1.2. Acciones de control.....	134
2.1.3 Acciones normativas	135
3. <i>Compliance</i> tributario a la luz de las normas generales sobre cumplimiento en Colombia	140
III. Aproximaciones a la medición del <i>compliance</i> tributario/fiscal	146
1. Determinantes del <i>compliance</i> fiscal.....	147
2. Evidencia experimental	154
3. Síntesis de las aproximaciones de la medición del cumplimiento tributario o fiscal	157
CAPÍTULO III: CARACTERIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO....	159
I. Caracterización jurídica.....	159
II. Caracterización económica.....	165
Apéndice. El incrementalismo fiscal, una realidad evidente desde el análisis económico del derecho ...	172
1. Siglo XIX: comienzos de un sistema tributario colombiano.....	173
2. El sistema tributario colombiano en la primera mitad del siglo XX	178
3. La segunda mitad del siglo XX	182
4. Finales del siglo XX y comienzos del siglo XXI	194
CAPÍTULO IV: APROXIMACIÓN A LA MEDICIÓN DEL <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO EN COLOMBIA	241
I. Cumplimiento tributario como <i>proxy</i> del <i>compliance</i> tributario o fiscal.....	241
II. Base de datos: fuentes y estadística descriptivas.....	242
III. Modelo econométrico.....	252
IV. Resultados	257
V. Reflexiones sobre el cumplimiento tributario bajo un enfoque de <i>compliance</i> tributario o fiscal	264
CAPÍTULO V: EL CAMINO HACIA LA CONSTRUCCIÓN DE UN <i>COMPLIANCE</i> TRIBUTARIO O FISCAL EN COLOMBIA	267

I. Reflexiones generales sobre el marco de referencia de la investigación.....	267
II. Diagnóstico previo: escasa capacidad redistributiva del sistema tributario colombiano.....	271
III. Reformas transversales y teóricas relativas a la estructuración del sistema tributario colombiano...	273
IV. Acciones específicas que contribuyan a mejorar el cumplimiento tributario y propender por la adopción de un sistema de <i>compliance</i> fiscal o tributario en Colombia	279
V. Acciones de corte normativo para construir un <i>compliance</i> tributario o fiscal en Colombia.....	303
 CONCLUSIONES	 316
 BIBLIOGRAFÍA	 321

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. El sistema de cumplimiento desde dos técnicas.....	44
Tabla 2. Esquematización normativa de cumplimiento en el sector público	91
Tabla 3. Delimitación de conceptos afines al <i>compliance</i>	97
Tabla 4. Algunos resultados del ejercicio del derecho administrativo sancionador en Colombia	99
Tabla 5. Descripción general de los impuestos en Colombia.....	160
Tabla 6. Impuestos territoriales.....	164
Tabla 7. Recaudos nacionales en porcentaje del PIB.....	167
Tabla 8. Número de horas en el cumplimiento tributario.....	171
Tabla 9. Comparativos de TET en Colombia.....	235
Tabla 10. Cuadro comparativo - recaudo/cumplimiento y TET.....	236
Tabla 11. Estadísticas descriptivas generales.....	247
Tabla 12. Estadísticas descriptivas de recaudo por municipio	249
Tabla 13. Recaudo tributario en función de la proporción de delitos de corrupción.....	258

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Promedio de participación de cada impuesto dentro del recaudo nacional (2000-2019)	166
Figura 2. Evolución de la composición del recaudo colombiano	167
Figura 3. Recaudo-gasto del GNC como porcentaje del PIB (2005-2014).....	169
Figura 4. Carga tributaria combinada del impuesto de renta y dividendos - Personas Jurídicas	170
Figura 5. Composición del ingreso tributario del GNC (% PIB) – 1990.....	232
Figura 6. Composición del ingreso tributario del GNC (% PIB) – 2018.....	233
Figura 7. Relación entre el recaudo de IVA y la proporción de casos de corrupción 2017.....	245
Figura 8. Relación entre recaudo del impuesto de renta y proporción de casos de corrupción 2017.....	246
Figura 9. Evolución del recaudo de IVA y renta.....	252

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

- ABMS:** Anti-Bribery Management System del Reino Unido.
- AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.
- ADT:** Acuerdo de doble tributación.
- BEPS:** Erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.
- CC:** Corte Constitucional.
- CIACC:** Convención Interamericana contra la Corrupción.
- CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- CNUC:** Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.
- COSO:** Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway.
- C.P.:** Constitución Política de Colombia.
- CREE:** Impuesto sobre la Renta para la Equidad.
- CRS:** Common Reporting Standard.
- DAFP:** Departamento Administrativo de la Función Pública de Colombia.
- DANE:** Departamento Administrativo Nacional de Estadística.
- DIAN:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- DNP:** Departamento Nacional de Planeación.
- EOSF:** Estatuto Orgánico del Sistema Financiero de Colombia.
- FAT:** Foro sobre Administraciones Tributarias.
- Fatca:** Foreign Account Tax Compliance Act.
- FCPA:** Foreign Corrupt Practices Act.
- GAAR:** Regla General Antiabuso del Reino Unido.
- GMF:** Gravamen a los movimientos financieros.
- GNC:** Gobierno nacional central.
- HRMC:** Her Majesty's Revenue and Customs del Reino Unido.
- ICAP:** Programa Internacional de Cumplimiento y Aseguramiento de Riesgos Fiscales de la OCDE.

IF: Índice de desempeño fiscal.

Invima: Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos.

IRS: Internal Revenue Service de Estados Unidos.

ISO: International Organization for Standardization.

IVA: Impuesto al valor agregado.

MECI: Modelo Estándar de Control Interno de las entidades públicas en Colombia.

MHCP: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

MinCIT: Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

MP: Magistrado ponente.

NTC: Norma Técnica Colombiana.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible.

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

PIB: Producto interno bruto.

PwC: PricewaterhouseCoopers.

SFC: Superintendencia Financiera de Colombia.

SIC: Superintendencia de Industria y Comercio de Colombia.

TIC: Tecnologías de la información y las comunicaciones.

UE: Unión Europea.

UNE: Organismo de normalización español.

USSG: US Sentencing Guidelines.

INTRODUCCIÓN

Lo propio del saber no es ni ver ni demostrar, sino interpretar.

MICHEL FOUCAULT

El COVID-19 un trago amargo en la impredecible realidad. Un virus que paulatinamente fue haciendo evidente lo que los datos fríos ya mostraban pero que racionalmente las sociedades decidimos no ver: la inequidad y las insalvables brechas entre unos y otros. Realidades que hicieron mella en nuestra realidad diluyendo el optimismo a medida que las restricciones sobre las libertades se expandían y la economía se contraía, truncando los sueños de la vida de relación.

Esta pandemia global ha expuesto las deficiencias estructurales de la mayoría de los sistemas fiscales del mundo, especialmente aquellos menos eficientes o menos sólidos, tal como es el caso del sistema tributario colombiano cuya historia refleja la génesis y la conclusión de nuestra hacienda pública: insuficiencia.

Esa insuficiencia dada por el ingreso es un producto de una relación que data de la génesis de las sociedades organizadas, toda vez que los impuestos son algo tan propio de la estructura de la sociedad que desde la Biblia podemos encontrar referencias a los diezmos como mecanismos de distribución social y de sostenimiento de la iglesia. La fe y la contribución pública eran un dogma que se servía en la misma mesa. En la edad media se recogió esa fe y se instrumentalizó bajo el pragmatismo de una relación recíproca de dar y recibir entre los ciudadanos y quienes ostentaban el control, bien sea señores feudales o Estado.

Esta relación de fe y contribución terminó en una evolución progresiva de demandas sociales en cabeza de los Estados. Particularmente en nuestro caso – Colombia- luego de la reforma

constitucional del 91, en su ánimo pluralista y garantista, creó sin buscarlo un marco conflictual entre el deber ser y el poder ser al establecerse de manera progresiva un amplio abanico de garantías humanas y sociales que llevó a un aumento constante del gasto público gestando escenarios desafortunados de elección y puja entre derechos que “económicamente” compiten entre sí, dando lugar a un problema estructural de déficit fiscal enmarcado en la disyuntiva del deber ser como sociedad, dilema que oscila entre la justicia distributiva y el manejo fiscal óptimo. Así, entre la construcción de realidades “justas”, garantismo social, crecimiento del estado, gasto público – aproximadamente el gasto del gobierno nacional central entre 1991 y 2021 paso del 11 % al 24% del PIB, aclarando que los años 2020 y 2021 el promedio subió cerca de 5 p.p- hemos entrado en situaciones déficit¹, dando lugar a una historia tributaria un tanto extensa, cuya principal causa de creación es la coyuntura, permitiendo evidenciar, en promedio, que en Colombia se realiza una reforma tributaria aproximadamente cada 2 años -efectivamente para este año 2021 ya se está tramitando una nueva reforma tributaria denominada “Ley de Inversión Social”, a efectos de la claridad en el Capítulo II se ahondará en estas cuestiones y para mayor profundidad se puede consultar el apéndice del capítulo 3, donde bajo un método revisionista se exploran las reformas tributarias realizadas en Colombia en los últimos 200 años así como el contexto histórico que las justificó-.

¹ De acuerdo con (MFMP, 2021), la política fiscal se orientó en 2020 a mitigar las consecuencias de la pandemia a través de un mayor gasto público. El déficit del GNC pasaría del 2,5% del PIB en 2019 al 7,8% del PIB en 2020 - explicado por un incremento de los gastos (4,3pp) y una caída en los ingresos (1,0pp)-, debido al debacle económico mundial que tuco como efecto directo una reducción de los ingresos tributarios. No obstante, a pesar de la reducción de los ingresos corrientes, los diferentes rubros de gasto del gobierno colombiano se incrementaron especialmente los asignados a financiar la emergencia económica decretada para enfrentar la pandemia. Los mecanismos de ajuste cíclico permitidos por la regla fiscal fueron insuficientes, por lo que el Gobierno la suspendió en 2020 y 2021, con la opinión favorable unánime del comité consultivo de la regla fiscal.

La regla fiscal, adoptada en Colombia mediante la Ley 1473 de 2011, exigía que el gobierno redujera en forma gradual su déficit estructural a 1% del PIB, o menos, en 2022.

En este marco conceptual de derechos y coyunturas, se han gestado situaciones sociales poco óptimas, derivadas de consecuencias desafortunadas, o de algún producto del azar público, otras de la antitécnica, otras cuantas de los cálculos políticos predeterminados y otras inspiradas en buenas intenciones que arrojaron malos resultados, que han generado inequidades fiscales que una pandemia inesperada hizo aún más evidente, así:

Ante la ecuación simple y presupuestal que los ingresos corrientes no resulten suficientes para apalancar el gasto necesario del país, especialmente, para aliviar un sector privado golpeado por las fuertes restricciones económicas² y que el endeudamiento proyectado a corto y mediano plazo se vislumbra bajo un escenario de incumplimiento, necesariamente llevó a la administración pública actual a una revisión general de qué medidas se pueden tomar con la mira exclusiva de ganar eficiencia en el proceso de recaudo fiscal, encontrándose como premisa general que el sistema tributario colombiano tiene un espacio importante para mejorar en términos de progresividad -*Capacidad de un tributo para lograr una redistribución del ingreso que promueva la equidad*-, eficiencia -*en la medida en que minimice las distorsiones económicas que puede generar*- y simplicidad -*favorece el recaudo oportuno y reduce los costos asociados a su recaudo*- bajo los siguientes argumentos:

- La baja capacidad redistributiva de la política fiscal colombiana se cimienta en dos aristas. Poca progresividad, en el sentido que las personas con un ingreso superior al promedio de la economía tributan en menor proporción al que su ingreso se los permite. Esta situación se soporta en que el monto mínimo de ingresos para que las personas sean gravadas por

² De acuerdo con el (MFMP,2021) La economía colombiana experimentó un triple choque: confinamientos, bajo crecimiento de socios comerciales y reducción en los precios del petróleo. La combinación de estos factores representó el mayor choque económico y social que ha experimentado Colombia en al menos 100 años. El producto interno bruto de la economía colombiana cayó 6,8% en términos reales, la inflación alcanzó un valor inédito de 1,6%, la tasa de desempleo llegó a 16% y casi 4 millones de personas nuevas entraron en la pobreza.

este impuesto es relativamente alto. Al efecto, los investigadores (Schatan, Pérez-Porrúa, & Pérez, 2015) resaltan que más del 80% de la población activa en el sector formal colombiano se ubica en el tramo gravado a una tarifa del 0% del impuesto sobre la renta.

Así las cosas, en la Exposición de Motivos de la Reforma Tributaria Retirada del año 2021 *- por medio de la cual se consolida una infraestructura de equidad fiscalmente sostenible para fortalecer la política de erradicación de la pobreza, a través de la redefinición de la regla fiscal, el fortalecimiento y focalización del gasto social y la redistribución de cargas tributarias y ambientales con criterios de solidaridad y que permitan atender los efectos generados por la pandemia y se dictan otras disposiciones-* que se rechazó políticamente sin dar un debate técnico de fondo, estableció que con base en los datos recopilados por el DANE y la DIAN, al ordenar los hogares colombianos por ingresos per cápita se observa que más del 92% de los hogares tuvieron ingresos totales inferiores al valor mínimo para ser sujeto obligado a pagar renta, permitiendo concluir que actualmente los contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia se encuentran a partir del percentil 96 de la distribución de ingresos, esto indica que una porción importante de ciudadanos con capacidad de contribuir bajo la arquitectura tributaria actual no se encuentran gravados, pero sí se benefician de los servicios provistos a través del gasto público, como salud, educación y seguridad, afectando directamente el principio de equidad vertical del sistema tributario.

Lo anterior, bajo una mirada comparada internacional confirma el desequilibrio en equidad ya referenciado, en razón que el umbral mínimo para pagar impuesto de renta en Colombia

es especialmente alto³ -1,7 veces el ingreso promedio por persona, o PIB per cápita-, en comparación a países como Chile -0,74 veces el PIB per cápita- o Brasil -0,66 veces el PIB per cápita- exigen mínimos más bajos, o, inclusive, una contribución universal obligatoria, como Perú o México (Reforma Tributaria Retirada, 2021).

La segunda arista que afecta en gran medida la progresividad se encuentra en la asignación de subsidios, dado que de acuerdo con información del DNP se puede constatar que los subsidios en Colombia están mal focalizados permitiendo que su distribución no atienda la capacidad económica de los beneficiarios, dando de facto un uso indistinto de los subsidios entre hogares ricos y pobres, afectando significativamente la capacidad redistributiva de la política fiscal e impide un mayor efecto del gasto público sobre la equidad (DNP, 2018).

- Deficiente estructura tributaria. En Colombia, como en muchas economías en desarrollo se ha optado por gravar preferentemente a las empresas – *generadoras de valor, riqueza y empleo*-. De acuerdo con el informe “*Revenue Statics in latin America: Comparative Tables*” la OCDE calculó que el recaudo tributario por sujeto gravado como porcentaje del PIB es estructuralmente distinto entre economías desarrolladas y en desarrollo, así:

³ (Reforma Tributaria Retirada, 2021) “*En 2020, una persona en Colombia con ingresos brutos anuales iguales a \$50 millones de pesos no contribuyó al impuesto de renta, mientras que una persona con ingresos equivalentes (ajustados por paridad de poder adquisitivo) pagaría una tarifa mucho más alta en Perú (5,5%), México (17,2%), Brasil (24,7%) o Argentina (26,4%). Actualmente un contribuyente promedio paga menos impuestos en Colombia respecto a cualquiera de los países mencionados previamente, para todo nivel de ingreso bruto inferior a \$2.000 millones anuales*”.

Recaudo por sujeto gravado	OCDE	Países Emergentes	Latino América y Caribe	Colombia
Personas Naturales	8,3%	3 %	2,3%	1,2%
Personas Jurídicas	3%	3.7%	3,5%	5%
Total Recaudo (% PIB)	11,3%	6,7%	5,8%	6,2%

Fuente: MHCP (Reforma Tributaria Retirada, 2021)

- Lo anterior, evidencia una marcada tendencia colombiana a cargar la sostenibilidad fiscal del país en las unidades productivas – empresas- a través de tasas marginales de tributación sobre las empresas estructuralmente altas, lo cual tiene múltiples efectos económicos en la medida en que incrementan el costo del uso del capital y disminuyen la inversión, con lo cual se disminuye el acervo de capital, se ralentizan los procesos de innovación - *aletargando la adopción de nuevas tecnologías-*, afectando directamente la productividad y la competitividad del país, especialmente, bajo un marco constitucional de apertura comercial y en un momento de la historia donde la movilidad internacional de capitales es muy alta y relativamente sencilla.

En suma de lo anterior, no resulta aventurado afirmar que el sistema tributario colombiano no resulta ser una fuente de ingresos corrientes de la Nación suficiente para cumplir con las necesidades legítimas de sus ciudadanos, adicionalmente el gasto no está bien focalizado, reduciendo estrepitosamente el efecto redistributivo de su esencia fiscal. Esta situación tiene múltiples efectos en la hacienda pública, tales como, el empleo constante de decisiones sobre el margen para conjurar asuntos urgentes pero no estructurales, vía incremento de tarifas o

introduciendo gasto tributario para aliviar la carga fiscal de sectores específicos de la población, decisiones que en muchos casos se guían más por miramientos políticos que técnicos, en palabras de mi Director de Tesis “*la Hacienda Pública es la cuantificación de la política*” dicho de otro modo “*es la política con números*”.

Lo anterior, ha sido la base para que diferentes autores señalen que el déficit fiscal colombiano es de naturaleza estructural (Rincón et al., 2003; Salazar y Prada, 2003; Rojas, 2003; Lozano y Aristizábal, 2003; Basto, 2003); es decir, no basta con un mayor crecimiento para sanear al fisco, sino que se requieren esfuerzos adicionales por el lado de los ingresos y de los gastos, especialmente, en un periodo de pandemia que profundizó esa tendencia estructural en razón de la elevación del gasto con miras a la reactivación económica⁴ y a soportar a los segmentos más vulnerables de la población.

En este marco de retos fiscales, para el año 2021, de acuerdo con la Ley General de Presupuesto, los ingresos totales del GNC serían de \$179,23 billones -16,2% del PIB-. De estos, los ingresos tributarios serían por un valor de \$151 billones y \$28 billones por otras fuentes de recursos. Los gastos se totalizaron por \$274,9 billones - 24,8% del PIB-, este concepto desagregado se podría ver así: Por intereses se deberá asumir \$36,7 billones; por gastos de funcionamiento \$197 billones; por inversión \$30,08 billones y los gastos que se mantendrían por cuenta del nuevo proyecto de reforma tributaria - Proyecto de inversión social- serían de la magnitud de \$11,11 billones.

⁴ América Latina ha sido uno de los principales centros de atención y observación de la pandemia, no solo por la acelerada curva de contagios sino por sus desastrosos e impredecibles efectos económicos, permitiendo reconocer a la fecha que esta latitud del mundo se halla inmersa en la peor recesión de su historia; la caída estimada de la actividad económica en la región para el año 2020 fue en un promedio oscilante entre el 5% y el 9%. La recesión económica va más allá de la menor utilización de la capacidad instalada. Si bien en toda recesión se cierran empresas, la destrucción del tejido empresarial ha sido extraordinaria, como también lo ha sido la pérdida de empleos e ingresos de los trabajadores. Al margen de cuánto se tarde para volver a los niveles de actividad anteriores, el camino hacia la recuperación luce sinuoso y nada expedito (CID, 2020).

De forma complementaria, el Marco Fiscal de Mediano Plazo expuesto en el primer semestre de 2021, en términos generales permite extraer algunas conclusiones importantes; por ejemplo, se reconoce la importancia de una visión gradual del ajuste fiscal -empezaría en 2023 recogiendo el proceso de recuperación económica que en teoría inicia en el año 2021-, en la medida que el gasto público no se puede contraer de forma inmediata al proceso de reactivación económica -que nose da de rebote inmediato-, sino que los apoyos sociales deben extenderse al año 2022 a fin de proteger a los más vulnerables y no afectar el proceso de recuperación económica.

A la luz de lo anterior, puede ser inquietante el optimismo excesivo plasmado sobre el potencial recaudo esperado de la reforma tributaria -Ley de Inversión Social- que se discutió en el Congreso de la República, la cual, en si depende de eventos cuya realidad no es predecible de forma certera y sobre esto se proyecta un recaudo más elevado en promedio que las últimas reformas realizadas – el recado proyectado es de 13,6% del PIB para el año 2021, 14,2% del PIB para el 2022 y 15,8% del PIB para el 2023-, sobre la base que el actual Proyecto de Ley de Inversión social incremente el recaudo en 1,2% del PIB-, adicional que no prevé mayor innovación fiscal, al no realizar ninguna modificación estructural al sistema, más allá de incrementar tarifas.

Este contexto de insuficiencia en ingresos, junto a una persistencia continuada en el tiempo de preferir los cambios marginales a los estructurales, junto a unas condiciones económicas y de funcionamiento cultural no óptimas, Colombia ha gestado un sistema tributario altamente complejo de administrar y cumplir, desincentivando iniciativas empresariales e inversiones, facilitando la evasión y elusión fiscal, y también limitando el desarrollo económico del país.

Ligado a lo anterior, la política fiscal actual tampoco ha logrado abordar las desigualdades en la distribución de los ingresos y de la riqueza, lo cual sumado a la exacerbación social y económica fruto de una pandemia junto a la insuficiencia del sistema fiscal como herramienta contracíclica,

da lugar a no tener la capacidad de respuesta óptima para contener imprevistos sociales y económicos como los que se afrontan en la actualidad y razonablemente se pueden proyectar al futuro, negando de plano la posibilidad de atender las demandas sociales – cada vez más crecientes- de una forma cercana a como la atienden los estados de bienestar europeos, configurándose una semilla social de descontento que terminó en un estallido social, donde confluyeron varios puntos entre legítimos y oportunistas dado el calendario electoral del año 2022 en Colombia, margen crítico de realidad nacional que terminó apaciguándose a costa de aumentar el déficit presupuestal como ya se indicó, haciendo patente la realidad anacrónica de no tener suficientes ingresos para ese nivel de gasto, auspiciando nuevamente la necesidad de poner sobre la mesa una reforma fundamental⁵ que recoja las demandas sociales, que funja como instrumento de desarrollo económico y que a su vez, se pueda emplear como medio para mejorar su arquitectura de sistema – facilidad, simpleza, eficiencia, cultura tributaria, equidad y redistribución-, permitiendo un recaudo mayor de ingresos corrientes para la Nación con un enfoque social y equitativo.

Sin embargo, un diagnóstico de la situación fiscal de Colombia no puede abordarse de forma exclusiva desde la dogmática del derecho tributario y encarrilar el análisis al mero diseño normativo de nuevas normas de recaudo, también se requiere de una visión complementaria de la

⁵ Diversos sectores en Colombia han argumentado por más de 15 años la necesidad de una reforma estructural. AL efecto se puede encontrar diversos estudios sobre el particular *-incluyendo los informes de la Comisión de Expertos en Asuntos Tributarios-*:

Perry Guillermo, *Hacia una reforma tributaria estructural*, Fedesarrollo, 2010.

Bird Richard, Poterba James, Stemrod Joel, *Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia*, Banco de la República de Colombia, 2006.

Clavijo Sergio, *Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: Guía para salir de un sistema tributario amalgamado*, Banco de la República de Colombia, 2005.

economía que permita hacer evidentes diagnósticos como medios que permitan un fin que si bien se materializan como norma, soportan su fundamentación y teleología bajo el enriquecido carácter de la economía, la sociología, la historia, entre otras, de esta forma, el análisis que discurrirá en la presente tesis tiene como finalidad aportar una visión de cambio en el cómo los políticos, legisladores y ciudadanos conciben, formulan e implementan una política tributaria bajo el matiz y la lógica del cumplimiento como óptimo social a través del *compliance*.

Así las cosas y como punto de partida, conviene reflexionar que la tributación como género y consecuencia directa de la vida política del ser humano es un asunto de multidisciplinariedad desde la teoría, la práctica y la política. Es una dimensión de la realidad donde confluyen diversas disciplinas en constante oscilación entre el derecho en algunas de sus diversificaciones — tributario, hacienda pública, administrativo sancionatorio, penal— la economía con sus énfasis — macroeconomía, sector público— y su mixtura concretada en el análisis económico del derecho, a su vez enriquecido con el estudio de la arquitectura de las decisiones, bajo unas reglas de funcionamiento sociales y políticas.

En este marco, la tributación es una expresión de la vida social humana moderna cuya validación pasa por conceptos de legitimidad, necesidad y viabilidad del Estado moderno actual; en consecuencia, la tributación como acción de recaudo y contribución social siempre ha sido un foco de atención desde lo público y, consecuentemente, un punto de observación y cumplimiento desde la esfera de lo privado.

Así las cosas, no resulta aventurado afirmar que el cumplimiento es un concepto tan ligado a la norma que va incluso en su génesis; por tal razón, la teoría pura del derecho, y su mixtura de relacionamiento con diversas disciplinas, siempre ha centrado la atención en los mecanismos de validación, aceptación y obligatoriedad de las normas. En este aspecto, como consecuencialógica

de la observación, se puede afirmar por deducción que los problemas de cumplimiento tributario son, probablemente, tan antiguos como los mismos impuestos y los sistemas de tributación. En esta vía, analizar las dimensiones que comportan el *compliance* fiscal o tributario como fenómeno social, político, económico y jurídico es una tarea interminable pero impostergable.

El cumplimiento de las normas no es algo estático, especialmente cuando implica restricciones a las libertades económicas de las personas como en el ámbito tributario. Por tal razón, desde que se han recaudado tributos, los contribuyentes han tenido incentivos para no cumplir con estas obligaciones y, a su vez, los estados han diseñado estrategias para alentar el correcto cumplimiento de los contribuyentes; estrategias que, por supuesto tampoco han sido estáticas y han evolucionado a lo largo del tiempo, pasando por enfoques desde sancionatorios e intimidatorios hasta cooperativos y autorresponsables en los que el fomento a la *moral tributaria*⁶ es central.

Así pues, ¿qué motiva a un contribuyente a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias? Este es tal vez el interrogante que académicos, gobiernos y agencias tributarias han tratado de responder a lo largo del tiempo, pues caracterizar y explicar los patrones observados del incumplimiento tributario es, en última instancia, encontrar formas de reducirlo y aumentar el recaudo fiscal en cualquier territorio o situación, lo que en consecuencia ha llevado a la evolución de los sistemas jurídicos nacionales e internacionales en pro de esta piedra angular.

No obstante, la decisión de cumplir con las obligaciones fiscales no es solo una situación binaria de cumplir o no, sino que las dinámicas que lo explican son complejas, pues intervienen un amplio número de variables⁷ que pueden afectar la decisión de un agente económico de responder a sus

⁶ Pérez (2017) define la *moral tributaria* como los factores intrínsecos o la predisposición individual para cumplir con las obligaciones fiscales.

⁷ Andreoni et al. (1998) argumentan que las explicaciones económicas del *compliance* pueden abordarse desde muchas perspectivas, tales como i) problema de finanzas públicas, ii) aplicación de la ley, iii) diseño organizacional de la sociedad, iv) ética o v) una combinación de estas.

obligaciones tributarias, aunque, a su vez, algunas de las explicaciones de corte filosófico o cultural que afectan tácitamente esta decisión no son constantes en todas las sociedades y latitudes del mundo, lo que hace que no exista una fórmula única que defina y explique el cumplimiento en su sentido amplio y literal, sino más bien una serie de teorías que podrían ser adaptadas y ajustadas para entender este fenómeno, dependiendo del lugar y las condiciones en las cuales se estudie. Consecuentemente, para estudiar el *compliance* como instrumento de política pública para asegurar un mayor grado de cumplimiento tributario, resulta necesario entenderlo como un fenómeno sistémico que contiene elementos, subsistemas y relaciones, y que puede verse afectado o modificado por incentivos que los agentes inmersos en este sistema reciban.

Al respecto, comprender los mecanismos que determinan el *compliance* fiscal de los contribuyentes puede proporcionar ideas de políticas públicas sobre cómo integrar mejor a los agentes económicos en el sistema tributario y mejorar el sistema de finanzas públicas, ya que los sistemas de administración tributaria tienen capacidades limitadas para auditar⁸ y, por consiguiente, la mejor opción en términos de costo-eficiencia para mitigar problemas de evasión y elusión⁹ se basa en la generación de estrategias de fomento al cumplimiento correcto y voluntario¹⁰.

Así mismo, resulta interesante que, aunque hoy en día los procedimientos para el pago de impuestos son cada vez más sencillos, los problemas derivados de no contar de forma arraigada con una lógica de *compliance* sigue siendo “la piedra en el zapato” de las finanzas públicas y de

⁸ Alm et al. (2010) argumentan que las limitaciones en términos de auditoría tributaria son tales que, en la mayor parte de los países, la tasa de auditoría tributaria no es superior al 1% de las declaraciones recibidas.

⁹ Aunque la evasión es un acto ilegal en el que se busca disminuir (o no pagar) la obligación tributaria y la elusión tiene como objetivo reducir la carga tributaria por medios legales, ambas son aristas del *no compliance*.

¹⁰ Vale la pena resaltar la definición de *compliance* de Jackson y Milliron (1986), quienes la definen como la situación en que un individuo que cumple con sus obligaciones tributarias es quien realiza una declaración exacta, a tiempo y real, la cual paga en su totalidad sin necesidad de la aplicación de la ley por parte de la agencia tributaria.

las administraciones tributarias de muchos países, puesto que las autoridades fiscales y los gobiernos no han logrado implementar políticas que persuadan a los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones sin necesidad de supervisión, amenazas, o cualquier otro mecanismo de cumplimiento forzoso (Palil y Mustapha, 2011).

Al respecto, el estudio de un mecanismo de cumplimiento no forzoso, esto es, voluntario¹¹, incorpora más factores que los puramente económicos, tales como los comportamentales, que parten de los fundamentos filosóficos, morales y éticos de los individuos u agentes económicos que forman parte de la abstracción sistémica para explicar el *compliance*¹². En este sentido, existe una ventana de oportunidad para profundizar en la explicación del cumplimiento fiscal con una perspectiva que integre elementos de análisis tanto económicos como legales, comportamentales, filosóficos y morales, especialmente en sociedades como la de Colombia, en las cuales poco se ha investigado el tema y que dada la coyuntura actual revisten de suma importancia y atención.

En este orden de ideas, como pauta para la finalidad de la presente tesis doctoral de fungir como insumo novedoso desde la técnica de la política fiscal colombiana a la luz del *compliance*, se buscará explicar en profundidad los aspectos, factores y relaciones que determinan el cumplimiento tributario o fiscal en Colombia, análisis guiado por la integralidad de su abordaje. Al efecto, se analizan tres esferas de este fenómeno, así: i) una legal, en la que el análisis discurre en decantar el sistema tributario colombiano a la luz de las tendencias mundiales en *compliance* tributario para predicar su estado; en especial, se centra en el análisis de los mecanismos de autorregulación y cumplimiento surgidos en el sector privado con el fin de mitigar los riesgos; ii)

¹¹ Como por definición se concibe al cumplimiento.

¹² Alm y Torgler (2011) proponen la creación de un nuevo sistema que reconozca el papel de una administración tributaria más amable y amigable (en lugar de supervisora y amenazante) para alentar el *compliance* en un paradigma de confianza basado en la ética, aunque en su estudio no incorporan evidencia empírica para sustentar su argumento.

un análisis agregado, en el cual se determinan, mediante estimaciones econométricas de datos panel, las determinantes del recaudo tributario en dos impuestos, como una medida del *compliance* en municipios de Colombia.

Con lo anterior, adicionalmente se espera contribuir con la bibliografía disponible en torno a construir reflexiones que permitan un ángulo novedoso en la construcción de política tributaria en Colombia con un claro enfoque en los mecanismos de autorregulación empresarial, buscando en el estímulo de las tendencias mundiales sobre la materia el incremento del cumplimiento voluntario en países en vías de desarrollo.

El documento se estructura de la siguiente manera: en el capítulo I y II se definen formalmente el *compliance* y sus aristas de entendimiento, así como una revisión extensiva de los fundamentos teóricos y filosóficos de éste. Sintetizándose el estado del arte del *compliance* tributario o fiscal en el mundo y en Colombia, ahondando en los diversos pasos, mecanismos y modificaciones legales que han dado lugar a la creación de un mecanismo autónomo de autorregulación en el seno del sector privado, cuya legitimidad y eficiencia, de acuerdo con conceptos de reciente desarrollo como los cooperativistas, han permitido su consolidación como mecanismos de mitigación de los riesgos y a su reconocimiento en diferentes ordenamientos legales en el mundo. Así mismo, en esta sección se exploran las aproximaciones empíricas según las cuales la bibliografía ha examinado las mediciones del cumplimiento tributario, caracterizando desde los inicios de modelos meramente económicos hasta su evolución, en abstracciones que incluyen un análisis desde distintas disciplinas como la economía, la jurisprudencia, la psicología, la sociología y la filosofía, así como sus validaciones a través de experimentos controlados, en donde se puede apreciar cierta influencia del *compliance* como lógica necesaria de aseguramiento de una mayor grado de cumplimiento.

De forma concatenada y muy ilustrativa en el Capítulo III se caracteriza el sistema fiscal colombiano a efectos de hacer evidente su estructura y evolución. Por su parte, en el capítulo IV se presenta una alternativa para medir las determinantes y dinámicas del *compliance* en Colombia mediante una estimación econométrica de datos panel en la cual se analizan las variables, en el nivel agregado municipal, que explican el monto recaudado del IVA y de la renta como medida de cumplimiento, haciendo énfasis en analizar la relación entre la confianza de los contribuyentes en las instituciones y el monto recaudado, medida con una *proxy* de proporción de casos de corrupción en el municipio¹³, como aproximación al *compliance* tributario desde una óptica de régimen privado.

Finalmente, en el capítulo V se sintetizan algunas reflexiones de política pública como caminos de posible observancia desde la esfera pública a fin de buscar el incremento del recaudo derivado del análisis cuantitativo y cualitativo realizado bajo una lógica de *compliance*. Así mismo, se hacen construcciones teóricas de orden operativo y legal con especial énfasis en el desarrollo y el reconocimiento de los mecanismos de autorregulación empresarial en asuntos tributarios en Colombia como medida de cultura, confianza y desarrollo potencial del recaudo empresarial.

En suma, la presente tesis busca entregar elementos de desarrollo posterior desde la política pública a fin de romper con el dogma normativo de emplear de forma excesiva a las leyes tributarias como camino para superar los problemas de caja de la Nación, con lo cual, permite aventurar el análisis hacia la realidad que quizás no se trata solo de tarifas y normas, sino situación que requieren un abordaje integral dado que terminan siendo, al final de cuentas, problemas sociales y económicos

¹³ Se plantea la hipótesis que la confianza de la ciudadanía está relacionada con el recaudo tributario (Vélez, Knowles, 2020). En este sentido, se espera una relación inversa entre las magnitudes analizadas, esperando encontrarse que a mayor presencia de corrupción como proporción de los delitos totales procesados en el municipio, se esperaría un menor *compliance*.

estructurales que requieren de reformas más allá de aumentar la tarifas de renta o de IVA. Se propone un diagnóstico y unas acciones diferentes que desbordan el exclusivo miramiento del Estatuto Tributario, rompiendo de plano el enfoque netamente impositivo como medio recaudatorio o de exención de tarifas como mecanismo de incentivo.

A la luz de lo anterior, la presente tesis desarrolla una serie de construcciones teóricas y académicas sobre el *compliance* como disciplina autónoma aplicable al sector público y a los asuntos tributarios, en cuyo desarrollo se fundan los principios para plantear nuevos caminos de reformas fiscales, apalancados por un análisis de los determinantes del cumplimiento tributario y del diagnóstico integral del sistema, ofreciéndose al final de la presente investigación doctoral algunas elucubraciones prácticas, sociales y jurídicas encaminadas a fomentar un mayor grado de cumplimiento tributario, basado en una mejor relación fisco- contribuyente, y proponiendo algunas acciones normativas para fortalecer la instauración del *compliance* tributario en Colombia y el compromiso ético en su desarrollo.

Finalmente, al final de este texto se encuentran enlistadas las principales conclusiones de la presente investigación doctoral.

CAPÍTULO I: MARCO DE REFERENCIA DEL COMPLIANCE TRIBUTARIO EN COLOMBIA¹⁴

El ser humano es una criatura que necesita de un señor. La causa estriba en su libertad, en que no se vea propulsado por su instinto natural, que uniformiza a todos los miembros de una especie, sino por antojos y ocurrencias (o por principios) que no propician uniformidad alguna. Ahora bien, esta libertad se ve acompañada de una cierta propensión a sustraerse de la pauta que la razón prescribe y a dejarse caer por la pendiente de sus inclinaciones. Puede cometer injusticias, ya que cuenta con estímulos para ello y lo que debiera contenerle no es infalible. Precisa, pues, de un señor que le llame al orden, no tanto por lo que atañe a él mismo, sino por cuanto concierne a la relación en que se halla para con los demás. El hombre ha de verse dominado, siendo así que verse dominado y limitado es lo que más detesta. Se somete ante la exigencia de garantizar su propia seguridad, aparentando acatar de buen grado la autoridad que le protege frente a los otros; sin embargo, siempre anhela en secreto sustraerse a sí mismo de tal autoridad y conservar una libertad sin cortapisas, mientras gusta de que los demás queden sometidos a la constricción de la ley en sus relaciones con él.

IMMANUEL KANT

I. De lo general a lo especial

Abordar de una forma cognoscible el *compliance* en una realidad jurídico-económica determinada resulta indefectiblemente en un análisis cruzado de referencias elaboradas sobre un marco de

¹⁴ El contenido de los dos primeros epígrafes de este capítulo se corresponde en esencia con lo que hemos señalado en nuestro artículo “Epistemología del *compliance* como saber transversal y criterio de funcionamiento empresarial”, publicado en la revista (indexada) *Pensamiento jurídico* (Rojas A, 2020).

condiciones sistémicas de índole económica, social, cultural, legal y organizacional. En esta senda de entendimiento del *compliance* como categoría general, se debe partir de la base epistemológica de su concepción y estructuración como concepto empresarial, estatal y social.

En primer término, y como génesis de unidad y organización, están la sociedad y sus mecanismos de obligatoriedad acordados¹⁵. En términos dogmáticos, la sociedad es la construcción de un contexto determinado organizado en torno a fundamentales¹⁶, tales como los derechos humanos, de propiedad, colectivos, civiles, las formas de organización y respeto sociales, evidenciadas por la cultura, la identidad y la libertad de configuración —en las sociedades modernas—, todo orquestado por una conciencia de cesión de libertades y asunción de obligaciones que emanan de forma indirecta de los derechos, todo lo cual se enmarca en una construcción colectiva dotada de autoridad que heterocompone a toda la sociedad denominada Estado-nación (Foucault, 2001).

Así, con la confluencia de acciones e ideologías, el ser humano (Elías, 2012) se integra con otros por medio de la identificación social —racial, geográfica, idiomática, cultural, ideológica—, la aceptación del marco de funcionamiento legal y su rol de contribución económica. Así las cosas, el primer elemento indispensable dentro de la génesis epistemológica del *compliance* es el condicionamiento del ser a la sociedad, las reglas y la cultura (Piketty, 2019).

¹⁵ El centro de anclaje del derecho como saber gravita en torno a la sociedad y sus acuerdos, no se fundamenta en sí misma como saber original, de modo que no halla su sustrato ni en la producción legislativa ni en la jurisprudencial. Para ahondar en estas ideas, se puede consultar la obra de Ollero (1975), “Una filosofía jurídica posible”. En *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, N.º 15.

¹⁶ A lo largo de la evolución social y organizativa del hombre, los matices de organización han ido fundamentándose por la visión general del momento. Por ejemplo, en el siglo XVII Hobbes consideraba que cada sociedad y civilización se mantenía unida por acción del miedo. En esta visión, la tensión cultura/naturaleza cumplen un rol primordial en la configuración de la política y del Estado, entendiéndose al ser humano como un ser dual, en constante pugna entre un estado de naturaleza latente, que privilegia la guerra, el egoísmo y la vanagloria personal, con un ser miedoso del entorno y del proceso de expropiación humana por acción residual del conflicto. El ser humano estaba dispuesto a entrar en un estado de civilidad al depositar en un gran leviatán el uso coercitivo de la fuerza, renunciando a su libertad, pero buscando asegurar un estadio de tranquilidad y prosperidad para sí y la sociedad. Esta visión fue matizada por distintos autores que agregaron o retiraron más elementos a la teoría del poder y la organización social, tales como Foucault, Freud, Spinoza, Hegel, Fromm y Piketty.

Esta concreción fundamenta y da soporte a la figura del poder estatal como ente rector de los mercados y legítimo veedor de la vida en sociedad. En consecuencia, podría argumentarse que la cohesión del tejido social se fundamenta en el extensionismo del sujeto individual en sujeto colectivo —constituyente primario— que voluntariamente reconoce la potestad del arbitrio del poder del Estado —*ius puniendi*— tanto para la unificación y el cumplimiento de las reglas generales de funcionamiento acordadas, como para defender la sociedad de un mundo limitado y escaso por definición con tendencias hacia lo hostil y caótico (Foucault, 2006).

En el camino del aseguramiento y el cumplimiento de expectativas sociales en torno al orden y a la estatización de la vida natural —establecimiento del orden y codificación—, surge un mecanismo de validación social, una compleja arquitectura racional que legitima las visiones, las ideologías y los acuerdos sociales alrededor de un instrumento de carácter vinculante por la mayoría, tales como el derecho¹⁷ y el Estado, así como resultado de la unificación de criterios, costumbres locales e ideologías se recogen en textos, fallos o reglas de funcionamiento social y económico en cuanto mecanismos de cumplimiento¹⁸ de lo que se acuerde como óptimo en lo social (Carnelutti, 2002), estableciéndose un acervo de parametrización de conductas, derechos y deberes a los cuales están sometidos todos por igual.

¹⁷ El derecho en el mundo actual gira en torno a tres fuentes: i) El derecho romanizado, el cual se produjo en la mayoría de los países de Europa Occidental en la Edad Media como un medida de unificación del proceso de colonización de la época (*corpus iuris civile*), con miras a universalizar las costumbres y los fueros impuestos sobre aquellos de raigambre local; su característica principal es la expresión escrita y sus principales fuentes son la ley, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina. ii) El derecho inglés o *common law*, que surge en Inglaterra como una función uniformadora encomendada por el rey al Tribunal en el tiempo de la dominación normanda, es un derecho de creación judicial mediante la aplicación de la doctrina y el precedente; las principales fuentes de este derecho son el *common law*, el *statutory law* y la *equity*. iii) El derecho musulmán, al igual que con las otras concepciones del derecho, es un esfuerzo de unificación de las costumbres de los pueblos árabes y de la sistematización de la interpretación del Corán por el periodo de Mahoma (622 d.C.); las fuentes del derecho musulmán se pueden dividir en dos: las originales o directas que son el Corán y la Sunna, y las fuentes derivadas o indirectas, que son el Ijma y el Quiyás (razonamiento por analogía).

¹⁸ Según Kant (1980, citado en Zape y Arboleda, 2017), “la simple idea de una constitución civil entre los hombres envuelve ya la noción de una justicia penal en manos del poder supremo”.

En la conceptualización de Estado-nación, derecho y sociedad surge un concepto estructural en todo el arquetipo epistemológico del camino evolutivo del *compliance*, relativo al sentido de obligatoriedad —concepto social y ontológico— y al de validación del poder como medio de asegurar el cumplimiento (*ius puniendi*), que permite entrever dos columnas estructurales del funcionamiento social de la actualidad: i) una social legitimadora y ii) otra jurídica validadora. La primera legitimación desde una aproximación social reconoce en el Estado el monopolio de la fuerza y la capacidad material de emplearla, de manera que será ese ente el que ostentará la facultad para ejercer el cumplimiento en la sociedad a través de la parametrización de conductas, buscando la obediencia natural por legitimación, vía incentivo o castigo.

Desde el enfoque jurídico, se refiere a una concepción validadora de la primera (social legitimadora), de manera que, el derecho como saber evolutivo emanado de la sociedad, habilita, legítima y valida la imposición de mecanismos para asegurar el cumplimiento de lo establecido, teniendo como esencia la limitación de las pasiones humanas por un poder colectivo emanado desde el mismo poder social, que lo limita y regula, situación que da lugar a la existencia del *ius puniendi*¹⁹ estatal. En este marco de realidades relativas a la sociedad, la cultura, el orden y el derecho, empiezan a surgir acciones de principal atención en torno a la construcción de conocimiento sociológico y estatal.

A la luz de esta construcción socio jurídica —como subdimensiones de una realidad política unificada—, resulta de principal importancia entender los actos económicos²⁰, políticos, sociales, religiosos y punibles que podrán tener repercusión jurídica o no —responsabilidad—, criterio de

¹⁹ La referencia al *ius puniendi* es muy somera, solo para ejemplificar el proceso de legitimación y validación social y político; de esta forma, más adelante se adentrará en la profundidad y alcance de este concepto.

²⁰ Son actos económicos todos aquellos que tienen como objetivo satisfacer las necesidades humanas y se dan en un mercado.

unificación y regulación que servirá para armonizar de forma matricial el funcionamiento social, pudiendo asignar consecuencias esperadas a actos racionales. En concomitancia con este proceso, surge como elemento orgánico al orden social y legal la voluntad racional de las personas como realizadores de actos económicos bajo el imperio de la ley (Kant, 2003) y los instrumentos proporcionados para el efecto —el contrato y las acciones jurídicas—, lo que da lugar a la incorporación de los actos humanos en el derecho y en la teoría económica; esta última amplía el rol de las normas más allá de la validación, analizando la estructura de los incentivos y desincentivos de las normas establecidas en muchas materias como eficiencia, eficacia, responsabilidad, riqueza, competitividad, impuestos, empresa, política social, justicia civil y criminal, delitos, penas, y contratos.

En este orden de ideas, el derecho, como elemento de valor, unificación y vehículo de cohesión social y política, dicta las normas de funcionamiento —marco de derechos y deberes— y las consecuencias —responsabilidad penal, civil, extracontractual, disciplinaria— por su incumplimiento —delito²¹ - contravención—. En este devenir y a medida que avance la sociedad y se sofisticue, se complejiza la interacción y los mecanismos de orden social, de manera que la ciencia jurídica, como sustrato de validación y organización ha tendido a clasificar las conductas contrarias al orden social y a tender hacia mecanismos de prevención a través de la pena —en su función preventiva²²—. Esta suma de situaciones de facto presupone que se engrane lo público y lo privado; en suma, que cada cual cumpla su rol en la realidad social y política.

²¹ Acto voluntario contrario al orden social que genera un castigo a quien lo realiza.

²² En términos de la teoría penal, la pena tiene una función estratégica de todo el arquetipo legal construido —es un fundamento clásico de la teoría penal— relativo a su función preventiva a través de la consecuencia que deriva de su imposición, dada la infracción a un postulado determinado ley, buscando por principio el cumplimiento y el respeto de las normas. Para profundizar en estas cuestiones se puede consultar Herrera (2016), Szczaranki (2014) y Morales (2009).

A la luz del último punto y sumado a factores volitivos incontrolables y caóticos como las agendas particulares, la corrupción, los costos de transacción y cumplimiento, eventualmente han frustrado la visión legitimadora del cumplimiento, y ha persistido la sanción por la no observancia de este. Tales situaciones, bien sea por auspicio público o por estrategia autónoma desde lo privado, han llevado al desarrollo de sistemas autorreferenciales en torno a sus actividades y riesgos —especialización—, denominados mecanismos de autorregulación.

En esta recopilación sistemática de hechos, ideologías y análisis de forma resumida se puede inferir, a juicio personal, una primera aproximación a un concepto epistemológico del *compliance* en nuestra realidad, y decir que por este concepto se entienden dos fases para su conceptualización: i) una interna subjetiva, que hace referencia a ese elemento de voluntad de proceder conforme a las normas establecidas —cumplimiento normativo—, dimensión que incorpora en su estructura valores, principios según la lógica de respeto expuesta por Kant (2003); ii) y otra externo objetiva, relativa al marco normativo existente —iuspositivismo—, cumplimiento que deriva como resultado de conformación social.

Hasta este punto es posible resaltar que el derecho ha servido a las sociedades como un mecanismo de estabilización, de validación por cambios políticos y como mecanismo para ordenar la sociedad y su evolución. La idea de derecho y de Estado y su vínculo de relación jurídica pasa por un anillo de cohesión que se llama acatamiento o cumplimiento —*compliance* en término general y gramático—, de manera que no hay Estado sin derecho, ni derecho sin un sentimiento intrínseco de validación y cumplimiento por parte de la sociedad, que es el mismo Estado. A la luz de estas relaciones, el *compliance* —en términos generales de la acepción, no como disciplina desarrollada ahora— es un concepto estructural propio de la conformación de los estados como del derecho, y

la vinculatoriedad de los axiomas del ordenamiento estatal (Heller, 2011)²³ y humanos, siempre han traído en su génesis una visión ontológica del ser y su cumplimiento, atribuido a factores racionales de interés e involuntarios derivados de la naturaleza humana²⁴, así como de aceptación de un orden social o por factores disuasivos como las penas.

Así las cosas, la conceptualización general del *compliance* parte de una observación social, normativa y dogmática de lo que se considera deseable u obligatorio. Dado que el derecho es el instrumento normalizador con efectos de formalización de la voluntad democrática, es posible entender el sentimiento de obligatoriedad²⁵ como el resultado directo de la construcción social encaminada a la protección de los valores e intereses necesarios para la vida en comunidad, de manera que el cumplimiento en su acepción general resulta ser un mecanismo que en primer orden debe analizarse desde su concepción social y después desde su función legal o normativa (OCDE, 2000)²⁶, que pasa en su dimensión final por una etapa determinante dentro del proceso de

²³ Sobre el particular, de forma clara definió el papel de Estado así: “La función del Estado consiste, pues, en la organización y activación autónomas de la cooperación social-territorial, fundada en la necesidad histórica de un *status vivendi* común que armonice todas las oposiciones de intereses dentro de una zona geográfica, la cual, en cuanto no exista un Estado mundial, aparece delimitada por otros grupos territoriales de dominación de naturaleza semejante”.

²⁴ A partir de la década de los setenta, en relación con la reflexión y el empirismo, se empiezan a desvirtuar dos premisas fundamentales sobre las cuales se construyeron los arquetipos de funcionamiento económico y público de los seres humanos: la racionalidad y que las emociones fuertes son las culpables del desvío de la racionalidad humana. Según esta moldura de conceptos y entendimiento, se estructuró toda una escuela de pensamiento hoy denominada economía conductual y base del Estado libertario paternalista, conforme a la cual hay una gran atención en todos aquellos procesos mentales automáticos, alojados en el subconsciente, que generan mecanismos de simplificación (heurística) de un mundo complejo, generando tanto razonamientos intuitivos indispensables en el día a día, como errores y sesgos a la hora de procesar información y tomar decisiones. Para profundizar en estas cuestiones que no son objeto de la presente investigación se puede consultar Tversky y Kahneman (1974), Kunreuther et al. (1974) y Zajonc (1980), entre otros.

²⁵ Existe un amplio espectro de investigación científica sobre la obligatoriedad del derecho en las sociedades. Para profundizar en este campo, se puede consultar Martin (1970), Woolzley (1979), Hermann (1981), Rivas Palá (1996), Hansen (2015).

²⁶ “‘Compliance’ in the scholarly literature on regulation is used in two main ways. The basic meaning (meaning 1 below) focuses on target populations of regulation, the extent to which they comply with regulation, and why they do so. A second usage of the word has developed out of a focus on regulatory agencies, what styles of regulatory enforcement strategies they use, and what styles they should use. In this second usage compliance describes a cooperative, persuasive style of regulatory enforcement in a debate that pits deterrence against compliance as normative ideals for regulatory enforcement. As this review will show, this second meaning is now becoming outmoded, as researchers discover that high compliance with regulation is achieved via a pragmatic and holistic approach to regulatory design that uses a mix of regulatory strategies to achieve compliance”.

cumplimiento y es la fase volitiva de aprehensión de la norma, individualidad y entendimiento que a la larga determinará la conducta de los sujetos obligados por la normativa, factores determinantes del cumplimiento que se enmarcan bajo conceptos de calidad técnica de la norma, la facilidad para su aplicación efectiva, la eficacia de la actuación policial, la probabilidad de que la conducta no cumplida sea detectada, perseguida, investigada y sancionada, así como la efectividad y eficiencia de los mecanismos de control y sanción en un Estado (Leo-Castela, Sánchez, 2020).

En consecuencia, han surgido en el plano operativo de la realidad jurídica y económica de las sociedades modernas mecanismos complementarios de la ley, como son los sistemas de autorregulación —acción cooperativa desarrollada en el ámbito privado para dar cumplimiento y efectividad a los fines y objetivos que se enuncian desde un Estado—.

Solo así se podrá entender su estructuración social y evolutiva como disciplina especial desde la órbita jurídico-pública, administrativa, sancionatoria o privado-penal.

IMMANUEL KANT

II. El *compliance* como disciplina autónoma

Todo el pensamiento moderno es permeado por la idea de pensar lo imposible.

MICHEL FOUCAULT

Decantadas brevemente, a juicio personal, las raíces sociales que sentaron las bases funcionales de una disciplina específica, como el *compliance* en la actualidad, resulta esencial señalar su amplio

espectro de configuración dentro del saber legal. Siendo esto así, puede afirmarse que el *compliance* puede aplicar en casi todas las áreas del derecho de implicación directa o derivada en el actuar corporativo donde se pueda afectar un bien jurídico protegido (Leo-Castela, Sánchez, 2020). En este sentido, 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) y su alcance es multidimensional²⁷, 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 en los mercados, según la consigna de la debida diligencia²⁸ y su riqueza multidisciplinar que se nutre de forma coetánea al derecho, con 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, Rodríguez, 2021).

Como se ve, se trata de un saber indeterminado pero determinable de acuerdo con las particularidades desde donde se analice, bien sea desde el sujeto activo que lo desee implementar,

²⁷ 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), Escudero (2015) Sánchez, Rodríguez (2021).

²⁸ 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, 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.

o desde el área específica del derecho que se quiere asegurar, o a partir de una visión preventiva desde los riesgos y las actividades asociadas a cada actividad específica. Por lo tanto, en camino a la concreción de esta disciplina se procederá a decantar su desarrollo específico como disciplina particular.

1. Origen y surgimiento como disciplina única de estudio

El problema humano no está tanto en las metas que nos proponemos o en la frustración que nos producen, sino en la forma de desear.

ESTANISLAO ZULETA

Hasta este punto, no resulta aventurado argüir que el *compliance* como disciplina especial de estudio y desarrollo también sienta sus bases debido al aumento del tráfico y la importancia económica de las relaciones sociales y comerciales a gran escala entre particulares, que dificultan a los estados su posibilidad de ejercer control en cuanto a la labor de veedor del interés público (Leo-Castela, Rodríguez, Sánchez, 2020). Así mismo, los procesos de sinergia públicos y privados, donde se llevan a cabo gran parte de los proyectos más relevantes en las economías recientes, generan procesos de constante redefinición y mejora derivados del constante desarrollo de nuevos fenómenos que necesariamente deben ser regulados. Uno de los precursores de este concepto son los procesos de expansión corporativa privada de gran implicación nacional y transnacional.

Como génesis documentada del *compliance* en cuanto disciplina autónoma, está el periodo de mediados del siglo XX, marcado por cambios sociales de gran magnitud en los niveles de vida de

la posguerra. Fue una etapa de estructuración y remodelación de los regímenes económicos existentes en la que las preferencias individuales en la dinámica económica y social enarbolaron el creciente dinamismo empresarial transnacional (Buelna et al., 2015), situación que propició un desborde de actuaciones de empresas privadas en el extranjero que dieron lugar a la promulgación de la Foreign Corrupt Practices Act²⁹ en el año 1977, con el objetivo de dar una respuesta directa a las revelaciones del soborno generalizado de funcionarios extranjeros por parte de Estados Unidos³⁰ a empresas ubicadas en otras jurisdicciones, así como a través de sus adecuaciones en el tiempo a empresas extranjeras en Estados Unidos. Esta ley se estableció con el objetivo de detener esas prácticas corruptas, crear un campo de juego para negocios éticos y transparentes y restablecer la confianza del público en la integridad de los mercados (U.S. Department of Justice, 2012).

Esta situación llevó a institucionalizar el control de la corrupción y la cultura de cumplimiento dentro de las corporaciones norteamericanas, lo que generó en los años venideros extensas medidas emanadas de coyunturas económicas y políticas determinadas que derivaron en la expedición de normas de control de capitales, lavado de activos y prohibición de financiar el terrorismo; el control a las grandes corporaciones —caso Enron—, tales como Sarbanes-Oxley Act³¹ del año 2002, la

²⁹ En términos del Departamento de Justicia de Estados Unidos, este *act* es definido así: “The Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) is a critically important statute for combating corruption around the globe. Corruption has corrosive effects on democratic institutions, undermining public accountability and diverting public resources from important priorities such as health, education, and infrastructure. When business is won or lost based on how much a company is willing to pay in bribes rather than on the quality of its products and services, law-abiding companies are placed at a competitive disadvantage—and consumers lose. For these and other reasons, enforcing the FCPA is a continuing priority at the Department of Justice (DOJ) and the Securities and Exchange Commission (SEC)” (U.S. Department of Justice, 2012).

³⁰ Aun cuando la Foreign Corrupt Practices Act es la norma significativa como precursor del *compliance*, es preciso reconocer que la cultura del *compliance* en Estados Unidos data de principios de siglo, como se evidencia en la expedición de normas como la Pure Food and Drug Act (1906), la Federal Reserve Act (1923) y la Clayton Antitrust Law (1914).

³¹ Esta ley, promulgada en Estados Unidos, se expidió con el objetivo de crear una serie de mecanismos de control corporativo para aquellas compañías que cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York, evitando manipulaciones indebidas sobre la valoración de la compañía con el fin primordial de generar transparencia y protección a los inversionistas del mercado de valores. Una de las características más importantes de esta ley es su carácter extraterritorial, ya que su ámbito de aplicación recae sobre todas las empresas que cotizan en la Bolsa de Nueva York.

Dodd-Frank Act³² de 2010 y la creación de los Sistemas de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y de la Financiación del Terrorismo (Sarlaft)³³. Este acuerdo social corporativo de regular, respetar y fomentar una cultura de cumplimiento alentó un consenso mundial sobre la importancia de generar una cultura de *compliance* multidimensional³⁴, así como la institucionalización de sus programas de prevención o *compliance programmes*³⁵. De forma concomitante, el *compliance* pasó a ser un área transversal del quehacer corporativo y público y se extendió a todas las áreas sensibles del funcionamiento económico y público, como i) regulación y supervisión sobre mercados regulados —servicios públicos esenciales, actividades riesgosas o

³² A raíz del descalabro financiero y del sector inmobiliario, en el año 2010 el Congreso de Estados Unidos creó esta ley con el objetivo de limitar un poco las libertades del sistema financiero de ese país, en busca de transparencia, seguridad y estabilidad, dado que se trata de un mercado complejo con una falla fundamental de información asimétrica entre los participantes. Para este fin, se establecieron mecanismos de delación con beneficios económicos a quienes lo realicen, entre otros.

³³ El Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y de la Financiación del Terrorismo se compone de dos fases: la primera corresponde a la prevención del riesgo y su objetivo es prevenir que se introduzcan al sistema financiero recursos provenientes de actividades relacionadas con el lavado de activos o de la financiación del terrorismo. La segunda corresponde al control y su propósito consiste en detectar y reportar las operaciones que se pretendan realizar o se hayan realizado, para dar apariencia de legalidad a operaciones vinculadas al LA/FT. En Colombia, se puede consultar la Circular Externa 026 de 2008, de la Superfinanciera.

³⁴ Aun cuando el *compliance* como disciplina individual podría atribuirse a Estados Unidos, en torno a esto, en el seno bilateral de los estados y de organismos multilaterales, se han estructurado códigos muy claros sobre esta materia, tales como “i) OECD’s 2009 Anti-Bribery recommendation and its Annex II, Good Practice Guidance on Internal Controls, Ethics, and Compliance; ii) Asia-Pacific Economic Cooperation—AntiCorruption Code of Conduct for Business; iii) International Chamber of Commerce—ICC Rules on Combating Corruption; iv) Transparency International—Business Principles for Countering Bribery; v) United Nations Global Compact—The Ten Principles; vi) World Bank—Integrity Compliance Guidelines; vii) World Economic Forum—Partnering Against Corruption—Principles for Countering Bribery”.

³⁵ Estos programas de prevención, dentro de los lineamientos de la *Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act*, deben estructurarse según unos lineamientos funcionales y de alcance del siguiente tenor: i) deben tener una función específica en la compañía; ii) debe existir un compromiso con la cultura del *compliance* desde las esferas de dirección de la compañía. Para más detalle sobre estos lineamientos, se puede consultar U.S. Department of Justice (2012). Así mismo, a la hora de diseñar un programa preventivo de *compliance*, se debe considerar lo siguiente: i) escoger uno o varios líderes responsables del programa de cumplimiento; ii) evaluar el riesgo: no existe un programa de prevención multimedita, todos deben estructurarse de acuerdo con las condiciones del mercado, el tamaño de la empresa y el sector, por lo cual un análisis real del riesgo es indispensable para adecuar cada proceso a cada riesgo; iii) incentivos, medidas y comunicación: establecer una cultura transversal en torno al cumplimiento es indispensable, y comunicarla de forma masiva y reiterada; así mismo, se deben caracterizar las consecuencias legales y corporativas por no atender las reglas de conducta establecidas o los procedimientos de cada riesgo dentro de la operación; iv) crear procedimientos de investigación interna y canales de denuncia confidenciales; v) verificación y evaluación de su eficiencia en la compañía. Para profundizar acerca de los lineamientos existentes en Estados Unidos sobre el diseño óptimo de los programas de cumplimiento de acuerdo con las normas locales, se puede consultar U.S. Sentencing Commission (s. f.).

con impacto ambiental, sector financiero, sector de defensa, entre otros—; ii) seguridad de la información; iii) protección de datos; iv) protección de intangibles; v) estándares de cumplimiento; vi) aseguramiento de cumplimiento de laudos arbitrales extranjeros; vii) abolición de prácticas corruptas e instalación de procesos de contratación transparentes, entre otras materias.

Lo anterior permite dilucidar dos elementos estructurales del *compliance*: i) su rápido desarrollo y aceptación generalizada como disciplina autónoma pero accesoria de la principal que es el derecho, y ii) que su espectro potencial de materias es amplísimo, por cuanto abarca materias del derecho público, disciplinario, penal, financiero, administrativo, internacional privado, propiedad intelectual, normas sectoriales, cuya infracción puede tener implicaciones en otras materias de responsabilidad —civil, fiscal, disciplinaria, penal— por lo que su visión sistémica es muy importante, ya que las materias pueden estar interrelacionadas desde el cumplimiento³⁶ o desde la responsabilidad, dado que su gestión también debe obedecer a este criterio³⁷.

³⁶ Esta conclusión sistémica ha llevado al mismo desarrollo de la disciplina a elaborar cuerpos de control y prevención con este enfoque; por ejemplo, los cuerpos de estandarización normativa y cumplimiento que se desarrollaron en Australia (Standard Compliance Programms AsS 3806-2005), en los que se caracterizó el cumplimiento normativo por áreas: internacional (tratados y convenios), procedimientos públicos y administrativos, legislaciones sectoriales, principios y ética. En consonancia con esta visión, el estándar de auditoría alemán (IDW AssS 980) compiló por ejes el cumplimiento de las normas, de manera que se categoriza el cumplimiento en gobierno corporativo, penal, ética y anticorrupción, regulación financiera, regulación de competencia, medio ambiente, información confidencial y personal, laboral, propiedad intangible, con sus procesos, controles y evaluación del riesgo.

³⁷ La visión operativa integral del *compliance* ha sido un proceso de evolución que podría cimentarse en los sistemas de gestión y de calidad. Con este fin, conviene revisar las directrices generales que sobre el efecto se han desarrollado en los últimos 30 años, tales como i) las directrices de la OCDE; ii) la US Guidelines; iii) la ISO 19600, la ISO 37001, la UNE-ISO19601. Es de resaltar el enfoque integral operativo de las COSO (ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, actividades de monitoreo, enfoque descendente basado en el riesgo, juicio, adaptabilidad).

2. *Compliance* como concepto jurídico de aplicación

*Oh, noble, cuerda y sencilla raza de brutos que no tienen pasiones,
porque no tienen derecho.*

TENNYSON

Con el fin de caracterizar la disciplina como autónoma en el mundo jurídico y económico, más allá de la justificación de su nacimiento y evolución, es preciso identificarla desde algunas definiciones doctrinales, con el fin de decantar su contenido y una posible clasificación propuesta en la presente investigación. Esto, a la vez, permitirá diferenciar el *compliance* de conceptos asociados que en la práctica pueden dar lugar a equívocos³⁸.

Para el efecto —como se verá más adelante—, en cuanto al *compliance*, por ser un elemento propio del derecho³⁹ como resultado finalístico y necesario de su existencia, 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 Bobbio⁴⁰, así: “(...) también el más perfecto sistema del garantismo no puede encontrar en sí mismo la propia garantía, y exige la intervención activa por

³⁸ En una revisión exhaustiva de bibliografía varios autores señalan la tendencia a la confusión entre términos en torno al *compliance* como auditoría, control interno, programa de cumplimiento, manejo del riesgo, gobierno corporativo, ética en los negocios, manual de ética y códigos de conducta, entre otros. Quizás en la práctica, aun cuando sean conceptos diferentes, su aplicación puede ser a veces confusa en desarrollo de la implementación de un programa de cumplimiento, pero todas sin distingo describen prácticas o lineamientos con la finalidad de orientar los actos económicos de las personas hacia la ética, los valores determinados en el seno de las organizaciones o, como objetivo final, impedir el acto ilícito. Sobre el particular, se puede consultar Enseñat de Carlos (2016) y Sieber (2013).

³⁹ El término *derecho* puede tener diversas connotaciones que delimitan su naturaleza y definición, enfoques que dependerán del matiz del análisis que 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 expresada como ordenamiento jurídico formal.

⁴⁰ Prólogo elaborado por Norberto Bobbio (Ferrajoli, 1989).

parte de los individuos y de los grupos en la defensa de los derechos que, normativamente declarados, no son siempre efectivamente protegidos”.

Avanzando en esta concepción del *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.

En 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, 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: i) al cumplimiento del derecho y ii) al deber ser del operador en cuanto al derecho —sistemas de autogestión— y del derecho mismo.

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.

A la luz de esta desagregación conceptual desde el derecho, el *compliance* tiene una visión, se podría afirmar, omnipresente a lo largo del ordenamiento jurídico tanto por su génesis como por sus consecuencias y costos. 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 el mismo ordenamiento, de manera que la misma norma ha evolucionado con la determinada intención de exaltar la autorresponsabilidad de los sujetos, lo que 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 a tono 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 riesgo⁴¹ (Sánchez-Macías y Rodríguez-López, 2021).

De acuerdo con el análisis hecho, el estudio económico del derecho⁴² ha cobrado gran liderazgo, y ha llevado 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, decantando la relación de utilidad entre los fines de la

⁴¹ 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 los autores (Sánchez, Rodríguez, 2021) es una “sociedad del riesgo” en referencia al autor 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.

organización social frente a la función del derecho, de manera que 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 cumplimiento⁴³ por parte de las personas objetivo de cada tipo de regulación.

Visto esto y decantada brevemente la dependencia lógica del *compliance* como fundamento del derecho, es posible argüir que por cada tipo de regulación⁴⁴ (OCDE, 2000) habría un elemento de cumplimiento por considerar.

De manera que, como conclusión primaria, el *compliance* en su género y desde la óptica teleológica del derecho puede categorizarse como una respuesta a la preocupación de los gobiernos frente al fenómeno del incumplimiento normativo, derivado de factores que van allá de la misma taxatividad normativa, tales como la corrupción, los incentivos para cumplir, la calidad de la expedición normativa, la voluntad de cumplir, entre otros (OCDE, 2000). En tal sentido, se puede deducir que al hablar desde la perspectiva del derecho la figura del *compliance* debe responder mejor a una visión transversal del este, que vaya escalando y se pueda ir agregando a las diversas ramas de aplicación de esta disciplina, dando forma a un ejemplo de “darwinismo jurídico”

⁴³ El cumplimiento como género del derecho con relevancia económica es un asunto de suma importancia para los estados. Por esto, desde 1990 la OCDE ha venido trabajando en el seno de su organización en tendencias hacia una gerencia de calidad en la expedición normativa.

⁴⁴ “Regulations can be divided into three categories:

- Economic regulations intervene directly in market decisions such as pricing, competition, market entry or exit. Reform aims to increase economic efficiency by reducing barriers to competition and innovation, often through deregulation and use of efficiency-promoting regulation, and by improving regulatory frameworks for market functioning and prudential oversight.
- Social regulations protect public interests such as health, safety, the environment, and social cohesion. The economic effects of social regulations may be secondary concerns or even unexpected, but can be substantial. Reform aims to verify that regulation is needed, and to design regulatory and other instruments, such as market incentives and goal-based approaches, that are more flexible, simpler, and more effective at lower cost.
- Administrative regulations are paperwork and administrative formalities — so-called ‘red tape’ — through which governments collect information and intervene in individual economic decisions. They can have substantial impacts on private sector performance. Reform aims at eliminating those no longer needed, streamlining and simplifying those that are needed, and improving the transparency of application”.

(Arroyo y Nieto, 2013), en el cual el derecho y los mecanismos de su aseguramiento se han ido “adaptando a los retos que planteaban los distintos modelos económicos que se han sucedido a lo largo de la historia” (Arroyo y Nieto, 2013), claro está, con un enfoque de transparencia, de ética y de apego irrestricto al derecho.

En ese sentido, no debe parecer extraño que, tal como se pondrá en evidencia más adelante, el *compliance* tenga diversas tipologías que atraviesan diferentes orbitas del derecho y sujetos de aplicación, sin que con ello dejen de ser diversas dimensiones de una misma figura que vela precisamente por el cumplimiento del ordenamiento jurídico (Foorthuis, 2012), bien por medio de la implementación de normas de orden nacional, políticas de Estado, organismos internacionales o con la mediación de los particulares y programas dentro de las empresas, razón por la cual se puede afirmar que el *compliance* está definido por su objetivo.

A su vez, la concepción del *compliance* desde el derecho debe observar el modelo normativo en el cual se encuadra, por lo que, en consecuencia, es necesario analizar las fuentes formativas de este y luego como disciplina especial de desarrollo público y privado, en cuanto área de estudio legal, dado que esta construcción corresponde a la constitución de una arquitectura legal que cimienta el *compliance*. Esto se ha caracterizado en la siguiente tabla (Tabla 1).

TABLA 1. EL SISTEMA DE CUMPLIMIENTO DESDE DOS TÉCNICAS

<i>Hard law</i>	<i>Soft law</i>
Tratados, normativa nacional (en sentido amplio, lo que cobijaría: leyes, decretos,	Normas de estandarización, producción académica, lineamientos no vinculantes

<p>resoluciones, circulares, directrices, directivas, entre otros).</p> <p>**Se trata en sí del marco normativo, conforme al cual, a través de la ley — entendida como género— se fija la parametrización de conductas y acciones en los diferentes ejes de la regulación en lo social, económico y político, y que su no observación genera consecuencias establecidas en el mismo ordenamiento.</p>	<p>que busquen guiar un comportamiento determinado en alguna materia.</p> <p>**Este tipo de lineamientos no vinculantes buscan establecer un marco dentro del cual la población objetiva de una regulación pueda implementar mecanismos de autorregulación para facilitar el cumplimiento de las normas existentes.</p>
--	--

Fuente: Elaboración propia.

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 (Sánchez, Rodríguez, 2021) sobre la cual se erige no solo el cumplimiento 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 con la sociedad en general (Sánchez-Macías y Rodríguez-López, 2021).

Ahora bien, decantada la historia descrita *supra* sobre el surgimiento del *compliance* como disciplina especial de desarrollo por parte de Estados Unidos en sus inicios, y su visión desde el derecho —visión generalista— evidenciada en una arquitectura fundada tanto en el *hard law* como en el *soft law*, es posible delimitar el *compliance* como disciplina especial relacionada con estructuras organizacionales y programas disciplinarios en las empresas, donde su carácter identificador por esencia y parámetro de actuación es la proactividad.

Se puede constatar 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, partiendo de la base de que el *compliance* es propio del derecho como categoría conceptual y producto del Estado y la sociedad.

En cuanto a lo expresado en precedencia y la dificultad para precisar conceptualmente qué es el *compliance* como disciplina autónoma, más allá de caer en el reduccionismo de manifestar que es la obligación de cumplir con las normas bajo una premisa de proactividad y ética —que es su visión general como concepto de surgimiento y fundamentación inmediata— cabe decir por el momento que el *compliance* es un mecanismo con visión sistémica⁴⁵, 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 procedimientos adecuados, detecta y gestiona el riesgo de incumplimiento de las obligaciones regulatorias, tanto externas como

⁴⁵ 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”.

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, y como criterio personal de abstracción del *compliance*, en un esfuerzo por categorizarlo como género dentro de su especialidad, se procederá a identificarlo de una forma novedosa por un criterio de ámbito de aplicación.

III. **El *compliance* como lógica de funcionamiento empresarial, social y público**

Hay una pena inherente a la condición humana, es el precio que debemos pagar por ser organismos sensibles y conscientes de sí mismos, aspirantes a la liberación, pero sometidos a las leyes de la naturaleza y sometidos a la necesidad de continuar marchando a través del tiempo irreversible, a través de un mundo absolutamente indiferente a nuestro bienestar, hacia la decrepitud y certidumbre de la muerte.

ALDOUS HUXLEY

La razón no puede iniciar ni detener los sentimientos. Pero puede disciplinarlos.

SÁNDOR MÁRAI

Una vez identificados el origen, evolución y conceptualización del *compliance*, resulta necesario ahondar en una propuesta para su tipología, por lo que a continuación se hará una clasificación, como propuesta personal, con el objetivo de identificar sus fines y características y al mismo tiempo comprender el uso actual de cada uno de ellos en el estado del arte a fin de ir construyendo

una postura de corte fiscal a la luz de *compliance* como instrumento que inspire mejoras normativas en Colombia.

Una posible clasificación del *compliance* general se puede hacer desde el régimen legal de pertenencia —público o privado— que está llamado a cumplir. En esta categorización se busca resaltar el sujeto obligado de cumplimiento, donde la segmentación temática, se insiste, permitirá identificar la necesaria visión sistémica del *compliance* al ser una disciplina interconectada desde el propósito organizacional de cumplimiento, las directrices, los objetivos o en los efectos derivados por el incumplimiento.

Así las cosas, y en este ejercicio de clasificación por sujetos, la visión del *compliance* se podría expresar como se expone a continuación.

1. *Compliance* privado

1.1. La génesis de su existencia

El individuo es, dentro de esa colmena, irresponsable y esclavo, una pieza que se sabe irreparablemente unida a otras, en la máquina social que le preserva la existencia y lo defiende contra los enemigos y peligros que lo acechan fuera de esa ciudadela erizada de prescripciones reguladoras de todos sus actos y sus sueños: la vida tribal.

MARIO VARGAS LLOSA

Para abordar de una forma íntegra el *compliance* en la categoría propuesta de privado, conviene trazar unas precisiones conceptuales con miras a que el desarrollo propuesto tenga coherencia temática. Para este fin, lo primero que se debe ejemplificar es la coexistencia de regímenes y su

implicación social y económica y, posteriormente, entender los desarrollos asociados a cada régimen de existencia.

Para poder categorizar el *compliance* desde una óptica de régimen privado, es fundamental entender el rol de lo público-estatal como titular del *ius puniendi*, derivado, como se vio en la parte introductoria de este capítulo, de la aceptación-legitimación de su existencia y acatamiento por parte de la sociedad en su conjunto. Este concepto está reforzado en cuanto a las implicaciones derivadas de los actores privados y su relevancia en aspectos económicos y sociales.

Retomando brevemente apartes de la consideración introductoria de este capítulo, resulta indispensable partir del poder del Estado sobre las organizaciones empresariales, en especial cuando sus actos —dominados por intereses particulares— atentan contra el orden público, situación que indefectiblemente generará un reproche moral o una consecuencia legal —*ius puniendi*—.

En este punto sale a relucir uno de los aspectos esenciales del *compliance* privado y es la sujeción al derecho punitivo del Estado por parte de las personas jurídicas. En este compendio se encuentra todo el acervo normativo que contiene la potestad sancionatoria del Estado, ejes agregados que se pueden definir en i) derecho administrativo sancionador y ii) derecho penal, y cuya consecuencia inmediata es la privación de un derecho o un bien (Ruiz, 1999).

Por su parte, y como eje de desarrollo privado, está la despersonalización de las actividades de los mercados hacia las personas jurídicas empresariales. Esta visión ha permitido crear una concepción de actividad económica organizada en una estructura corporativa⁴⁶ que, en consecuencia, contiene

⁴⁶ El advenimiento de esta evolución social y económica ha permitido analizar los efectos derivados de su acción en los mercados, lo que en consecuencia ha permitido caracterizar una forma de criminalidad diferente de la personal (criminalidad corporativa, entendida como aquella que se funda en una persona jurídica legalmente constituida y reconocida por un Estado, pero cuyo actuar, legal por regla general, se desvía hacia la lesión de bienes jurídicos públicos o particulares), que por sus especiales características debe ser valorada y analizada con ese enfoque

riesgos propios de su estructura jurídica organizada o de los ámbitos donde desarrolla su actividad. Por ello se han implementado estrategias que permiten un control de los riesgos en el cumplimiento de acuerdo con cada sector y magnitud de la operación, empresas transnacionales o que desempeñen su actividad en sectores regulados o de alto impacto social, por ejemplo: ambiental (sectores de alto impacto en esta materia: minero energético o que desarrollan productos sobre base de biodiversidad, entre otros), económico (sectores que impactan el ahorro del público o que movilizan gran parte de recursos), financiero (sociedades de libranzas, empresas de préstamo). Como se puede ver, las personas jurídicas se encuentran sujetas a una gran carga de cumplimiento regulatorio —general y específica por sector— como consecuencia de la facultad de regulación propia de los estados —representados por la voluntad del pueblo expresada en regulación a través de los órganos competentes de cada organización estatal—. En virtud de esto, se generaron en un primer momento mecanismos de reacción ante el incumplimiento normativo para, posteriormente, entrar en una cultura de prevención y mitigación de riesgos asociados al incumplimiento contractual, situación que de facto dio lugar a la evolución de los sistemas de calidad, de gestión y programas de cumplimiento, mapeando la actividad económica y los riesgos inherentes a cada actividad.

A la luz de lo descrito y en la medida en que el desarrollo de sus actividades se circunscribe a un marco de legitimidad y legalidad preestablecido —principio de legalidad— su cumplimiento o no, en un régimen privado, deja de ser una potestad individual para configurarse en un asunto de

diferencial. En esta aclaración, conviene diferenciar esta figura organizada de constitución legal de la tradicional delincuencia organizada (suma de actividades personales organizadas —sin estructura y reconocimiento legal que da origen a una persona jurídica— con fines ilegales). En consecuencia, la acción de la persona jurídica como acción organizacional es compleja (cada acción parte de un todo y no se pueden entender las personas naturales como acciones individuales dentro de la organización), puesto que su génesis parte del reconocimiento legal de asociación y reconocimiento —relevancia jurídica propia e independiente— de los socios en sí considerados —acepción que depende de las legislaciones de cada país y del tipo societario—.

revisión y aseguramiento de órbita pública, por lo cual toma relevancia en el derecho administrativo sancionador⁴⁷ o penal, puesto que su incumplimiento implicará siempre una lesión a bienes jurídicamente protegidos⁴⁸.

En este escenario, con el reconocimiento económico y jurídico de la empresa como un actor central en la vida de los estados y como eje de cumplimiento del marco normativo dispuesto por las actividades desarrolladas en cada sector, también es cierto que las empresas son foco especial para acometer actos de incumplimiento, corrupción con incidencia sancionatoria económica o penal. En este campo, ha suscitado singular interés analizar los actos punibles a fin de delimitar la responsabilidad penal en el plano empresarial⁴⁹, la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la responsabilidad pecuniaria a título de multas en desarrollo de infracciones administrativas⁵⁰.

⁴⁷ En las sentencias de la Corte Constitucional colombiana C-818-2005 y C-506/2002 se ha puesto de presente la ruptura conceptual del principio clásico de la tridivisión de poderes —ejecutivo, legislativo y judicial— al permitirse la represión de ciertos ilícitos a cargo del sistema ejecutivo, ya que tradicionalmente los ilícitos eran de la exclusiva órbita de la rama judicial-penal. En efecto, el modelo absoluto de separación de funciones del poder público quedó obsoleto ante un abanico creciente de normas susceptibles de generar responsabilidad por su no acatamiento (sanción administrativa o sanción penal).

⁴⁸ Uno de los aspectos que más debate han generado en el desarrollo de un *compliance* privado-corporativo radica en el elemento de culpa en cabeza de una persona jurídica, situación que a su vez acepta una doble identificación: i) culpa de la empresa; ii) culpa de las personas naturales dentro de la empresa. La primera identificación parte de la tesis racional de asimilar algunos aspectos de atribución propios de las personas naturales en una persona jurídica —en especial el sentido psicológico de la culpabilidad—; siendo esto así, se asume un carácter funcional del concepto de culpa aplicable al comportamiento típico más que al sujeto. Para ahondar en este aspecto, se puede consultar Feijoo (2013) y Gómez-Jara (2005). La segunda identificación deriva más en un análisis causal que teleológico, ya que el factor determinante no es la culpabilidad de la persona jurídica, sino que se revisa la influencia del contexto en las personas, su resultado al obrar y su significado para el sistema normativo penal.

⁴⁹ Entre los fenómenos de profundo análisis en el ámbito del derecho penal, especialmente en lo relativo al *compliance*, surge de forma primordial analizar dentro del componente del delito el concepto de autoría, elemento estructural a la hora de definir a quién se le imputará personalmente el delito. Entre las principales teorías desarrolladas se pueden precisar las siguientes: i) concepción unitaria: sobre la base de la relación causal, toda condición es causa, de manera que a todos aquellos que participen en la configuración del delito (sin importar el nivel ni el porcentaje de participación) se les atribuye el mismo grado de responsabilidad; ii) teoría diferencial: entiende que la relación es causal diferenciando condiciones, de manera que se comprende el grado de participación en la configuración del delito diferenciando al autor del partícipe y sobre esta graduación se establece la responsabilidad; iii) restrictiva de la autoría: diferenciando la causa de los hechos, entendiendo que no todo lo que causa el delito tiene clasificación de autor, de forma que se analizará objetivamente el grado de contribución a la realización del delito; iv) dominio del hecho: el autor es quien domina de manera decisiva o determinante la comisión del delito, pudiendo iniciarlo, ejecutarlo o detenerlo. Para ahondar en estos temas, se puede consultar Mir Puig (2016), Kindhauser (2011), Muñoz (2013).

⁵⁰ De forma muy clara los autores (Sánchez-Macías y Rodríguez-López, 2021) señalan: “[...] *numerosos países han incorporado a su derecho interno la responsabilidad penal de las personas jurídicas, como Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Corea, Dinamarca, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Hungría,*

Estos conceptos resultan de gran utilidad en el entorno corporativo por cuanto hacen derivar un árbol de decisiones que generan una carga de cumplimiento que implicará necesariamente asumir un riesgo por la operación.

Así las cosas, el *compliance* como género tendría como producto los programas de cumplimiento, dentro de los cuales podría haber enfoques de acuerdo con el fin buscado, por administrativo sancionatorio sectorizado por enfoque de la actividad económica, incluyendo la normativa internacional aplicable y el derecho penal (Velasco y Saura, 2016). En razón de esto, y como resultado agregado de la suma de esfuerzos públicos y privados, se han desarrollado los siguientes cuerpos normativos orientadores de estos principios de *compliance* privado:

- Marcos referenciales⁵¹ COSO⁵² (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway).

Islandia, Irlanda, Israel, Japón, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, República Eslovaca, Sudáfrica o Suiza. Otros se han decantado por introducir la responsabilidad de las personas jurídicas al margen del Derecho penal (Alemania, Brasil, Bulgaria, Colombia, Grecia, Italia, Letonia, Polonia, Federación Rusa, Suecia, Turquía). Finalmente, también hay países, como Estados Unidos o México, en los que coexisten ambas modalidades". Vid. también Leo Castela, Rodríguez-López y Sánchez-Macías, 2020.

⁵¹ A efectos de profundizar sobre los consensos de estandarización en asuntos del compliance puede consultarse Rodríguez-López y Sánchez-Macías, 2021, en donde de forma magistral recuentan los mecanismos de estandarización tales como la metodología PDCA, los informes COSO, los modelos de línea de 3 defensas, las normas regionales de estandarización, tales como la australiana AS 3806:2006, alemana IDW AssS 980, 2011, así como las instituciones rectoras de normalización.

⁵² Es una comisión constituida en el seno del ámbito privado, promovida para contrarrestar las malas prácticas empresariales y compuesta por cinco organizaciones de carácter asociativo de Estados Unidos: Asociación Americana de Contabilidad (AAA), Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI), Instituto de Auditores Internos (IIA) e Instituto de Contadores de Gestión (IMA). En 1992 emitió su primer documento de recomendaciones denominado COSO, que actualizó en el 2004 con el nombre de COSO II, lo que dio lugar a la expedición del "Enterprise Risk Management-Integrated Framework", enfocado en los riesgos. Para más información: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>.

- Leyes y lineamientos de juzgamiento norteamericanas que han servido de guía en el desarrollo de un sistema de cumplimiento privado: i) US Sentencing Guidelines⁵³, ii) Foreign Corrupt Practices Act —Ley de prácticas corruptas en el extranjero (FCPA)⁵⁴—.
- Ley de sobornos o Bribery Act del Reino Unido (UK)⁵⁵.
- Directrices de la OCDE: i) Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales (Convention on the Bribery of Foreign Public Officials de la OECD).
- UN Convention Against Corruption.

⁵³ Las pautas federales de sentencia son un baremo de condenas que los jueces federales deben tener en cuenta al ratificar a alguien que ha sido condenado por un delito, buscando seguridad jurídica y limitando —a juicio personal— la libertad de decisión de juez a la hora de fallar un caso, bien sea por exceso o por defecto, lo cual podría anular los efectos de la regulación existente. Estas reglas de sanción se basan tanto en la gravedad del delito como en las características y los antecedentes penales del delincuente en particular. Para información relacionada con este asunto, se puede consultar la página de la United States Sentencing Commission: <https://www.uscc.gov/>. Cabe precisar que estas guías son vinculantes, pero su aplicación no resulta obligatoria, de manera que un juez que quiera imponer una sentencia diferente de las resultantes de aplicar las pautas debe motivar su decisión. Para profundizar en los lineamientos jurisprudenciales en Estados Unidos sobre esta materia, se puede consultar el caso: Estados Unidos v. Booker, 543 U.S. 20 (2005), disponible en <http://supreme.nolo.com/us/543/04-104/case.html>.

⁵⁴ Esta normativa tiene como principal objeto la penalización de actos de corrupción cometidos fuera de Estados Unidos por personas naturales o jurídicas que posean vínculos directos con este país. Cabe precisar que tiene un amplio margen de cobertura definida por el Departamento de Justicia de Estados Unidos, así: “The Guide addresses a wide variety of topics, including who and what is covered by the FCPA’s anti-bribery and accounting provisions; the definition of a “foreign official”; what constitute proper and improper gifts, travel and entertainment expenses; the nature of facilitating payments; how successor liability applies in the mergers and acquisitions context; the hallmarks of an effective corporate compliance program; and the different types of civil and criminal resolutions available in the FCPA context. On these and other topics, the Guide takes a multi-faceted approach, setting forth in detail the statutory requirements while also providing insight into DOJ and SEC enforcement practices through hypotheticals, examples of enforcement actions and anonymized declinations, and summaries of applicable case law and DOJ opinion releases”. Esta normativa tiene un criterio de extraterritorialidad definido por dos ejes centrales de esta ley: i) jurisdicción por nacionalidad de las personas con el ordenamiento jurídico de Estados Unidos; y ii) jurisdicción por territorio, definida como la relación espacial de los actos de las personas con territorio de este país. Esta situación ha llevado a un desarrollo profuso de empresas transnacionales a implementar sistemas de cumplimiento y prácticas corporativas y de cultura en las organizaciones en torno al *compliance*. Para más información sobre la FCP, se puede consultar la página del Departamento de Justicia: <https://www.justice.gov/criminal-fraud/fcpa-guidance>. Para analizar los límites de jurisdicción, se recomienda analizar a Cohen et al. (2008).

⁵⁵ Es una ley dictada por el Parlamento del Reino Unido que pretende robustecer la normativa antisoborno. En su estructura, cabe resaltar su contenido rígido (penas privativas de la libertad, se castiga la ineficiencia en la detección de actos de soborno o corrupción, entre otros) y transnacional (art. 12-5). Al igual que la FCPA, tiene una guía de aplicación que reposa en principios como proporcionalidad, responsabilidad de los directores, evaluación de riesgos, debida diligencia, comunicación, y monitoreo y revisión. Disponible en <https://www.justice.gov.uk/downloads/legislation/bribery-act-2010-guidance.pdf>.

- Normas técnicas de estandarización⁵⁶: i) Generales: Sistema de *compliance*: ISO⁵⁷ 19600⁵⁸; atención del riesgo corporativo: 31000⁵⁹; sistemas de gestión antisoborno: 37001⁶⁰; ii) Nacionales⁶¹: España: UNE 19600; Australia: AS3806⁶²; Alemania: IDW AssS 980 (PS 980)⁶³; Reino Unido: BS 10500 para Anti-Bribery Management System (ABMS); México: NMX-CC-19600-IMCN-2017; Colombia: NTC-ISO 37001 e ISO 19600 en la lucha contra la corrupción en el sector público.

⁵⁶ Sobre el particular, han definido los procesos de estandarización o normalización como una necesidad de respuesta a “la inquietud social de dar un tratamiento homogéneo a determinados aspectos técnicos. En la esfera del *compliance*, la proliferación de normas que afectan a las actividades empresariales ha justificado impulsar directrices sobre el modo de gestionar esta complejidad. Además, la irrupción del derecho penal en la esfera económica ha incrementado tal necesidad, contribuyendo a agravar las consecuencias adversas en los campos económicos y de reputación que se pueden derivar de los incumplimientos” (KPMG, 2018).

⁵⁷ Según la ISO, una norma de estandarización es una fórmula que describe la mejor forma de hacer algo, para lo cual establece: “Standards are the distilled wisdom of people with expertise in their subject matter and who know the needs of the organizations they represent — people such as manufacturers, sellers, buyers, customers, trade associations, users or regulators”. Información disponible en el siguiente enlace: <https://www.iso.org/standards.html>.

⁵⁸ Esta norma proporciona orientación para establecer, desarrollar, implementar, evaluar, mantener y mejorar un sistema de gestión de cumplimiento efectivo y receptivo dentro de una organización. Se encuentra basada en los principios de buen gobierno, proporcionalidad, transparencia y sostenibilidad. Más información en <https://www.iso.org/standard/62342.html>.

⁵⁹ Para la ISO, esta norma de estandarización de “Risk Management Guidelines provides principles, a framework and a process for managing risk. It can be used by any organization regardless of its size, activity or sector. Using ISO 31000 can help organizations increase the likelihood of achieving objectives, improve the identification of opportunities and threats and effectively allocate and use resources for risk treatment. However, ISO 31000 cannot be used for certification purposes, but does provide guidance for internal or external audit programmes. Organizations using it can compare their risk management practices with an internationally recognized benchmark, providing sound principles for effective management and corporate governance”. Disponible en <https://www.iso.org/iso-31000-risk-management.html>.

⁶⁰ La Organización Internacional de Normalización (ISO) publicó la norma ISO 37001 2016 “Sistemas de gestión antisoborno”, con el objetivo de ayudar a las empresas, a través de la estandarización de prácticas y procesos enfocados en la prevención, detección y tratamiento del riesgo, a combatir el soborno y promover una cultura empresarial ética.

⁶¹ Sobre el particular de los procesos de estandarización o normalización nacionales, resaltan acertadamente que “los poderes públicos pueden otorgar la capacidad de emitir normas técnicas a ciertas entidades en su respectiva jurisdicción, con la finalidad de producir estándares que determinen un lenguaje de comunicación común en las materias que lo precisen. En España, es la Asociación Española de Normalización (UNE), del mismo modo que lo es ANSI en Estados Unidos, BSI en el Reino Unido, DIN en Alemania, AFNOR en Francia, UNI en Italia. Estos organismos se agrupan a escala internacional en la Organización Internacional de Normalización (ISO)” (KPMG, 2018).

⁶² El estándar australiano cobra gran importancia en el plano internacional y en la finalidad del *compliance* como función independiente de las gestiones empresariales, al ser la primera recopilación de buenas prácticas destinadas a la conformación de un programa de *compliance* y constituyó el texto de partida para la norma ISO 19600.

⁶³ El estándar IDW AssS 980 es una norma de estandarización hecha por el Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland para el desarrollo de procesos de auditoría, entrelazando las normas de auditoría internacional con los estándares del derecho interno alemán, buscando garantizar que se cumpla con la calidad exigible en la evaluación y auditoría del *compliance*. Para más información sobre este estándar, consultar <https://www.idw.de/the-idw/idw-pronouncements/idw-assurance-standards>.

Con la segmentación expuesta, se ve cómo el sector privado ha creado y evolucionado los mecanismos de control y cumplimiento en sus organizaciones, especialmente en los aspectos de relacionamiento con lo público y de gran implicancia social o económica. En este aspecto, es posible encontrar como punto común en todos los mecanismos la búsqueda permanente de generar información de calidad con miras a que el actuar corporativo esté alineado con el estándar legal aplicable y con los estándares de ética, transparencia y gobierno corporativos, creado por cada persona jurídica de régimen privado, siempre bajo un marco de proactividad.

Aunado a esta confluencia, como se ha citado en este escrito, la función preventiva es una tendencia de última generación en el *compliance* corporativo enfocado en el mejoramiento de las políticas implementadas por cada empresa; es decir, que una de sus soluciones se desprende de la ética empresarial como responsabilidad corporativa en sus acciones. Diversos textos han escrito sobre las medidas y manejos que se deben hacer desde el derecho penal para el cumplimiento corporativo. En este sentido, cabe anotar que no solo se deben evaluar los riesgos hasta que las faltas sean cometidas y que el carácter preventivo de estas brinde garantías más eficaces en los modelos y programas en el futuro que se planteen sobre el *compliance*.

En consecuencia, en el plano internacional y nacional, como ya se expuso en este escrito, se ha gestado un marco de disposiciones configurado así: i) la elaboración de normas nacionales con aplicación extraterritorial sobre determinadas empresas —FCPA o la Bribery Act—; o ii) para aquellas empresas de alcance transnacional el desarrollo de programas de cumplimiento en todas las filiales, en busca de generar una protección anticipada a esos marcos de aplicación extraterritorial; iii) lo cual ha generado procesos de unificación y estandarización en el seno de agrupaciones privadas para recoger buenas prácticas y estándares corporativos en normas e

instituciones nacionales de estandarización y construir lineamientos de sistemas de *compliance*, gestión del riesgo, programas de cumplimiento, entre otros.

A la luz de esta situación, conviene precisar que, de forma autónoma, los estados también pueden desarrollar marcos normativos de *compliance* para esos actores de naturaleza privada que pueden cubrir diferentes temas, tales como la incorporación de tratados internacionales en el derecho local; mercados regulados, o disposiciones especiales de preponderancia nacional que han establecido una regulación especial.

Una vez delimitado el arquetipo funcional del *compliance*, en términos generales, es indispensable resaltar la iniciativa privada en cuanto al cumplimiento o el establecimiento de controles para garantizar niveles óptimos de información y transparencia en sus operaciones. Es claro que estas medidas tienen un trasfondo estratégico y funcional⁶⁴, y que incumplir el marco de funcionamiento establecido por un Estado y una sociedad evidentemente genera detrimentos económicos para las empresas por sanciones o multas aplicables (derecho administrativo sancionatorio). Adicionalmente, se pueden ver inmersas también en asuntos de incidencia penal y, de forma concomitante, enfrentarse a riesgos reputacionales (Enseñat de Carlos, 2016).

A la luz de lo anterior, se expondrá una caracterización del *compliance* privado en Colombia.

⁶⁴ Para llevar un programa de cumplimiento a buen término, aparte del contenido y los parámetros de su estructuración en cuanto a la normativa externa e interna aplicable y la propia del sector, así como una debida evaluación de los riesgos, es indispensable que la cultura corporativa prevea una clasificación funcional en todos los niveles de la organización, así: i) primera línea de defensa: comprende el nivel operativo de las empresas; ii) segunda línea de defensa: las unidades de control de la operación —la función de *compliance*— y el control de riesgos enfocado en la gestión de supervisión y cumplimiento de la primera línea de defensa; iii) tercera línea de defensa: conformada por las funciones de auditoría, que supervisa todas las unidades de la organización, verificando cumplimiento y encontrando deficiencias.

1.2. Aproximación al *compliance* privado en Colombia

Entre el patíbulo y una muerte gloriosa no hay elección; entre la libertad y la esclavitud, no hay medio; o hacemos todos, por la defensa de Colombia, cuantos sacrificios exija su salud política o resolvámonos a morir en la ignominia, cargados de las maldiciones de nuestra posteridad y de la del mundo filósofo.

FRANCISCO DE PAULA SANTANDER

En el caso de Colombia, el marco de *compliance* desde un enfoque privado estaría comprendido por materias en la siguiente normativa sin consideración de sus modalidades y concepciones a través del tiempo, tales como: (i) *compliance* como cumplimiento normativo; (ii) sistemático; (iii) integral y; (iv) gestión del riesgo (Sánchez-Macías y Rodríguez-López, 2021).

Visión transversal general: Se refiere a la caracterización del *compliance* privado, en la que se busca el aseguramiento del cumplimiento de normas aplicables a su régimen funcional, de modo que se vigilen y prevengan conductas contrarias al ordenamiento legal y se tengan parámetros de ética y prevención de corrupción (OCDE, 2016). Para el caso colombiano, se propone abordar este tema en tres frentes de corte normativo: i) desde una óptica del *ius puniendi*⁶⁵, caracterizando el

⁶⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-762 de 2009: “El derecho sancionador es una categoría jurídica amplia y compleja, por la cual el Estado puede ejercer un derecho de sanción o *ius puniendi*, destinado a reprimir conductas que se consideran contrarias al derecho, es decir, a los derechos y libertades u otros bienes jurídicos protegidos. Dentro de sus manifestaciones, se han distinguido, por un lado, el derecho penal delictivo, que por lo mismo que está encaminado a proteger bienes jurídicos más preciados para el ordenamiento admite la punición más severa; y por otro, los que representan en general poderes del derecho administrativo sancionador, como es el caso del contravencional, el disciplinario y el correccional, en los que el derecho disciplinario procura asegurar el cumplimiento de deberes y obligaciones por parte de servidores públicos o profesionales de determinadas profesiones como médicos, abogados o contadores. Entre los diversos tipos de derecho sancionador existen diferencias: en el derecho penal no solo se afecta un derecho tan fundamental como la libertad, sino que, además, sus mandatos se dirigen a todas las personas, por lo cual es natural que en ese campo se apliquen con máximo rigor las garantías del debido proceso y se admita una punición más severa. En cambio, otros derechos sancionadores no solo no afectan la libertad física, pues se imponen otro tipo de sanciones, sino que sus normas operan en ámbitos específicos, ya que se aplican a personas que están sometidas a una sujeción especial, por lo que las sanciones aplicables son de diferente entidad”.

papel del derecho administrativo sancionador y el penal como sistema, cómo funcionan, y la postura jurisprudencial sobre el asunto; ii) análisis del ente normalizador y las normas técnicas expedidas; iii) desarrollo normativo completo del *compliance*, así como un análisis de evolución normativa en Colombia.

1.2.1. *Ius puniendi* en Colombia frente a los actos empresariales

¿Tú crees que una corporación puede tener conciencia si no tiene un alma a condenar y un cuerpo a torturar?

WILLIAM WILBERFORCE, *LIFE OF THURLOW*

La idea de tener un derecho penal aplicable a las personas jurídicas —sociedades, corporaciones o empresas— es una figura propia de los sistemas del *common law*, en los cuales es posible atribuir responsabilidad y culpa. Por su parte, en los países de tradición romano-germánica ha primado el principio *societas delinquere non potest*, fundamentado en la máxima que entes distintos del ser humano no tienen, conforme al tradicional derecho penal, la capacidad de acción, de culpabilidad y de afrontar en consecuencia una pena —discusión dogmática aún no superada— que se ve sobrepuesta en el derecho colombiano por dos factores adicionales, a saber: i) cambio de la dogmática del entendimiento del derecho penal: la subsidiariedad, la fragmentación y la *ultima ratio* frente al establecimiento de ordenamiento administrativo sancionador⁶⁶ y del ii) análisis de un marco normativo de *compliance* privado en Colombia.

⁶⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-818 de 2005. En esta oportunidad, la Corte definió el derecho sancionador así: “Es innegable que a través del derecho administrativo sancionador se pretende garantizar la preservación y restauración del ordenamiento jurídico, mediante la imposición de una sanción que no solo repruebe, sino que también

- **Un cambio de dogmática**

La ley penal tiene una función protectora de los bienes jurídicos. Para cumplir esta función, eleva a categoría de delito por medio de su tipificación legal aquellos comportamientos que lesionan gravemente o ponen en peligro los bienes jurídicos protegidos. El bien jurídico y los elementos de acción, motivación —autoría y culpabilidad— son nociones de fundamento ontológico cuyo sustrato de elaboración en el derecho penal siempre fue complementario con disciplinas conexas del derecho, de manera que parte del análisis discurría entre las teorías ontológicas, tales como el casualismo⁶⁷ o el finalismo⁶⁸, entre otras.

Posteriormente, el derecho penal parte de entender el problema del delito no desde la óptica ontológica, debido a su imposibilidad de ser explicado de forma unívoca, de manera que aspectos ontológicos se deben sustraer de esa óptica para tratarse a través de estructuras racionales normativas que lo delimiten y caractericen. En este marco surge la teoría de las expectativas y los roles, conforme a lo cual se desmitifica la intencionalidad o causalidad como criterio fundante de revisión del derecho penal, y se migra hacia la parametrización objetiva del actuar con la verificación de supuestos establecidos por el derecho penal y la sociedad. Así se verifica la

prevenga la realización de todas aquellas conductas contrarias al mismo. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el incumplimiento de los distintos mandatos que las normas jurídicas imponen a los administrados y aun a las mismas autoridades públicas”.

⁶⁷ A grandes rasgos, esta teoría desarrollada por Carrara se centraba en determinar si objetivamente una conducta era contraria al ordenamiento penal y posteriormente se revisaba si podría ser atribuida a la acción de la voluntad humana de una persona. Existían juicios de causalidad objetiva (tipicidad y antijuricidad) y subjetiva (causalidad del hecho con la voluntad de hacer) entendiendo el dolo como un elemento de conciencia y voluntad decantado solo en el análisis de la culpabilidad. Para profundizar sobre esta teoría se puede consultar Molina (2001). *Antijuricidad penal y sistema del delito*. Barcelona: J.M. Bosch.

⁶⁸ En el seno de las críticas a la teoría de la causalidad y como máximo exponente de la nueva teoría finalista del delito, Wezel propuso la reformulación de la misma hacia la concepción basada en la desestimación central del elemento volitivo, de modo que lo preponderante era la externalización del comportamiento —acción—, considerando la finalidad expresada en acción en cumplimiento de un objetivo, y evolucionando el concepto de dolo y culpa, entendido el primero como el conocer y querer realizar determinado acto. Para profundizar sobre esta teoría, se puede consultar Márquez (2003).

creación de un riesgo jurídicamente desaprobado y su concreción en un resultado tipificado en la ley (Reyes, 2005).

Como parangón con el ontologismo, la revisión objetiva no se mira solo como un resultado, sino a través de la verificación del quebrantamiento de unos parámetros establecidos en la norma. De esta forma, el sujeto que asume la conducta no cumple lo esperado por la sociedad, ante lo cual reacciona el sistema normativo y se configura el delito si el parámetro tiene ese carácter definido en la legislación correspondiente.

Con lo anterior, resulta claro que la parametrización objetiva radica en que quien interviene en el sistema jurídico tiene el deber de configurar su propio mundo de manera que no cause daño a otros en su interacción⁶⁹, para lo cual el estudio de la injerencia (Jakobs, 1999) es de vital importancia. “Por ello, cada persona es garante de la inocuidad de su conducta” (Jakobs, 1999), frente a lo cual se deben observar los tres deberes específicos de observancia; i) aseguramiento del tráfico⁷⁰, ii) de salvamento⁷¹, iii) derivados de la injerencia⁷².

De forma extensiva, resulta claro que el ordenamiento jurídico opera de forma transversal a toda la sociedad, y también de forma especial sobre determinados sujetos o actividades, bien sea por su posición de garante o de la naturaleza de la actividad desplegada, que en muchos casos va más allá de los deberes de tráfico, estableciendo los deberes de institución que tienen una connotación positiva y negativa, es decir, no dañar sino, a su vez, evitar el daño o la lesión. Allí se refuerza el

⁶⁹ Frente a lo cual conviene analizar el principio de culpabilidad, conforme al cual la conducta desplegada ha de ser antijurídica, racionalmente esperada, es decir, que la persona que comete el delito debe conocer el contenido de la norma y es sujeto de ella (capaz en términos civiles), y no encontrarse en una situación eximente. Sin estos elementos constitutivos de la culpabilidad, el hecho típico y antijurídico no podrá atribuirse a su autor y, por tanto, este tampoco podrá ser sancionado con una pena.

⁷⁰ Está directamente relacionado con el propio actuar, de manera con este no se lesionen derechos de terceros.

⁷¹ Hace referencia a un deber de precaución, en la medida en que, una vez sucedido el evento lesivo para un tercero, se debe actuar de forma tal que el peligro no se incremente.

⁷² Es el relativo a un deber negativo, de manera que, tras poner a una persona en peligro, se debe evitar que por esa acción se afecten los derechos de ese tercero.

argumento según el cual la persona jurídica tiene identidad absoluta con la conducta de sus integrantes y, por lo tanto, el comportamiento punible ejecutado por sus órganos de dirección es atribuido al ente colectivo, con lo cual se impone la noción de la personería jurídica como responsable, que indica que detrás de ella hay personas naturales que son responsables de las conductas de la organización.

El anterior recuento de la dogmática de lo ontológico a lo normativo, y la configuración en la teoría penal de los deberes de observación a quienes participan en el tráfico jurídico y económico permite respaldar la responsabilidad de los entes colectivos, con lo cual se podría fundamentar la posibilidad de atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas (Missas, 2017).

Así, y en concreción de los deberes de observación, la Corte Constitucional colombiana indica en la Sentencia C-320 de 1998 que la persona jurídica que actúa a través de sus órganos de representación es culpable cuando no adopta las medidas de protección que le exige la ley conforme su actividad empresarial, así:

Es evidente que las sanciones por aplicar a las personas jurídicas serán aquellas susceptibles de ser impuestas a este tipo de sujetos y siempre que ello lo reclame la defensa del interés protegido. En este sentido, la norma examinada se refiere a las sanciones pecuniarias, a la cancelación del registro mercantil, a la suspensión temporal o definitiva de la obra y al cierre temporal o definitivo del establecimiento o de sus instalaciones. Esta clase de sanciones —que recaen sobre el factor dinámico de la empresa, su patrimonio o su actividad— se aviene a la naturaleza de la persona jurídica y, en modo alguno, resulta contraria a las funciones de la pena. La determinación de situaciones en las que la imputación penal se proyecte sobre la persona jurídica no encuentra en la Constitución Política barrera infranqueable; máxime si de lo que se

trata es de avanzar en términos de justicia y de mejorar los instrumentos de defensa colectiva. (...) Dado que a la persona jurídica y a la sociedad de hecho, sujetas a una sanción penal, se les debe garantizar el debido proceso, la Corte considera que la expresión “objetiva” que aparece en el último inciso del artículo 26 del proyecto es inexecutable.

No se puede exponer a un sujeto de derechos a soportar una condena por la mera causación material de resultados externos, sin que pueda presentar pruebas y controvertir las que se alleguen en su contra, incluidas las que podrían derivar en la exoneración de su responsabilidad. Justamente, la posibilidad de que el legislador pueda legítimamente encontrar que en ciertas hipótesis la persona jurídica es capaz de acción en sentido penal, lleva a la Corte a descartar para estos efectos la “responsabilidad objetiva”, la cual en cambio sí puede tener acomodo en lo relativo a la responsabilidad civil.

Lo anterior permite dilucidar de forma breve la evolución de concepciones frente a la atribución de responsabilidad penal por parte de la persona jurídica; aun cuando no es un tema pacífico, y quizás nunca lo sea, desde la jurisprudencia se ha dado vía libre para su configuración por parte del legislador colombiano.

Ahora bien, aunado al concepto de la atribución penal, es inminente revisar las funciones de las penas frente a la arquitectura legal colombiana como mecanismos de control.

- **La acción penal, una medida de *ultima ratio***

Para analizar la *ultima ratio* como accionar del derecho penal, lo primero por considerar es su carácter subsidiario y de fragmentariedad, conforme al cual el derecho penal debe ser el último

recurso por emplear, de manera que en el arquetipo jurídico que se construya siempre deberá graduar los medios lesivos antes de considerar la pena como medida de control; de igual forma se debe analizar el bien jurídico protegido y la magnitud a su lesión —proporcionalidad⁷³— (Mir Puig, 2016). De esta manera, la Corte Constitucional ha establecido lo siguiente:

(...) el derecho penal se enmarca en el principio de mínima intervención, según el cual el ejercicio de la facultad sancionatoria criminal debe operar cuando las demás alternativas de control han fallado. Esta preceptiva significa que el Estado no está obligado a sancionar penalmente todas las conductas antisociales, pero tampoco puede tipificar las que no ofrecen un verdadero riesgo para los intereses de la comunidad o de los individuos; como también ha precisado que la decisión de criminalizar un comportamiento humano es la última de las decisiones posibles en el espectro de sanciones que el Estado está en capacidad jurídica de imponer, y entiende que la decisión de sancionar con una pena, que implica en su máxima drasticidad la pérdida de la libertad, es el recurso extremo al que puede acudir al Estado para reprimir un comportamiento que afecta los intereses sociales. En esta medida, la jurisprudencia legitima la descripción típica de las conductas solo cuando se verifica una necesidad real de protección de los intereses de la comunidad. De allí que el derecho penal sea considerado por la jurisprudencia como la *ultima ratio* del derecho sancionatorio.

⁷³ Este principio establece la necesaria correlación entre el bien jurídico protegido y la medida de protección (sanción, multa, pena). Con este fin, la Corte Constitucional, en Sentencia C-261 de 1996, considera que el sistema judicial debe operar según el principio retributivo, haciendo evidente la proporcionalidad entre el daño de la conducta, el grado de culpabilidad del sujeto y la intensidad de la pena impuesta.

- **Mecanismos de control a las personas jurídicas, medidas de observancia de la responsabilidad de la persona jurídica y de *ultima ratio* —sistema de compliance bajo un régimen de observancia privado—.**

Como se ha argumentado a lo largo de la presente investigación, sobre todo al inicio de este capítulo y los fundamentos del *ius puniendi*, es diáfano entrever los mecanismos de complementariedad creados en el seno de los estados modernos, en los cuales la sociedad delega en el Estado la facultad de control, esto es, la potestad de garantizar el cumplimiento de los acuerdos sociales —bien jurídico protegido en su sentido indeterminado⁷⁴— a través de la sanción como término general, con el objetivo de proteger los bienes jurídicos. Dentro de esta manifestación de control, el derecho penal es la expresión de ese poder de Estado —de forma subsidiaria, proporcional y fragmentada—. En consecuencia, a continuación, se ilustrará la normativa que fundamenta esta visión base del *compliance* privado, en su dimensión corporativa-penal, normativa administrativa para luego dar punto de entrada, al *compliance* tributario o fiscal.

Ámbito internacional

- Las mismas que en el *compliance* público, pero en el presente caso se resumirán las disposiciones en cabeza de los agentes privados, así: i) Declaración de las Naciones Unidas contra la corrupción y soborno en las transacciones comerciales internacionales (1997); ii) Convención Interamericana Contra la Corrupción; iii) Convención de las Naciones Unidas

⁷⁴ Una concepción finalista y normativista del derecho penal es asignarle su objeto y función en torno a la protección de los bienes jurídicos establecidos. Con este propósito, se tipificará como delito todo comportamiento que los afecte o ponga en peligro, de manera que será esta la fundamentación por objeto que recubrirá el andamiaje penal —*ratio legis*—.

contra la delincuencia organizada transnacional; iv) Convención de la OCDE para combatir el cohecho de servidores en transacciones comerciales internacionales (1997)⁷⁵.

Ámbito nacional

- Constitución Política de 1991, artículo 29⁷⁶

En cumplimiento del texto constitucional y del principio de subsidiariedad, en Colombia se ha desarrollado un fuerte acervo normativo de control desde el derecho administrativo, con algunos casos de implicación económica —sanción— y se analizarán las respectivas normas del derecho penal a su vez concordantes con el tema de estudio, así:

- **Derecho administrativo sancionador**⁷⁷: Aun cuando se ha pretendido clasificar el *compliance* desde el régimen de aplicación, esta segmentación admite, al igual que se resaltó en la clasificación de un *compliance* público, subdivisiones conforme a la materia

⁷⁵ Es de resaltar que los tratados internacionales de la ONU y la OCDE establecen la obligación del sector privado del respectivo país signatario de tener un código de conducta.

⁷⁶ Establece el principio constitucional del debido proceso y de legalidad. La Corte Constitucional, en Sentencia C-343 de 2006, se pronunció en los siguientes términos: “Uno de los principios esenciales comprendidos en el artículo 29 de la Constitución Política es el principio de tipicidad, que se manifiesta en la ‘exigencia de descripción específica y precisa por la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, de las conductas que pueden ser sancionadas y del contenido material de las sanciones que pueden imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras’”. Estas voces constitucionales se pueden profundizar a su vez en las sentencias C-635 de 2012 y C-713 de 2012.

⁷⁷ La Corte Constitucional, en Sentencia C-699 de 2015, define el derecho administrativo sancionatorio como “una regulación específica concerniente a un género más amplio que abarca una multiplicidad de disciplinas jurídicas (el derecho sancionatorio). Esta rama especializada del derecho público, debido a su genética normativa dual –punitiva y a la vez administrativa–, ha desarrollado su propia dogmática a través de la construcción de fundamentos, categorías y concepciones propias de esa especial técnica de juzgamiento, encargada de determinar el régimen de responsabilidad ante la comisión de conductas antijurídicas en diversas actividades públicas y privadas”. Al igual que las normas en materia penal, las disposiciones administrativas que establecen conductas sancionables deben satisfacer el principio de legalidad y, en consecuencia, el principio de tipicidad que le es inmanente. Esto es, que la norma administrativa sancionatoria debe prescribir la conducta objeto de sanción con la previsión de todos sus elementos estructurales. El principio de legalidad alude a que una norma con fuerza material de ley establezca la descripción de las conductas sancionables, así como las clases y cuantías de las sanciones por imponer. En materia sancionatoria, este principio también se materializa en la tipicidad, pero con una aplicación distinta de la que opera en materia penal, por no versar sobre conductas que impliquen una incursión tan significativa en el núcleo duro de los derechos fundamentales. Es decir, que sus implicaciones más gravosas no se extienden a la restricción de derechos como la libertad”. De igual forma, para ahondar en la visión jurisprudencial sobre este asunto, se pueden consultar las sentencias C-1011 de 2008 y C-242 de 2015 de la misma Corte Constitucional.

o bien jurídico que se quiera tutelar; de este modo, se procederá a ejemplificar bienes jurídicos tutelados por facultad administrativa encargada de vigilar, así:

- **Control administrativo:** i) Medio ambiente⁷⁸. Lo hace el Ministerio de Medio Ambiente⁷⁹; ii) el orden económico⁸⁰, sus bienes y seguridad. Lo hacen las

⁷⁸ La Corte Constitucional, en las sentencias C-431 de 2000 y C-126 de 1998, sobre el particular del medio ambiente, lo ha establecido como eje de protección constitucional, así: “La defensa del medio ambiente constituye un objetivo de principio dentro de la actual estructura de nuestro Estado social de derecho. En cuanto forma parte del entorno vital del hombre, indispensable para su supervivencia y la de las generaciones futuras, el medio ambiente se encuentra al amparo de lo que la jurisprudencia ha denominado ‘Constitución ecológica’, conformada por el conjunto de disposiciones superiores que fijan los presupuestos a partir de los cuales deben regularse las relaciones de la comunidad con la naturaleza y que, en gran medida, propugnan su conservación y protección”.

⁷⁹ Ley 99 de 1993, Ley General Ambiental.

⁸⁰ Abordar de una forma completa el concepto de orden económico en el derecho colombiano parte sin lugar a dudas de la Constitución, dado que esta norma suprema estableció los fundamentales del orden económico, tales como la libertad económica, la protección del derecho a la propiedad, la igualdad en la regulación económico-pública, la democratización económica y la intervención del Estado por razones de interés público, el modelo económico de economía de mercado dentro del esquema del Estado social de derecho, sobre la base de la libertad económica. Así las cosas, la Corte Constitucional en Sentencia C-083 de 1999 hace claridad en algunos conceptos de esta índole, sobre los cuales se debe precisar lo siguiente: “Orden público económico: hace referencia al sistema de organización y planificación general de la economía instituida en un país. En Colombia, si bien no existe un modelo económico específico, exclusivo y excluyente, el que actualmente impera, fundado en el Estado social de derecho, muestra una marcada injerencia del poder público en las diferentes fases del proceso económico, en procura de establecer límites razonables a la actividad privada o de libre empresa y garantizar el interés colectivo. En el sistema político colombiano, el orden público económico se consolida sobre la base de un equilibrio entre la economía libre y de mercado, en la que participan activamente los sectores público, privado y externo, y la intervención estatal que busca mantener el orden y garantizar la equidad en las relaciones económicas, evitando los abusos y arbitrariedades que se puedan presentar en perjuicio de la comunidad, particularmente, de los sectores más débiles de la población; (...) orden legal económico: El orden legal económico se constituye en objeto de tutela del derecho, particularmente del derecho punitivo, dado el interés que representa para el Estado su conservación. Ciertamente, resulta de singular importancia para la administración pública que el régimen económico establecido por la Constitución y la ley se desenvuelva en condiciones de normalidad, sin alteraciones, buscando asegurar la prestación de los servicios que de él se desprenden”. Este concepto podría dotar de materialidad al injusto de los delitos económicos y distinguirlos de los ilícitos administrativos en materia económica. La diferencia radicaría fundamentalmente en el ámbito de relación que afecta el ilícito correspondiente: el ilícito administrativo afecta la relación entre el sujeto económico correspondiente (generalmente una entidad financiera) y la administración, y por ello las sanciones solamente pueden afectar dicha relación (suspensiones y cancelaciones de licencias de funcionamiento, regímenes de vigilancia especial o multas), mientras que el ilícito penal afecta la relación del ente o sujeto económico con toda la sociedad, pues perturba las libertades económicas.

superintendencias Financiera⁸¹, de Industria y Comercio⁸² y de Sociedades⁸³, y el Invima⁸⁴;

iii) transporte público terrestre y aéreo. Lo hacen la Superintendencia de Puertos⁸⁵ y Transportes y la Aeronáutica Civil⁸⁶.

Por lo general, estas entidades y la normativa aplicable a cada sector suponen una carga de cumplimiento que ha dado lugar a un amplio control estatal de estas actividades —derecho administrativo sancionatorio—. Con el propósito de ilustrar un poco esta dinámica, se puede consultar el apéndice 2 de este capítulo.

Ahora bien, de manera específica, en el derecho colombiano se han creado normas con un corte claro de *compliance* privado en asuntos de incidencia económica, así:

⁸¹ La Superintendencia Financiera de Colombia es la entidad gubernamental encargada de supervisar los sistemas financiero y bursátil, encargada de propender a la solvencia, disciplina y vigilancia del sistema financiero de Colombia. Dentro de sus funciones están: i) preservar la estabilidad del sistema financiero colombiano, ii) mantener la integridad y transparencia del mercado de valores, y iii) velar por la protección de los derechos de los consumidores financieros —Decreto Ley 663 de 1993—. Para más información de este ente de supervisión, consultar el siguiente enlace: <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/index.jsf>

⁸² La Superintendencia de Industria y Comercio es la entidad estatal encargada de supervisar los procesos de participación empresarial en la economía colombiana en los siguientes ejes: i) administrar el sistema de propiedad industrial —Decreto 3081 de 2005—; ii) protección al consumidor —Ley 1480 de 2011, Estatuto del consumidor y Ley 643 de 2001, de turismo—; (iii) Control y verificación de reglamentos técnicos y metrología legal —Decreto 3144 de 2008, Decreto 2876 de 1984—; (iv) protección de la competencia —Ley 1340 de 2009— y competencia desleal —Ley 256 de 1996—; (v) vigilancia de las cámaras de comercio —Decreto 422 de 2000—; (vi) protección de datos personales —Ley 1266 de 2008, Ley de Habeas Data—, así como su facultad jurisdiccional. Lo anterior, con miras a garantizar y orientar los procesos de participación en los mercados por parte de los agentes privados, así como mantener los niveles óptimos de satisfacción del consumo colombiano. Para más información de este ente de supervisión, se puede consultar el siguiente enlace: <https://www.sic.gov.co/>.

⁸³ La Superintendencia de Sociedades de Colombia es la entidad estatal encargada de ejercer inspección, vigilancia y control sobre las sociedades mercantiles (Ley 222 de 1995, Régimen de Sociedades). Para más información de este ente de supervisión, se puede consultar el siguiente enlace: <https://www.supersociedades.gov.co/SitePages/Inicio.aspx>

⁸⁴ El Invima busca proteger y promover la salud de la población, mediante la gestión del riesgo asociada al consumo y uso de alimentos, medicamentos, dispositivos médicos y otros productos objeto de vigilancia sanitaria (Ley 100 de 1993, Ley General de Salud en Colombia, Decreto 1290 de 1994 / Decreto 211 de 2004 se dictan las funciones del Invima). Para más información de este ente de supervisión, consultar el siguiente enlace: <https://www.invima.gov.co/web/guest>

⁸⁵ La Superintendencia de Transporte es la entidad estatal encargada de ejercer inspección, control y vigilancia de la prestación del servicio público de transporte, su infraestructura y la actividad portuaria (Ley 1 de 1991, Estatuto de Puertos Marítimos, Ley 105 de 1993, Ley de Transporte), entre otras. Para más información de este ente de supervisión, consultar el siguiente enlace: <https://www.supertransporte.gov.co/>.

⁸⁶ La Aeronáutica Civil es la entidad estatal que regula la navegación y el espacio aéreo de Colombia, además de administrar la infraestructura aeroportuaria y aeronáutica del país (Ley 105 de 1993, Sistema Nacional de Transporte, Decreto 260 de 2004). Para más información de este ente de supervisión, consultar el siguiente enlace:

<http://www.aerocivil.gov.co/inicio>

- Decreto Ley 663 de 1993 (EOSF): El artículo 102⁸⁷ establece, en cabeza de las personas jurídicas sujetas a vigilancia de Superintendencia Financiera, estándares de comportamiento en los que se destaca no solo la vinculación del equipo directivo de la persona jurídica, sino la finalidad de las medidas tomadas en cuanto a buscar parámetros de diligencia en las personas que forman parte de las personas jurídicas, tales como i) conocimiento del cliente, ii) de la operación, y iii) obligación de reporte. Esta norma se complementa con el delito de omisión de control (Libro II-Parte Especial de los Delitos en particular, Título VII. Delitos contra el patrimonio económico, capítulo II: Delitos contra el sistema financiero)⁸⁸.
- Ley 1474 de 2011 (Estatuto Anticorrupción), artículos 11⁸⁹ y 22⁹⁰. Esta norma se complementa con el delito de omisión de control en este sector (libro II. Parte especial de los delitos en particular. Título VII. Delitos contra el patrimonio económico. Capítulo II: Delitos contra el sistema financiero, artículo 325b).
- Ley 1778 de 2016: Dicta normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra

⁸⁷ “Artículo 102: Las instituciones sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera, o quien haga sus veces, estarán obligadas a adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar que en la realización de sus operaciones puedan ser utilizadas 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 las mismas. (...) esas instituciones deberán adoptar mecanismos y reglas de conducta que deberán observar sus representantes legales, directores, administradores y funcionarios (...). Para efectos de implantar los mecanismos de control a que se refiere el numeral anterior, las entidades vigiladas deberán diseñar y poner en práctica procedimientos específicos, y designar funcionarios responsables de verificar el adecuado cumplimiento de dichos procedimientos (...).”

⁸⁸ “El miembro de junta directiva, representante legal, administrador o empleado de una institución financiera o de cooperativas que ejerzan actividades de ahorro y crédito que, con el fin de ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero, omite el cumplimiento de alguno o todos los mecanismos de control establecidos por el ordenamiento jurídico para las transacciones en efectivo, incurrirá, por esa sola conducta, en prisión de treinta y ocho (38) a ciento veintiocho (128) meses y multa de ciento treinta y tres punto treinta y tres (133.33) a quince mil (15.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes”.

la corrupción. En el capítulo I, relativo a la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas por soborno de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales (artículo 2, 5⁹¹) y en el capítulo IV (atribuciones y obligaciones de la Superintendencia), artículo 23⁹², lo que sustentó la promulgación de la Circular Externa 100000003 de 2016, por medio de la cual se expide la “Guía destinada a poner en marcha programas de cumplimiento para la prevención de las conductas previstas en el artículo 2.º de la Ley 1778 de 2016”.

- Normas de Estandarización⁹³: NTC-ISO 37001.

Responsabilidad de la persona jurídica

- Ley 1474 de 2011 (Estatuto Anticorrupción), artículo 34⁹⁴. Quizás este artículo y los cambios que se han generado en el ordenamiento penal permiten deducir que esta es la piedra angular de la responsabilidad de las personas jurídicas en Colombia.

⁹¹ Esta ley establece en su artículo segundo la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas, de acuerdo con un criterio de unidad, haciendo responsable a la persona jurídica por acto de cualquier empleado, contratista asociado por soborno. Así mismo, en el artículo quinto se dicta la facultad sancionatoria de la Superintendencia de Sociedades por la conducta descrita en el artículo segundo.

⁹² “Artículo 23. Programas de ética empresarial. La Superintendencia de Sociedades promoverá en las personas jurídicas sujetas a su vigilancia la adopción de programas de transparencia y ética empresarial, de mecanismos internos anticorrupción, de mecanismos y normas internas de auditoría, de promoción de la transparencia y de mecanismos de prevención de las conductas señaladas en el artículo segundo de la presente ley. La superintendencia determinará las personas jurídicas sujetas a este régimen, teniendo en cuenta criterios tales como el monto de sus activos, sus ingresos, el número de empleados y objeto social”.

⁹³ La institución de estandarización o normalización en Colombia es el Icontec, facultad reconocida en el Decreto 1595 de 2015. En tal virtud, su principal función es promover, desarrollar y guiar la aplicación de normas técnicas colombianas y demás documentos normativos para la obtención de una economía óptima de conjunto, el mejoramiento de la calidad y facilitar las relaciones cliente-proveedor a escala empresarial, nacional o internacional; de igual forma, fungir como una instancia asesora del Gobierno colombiano —Decretos 767 de 1964 y 2416 de 1971—.

⁹⁴ “Artículo 34. Medidas contra personas jurídicas: Independientemente de las responsabilidades penales individuales a que hubiere lugar, las medidas contempladas en el artículo 91 de la Ley 906 de 2004 se aplicarán a las personas jurídicas que hayan buscado beneficiarse de la comisión de delitos contra la administración pública, o cualquier conducta punible relacionada con el patrimonio público, cometidos por su representante legal o sus administradores, directa o indirectamente. En los delitos contra la administración pública o que afecten el patrimonio público, las entidades estatales posiblemente perjudicadas podrán pedir la vinculación como tercero civilmente responsable de las personas jurídicas que hayan participado en la comisión de aquellas. Cuando exista sentencia penal condenatoria debidamente ejecutoriada contra el representante legal o los administradores de una sociedad domiciliada en Colombia o de una sucursal de sociedad extranjera, por el delito de cohecho por dar u ofrecer, la Superintendencia de Sociedades podrá imponer multas de hasta doscientos mil (200.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes si, con el

- Ley 599 del año 2000 (Código Penal), artículo 6⁹⁵. En este particular, conviene agregar que la creación de tipos penales surge del margen de la libertad legislativa⁹⁶; de igual forma, se debe analizar en concordancia con el artículo 29⁹⁷, que permite la imposición de sanción jurídico-penal a una persona natural que obre en calidad de representante de derecho o de hecho de otra persona natural o jurídica.

consentimiento de la persona condenada o con la tolerancia de la misma, dicha sociedad domiciliada en Colombia o sucursal de sociedad extranjera se benefició de la comisión de ese delito. Igualmente, podrá imponer la sanción de publicación en medios de amplia circulación y en la página web de la persona jurídica sancionada de un extracto de la decisión sancionatoria por un tiempo máximo de un (1) año. La persona jurídica sancionada asumirá los costos de esa publicación. También podrá disponer la prohibición de recibir cualquier tipo de incentivo o subsidios del Gobierno, en un plazo de cinco años. En esta actuación, la Superintendencia de Sociedades aplicará las normas sobre procedimiento administrativo sancionatorio contenidas en el Capítulo III del Título III de la Ley 1437 de 2011”.
 Parágrafo 1.º. Para efectos de la graduación de las sanciones monetarias de que trata el presente artículo, se tendrá en cuenta:

- a) la existencia, ejecución y efectividad de programas de transparencia y ética empresarial o de mecanismos anticorrupción dentro de la sociedad domiciliada en Colombia o sucursal de sociedad extranjera;**
- b) la realización de un proceso adecuado de debida diligencia, en caso que la sociedad domiciliada en Colombia o la sucursal de sociedad extranjera haya sido adquirida por un tercero y que
- c) la persona jurídica haya entregado pruebas relacionadas con la comisión de las conductas enunciadas en este artículo por parte de sus administradores o empleados.

Parágrafo 2.º. En los casos de soborno transnacional, la Superintendencia de Sociedades aplicará el régimen sancionatorio especial previsto para esa falta administrativa” (destacado fuera del texto legal).

⁹⁵ Este principio, que desarrolla el postulado constitucional del artículo 29, hace referencia a no ser sujeto de sanción penal por hechos que no estén previamente establecidos como delitos; de forma que las personas pueden ejecutar todo aquello que no esté prohibido por la ley en general o la norma penal.

⁹⁶ Conforme a lo explicado en la Sentencia de la Corte Constitucional C-121 de 2012, le corresponde al legislador, en virtud del principio de libertad en la configuración, la creación de los tipos penales, así: “(...) ha reconocido un amplio espacio de configuración legislativa en orden a determinar que qué bienes jurídicos son susceptibles de protección penal, las conductas que deben ser objeto de sanción, y las modalidades y la cuantía de la pena. No obstante, debe tratarse de una prerrogativa sujeta a límites. Estos límites están dados fundamentalmente por el respeto a los derechos constitucionales de los asociados, el deber de respetar el principio de legalidad estricta, y los criterios de razonabilidad, proporcionalidad, aplicables tanto a la definición del tipo penal como a la sanción imponible. Dentro de las garantías que involucra el principio de legalidad estricta se encuentra la prohibición de delitos y penas indeterminadas. En relación con este aspecto, se han estudiado los tipos penales en blanco, respecto de los cuales la jurisprudencia ha admitido su constitucionalidad siempre y cuando la remisión normativa le permita al intérprete determinar inequívocamente el alcance de la conducta penalizada y la sanción correspondiente. Dentro de los límites constitucionales que se imponen al legislador para el ejercicio de la potestad de configuración de los delitos y de las penas, se encuentra también el debido proceso (Art. 29), y como una garantía a él adscrita, la prohibición de doble incriminación, a la que se hará referencia a continuación”.

⁹⁷ “Artículo 29: Es autor quien realice la conducta punible por sí mismo o utilizando a otro como instrumento. Son coautores los que, mediando un acuerdo común, actúan con división del trabajo criminal atendiendo la importancia del aporte. **También es autor quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica, de un ente colectivo sin tal atributo, o de una persona natural cuya representación voluntaria se detente, y realiza la conducta punible, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de la figura punible respectiva no concurren en él, pero sí en la persona o ente colectivo representado.** El autor en sus diversas modalidades incurrirá en la pena prevista para la conducta punible”. (Resaltado fuera del texto legal).

- Ley 599 del año 2000 (Código Penal), artículo 402, inciso 4⁹⁸.
- Ley 906 de 2004, artículo 91⁹⁹, medidas de tipo administrativo dentro del proceso penal.

Así las cosas, y retomando lo indicado en antecedencia por parte de la Corte Constitucional sobre la materia de responsabilidad penal¹⁰⁰ de la persona jurídica, en cuanto a la pertinencia de la sanción con la naturaleza del sujeto en cuanto a “que las sanciones a ser aplicadas a las personas jurídicas serán aquéllas susceptibles de ser impuestas a este tipo de sujetos y siempre que ello lo reclame la defensa del interés protegido”¹⁰¹, desde la máxima instancia de interpretación constitucional en Colombia se ha abierto el debate al establecimiento mismo de esta responsabilidad sobre las personas jurídicas, tendiendo una visión beneficiosa del efecto del derecho penal como modulador de conductas individuales hacia las personas jurídicas.

⁹⁸ “Artículo 402: El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien, encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas, no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT. En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo. **Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones**”.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar”. (Resaltado fuera del texto legal).

⁹⁹ 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.

¹⁰⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-026 de 1995. “La pena, en un sistema como el nuestro, tiene como fin asegurar la convivencia pacífica de todos los residentes en Colombia, mediante la protección de los bienes jurídicos de que son titulares las personas. Por ello, se ha consagrado no solo para castigar al sujeto activo del delito, para procurar su readaptación, sino también para prevenir las conductas socialmente reprochables y proteger a la sociedad de su posible ocurrencia. Es así como el Código Penal, en su artículo 12, señala que “La pena tiene función retributiva, preventiva, protectora y resocializadora”.

¹⁰¹ Corte Constitucional, Sentencia C-320 de 1998. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

En virtud de lo anterior y decantando un marco de *compliance* en el ámbito privado en Colombia, es posible afirmar que, en términos administrativos-sancionatorios, la responsabilidad de la persona jurídica es clara y se asume por transferencia directa de las personas físicas que ejerzan funciones en la misma persona jurídica —tipo vicarial, admisible en asuntos civiles¹⁰²—. Adicionalmente, puede llegar a establecerse su responsabilidad en el ámbito administrativo por no contar con las medidas necesarias de control al interior —sistema de autorresponsabilidad—.

Por su parte, en el ámbito penal puede establecerse responsabilidad de la persona jurídica para aquellos eventos en que así lo tipifique el Código Penal. Vale recordar que cuando la persona jurídica se ha utilizado como vehículo delictivo o cuando se ha beneficiado directamente del ilícito, a la luz de las normas se podría atribuir responsabilidad a partir de un modelo respetuoso del principio de culpabilidad —autorresponsabilidad¹⁰³—; en el evento, como ya se vio *supra*, de que la persona jurídica incumpla su deber de aseguramiento del tráfico, creando un riesgo inadmisibles por el ordenamiento jurídico, por último, un programa de cumplimiento vasto y suficiente que pueda asegurar el tráfico dejaría el ilícito en cabeza exclusiva de la persona(s) física(s) al frente de la organización.

De esta forma, dentro de nuestro sistema legal, la obligación de quienes interactúan en el tráfico económico es la de contar con una propia configuración que evite la afectación del orden económico. No hacerlo, implicará consecuencias penales para entidades vigiladas por las

¹⁰² Corte Constitucional, Sentencia C-320 de 1998.

¹⁰³ No obstante, la clara postura manifestada, una lectura taxativa y cuidadosa del artículo 325 del Código Penal podría entenderse con un modelo de responsabilidad vicarial, en el entendido de que estas sanciones se imponen por el solo hecho de que un representante legal o administrador cometa un delito contra la administración pública o el patrimonio público procurando un beneficio para la sociedad. Sin embargo, esta sugerente interpretación se rechaza vía interpretación sistémica de diferentes pronunciamientos de la Corte Constitucional mediante los cuales ha proscrito la responsabilidad objetiva de forma general, para lo cual esta Corte, en la Sentencia C-320 de 1998, estableció: “(...) la posibilidad de que el legislador pueda legítimamente encontrar que en ciertas hipótesis la persona jurídica es capaz de acción en sentido penal, lleva a la Corte a descartar para estos efectos la “responsabilidad objetiva”, la cual en cambio sí puede tener acomodo en lo relativo a la responsabilidad civil”.

Superintendencias Financiera y de Salud. No obstante, como se encuentra actualmente la legislación colombiana, es posible advertir algunas incongruencias de tipo lógico y fundacional. En efecto, como pudo apreciarse, la responsabilidad penal por los delitos de *compliance* recaen sobre representantes legales, administradores, funcionarios encargados, entre otros, cuando quien ha incumplido sus deberes de aseguramiento en el tráfico es la persona jurídica, en esta vía, resulta diáfano notar que mientras las disposiciones que crean deberes de *compliance* con efectos penales imponen las cargas a las personas jurídicas, las consecuencias punitivas de la inobservancia de las mismas recaen sobre las personas físicas -representantes legales-, que son personas diferentes en virtud de la teoría de la personalidad, que a su vez fundamenta todo el arquetipo de funcionamiento legal-corporativo de la actualidad.

A la luz de lo expuesto, mientras quien incumple con la normativa es la persona jurídica, quien termina respondiendo penalmente es la persona física, un ente jurídico diferente, que no es el destinatario de la imposición normativa. Esta situación genera un desconocimiento del principio de culpabilidad en tanto que la persona física – representante legal, directivo, administrador, funcionario- asume la responsabilidad por el hecho de un tercero -persona jurídica-, en tanto que esta última es la obligada a configurarse normativamente de la forma establecida por la ley, pero es la persona física en cuya cabeza se radican las consecuencias por el incumplimiento de esta normatividad.

Por lo anterior, aún la reinante incongruencia normativa detectada, es válido considerar que en Colombia existe la responsabilidad penal de los entes colectivos, donde rige un modelo de autorresponsabilidad.

Así las cosas, de acuerdo con las consideraciones expuestas, resulta claro que la postura dogmática según la cual solo el individuo puede delinquir, cada día está quedando más en desuso, en virtud de la complementación propia de los sistemas jurídicos existentes y de una visión de necesidad de aumento de control por parte del Estado en ciertas situaciones, para que a través del *ius puniendi* establezca mecanismos de control que a su vez fortalezcan los sistemas de autorresponsabilidad en el ámbito privado y, de esta forma, con enfoques de complementariedad, subsidiariedad y *ultima ratio*, se establezcan las sanciones, multas y penas aplicables no solo al sujeto como persona individual, sino a quienes, en desarrollo de su condición de órgano de representación, actúen con culpabilidad en detrimento del bien jurídico protegido determinado, así como en algunos casos hacia la misma persona jurídica.

Esta es fundamentalmente la base del modelo *compliance* desde una óptica privada -tradicional-, que ha dado lugar para el desarrollo de los demás modelos que se puedan predicar de esta figura como disciplina autónoma. Este modelo, como ya se vio antes, es el que da lugar a las organizaciones para que internamente se hayan generado los programas de cumplimiento como medio de control y de excepción de responsabilidades (Costa, 2015).

Así las cosas, una vez conceptualizado el *compliance* desde un enfoque epistemológico, conforme el cual se analizó este como fenómeno social, jurídico y como disciplina conceptual autónoma, se propuso una categorización general de clasificación a raíz del régimen legal aplicable sobre el sujeto vinculado con la norma. En este marco, se estructuró un arquetipo del *compliance* privado como eje y génesis de todo desarrollo posterior, dentro de lo cual se anticipa un eje derivado comprendidos como un *compliance* público, con el objetivo conceptual de vislumbrar una teoría del *compliance* sistémica y normativa —como posible guía de interpretación de este concepto que cada día irá abarcando más subcategorías en cada marco expuesto—.

2. *Compliance* público

Nuestro amigo se ha excedido otra vez en sus atribuciones; tanto peor para él.

JOHN GALSWORTHY, *THE MAN OF PROPERTY*

2.1. Nacimiento e impulso al *compliance* público

En un primer intento por construir una categoría conceptual autónoma, pero derivada del *compliance* privado esta la clasificación desde un enfoque de observancia público, para lo cual se debe, en un primer escenario, delimitar la finalidad, las materias y seguidamente las instancias de control al cumplimiento, que pueden ser de corte disciplinario, fiscal, político, técnico, judicial o jurisdiccional¹⁰⁴.

Dentro del ámbito de materias de esta clasificación, está enlazado fuertemente el principio de prevención de la corrupción. En desarrollo de este precepto, el compromiso de prevención se incrementa puesto que se encuentra enfocado principalmente en las entidades públicas¹⁰⁵ y los partidos políticos que, en términos generales, son los que ostentan la dignidad pública y la capacidad de acción revestida de poder e incidencia general. De ahí que su actuar, en el marco de un Estado de derecho limitado por el imperio de la ley y la voluntad emanada de la sociedad, se deberá ceñir a principios de moralidad pública, prevención de la corrupción, ética pública, transparencia, establecimiento de mecanismos de denuncia, entre otros.

¹⁰⁴ El tema del control del cumplimiento de las obligaciones de un Estado (de corte democrático) generalmente deriva de las normas aprobadas por el órgano legislativo, cuyo respeto y aceptación están íntimamente ligados al concepto de Estado de derecho, lo cual implica un límite material y formal al ejercicio del poder estatal, expresado en una situación de respeto e igualdad ante la ley, con lo que se establecen las consecuencias disciplinarias o fiscales por su desbordamiento y se sujeta a un control judicial de actos por parte del sistema judicial.

¹⁰⁵ La corrupción desde lo público es un asunto de suprema importancia, ya que a este fenómeno se le atribuye la barrera para la superación de la pobreza, la inestabilidad política y el crecimiento económico sostenible.

En este orden de ideas, se procura, por un lado, el compromiso de sus integrantes (servidores públicos —funcionarios, trabajadores oficiales—, particulares que realizan funciones públicas o contratistas) con el cumplimiento del marco normativo; y por el otro, la garantía de transparencia en el desarrollo de la función pública, con el fin de evitar la perpetración de delitos contra el erario (Nieto, 2014) o el buen obrar característico de la función pública¹⁰⁶, cabe resaltar, que en esta dimensión no se incorpora en el derecho interno la responsabilidad de la persona jurídica pública.

En este modelo desempeña un papel esencial el concepto de ética pública, como un elemento preventivo de la corrupción que ha tomado cada vez más fuerza en todo el mundo mediante la adopción de mecanismos y programas anticorrupción. La preocupación actual está en dotar de transparencia a las entidades públicas por medio de una caracterización organizacional que permita establecer con claridad los responsables de cada función, las funciones y su impacto fiscal, la certeza y precisión de la información con que se cuenta y la obligatoriedad de denunciar actos irregulares¹⁰⁷.

Lo anterior se resumiría en la materialización de la tendencia del Estado empresario, esto es, en asimilar a las organizaciones de la administración pública a una empresa de gran envergadura, con el objetivo de estructurar internamente todo un sistema de control de las acciones que garanticen la transparencia de los empleados y, por ende, de la entidad. Claro está, guardando las diferencias por cuanto se entiende que las primeras tienen un régimen disciplinar distinto y una obligación con el bien común que supera por mucho las de las corporaciones privadas.

Ahora, si bien se puede entender que los ejes de desarrollo doctrinal sobre la materia se han centrado en aspectos consustanciales de la función pública, tales como evitar la corrupción,

¹⁰⁶ En términos amplios, se podría entender la función pública como la actividad realizada en cabeza de personas naturales en nombre del Estado, cuyo fin está dirigido a la consecución de los fines esenciales de este.

¹⁰⁷ *Ibid.*

desarrollar la función pública con transparencia, ejecutar los recursos públicos en el marco de la contratación pública, afrontar debidamente los conflictos de interés y las incompatibilidades, cuidar el tratamiento de los datos. No obstante, dado el dinamismo propio de esta figura y su tendencia a la caracterización de la realidad como medio de respuesta, la propuesta de un *compliance público* también se está reconfigurando hacia la ética como mecanismo de prevención y cumplimiento desde lo público, y a efectos de esta clasificación comprendería los siguientes ejes de acción —es menester indicar que todo el concepto de desarrollo de un *compliance público* tiene un reflejo de observación en el ámbito privado sobre el cual se predicen unos deberes de comportamiento específico, asunto que se abordará más adelante—.

En términos de recomendaciones y directrices sobre estas materias a escala global, se encuentran las siguientes:

- Por primera vez en la historia se incluyó en la agenda 2030 de los ODS una comunidad de negocios integral¹⁰⁸.
- OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions¹⁰⁹ (Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales).
- 2009 Anti-Bribery Recommendation¹¹⁰.

¹⁰⁸ ODS-16.5. Reducir considerablemente la corrupción en todas sus formas. Disponible en <http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/peace-justice/>.

¹⁰⁹ La Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales es un tratado de naturaleza multilateral cuyo propósito es establecer normas legalmente vinculantes para penalizar el soborno de funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales. Es el primer y único instrumento internacional anticorrupción centrado en el “lado de la oferta” de la transacción de soborno. Este instrumento de carácter internacional fue aprobado por el Estado colombiano mediante la Ley 1573 de 2012, revisado constitucionalmente en la Sentencia C-944 de 2012 y promulgado por el Decreto 0369 de 2013, perfeccionándose el vínculo mediante la adhesión, de forma que para el Estado colombiano este tratado es vinculante desde el 19 de enero de 2013. Disponible en https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_ENG.pdf.

¹¹⁰ En esta actualización, pasados diez años de su adopción, la OCDE trabajó cuestiones transversales a la operatividad misma de la Convención, aspectos relativos a la criminalización del soborno de funcionarios públicos extranjeros: desafíos en la implementación de ciertos elementos del delito; responsabilidad corporativa por el delito; sanciones;

- Recomendación de la OCDE de 2017 sobre integridad pública¹¹¹.
- Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUC)¹¹².
- Convención Interamericana contra la Corrupción (CIACC o Convención de la OEA) de 1996¹¹³.

jurisdicción efectiva y cooperación en caso de jurisdicción superpuesta; ejercicio de investigación y enjuiciamiento; discreción en los mecanismos de delación; detección y prevención del soborno extranjero a través de sistemas de lavado de dinero; contabilidad fraudulenta con el propósito de sobornar a funcionarios públicos extranjeros o esconder tal soborno; asistencia legal mutua con el propósito de llevar a cabo investigaciones de soborno en el extranjero y actas; y monitoreo continuo y seguimiento de la implementación de las partes de los instrumentos contra el soborno de la OCDE. Disponible en <https://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/OECD-Anti-Bribery-Recommendation-ENG.pdf>.

¹¹¹ Este desarrollo de la OCDE busca proporcionar a los responsables de las políticas una guía para el diseño de una estrategia de integridad pública, cambiando los enfoques normativos por materia hacia una visión integral estructurada sobre el riesgo, con énfasis en la promoción de una cultura de integridad. Estas recomendaciones se realizan sobre tres pilares: i) sistema que evite el surgimiento de oportunidades de crear corrupción; ii) cultura fortalecida en torno al rechazo a la corrupción; iii) sistemas eficientes de rendición de cuentas. Pilares principalmente orientados hacia tres enfoques temáticos principales:

1. Evitar la captura de políticas: en este eje se busca prevenir la captura de políticas por intereses particulares, por lo cual se sugieren marcos de acción dirigidos a privilegiar el interés público, a asegurar la transparencia, a promover la rendición de cuentas y a mejorar las políticas de integridad organizacional.

2. Contratación pública. En este eje se busca garantizar la integridad y frenar la corrupción en las compras públicas (integridad, transparencia, participación de los interesados, accesibilidad, compras electrónicas, y supervisión y control).

3. Infraestructura pública. Aprovechar los grandes proyectos de infraestructura nacionales para ganar transparencia y productividad en los mercados. Disponible en <http://www.oecd.org/gov/ethics/recomendacion-sobre-integridad-es.pdf>.

¹¹² La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUC) es un tratado de naturaleza multilateral que tiene el propósito de establecer normas legalmente vinculantes para reforzar los regímenes jurídicos y reglamentarios de los países que la adopten, destinados a la lucha contra la corrupción. En este marco, se resalta la adopción de medidas preventivas y se tiende a tipificar las formas de corrupción más frecuentes tanto en el sector público como en el privado. Adicionalmente, se crea la figura de devolución de los bienes procedentes de la corrupción al país de donde fueron robados. Esas disposiciones introducen unos estándares internacionales para luchar contra la corrupción de forma cooperada en los estados. Este instrumento internacional fue aprobado por el Estado colombiano mediante la Ley 970 de 2005, revisado constitucionalmente en la Sentencia C-172 de 2006 y promulgado por el Decreto 4898 de 2007, con lo cual se perfeccionó el vínculo mediante ratificación, de forma que para el Estado colombiano este tratado es vinculante desde el 26 de noviembre de 2006. Disponible en https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_conta_la_Corrupcion.pdf.

¹¹³ La Convención Interamericana contra la Corrupción es un tratado de naturaleza multilateral que tiene el propósito de incorporar y fortalecer medidas preventivas contra la corrupción en sus políticas y ordenamientos internos; castigar uniformemente determinadas prácticas corruptas en el ámbito nacional, especialmente el soborno doméstico e internacional; y brindar cooperación en la aplicación de justicia. Este instrumento internacional fue aprobado por el Estado colombiano mediante la Ley 412 de 1997 y revisado constitucionalmente en la Sentencia C-397 de 1998. Disponible en http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_B-58_contra_Corrupcion.asp.

En el ámbito internacional, también se podría decantar un *compliance público* en cuanto a:

- Aseguramiento, prevención y cumplimiento de tratados bilaterales o multilaterales — algunos tratados de corte multilateral tienen en sus disposiciones instancias de control de las obligaciones asumidas y el sometimiento a justicias jurisdiccionales internacionales, que sujetan las actuaciones de lo público a escala nacional conforme lo asumido en el plano internacional—¹¹⁴. En suma, se puede constatar que en la actualidad se ha gestado un sistema de *compliance* internacional de forma paulatina y gradual a través del sistema de control de las obligaciones asumidas por los estados, en el marco de creación y ejercicio del derecho internacional.

Como efecto de la iniciativa propia de los estados, más las recomendaciones y vínculos que se adquieren en el plano internacional, es posible argüir que, en términos generales, un *compliance* público en el ámbito nacional comprendería mecanismos de autocontrol y de heterocontrol estructurados sobre aspectos fundamentales y temáticos, así:

Aspectos fundamentales

- Definición de objeto y finalidad del control y la prevención.
- Arquitectura estatal en torno al cumplimiento normativo —creación de programas de cumplimiento—, así como la aplicación y creación de un ambiente ético en la gestión

¹¹⁴ A continuación se citan algunos ejemplos de sistemas internacionales que están generando un sistema de *compliance* en el plano internacional de incidencia pública: i) el sistema de la ONU tiene varias instancias de control al cumplimiento de los estados, como por ejemplo la Asamblea General, el Consejo de Seguridad, el Consejo Económico y Social, y una sección jurisdiccional en cabeza de la Corte Internacional de Justicia; ii) el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, cuyo tratado marco es la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH), acuerdo internacional que crea un sistema interamericano de supervisión y control de estándares asumidos conforme al tratado en mención, por parte de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, que investiga y hace recomendaciones, y un sistema de corte jurisdiccional en cabeza de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

pública —sensibilización, caracterización, identificación de riesgos, prevención y seguimiento—.

Áreas temáticas

- Transparencia en la asignación y ejecución de recursos públicos.
- Financiamiento político y cabildeo.
- Régimen de inhabilidades e incompatibilidades.
- Entes de vigilancia estatal —fiscal y disciplinario—: i) oficinas de control interno, gestión de riesgos y auditoría; ii) fiscal —recaudo y control fiscal—; iii) corrupción y mecanismos de denuncia sobre acciones de carácter público.
- Control político y ciudadano: i) mecanismos de rendición de cuentas.

Finalmente, dentro de esta elaboración taxonómica del cumplimiento público, cabe resaltar que el compendio normativo local con enfoque público dependerá en gran parte de los desarrollos internos de cada país. A efectos de ilustrar lo expuesto, se procederá a esquematizar una aproximación novedosa al *compliance* público en Colombia.

2.2. Aproximación al *compliance* público en Colombia

Es inevitable: en Colombia, toda reunión de más de seis, de cualquier clase y a cualquier hora, está condenada a convertirse en baile.

GABRIEL GARCÍA MÁRQUEZ

La actividad del Estado está sujeta a controles, extensivos a quienes prestan sus servicios al Estado, lo cual implica que sobre la función administrativa recaen varios tipos de responsabilidad. Así las cosas, y como parámetro general, cualquier acción desarrollada en virtud de una función pública que no se acople a los parámetros de la ley o los reglamentos puede generar diferentes tipos de responsabilidades —fiscal¹¹⁵, penal¹¹⁶, disciplinaria¹¹⁷ y civil¹¹⁸—.

A la luz de lo anterior, en sentido estricto, el sector público colombiano no cuenta con la incorporación de programas tipo de cumplimiento como en las empresas, ni existe una consagración legal que así lo prevea; no obstante, desde la estructura institucional de los últimos años se han abordado y reconocido los vacíos institucionales o normativos para sujetar el cumplimiento en quienes desempeñen funciones públicas, evitando la discrecionalidad absoluta de los funcionarios, promoviendo la imparcialidad, así como la rendición de cuentas, y concientizando sobre las virtudes del beneficio común.

Con el fin de ilustrar la tendencia de configuración de características generales que permitan dilucidar una influencia de la lógica y los parámetros del *compliance* en el sector público colombiano, se realiza la siguiente descripción general.

Visión transversal general: Se refiere a la caracterización de los elementos que puedan dar lugar a la configuración de un *compliance* público, en donde se busca la prevención de la infracción y el establecimiento de mecanismos que incrementen el cumplimiento de normas

¹¹⁵ Tiene como objetivo la determinación de la responsabilidad con el fin de recuperar el recurso público perdido o disminuido en su valor debido a una gestión ineficiente (culpa: imprudencia, negligencia impericia) o dolosa (robo), buscando el resarcimiento de los daños al patrimonio público.

¹¹⁶ En Colombia, ha hecho carrera el hecho de identificar y clasificar a la corrupción como un género que aglutina todos los delitos contra la administración pública.

¹¹⁷ Actos o hechos de un funcionario o empleado que, sin tipificarse como un delito, perturban el normal, cabal y adecuado cumplimiento de las funciones asignadas a la persona.

¹¹⁸ Artículo 2343 del Código Civil, en el que, en términos generales, se establece que todo el que hace un daño debe indemnizarlo.

aplicables a su régimen funcional, se vigilen y se prevengan conductas contrarias al ordenamiento legal y se tengan parámetros de ética y prevención de corrupción (OCDE, 2016). Para el caso colombiano, es el Ministerio Público la entidad rectora en temas de cumplimiento funcional, en coadyuvancia con la función pública, el control político y social, controlado *in situ* por las oficinas de control interno y de planeación de las entidades públicas en coordinación con las comisiones nacionales y regionales de estos asuntos y por la Secretaría de Transparencia.

En este marco, a la hora de analizar e intentar dilucidar y esquematizar un *compliance* público en Colombia resulta indispensable partir del Decreto 1537 de 2001 y sus normas concordantes. En ese momento, la concepción del riesgo en el ámbito de la administración pública se circunscribía a la identificación de prácticas generales como los conflictos de interés, las incompatibilidades, las leyes de transparencia y buen gobierno; la visión era formalista, enunciativa y reactiva.

Posteriormente, el citado Decreto 1537 fue derogado por el Decreto 1083 de 2015¹¹⁹, que estableció una serie de elementos técnicos requeridos para el desarrollo adecuado del sistema de control interno de las entidades y organismos de la administración pública, dentro de lo cual la administración del riesgo se vuelve un aspecto estructural en la gestión de la función pública, cuya finalidad es preventiva y estratégica en la medida en que la utilidad esperada está en aumentar la probabilidad de alcanzar sus objetivos institucionales.

Resulta interesante en este punto advertir sobre la conciencia ya palpable de evolucionar el concepto de sobre estimular la producción regulatoria —fetichismo normativo (Rojas, 2019)—, dada la insuficiencia comprobada de tornarse en un instrumento útil de acuerdo con su finalidad,

¹¹⁹ Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de la Función Pública.

percepción que a su vez aparejó la necesidad de diseñar controles para que se cumplieran y directrices enfocadas en la prevención.

A la luz de lo anterior, mediante el Decreto 943 de 2014 —derogado por el Decreto 1083 de 2015¹²⁰— se adoptó el Modelo Estándar de Control Interno (MECI)¹²¹ para todas las entidades del Estado¹²², en el que la “administración del riesgo” se define como uno de los componentes del Subsistema de Control Estratégico, y en el anexo técnico así:

(...) el conjunto de elementos de control que, al interrelacionarse, le permiten a la entidad pública evaluar aquellos eventos negativos, tanto internos como externos, que puedan afectar o impedir el logro de sus objetivos institucionales o los eventos positivos para identificar oportunidades por un mejor cumplimiento de su función. Se constituye en el componente de control mediante el cual, al interactuar sus diferentes elementos, la entidad pública puede autocontrolar aquellos eventos que afecten el cumplimiento de sus objetivos.

Al ser un componente del Subsistema de Control Estratégico, la administración del riesgo se sirve de la planeación estratégica —misión, visión, establecimiento de objetivos—. Este marco permite dilucidar que la valoración del riesgo desde la estrategia, junto a la estructura de una moralidad pública como criterios obligatorios para todas las entidades públicas desde el año 2011 (Ley 1474

¹²⁰ En el artículo 2.2.22.1 y siguientes se establece la armonización del Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano con el Modelo Integrado de Planeación y Gestión.

¹²¹ El marco de control interno colombiano o Modelo Estándar de Control Interno (MECI) se desarrolló en el año 2005, producto de una cooperación con el Gobierno de Estados Unidos, basado en el Modelo Unificado de Control Interno de la Comisión Treadway de 1992, conocido como COSO I. Así las cosas, el MECI es la columna estructural del sistema de control interno colombiano.

¹²² En el artículo 2.2.21.6.1 del Decreto 1083 de 2015 se adopta la actualización del MECI.

—Estatuto Anticorrupción—)¹²³, puede interpretarse como una sólida base de antesala y arquetipo de un *compliance* público en Colombia.

En este marco, y como valor generado por la experiencia y la observación en este proceso de configuración de un sistema con características de *compliance*, los parámetros de acción y generación de conciencia —códigos éticos, de conducta— constituyen la piedra angular del cumplimiento normativo, ya que su función precisamente sería contrarrestar la autodeterminación negativa, los ejemplos culturales perversos, entre otros; claro está, enmarcado de forma incuestionable en las medidas de control y mitigación.

Desde el punto de vista del autor del presente trabajo, la lógica pública de control y cumplimiento normativo en Colombia se está orientando de acuerdo con la parametrización de un *compliance* público en el que las entidades deben parametrizar el riesgo, desde la estrategia contribuir al estadio previo de prevención y detección de la corrupción —cumplimiento normativo: activo o pasivo—. Es un sistema cuya estructura es múltiple y complementada en diferentes niveles de la organización estatal —nivel estratégico, táctico y operativo—.

Esta visión sistémica ha contribuido a la construcción de una cultura transversal pública identificable dentro de los supuestos del *compliance*, en la que los roles tienen diferentes alcances, así:

¹²³ En el artículo 73 de esta ley se establece el Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano. Se señala la obligatoriedad para cada entidad de los órdenes municipal, departamental y nacional, y de elaborar anualmente una estrategia de lucha contra la corrupción y de atención al ciudadano; uno de sus componentes es el Mapa de Riesgos de Corrupción y las medidas para mitigar estos riesgos. A la Secretaría de Transparencia le corresponde diseñar la metodología para elaborar el mapa. Esta obligación se debe interpretar de forma armónica con el artículo 9 de la Ley 1712 de 2014, ya que en el literal g) se establece la obligación de publicar en los sistemas de información del Estado, o en las herramientas que lo sustituyan, el Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano.

- **Comisión Nacional de Moralización**¹²⁴. Es un organismo de conformación diversa cuya función principal es coordinar estrategias de prevención y combate a la corrupción. Para este objetivo, esta instancia de creación legal debe garantizar la información y el intercambio de datos entre sus entidades conformadas, establecer indicadores para evaluar la transparencia en la administración pública y adoptar una estrategia anual para promover la conducta ética en la administración pública.
- **Secretaría de Transparencia**¹²⁵. Es la instancia programática del Gobierno colombiano que participa en la formulación y diseño de políticas públicas en materia de transparencia y lucha contra la corrupción.
- **Ministerio Público (Procuraduría General de la Nación, Defensoría del Pueblo y personerías)**. Su principal función transversal en el sector público es vigilar el cumplimiento de la Constitución Política, las leyes, las decisiones judiciales y los actos administrativos por parte de los servidores públicos, para defender los derechos colectivos y garantizar una gestión pública enfocada en la garantía del cumplimiento de la ley, buscando siempre que la gestión institucional y el logro de los objetivos sean factibles dentro del parámetro de una buena moralidad pública¹²⁶.

¹²⁴ De acuerdo con la Ley 1474 de 2011, los órganos especiales de lucha contra la corrupción son los siguientes: i) la Comisión Nacional de Moralización (conformada por trece miembros: el presidente de la república, la Procuraduría General de la Nación, la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República, la Auditoría General de la República, la Defensoría del Pueblo, el secretario de Transparencia, el presidente de la Cámara de Representantes, el presidente del Senado, el presidente de la Corte Suprema de Justicia, el presidente del Consejo de Estado, el ministro de Justicia y el ministro del Interior); ii) las comisiones regionales de moralización por cuanto, según el artículo 65 del Estatuto Anticorrupción, se establece la obligación de cada departamento de Colombia de establecer una Comisión Regional de Moralización con el objeto de apoyar la implementación de la Política Pública Integral Anticorrupción (PPIA), así como de compartir información y coordinar iniciativas locales entre los organismos involucrados en la prevención, investigación y sanción de la corrupción); iii) la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción (CNCLCC) y la Secretaría de Transparencia.

¹²⁵ Actos legales de formación y régimen: i) Decreto 4637 de 2011 y ii) Decreto 2069 de 2013.

¹²⁶ La moralidad pública tiene un amplio desarrollo jurisprudencial en Colombia, pudiendo caracterizarla como lo hace de forma íntegra la Sentencia C-826 de 2013: “Acerca del principio de moralidad en el ámbito de los deberes jurídicos de la administración pública, recuerda la Corte que el artículo 6.º de la Constitución Política señala que los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos

- **Departamento Administrativo de la Función Pública de Colombia (DAFP¹²⁷).** Es la entidad responsable de desarrollar y supervisar las políticas, normas e instrumentos de control interno, incluyendo las funciones de gestión de riesgos y de auditoría interna, así como de la ética en la administración pública y la gestión de conflictos de interés.
- **Oficinas de planeación de las entidades del sector público central.** Son responsables de supervisar tanto el MECI como el proceso de mapeo de riesgos de corrupción.
- **Oficinas de control interno.** Son responsables de hacer seguimiento y asegurar que los riesgos sean identificados, evaluados y debidamente mitigados, como parte de las funciones de la primera y la segunda línea de defensa.

Delimitados funcionalmente los principales actores dentro de lo que podría interpretarse como una forma general de lógica de *compliance* público, a continuación se procederá a conceptualizar las normas de acción de estas funciones.

lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones. Lo anterior, expresado con otras palabras, quiere significar que los servidores públicos están obligados a hacer solo lo que les está permitido por la ley, de manera que cuando hay omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones, están sobrepasando lo que por orden constitucional les está permitido ejecutar. Los servidores y funcionarios públicos se comprometen a cumplir y defender la Constitución desempeñando lo que les ordena la ley, ejerciendo sus funciones de la forma prevista por la Carta, la ley y el reglamento, ya que ellos están al servicio del Estado y no de sus necesidades e intereses particulares, tal y como lo indican los artículos superiores 122-2 y 123-2, de manera que la aplicación de este principio es extensible a toda la actividad estatal, en virtud de los artículos 1.º y 2.º superiores. El principio de moralidad en la administración pública cobija todas las actuaciones de los funcionarios del Estado y de los particulares que cumplen funciones públicas. La jurisprudencia constitucional ha puesto de relieve que en la Constitución se establecieron múltiples instrumentos encaminados a asegurar el respeto del principio de moralidad, en cuanto el texto superior señala claros mandatos destinados a asegurar el cumplimiento transparente e imparcial de las funciones públicas (arts. 83, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 291, 292 C.P.), establece directamente un régimen de inhabilidades incompatibilidades y prohibiciones para el caso de los congresistas (arts. 179 a 186), así como para el caso del presidente de la república (art. 197 C.P.), los magistrados de la Corte Constitucional (art. 240 y 245 C.P.), del Consejo Nacional Electoral (art. 264 C.P.), de los diputados (art. 299 C.P.), y confiere al legislador competencia para establecer el de los demás servidores (arts. 123, 150-23, 253, 279, 293, 312 C.P.), establece diferentes acciones y recursos para exigir el cumplimiento de las funciones públicas de acuerdo con la Constitución y la ley (arts. 87, 89, 92 C.P.). *Particular mención merece el establecimiento de la acción de repetición (art. 90 inciso 2), así como las acciones populares (art. 88, C.P.) dentro de cuyo objeto se señala expresamente la defensa de la moralidad administrativa*". Para profundizar sobre el alcance de la moralidad y su desarrollo jurisprudencial, se pueden consultar las siguientes sentencias: C-988 de 2006, C-479 de 1992, T-301 de 2004 y C-113 de 2017.

¹²⁷ Decreto 2169 de 1992.

- **Marco de política pública (diseño, líneas de acción):** Conpes 167 del 9 de diciembre de 2013. “Estrategia nacional de la política pública integral anticorrupción”, dentro de la que se destaca la importancia del cumplimiento normativo.
- **Control disciplinario**¹²⁸: Ley 1474 de 2011¹²⁹, Ley 1712 de 2014¹³⁰.
- **Control político:** Constitución Política de Colombia, artículos 135-8, 135-9, 137, 200, 208, 346.
- **Control ciudadano-social:** Constitución Política de Colombia, artículo 270¹³¹; Ley 850 de 2003¹³², Ley 1757 de 2015¹³³, Ley 1755 de 2015¹³⁴, Ley 1474 de 2011¹³⁵, Directiva Presidencial 01 de 2015¹³⁶.

¹²⁸ De acuerdo con lo establecido por la Corte Constitucional en su Sentencia C-341 de 1996, el derecho disciplinario comprende el conjunto de normas, sustanciales y procesales, en virtud de las cuales el Estado asegura la obediencia, la disciplina y el comportamiento ético, la moralidad y la eficiencia de los servidores públicos, con miras a asegurar el buen funcionamiento de los servicios a su cargo.

¹²⁹ 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.

¹³⁰ Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones.

¹³¹ Desde el mandato constitucional, se indica que la ley deberá organizar las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados.

¹³² Por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas.

¹³³ Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.

¹³⁴ Por medio de la cual se regula el derecho fundamental de petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

¹³⁵ Mediante el artículo 66, se creó la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción (integrada por siete sectores: asociaciones empresariales, organizaciones no gubernamentales dedicadas a combatir la corrupción, universidades, medios, representantes de auditorías sociales, sindicatos y la Confederación Colombiana de Libertad Religiosa, Conciencia y Culto), con el objetivo de contribuir desde la sociedad civil colombiana a hacer seguimiento a las políticas, programas y acciones formulados e implementados por el Estado y el Gobierno nacional para la prevención, el control y la sanción de la corrupción.

¹³⁶ Esta directiva establece un mecanismo formal de recepción e informe de denuncias sobre los presuntos casos de corrupción en sus organizaciones por parte de las oficinas de control interno ante la Secretaría de Transparencia.

- **Oficinas de control interno**¹³⁷: Ley 87 de 1993¹³⁸, Ley 617 de 2000¹³⁹, Ley 734 de 2002¹⁴⁰, Ley 1753 de 2015¹⁴¹, Decreto 1499 de 2017¹⁴².

Esta normativa, construida en los últimos años, junto a las disposiciones sobre lucha contra la corrupción —que se pueden apreciar en detalle en el apéndice 1 de este capítulo— configuran una tendencia estandarizada del enfoque preventivo del incumplimiento normativo en el sector público colombiano. Aspectos entre los que cabe resaltar lo siguiente: i) inicio de procedimientos de control y sanción —como género de fiscalización o disciplinarios— de oficio o por denuncias de particulares, aspectos funcionales que incluyen expresas sinergias de colaboración entre las entidades competentes, con lo cual se está creando una homogenización de requisitos vía planeación y control interno, y se han fortalecido los criterios orientadores para la elaboración de manuales de gestión de riesgos y seguimiento a los sistemas de prevención de la corrupción.

Dentro de la caracterización a partir de los sujetos también se pueden derivar subclasificaciones temáticas con gran incidencia desde la función independiente del *compliance*. En consecuencia, en lo público existen materias de aseguramiento de vital importancia y desarrollo relativas a: i) asignación de recursos públicos, ii) contratación pública, iii) conflictos de interés, inhabilidades e incompatibilidades, iv) control fiscal, v) *compliance* fiscal, óptica desde el recaudo —categoría

¹³⁷ El Sistema de Control Interno tiene como propósito fundamental lograr la eficiencia, eficacia y transparencia en el ejercicio de las funciones de las entidades que conforman el Estado colombiano y cualificar a los servidores públicos desarrollando sus competencias con el fin de acercarse al ciudadano y cumplir con los fines constitucionales para los que fueron creadas.

¹³⁸ Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones.

¹³⁹ Solo lo relativo al artículo 96, en el que se conceptualizan algunos alcances dentro de la función de las oficinas de control interno en Colombia.

¹⁴⁰ Código Único Disciplinario.

¹⁴¹ El artículo 133 de esta ley, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, integró en un solo sistema de gestión los sistemas de Desarrollo Administrativo y de Gestión de la Calidad, previstos en la Ley 489 de 1998 y en la Ley 872 de 2003, respectivamente, el cual deberá articularse con el Sistema de Control Interno consagrado en la Ley 87 de 1993 y en los artículos 27 al 29 de la Ley 489 de 1998.

¹⁴² Este decreto unifica y actualiza el Modelo Integrado de Planeación y Gestión.

que se abordará en extenso más adelante—. Para este efecto, se puede consultar el apéndice 2 de este capítulo en el cual se expone una tabla temática de observancia en el cumplimiento —normativo por diferentes componentes temáticos— en el sector público colombiano¹⁴³.

Al final, la idea central de la que partió esta propuesta clasificatoria en la presente investigación era la de desentrañar el influjo de los sistemas de *compliance* —desarrollado originalmente en las empresas— en la lógica de control del sector público. En suma, como se estableció al inicio, no se puede hablar de un *compliance* típico en el sector público colombiano; no obstante, lo que sí se puede apreciar dada la evolución normativa es que, adicional a la hipertrofia regulatoria en asuntos de lucha contra la corrupción y aseguramiento del cumplimiento normativo por parte de los operadores del sector público mediante el establecimiento de las leyes de los últimos años, es posible apreciar la génesis de la lógica del *compliance* dada la estructura y las decisiones de planeación del sector público colombiano. La identificación del riesgo, la cultura de prevención y los procesos de sensibilización han servido de direccionamiento hacia la constitución de la creación de control y seguimiento en las organizaciones públicas, dentro de lo cual, racionalmente, es esperable la evolución de estos en programas de cumplimiento, como una forma de avance y facilitación a los sistemas de control —político, ciudadano, interno y externo— y como medida por excelencia de prevención de incumplimiento normativo. Funcionamiento, lógica e incentivos que permitirán a su vez y como efecto derivado una mejora sistémica que puede tener un importante impacto en asuntos de la hacienda pública.

¹⁴³ Otro aspecto por considerar dentro del estudio del *compliance* por régimen de creación legal es la inclusión de las sociedades mercantiles públicas dentro del régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica. Esta situación debe observarse, ya que existirá una confluencia de potestades mixtas al conformarse en el gobierno corporativo por sujetos del régimen público, pero cuya actividad en el mercado es del derecho privado.

En este marco, se estructuró un arquetipo del *compliance* con dos ejes marco comprendidos como un *compliance* público y uno privado, con el objetivo conceptual de vislumbrar una teoría del *compliance* sistémica y normativa —como posible guía de interpretación de este concepto que cada día irá abarcando más subcategorías en cada marco expuesto—.

En consecuencia, es de reconocer que la anterior categorización comprende varias áreas grises, ya que el rol público siempre estará presente en cualquier tipo de visión del *compliance* debido a que la normativa siempre emanará de esta instancia, así como su control, y al final, siempre las personas físicas —en su función de agentes de mercado— llevarán el curso de sus acciones desde la órbita de lo privado. De igual forma, también existen sectores y disposiciones que se entremezclan, como el soborno, donde puede haber acciones de ilicitud —con sujeto calificado— de cada régimen aplicable en donde se espera un determinado estándar en cada régimen según una misma norma —por ejemplo, la Convención de la OCDE de Cohecho—; no obstante, se procuró categorizar por régimen y marco normativo, como ya se dijo, una visión sistémica-normativa que permitiría apreciar al *compliance* de forma concatenada y atada a su finalidad preventiva y de cumplimiento, lo que podría servir para intuir vías de desarrollo de esta disciplina en el futuro¹⁴⁴.

En consecuencia, y como principal punto de investigación, dentro de la categoría de privado¹⁴⁵ con muchos puntos de conexidad en lo público, se procederá a exponer en el capítulo tercero una aproximación conceptual del *compliance* fiscal y su importancia, instrumentos desarrollados para proceder con la ilustración de un *compliance* fiscal-tributario en Colombia.

¹⁴⁴ Aún es incipiente, pero cada día resulta menos aventurado advertir la tendencia del *compliance* en ramas como lo público, la contratación estatal, y por diversos ejes temáticos de cumplimiento de las actividades en el sector privado, claro está, de acuerdo con la carga regulatoria y sus consecuencias que se vayan marcando desde lo público y a su vez desarrollándose desde el mercado.

¹⁴⁵ Aun cuando su implicancia y acciones tienen un gran resorte desde lo público, podría conceptualizarse como un *compliance* mixto, vista, por un lado, la necesidad de *compliance* de recaudo, así como los fenómenos de corrupción latentes en este campo y la carga de cumplimiento en lo privado. No obstante, se deja como privado al recaer principalmente el cumplimiento fiscal en cabeza del sector privado.

APÉNDICE 1. Cumplimiento en el sector público colombiano. Esquematización normativa

TABLA 2. ESQUEMATIZACIÓN NORMATIVA DE CUMPLIMIENTO EN EL SECTOR PÚBLICO

Eje temático	Regulación
Transparencia en la asignación y ejecución de recursos públicos	<p>I. Conformación del presupuesto público</p> <p><i>a)</i> Estatuto orgánico del sistema presupuestal colombiano (Decreto 111 de 1995).</p> <p>II. Ejecución de recursos públicos - contratación</p> <p><i>a)</i> Ley 80 de 1993</p> <p><i>b)</i> Ley 598 de 2000¹⁴⁶</p> <p><i>c)</i> Ley 1150 de 2007.</p> <p><i>d)</i> Decreto 2178 de 2006¹⁴⁷</p> <p><i>e)</i> Decreto 4881 de 2008¹⁴⁸</p> <p><i>f)</i> Decreto 931 de 2009¹⁴⁹</p> <p><i>g)</i> Decreto 2474 de 2008¹⁵⁰</p>

¹⁴⁶ En procura de una mayor eficiencia y transparencia en la contratación estatal, esta ley crea el Sistema de Información para la Vigilancia de la Contratación Estatal (SICE), el Catálogo Único de Bienes y Servicios (CUBS), y el Registro Único de precios de referencia. El Decreto 3512 de 2003 reglamenta la organización, el funcionamiento y la operación, y el comité para la operación del SICE.

¹⁴⁷ Crea el Sistema Electrónico para la Contratación Pública (Secop) como un instrumento de apoyo a la gestión contractual de las entidades estatales; permite la interacción entre las entidades contratantes, los contratistas, la comunidad y los órganos de control a través del SICE.

¹⁴⁸ El decreto 4881 de 2008 reglamenta parcialmente la Ley 1150 de 2007, en relación con la verificación de las condiciones de los proponentes y su acreditación para el Registro Único de Proponentes (RUP), a cargo de las cámaras de comercio, y se dictan otras disposiciones.

¹⁴⁹ Este decreto reglamenta algunas particulares de contenido del contrato estatal.

¹⁵⁰ El decreto 2474 de 2008, expedido el 31 de julio, reglamenta parcialmente la Ley 80 de 1993 y la Ley 1150 de 2007. Su objeto es aplicar las modalidades de selección y señala disposiciones en materia de publicidad, selección objetiva y otros aspectos relacionados con los procesos de contratación pública.

Eje temático	Regulación
	<i>h)</i> Decreto 2025 de 2009 ¹⁵¹
Régimen de inhabilidades ¹⁵² e incompatibilidades ¹⁵³ y conflictos de interés.	<p>I. En cuanto a la función pública</p> <p><i>a)</i> Estatuto Anticorrupción (Ley 1474 de 2011)¹⁵⁴.</p> <p>II. En cuanto a ejecución de recursos – contratación</p> <p><i>a)</i> Estatuto Anticorrupción (Ley 1474 de 2011)¹⁵⁵</p> <p><i>b)</i> Ley 80 de 1993</p> <p><i>c)</i> Ley 734 de 2002¹⁵⁶</p> <p><i>d)</i> Ley 1150 de 2007</p> <p>III. Conflictos de interés:</p> <p><i>a)</i> Constitución Política de Colombia, artículos 122 y 126¹⁵⁷</p>

¹⁵¹ Modifica parcialmente el Decreto 2474 de 2008, en los componentes de pliego de condiciones, contratación de mínima cuantía, contratos de prestación de servicios de salud, procedimiento de contratación, conformación de listas multiusos en la presentación de propuestas técnicas simplificadas.

¹⁵² Las inhabilidades son de orden constitucional y legal. Ellas implican en términos generales incapacidad, ineptitud o impedimento para el desempeño de un empleo o imposibilitan el ejercicio de algunas funciones públicas. Las causas que producen inhabilidad son de diferente orden y especie, generalmente obedecen a razones de tipo natural, jurídico o moral, entre otras; su realización constituye falta disciplinaria y dicha conducta debe ser investigada dentro del proceso disciplinario correspondiente.

¹⁵³ Solo tienen origen constitucional o legal y hacen expresa referencia a la exclusión natural, legal o reglamentaria de una cosa a causa de otra. Esa contradicción significa la incapacidad para ejercer un cargo, en el impedimento, prohibición o tacha legal para desempeñar al mismo tiempo dos empleos o funciones. En suma, se trata de una imposibilidad delimitada de forma taxativa por el ordenamiento legal.

¹⁵⁴ Como materias novedosas en la legislación colombiana está este estatuto, el cual tiene como ejes de aplicación los siguientes: i) equiparación de responsabilidades entre servidores públicos y particulares; ii) aumento del número de inhabilidades; iii) mayores controles al desarrollo de la función pública. Así mismo, incorpora al sistema penal colombiano, así: i) Exclusión de beneficios a quien realice actos de corrupción contra la administración pública; ii) tipificación de los delitos de administración desleal y corrupción privada.

¹⁵⁵ En esta dimensión, el estatuto pone de manifiesto la prohibición de concertación por parte de privados para procesos de licitación pública. Así mismo se crea el fraude a subvención que tiene dos elementos por considerar: i) destinar de forma inadecuada los recursos públicos entregados o; ii) la acreditación fraudulenta de características para apropiarse de forma irregular de recursos públicos.

¹⁵⁶ Código Disciplinario Único colombiano.

¹⁵⁷ Obligación de declarar los intereses privados antes de asumir una dignidad pública con el objetivo de prevenir conflictos de interés.

Eje temático	Regulación
	<p><i>b)</i> Ley 734 de 2002, artículo 40¹⁵⁸</p> <p><i>c)</i> Ley 190 de 1995¹⁵⁹</p> <p><i>d)</i> Ley 1474 de 2011¹⁶⁰</p> <p><i>e)</i> Ley 1437 de 2011¹⁶¹</p>
Oficinas de control interno ¹⁶²	<p>I. Marco general de normas de creación.</p> <p><i>a)</i> Ley 87 de 1993¹⁶³</p> <p><i>b)</i> Ley 617 de 2000¹⁶⁴</p> <p><i>c)</i> Ley 734 de 2002¹⁶⁵</p> <p><i>d)</i> Ley 1753 de 2015¹⁶⁶</p> <p><i>e)</i> Decreto 1499 de 2017¹⁶⁷</p>
Fiscal – recaudo	<p>I. Funcional</p> <p><i>a)</i> Normas funcionales de competencia de la agencia tributaria¹⁶⁸</p>

¹⁵⁸ Definición general de conflicto de interés, así como faltas y sanciones relacionadas y su procedimiento de revelación.

¹⁵⁹ Obligación de declarar intereses privados, para todos los servidores públicos al asumir un cargo.

¹⁶⁰ Algunas prohibiciones en el empleo público.

¹⁶¹ Lista de situaciones de conflictos de interés que dan lugar a responsabilidad administrativa.

¹⁶² El sistema de control interno tiene como propósito fundamental lograr la eficiencia, eficacia y transparencia en el ejercicio de las funciones de las entidades que conforman el Estado colombiano y cualificar a los servidores públicos desarrollando sus competencias con el fin de acercarse al ciudadano y cumplir con los fines constitucionales para los que fueron creadas.

¹⁶³ Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones.

¹⁶⁴ Solo lo relativo al artículo 96, donde conceptualizan algunos alcances dentro de la función de las oficinas de control interno en Colombia.

¹⁶⁵ Código Único Disciplinario.

¹⁶⁶ El artículo 133 de esta ley, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, integró en un solo sistema de gestión los sistemas de desarrollo administrativo y de gestión de la calidad, previstos en las leyes 489 de 1998 y 872 de 2003, respectivamente, el cual deberá articularse con el sistema de control interno consagrado en la Ley 87 de 1993 y en los artículos 27 al 29 de la Ley 489 de 1998.

¹⁶⁷ Este decreto unifica y actualiza el modelo integrado de planeación y gestión.

¹⁶⁸ El Decreto 1071 de 1999 organiza a la DIAN como una unidad administrativa especial. De igual manera, el 22 de octubre de 2008, por medio del Decreto 4048 se modifica la estructura de la unidad administrativa Dirección de

Eje temático	Regulación
	b) Estatuto Tributario c) Código Penal ¹⁶⁹ d) Estatuto Anticorrupción ¹⁷⁰
Entes de vigilancia estatal — <i>fiscal y disciplinario</i> —.	I. Control Fiscal a) Constitución política de Colombia, artículos 267 y 268 ¹⁷¹ b) Ley 42 de 1993 ¹⁷² c) Ley 267 de 2000 ¹⁷³ d) Ley 610 de 2000 ¹⁷⁴ e) Ley 1955 de 2019 – Plan Nacional de Desarrollo – artículo 136 ¹⁷⁵

Impuestos y Aduanas Nacionales. A su vez, en el año 2011, mediante el Decreto 1321 se modificó y adicionó el Decreto 4048 de 2008, relacionado con la estructura de la unidad administrativa especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El 17 de julio de 2015, mediante Decreto 1292 se modificó parcialmente la estructura de la unidad administrativa especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹⁶⁹ Código Penal, artículos 313 (evasión fiscal en los monopolios rentísticos en la entrega de rentas de esta actividad); 402 (omisión del agente retenedor por concepto de retención en la fuente, o por no consignar las sumas recaudadas por IVA o Impoconsumo); 434 (agravación punitiva por asociación para acometer delitos contra la administración pública); 434A (omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en el cumplimiento de obligaciones tributarias); y 434B (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.

¹⁷⁰ Norma encaminada a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

¹⁷¹ Este artículo determinó la creación, naturaleza y funciones de los órganos autónomos de control y las funciones del Contralor General de la Nación.

¹⁷² Esta ley fija el marco de la organización del sistema de control fiscal financiero y los entes que lo conforman.

¹⁷³ Se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la CGR, se establece su estructura orgánica, se fijan las funciones de sus dependencias y se dictan otras disposiciones.

¹⁷⁴ Regula el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de los órganos de control fiscal, con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de esta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o gravemente culposa un daño patrimonial al Estado.

¹⁷⁵ Se posibilita irrestrictamente a la CGR para acceder a los sistemas de información o bases de datos de las entidades públicas y privadas que dispongan o administren recursos o ejerzan funciones públicas.

Eje temático	Regulación
	<p>II. Control Disciplinario¹⁷⁶</p> <p><i>a)</i> Ley 1474 de 2011¹⁷⁷</p> <p><i>b)</i> Ley 1712 de 2014¹⁷⁸</p>
<p>Mecanismos de control político y ciudadano —<i>rendición de cuentas</i>—.</p>	<p>I. Control político</p> <p><i>a)</i> Constitución Política de Colombia, artículos 135-8, 135-9, 137, 200, 208, 346</p> <p>II. Control ciudadano – social</p> <p><i>a)</i> Constitución Política de Colombia, artículo 270¹⁷⁹</p> <p><i>b)</i> Ley 850 de 2003¹⁸⁰</p> <p><i>c)</i> Ley 1757 de 2015¹⁸¹</p> <p><i>d)</i> Ley 1755 de 2015¹⁸²</p>

Fuente: Elaboración propia.

¹⁷⁶ De acuerdo con lo establecido por la Corte Constitucional en su sentencia C-341 de 1996, el derecho disciplinario es el conjunto de normas, sustanciales y procesales, en virtud de las cuales el Estado asegura la obediencia, la disciplina y el comportamiento ético, la moralidad y la eficiencia de los servidores públicos, con miras a asegurar el buen funcionamiento de los servicios a su cargo.

¹⁷⁷ 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.

¹⁷⁸ Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones.

¹⁷⁹ Desde el mandato constitucional se indica que la ley deberá organizar las formas y los sistemas de participación ciudadana que permitan vigilar la gestión pública que se cumpla en los diversos niveles administrativos y sus resultados.

¹⁸⁰ Por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas.

¹⁸¹ Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.

¹⁸² Por medio de la cual se regula el derecho fundamental de petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

APÉNDICE 2. Mecanismos de autorregulación: evidencia de acciones del derecho administrativo sancionador en Colombia

El presente apéndice pretende analizar una dimensión externa del *compliance* desde una categoría más general que la engloba y, a la vez, a conceptos similares como son los procesos de autorregulación surgidos en la esfera del ámbito privado. Para este efecto, se hará una caracterización de su naturaleza y posteriormente se analizarán algunos desarrollos que ha tenido esta tendencia. Luego se analizarán algunos resultados del derecho administrativo sancionador.

1. Mecanismos de autorregulación

Por autorregulación se podría entender la acción voluntaria de los sujetos que forman parte de la sociedad y cuya finalidad es establecer parámetros de conductas, así como procedimientos que aplican a la actividad que realizan con el objetivo de i) cumplir con el ordenamiento legal existente; o ii) adecuar un comportamiento a un estándar corporativo o colegiado establecido en el seno de la entidad privada —sin necesidad de requerimiento legal—.

Estas acciones de carácter esencialmente diverso y multidisciplinar tienen por objeto el autocontrol y autodomínio de las acciones corporativas con miras a administrar los riesgos propios de la operación o los derivados por la falta de control, supervisión y previsión.

Doctrinalmente se pueden identificar dos métodos de autorregulación: i) Primera o social: es la generada en el seno de la sociedad teniendo legitimidad en el sector donde se desarrolle; y ii) autorregulación regulada (Darnaculleta, 2005): proceso de incorporación en el acervo legal de un país de algunas normas de autorregulación gestadas en el sector privado.

A continuación, se ejemplificará una tabla de conceptos afines pero diferentes, surgidos en el ámbito privado que enriquecen una visión de autorregulación en este sector:

TABLA 3. DELIMITACIÓN DE CONCEPTOS AFINES AL COMPLIANCE

Tipología		Descripción
Sistemas de autorregulación	Auditoría ¹⁸³	La auditoría es el examen de la información por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad, y dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información (Florian, 2016).
	Control interno	Proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las categorías de i) efectividad y eficiencia de las operaciones; ii) confiabilidad de la información financiera; iii) cumplimiento de las leyes y las regulaciones aplicables (Mantilla, 2002).
	Códigos de conducta	Instrumento enfocado en la acción de las personas físicas que conforman una persona jurídica. Su finalidad es parametrizar y fijar reglas específicas de la gestión cotidiana de la organización, adecuándolas a la base de valores, principios y creencias acordados en el seno de esta.
	Códigos de buen gobierno corporativo	Conjunto de directrices o normas de autorregulación que tienen por objetivo regular la estructura y el funcionamiento de los órganos de dirección de una persona jurídica. En concreto, establecen las reglas por las que se rige el proceso de toma de decisiones sobre la compañía para la generación de

¹⁸³ El surgimiento de la auditoría como instrumento de regulación de las actividades privadas tiene varios desarrollos de acuerdo con diferentes estadios de desarrollo de la civilización humana. Teniendo su acepción más simple en la comprobación de valores y la verificación de saldos, posteriormente se fue especializando en su técnica y alcance en la Edad Media, como un control de los diezmos a los reyes y la Iglesia, para, finalmente en la época de las tecnologías de la información, desarrollar una cultura en torno al valor del uso de la información que se administra y se reporta. Para más información sobre la evolución de la auditoría, consultar Florián (2016).

Tipología		Descripción
		valor y regula el campo de interrelación y facultades de los órganos de gobierno —accionistas y administradores—.
	Normas estandarizadas (<i>procesos de normalización</i>)	<p>Acción grupal surgida en el seno de las actividades privadas que tienen como efecto la identificación, análisis y elaboración de elementos de referencia común, destinados a unificar actividades, procesos y comportamientos como respuesta eficiente y segura ante eventos surgidos en el tráfico mercantil —riesgos de operación, de producción, sociales o legales—.</p> <p>En términos generales, estas normas de estandarización técnica no poseen efectos jurídicos vinculantes —salvo estipulación legal taxativa que así lo indique—.</p>
	Programa de cumplimiento	<p>En sentido amplio, un programa de cumplimiento constituye un mecanismo de autorregulación de las empresas para prevenir o evitar la comisión de infracciones legales. La idea es que las empresas internalicen o implementen un conjunto de normas o medidas que traten de asegurar la prevención de infracciones que se podrían generar como consecuencia de las actividades que realizan o debido al nivel de complejidad de su estructura organizacional.</p> <p>En otras palabras, un programa de cumplimiento es un mecanismo de detección y prevención de incumplimientos normativos —internos o externos—. En caso de infracción, este mecanismo debe contener acciones de resarcimiento con el</p>

Tipología		Descripción
		propósito de mitigar el riesgo punitivo de la persona jurídica (Saccani y Morales, 2018).

Fuente: Elaboración propia.

2. Muestra y análisis del derecho administrativo sancionador en Colombia para el 2018

TABLA 4. ALGUNOS RESULTADOS DEL EJERCICIO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN COLOMBIA

Entidad	Bien jurídico	Acciones sancionatorias administrativas
Superintendencia de Industria y Comercio (SIC)	Orden económico Buen funcionamiento de los mercados, garantizar y velar por la libre competencia y proteger a los consumidores.	Control y vigilancia ¹⁸⁴ : (2018). 600 inspecciones 776 actuaciones administrativas Tramitaron 11.477 denuncias 23 investigaciones por presunta violación de protección de datos Multas: Sanciones por \$226.245.000.000

¹⁸⁴ Informe de gestión 2011-2018. Disponible en https://www.sic.gov.co/sites/default/files/files/Nuestra_Entidad/Control_Rendicion_de_Cuentas/Informe-Rendicion-de-Cuentas-2018.pdf.

Entidad	Bien jurídico	Acciones sancionatorias administrativas
Superintendencia Financiera de Colombia (SFC)	Orden económico Seguimiento al correcto funcionamiento del sector financiero y control de riesgos.	Control y vigilancia: (2018) 187 ejercicios de inspección. Tramitaron 1,348.007 quejas ¹⁸⁵ . Creó el programa de atención a riesgos emergentes. Creó el Observatorio de Transparencia y Lucha contra la Corrupción. Multas: Topes de multas ¹⁸⁶ . 29 sanciones —por valor aproximado de \$1.939.000.000 ¹⁸⁷ —.
Superintendencia de Sociedades (SIS)	Orden económico Vigilancia sobre las sociedades y su funcionamiento, prácticas de buen gobierno corporativo y <i>compliance</i> .	Control y vigilancia: (2017) Vigilancia sobre 531 empresas sobre puesta en marcha del programa de ética empresarial.

¹⁸⁵ <https://www.superfinanciera.gov.co/publicacion/11129>.

¹⁸⁶ <https://www.superfinanciera.gov.co/inicio/sanciones-20708>.

¹⁸⁷ https://wl.superfinanciera.gov.co/SiriWeb/publico/sancion/rep_sanciones_general.jsf.

Entidad	Bien jurídico	Acciones sancionatorias administrativas
Superintendencia Nacional de Salud	Salud pública — Velar por la prestación correcta de los servicios de salud y por el cumplimiento de normas sectoriales por parte de las empresas de este sector—.	Control y vigilancia ¹⁸⁸ (2018-2019). 221 auditorías 63 investigaciones 28 restricciones de operación por irregularidades en la misma 350 autos y sentencias para garantizar los derechos de los ciudadanos, por reconocimientos económicos, cobertura de servicios incluidos y excluidos del plan de beneficios en salud. Multas: 85 sanciones a 62 vigilados por \$9.171 millones, confirmó en segunda instancia 91 multas por \$4.520 millones.

¹⁸⁸ <https://www.supersalud.gov.co/es-co/Noticias/listanoticias/supersalud-ha-impuesto-sanciones-por-9171-millones>.

Entidad	Bien jurídico	Acciones sancionatorias administrativas
Superintendencia de Transporte	Orden económico y social –transporte público— seguridad, prestación equitativa, libre acceso y calidad en el transporte.	<p>Control y vigilancia¹⁸⁹:</p> <p>286 capacitaciones</p> <p>66 acciones de intermediación prestador-usuario.</p> <p>152.411 personas sensibilizadas en cuanto a las obligaciones del sector del transporte</p> <p>Seguimiento a la movilización de pasajeros - 111.834.017</p> <p>4.807 investigaciones administrativas a empresas prestadoras de servicios de transporte.</p>

Fuente: Elaboración propia.

¹⁸⁹ https://supertransporte.gov.co/documentos/2019/Noviembre/Planeacion_20/Informe_RDC_2019.pdf.

CAPÍTULO II: EL *COMPLIANCE* TRIBUTARIO O FISCAL

Stay together, learn the flowers go light

GARY NYDER

I. El *Compliance* fiscal o tributario desde una perspectiva multidisciplinar

Los impuestos siempre han sido una fábula para los estudiantes de derecho que oscila entre lagartos, micos y ratas, una herramienta para los estudiantes de economía, un costo razonable para la vida en sociedad para los sociólogos, una trampa de dominación para los anarquistas, un socio invisible para los empresarios y un objetivo civil de importancia militar para los pseudoiluminados poseídos por un afán mesiánico de cambio bien sea por defecto o por exceso.

JCRA

Abordar los impuestos como categoría de importancia para el *compliance*, necesariamente remonta a un análisis de efecto por causa; de manera que lo primero es entender la causa y su importancia, para así entender el efecto y sus desarrollos.

1. Los impuestos como máxima expresión de la vida en sociedad

Los impuestos son, en mi opinión, la expresión máxima del funcionamiento social del ser humano. Son tan propios al concepto de sociedad y de Estado que sus inicios pueden extraerse incluso desde

la Biblia, en donde se hace referencia a reservar una parte de las ganancias de la agricultura para el sustento de los sacerdotes (Stiglitz, 2000) y cuya fundamentación fue expresada por Rousseau en una de las finalidades del contrato social como silogismo de la existencia del ser humano y de su aceptación a la civilidad (Wright, 1929)¹⁹⁰. En este devenir, en la Edad Media se obligaba a los individuos a prestar servicios a los señores feudales, lo cual configuraba como un tributo personal frente a esta instancia de gobierno autónomo para finalmente configurarse los impuestos, ya no como servicios personales sino como prestaciones monetizadas frente a sus actividades bajo el amparo de una organización nacional.

Ahora bien, aun cuando es connatural el impuesto al concepto de sociedad y de Estado, no menos cierto es que su desarrollo es una órbita de exclusividad y manejo individual de cada soberanía nacional; así, la estructuración de cada sociedad-Estado debe abordar una serie de decisiones fundamentales en torno a su organización jurídico política, decidiendo e incidiendo sobre las reglas sociales de primer orden —bienes jurídicos tutelados, la organización de las relaciones de propiedad, el orden económico—, el acceso a los bienes públicos, a los mecanismos de redistribución de la riqueza y las formas de creación y asignación de derecho y justicia —orden jurídico—, todo lo cual está erigido sobre un lógica de contribución común repartida por criterios racionales y sociales evidenciada en quién asumirá y en qué proporción la carga tributaria para el sostenimiento del andamiaje estatal¹⁹¹.

¹⁹⁰ Wright, E. (1929). *The meaning of Rousseau*, Londres. Oxford University Press. El autor expresa lo siguiente: “(...) Si no hubiera sociedad, no pagaría impuestos, cosa que ahora sí tengo que hacer. Eso es lo que pierdo. Pero todos los otros miembros también pagan impuestos, y el importe de su tributo, que se utiliza en mi beneficio, equivale a la cantidad que pago por beneficiar al resto. De este modo, mi ganancia es igual a mi pérdida. Sin embargo, juntos podemos hacer con nuestros impuestos cosas que sería imposible llevar a cabo de cualquier otra manera. Juntando así, nuestras fuerzas, cada uno hereda un poder hasta entonces desconocido. Si ampliamos nuestro ejemplo, el principio sigue teniéndose en pie. Cada deber que tengo con los otros miembros de la sociedad presenta como contrapartida el deber que los demás adquieren en correspondencia por mi beneficio, y, a la vez, todos salimos ganando con la fuerza que deriva de la unión (...)”.

¹⁹¹ Un hito importante en esta configuración del Estado moderno se encuentra en la descripción histórica realizada por el autor Piketty como la “*grande démarcation*” dada desde 1789, en la que se realizó un escaneo de la fuente “legal-

Lo anterior supone un amplio marco de configuración estatal a la hora de abordar la estructuración de un orden económico, social y jurídico; no obstante, en el mundo de hoy, salvo casos de regímenes excepcionales, la tributación a lo largo de los estados modernos tiene unos parámetros de utilidad y organización muy estandarizados. Por ejemplo:

1.1. Visión económica de los impuestos:

Como se sabe y se ha demostrado, los impuestos afectan directamente a los mercados en la medida en que drenan dinero de estos para el funcionamiento y la inversión del sector público, por lo cual resulta natural que los mercados respondan ante esta filtración de sus rentas y se da en la práctica el conocido efecto distorsionador de los impuestos¹⁹².

A pesar de lo anterior y sabidos los efectos de los impuestos en la realidad, son una herramienta óptima e indispensable del sector público para la consecución de una economía exitosa y un país más competitivo —ya que el ingreso fiscal, es la base del funcionamiento y la intervención del Estado ante los fallos de los mercados, y así mismo configuran el sistema por excelencia de estructuración de los bienes públicos, educación, salud, entre otros—. Dentro de esto, teóricamente se ha construido una de las bases ideales sobre las cuales se deberían estructurar los sistemas tributarios nacionales, así: (i) *Eficiencia*: Este principio rector hace referencia a que la estructura

jurídica” de los privilegios o derechos existentes en la sociedad, buscando su legitimidad, convencional o no, de manera que se preservará todo aquel derecho contractual y se abolirá todo privilegio o derecho extracontractual cuya fuente se haya derivado de un poder señorial indebido. En esta vía, se abolió el diezmo eclesiástico y se nacionalizaron los bienes de la Iglesia, sin compensación alguna, con la argumentación —con gran influencia rousseauiana— de que la soberanía pública no se puede compartir, de manera que mantener unos ingresos fiscales, garantizados por las autoridades, sobre la Iglesia o los nobles, era inaceptable. En consecuencia, la visión edificadora del momento fue materializar un Estado único e indivisible cuyo financiamiento se realizaría por contribuciones anuales, libremente acordadas por los representantes de los ciudadanos (Piketty, 2019).

¹⁹² Para simplificarlo, se puede entender la distorsión generada por un impuesto como la modificación o reacción en la conducta de los agentes por la incorporación de un impuesto en la realidad económica.

tributaria de cualquier país debe evitar ser un distorsionador de la economía y propender a la eficiencia de los mercados; (ii) *Sencillez administrativa*: Tiene un enfoque dual, por un lado los sistemas tributarios deben ser fáciles de administrar por parte del sector público, y por otro, fáciles de cumplir por parte de los administrados; (iii) *Flexibilidad*: Es la capacidad positiva de adaptación de los sistemas tributarios a las coyunturas; (iv) *Transparencia*: Es la condición de un sistema tributario en la cual está claro quién paga un impuesto y quién se beneficia; (v) *Equidad*: El sistema tributario debe perseguir los conceptos normativos de la equidad horizontal y vertical (Stiglitz, 2000).

En conclusión, la visión económica de los impuestos se corresponde con una herramienta fiscal mediante la cual los estados consiguen parte de los recursos de su funcionamiento, lo cual siempre se busca desarrollar de una forma eficiente —que el recaudo tenga un costo menor que el valor recaudado— y que la acción recaudatoria también sea eficaz en su finalidad. Por parte de los administrados, reciben el efecto¹⁹³ directo de su imposición; así, bajo un régimen de administración determinado desearán siempre un régimen impositivo simple y transparente, en el cual cumplir con las obligaciones fiscales no les represente un costo adicional al propio del gravamen del impuesto.

1.2. Visión jurídica de los impuestos

Los impuestos en el derecho se conceptualizan dentro del sistema tributario, el cual está constituido por un conjunto de normas y principios. En esta visión instrumental y normativa, los impuestos

¹⁹³ En la doctrina hay extensa bibliografía sobre el particular; no obstante, a grandes rasgos, los efectos de los impuestos en las personas son los siguientes: i) en la conducta de los agentes en los mercados, en cuanto a sus decisiones de ahorro, vivienda, educación, trabajo, matrimonio; ii) efectos organizativos: informalidad, formalidad y constitución de vehículos societarios determinados; iii) desplazamiento de oferta a demanda a determinados bienes y servicios, entre otros.

son deberes de los ciudadanos de un determinado país con el Estado que provee la garantía de sus derechos. En esta visión dogmática de los impuestos en un sistema jurídico, hay unas bases desde la creación de los impuestos de observancia del derecho, por ejemplo: i) que tengan representatividad social; ii) que no sea expropiatorio; iii) que no sean desproporcionados; iv) que sea progresivo y equitativo¹⁹⁴, entre otros. Por su parte, también, se espera desde el derecho un cumplimiento a estos deberes, por lo cual se normativizan y se asignan consecuencias por su no cumplimiento y se crean mecanismos de supervisión de su cumplimiento en la realidad.

2. El cumplimiento fiscal: un objetivo de Estado

Como se puede entrever, el cumplimiento fiscal es un aspecto de la vida moderna estructural tanto para el sector público como el privado. El primero, enfocado en los mecanismos de recaudo, con miras a financiar su funcionamiento y la inversión social. Para este fin, han surgido diversos intentos de seguir avanzando en esta acción, a través de la optimización de la regulación, la revisión

¹⁹⁴ Según la Corte Constitucional de Colombia, en la Sentencia C-397 de 2011, “De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)” (destacado fuera de texto).

y graduación de impuestos, aplicar tipos progresivos e ir adecuando la facultad impositiva al ritmo del desarrollo del mercado y las nuevas actividades comerciales¹⁹⁵. No obstante, los gobiernos de los distintos países han venido enfrentado grandes dificultades para evitar la elusión¹⁹⁶ y la evasión¹⁹⁷ del pago de impuestos en términos generales por parte de las empresas debido a la falta de información de ingresos y patrimonios establecidos fuera de las jurisdicciones nacionales que en virtud de la tecnología pueden operar remotamente, o que se pueden establecer en jurisdicciones internacionales o realizar un *treaty shopping*¹⁹⁸ y crear complejos entramados de planeación fiscal¹⁹⁹ aprovechando los denominados paraísos fiscales²⁰⁰. Lo anterior, como consecuencia,

¹⁹⁵ A lo largo de los últimos años, los mercados han evolucionado de forma paralela al uso y desarrollo de la tecnología, ya que esta última ha permitido la prestación o desarrollo de bienes y servicios nuevos a medidas que las posibilidades tecnológicas lo han permitido. Uno de los avances que más impacto ha tenido en términos de masificación y desarrollo ha sido el de los procesos de desmaterialización física, para canalizarse a través de internet o plataformas virtuales, que ha permitido llevar a cabo de forma remota muchas actividades que antes se tenían que hacer de forma presencial. Esta situación inevitable y deseada desde los mercados-empresas y el bienestar de la sociedad, ha supuesto un gran reto para las administraciones nacionales de los países, debido a que esta desmaterialización ha permitido: prestación multiterritorial, dificultando el establecimiento del punto principal para determinar la carga tributaria (criterio de la fuente); ii) un efecto *treaty shopping*, que permite que las empresas transnacionales puedan reducir su carga tributaria, a través del registro de ganancias en países con impuestos; o constituir filiales en paraísos fiscales, entre otros. En consecuencia, los sistemas tributarios han debido hacer frente a esas evoluciones, adecuando la legislación interna o creando un entramado de normas internacionales —tratados—, con el fin de detectar esos puntos fiscales y determinar sus reglas de tributación en un país o en otro. Al efecto se puede consultar Seira et al. (2019), E. Seira, E. Pineda, A. Rasteletti (2019). *Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital*. Causas y propuestas para enfrentarlos. Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Instituciones para el Desarrollo División de Gestión Fiscal. Documento para discusión IDB-DP-723. Disponible en [file:///C:/Users/Juan/Downloads/Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la econom% C3% ADa dig ital Causas y propuestas para enfrentarlos es.pdf](file:///C:/Users/Juan/Downloads/Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la econom%C3%ADa digital Causas y propuestas para enfrentarlos es.pdf).

¹⁹⁶ La elusión fiscal, en sentido concreto, no es un delito. Es una forma de erosión de ingresos fiscales que, a partir de interpretaciones de los contribuyentes sobre los textos legales que comprenden un determinado sistema tributario nacional, buscan cumplir al más bajo costo, es decir, reducir el valor de su tributación lo más posible.

¹⁹⁷ La evasión fiscal es una contravención normativa. Es toda actuación del contribuyente tendiente a no pagar impuestos, esto es, a incumplir sus obligaciones tributarias ante la administración nacional correspondiente.

¹⁹⁸ Es la práctica empresarial consistente en organizar acuerdos privados por parte de contribuyentes para permitir el aprovechamiento de beneficios de un determinado acuerdo de doble tributación, del cual no podría beneficiarse al no ser residente de ninguno de los estados parte de este.

¹⁹⁹ La planificación fiscal es un fenómeno local e internacional que funciona igual en ambos contextos, cambiando solamente el marco de referencia legal de análisis. Así las cosas, se podría entender por este concepto aquella estrategia empresarial cuyo principal objetivo es optimizar los costos tributarios de la operación a través del análisis del ordenamiento local o internacional, con el fin de utilizar las posibilidades lícitas que puedan existir por vacíos en la regulación o por disposiciones equívocas o por las interconexiones con otros ordenamientos internacionales.

²⁰⁰ En términos generales, los paraísos fiscales son territorios o países que, en virtud de su autonomía y soberanía, establecieron disposiciones fiscales laxas —bajas tarifas en los diferentes tipos impositivos— y con altos grados de reserva de información con el objetivo de atraer empresas y divisas extranjeras para que se radiquen en sus jurisdicciones, con lo cual buscan atraer inversión extranjera directa, modernizar su aparato productivo, generar

implica la no declaración de sus operaciones generadoras de riqueza o su subdeclaración a causa de una ausencia de acuerdos internacionales y normativas internas de obligado cumplimiento. Situaciones lastimosamente más acentuadas en países en vías de desarrollo —por precariedad de los procesos de inspección, corrupción, ausencia de una red de tratados que permita obtener información de varias jurisdicciones—, lo que resulta en un agravante social, político y económico, ya que para estas naciones es imperativo garantizar un cumplimiento fiscal alto si desean aumentar sus niveles de productividad, eficiencia y equidad (McKee, 2000). En consecuencia, abordar el cumplimiento fiscal es un asunto impostergable en las agendas públicas (Collosa, 2019), dado que la evasión fiscal no solo desfinancia el gasto público y social, sino que desvía el dinero que podría invertirse en recursos productivos necesarios para diversificar la economía o cerrar brechas de apropiación tecnológica, o le resta posibilidad al gobierno de asumir gastos sociales urgentes.

Otro efecto adverso de la evasión en términos económicos y sociales es el incentivo social negativo que se ocasiona dado al desbalance de recursos entre lo privado y lo público, ya que debido a la evasión, como es evidente, dejarán de ingresar recursos privados al presupuesto público —en forma de tributos— manteniéndose en la esfera privada y, como consecuencia, el efecto multiplicador de este recurso será mínimo en comparación con el público —programas de asistencia empresarial, bienes públicos: educación, salud e infraestructura— (Gellen et al., 2011).

Lo anterior ha propulsado desde hace unos años que la lucha contra el fraude fiscal ocupe el centro de debate académico y público de muchos escenarios, centrando la atención en tres ejes: i) la conformación óptima de los sistemas tributarios —eficiencia y eficacia—; ii) medir el grado de cumplimiento fiscal de las naciones; y iii) construir un sistema fiscal que contribuya a la equidad

empleo y buscar mecanismos de transferencia de conocimiento por el desarrollo de la actividad empresarial en su territorio.

social, lo cual ha llevado aparejado, junto al concepto de transnacionalidad de la empresa, la creación de sistemas multilaterales o bilaterales de cooperación internacional en intercambio de información financiera y en el establecimiento de acuerdos de doble imposición/tributación²⁰¹, buscando cumplir las finalidades indicadas *supra* en complemento de las acciones nacionales que se crean.

3. La construcción de una red internacional de lucha contra la doble imposición y el fraude fiscal: antecedentes mediatos de un *compliance* tributario²⁰²

Decantada brevemente la concepción económica, social y jurídica de los impuestos como expresión estatal acumulada en el tiempo y mecanismo por excelencia de los ingresos públicos corrientes, se ha puesto de presente la importancia de su aseguramiento desde un punto de vista de cumplimiento —recaudo—. En esta vía, el reto dinámico por parte de los gobiernos es evitar y desincentivar la evasión²⁰³ tributaria, lo cual se complejiza aún más, en un mundo cuyos mercados están más conectados que nunca y los procesos de desmaterialización son una realidad, marcando una era de economía digital y, en consecuencia, un reto de fiscalización constante sobre

²⁰¹ Como se ha visto, la lucha contra el fraude fiscal requiere necesariamente una visión internacional, dados los mecanismos tecnológicos con que cuentan las empresas que les ha permitido evolucionar más allá de las fronteras nacionales. Conviene citar a Almodí Cid y Serrano Antón, quienes han configurado un marco característico de la fiscalidad internacional moderna, así: “a) Multiplicidad de jurisdicciones fiscales que podemos catalogar en -Sistemas tributarios con impuesto sobre la renta que gravan los beneficios empresariales y las rentas de capital (habitual en el ámbito OCDE). -Sistemas tributarios que gravan los beneficios empresariales y rentas de capital de forma atenuada en comparación con el resto de rentas: se trata de áreas de baja tributación (Irlanda en la UE). -Sistemas tributarios normales que contienen determinados regímenes fiscales que permiten una tributación extraordinariamente reducida o nula (Delaware o Nevada en Estados Unidos). -Paraísos fiscales. b) Principio de independencia y libre competencia” (Almodí y Serrano, 2002).

²⁰² El análisis de políticas e instrumentos que contiene este capítulo está delimitado temporalmente desde 1990.

²⁰³ La evasión fiscal es un fenómeno complejo de la realidad económica y política de los países y las personas. Sus causas van más allá de lo estrictamente económico, e incluyen factores culturales, políticos y psicológicos. Al respecto, se puede consultar Kirchler (2007) y Kirchler et al. (2007).

operaciones transnacionales²⁰⁴ y multipresentes. En este escenario, las instancias internacionales rectoras en estos temas: estados —ministerios de Hacienda o Finanzas y administraciones tributarias— y organismos internacionales —OCDE, ONU— conscientes de los retos de lo decantado *supra*, han trabajado de forma armónica a través de mecanismos administrativos en materia fiscal para avanzar de forma coordinada en evitar la competencia desleal en el campo de la fiscalidad, unificar términos y parámetros de fiscalización, y iii) fortalecer e incentivar mecanismos de cooperación administrativa, manifestada en mecanismos de intercambio de información fiscal como medidas principales para hacer frente al fraude fiscal (Ring, 2015)²⁰⁵, así como acciones coordinadas de control y recaudo en algunas instancias avanzadas de la cooperación transnacional.

²⁰⁴ Uno de los estudios que más han apalancado el estudio del cumplimiento fiscal en un ámbito internacional fue el de Gordon Richard, desarrollado por Estados Unidos en el año de 1981, el cual puede tildarse como la primera obra de evasión con una mirada transnacional. Como ejemplo, se cita una parte introductoria en la que se manifiestan los múltiples esfuerzos desde la unilateralidad de ese país, así: “International tax avoidance and evasion, including the use of tax havens to avoid or evade United States taxes, have been of long-standing concern to the Congress and tax administrators. Numerous provisions have been added to the tax laws to limit such use, and to limit the erosion of the United States tax base. In 1921, the Congress focused on foreign subsidiary corporations that were used to ‘milk’ United States parent corporations. In the 1930’s the Congress focused on individuals creating incorporated pocketbooks in tax havens and transferring assets to tax havens to avoid paying United States tax on the appreciation. In 1962 the Congress focused on perceived abuses by multinational corporations. In 1970 the Bank Secrecy Act imposed reporting requirements on transactions which were believed to be particularly susceptible to abuse. In 1976 the Congress dealt with the use of foreign trusts. The use of tax havens to evade United States tax has been of special concern to the Internal Revenue Service. Beginning in the mid-1950’s and continuing through the 1970’s the IRS conducted numerous special projects and investigations which sought to identify taxpayers using tax havens to avoid United States taxes. Today the IRS devotes substantial resources to international transactions through general civil and criminal programs and through special programs. The use of tax havens to aid in the commission of nontax crimes, including narcotics trafficking, has also been of special concern to other Federal agencies. Foreign governments have also been concerned with the use of tax havens to avoid or evade their taxes. Some countries have adopted legislative provisions intended to limit the use of tax havens by their nationals. Many of these provisions are based on United States law” (Gordon, 1981).

²⁰⁵ Sobre el particular, el autor indicó: “En los últimos años, el G20 ha alentado a los países a que intensifiquen el intercambio de información en materia tributaria y ha instruido a las organizaciones internacionales para que coordinen y faciliten este esfuerzo”. En abril de 2013, el G20 agradeció por los “avances realizados hacia el intercambio automático de información, el cual se espera, sea el estándar, e instó a todas las jurisdicciones a avanzar hacia el intercambio de información de forma automática con sus socios de convenios (...)”.

Así las cosas, la cooperación administrativa en materia fiscal y el intercambio de información entre estados han sido la principal arquitectura de desarrollo para hacer frente a los retos de una fiscalidad nacional e internacional.

Uno de los hitos de configuración en la arquitectura y el obrar de los agentes internacionales en el plano de fiscalidad internacional está dado por el efecto de competencia fiscal entre las naciones (Morriss y Moberg, 2012), decisiones de política económica justificadas desde la misma realidad macroeconómica de cada Estado, pero que en efecto agregado le resta bienestar al conjunto en su totalidad, considerando el siguiente análisis²⁰⁶: la competitividad y la riqueza de las naciones dependen de un recorrido de largo tiempo y de una serie de decisiones de política basadas en la disponibilidad de recursos naturales, técnicos y humanos, factores que a su vez determinan variables determinantes en el desarrollo económico de una nación, tales como el nivel educativo, el nivel de salud de la población, los bienes públicos, la infraestructura, el desarrollo tecnológico, los costos de producción, el ahorro y la inversión, entre otros. De esta manera, por factores aleatorios y efectos de buena gobernanza e instituciones sólidas y generadoras de valor, se han generado brechas de desarrollo económico entre las naciones a lo largo del mundo, de modo que una competencia directa entre naciones desde una fiscalidad equilibrada no resulta factible ni real.

En este marco, la competencia fiscal ofrece una oportunidad única de competir con las naciones más avanzadas y, en consecuencia, filtrar rentas de estos países mediante el establecimiento de tipos impositivos muy bajos, con lo cual se espera atraer esa movilización de capital y sus efectos derivados en empleo, especialización y tecnología. Esta situación *de facto* implicará un ingreso para estos países en desarrollo y una pérdida de ingreso para los países ricos, pero, generalmente,

²⁰⁶ A pesar de la postura manifestada, existe bibliografía en el campo de la economía que muestra los beneficios económicos de una competencia fiscal, todo lo cual dependerá de factores sujetos a las estructuras fiscales de los países y su manejo sobre las fuentes de capital extranjero. Para este efecto, consultar Wilson (1999).

una competencia en tasas fiscales llevará también a una revisión de tarifas impositivas en los países ricos, lo cual ocasionará una reducción general de recaudo en ambas jurisdicciones que significará una disminución en el bienestar agregado al reducirse la renta general, que se podría destinar a gasto social²⁰⁷, y a su vez implicará la transferencia de presión fiscal hacia sujetos que no tienen amplia facultad dispositiva para mover sus capitales y generar estos complejos mecanismos de aprovechamiento de la competencia fiscal (Morriss y Moberg, 2012).

En consecuencia, conforme al estudio de la OCDE (1998), la globalización es una moneda de dos caras: por un lado, ha permitido la expansión comercial y el intercambio mundial sobre una visión de un mercado único, lo cual ha impactado positivamente el desarrollo políticas en los estados atinente a este marco, por ejemplo, en los sistemas fiscales; por otro, ha permitido la erosión de los ingresos fiscales con sus externalidades negativas —distorsión de la conducta de los agentes, afectación del gasto social, de la justicia tributaria e incremento del costo de administración del sistema fiscal— a través de mecanismos de captación de rentas destinadas a facilitar la desviación de riqueza hacia estos sistemas²⁰⁸.

Esta situación configuró la necesidad de construir un sistema multilateral y bilateral de cooperación en torno a estandarizar conceptos y visiones sobre este tema, llevando a la construcción en el seno de la OCDE lo siguiente:

- En 2013, la OCDE (2013) publicó su informe BEPS²⁰⁹ —lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios—, que preveía un plan de acción que vio la luz en el

²⁰⁷ Este análisis se realiza en condiciones ideales, ya que las decisiones de gasto de los gobiernos no siempre se edifican en torno al bienestar, por cuanto se puede filtrar por corrupción, gasto ineficiente o burocrático.

²⁰⁸ Dentro de la acepción de sistemas en un ámbito de fiscalidad internacional, es posible referirse a los paraísos fiscales o centros financieros *offshore*. Esta situación ha producido en estos sistemas, ámbitos tributarios nacionales aislados, con características de baja tributación, poca transferencia y mecanismos endebles de cooperación, lo que ha permitido un manto de opacidad en la fiscalización por parte de actores transnacionales.

²⁰⁹ La OCDE, sobre la base de los efectos de los BEPS —erosión de bases imponibles, y soberanía fiscal y equidad tributaria—, sienta su análisis sobre la afectación del recaudo como porcentaje del PIB por parte del impuesto de

año 2014 (OCDE, 2014), para en el 2015 exponer quince líneas de acción como hojas de ruta para los estados. Estas líneas se pueden segmentar en cuatro ejes de acción: i) desincentivar la planificación fiscal agresiva en general (acciones 2 a 5 y 12); ii) evitar el abuso del derecho —*treaty shopping*— (acciones 6, 7 y 14); iii) mejoras regulatorias —precios de transferencia— (acciones 8, 9, 10 y 13); iv) incrementar los lazos de cooperación, llevando a tratado de naturaleza multilateral estas acciones (acción 15) (OCDE, 2015a).

Los avances identificados y descritos, en procura de corregir esos desperfectos en la tributación nacional e internacional, dados por la competencia fiscal de las naciones y la posibilidad de planeación tributaria de unos actores transnacionales, llevaron el curso de acciones a la unificación de términos y parámetros de fiscalización en el plano internacional, en virtud de lo cual se empezaron a desarrollar mecanismos para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, tratados de naturaleza bilateral²¹⁰ cuyo eje de referencia han sido los siguientes modelos:

- Convención modelo de la Organización de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo (modelo ONU) —revisada en 2011²¹¹—.

sociedades en los países miembros de este organismo internacional, pasando por márgenes entre 2,2y 2,9% de 1965 a 2010, lo cual no permite inferir de forma clara una erosión en esta dimensión. De forma concomitante, este informe procede a analizar la distorsión desde el punto de vista de la inversión extranjera directa. Se han encontrado correlaciones muy interesantes de movimientos de flujo de capital por países de corte paraíso fiscal, con lo cual se ha podido demostrar que a través de los entramados corporativos se erosionan las bases imponibles existentes en los estados mediante la transferencia de beneficios a estos lugares, pudiendo disminuir artificialmente la base imponible.

²¹⁰ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Parte I, artículo 2: a) Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

²¹¹ Entre los principales cambios de esta versión con la anterior, se encuentran: i) el establecimiento del arbitraje obligatorio como mecanismo subsidiario una vez agotado el procedimiento de acuerdo mutuo; ii) se refuerzan los mecanismos de intercambio de información y de colaboración en recaudo; iii) se establecen medidas para evitar la evasión fiscal. Disponible en

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

- Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (modelo OCDE).

El objetivo particular de los modelos resaltados es facilitar la entrada en vigor de tratados fiscales bilaterales de los países en desarrollo. En términos generales, los dos tipos de modelos son muy similares, puesto que buscan una armonización de términos y parámetros, pero mantienen unas diferencias de acuerdo con el enfoque y la prioridad de cada organismo internacional²¹².

Estos marcos de referencia para una fiscalidad internacional armónica reflejan ese avance de cooperación administrativa en el seno de organismos internacionales, en un primer escenario través de procesos bilaterales²¹³, que han servido de base a la mayoría de los tratados bilaterales en estas materias, cuya finalidad está circunscrita a delimitar las rentas de tributación en cada jurisdicción y establecer canales de intercambios de información tributaria²¹⁴. Con esto se espera dar certeza a las relaciones de fiscalidad público-privadas, dando claridad a los contribuyentes sobre las reglas de tributación cuando, con ocasión de su actividad, se realicen actividades sujetas a impuestos en otro país.

Posteriormente, ante la limitación evidente que la bilateralidad supone frente a un mercado sistémico, las relaciones bilaterales no dan la respuesta óptima en términos de prevención de

²¹² La principal diferencia tradicional de estos dos marcos de acuerdos internacionales se podría resumir en el enfoque económico del lugar donde se efectuaría la tributación, siendo así que el modelo OCDE privilegia el criterio de la residencia, es decir, los impuestos se establecerán en la sede de la compañía —matriz—, su ubicación territorial. Por su parte, el modelo de la ONU privilegió el criterio de la fuente, esto es, el lugar de realización del acto. Para profundizar sobre la diferencia de estos acuerdos tipo, consultar Lennard (2009).

²¹³ En términos generales, y como primera visión de los acuerdos de doble tributación, estos se erigieron como una medida convencional para regular el conflicto entre las distintas soberanías fiscales por acordar de mutuo acuerdo la jurisdicción aplicable y los criterios para determinarla.

²¹⁴ En términos amplios, el intercambio de información tributaria tiene dos líneas de intercambio: i) una sistémica, sobre la estructura tributaria del país y los mecanismos de recaudo; y ii) una específica, relativa a información precisa sobre los contribuyentes (activos, cuentas e ingresos), con el objeto de ayudar una fiscalidad más transparente con flujos de información expeditos para una mejor administración tributaria nacional. Esta acción se puede materializar bien como una cláusula dentro de los acuerdos de doble tributación, o sobre acuerdos de intercambio de información en materia tributaria (TIEA), o acuerdos multilaterales.

evasión fiscal y parametrización de conceptos, de manera que la lucha contra la evasión y el avance de los sistemas de planeación fiscal llevaron la cooperación administrativa transnacional a otro nivel: la multilateralidad y la automatización del intercambio de información, así como el fortalecimiento de acciones coordinadas entre jurisdicciones.

A raíz de esta necesaria visión sistémica —multilateral—, se comenzaron a instaurar mecanismos legales de implicación internacional que posibilitaran y agilizaran la obtención de información de una manera expedita y fiable. Esta evolución del paradigma de la bilateralidad supone la transferencia de información de contribuyentes, de un modo sistemático, recurrente y automático (GAFI y OCDE, 2014), por medio de los canales financieros de cada país, pudiendo establecerse a escala internacional un estándar en cuanto a entrega de información tributaria.

En este campo de intercambios automáticos de información se encuentra la siguiente normativa:

- En el ámbito comunitario de la UE²¹⁵, se expidió la Directiva 2011/16/UE del Consejo del 15 de febrero de 2011²¹⁶, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, buscando la simplificación de procedimientos de cooperación en el intercambio de información, y estableció, a su vez, la automatización de la transferencia de la información. Posteriormente, la Directiva 2014/107/UE, del 9 de diciembre de 2014, modificó la precedente directiva y estableció la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, además de extender el objeto de aplicación a

²¹⁵ Se resalta que estas no son las únicas medidas adoptadas en el seno de la UE que podrían configurar pasos para la construcción del *compliance* fiscal. Por ejemplo, se podría complementar con la i) Directiva 77/799/CE, del 19 de diciembre de 1977, de asistencia mutua de los estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros, derogada por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad; ii) la Directiva 2003/48/CE del Consejo, del 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; iii) la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo del 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE y fortalece las obligaciones de reporte en las empresas. No obstante, a juicio personal, se exponen en texto las principales para el objeto de la investigación desarrollada.

²¹⁶ <https://www.boe.es/doue/2011/064/L00001-00012.pdf>.

intereses, dividendos, plusvalías derivadas de la venta de activos financieros, entre otros, con el objetivo de minimizar costos y cargas administrativas tanto para las administraciones tributarias como para los operadores económicos.

- Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, del 8 de diciembre de 2015, que tenía como propósito reforzar y facilitar los intercambios de información entre los estados miembros; para el efecto, se crea un repositorio con la información fiscal relativa a la fiscalidad de las empresas de sus jurisdicciones.
- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, en lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información²¹⁷, con el objetivo de desincentivar la utilización de mecanismos de planificación fiscal agresiva²¹⁸.
- Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero del año 2013 (FATCA, en inglés Foreign Account Tax Compliance Act)²¹⁹. Sobre esta ley norteamericana²²⁰, es preciso resaltar que es uno de los precursores normativos más importantes de un *compliance* fiscal o tributario, ya que en sí considerada, es un sistema que establece en los operadores privados estándares de debida diligencia en el actuar, enfocado a la prevención y al reporte de situaciones relacionadas con la transparencia fiscal y lucha contra la evasión; de igual forma, se faculta a los operadores financieros la retención de recursos con el propósito de

²¹⁷ <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf>.

²¹⁸ Uno de los puntos que más vale la pena rescatar de esta normativa, por su carácter preventivo —*compliance*— y a su vez innovador, es la obligación establecida en los intermediarios fiscales de notificar a la administración determinados esquemas que presentan ciertas señas distintivas relativas a planeación fiscal agresiva.

²¹⁹ <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>. Cabe agregar que esta ley es la respuesta gubernamental a la utilización de cuentas en el extranjero —*offshore*— no declaradas por los contribuyentes de ese país.

²²⁰ Se resalta que esta no es la primera ni la única medida tomada por Estados Unidos, por ejemplo: i) Section 223 of the Caribbean Basin Economic Recovery Act of 1983; y ii) la implementación del sistema Qualified Intermediary por parte del IRS, entre otros. En esta medida, solo se toma la Fatca por su gran incidencia internacional.

garantizar impuestos. En tal virtud, faculta en cierto grado a las instituciones financieras de incidencia transnacional para que actúen como extensiones de red de cumplimiento de la agencia de impuestos de Estados Unidos (IRS, Internal Revenue Service)²²¹.

- Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras del 2014 (OCDE)²²². Esta norma recoge los avances del estado del arte tanto de la UE como de Estados Unidos, estandarizando un sistema de intercambio de información fiscal en las naciones, en un contexto multilateral, con el objetivo de combatir la evasión fiscal internacional a través de las administraciones tributarias de los estados participantes²²³.
- Adicionalmente, han salido iniciativas de carácter regional, tales como el acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del CIAT²²⁴; Nordic Multilateral Tax Treaty (Heminem, 2014), entre otras.

En desarrollo de los avances descritos ahora se puede hablar de un llamado estándar de intercambio de información común²²⁵, o Common Reporting Standard (CRS), por su sigla en inglés.

²²¹ La ley Fatca les exige a las instituciones financieras extranjeras —Foreign Financial Institutions—, receptoras de pagos estadounidenses, la declaración al IRS de los sujetos activos de la operación financiera.

²²²<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/estandar-para-el-intercambio-automatico-de-informacion-sobre-cuentas-financieras-segunda-edicion-9789264268074-es.htm>.

²²³ Este convenio multilateral constituyó el marco legal para que el intercambio automático operase de forma bilateral, siguiendo criterios generales en cuanto al tipo de institución que deba realizar el reporte, se perfile el contribuyente y las cuentas objeto de traspaso de información —personas físicas y entidades residentes en uno de los estados con el que la administración fiscal correspondiente está obligada a colaborar—, y comunicar la información; la obligación de reporte es indispensable en esta estandarización.

Todo ello con la finalidad de conocer los activos financieros, rentas y patrimonio que los residentes de un Estado poseen en el extranjero. Así, siempre y cuando exista un compromiso mutuo y las administraciones sean fiscalmente transparentes. Estos instrumentos tratan de luchar contra la evasión y el fraude fiscal amparándose en un eficiente intercambio de información.

²²⁴

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_acuerdo_intercambio_informaciones.pdf.

²²⁵ Aun cuando la automatización y estandarización de los procesos de intercambio de información tienen más ventajas que desventajas, hay que prestar mucha atención a los procesos de adopción, ya que las brechas de apropiación tecnológica entre las naciones son diferente, lo cual podría frustrar o ralentizar este proceso de unificación. En este camino, se debe propender a la mundialización del estándar, ya que de esa medida global dependerá su éxito y el desincentivo a la evasión ante la dificultad a gran escala de ocultamiento de beneficios o activos. De igual manera, se debe prever que la información se extienda a todos los flujos de renta (no solo de sociedades).

Aunado a las potestades bilaterales de los estados y al desarrollo de un sistema de estandarización automática de intercambio de información canalizada a través del sistema financiero de los países, también se ha erigido un sistema de cooperación administrativa de amplias facultades y sinergias²²⁶, así:

- Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OCDE) —revisada en el año 2011²²⁷—, cuyo principal propósito es facilitar la cooperación internacional para un mejor funcionamiento de las leyes tributarias internas de los países signatarios, a través del establecimiento de potestades recíprocas entre las naciones, tales como i) asesoramiento en asuntos fiscales y ii) mecanismos de complementariedad en el recaudo de impuestos, todo con la consigna de abatir al fraude fiscal en todas sus formas.
- Creación del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información para efectos fiscales²²⁸.
- Creación del Foro sobre la Administración Tributaria (FAT), en julio de 2002, por el Comité de Asuntos Fiscales (CAF). Desde entonces, el FAT ha crecido hasta convertirse

²²⁶ Aunado a los mecanismos de control de la fiscalidad internacional de los estados, de forma coetánea avanzaron en el desarrollo de mecanismos de cooperación internacional y de regulación en asuntos de comercio exterior, así como del sistema monetario internacional. Estos desarrollos se recogen en el Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (GATT, por su sigla en inglés), la Organización Mundial del Comercio (WTO, por su sigla en inglés) y el Fondo Monetario Internacional (IMF, por su sigla en inglés).

²²⁷ El texto de la convención multilateral se puede obtener en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ESP-Amended-Convention.pdf>.

²²⁸ <http://www.oecd.org/tax/transparency/> “The Global Forum is the continuation of a forum which was created in the early 2000s in the context of the OECD’s work to address the risks to tax compliance posed by non-cooperative jurisdictions. The original members of the Global Forum consisted of OECD countries and jurisdictions that had agreed to implement transparency and exchange of information for tax purposes. The Global Forum was restructured in September 2009 in response to the G20 call to strengthen implementation of these standards. The Global Forum now has over 160 members on equal footing and is the premier international body for ensuring the implementation of the internationally agreed standards of transparency and exchange of information in the tax area. Through an in-depth peer review process, the restructured Global Forum monitors that its members fully implement the standard of transparency and exchange of information they have committed to implement. It also works to establish a level playing field, even among countries that have not joined the Global Forum (...).”

en un foro abierto y permanente sobre la administración fiscal para los directores de organismos tributarios y sus equipos procedentes de países de la OCDE, así como de otros países seleccionados no pertenecientes a ella. Entre sus principales objetivos está la mejora de los servicios al contribuyente y del cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de la ayuda prestada a los organismos tributarios miembros para que incrementen la eficiencia, eficacia y equidad de la administración tributaria²²⁹.

En suma, los mecanismos realizados tanto de forma unilateral como bilateral o multilateral, han instado al desarrollo de normativa local, bien sea para cumplir los compromisos internacionales adquiridos o para mejorar la regulación interna, en virtud de las sinergias generadas por los intercambios de información existentes, lo que a su vez ha permitido el desarrollo de una visión de *compliance* en esta dimensión, al crearse la tendencia de adopción de mecanismos de cumplimiento y estándares de conducta en la normativa de carácter preventivo, proactivo y voluntario, los cuales son de observancia y desarrollo por parte del sector privado para atender el riesgo de cumplimiento normativo en aspectos fiscales. En esa vía con un enfoque de cooperación se han realizado los siguientes avances:

- El Programa Internacional de Cumplimiento y Aseguramiento de Riesgos Fiscales (ICAP, por su sigla en inglés²³⁰) es un esquema de corte preventivo, voluntario y multilateral que busca de forma coordinada y cooperada mejorar los niveles de seguridad jurídica en cuanto al cumplimiento normativo y de prevención del fraude tributario. Para este fin, se extiende invitación a grupos multinacionales que deseen participar de manera activa y transparente

²²⁹ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>.

²³⁰ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>

con algunas de sus actividades y de este modo generar el análisis de riesgos tributarios internacionales²³¹.

- La Unión Europea elaboró el Modelo Código del Contribuyente Europeo —Model for a European Tax Payer²³²—. Es un esfuerzo comunitario, en el cual se reconoce el valor estratégico de la tributación en el desarrollo de los estados, y la importancia de “garantizar una recaudación íntegra y puntual de los impuestos, así como prevenir y combatir el fraude, la evasión y la elusión fiscales. También es justo no sobrecargar a los contribuyentes honestos con más impuestos por el hecho de que otros incumplan la obligación fiscal de abonar sus impuestos”. Con este sello y en la vía de construcción de un cooperativismo público y privado de corte *compliance* se hace énfasis en la confianza legítima de los contribuyentes en las administraciones fiscales, así como la importancia de “cooperar estrechamente con los contribuyentes para facilitarles lo máximo posible el cumplimiento de las obligaciones fiscales”. En igual sentido, se expresa la conducta esperada por parte de la administración en el contribuyente así: “(...) los contribuyentes tienen el deber de declarar todos los ingresos imponibles con honestidad y de pagar los impuestos adeudados, cooperando totalmente y presentando con puntualidad todas las declaraciones fiscales, las devoluciones de impuestos y la información necesaria, así como pagar los impuestos en el plazo previsto”. Todo lo anterior da lugar a una recopilación de los principales derechos y

²³¹ Este programa ha tenido dos versiones. El piloto —primera versión— se lanzó en Washington, D. C., en el año 2018 con ocho administraciones tributarias (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, España, Reino Unido y Estados Unidos), con una serie de grupos multinacionales con sede en estos países. La segunda versión se anunció en marzo de 2019 (53 administraciones tributarias), con los grupos multinacionales que deseen participar.

Sobre este particular, Pascal Saint-Amans, director del Centro de Política Fiscal de la OCDE, dijo: “There is a huge international agenda to ensure fair and effective taxation of multinationals and individuals operating across borders, while delivering enhanced tax certainty to promote growth and investment. Tax administrations sit at the heart of this. The Plenary demonstrated the FTA’s resolve to take concrete actions to support the international agenda and to deliver on the high public expectations”.

²³² https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/a-eu-taxpayers-code_en.

obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa, de forma que se aumente la transparencia en relación con los derechos y obligaciones de ambas partes.

- Modelo de Código Tributario del CIAT²³³ del año 2015²³⁴ recoge las experiencias de la región y las internacionales, además de que propone un estándar ambicioso de estructura tributaria. Dentro de esta propuesta, siguiendo la línea de análisis, se resalta el enfoque novedoso de mejorar las relaciones fisco-contribuyente, así: “(...) empezó a redefinirse también el rol de las administraciones tributarias. Superando la visión fiscalista, surgió una nueva orientación que incorporaba la noción de servicio y asistencia al contribuyente como un elemento fundamental. Esto significaba que, más que como un organismo represor del incumplimiento, la administración tributaria debía actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente, facilitándoles a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones”. Así mismo, se resalta la importancia de la internacionalización: “(...) se puede citar la profundización de la internacionalización de las operaciones económicas de los contribuyentes que ha dado paso a un verdadero contribuyente global, demandando un mayor trabajo coordinado y convergente de las administraciones tributarias a escala internacional”.

En este desarrollo del CIAT, y como medidas de alineación con los instrumentos realizados en Europa y de gran corte de *compliance*, se resaltan los siguientes:

²³³ El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) es un organismo internacional público que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Agrupa a 42 países miembros y países miembros asociados, en cuatro continentes: 32 países americanos; cinco europeos; cuatro africanos y uno asiático.

²³⁴ <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Modelo-de-C%C3%B3digo-Tributario-del-CIAT-Un-enfoque-basado-en-la-experiencia-iberoamericana.pdf>.

- En el título II del citado Código Tributario se ha establecido una norma de extensión de responsabilidad por el uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica de las sociedades como medio de elusión o evasión fiscal, lo cual da lugar a responsabilidad subsidiaria de la sociedad.
- Se establece la capacidad de obrar tributaria de la persona jurídica.
- Se ha reforzado la regulación en relación con la asistencia administrativa mutua en materia fiscal, en particular el intercambio de información y las fiscalizaciones simultáneas. En esta vía, se ampliaron los supuestos de lo que no constituye reserva de información tributaria cuando es solicitada por determinados entes, entre los que cabe resaltar a las administraciones tributarias de otros países. Aspecto reforzado, a su vez, con el establecimiento de la obligación de colaboración en cabeza de particulares en materia de suministro de información con incidencia tributaria.

Todo lo anterior, como se ha visto, genera los incentivos en el sector privado, cuyo sustrato sea el cooperativismo y la prevención del riesgo, y hace establecer estándares para facilitar la adecuación del comportamiento empresarial hacia la regulación establecida -lógica de *compliance*-.

A continuación se exponen los esfuerzos de estandarización de corte *compliance* tributario de algunos países miembros de la OCDE.

- Normas técnicas de estandarización/iniciativas locales

Reino Unido: En el año 2013 elaboró la Regla General Antiabuso (GAAR, por su sigla en inglés)²³⁵, contenida en la Ley de Finanzas del 2013²³⁶. El GAAR entró en vigor el 17 de julio de 2013 y tiene como objetivo principal contrarrestar las ventajas fiscales derivadas de los acuerdos fiscales²³⁷ que son abusivos y que tienen como objetivo único dar ventajas fiscales inadecuadas.

Adicionalmente, a través de su agencia fiscal han desarrollado parámetros técnicos sobre cumplimiento fiscal²³⁸ y sus riesgos, tales como TCRM 3343. Sobre gobernanza interna²³⁹; TCRM 3344. Acercamiento al cumplimiento tributario²⁴⁰; TCRM 3341. Manejo del riesgo en el cumplimiento fiscal²⁴¹, todo enmarcado en la lógica de *compliance*, en sistemas de confianza, relaciones abiertas y honestas, facilitando el cumplimiento tributario, el interés de reporte y el desarrollo de relaciones colaborativas entre el fisco y los contribuyentes.

España: Código de Buenas Prácticas Tributarias en Empresas²⁴². Una iniciativa de grandes empresas españolas junto con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y las

²³⁵ En la parte 5 de la Ley General de Finanzas del Reino Unido se define el alcance de la Regla General Antiabuso, la cual se aplica sobre: a) impuesto sobre la renta; b) impuesto de sociedades; c) impuesto sobre las ganancias de capital; d) impuesto sobre la renta del petróleo; e) impuesto de sucesiones; f) impuesto sobre la tierra del impuesto de timbre, g) impuesto anual sobre viviendas.

²³⁶ <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents/enacted>

²³⁷ En la sección 214 de la Ley de Finanzas se delimitan los términos de interpretación de la GAAR; en tal sentido, esta ley establece que el acuerdo fiscal comprende “any agreement, understanding, scheme, transaction or series of transactions (whether or not legally enforceable)”.

²³⁸ Existen en el Reino Unido más normas vinculantes sobre la promoción y el manejo del cumplimiento fiscal; solo se describen en el texto principal las que a juicio del autor son más relevantes. No obstante, se pueden consultar normas novedosas de esa legislación en esta materia, tales como i) *Procurement Policy Note: Measures to Promote Tax Compliance* de febrero del año 2014, cuyo objetivo es, a través de los procesos de contratación estatal, incentivar el cumplimiento tributario, mediante la posibilidad de descalificar a cualquier oferente que tenga sanciones fiscales o se cuente como realizador de planeaciones fiscales agresivas; ii) *Compliance checks series* (CC/FS17a y CC/FS43). Verificaciones de cumplimiento: sanciones para los facilitadores de evasión o incumplimiento de impuestos en altamar, CC / FS17, a todo facilitador o agente que ayude a una compañía o persona a realizar planeaciones fiscales agresivas que tengan como efecto un fraude fiscal.

²³⁹ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3343>.

²⁴⁰ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3344>.

²⁴¹ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm3341>.

²⁴²

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

empresas que voluntariamente lo suscriban²⁴³, con el fin de aumentar el grado de cumplimiento tributario a través de la transparencia y la confianza mutua²⁴⁴.

Así mismo, se creó el Código de Buenas Prácticas Tributarias de Profesionales Tributarios²⁴⁵, un desarrollo en el marco de los principios de colaboración incentivados por la OCDE. Este código recoge líneas de actuación que buscan el desarrollo de un modelo de relación cooperativa entre la agencia tributaria y los profesionales tributarios que incida directamente en el comportamiento de los profesionales de esta área, a través del fortalecimiento de buenas prácticas por parte de los contribuyentes con el apoyo y aval de estos expertos. Lo que se busca es propiciar que los contribuyentes y los intermediarios fiscales dispongan de un marco que permita el conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario,

²⁴³ Según información de la AEAT, a marzo de 2020 151 empresas han adherido a este código. Información disponible en

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas y profesionales/Foro Grandes Empresas/Codigo de Buenas Practicas Tributarias/Adhesiones al Codigo de Buenas Practicas Tributarias.shtml>.

²⁴⁴ La Ley General Tributaria incorporó en el año 2015, en el artículo 92, el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria, así:

“Artículo 92. Colaboración social.

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.
2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la administración tributaria con otras administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor para potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.
3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos: a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley. b) Campañas de información y difusión. c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación. e) Presentación y remisión a la administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios. f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios. g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios. h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.
4. La administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos”.

²⁴⁵

<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Colaboradores/Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios/Codigos de Buenas Practicas Tributarias/Codigo de Buenas Practicas de Profesionales Tributarios/Codigo de Buenas Practicas de Profesionales Tributarios .shtml>.

ya que esto redundará en una mejora de la seguridad jurídica y en unos menores costos de cumplimiento, contribuyendo a una reducción de la conflictividad en un marco de transparencia y confianza.

El desarrollo de la norma de estandarización UNE 19602²⁴⁶ sobre gestión de *compliance* tributario supone un avance fundamental dentro de la concepción de esta área del cumplimiento. Este esfuerzo de estandarización armoniza los requisitos y directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar continuamente las políticas de *compliance* tributario en las organizaciones, a través de la implantación de buenas prácticas tributarias y mecanismos de detección y corrección de los riesgos asociados al cumplimiento, de modo que busca una cultura de moralidad corporativa más allá de una visión de mero cumplimiento legal (Leo-Castela, Sánchez-Macias, 2020).

Corolario de la desagregación de un *compliance* tributario: es posible concluir que la visión de los estados ha avanzado de un papel hereterocomponedor social o estrictamente policivo hacia otro interactivo de confianza y transparencia. En este camino, entender que la relación fiscal es parte de un proceso social en el que los ciudadanos, empresas u organizaciones reaccionan ante las acciones y posturas del gobierno, es determinante. Construir esta relación de buena fe constituye uno de los más grandes esfuerzos que parte por el mismo cumplimiento en la administración, transparencia y eficiencia.

Es indispensable entender qué subyace en el incumplimiento, para lo cual, acercar a los ciudadanos a la administración es un objetivo principal de la estrategia del *compliance* tributario, lo que a su vez permite modelar y entender los comportamientos de los contribuyentes, ya que la diversidad

²⁴⁶ Para profundizar sobre los alcances, objeto de aplicación, contexto de funcionamiento, entre otros, se puede consultar la obra de (Leo-Castela, Sánchez-Macias, 2020).

del cumplimiento fiscal tiene varias connotaciones que van desde el fraude, la evasión y la elusión, así como por la ignorancia en el cumplimiento normativo.

No es un secreto en el mundo de hoy que la sanción no sea el método más efectivo para asegurar un cumplimiento eficiente, además de generar efectos indeseados en la sociedad, por lo cual, de la mano de los desarrollos particulares bajo las sombrillas internacionales y nacionales que han estructurado los estados, las administraciones fiscales han creado mecanismos de comunicación y trabajo conjunto, buscando hacer coincidir su finalidad legal —de cumplimiento, asegurar el recaudo— con la realidad económica y social de los contribuyentes.

En definitiva, con esta nueva concepción y forma de hacer las cosas, el cooperativismo está mandando la pauta en la nueva forma de relación privado-pública en la que cada parte aumente su bienestar. Las empresas buscan mejorar la proyección de sus intangibles —imagen reputacional, responsabilidad social—, e igualmente obtener una mayor certeza y seguridad jurídica por parte de la administración tributaria al trabajar de forma conjunta, con lo cual esperan un siempre deseable diálogo constructivo y productivo con la administración. Por su parte, la administración tributaria, con la información disponible y estableciendo los mecanismos adecuados de comunicación, se espera que pueda simplificar y clarificar el sistema fiscal, facilitando en toda medida el cumplimiento por parte de los contribuyentes sobre las bases de confianza, agilidad, transparencia e imparcialidad, minimizando el conflicto y los costos de cumplimiento en ambos sectores.

II. *Compliance* tributario en Colombia

“Pues bien: todo eso es cierto, pero circunstancial —dijo—, porque todo lo he hecho con la sola mira de que este continente sea un país independiente y único, y en eso no he tenido ni una contradicción ni una sola duda”. Y concluyó en caribe puro: “¡Lo demás son pingadas!”.

GABRIEL GARCÍA MÁRQUEZ

1. Introducción

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, lo cual 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* tributario²⁴⁷ 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 procíclica²⁴⁸ que contracíclica, de forma que en Colombia las modificaciones al sistema tributario son extensas —para profundizar sobre la evolución histórica del sistema tributario colombiano se puede consultar el apéndice de este capítulo— y 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 renta y al consumo de bienes y servicios. Adicionalmente, la percepción de la

²⁴⁷ A efectos de esta investigación y para concretar la categoría conceptual de *compliance* que se estudia, se equiparan los conceptos de tributación y fiscalidad.

²⁴⁸ 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.

corrupción es elevada²⁴⁹, y la evasión puede rondar el 5% del PIB y cerca del 70% del presupuesto de inversión del Estado colombiano²⁵⁰.

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.

2. ¿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, dimensión y finalmente decantar unas breves reflexiones en torno a su existencia.

2.1. 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 (DIAN) en el campo de asegurar el

²⁴⁹ 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: <https://www.transparency.org/cpi2019>.

²⁵⁰ Un estudio del Global Financial Integrity, usando datos comerciales de las Naciones Unidas, reveló que en 2016 hubo una diferencia de USD 10.800 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 https://securereservercdn.net/45.40.149.159/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2019/11/Colombia-2019_Spanish_Web.pdf.

cumplimiento tributario. En este desarrollo conviene indicar que tales acciones denotan una gran influencia de la 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, pudiendo constatarse al *compliance* como un instrumento de la hacienda pública encaminado hacia el aumento del cumplimiento, el recaudo y por consecuencia el bienestar agregado de la sociedad.

2.1.1. Confianza como eje de la relación público-privada y viceversa

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 recaudo²⁵¹. En los últimos informes de gestión —desde el año 2015²⁵²—, 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 años²⁵³, es decir, hasta el 2022, en dos ejes de acción principales, así:

²⁵¹ En la página de la agencia de impuestos colombiana se encuentra un histórico de informes de gestión que van del año 2006 hasta el 2019. Esta información se puede consultar en el siguiente enlace: <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/Paginas/HistoricoRendicion.aspx>.

²⁵² De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley 1757 de 2015.

²⁵³ 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 i) contribuir de forma eficiente a las finanzas públicas; ii) fomentar el cumplimiento voluntario; iii) apoyar la competitividad del país.

1) El acercamiento al ciudadano y 2) la legitimidad. Con el primero, se plantea 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; mientras que con el segundo se pretende 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 cuentas²⁵⁴ (...).

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, así:

Acciones de cooperación

- Cultura y cercanía con los contribuyentes: Se ha desarrollado el Programa de Cultura de la Contribución²⁵⁵ con el objetivo de acercar al ciudadano y facilitarle el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Este programa, que inició en el año de 2015, busca a través de las instituciones educativas —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

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/CulturaContribucion/Cultura_de_la_Contribucion_en_la_Escuela/informacion/Paginas/default.aspx.

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 conceptos²⁵⁶ y normativa²⁵⁷.
- Fortalecimiento de capacidades institucionales: Se ha fortalecido el talento humano de la entidad con la creación de 6.200 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 año 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”.

²⁵⁶ 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).

²⁵⁷ 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.

2.1.2. 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 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 este sentido, la administración tributaria colombiana bajo la consigna de ofrecer apoyo y soluciones pertinentes para cada tipo de contribuyente, desde el año 2016, la DIAN ha trabajado en la segmentación de los contribuyentes, definiendo cuatro macrosegmentos, así: i) Grandes contribuyentes²⁵⁸; ii) Medianos contribuyentes; iii) Pequeños contribuyentes, y iv) 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 que permitan controlar la tributación y facilitar el cumplimiento.

De la mano de las acciones de política pública expuesta, se procederá analizar el marco normativo vigente que permita afirmar la existencia o construcción de un *compliance* tributario en Colombia.

²⁵⁸ los grandes contribuyentes representan el 0.4% del total de contribuyentes y el 57% del total recaudado (Baer, Improving large taxpayers' compliance: a review of country experience, 2002)

2.1.3 Acciones normativas

Lo primero que hay que 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 activo²⁵⁹ 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 al *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 y mediano 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.

Acuerdos internacionales ratificados por Colombia:

- **Bilaterales: Red de Acuerdo de Doble Tributación/Imposición**

El proceso de negociación²⁶⁰ de acuerdos de esta naturaleza data del año 2005, con fundamento principalmente en el modelo elaborado por la OCDE y usando como base, en ciertos aspectos

²⁵⁹ El Estado colombiano ratificó la Convención de la OCDE para ser miembro permanente mediante la Ley 1950 de 2019.

²⁶⁰ 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).

específicos, el modelo acogido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), modelos explicados *supra*.

En esta realidad, los 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 automático de información

con respecto a la Ley sobre el Cumplimiento Fiscal relativo a cuentas en el extranjero (Fatca)²⁶¹.

Multilaterales

- Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal²⁶².
- Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratos fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios²⁶³.

Normas nacionales que podrían fundamentar un *compliance* tributario

- Constitución Política de Colombia de 1991, artículo 95²⁶⁴.
- La Ley de Financiamiento —Ley 1943 de 2018²⁶⁵ y Ley 2010 de 2019²⁶⁶—, recientemente expedida, creó un nuevo delito relativo a la defraudación o evasión tributaria (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

²⁶¹ 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.

²⁶² Este tratado multilateral fue ratificado por Colombia mediante la Ley 1661 de 2013 y revisado constitucionalmente en la Sentencia C-032 de 2014.

²⁶³ Este tratado multilateral aún no ha sido ratificado por parte del Gobierno de Colombia y no ha iniciado su trámite legislativo.

²⁶⁴ 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.

²⁶⁵ Ley declarada inexecutable 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.

²⁶⁶ 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.

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 sanciones, intereses y deuda de tributos para aquellos facilitadores de planeaciones fiscales dinámicas que tengan por efecto la evasión²⁶⁷ o abuso²⁶⁸ 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 tributarios²⁶⁹—, 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

²⁶⁷ 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”.

²⁶⁸ La Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia (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 (...)”.

²⁶⁹ 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 i) Falsedad ideológica en documento público (art. 286); ii) Falsedad en documento privado (art. 289); iii) Falsedad material en documento público (art. 287); iv) Destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado (art. 293); v) Obtención de documento público falso (art. 288); vi) Uso de documento falso (art. 291); vii) Destrucción, supresión u ocultamiento de documento público (art. 292).

de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes²⁷⁰, consagrado en el artículo 434A del Código Penal²⁷¹.

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.
- 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 sistémica 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.

²⁷⁰ 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: i) Auto 30/08/2017. MP Gustavo Enrique Malo Fernández (50.826); ii) Auto 31/05/2017. MP Fernando Alberto Castro Caballero (50.083); iii) Sentencia 14/06/2017. MP Fernando Alberto Castro Caballero (47.446); iv) Sentencia 10/08/2016. MP Gustavo Enrique Malo Fernández (48.050).

²⁷¹ Se debe considerar que el parágrafo 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 (...)”.

3. *Compliance* tributario a la luz de las normas generales existentes sobre cumplimiento en Colombia

El presente análisis ronda la tesis de defender la existencia de un incipiente *compliance* tributario en cuanto a determinadas dimensiones del actuar en sectores cuya importancia radica como elementos estructurales del mantenimiento del orden económico y social, como imperativo constitucional en procura del cumplimiento de los fines del Estado.

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—.

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 por simple aversión al riesgo.

Enmarcado en lo indicado, 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 áreas²⁷². 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 equitativa²⁷³ 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.

²⁷² 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: i) En la explotación de los recursos naturales. ii) En el uso del suelo. iii) En la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados. iv) Para racionalizar la economía en un marco de sostenibilidad fiscal. v) Para el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes. vi) Para garantizar la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo. vii) Para la preservación de un ambiente sano. viii) Para asegurar el pleno empleo a los recursos humanos. ix) Para garantizar el acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. x) Para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones.

²⁷³ Al efecto, se resalta que la equidad constitucional económica se subsume en i) la equidad en el control fiscal, ii) la equidad como criterio de contribución y iii) la equidad tributaria. Para profundizar sobre el entendimiento de la equidad en el sistema jurídico-económico colombiano, consultar Rojas (2017).

- 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 sostenimiento 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 jurídico de orden económico y social, entre los que se encuentran los delitos contra el fisco —evasión, fraude, omisión, vistos y explicados anteriormente—, de manera que 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, 313²⁷⁴, 402²⁷⁵, 434²⁷⁶, 434A²⁷⁷ y

²⁷⁴ Evasión fiscal en los monopolios rentísticos (en la entrega de rentas de esta actividad).

²⁷⁵ Omisión del agente retenedor por concepto de retención en la fuente, o por no consignar las sumas recaudadas por IVA o impuesto al consumo.

²⁷⁶ Agravación punitiva por asociación para acometer delitos contra la administración pública.

²⁷⁷ Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.

434B²⁷⁸—, se encuentra que se trata —como los delitos económicos propios del *compliance* vistos *supra*— 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 interesantes²⁷⁹ a la hora de conceptualizar de manera interpretativa el *compliance* tributario en las personas jurídicas, así:

- 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 físicas²⁸⁰, 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

²⁷⁸ 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 evitar aplicaciones excesivas de este derecho— hay dos criterios que darán lugar al desistimiento de la acción penal: i) cuando haya varias interpretaciones sobre una norma relacionada con el caso específico, no podrá haber persecución penal —error en derecho— ii) la acción penal se extingue si se presenta la declaración omitida o se paga lo adeudado según la liquidación oficial (capital, intereses y sanciones).

²⁷⁹ 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.

²⁸⁰ 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 tuvieron la obligación legal de conocerlo.

siguiente: “Independientemente de las responsabilidades penales individuales a que hubiere lugar, las medidas contempladas en el artículo 91²⁸¹ 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*” (destacado fuera de texto legal). De manera complementaria —muy en consonancia con medidas tomadas en el Reino Unido— 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.

²⁸¹ “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”.

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 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.

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 sistémica de las normas y los alcances, se ve una configuración de responsabilidades 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.

No obstante, se debe observar que si la persona jurídica pertenece al sector financiero o de salud colombiano —análisis que ya se hizo en antecedencia sobre el *compliance* en general—, 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 las mismas. 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 sistémica del *compliance*.

Como corolario de lo desarrollado, vale la pena destacar que los sistemas tributarios 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 normativo realizado, al igual que su gran implicancia en responsabilidades y deberes de cumplimiento y observancia tanto para personas naturales como jurídicas, la implementación de programas de cumplimiento es una medida casi impostergable. Adicionalmente, a juicio personal y a la luz de lo decantado, no se está muy lejos de una configuración legal del *compliance* tributario como existe en otros países miembros de la OCDE.

III. Aproximaciones a la medición del *compliance* tributario/fiscal

*Cuando veo un pájaro que camina como un pato y nada como un pato y grazna
como un pato, llamo a ese pájaro un pato.*

JAMES WHITCOMB RILEY

No obstante el análisis anterior, en el cual se ha profundizado en los detalles filosóficos y legales detrás de la teoría general del *compliance* y, específicamente, lo referente al *compliance* fiscal, aún

queda por caracterizar las diversas aproximaciones empíricas que la bibliografía aporta a las mediciones del cumplimiento tributario, efecto que se tomará como un proxy del *compliance* como fenómeno ligado a este. En general, la bibliografía explora desde diversas disciplinas y áreas de conocimiento —economía, jurisprudencia, psicología y sociología— las mediciones del *compliance* en su visión directa de aseguramiento de la normatividad aplicable, y de igual forma en distintos niveles: individualmente, a través de experimentos, o en un nivel macro, con uso de datos agregados. En esta sección se explorarán estas formas en las cuales se ha abordado cuantitativamente el *compliance* y se evidenciarán espacios en los que esta investigación puede aportar a la creación de nuevo conocimiento, especialmente para el caso del estudio de este fenómeno en países en vías de desarrollo como Colombia.

1. Determinantes del *compliance* fiscal

Al estudiar los determinantes de un fenómeno que puede llegar a ser tan amplio como el *compliance* fiscal, las primeras investigaciones del IRS (1978) se centraron en explorar las características que hacían que una persona cumpliera con sus obligaciones tributarias. Se encontró que existen variables como sexo, edad, ingresos, educación, percepciones de injusticia, percepciones del sistema de disuasión y percepciones del incumplimiento de los pares, que son relevantes para explicar el fenómeno y que han sido usadas para explicar esta dimensión tan importante de la vida actual.

En este orden de ideas, la bibliografía que inició el estudio empírico del cumplimiento como un escenario previo al *compliance*²⁸² determinó que, además de las variables nombradas

²⁸² Para más información, se puede consultar Scholz (1998), Collins et al. (1992) y Roth et al. (1989).

anteriormente, existen más determinantes que explican el hecho de cumplir con una obligación tributaria en el ámbito individual, entre las que sobresalen el conocimiento del sistema tributario, los beneficios anticipados por cumplimiento y los rasgos de personalidad relacionados con la responsabilidad, la ortodoxia de valor y de propensión o aversión al riesgo.

Entre los determinantes más relevantes en la bibliografía que exploró inicialmente el *compliance* fiscal, desde un punto de vista econométrico²⁸³ se destacan resultados como la relación que existe entre el cumplimiento y el conocimiento del sistema tributario, evidenciando que un menor manejo de estos temas conlleva una menor habilidad para cumplir con sus obligaciones. Sin embargo, otros autores²⁸⁴ indican lo opuesto, argumentando que un mayor conocimiento de los sistemas y leyes que regulan los tributos es más propenso a no cumplir, dadas las capacidades para eludir sus responsabilidades dentro del marco legal, sin incurrir en delitos o sanciones.

Igualmente, vale la pena mencionar las aproximaciones iniciales²⁸⁵ que mezclaron métodos psicométricos con teoría económica y jurídica, puesto que estudiaron la relación entre factores de personalidad tales como propensión al riesgo, niveles de confianza, conformidad, entre otras, y la probabilidad de cumplir con obligaciones tributarias. Estos estudios sugieren que existe una correlación positiva —y coherente— entre las medidas psicométricas de confianza y conformidad con el *compliance*, y una propensión a no cumplir. Por otra parte, otros autores²⁸⁶ que estudiaron en la década de los ochenta los determinantes del cumplimiento fiscal, enfatizaron que los

²⁸³ Lewis (1982) fue de los primeros en incorporar conceptos psicológicos en la medición del *compliance*, con el objetivo de identificar las variables de personalidad que determinan el cumplimiento.

²⁸⁴ Palil (2010), por ejemplo, argumenta que, si bien es cierto que, a mayor conocimiento tributario y fiscal, mayor es la probabilidad de cumplimiento, esta relación es diferente a medida que va cambiando la profundidad del conocimiento y su relación con otras variables, tales como aversión al riesgo, lo que genera que en niveles muy altos de conocimiento tributario el cumplimiento fiscal no se logre explicar.

²⁸⁵ Es importante mencionar que estos estudios usaron el inventario de personalidad de Jackson (Jackson, 1979) para capturar las variables psicométricas que posteriormente relacionan con el cumplimiento fiscal. Para más información, consultar Jackson y Milliron (1986) y Collins et al. (1992).

²⁸⁶ Roth et al. (1989) y Weigel et al. (1987).

resultados de estos estudios podrían estar comprometidos puesto que se llevaron a cabo usando encuestas tributarias, haciendo probable la existencia de errores de medición derivados de sesgos de respuestas inexactas o falsas por parte de los individuos del estudio.

En este orden de ideas, y para resumir lo expuesto hasta este punto, vale la pena mencionar el modelo de Fischer²⁸⁷, en el cual se identifican y agrupan los determinantes del cumplimiento tributario en cuatro grupos que incorporan tanto conceptos económicos como psicosociales, así:

- Factores demográficos: Características de la persona, tales como etnia, género y educación.
- Oportunidades de no cumplimiento: Nivel de ingresos, fuente de ingresos y ocupación.
- Actitudes y percepciones: Nivel de justicia —ausencia de corrupción— en el sistema tributario y presión de individuos pares.
- Estructura/sistema de tributos: Complejidad del sistema tributario, probabilidad de detección y sanciones y tasas impositivas

Estudios posteriores²⁸⁸ han identificado que, aun cuando el modelo de Fischer integra y explica, en gran medida, los determinantes del cumplimiento tributario, vale la pena mencionar que las interacciones y dinámicas internas de este modelo son bastante complejas y requieren incluir factores externos y de contexto, tales como la cultura de los individuos y en qué forma esta se relaciona con las oportunidades de no cumplimiento del modelo de Fischer. Así las cosas, son varios los autores que han indagado acerca de la cultura como explicación para el cumplimiento fiscal y han logrado identificar qué valores culturales, como el grado de independencia

²⁸⁷ Fischer et al. (1992). Modelo en el que sintetiza lo expuesto por Jackson y Milliron (1986).

²⁸⁸ Chau y Leung (2009) hacen una revisión sistemática del modelo de Fischer con el objetivo de identificar la coherencia conceptual de los determinantes del *compliance* tributario. De igual forma, Chan et al. (2000) comparan las diferencias culturales entre Hong Kong y Estados Unidos y su relación con el cumplimiento tributario. Del mismo modo, Saad y Haniffa (2014) exploran cómo el contexto de las leyes islámicas impacta el *compliance* en países de mayoría musulmana.

interpersonal —colectivismo o individualismo—, están relacionados con el cumplimiento tributario de los contribuyentes y que al final se puede argumentar dan fundamento causal a un funcionamiento basado en la lógica *compliance*.

Ahora bien, con el pasar del tiempo, el entendimiento de los determinantes del cumplimiento tributario ha ido evolucionando para decantarse en una realidad que puede entenderse de forma correcta desde un punto de vista sistémico, en el que interactúan tanto los conjuntos de variables señalados en el modelo de Fischer como nuevos conceptos que se han incluido para explicar los factores asociados al cumplimiento. Factores en el nivel macro, tales como el grado de libertad económica, garantías institucionales, leyes que promuevan la competencia justa y altos estándares de moral, han sido identificados como otros determinantes del cumplimiento, y habían sido excluidos de las explicaciones propuestas en las décadas de los ochenta y noventa²⁸⁹.

Hasta este punto, se han explorado varias opciones para definir los determinantes del cumplimiento como un proxy del *compliance* fiscal en el plano individual y, en menor medida, a nivel agregado. En este sentido, una aproximación alternativa para estimar este fenómeno se puede hacer desde la evasión fiscal, e igualmente sobre el monto recaudado; indicadores que, en esencia, se calculan a nivel agregado. Investigaciones²⁹⁰ que han indagado acerca de las razones detrás de la evasión fiscal en países han encontrado que factores a nivel agregado, tales como la confianza en el Gobierno, los costos de cumplimiento, la corrupción, el grado general de educación y la

²⁸⁹ Riahi-Belkaoui (2004) demuestra con datos de 30 países que el cumplimiento tributario internacional está positivamente relacionado con el nivel de libertad económica, el nivel de importancia del mercado de valores y la efectividad de las leyes de competencia y las altas normas morales.

²⁹⁰ Autores como Richardson (2006) y Nur-Tegin (2008) coinciden en que factores como la educación tributaria y programas para combatir la corrupción son más importantes para disuadir la evasión fiscal —aumentar el *compliance*— que las medidas convencionales.

complejidad económica son determinantes para aumentar el cumplimiento tributario y de esta forma aterrizar el arquetipo funcional de un *compliance* tributario en un país.

Del mismo modo, otros autores²⁹¹ que han investigado los determinantes del cumplimiento tributario en estudios comparativos con datos de varios países coinciden en que, aunque el modelo de Fischer descrito anteriormente es un buen punto de partida, las explicaciones no económicas tales como las relaciones entre la percepción de corrupción, eficiencia del Estado, capacidad de auditar y presiones de pares, son cada vez más relevantes para explicar este fenómeno, especialmente en el ambiente económico actual.

Si bien el resumen de los determinantes del cumplimiento tributario presentado hasta ahora ha mostrado la evolución desde el inicio de su estudio en la década de los setenta, sus resultados e implicaciones han estado centrados en países desarrollados, en los cuales existe una alta disponibilidad de datos para el estudio del fenómeno en cuestión, y en que tanto la academia como los sistemas tributarios han dado importancia al estudio del cumplimiento en pro del financiamiento del Estado. En este sentido, vale la pena mencionar las investigaciones que han explorado los determinantes del cumplimiento tributario en países en vías de desarrollo y cómo varían sus resultados en comparación con países desarrollados.

Como punto de partida, se propone contextualizar acerca de los ambientes económicos y sociales de los países en desarrollo que limitan *ex ante* un adecuado *compliance tributario*. Han sido varias²⁹² las investigaciones que han concluido que la evasión y otras formas de incumplimiento

²⁹¹ Tanto Wu y Teng (2005) como O'Shaughnessy (2014) coinciden en que las estimaciones demuestran que la carga tributaria afecta significativamente el grado de cumplimiento tributario y que los resultados muestran que los factores no económicos tales como la percepción sobre la calidad de las instituciones son determinantes importantes del cumplimiento tributario.

²⁹² Tanto Tanzi (1991) como Cobham (2005) evidencian que el no cumplimiento fiscal en países en desarrollo, especialmente en África, es responsable de gran parte del déficit fiscal en ellos.

fiscal son las responsables de pérdidas de hasta 285 billones de dólares en el PIB de países en desarrollo. Entre los determinantes de este incumplimiento generalizado en estos países, se resalta la debilidad de sus sistemas tributarios y la alta presencia de una combinación de factores de ilegalidad —elusión fiscal, evasión— y sistemas tributarios con deficiencias de planeación o creados al amparo de grupos de interés que controlan la expedición normativa tanto por vía legislativa como ejecutiva, dando lugar a exenciones tributarias injustificadas y corrupción²⁹³.

Así mismo, es indispensable analizar la importancia de la economía informal/subterránea en el PIB de los países en vías de desarrollo, la cual, por sus características intrínsecas, es altamente propensa al no cumplimiento, ya que estas actividades son a menudo la otra cara de la evasión fiscal y su expansión puede afectar la implementación y los resultados de las políticas económicas y fiscales²⁹⁴.

Finalmente, otra de las diferencias destacables entre los contextos sociales de países desarrollados y en vías de desarrollo consiste en el respeto social que se tiene hacia las instituciones y las leyes, aspecto principal a la hora del cumplimiento tributario, de manera que si hay un respeto generalizado por la ley en determinado país, directamente también lo habrá en la dimensión tributaria; en esta vía, el grado de aceptación y respeto por la ley es mucho mayor en países desarrollados frente a países en vías de desarrollo²⁹⁵.

En este contexto, son varios los estudios que buscan explicar los determinantes del cumplimiento tributario a la luz de diversos escenarios y condiciones macroeconómicas. Así pues, varios estudios

²⁹³ Para ejemplificar esta afirmación, el CMI Michelsen Institute (2012) de Noruega analiza las políticas fiscales de Tanzania y la cantidad de ingresos que el país está perdiendo por la evasión fiscal, la fuga de capitales y los incentivos fiscales perversos.

²⁹⁴ Tanzi (2000) explora y analiza las distintas formas de *no compliance* en lo que denomina *shadow economy*, así como sus impactos en el recaudo tributario en países en desarrollo.

²⁹⁵ Graetz et al. (1986) argumentan que la evasión y la falta de respeto de los ciudadanos por las leyes fiscales pueden ir de la mano con la falta de respeto por otras leyes y contribuir a socavar la legitimidad del Gobierno.

de análisis de encuestas en África²⁹⁶ han establecido que gran parte del cumplimiento puede explicarse por las percepciones de los contribuyentes acerca de lo “justo” y transparente del sistema tributario, así como de la realización de actividades que propendan a aumentar la legitimidad y transparencia de la gestión pública: la rendición de cuentas de las entidades estatales y la capacidad de control y vigilancia de las instituciones fiscales o penales sobre los contribuyentes —probabilidad que estima un individuo de ser auditado por el fisco de su país—.

En general, parece como si hubiera una diferencia clave en los determinantes del *compliance* entre países desarrollados y en vías de desarrollo, la cual se centra en que la percepción de corrupción podría ponderar más en países de bajos ingresos.

Ahora bien, después de revisar el estado del arte desarrollado en Colombia, es posible concluir que son más bien pocas las investigaciones realizadas²⁹⁷ en el estudio del cumplimiento tributario, centrándose particularmente en el estudio de la evasión fiscal y la efectividad de las reformas tributarias sobre el monto de recaudo en el país. Por otra parte, resulta curiosa la existencia de estudios de corte filosófico que debaten la aceptación de la evasión desde un punto de vista ético en Colombia²⁹⁸. Así las cosas, este vacío en la bibliografía abre las puertas a oportunidades de

²⁹⁶ Fjeldstad et al. (2012) realizan una revisión sistemática del análisis de encuestas tributarias en África y concluyen que, a pesar de las limitaciones de representatividad, estos instrumentos constituyen una herramienta fundamental para entender las causas del *compliance* en países en desarrollo. Por su parte, Musimenta et al. (2017) y Nkundabanyanga et al. (2017) analizaron mediante un estudio correlacional de respuestas de encuestas las determinantes del *compliance* fiscal en Uganda. Finalmente, Engida y Baisa (2014) exploran en un modelo Probit nueve determinantes del *compliance* tributario: probabilidad de ser auditado; percepción del gasto público; percepción de equidad; pena, restricción financiera; cambios a las políticas gubernamentales actuales; grupo de referencia; papel de la autoridad fiscal; y conocimiento fiscal.

²⁹⁷ Steiner y Soto (1998) estiman la evasión fiscal en Colombia para el periodo 1988-1995 y aportan varias medidas de este fenómeno (que puede ser una de las aristas del *no compliance*). Por su parte, Molina y Gómez (2005) usan un modelo univariado de series de tiempo para estimar la efectividad de las reformas tributarias sobre el recaudo, lo cual podría entenderse como la efectividad de las políticas fiscales sobre una de las expresiones del *compliance*.

²⁹⁸ McGee et al. (2009) debaten la solidez de 18 argumentos identificados para justificar la evasión contributiva en Colombia. Analizar la existencia de este tipo de estudios resulta interesante a la luz de las extensiones del modelo de Fischer en cuanto a la cultura, pues supone que en Colombia se están presentando argumentos éticos/culturales para justificar *ex ante* una conducta de *no compliance*.

investigación en pro de fortalecer el conocimiento, de modo que permita mejorar y consolidar las políticas tributarias en el país. De esta forma, caracterizar los determinantes del cumplimiento y matizar el contexto institucional bajo una lógica de *compliance*, permitirá aportar desde un enfoque novedoso la investigación en Colombia en asuntos de la hacienda pública.

2. Evidencia experimental

Si bien hasta el momento se ha discutido una amplia gama de explicaciones para el cumplimiento tributario a varios niveles de agregación —individuos y países— por medio de datos secundarios y encuestas, queda en tela de juicio la veracidad de la causalidad de estas explicaciones, puesto que pueden existir numerosos factores que sesguen los resultados²⁹⁹. En este orden de ideas, los experimentos aleatorios corresponden a la mejor aproximación empírica para explicar las dinámicas del cumplimiento tributario, puesto que una de sus funciones principales es poner a prueba las teorías y proporcionar la base para el conocimiento científico. El experimento puede proporcionar pistas sobre la estructura o la forma matemática de una teoría y aportar evidencia de la existencia de las variables o factores involucrados.

Así mismo, los experimentos en asuntos tributarios constituyen un elemento válido para la replicación y validación externa de resultados —los resultados de laboratorio son extrapolables a

²⁹⁹ En econometría se conocen como sesgos y pueden estropear los resultados de las estimaciones tornándolas poco confiables. En el caso de las encuestas tributarias, pueden presentarse distintos tipos de sesgos, tales como errores de medición, selección no aleatoria de los encuestados, entre otras. Por otra parte, podrían existir sesgos de variables omitidas, que hacen que los modelos no tomen en cuenta aspectos que deberían. Ambos sesgos serán profundizados en la sección de metodología, así como las posibles soluciones que esta investigación propone para superarlos.

la vida real— puesto que los patrones de comportamiento de los sujetos en el laboratorio se ajustan a los de las personas que toman una decisión similar en entornos reales³⁰⁰.

Desde finales de la década de los setenta, economistas, psicólogos y sociólogos han utilizado experimentos para investigar los determinantes del cumplimiento tributario³⁰¹. En general, han encontrado que existen varios determinantes causales del cumplimiento: altas tasas de penalización por incumplimiento, la probabilidad de auditoría y el retorno marginal per cápita al bien público. Por otro lado, de forma general, se ha encontrado que las tasas de los impuestos no explican de forma certera el cumplimiento.

Del mismo modo, la bibliografía³⁰² coincide en que la mayoría de los diseños de los experimentos para medir o estudiar las dinámicas del cumplimiento consisten en recrear la mayoría de los elementos de la estructura básica del sistema del impuesto sobre la renta personal, pues en ellos las personas reciben ingresos, pagan impuestos sobre los ingresos informados voluntariamente y afrontan una probabilidad de auditoría. Si se detectan trampas, pagan una multa financiera por los impuestos no declarados. A su vez, las intervenciones casi siempre consisten en distintas formas de auditoría, incentivos para cumplir, entre otras. Los resultados del experimento son medidos mayormente en el porcentaje de veracidad de las declaraciones de los individuos participantes, puesto que el investigador posee el cien por ciento de la información de los ingresos de los participantes, lo que hace posible la detección completa de la evasión, a diferencia de las agencias tributarias reales —fallo de la información—.

³⁰⁰ Alm et al. (2015) examinan la cuestión de la validez externa en el contexto específico de los experimentos de laboratorio sobre cumplimiento tributario y determinan que son instrumentos de investigación válidos para encontrar evidencia causal de las dinámicas del *compliance*.

³⁰¹ Vale la pena nombrar a Blackwell (2007), quien hace una síntesis de la bibliografía de experimentos llevada a cabo en materia del *compliance* fiscal.

³⁰² Para más detalles acerca de los diseños experimentales en el estudio del *compliance* fiscal, consultar Cummings et al. (2009) y Hallsworth et al. (2017).

Son varios los experimentos³⁰³ que han estudiado los distintos tipos de *enforcement* que podrían aumentar el cumplimiento y de esta medida encuadrar en una lógica sistémica de *compliance*, bien sea por incrementar el recaudo o disminuir la evasión, en los que casi siempre se concluye que las medidas o incentivos que más influyen en el cumplimiento son las de tipo “garrote” y no las de corte “zanahoria”. Tal es el caso de un estudio³⁰⁴ llevado a cabo en Colombia, en el que se demuestra que las visitas personales de auditores tributarios contribuyen en mayor medida al cumplimiento tributario que otro tipo de auditorías —virtual, correo postal o electrónico, etc.—, probablemente porque el encuentro físico esté psicológicamente relacionado con una alta probabilidad de detección de fraude y por el bajo nivel de apropiación tecnológica y de inclusión financiera de las empresas o contribuyentes.

Uno de los estudios más relevantes³⁰⁵, que demuestra el argumento anterior, se llevó a cabo en Estados Unidos a finales de la década de los noventa y consistió en un experimento que probó estrategias alternativas para mejorar el *compliance* voluntario del impuesto estatal sobre la renta en Minnesota. Estas estrategias incluyeron:

- Examen y auditoría profundos sobre las declaraciones de impuestos, con aviso previo a los contribuyentes.
- Servicios mejorados para los contribuyentes.
- Mensajes de información en cartas enviadas a los contribuyentes.
- Nuevo formulario de impuestos, más fácil de llenar.

³⁰³ Coleman (1996), y Castro y Scartascini (2015).

³⁰⁴ Ortega y Scartascini (2015) llevaron a cabo un experimento de campo en Colombia que varía la forma en que la agencia tributaria nacional se pone en contacto con los contribuyentes en los pagos adeudados por impuestos sobre la renta, el valor agregado y el patrimonio.

³⁰⁵ Para más información sobre el experimento de cumplimiento en impuestos sobre los ingresos de Minnesota, consultar Coleman (1996).

Los resultados mostraron que los contribuyentes que se enfrentan a una amenaza de examen o auditoría reportaron más ingresos y pagaron más impuestos. Los aumentos fueron generalmente mayores entre los contribuyentes que tenían ingresos comerciales —en estos, es mayor la probabilidad de incumplimiento porque sus rentas tienen más características de opacidad que las rentas laborales, que son fácilmente rastreables o contrastables por diversas fuentes de información, tales como aportes a sistemas de seguridad social, pensiones, nóminas, planes de beneficios financieros, entre otros—. Por último, los mensajes informativos tuvieron un efecto casi nulo en comparación con las amenazas de auditoría.

3. Síntesis de las aproximaciones de la medición del cumplimiento tributario o fiscal

A manera de resumen de las aproximaciones para medir el cumplimiento fiscal, se puede afirmar lo siguiente:

- Para cualquier medición es fundamental tener en cuenta el modelo de Fischer y sus cuatro conjuntos de variables explicativas del *compliance*: i) factores demográficos, ii) oportunidades para el no cumplimiento, iii) actitudes y percepciones individuales, y iv) estructura/sistema de tributos.
- Es importante incluir factores culturales y económicos agregados que incidan en la probabilidad del cumplimiento.
- Existen medidas alternas o aristas al cumplimiento tributario, tales como el monto recaudado o la evasión.
- Es necesario diferenciar los contextos de desarrollo de las economías y sociedades al estimar los niveles de cumplimiento tributario, puesto que no es lo mismo considerar este fenómeno

en países desarrollados a considerarlo en naciones en vías de desarrollo, dadas las características y limitaciones que afectan *ex ante* cualquier tipo de cumplimiento tributario o recaudos que se puedan dar.

- Aunque las encuestas son la forma más viable —económicamente y por recursos— de recopilar información tributaria, no son las más confiables por temas de sesgos.
- Las estimaciones de cumplimiento con indicadores agregados en el país sirven como punto de partida y comparación para explorar los determinantes; sin embargo, el cumplimiento tributario es un fenómeno que nace del individuo y para mayor precisión debe ser estudiado a ese nivel, pues permite explorar información de personalidad, ambiente y percepciones que no son posibles agregar a un nivel mayor.
- La mejor manera de estudiar las dinámicas del *compliance* corresponden a experimentos aleatorizados, ya que con ellos se logra repetir las condiciones reales de los sistemas tributarios, así como los distintos tipos de intervenciones que propicien un cumplimiento más efectivo.

CAPÍTULO III: CARACTERIZACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

I. Caracterización jurídica

De la descripción histórica desde la perspectiva jurídica y económica se puede analizar el actual sistema tributario colombiano. Como resultado de este proceso, es posible hallar la génesis del actual sistema tributario colombiano en el artículo 334 de la Constitución Política de 1991, en donde se establecieron los ejes que construirían teóricamente la estructura tributaria de Colombia. Estos principios normativos son la equidad, la eficiencia y la progresividad³⁰⁶.

La primera aproximación al sistema tributario de Colombia obedece a un criterio geográfico. Con este criterio, el sistema tributario colombiano se caracteriza por dos clases de gravámenes: los nacionales y los territoriales, estos últimos conformados por los impuestos departamentales y municipales³⁰⁷.

³⁰⁶ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-397 de 2011: “De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte, tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. *El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte que “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)” (destacado fuera de texto).*

³⁰⁷ Constitución Política de Colombia de 1991, artículo 287: “Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud, tendrán los siguientes derechos: 1. Gobernarse por autoridades propias. 2. Ejercer las competencias que les correspondan. 3. *Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.* 4. Participar en las rentas nacionales” (destacado fuera de texto).

Por impuestos nacionales se entienden aquellos que recaen sobre todos los residentes fiscales en el territorio nacional, sin importar la zona geográfica de su residencia; son recaudados por la DIAN y establecidos por el Congreso de la República de consuno con el Gobierno³⁰⁸. Para una mejor comprensión, los impuestos nacionales se pueden dividir en dos clases: los directos y los indirectos³⁰⁹, desde una visión jurídica, pero la metodología empleada por la DIAN los clasifica en impuestos, internos³¹⁰, externos³¹¹ y otros impuestos, lo cual corresponde a una segmentación más económica que jurídica.

Para ilustrar mejor lo descrito, a continuación se exponen los principales impuestos internos (tabla 5).

TABLA 5. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LOS IMPUESTOS EN COLOMBIA

Impuestos nacionales	Descripción
Impuesto de renta	Grava la obtención de ingresos que incrementen el patrimonio de los contribuyentes. Tiene tres tarifas: <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa general del 32% para personas jurídicas nacionales y extranjeras con domicilio/ establecimiento permanente en Colombia en el año 2020, 31% para 2021 y 30% para 2022.

³⁰⁸ Si bien los impuestos tienen el principio de legalidad en cabeza del Congreso (artículo 150 de la Constitución Política de 1991) cuando se trata de exenciones tributarias o modificaciones sobre a las transferencias presupuestales territoriales, entre otros actos de incidencia fiscal y presupuestaria, se requiere la iniciativa del Gobierno y la aprobación del Congreso (artículo 154 de la Constitución Política de 1991).

³⁰⁹ Los impuestos directos son aquellos que recaen directamente sobre las personas (jurídicas o naturales), como el impuesto de renta. Los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre una amplia variedad de bienes y servicios, pero que indirectamente terminan siendo pagados por personas (jurídicas o naturales), esto es, gravan una actividad o un bien, por ejemplo, el IVA.

³¹⁰ Impuestos internos: impuesto de renta, Cree, valor agregado, timbre, patrimonio y gravamen a los movimientos financieros.

³¹¹ Impuestos externos: aranceles e IVA a las exportaciones.

Impuestos nacionales	Descripción
	<ul style="list-style-type: none"> - Tarifas generales del 19, 28, 33, 35, 37 y 39% (personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales —tarifa creciente en función de los ingresos—)³¹². - La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones íliquidas de causantes que no eran residentes en Colombia, será del 10%³¹³.
Tarifa especial a dividendos	<ul style="list-style-type: none"> - Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones íliquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme al Estatuto Tributario (numeral 3 del artículo 49) tendrán una tarifa del 10%. - Los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a sociedades nacionales, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, estarán sujetas a la tarifa del 7,5% a

³¹² Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, artículo 241, Tarifa para las personas naturales.

³¹³ Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, artículo 51, Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.

Impuestos nacionales	Descripción
	título de retención en la fuente sobre la renta, trasladable e imputable a la persona natural residente o inversionista residente en el exterior.
Ganancia ocasional	<p>Grava algunos ingresos específicos y extraordinarios, es decir, ajenos a la actividad principal del contribuyente, tales como la utilidad obtenida en enajenación de activos fijos, herencias y loterías.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa única del 10%
Gravamen a los movimientos financieros (GMF)	<p>Grava la realización de transacciones financieras. Este impuesto tiene una vigencia gradual así:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa del 0,3% (2019) - Tarifa del 0,2% (2020) - Tarifa del 0,1% (2021). <p>A partir del 1.º de enero de 2022 el impuesto será eliminado.</p>
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	<p>Este impuesto indirecto puede ser interno o externo, ya que grava la venta, producción, distribución, comercialización e importación de bienes y la prestación de servicios en el territorio nacional. Con este fin, consta de diferentes tarifas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa general del 19% - Tarifas especiales del 5%
Impuesto al patrimonio	Grava a las personas (naturales o jurídicas que al 1.º de enero del año 2020 posean un patrimonio igual o mayor a 5.000

Impuestos nacionales	Descripción
	millones de pesos (1.351.351 euros) ³¹⁴ . Cuenta con la siguiente tarifa decreciente en el tiempo, así: <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa del 1% del total de la base gravable establecida, de conformidad con el artículo 295-2 de este Estatuto³¹⁵.
Impuesto al consumo	Grava determinadas actividades de consumo (servicio de telefonía móvil; venta y producción de algunos bienes muebles y servicios de alimentación en establecimientos comerciales) así: <ul style="list-style-type: none"> - Tarifa del 4% - Tarifa del 8% - Tarifa del 16%

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a los impuestos territoriales mencionados *supra*, cuya fuente de existencia se deriva de la Constitución Política de 1991, que estableció el principio de autonomía territorial³¹⁶, se indica que a la fecha existen alrededor de 13 tributos departamentales, 20 municipales y por lo menos 24 gravámenes y contribuciones, sin tener en cuenta las contribuciones de estampillas³¹⁷ que existen

³¹⁴ Tomando una tasa de cambio de \$3.700 por cada euro.

³¹⁵ Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, artículo 46, Tarifa y destinación.

³¹⁶ Para conocer más detalles sobre los fines y límites de la autonomía territorial en materia fiscal, se pueden consultar las siguientes sentencias de la Corte Constitucional colombiana: C-517 de 1992; C-004 de 1993; C-070 de 1994; C-084 de 1995; C-222 de 1995; C-335 de 1996; C-521 de 1997; C-232 de 1998.

³¹⁷ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1097 de 2001: “Dentro de la órbita fiscal, ¿cómo se podría definir la estampilla? Depende del rol que la misma desempeñe en la respectiva relación económica, esto es, ya como extremo impositivo autónomo, ora como simple instrumento de comprobación. Como extremo impositivo, la estampilla es un gravamen que se causa a cargo de una persona por la prestación de un servicio, con arreglo a lo previsto en la ley y en las reglas territoriales sobre sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables, tarifas, exenciones y destino de su recaudo. Como medio de comprobación, la estampilla es documento idóneo para acreditar el pago del servicio recibido o del impuesto causado, al igual que el cumplimiento de una prestación de hacer en materia de impuestos. Y, en cualquier caso, la estampilla puede crearse con una cobertura de rango nacional o territorial, debiendo adherirse al respectivo documento o bien”.

con distintas variantes regionales y locales. Sin embargo, a pesar de la pluralidad de tributos territoriales, la mayor proporción del recaudo se concentra en los siguientes impuestos (tabla 6).

TABLA 6. IMPUESTOS TERRITORIALES

Impuestos territoriales (principales)	Funcionamiento (tarifa - hecho gravable)
Impuesto predial	Con este impuesto se grava la propiedad, posesión o usufructo de los predios o bienes raíces ubicados en áreas urbanas, suburbanas o rurales, con o sin edificaciones, con una tarifa que oscila entre el 0,3y el 3,3% del valor de la propiedad. Esta situación varía conforme al ente territorial donde se encuentre ubicado el inmueble.
Impuesto de industria y comercio (ICA)	Es un impuesto municipal que grava los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen, directa o indirectamente, personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho en las respectivas jurisdicciones municipales. Tiene una tarifa entre el 0,2% y 1,4% de los ingresos brutos que dependerá del ente territorial donde se desarrolle.
Impuesto de registro	Valor económico que se impone por registrar determinados actos en las cámaras de comercio o en las oficinas de

Impuestos territoriales (principales)	Funcionamiento (tarifa - hecho gravable)
	instrumentos públicos cuya tarifa oscila entre 0,5% y 1%, según el acto de que se trate.

Fuente: Elaboración propia.

II. Caracterización económica

Para la caracterización económica del sistema tributario y a efecto de la medición realizada, solo se tomará como referente la tributación nacional interna por ser el sistema más relevante y el de las personas jurídicas por representar el mayor peso dentro del recaudo colombiano.

El sistema tributario colombiano presenta una tributación de aproximadamente el 13,04%³¹⁸ en promedio sobre el PIB en los últimos 18 años, lo que evidencia que la mayor parte del ingreso fiscal colombiano viene dado de la tributación interna, de tal suerte que el promedio de los últimos 19 años dentro del recaudo nacional se compone de la siguiente manera: el impuesto de renta y CREE³¹⁹ más complementarios aportaron el 48,63% del recaudo total; el IVA, el 27,46%; actividad externa, el 11,45%, y el GMF, el 5,32%. Una porción bastante reducida se compone de recaudo en otros impuestos y de los impuestos de patrimonio y de riqueza (5,05%).

³¹⁸ Se precisa que las cifras de recaudo del año 2019 son versiones preliminares expuestas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), Oficina de Estudios Económicos.

³¹⁹ El impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) fue creado en el año 2013 a raíz de la reforma tributaria del 2012. Grava los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio por parte de las personas jurídicas y asimiladas en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social.

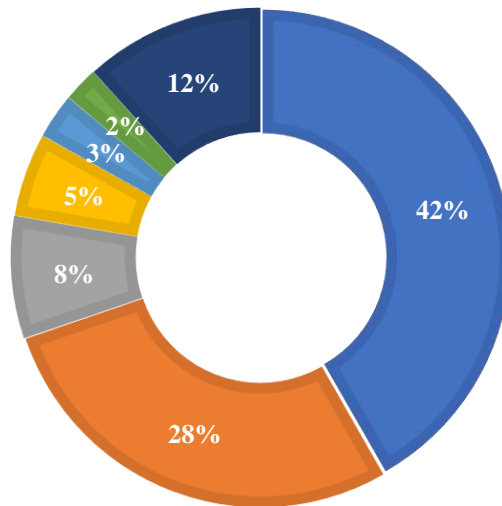
En suma, este es un tributo de destinación específica para la financiación de programas de inversión social. El CREE fue derogado desde el 1.º de enero de 2017 por el artículo 376 de la Ley 1819.

Así mismo, se puede observar que en los últimos 19 años se han registrado incrementos significativos en el recaudo fiscal de los impuestos analizados, que pasaron del 9,25% del PIB en el año 2000 al 14,83% en el 2017.

Para mayor claridad sobre el comportamiento del recaudo en cada uno de los impuestos se puede apreciar lo siguiente (Figura 1) así como su evolución en el tiempo (Figura 2).

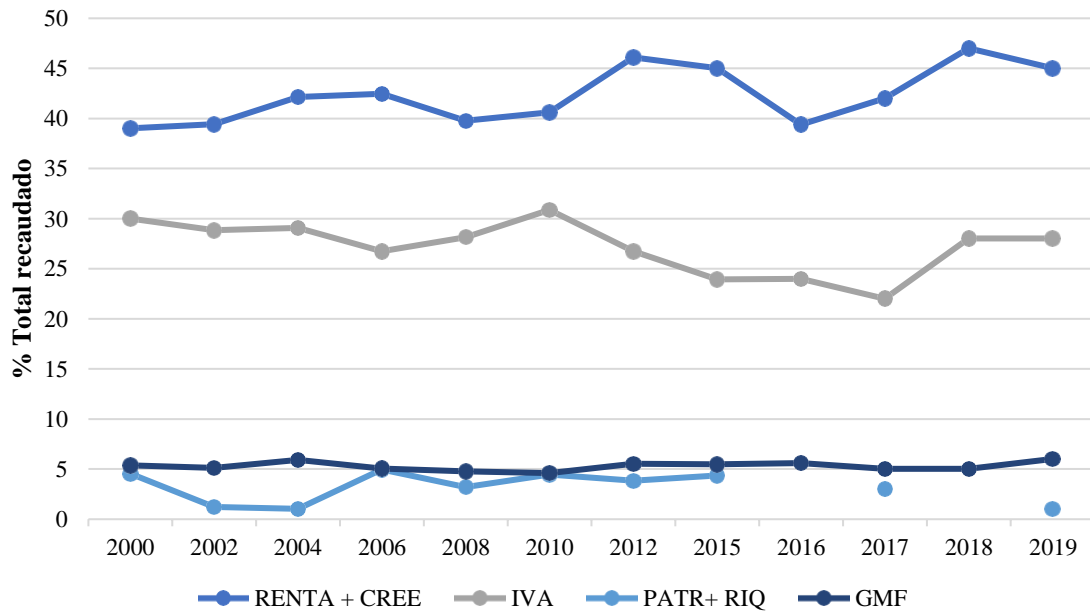
FIGURA 1. PROMEDIO DE PARTICIPACIÓN DE CADA IMPUESTO DENTRO DEL RECAUDO NACIONAL (2000-2019)

■ Renta ■ IVA ■ CREE ■ GMF ■ Patrimonio ■ Riqueza ■ Otros impuestos



Fuente: Elaboración propia con datos de la DIAN.

FIGURA 2. Evolución de la composición del recaudo colombiano



Fuente: Elaboración propia con datos de la DIAN.

* El recaudo de patrimonio y riqueza se ha visto afectado por varias reformas, destacadamente las de 2016 y 2019.

TABLA 7. RECAUDOS NACIONALES EN PORCENTAJE DEL PIB

Año	Renta	CREE	IVA	GMF	Patrimonio	Consumo	Impuestos totales
2000	3,61%	--	2,78%	0,50%	--	--	9,25%
2001	4,54%	--	3,24%	0,64%	--	--	11,01%
2002	4,43%	--	3,24%	0,57%	0,51%	--	11,23%
2003	4,61%	--	3,55%	0,60%	0,45%	--	11,85%
2004	5,18%	--	3,58%	0,73%	0,15%	--	12,30%
2005	5,45%	--	3,58%	0,71%	0,14%	--	12,82%

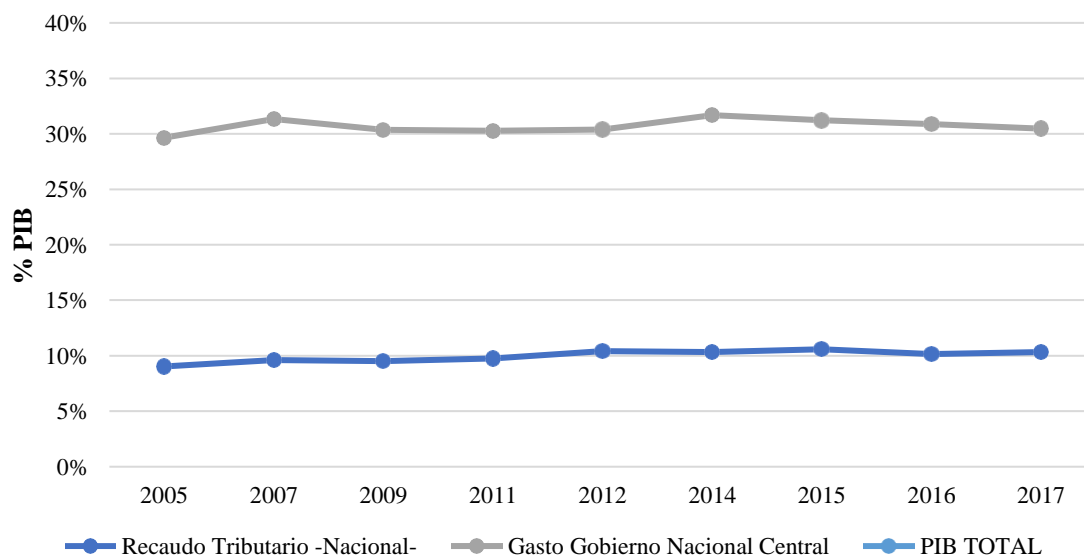
Año	Renta	CREE	IVA	GMF	Patrimonio	Consumo	Impuestos totales
2006	5,84%	--	3,68%	0,70%	0,14%	--	13,76%
2007	5,74%	--	3,96%	0,69%	0,29%	--	13,97%
2008	5,55%	--	3,93%	0,67%	0,69%	--	13,96%
2009	6,08%	--	3,86%	0,62%	0,44%	--	13,66%
2010	5,16%	--	3,98%	0,59%	0,41%	--	12,88%
2011	5,62%	--	4,05%	0,82%	0,72%	--	13,97%
2012	6,88%	--	4,00%	0,82%	0,66%	--	14,94%
2013	6,52%	0,42%	3,56%	0,83%	0,63%	0,18%	14,84%
2014	5,21%	1,71%	3,74%	0,85%	0,58%	0,23%	15,09%
2015	5,14%		3,68%	0,84%	0,02%	0,23%	15,37%
2016	5,04%		3,55%	0,82%	0%	0,21%	14,67%
2017	6,16%		4,08%	0,79%	0%	0,22%	14,83%
2018	6,89 %		4,14%	0,78%		0,22%	14,62%
2019*	6,70%		4,17%	0,82%		0,23%	14,83%
2020*	6,95%		3,94%	0,81%		0,15%	15%

Fuente: Elaboración propia, con datos de la DIAN y el DANE.

* *Los datos correspondientes a 2019 y 2020 son provisionales.*

Finalmente, como herramienta de recaudo, la situación fiscal de Colombia se puede considerar insostenible a largo plazo, en razón de que el gasto del sector público central representa el doble del recaudo como porcentaje del PIB (periodo 2005-2014); para caracterizar de una forma más clara lo indicado, se registra la dimensión fiscal colombiana por componente de recaudo, gasto y PIB (Figura 3).

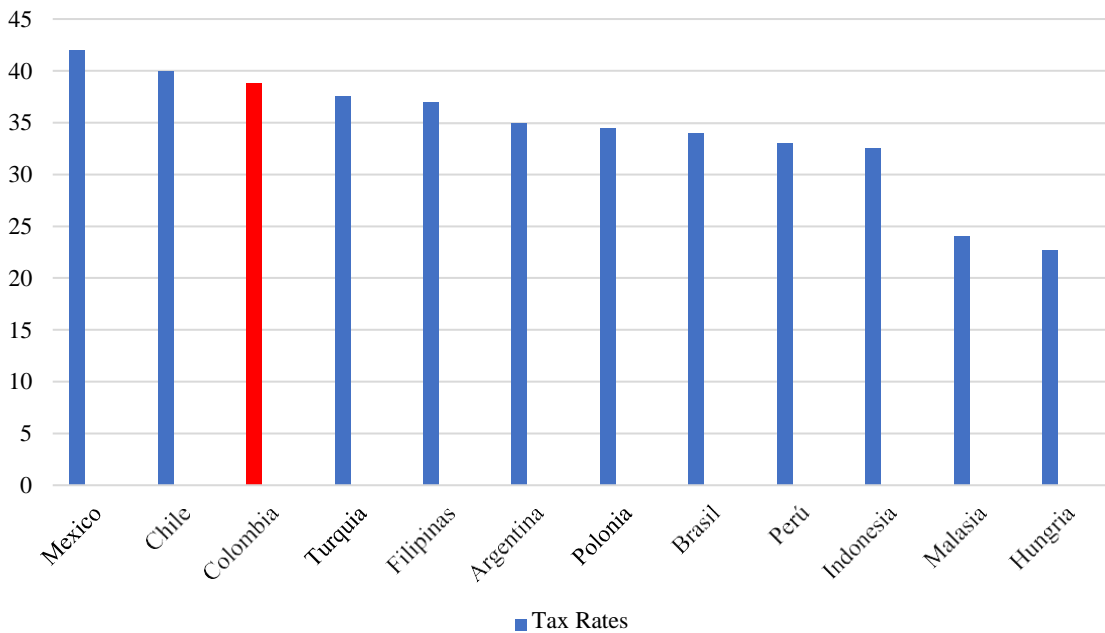
FIGURA 3. RECAUDO-GASTO DEL GNC COMO PORCENTAJE DEL PIB (2005-2014)



Fuente: Elaboración propia, con datos de la DIAN y el Banco de la República de Colombia.

Adicionalmente, dada la marcada tendencia de gravar a las empresas más que a las personas naturales, se ha propendido por tasas efectivas de tributación altas en comparación a economías similares a la colombiana (Figura 4).

FIGURA 4. CARGA TRIBUTARIA COMBINADA DEL IMPUESTO DE RENTA Y DIVIDENDOS - PERSONAS JURÍDICAS-



Fuente: OCDE Tax Database 2020 – Reforma Tributaria Retirada 2021

Así las cosas y bajo el soporte del apéndice de este capítulo, se puede afirmar que es un sistema estructurado de manera compleja, construido sobre la inmediatez de la necesidad de recaudo, por lo cual se han creado una serie de impuestos temporales que han mantenido el carácter de permanentes, pese a su alto coste de distorsión económica en los mercados (impuesto a las transacciones financieras, impuesto al patrimonio, impuesto a la riqueza). Además, cuenta con una excesiva carga de impuestos territoriales sobre las actividades económicas que se desarrollan en las diferentes zonas del territorio colombiano, lo que lo convierte en un sistema complejo y de elevado costo de administración para el gobierno y de cumplimiento para los contribuyentes.

Conforme a lo anterior, es posible determinar que la estructuración del sistema tributario de Colombia tiene una marcada deficiencia de planeación, de proyección y de estabilidad jurídica,

deficiencias que se han perpetuado en el tiempo y que se materializan en una evidente falta de competitividad en esta dimensión, lo cual afecta el grado de cumplimiento voluntario o forzoso por parte de los contribuyentes.

Confirma lo anterior el indicador Paying Taxes 2020³²⁰, que compara distintos sistemas tributarios del mundo en cuanto a su estructura y facilidad de administración para el cumplimiento por parte de los contribuyentes o para monitorearlo por parte de las administraciones (tabla 8).

TABLA 8. NÚMERO DE HORAS EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

País	Promedio de tiempo para cumplir con las obligaciones fiscales
Suiza	63 horas
Japón	129 horas
Uruguay	163 horas
Estados Unidos	175 horas
Sudáfrica	210 horas
Israel	234 horas
Colombia	256 horas
Venezuela	920 horas

Fuente: World Bank y Pricewaterhouse Coopers (2020).

³²⁰ <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/explorer-tool.html>.

APÉNDICE. El incrementalismo fiscal, una realidad evidente desde el análisis económico del derecho³²¹

La historia es el filosema de nuestro sistema tributario

JCRA

Es mejor cojear por el camino que avanzar a grandes pasos fuera de él, Pues quien cojea en el camino, aunque avance poco, se acerca a la meta, mientras que quien va fuera de él, cuanto más corre, más se aleja.

SAN AGUSTÍN

A fin de aligerar el desarrollo del trabajo, presentamos en este apéndice nuestra interpretación acerca de la evolución y estructura del sistema fiscal colombiano, bajo una perspectiva jurídica y económica, con miras a desentrañar su evolución y sus efectos en la realidad económica colombiana.

Para alcanzar un entendimiento integral del funcionamiento y estructura del sistema tributario en Colombia es preciso abarcar de ser posible todos los factores que han llevado al sistema tributario a lo que es hoy en día, para este propósito en el presente estudio se analizará el proceso de formación del sistema tributario colombiano desde sus orígenes para así entender el porqué del

³²¹ Una versión anterior de este apéndice se publicó en el número 49 de la revista especializada en derecho económico *Con-Texto*, de la Universidad Externado de Colombia, con datos de investigación hasta el año 2017. Se actualizaron los datos de la investigación hasta el año 2021, así como el alcance de algunos apartes en relación al cumplimiento y se realizó una incorporación transversal de mayor contexto macroeconómico por las diferentes etapas de observación. Texto disponible en <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contexto/article/view/5729/7121>.

estado actual del sistema. Posteriormente, se harán algunas reflexiones de índole jurídica y económica sobre el particular.

Los sistemas fiscales, al igual que los seres humanos, son sistemas inacabados, imperfectos, llenos de propósitos, y con una evidente necesidad desde su concepción de transformarse, de aprender y devenir algo diferente de sí mismos, siempre según la premisa de no distorsionar la realidad económica de terceros y en procura de generar efectos exógenos positivos sobre la sociedad. Si bien los sistemas fiscales no gozan de la benevolencia humana de aprender de sus errores, permitirlo es un concepto que va más allá de la renta individual de cada uno, es entrar en un proceso de distanciamiento severo de nuestro estado de naturaleza más primitivo para un entendimiento social más justo y equitativo. Al fin de cuentas, los sistemas tributarios son como las personas, indefectiblemente son el producto de una coyuntura y una realidad específica e individual, que puede afectar su estructura, su ideología y a quienes le rodean, factores subjetivos que a través de la medición se pueden corregir eliminando todos los sesgos perversos innatos de su existencia acumulada y permitiendo que se llegue al tan quimérico concepto de competitividad en un mundo ya de hecho interconectado.

1. Siglo XIX: comienzos de un sistema tributario colombiano

El devenir en la construcción del Estado colombiano en lo relativo a los impuestos parte objetivamente desde el fin de la época del Virreinato de la Nueva Granada³²² (siglo XVIII) por

³²² Las bases de la configuración de Colombia datan del cuarto y último viaje de Cristóbal Colón, cuyo puerto de arribo fue cabo Tiburón, en la frontera hoy con Panamá, dándose la ruta de expedición de colonización por el golfo de Morrosquillo, nombrada en ese entonces como Castilla de Oro, que partía desde lo que hoy es Colombia, en Urabá, hasta Costa Rica.

parte del Virreinato español y el comienzo de la conformación del país emancipado conocido como las Provincias Unidas de la Nueva Granada.

El contexto social y político era propenso al cambio, denominado este como la Ilustración (Silva, 2008). Dentro de este movimiento cultural por el conocimiento existían varias áreas de cierta especialización e incipiente desarrollo enfocadas en la filosofía, la geometría, la astronomía y la economía. A principios del siglo XIX, las primeras referencias en economía circundaban sobre la riqueza natural colombiana, la necesaria inversión social en bienes públicos como infraestructura, educación y estímulos a la actividad agropecuaria; en suma, eran trabajos de economía política, mas no de teoría económica (Junguito, 2018).

Para esta época, los tributos existentes eran principalmente de naturaleza directa, tales como i) el tributo de los indios, ii) las medias anatas seculares o eclesiásticas, e indirectos como los existentes sobre i) la minería, ii) la alcabala, iii) los estancos y iv) el monopolio sobre el tabaco, el aguardiente y la sal (Restrepo, 2003), que tenían gran peso dentro del producto interno colombiano.

En virtud del surgente proceso de ilustración, unificación política y territorial de la época, se empezaron a gestar críticas a la organización administrativa y económica colonial, buscando instaurar visiones de avance en cuanto a la libertad comercial y la eliminación de los monopolios y estancos de licores y del tabaco³²³. Así las cosas, se detectó la necesidad de modernizar la fuente de ingresos públicos con miras a hacer frente a las nuevas realidades del contexto y la fuerte influencia de la época, liderada por las corrientes inglesas, para entender los sistemas fiscales más allá de ser arcas de discrecionalidad soberana, como instrumentos sociales de equidad y de

³²³ Varias fuentes historiográficas sitúan como principal responsable de la eliminación de los impuestos de estanco de aguardiente, la alcabala sobre la producción interna y el establecimiento de una fuente de tributación directa al primer secretario de Hacienda de la Gran Colombia, Pedro Gual, a su vez primer diplomático de la América española. Para profundizar sobre el alcance y las grandes medidas tomadas por este abogado y estadista venezolano, consultar Cruz (1959 y 1971).

progreso económico (Duverger, 1968). En este sentido, recobró vital interés la idea de propiciar fuentes de ingresos para cubrir el creciente sostenimiento de una nueva administración pública y de los ejércitos de liberación liderados por Simón Bolívar (Pinto, 2013). Este clivaje social y político que alentó la modernización de instrumentos fiscales detectó la necesidad de gravar la riqueza individual de los ciudadanos de acuerdo con sus posibilidades, en contraposición al retiro de los impuestos indirectos³²⁴, que resultaban, conforme a la infraestructura de la época y en consonancia con las corrientes de pensamiento provenientes de Inglaterra, bastante costosos de administrar (recaudo)³²⁵.

Para el año 1810 las visiones y coyunturas sociales y políticas llevaron a la declaración de la independencia. Posteriormente, en el año de 1821 se registró la primera república del Estado colombiano —la Gran Colombia— (Constitución de 1821)³²⁶, momento histórico en el que el conflicto armado de liberación, la presión de gasto y la instauración de un nuevo modelo de administración federada estaba marcado por la desorganización y el desfinanciamiento de las acciones administrativas (Restrepo, 1969). En consecuencia, y como medida de ingreso necesaria y extraordinaria, se creó el primer impuesto de renta en Colombia con una tarifa del 10% sobre lo producido por la tierra y el capital y en un rango entre el 2y el 3% sobre ingresos personales (Lewin, 2008), con una exención general para los indígenas y las personas cuyos patrimonios no ascendieran a más de \$100, prerrogativa ampliada en 1825 a \$200 (Pinto, 2013). Así mismo, se

³²⁴ El recuento histórico de la fiscalidad en el periodo de tiempo de la Gran Colombia muestra una tendencia bastante novedosa sobre la tributación directa. No obstante, la dependencia de los tributos de la Colonia —indirectos— fundamentaban el grueso de los ingresos públicos; por ejemplo, el tabaco configuraba cerca del 20% del total de dichos ingresos, por lo cual su manejo económico y productivo tenía un fuerte control e intervención pública. Así fue estipulado en la Constitución Granadina de 1828 (artículo 178).

³²⁵ “(...) como lo mencionó Adam Smith, los impuestos indirectos requerían una amplia cantidad de funcionarios para su recaudo, desalentaban la producción al incrementar los precios de las mercancías, estimulaban el contrabando y oprimían a los contribuyentes al ser víctimas de las constantes visitas e inspecciones de los encargados del fisco (Adam Smith, *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, citado por Pinto, 2013).

³²⁶ También conocida como la Constitución de Cúcuta o la Constitución de la Gran Colombia.

encargó su recaudo a los colectores nombrados por los jueces de los cantones, quienes podían conservar el 5% de lo recaudado. Lo anterior ya dejaba entrever aspectos que hasta hoy en día se mantienen vigentes en el sistema tributario, tales como la progresividad en la tarifa en función de la renta y la visión de gravar de forma más alta las rentas de capital que las de trabajo.

Hablar de administración pública y del establecimiento de un sistema tributario, inexorablemente debe conllevar un análisis de los factores exógenos —políticos— en los cuales se desenvolvía la gestión pública de la época. Con este entender, se resalta que el gobierno de la época estaba regentado por Simón Bolívar y Francisco de Paula Santander, líderes políticos marcados por una fuerte influencia del liberalismo francés e inglés, sistemas que dejaron ideologías y bases dentro de la estructura administrativa de la época.

Vale recalcar, en cuanto a los ejes de desarrollo en Colombia, la fuerte influencia utilitarista del filósofo y economista Jeremy Bentham como principio rector de la estructuración de un sistema social y político igualitario³²⁷, enfocado en la incesante búsqueda de la felicidad y del bienestar de la mayoría (Bravo, 1999), expresado en su máxima política de “la mayor felicidad para el mayor número de personas”, postulados que tuvieron gran acogida³²⁸ en estos periodos de guerra y conflicto y que fueron el germen del naciente sistema tributario colombiano y de la Gran Colombia en sí considerada.

³²⁷ La cercanía de Bentham con los máximos líderes colombianos de la época inició con Simón Bolívar por el año de 1810, en un viaje de preparación que este hizo por Europa. Esta cercanía propició una influencia muy marcada en el desarrollo de las instituciones y la legislación. Posteriormente, Francisco de Paula Santander, mediante actos de gobierno, institucionalizó el pensamiento de Bentham en universidades, con la cátedra obligatoria. Para profundizar en estos aspectos, consultar Lynch (2006) y Uribe-Urán (2011).

³²⁸ Aun cuando el utilitarismo fue la doctrina que imperó en el periodo de independencia de la colonización y fue el criterio orientador de la revolución y del Estado naciente de la Gran Colombia, tuvo fuertes contradictores, especialmente los identificados hoy en día como sectores conservadores. La principal institución que se opuso a la instauración de esta doctrina en el país fue la Iglesia católica, por considerar este pensamiento sensualista ajeno al dogma religioso, además que desde el tiempo de la Colonia el arbitrio de la educación en Colombia estaba en cabeza de la Iglesia católica.

Así las cosas, dentro del descrito proceso de estructuración de este nuevo Estado colombiano, surgieron conflictos internos que no permitieron una cabal implementación del nuevo sistema tributario, así como las constates pugnas por el poder y la precaria capacidad administrativa de implementar un sistema que pudiera hacer frente a las ideologías de la época, dejó de hecho estipulaciones tributarias sin aplicación real (Lewin, 2008), que propulsaron a su vez agitación política³²⁹.

Posteriormente, devino la desintegración del extinto Estado de la Gran Colombia³³⁰ por la divergencia política de los que la conformaban, la falta de representatividad en el sistema legislativo imperante y una inviabilidad fiscal para sostener esa gran estructura administrativa (Del Castillo y Rada, 1952)³³¹ que suponía esa coalición política y territorial denominada la Gran Colombia (Pinto, 2012), lo cual se decantó en una época de grandes cambios políticos y administrativos que dieron lugar a la República de la Nueva Granada³³²; luego, con el federalismo de la Confederación Granadina —Estados Unidos de Colombia³³³—, se creó finalmente la República de Colombia, como se conoce hasta nuestros días (Jaramillo Uribe, s. f.).

³²⁹ Dentro de la configuración de un sistema tributario hubo varios hitos. Por ejemplo: Colombia fue el primer país en América Latina en instaurar un impuesto directo, aun cuando en sus inicios fue visto como expropiatoria por parte de los latifundistas de la época —sectores que acumulaban gran parte de la tierra y la riqueza del país—. La operatividad de este impuesto fue ineficaz y afectó la situación de ingresos públicos, lo que llevó a su supresión en el año 1826, es decir, estuvo vigente por tan solo tres años. Varios años después, hasta 1918, mediante la Ley 56, se instauró la contribución directa, cuyas bases eran casi idénticas a las propuestas en la época de la Gran Colombia.

³³⁰ La Gran Colombia estaba conformada por la Capitanía General de Venezuela, la Presidencia de Quito, la Provincia Libre de Guayaquil y el Virreinato de la Nueva Granada —actualmente el territorio corresponde a lo que conocemos como Colombia, Ecuador, Venezuela y Panamá—.

³³¹ En anotadas memorias de Hacienda de 1823, el ministro de Hacienda, José María Castillo y Rada, resaltaba con algo de frustración y de sabiduría funcional que la Hacienda Nacional es el punto neurálgico de la vida pública, no solo porque su materialización roza el límite de las concepciones sociales y políticas de cómo debería ser el mundo, sino que a su vez es la causa material directa del actuar del Estado, reconociendo que aun un Estado con una paz estable es la dimensión pública más difícil de consolidar.

³³² A juicio personal, dentro de este periodo de tiempo y gobierno vale la pena resaltar las siguientes características económicas: i) Se tenía identificado que el potencial desarrollo de Colombia radicaba en la agricultura y la minería; ii) se consolidó una postura de apertura comercial y libre comercio con visión global.

³³³ El nombre del Estado colombiano cambió en virtud de la Convención de Rionegro, que dio lugar a una nueva Constitución Política y a ideas reformistas en torno a este concepto de Estado. Dentro de estas posturas se resaltan las siguientes: i) Siendo secretario de Hacienda Manuel Murillo Toro, se aprobó la descentralización fiscal en Colombia

2. El sistema tributario colombiano en la primera mitad del siglo XX

Después del trasiego legal y económico expuesto, y de las vicisitudes y formación de Estado, no fue sino hasta la presidencia de Marco Fidel Suárez y del ministro de Hacienda Pomponio Guzmán que, en el año de 1918, mediante la Ley 56 y el Decreto 794 de 1919, que se estructuró con efectos reales un impuesto directo en Colombia —impuesto de renta—. Cabe leer este entorno en una época de prosperidad³³⁴ y alto endeudamiento público en la que se materializó el mayor crecimiento anual promedio del producto interno bruto real³³⁵ y de ingreso por habitante durante todo el siglo XX.

Este impuesto de renta se estructuró con incipientes criterios de progresividad; para su tasación y recaudación se segmentaron la base gravable y las tarifas en tres grupos, así:

- La renta que provenga únicamente del capital, que pagará el tres por ciento (3 %).
- La renta proveniente del capital combinado con la industria del hombre, que pagará el dos por ciento (2 %) anual.
- La renta proveniente solo de la industria o del trabajo, que pagará el uno por ciento (1 %) anual. Del total de la renta de cada individuo se deducirá la suma de trescientos sesenta pesos (\$360), que no pagará impuesto³³⁶.

—rentas y gastos— mediante la Ley del 20 de abril de 1850, manteniendo como ingresos nacionales los relativos a las aduanas, los correos, la amonedación de metales y los de concesiones; los otros fueron cedidos a las regiones —diezmos, aguardientes, peajes provinciales—. Esta situación generó un déficit fiscal de grandes magnitudes y se advirtió un desbalance fiscal significativo.

³³⁴ Los años veinte fueron una época marcada por un gran avance de organización económica y social en Colombia que propició la creación de importantes instituciones de carácter gremial y económico tales como el Banco de la República, la Contraloría General de la República, los ministerios de Salud y de Justicia, la Federación Nacional de Cafeteros, la Bolsa de Valores, entre otras. Así mismo, durante este periodo se realizaron varias misiones internacionales en temas económicos —Misión Kemmerer—, educativos —Misión Alemana—, militares y jurídicos —Misión Italiana en Derecho Penal—.

³³⁵ La tasa anual promedio de crecimiento del PIB fue del 5,9%.

³³⁶ Ley 56 de 1918 del 27 de noviembre. *Diario Oficial*, 16555.

Tarifas y operatividad deficiente que no permitieron a este impuesto cumplir su papel de instrumento eficaz de recaudo (Junguito, 2018) ni como herramienta de equidad, razón por lo cual se modificó³³⁷ eliminando el origen de la fuente de la riqueza como elemento determinante de la tarifa³³⁸. Así mismo, posteriormente se introdujeron los conceptos de renta líquida, renta bruta y deducciones³³⁹ y se estableció un sistema claro de progresividad al asignar la tarifa del impuesto según la renta de las personas en un rango del 1 hasta el 8 % para las rentas líquidas más altas, así como el establecimiento de impuestos a las personas jurídicas.

Cerrando este ciclo, que estuvo aparejado con la Gran Depresión, la economía colombiana de gran prosperidad se fue descoloriendo por el insostenible endeudamiento externo que rondó en los 226 millones de dólares. Si bien esto permitió contar con el capital para apalancar parte del desarrollo vivido, también elevó los precios —cerca de 12,5%— lo que fue minando la economía y dificultando el acceso a fuentes de financiamiento, además de debilitar el valor de los bonos nación (Junguito, 2018).

En virtud de los esfuerzos de la época por conjurar el decaimiento de la economía, la política económica, fiscal y presupuestal influyó en varios momentos de la realidad nacional. El primero de ellos fue la intervención estatal prioritaria para apoyar las exportaciones de café³⁴⁰ y petróleo;

³³⁷ Esta ley se modificó mediante las leyes 79 de 1922, 68 de 1923 y 31 de 1925.

³³⁸ Ley 64 de 1927 del 12 de noviembre. *Diario Oficial*, 20.684. Artículo 3.º Establécese un impuesto sobre todo individuo residente en Colombia, que será tasado, exigido, recaudado y pagado anualmente con relación a su renta total líquida, como aquí se define, correspondiente al año civil anterior, según la siguiente tarifa (...).

³³⁹ Ley 64 de 1927 del 12 de noviembre. *Diario Oficial*, 20.684. Artículo 1.º: Renta líquida es la renta bruta del contribuyente, menos las deducciones concedidas por esta ley. La renta bruta comprende ganancias, beneficios y rentas provenientes de salarios, jornales o compensaciones por servicios personales de cualquier clase y en cualquier forma que se paguen, o de profesiones, negocios comerciales, lo mismo de intereses, arrendamientos, dividendos, seguridades o transacciones de negocios llevados a cabo con objeto de lucro, con inclusión de ganancias, beneficios o rentas provenientes de sucesiones o fideicomisos recibidos por los respectivos beneficiarios, ya sea en cuotas distribuidas o por distribuir. El monto de tales cantidades será incluido en la renta bruta correspondiente al año gravable en que sea recibida por el contribuyente o fideicomisario.

³⁴⁰ Se creó un bono para respaldar la producción y la exportación; posteriormente, se creó un subsidio para proteger las operaciones internacionales de este sector por los diferenciales cambiarios.

de igual forma, este plan de gobierno demandaba más ingreso fiscal, criterio acompañado de la necesidad de generar un sistema tributario progresivo.

Estas visiones y decisiones de política económica llevaron a establecer impuestos directos y suprimir algunos indirectos, de conformidad con que estos últimos, según las ideologías de este tiempo, promovían sociedades socialistas y regímenes inescrupulosos³⁴¹. Adicionalmente, se concibió la Ley 78 de 1935, que introdujo dos nuevos impuestos directos a este incipiente sistema tributario colombiano, el impuesto al patrimonio³⁴² y al exceso de utilidades³⁴³, con argumentos de equidad y eficacia administrativa, toda vez que se dedujo que las rentas de capital debían gravarse más alto que las de trabajo y se estableció un parámetro de fiscalización conforme al cual se determinaba la renta por la variación del patrimonio por años (Lewin, 2008). Con esta misma tendencia, la Ley 63 de 1936 creó el impuesto sobre las herencias³⁴⁴ y las asignaciones y

³⁴¹ “El impuesto indirecto, por la forma disimulada, o, mejor dicho, por la facilidad con la que se difunde o transfiere a otras personas en el tráfico económico privado, vuelve egoísta al ciudadano y le hace concebir una noción exagerada de su derecho individual. Por eso los estados antiguos fueron individualistas fanáticos. Y por eso en Colombia, en donde el impuesto indirecto ha sido en todo tiempo, hasta ahora, la principal fuente de entradas fiscales, el individualismo rígido crece como planta espontánea, no solamente dentro de los partidos de tradición, sino también dentro de los partidos avanzados” (Jaramillo, s. f.).

³⁴² Ley 78 de 1935 del 13 de diciembre. *Diario Oficial*, 1936. Artículo 21. Establécese un impuesto anual sobre el patrimonio poseído dentro del país, en 31 de diciembre del año anterior, por toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, sujeta al impuesto sobre la renta en Colombia, impuesto que se tasaré mediante declaraciones juradas de los contribuyentes, en una misma diligencia, con ocasión de la tasación, exigencia y recaudación del impuesto sobre la renta, y de acuerdo con la reglamentación que al efecto dicte el poder ejecutivo. En consecuencia, y para todos los efectos legales, el impuesto sobre la renta, el adicional sobre utilidades y el complementario sobre el patrimonio, se considerarán como un todo indivisible. Es entendido que las personas que no tengan renta gravable, pero sí posean patrimonio, deben pagar la tasa adicional que esta ley establece. Para los efectos de esta ley, se denomina patrimonio el conjunto de derechos apreciables en dinero que tiene una persona, deducido el monto de sus deudas.

³⁴³ Ley 78 de 1935 del 13 de diciembre. *Diario Oficial*, 1936. Artículo 13. Establécese un impuesto adicional al de la renta, sobre el exceso de utilidades líquidas, obtenidas en cada año gravable por las personas naturales o jurídicas gravadas con impuesto sobre la renta en Colombia. Entiéndese por utilidades líquidas la diferencia entre la renta bruta y las deducciones y exenciones otorgadas por la Ley 81 de 1931, modificada por la presente.

³⁴⁴ Ley 63 de 1936 del 23 de abril. *Diario Oficial*, 23.165. Artículo 1. Establécese un impuesto progresivo sobre las sucesiones, impuesto que se hará efectivo sobre el monto líquido de la masa global hereditaria que, para los efectos de esta ley, consiste en la totalidad del activo dejado por el difunto o causante, previas las acumulaciones y deducciones de que más adelante se hablará.

No está sujeto al impuesto lo que recoja por ganancias el cónyuge sobreviviente.

donaciones³⁴⁵. Estas dos leyes descritas someramente son reconocidas como las principales medidas de fortalecimiento de la tributación directa en Colombia.

Resulta interesante enmarcar este impulso por el fortalecimiento de la tributación directa frente a la indirecta³⁴⁶ bajo un gobierno entrante —Alfonso López Pumarejo (1934-1938)— cuya principal bandera política fue la inversión social, frente a lo cual arguyó la necesidad de elevar los impuestos —aumentar los recursos disponibles— como contraprestación directa a este necesario fortalecimiento presupuestal enfocado en lo social, que a la vez recogía un desbalance fiscal importante dado el gasto público creciente, así como el endeudamiento externo y el efecto de una economía contraída por la crisis derivada de la Gran Depresión.

Pasado este tiempo, resulta relevante enfocar la atención en el periodo de guerra mundial (1941), durante la presidencia Eduardo Santos Montejó (1938-1942). Fue una época marcada por ciclos de decrecimiento económico y de presión fiscal, principalmente sobre el mercado cafetero que como efecto directo del estallido de la guerra tuvo una repercusión negativa por el decaimiento general de las exportaciones en un 5% (Junguito y Rincón, 2004), lo que incentivó una serie de medidas tributarias y administrativas tales como la eliminación de los gravámenes de los giros, la prórroga de determinados impuestos³⁴⁷, una sobretasa al impuesto de renta mediante las leyes 45 de 1942 y 35 de 1944 y la creación de nuevos impuestos tales como el de la retención para

³⁴⁵ Ley 63 de 1936 del 23 de abril. *Diario Oficial*, 23.165. Capítulo II, Artículo 11 y subsiguientes.

³⁴⁶ En las memorias entregadas al Congreso de la República 1935-1936 por parte del ministro de Hacienda en su momento, Gonzalo Restrepo, se argumentó la tesis de que el incremento de los tributos indirectos no era medida factible dada la informalidad del mercado colombiano y su aún incipiente desarrollo. Además, la coyuntura económica marcaba también un hilo conductor político para evitar cualquier medida que agravara el ingreso de las familias colombianas. Al efecto se expresa lo dicho en las anotadas memorias: “Los impuestos indirectos tienen muchos y serios reparos porque gravando los productos, independientemente de la capacidad del contribuyente, imponen una carga onerosa a los ciudadanos pobres en quienes en definitiva se hace recaer (...). De ahí la tendencia de los países organizados hacia el establecimiento de impuestos directos, progresivos, porque con ellos se evita en gran parte el desplazamiento del gravamen y porque ofrecen la ventaja de afectar a los ciudadanos en proporción a su capacidad económica (...)”. Texto disponible en <http://bdigital.unal.edu.co/11907/31/Cuarta%20Parte%20-%20Rentas%20e%20impuestos%20nacionales.pdf>.

³⁴⁷ Impuestos de Defensa Nacional.

financiar las cuotas cafeteras y las deudas del tesoro (Lewin, 2008), y se creó la entidad de fortalecimiento y fomento denominada Instituto de Fomento Industrial (IFI).

Terminada la Segunda Guerra Mundial, la economía colombiana estaba deprimida. Asumía la Presidencia de la República Mariano Ospina Pérez (1946-1950), cuyo principal reto consistía en reactivar la economía y reinsertar la producción nacional en el comercio internacional. Dentro de este periodo se resaltan dos acciones particulares que configuraron muchas decisiones estructurales para el futuro del país: la adhesión de Colombia al Fondo Monetario Internacional y al Banco Mundial y su respectivo apoyo con recursos financieros para recomponer el escenario económico, productivo y fiscal.

3. La segunda mitad del siglo XX

Después de este periodo de recesión, los años cincuenta se reconocen no solo por su desarrollo económico, sino por ser la década de la capitalización de medidas que permitieron la realización de las profundas transformaciones de la estructura fiscal y productiva en los años subsiguientes.

Para ese momento se apreciaba un crecimiento del PIB a una tasa real del 4,3% (Junguito y Rincón, 2004), producto de una marcada explotación del café, que para la época representaba el 70% de las exportaciones de Colombia, lo que permitió evidenciar la dependencia a este producto, razón que fundamentó políticas de estímulo industrial diferentes del café con el objetivo de diversificar la economía y remplazar las importaciones con producción nacional. Por esto, en el año de 1953 el Gobierno militar de Rojas Pinilla expidió los decretos 2317 y 2615, conocidos como la reforma tributaria de 1953, la cual tuvo un fuerte impacto en la estructura tributaria colombiana.

El principal propósito de esta reforma era incrementar el recaudo, incentivar la producción nacional y garantizar una distribución más equitativa de la riqueza. Al efecto, se acrecentaron los aranceles —medida proteccionista— y se creó el impuesto dual de renta para las sociedades y los socios (Junguito y Rincón, 2004).

En este contexto, y derivado de las políticas de diversificación impulsadas por los incentivos del Gobierno, el proceso de expansión del Estado y de la urbanización les permitió a las actividades terciarias, así como a las industriales y de servicios, consolidarse dentro de la economía nacional —ser determinantes en la generación del producto bruto nacional— (Pineda, 1996).

Para finales de este ciclo se pretendió, motivado por la Junta Militar que ostentaba el poder después de la renuncia del general Rojas Pinilla, presentar al Congreso una nueva reforma tributaria con el propósito innovador de constituir una comisión de expertos para que se desarrollara un solo documento compilatorio que contuviera de manera sistemática y ordenada todas las normas que sobre naturaleza tributaria estuvieran vigentes para la época. En este marco, se constituyó la reforma tributaria de 1960 mediante la Ley 81 de 1960.

La anotada reforma marcó un hito dentro del sistema fiscal colombiano, toda vez que no solo acuñó la dispersión de normas en estas materias sino que replanteó el impuesto nacional sobre la renta, incorporó nuevas bases de gravamen, le dio un nuevo alcance a los complementarios del patrimonio y el exceso de utilidades, además de incorporar normas antielusión, todo esto sobre una base de intervención pública para la equidad y la eficiencia, a través de la justa distribución del ingreso nacional mediante el desmonte de determinados impuestos sobre las personas (Rodríguez, 1996), tales como las rentas pequeñas y medianas, esencialmente las de trabajo, así como una profunda revisión sobre los impuestos a las sociedades y un ambicioso régimen de incentivos a la producción nacional, con una estricta observancia para no generar distorsiones en

los mercados ni en el plano social (Lewin, 2008). En este sentido se procuró “dirigir la tributación en forma que sirviera de incentivo a la producción nacional, especialmente en renglones que disminuyeran las importaciones o aumentaran las exportaciones para fortalecer la decaída balanza de pagos”³⁴⁸.

No obstante, los buenos propósitos y la acuciosidad que ostentó su aprobación legislativa³⁴⁹, durante el gobierno de Alberto Lleras Restrepo (1958-1962) se comprobó que la reforma de 1960 no arrojó los resultados esperados en eficacia, eficiencia ni equidad, de acuerdo con la situación macroeconómica de la época.

Sobre el particular del perfil económico de la época —terminando la década de los cincuenta y abarcando la de los sesenta—, hubo una situación que desequilibró la situación presupuestal de la nación, dada la recesión del sector externo y, en consecuencia, la caída en los ingresos por la exportación cafetera y por consiguiente de los ingresos corrientes del Estado —sobre los cuales había una marcada dependencia—. Esta situación llevó al desarrollo de políticas de fomento en cuanto a creación y diversificación. La política industrial fue la apuesta principal: se fortalecieron las intervenciones de las acciones del Instituto de Fomento Industrial, lo que, junto a la creación del Plan Vallejo y los beneficios fiscales de la reforma de los años sesenta, encaminó una estrategia de promoción a las exportaciones y un apoyo vía desgravación arancelaria y tributaria para el fortalecimiento de la industria nacional, lo cual, aunque necesario, terminó por profundizar aún más el desequilibrio fiscal.

³⁴⁸ Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), 1961-1962. La reforma tributaria de 1960 y 1961.

³⁴⁹ “La Ley 81 de 1960 indudablemente estuvo inspirada en las concepciones cepalinas, de moda en aquella época. Los incentivos que se propusieron en el proyecto de ley se ampliaron y las tarifas se redujeron con motivo de la discusión en el Congreso. Esta reforma fue reglamentada mediante el Decreto 437 de 1961 y en ejercicio de facultades extraordinarias otorgadas por la Ley 81 de 1960, se dictó un estatuto de procedimiento mediante el Decreto 1651 de 1961” (Lewin, 2008).

Lastimosamente, el marco económico y específicamente la reforma de 1960 contribuyeron a un debilitamiento de los ingresos públicos generando déficit presupuestario, toda vez que el efecto fiscal por el desmonte de los impuestos después del trámite legislativo resultó ser más amplio que lo proyectado; compaginado al déficit fiscal generado, el gasto público se encontraba en un ciclo creciente.

Sobre este particular, se estimó que los gastos del sector público se encontraban en un ciclo ascendente de 1,1 punto del producto interno bruto entre 1960 y 1962 (Junguito y Rincón, 2004), lo cual permitió afirmar que la reforma de 1960 fue un descalabro en la fiscalidad colombiana, que generó de *facto* un sistema regresivo y una pérdida progresiva de recaudo de un punto porcentual del producto interno bruto de la época (Cárdenas y Perry, 1986).

En esta realidad y con una visión necesaria sobre la importancia de la planeación y la estrategia a largo plazo en los componentes de inversión y productividad, se creó el Departamento Nacional de Planeación (DNP), cuyo primer producto fue el Plan Decenal de Desarrollo y la Operación Colombia, trabajos técnicos que a grandes rasgos establecían acciones a mediano y largo plazo enfocadas en el desarrollo económico y la estabilidad macroeconómica (Lleras, 2016).

La descrita situación de presión fiscal, bajo el gobierno del presidente Guillermo León Valencia (1962-1966), terminó por decantarse en una nueva ley fiscal con fines recaudatorios, la Ley 21 de 1963³⁵⁰, que revistió al presidente de facultades excepcionales a fin de hacer frente a la coyuntura económica, así:

(...) De conformidad con el artículo 76, ordinal 12, de la Constitución Nacional, y a *fin de buscar una adecuada estabilidad fiscal, económica y social; de proveer los*

³⁵⁰ Ley 21 de 1963 del 20 de agosto. *Diario Oficial*, 31.177 de 10 de septiembre de 1963.

recursos necesarios para la ejecución del Plan de Desarrollo Económico y Social y de reducir los gastos de funcionamiento de las entidades y dependencias nacionales (...) revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias por el término de que trata el parágrafo 2.º de este artículo para: (...)

Tercero. Dictar normas en materia tributaria, a fin de simplificar, ordenar y agilizar la liquidación, registro y control de los impuestos, sin eliminar los recursos de que actualmente gozan los contribuyentes. En relación con los recaudos, el Gobierno podrá aumentar los juzgados de ejecuciones fiscales, establecer sistemas de percepción en la fuente, hacer obligatoria la liquidación privada y estatuir normas que faciliten el pago de los impuestos de sucesiones y donaciones.

Cuarto. Reformar y adicionar la legislación vigente en materia de avalúo de intangibles y sobre tarifas aplicables a sociedades que no repartan utilidades en el país. (...) (destacado fuera de texto).

Por esta vía, en su momento se determinó que el Estado colombiano disponía de una estructura tributaria de impuestos directos, conformados por la triada de impuesto de renta, exceso de utilidades y patrimonio, que era importante mantener y reforzar (Junguito y Rincón, 2004). Siendo esto así, el Gobierno nacional estableció por primera vez en su fiscalidad un impuesto a las ventas³⁵¹ con tarifas que oscilaban entre el 3 y el 10 %, exceptuando determinados bienes de importancia social³⁵². Así mismo, se fijó una sobretasa decreciente sobre el impuesto de renta entre

³⁵¹ Cabe anotar al margen que entre los años 50 y 70 el sistema tributario colombiano era característico de impuestos directos, situación que se fue desvirtuando con las modificaciones de la década del sesenta, relativas a la creación del impuesto a las ventas, con lo cual los impuestos indirectos empezaron a cobrar gran importancia como fuente de recaudo nacional.

³⁵² Ley 21 de 1963, artículo 6.º. Establecer impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados que efectúen los productores o importadores. Estos impuestos se harán efectivos a tarifas que fluctúen entre el 3 y el 10%. Quedan exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exporten.

el 20,1 y el 5% para los periodos comprendidos entre 1963 y 1965 y aumentó en un 30% la tarifa de los impuestos sobre la masa global hereditaria.

Posteriormente, bajo la presidencia de Carlos Lleras Restrepo (1966-1970), el país pudo vivir nuevamente un ciclo de expansión económica impulsada por diversos factores. En el plano internacional: i) la mayor expansión del comercio mundial desde la posguerra; sumado a la adopción de una política integral de inserción de las exportaciones colombianas al sistema de comercio internacional³⁵³; ii) un gasto público creciente y su impacto positivo sobre la demanda agregada; así como iii) una dinámica industrial consolidándose. Todo lo anterior permitió una fase de crecimiento continuo de la participación industrial en el producto total de la economía.

A la luz de estas perspectivas favorables, el gobierno de turno consideró reajustar la situación fiscal con la económica. Para este fin, en 1967 se dictaron sendas normas sobre evasión fiscal: el Decreto Ley 1366 de 1967 y la Ley 63 del mismo año, las cuales contenían disposiciones sobre repatriación de capitales, control a las utilidades en enajenación de activos, impuesto a la gasolina, sistema de retención en la fuente sobre los ingresos, no deducibilidad de ingresos vitalicios, límites a las deducciones. Así mismo, se incorporaron en la Ley 63 cuestiones relativas a la deducibilidad del pago de pensiones y de reparaciones locativas, se limitó el pago en los intereses de vivienda y se establecieron dos amnistías sobre la mora en el pago de impuestos y sobre pasivos no incluidos en declaraciones (Lewin, 2008).

Aunque fue notoria la mejora en términos de ingreso y en el entendido de que la economía colombiana seguía marchando bien, continuaba latente el desbalance entre la creciente

³⁵³ Se estableció el Estatuto Cambiario mediante el Decreto 444 de 1967, el cual introdujo un mecanismo de devaluación gradual de la tasa de cambio para reducir el impacto de los ajustes cambiarios en el sector externo.

economía³⁵⁴ y el decreciente recaudo fiscal (Junguito y Rincón, 2004) situación que ayudó a cimentar el sistema de retenciones en la fuente mediante las leyes 5 y 6 de 1973, elaboradas bajo la presidencia de Misael Pastrana Borrero (1970-1974). No obstante, estas medidas, aunque configuraron remedios temporales para el persistente desbalance fiscal³⁵⁵, no resultaron ser una respuesta sólida para la necesidad estructural en términos fiscales que se estaba gestando para la época.

Dentro del marco de asimetría evidenciado entre la situación económica y el recaudo fiscal, para el año de 1974 y bajo la administración de Alfonso López Michelsen (1974-1978) la administración se decantó por una nueva reforma tributaria con un enfoque diferenciador del establecido en las pasadas reformas que se concentraban en la inversión privada y en la visión del sistema tributario como un cúmulo de incentivos para la misma. En esa ocasión, la acción fiscal se centró en principios de equidad y recaudo reconociendo las variables de la inversión privada para activar la demanda agregada —el gasto público y la inversión social (Cárdenas y Perry, 1986)—.

La reforma tributaria de 1974 trajo consigo profundas modificaciones fiscales y monetarias así: i) creó el régimen de renta presuntiva y estableció correctivos parciales para la inflación; ii) se amplió el régimen de depreciación en porcentaje —hasta un 100%— permitiéndose además formas diferentes de la lineal —depreciación acelerada en el tiempo por uso excesivo—; así mismo, (iii) se unificó el tratamiento tributario de las sociedades distinguiendo únicamente entre empresas

³⁵⁴ Para el año de 1970 la economía colombiana estaba registrando uno de sus momentos de mayor aceleración y expansión en su historia, al arrojar un 7% de crecimiento anual, jalonado por el consumo interno. La situación fiscal era adecuada en cuanto a la relación directa de ingresos y gastos; no obstante, el desempleo era un reto estructural del momento, lo que dio lugar a solicitar el apoyo de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), acciones que decantaron recomendaciones sobre fortalecer la agricultura como empleador y el sector de la construcción.

³⁵⁵ Para este fin, se realizó la Misión Musgrave en 1971, la cual hizo palpable el desbalance fiscal reinante para la época, informe que dejó entrever un impuesto de renta absolutamente distorsionante: se encontró un 60% por encima de impuestos similares en el contexto latinoamericano y unos impuestos indirectos que se hallaban en un 50% por debajo de impuestos similares en la región latinoamericana, con lo cual se recomendó un fortalecimiento de los impuestos indirectos que, aunque resultaban en un recaudo más eficaz, no tenían la misma bondad en términos distributivos.

anónimas y asimiladas, con tarifas únicas para cada uno de estos grupos del 40 y 20%; iv) finalmente, se extendió el impuesto de renta a las empresas estatales y se mantuvieron alguno de los beneficios de la Ley 81 de 1960 (Departamento Nacional de Planeación, 2002).

Conforme a la recomendación de la Misión Musgrave, a fin de equilibrar el recaudo entre la tributación directa e indirecta, se fortaleció el sistema de impuestos indirectos. Para este fin, se elevaron las tarifas del impuesto a las ventas, se reclasificaron los bienes objeto de este gravamen, se estableció la gradualidad de las tarifas y se perfeccionó el sistema de descuentos y devoluciones (Departamento Nacional de Planeación, 2002).

Lastimosamente, la historia fue haciendo evidente el bucle de la regulación tributaria colombiana, toda vez que, en esta ocasión, como ha sucedido en diversas y anteriores oportunidades, la aludida reforma tributaria del 74 no resultó ser la herramienta óptima para conjurar el proceso inflacionario que se vivía en la época ni persuadir de una forma eficiente los sesgos individuales de los contribuyentes de evadir su responsabilidad fiscal. Además, una serie de reformas posteriores a la de 1974 terminaron por cercenar las buenas intenciones fiscales plasmadas en esta reforma.

La erosión posterior de las buenas intenciones fiscales se justificó en su momento por la situación social y económica que para esta década se presenciaba en Colombia. En la economía colombiana predominaban actividades primarias en donde la industria se estanca respecto de su crecimiento acelerado de los últimos años³⁵⁶. No obstante, las decisiones de política económica, así como los mercados en los últimos 20 años ya habían modificado la estructura productiva nacional, entre las actividades agropecuarias y la industria. El comportamiento de esta última fue excepcional, jalonó

³⁵⁶ Para este periodo de tiempo se tuvo un incremento en la producción nacional, jalonado por los sectores de la construcción, la agricultura, las ventas, el pleno empleo. La suma de la demanda agregada estaba en la senda de alcanzar su punto potencial, la política monetaria entregaba resultados eficientes, lo que permitió una disminución de la tasa de interés y un alza generalizada en los salarios.

el producto interno y demandó gran parte de la mano de obra disponible; sin embargo, para este periodo ya ese sector no alcanzaba a absorber toda la mano de obra excedente disponible, lo cual afectó la demanda interna, situación a su vez potenciada por un fuerte periodo de inflación —la capacidad adquisitiva estaba muy contraída—. Se hizo evidente la dependencia mutua entre gasto social en fomento, crecimiento industrial, exportaciones, empleo, ingreso público. En consecuencia, se allanó el camino para intentar conjurar estas situaciones desde los instrumentos tributarios.

Al efecto, se introdujeron en el ordenamiento tributario colombiano las leyes 54 de 1977 y 20 de 1979³⁵⁷, mediante las cuales se redujeron las tarifas del impuesto de renta con el fin de alivianar cargas a los ciudadanos en virtud del proceso inflacionario de los últimos años. Se establecieron amnistías y se redujo el alcance de los impuestos a las ganancias ocasionales, con lo cual se produjo un contrasentido fiscal al terminar anulando el esfuerzo de la reforma de 1974, con lo cual nuevamente el Estado colombiano entró en un periodo de caída de los ingresos tributarios del 9 al 6,8% del PIB entre 1980 y 1984, tiempo que discurrió entre las presidencias de Julio César Turbay Ayala (1978-1982) y Belisario Betancur Cuartas (1982-1986).

Para el año de 1982 las proyecciones económicas ya registraban contracción. Se podía apreciar el inicio de un nuevo ciclo recesivo para la economía colombiana producto de la caída del producto interno bruto, situación que justificó el empleo de una política contracíclica sin sacrificar el nivel de precios ni la inversión social (Junguito y Rincón, 2004).

El efecto inmediato de un proceso de contracción de la economía implica una reducción de ingresos corrientes, lo que genera inestabilidad fiscal si se quiere mantener el gasto o

³⁵⁷ Esta ley reformó el impuesto a las ganancias ocasionales en su estructura de cálculo a través de la reducción de las tarifas del 46 al 28%. Así mismo, eliminó la provisión de que las ganancias ocasionales fuesen gravadas al 50% de la tasa de impuesto a la renta. Ley 20 de 1979, Capítulo II (ganancias ocasionales).

incrementarlo, lo cual nuevamente justificó la necesidad de fortalecer el recaudo tributario, así como incorporar medidas que disminuyeran la evasión fiscal.

En desarrollo de lo anterior, mediante un decreto de emergencia económica materializado en las Leyes 9 y 14 de 1983, se buscó dar un marco de refuerzo tributario tanto nacional como descentralizado. El contexto de la región era un tanto preocupante ya que para este lapso de tiempo sucedió la crisis de deuda de América Latina³⁵⁸.

La Ley 9 de 1983 estableció una adición al impuesto de renta del 49% de la renta líquida gravable que superara determinado umbral de ingresos³⁵⁹; en igual sentido, se fortaleció el sistema antievasión y se extendió el régimen de renta presuntiva para las sociedades limitadas o asimiladas, y se eliminó la doble tributación de las sociedades anónimas, se creó la presunción legal según la cual la renta líquida no podía ser inferior al 2% de los ingresos y se establecieron estímulos para las actividades societarias sobre la capitalización y el reparto de utilidades. A su turno, la Ley 14 de 1983 se centró en el fortalecimiento de la tributación de los entes territoriales.

Finalmente, el impuesto indirecto a las ventas terminó por decantarse en el impuesto que actualmente se conoce como de valor agregado (IVA), con una tarifa del 10% general, a excepción de determinados productos de características especiales. Cabe agregar que la única restricción establecida fue la de no gravar bienes exentos ni superar el tope de tarifas fijado en un 35% (Lewin, 2008).

³⁵⁸ La disminución de divisas por parte de los estados luego del impago de las obligaciones internacionales de muchas naciones de América Latina marcó una tendencia de incumplimiento y posterior cierre de créditos internacionales por la banca privada internacional, lo que a su vez generó un ambiente sombrío de relaciones multilaterales dada las perspectivas de no pago de las naciones soberanas. Esta situación poco a poco se fue solventando, gracias al Consenso de Cartagena, conforme al cual se revisaría cada nación y se alentaría por acuerdos de pago y de refinanciación, reconociendo los intereses de cada parte.

³⁵⁹ Ley 9 de 1983, *Diario Oficial*, 36.274, 15 de junio de 1983, artículo 1.

Se hace evidente que la serie de medidas adoptadas por la administración y avaladas por el Congreso buscaban dar un renovado impulso a la economía en todos los niveles, fortaleciendo el régimen de ingresos tributarios regionales, estableciendo estímulos a las sociedades y reduciendo cargas impositivas provenientes de la doble tributación.

Aunado al marco fiscal y monetario resaltado, se realizaron nuevas reformas propulsoras para la economía. Con estos propósitos expansivos a través de los incentivos fiscales se tramitó la Ley 48 de 1983³⁶⁰, mediante la cual se creó el Certificado de Reembolso Tributario (CERT)³⁶¹, con el fin de impulsar el sector industrial colombiano a través de la promoción de las exportaciones mediante el mecanismo de devolución de impuestos indirectos pagados por los exportadores³⁶². De forma complementaria a estas reformas fiscales, se acompasó la política presupuestal. Para el año de 1985 se detectó la imposibilidad de continuar en la senda de gasto creciente, de manera que se debía ajustar éste con las medidas de tipo fiscal elaboradas. En este entender, y como política de control de gasto, el Gobierno colombiano ajustó negativamente los salarios de los servidores

³⁶⁰ Ley 48 de 1983 del 20 de diciembre de 1983, publicada en el *Diario Oficial* 36.421 del 27 de diciembre de 1983. Por la cual se expiden normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno nacional para regular aspectos del comercio exterior colombiano.

³⁶¹ Ley 48 de 1983, artículo 2. Del Certificado de Reembolso Tributario. Créase el Certificado de Reembolso Tributario (CERT), y elimínase el Certificado de Abono Tributario (CAT).

El Gobierno nacional contratará con el Banco de la República la expedición y entrega de Certificados de Reembolso Tributario (CERT) a los exportadores, en las condiciones previstas en esta ley y en los decretos que la desarrollen.

Parágrafo 1.º. Para los efectos de esta ley, el Gobierno nacional determinará quiénes se consideran exportadores.

³⁶² Ley 48 de 1983, artículo 3 del Certificado de Reembolso Tributario (CERT), como instrumento de apoyo a las exportaciones.

El Certificado de Reembolso Tributario (CERT) será un instrumento flexible de apoyo a las exportaciones cuyos niveles fijará el Gobierno nacional en cualquier momento, de acuerdo con los productos y las condiciones de los mercados a que se exporten. El Gobierno regulará la utilización del certificado consultando la realidad del comercio exterior, con el propósito de estimular la producción de bienes y servicios.

Parágrafo 1.º. En casos debidamente justificados, el Gobierno podrá garantizar el mantenimiento de niveles del CERT durante un periodo determinado, mediante la celebración de contratos de exportación con personas naturales y jurídicas. Los contratos se celebrarán con el Instituto Colombiano de Comercio Exterior o con la entidad que haga sus veces, y se regirá por las disposiciones del Código de Comercio.

Parágrafo 2.º. El Gobierno, para otorgar el Certificado de Reembolso Tributario (CERT) a las exportaciones de servicios, deberá estructurar previamente mecanismos administrativos y sistemas de control que eviten fraudes e irregularidades, todo con el propósito de asegurar el cumplimiento de los objetivos que se persiguen con la creación del CERT.

públicos en un 10 % por debajo del índice de precio de ese momento; de igual forma, se redujo el gasto de inversión del 7,6 % del producto interno bruto a 5,9 %. Para el año de 1986 se logró reducir el déficit acumulado de 5,5 % al 1,1 % respecto del producto interno bruto (Junguito y Rincón, 2004).

De forma complementaria a las medidas de disciplina fiscal lideradas en el gobierno del presidente Betancur y *ad portas* del inicio del mandato del presidente Virgilio Barco (1986-1990), en el año de 1986 se tramitó la Ley 75³⁶³, mediante la cual se introdujeron en el ya secuencialmente modificado sistema tributario colombiano una serie de reformas sobre el sistema de impuestos directos. Al efecto, se redujo la tasa máxima de renta sobre personas naturales al 35%, se instauró un régimen de exención general sobre las personas asalariadas relativo al 90% y se unificó el régimen impositivo de sociedades para efectos tributarios³⁶⁴.

Como aspectos novedosos para resaltar, vale la pena mencionar: i) en cuanto a la recaudación, se abrió la posibilidad de realizarlo a través del sistema financiero; ii) sobre el régimen de exención se implantaron correctivos generalizados por inflación —exenciones parciales sobre los rendimientos financieros correlativos a la inflación del momento— para alivianar cargas inflacionarias; iii) se eliminó el régimen de doble tributación interna al integrar la tributación de la sociedad y de los socios en cabeza de la sociedad; de tal suerte, el gravamen sobre utilidades retenidas como repartidas se radicó exclusivamente en cabeza de la sociedad.

Las anotadas medidas han dado lugar a diversas interpretaciones sobre sus efectos, siendo estos disímiles e inconexos. Solo se resalta que una parte de la academia reconoce los efectos positivos

³⁶³ Ley 75 de 1986 del 24 de diciembre de 1986 publicada en el *Diario Oficial*, 37.742.

³⁶⁴ Ley 75 de 1986, artículo 1.º. Fíjase en un treinta por ciento (30%) la tarifa única sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes. La misma tarifa se aplicará a la renta gravable y las ganancias ocasionales y a cualesquiera otras entidades extranjeras.

sobre el recaudo y la simplificación tributaria que significó esta reforma (Lewin, 2008). En sentido contrario, se calificó esta misma como una persistencia inadecuada de concepciones “de manera que la debilidad en la administración persistió, y la neutralidad, equidad y el potencial del recaudo se vieron seriamente afectados” (Departamento Nacional de Planeación, 2002).

4. Finales del siglo XX y comienzos del siglo XXI

Para el año 1991, durante el gobierno de César Gaviria Trujillo (1990-1994), se presentó una serie de acciones de orden jurídico y económico de principal importancia para el futuro de Colombia, así:

1. Se instauró un nuevo marco de realidad jurídica³⁶⁵, política y económica emanado de la promulgación de la Constitución de 1991, mediante la cual el Estado colombiano se organizó como Estado social de derecho, con bases democráticas afirmadas en la más alta dignidad jurídica.
2. En el campo de la política exterior, se instauró la apertura económica y la confianza en el funcionamiento de los mercados, teniéndose como supuesto subyacente que la iniciativa privada es el elemento determinante del crecimiento económico³⁶⁶, estructura económica muy acorde con las demás economías de la región.

³⁶⁵ La Constitución Política de 1991 significó la instalación de una nueva realidad jurídica para Colombia mediante la cual se sentaron las bases del naciente sistema democrático, pluralista, propio de los estados sociales de derecho. Para este fin, se incorporaron en el derecho colombiano la libertad de cultos, la acción de tutela y las acciones populares, la consolidación de la descentralización administrativa, el reconocimiento y protección de las minorías étnicas, la dignificación de los derechos fundamentales, las bases del sistema de salud a cargo del Estado, la autonomía del banco central colombiano, la defensa al medio ambiente, la capacidad de censurar por parte de los órganos de representación popular, a cargo de la administración y diversas entidades garantes de esta nueva realidad jurídica, tales como la Corte Constitucional, la Fiscalía General de la Nación y la Defensoría del Pueblo.

³⁶⁶ Constitución Política de 1991, artículos 330, 331, y 333. Complementariamente se puede ver el primer plan nacional de desarrollo de esta época denominado “Revolución pacífica 1990-1994”, del gobierno de César Gaviria Trujillo.

3. Se estableció la autonomía del Banco de la República como autoridad monetaria, cambiaria y crediticia.
4. Se modernizó el sistema financiero a través de la Ley 45 de 1990³⁶⁷; el régimen laboral con la Ley 50 de 1990³⁶⁸; la gestión pública mediante la Ley 51 de 1990³⁶⁹; y el sistema cambiario por la Ley 9 de 1991, y se plantearon dos reformas tributarias que se verán más adelante: Ley 49 de 1990 y Ley 6 de 1992.

El éxito económico vivido en esta nueva etapa no es el resultado mágico e instantáneo de un proceso de apertura, por el contrario, sus éxitos evidenciados son el resultado del continuado programa económico que se venía realizando desde los años ochenta, situación que permitía apreciar un crecimiento económico por encima del 4% anual y un desempleo inferior al 10%.

A pesar de los matices económicos positivos que se podían apreciar, el comportamiento fiscal³⁷⁰ del sector público no financiero³⁷¹ estaba encauzado en una fuerte senda de crecimiento en razón del aumento del tamaño del Estado colombiano, que a la vez asumía varias posiciones garantistas en términos sociales, lo cual implicaba más presión de gasto.

En términos porcentuales, como medida del producto interno bruto colombiano, el comportamiento fiscal del SPNF pasó del 21 % en la década del noventa al 39,3 % para los primeros años de la década del 2000 —cuando discurrieron las presidencias de Ernesto Samper

³⁶⁷ Esta importante ley creó las condiciones necesarias para el desarrollo de la actividad financiera en un entorno más libre y competitivo, permitiendo a su vez la libertad en la configuración de vehículos de financiamiento por parte de los intermediarios financieros. Así mismo, se admitieron otras entidades al sistema —nacionales o extranjeros—, y se le asignó un papel protagónico al funcionamiento del mercado cambiario.

³⁶⁸ Se modificaron el régimen de cesantías y las normas de estabilidad laboral y de jornada de trabajo, entre otras.

³⁶⁹ Ley base del sistema de crédito público de la Nación.

³⁷⁰ El balance fiscal del sector público no financiero (SPNF) corresponde al resultado obtenido, sea este déficit o superávit, de la diferencia entre todos los ingresos que registra el SPNF, menos todos sus gastos. <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/politicaFiscal/BalanceFiscalSPNF/>

³⁷¹ Por sector público no financiero (SPNF) se entiende a todas las entidades que conforman al Gobierno nacional central, los establecimientos públicos nacionales, el sector público regional y local, así como las entidades de la seguridad social, el sector eléctrico, las empresas municipales y departamentales, entre otras entidades.

Pizano (1994-1998) y Andrés Pastrana Botero (1998-2002)—, situación que no se acompasó con los ingresos de este mismo sector, que apenas aumentó el 16 %, es decir, pasó del 20 al 36 %, lo que puso de manifiesto un déficit continuado (Junguito y Rincón, 2004).

En términos económicos, el cierre del siglo XX y el inicio del siglo XXI estuvieron marcados por la crisis económica más fuerte de la historia colombiana, crisis que se esparció al ámbito financiero, cambiario, fiscal, social y energético. El desempleo era rampante, así como el conflicto armado interno, situaciones que demandaban ingentes cantidades de recursos públicos.

El desbalance fiscal continuado se acentuaba, lo que resultó en una serie de esfuerzos fiscales trasladados a los contribuyentes en aras de balancear las cuentas nacionales nuevamente. En este entender, entre 1990 y 2006 se realizaron ocho reformas tributarias³⁷² que tuvieron la connotación necesaria de ser reformas recaudatorias, con el fin de corregir el desbalance fiscal expuesto.

Al efecto se analizará esta serie de reformas en el marco de la situación económica descrita:

Ley 49 de 1990, “por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones”. Fue una reforma tributaria de contexto necesaria, en razón de que se debía actualizar la realidad fiscal al nuevo entorno de apertura económica que se venía llevando a cabo desde los ochenta, reforzada en el nuevo marco de realidad jurídico-económica por la Constitución de 1991. Aparejado a esto, como se expuso, también fue relevante el esfuerzo por aumentar el recaudo y reducir la dependencia del presupuesto público nacional al comercio exterior. Se tomaron medidas de

³⁷² A efectos de la presente investigación, solo se cuentan las reformas fiscales. No obstante, fue un periodo de gran trascendencia regulatoria en donde se realizaron grandes modificaciones para hacer frente a la crisis de fin de siglo. Por ejemplo: i) se tomaron medidas de rescate al sector financiero y privado, a través del impuesto a las transacciones financieras mediante Decreto de Emergencia Económica y de la Ley 550 de 1999 —Ley de Organización Empresarial—; ii) se creó la Ley de Responsabilidad Fiscal —Ley 617 del 2000—, el Fonpet —Ley 549 de 1999—.

amnistía por omisiones de declaración³⁷³, y se fortaleció el mercado de capitales³⁷⁴ a través de la desgravación de la venta de acciones por medio de bolsa como constitutivos de renta o de ganancia ocasional. Así mismo, las capitalizaciones y los aportes a los fondos de pensiones no fueron consideradas como ingreso constitutivo de renta. En cuanto a los impuestos indirectos, se amplió la tarifa del IVA del 10 al 12%³⁷⁵. Por otro lado, se obtuvieron facultades extraordinarias por el término de cuatro años para reducir los impuestos a las importaciones del 13 al 8%³⁷⁶.

Ley 6 de 1992, “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”. De acuerdo con la misma concepción recaudatoria de la Ley 49, el gobierno se vio en la necesidad de tramitar otra reforma tributaria para hacer aún más expansivos los esfuerzos de recaudo realizados por la anterior reforma.

Esta nueva reforma básicamente se centró en el incremento del recaudo a través del aumento de la tarifa de impuestos existentes, con lo cual el IVA pasó del 12 al 14%³⁷⁷. Así mismo, se crearon nuevos impuestos como la contribución temporal³⁷⁸ y especial del impuesto de renta y de la explotación de hidrocarburos dentro del territorio nacional³⁷⁹.

Ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”. Se formuló dentro de la dualidad del déficit vivido; si bien con las reformas de las leyes 6 y 49 se aumentó el recaudo en dos puntos del producto interno bruto, el gasto mantuvo su senda creciente en el doble respecto del ingreso, es decir, en el 4% respecto del PIB, por lo cual

³⁷³ Ley 49 de 1990, artículo 1.

³⁷⁴ Ley 49 de 1990, artículos 4, 5, 6, 7, 8, 9.

³⁷⁵ Ley 49 de 1990, artículo 26.

³⁷⁶ Ley 49 de 1990, artículo 79.

³⁷⁷ Ley 6 de 1992, artículo 19.

³⁷⁸ Ley 6 de 1992, artículo 11.

³⁷⁹ Ley 6 de 1992, artículo 13.

fue necesario otro esfuerzo fiscal por parte de la sociedad para solventar este déficit asociado al tamaño creciente del Estado colombiano —entre una de sus justificaciones al gasto creciente—.

En este espectro, se señala que también hubo recortes de gastos y demás medidas de orden presupuestal para corregir este déficit, que a la vez se intentó conjurar con la anotada Ley 223, y se establecieron las siguientes medidas: i) se fijó una tarifa de retención en la fuente para rentas de capital o trabajo de un 35%³⁸⁰, y se limitó el descuento de renta sobre donaciones en un 30%³⁸¹, ii) respecto de los impuestos indirectos, se amplió la base de cobertura del IVA para bienes que no causaban este impuesto y se aumentó la tarifa de este impuesto al 16%³⁸², iv) se configuró el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado en las jurisdicciones nacionales³⁸³, y se unificaron las normas de recaudo de los combustibles estableciéndose un gravamen único que sustituiría los cuatro existentes en ese momento³⁸⁴.

Aun cuando se realizaron diversos esfuerzos fiscales y presupuestarios, el desbalance fiscal del sector público era cada más preocupante. La presión fiscal aumentaba constantemente, entre otros factores, por la situación de orden interno presionado por los grupos al margen de la ley, lo cual suponía un incremento del gasto público en seguridad en un 1,3% del producto interno bruto. Las transferencias en educación y en salud aumentaron un 1%. Indudablemente, la consolidación del creciente Estado, así como su fortalecimiento, ocupaba un gran margen del gasto fiscal, situación que por azar se alineó con una etapa de desaceleración económica determinante (Junguito y Rincón, 2004).

³⁸⁰ Ley 223 de 1995, artículo 127.

³⁸¹ Ley 223 de 1995, artículo 87.

³⁸² Ley 223 de 1995, artículos 12, 13 y 14.

³⁸³ Ley 223 de 1995, artículos 207, 208, 209, 210, 211, 2012.

³⁸⁴ Ley 223 de 1995, artículos 58.

Para el año de 1999, sin precedente de estimación, el producto interno bruto colombiano cayó un 4,5%, lo cual terminó por profundizar la situación de déficit fiscal que para ese entonces se estimó en un 7% con una caída del 6,4% de los ingresos fiscales del Gobierno (Junguito y Rincón, 2004), situación que hizo necesario un nuevo paquete de reformas fiscales a corto plazo.

Ley 617 de 2000, “por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional”. Tuvo como objeto principal buscar el saneamiento fiscal de las entidades territoriales y articular su orden presupuestal.

Ley 633 del año 2000, “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la rama judicial”. En el marco económico vivido tenía una misión diáfana; más allá de los fines instrumentales fiscales, como el fortalecimiento fiscal y la simplificación del sistema tributario, tenía un fin recaudatorio como herramienta principal para conjurar de forma positiva el creciente déficit del sector público. Para este efecto, se materializó el impuesto sobre el gravamen a los movimientos financieros (GMF)³⁸⁵ establecido en el Decreto 2331 de 1998, amplió la base del IVA y su tarifa general en el 16%³⁸⁶; para efectos del impuesto sobre la renta, se aumentó la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido al 6%³⁸⁷.

Las anteriores medidas, junto con una fuerte política de austeridad y una economía en proceso de reactivación, reencauzaron la senda fiscal colombiana hacia la reducción del déficit consolidado del sector público que para el año de 2001 rondaba el 3,3%. Además, se registró un crecimiento

³⁸⁵ Ley 633 de 2000 artículo 1.

³⁸⁶ Ley 633 de 2000 artículo 26 y 27.

³⁸⁷ Ley 633 de 2000 artículo 15.

de la economía del 2,8%, aunque era apremiante acompasar el crecimiento del ingreso con el del gasto para así evitar los desbalances presentados en la última década.

Con la consigna de un déficit acentuado y con perspectivas en su reducción frente a una necesidad histórica de mayor recaudo empezó la administración del presidente Álvaro Uribe Vélez (2002-2010). Al efecto se aprobó la Ley 788 de 2002, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones”. Mediante esta ley nuevamente se amplió la base del IVA sobre bienes y servicios que se encontraban excluidos, se aumentaron algunas tasas diferenciales sobre algunos productos gravados con IVA³⁸⁸, se estableció una sobretasa al impuesto de renta del 10% para el año 2003 y del 5%³⁸⁹ para el 2004, se redujo la renta laboral externa del 30 al 25%³⁹⁰, se limitó la deducción a los impuestos territoriales a un 80% (impuestos de industria y comercio y de predial)³⁹¹. De igual forma, se incrementaron las tarifas de sobretasa a la gasolina en un total del 25%³⁹².

Aun cuando su justificación y medidas se enmarcaron en la naturaleza recaudatoria, esta iniciativa en conjunto resultaba bastante contradictoria, dado el amplísimo régimen de exenciones establecidas. Si bien se resalta el esfuerzo de impulsar la industria con estas medidas, no deja de resultar exótica una medida fuerte de recaudo y fuerte en desgravación.

Para este fin, se ilustran los beneficios fiscales establecidos: i) se permitió durante tres años descontar del impuesto sobre las ventas 100% del IVA pagado por la maquinaria adquirida³⁹³ en un periodo de tiempo; ii) por el lado de las exoneraciones sobre la renta, se plasmó una serie de

³⁸⁸ Ley 788 de 2002 artículo 34.

³⁸⁹ Ley 788 de 2002 artículo 29.

³⁹⁰ Ley 788 de 2002 artículo 17.

³⁹¹ Ley 788 de 2002 artículo 114.

³⁹² Ley 788 de 2002 artículo 55.

³⁹³ Ley 788 de 2002 artículo 40.

incentivos de inversión a cambio de la exoneración total del impuesto de renta en diversos sectores de la economía colombiana, tales como el sector eléctrico por 15 años, el sector hotelero — creación de hoteles o ampliación— por 30 años, servicios de ecoturismo por 20 años, contratos de *leasing* con opción de compra para vivienda urbana, entre muchos otros.

Finalmente se buscó desincentivar las conductas fraudulentas fiscales a través de la imposición de sanciones pecuniarias más gravosas con un tope de 200 salarios mínimos mensuales vigentes — en el ámbito fiscal colombiano, hasta esa fecha, en términos de cumplimiento forzado solo se acudía al sistema administrativo sancionatorio—.

Casi de inmediato se estableció una nueva reforma tributaria con enfoque recaudatorio materializada por la Ley 863 de 2003, “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”. Para este efecto, se aumentó la tarifa del impuesto de gravamen a los movimientos financieros al cuatro por mil³⁹⁴; nuevamente se reforzó la base de la tributación indirecta ampliando la base de bienes incluidos en este impuesto³⁹⁵, se crearon nuevas tasas para bienes exentos del IVA³⁹⁶ y se estableció la devolución de dos puntos del IVA pagado por compras realizadas con tarjetas débito o crédito³⁹⁷ como medida de inclusión financiera.

Sobre la tributación directa, específicamente el impuesto de renta, se constituyó una sobretasa temporal del 10%, se fortaleció el régimen para los no declarantes del impuesto de renta en el sentido de ampliar la base de información sobre contribuyentes y obligar a declarar a más personas.

³⁹⁴ Ley 863 de 2003, artículo 18.

³⁹⁵ Ley 863 de 2003, artículo 10.

³⁹⁶ Ley 863 de 2003, artículo 60.

³⁹⁷ Ley 863 de 2003, artículo 33.

Se amplió la base de ingresos constitutivos de renta y se limitaron las deducciones de los impuestos de industria y comercio.

De manera complementaria, se estableció el impuesto al patrimonio con un carácter temporal de tres años. Ya se verá que la temporalidad pervive hasta el 2020. Finalmente, se incorporaron medidas antielusión y antievasión, tales como el registro único tributario, sanciones a los revisores fiscales, sanción por evasión pasiva, posibilidad de que la administración tributaria reporte ante las centrales de riesgo el no pago de impuestos, entre otras medidas incipientes de una cultura de *compliance* en esta dimensión.

Ley 819 de 2003, “por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones”. Es una norma crucial que justificará algunas medidas de corte fiscal y parametrizará la coyuntura económica para enfocar las herramientas fiscales y presupuestarias del Estado colombiano. A este efecto, mediante la citada ley se crearon las siguientes herramientas presupuestarias: i) El Marco Fiscal de Mediano Plazo³⁹⁸, ii) el informe de superávit primario, iii) la obligatoriedad de que cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios deberá hacerse explícito y ha de ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, y el iv) trámite de las vigencias futuras.

Cabe agregar que la anterior medida, así como las reformas tributarias de las leyes 863 y 788, obedecen a un contexto económico determinado para ese momento. Es de señalar que el siglo

³⁹⁸ El marco fiscal de mediano plazo (MFMP) es un documento que enfatiza en los resultados y propósitos de la política fiscal. Allí se hace un recuento general de los hechos más importantes en materia de comportamiento de la actividad económica y fiscal del país en el año anterior. Presenta las estimaciones para el año que cursa y para las diez vigencias siguientes y muestra la consistencia de las cifras presupuestales con la meta de superávit primario y endeudamiento público y, en general, con las previsiones macroeconómicas. Ver más en <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/politica/fiscal/marcofiscalmedianoplazo/>.

arrancó con perspectivas positivas sobre la economía, en especial por la fuerte crisis económica vivida en Colombia en la década final del siglo XX, razón que justificó que, a medida que crecía la producción en esta nueva década, se aumentaran los ingresos para así aminorar el déficit con la finalidad de acomodar las finanzas públicas de ese Estado colombiano crecido a gran velocidad.

En el año 2003 la economía colombiana registró un crecimiento económico del 3,74 %, que fue la variación más alta desde 1995. Este crecimiento duplicó el de América Latina³⁹⁹, fue creciente y sostenido para los años 2004, 2005, 2006 y 2007, oscilante entre el 4 y el 7,5% de crecimiento del PIB. Todo lo anterior ocurrió en un contexto de sano equilibrio macroeconómico, ya que el sector público redujo su déficit a 1,3% del PIB.

En este positivo escenario económico se estableció la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, “por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, con el fin de ajustar disposiciones relativas al impuesto de renta tales como la exclusión de algunos de los sujetos pasivos de ese gravamen⁴⁰⁰. Así mismo, se estableció la renta presuntiva, por la cual se presume que la renta líquida no debe ser inferior al

³⁹⁹ Crecimiento del PIB real en América Latina:

Zona / País	Promedio 1999-2001 (%)	2002 (%)	2003 (%)
América Latina y el Caribe	1,6	-0,1	1,7
Argentina	-2,9	-0,1	1,7
Brasil	2,2	1,9	0,2
Chile	2,4	2,2	3,3
Colombia	0,0	1,8	3,7
México	3,3	0,7	1,3
Perú	1,3	4,9	4,0
Venezuela	0,0	-8,9	-9,2

Fuente: FMI WEO, abril de 2004.
Promedio 1999-2001.
2002 2003.

⁴⁰⁰ Ley 1111 de 2006, artículo 1.

3% del patrimonio líquido del contribuyente⁴⁰¹ y se modificaron las tarifas marginales de este impuesto para personas jurídicas y naturales.

Por otra parte, se determinó nuevamente una deducción del 100% de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial que efectivamente se hubieran pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieran relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. Así mismo, se estableció la posibilidad de deducir sobre el gravamen a los movimientos financieros hasta un 25%⁴⁰², y prorrogó el impuesto al patrimonio por cuatro años consecutivos adicionales, es decir, hasta el año 2010⁴⁰³.

En cuanto a los impuestos indirectos, se modificó la tarifa de algunos bienes y servicios, se amplió la base de bienes y servicios gravados con IVA⁴⁰⁴ y se fijaron algunas normas procedimentales⁴⁰⁵.

A pesar del buen momento por el que atravesaba la economía colombiana, el entorno internacional no era el más favorable y se inició una de las más grandes crisis financieras de la historia originada en el mercado inmobiliario de Estados Unidos en agosto de 2007, que se expandió con la quiebra de un grande financiero como Lehman Brothers. En ese entonces, se estimó que el impacto de la crisis económica en términos de disminución de riqueza podría equivaler al PIB mundial en un año, producto del choque económico generado por el descalabro financiero profundizado por los fallos de información (Rojas, 2016), pérdida de la confianza e incremento de la aversión al riesgo por parte de los agentes. Estos efectos generaron un decaimiento de las economías más desarrolladas y, en consecuencia, de la demanda externa, lo que afectó los términos de intercambio

⁴⁰¹ Ley 1111 de 2006, artículo 9, 12, 13, 15.

⁴⁰² Ley 1111 de 2006, artículo 4.

⁴⁰³ Ley 1111 de 2006, artículo 25.

⁴⁰⁴ Ley 1111 de 2006, artículos 31, 32, 33 y ss.

⁴⁰⁵ Ley 1111 de 2006, Capítulo V.

con las economías emergentes como la colombiana, que tuvo por efecto inmediato una reducción considerable de las exportaciones del país.

Esta crisis no solo afectó la economía en términos de intercambio y de inversión extranjera en el territorio colombiano, también significó una menor disponibilidad del crédito externo y su encarecimiento. En esta realidad de crisis globalizada e incertidumbre, el Gobierno colombiano efectuó acciones de política contracíclica que tuvo como objetivo primordial:

(...) la minimización de sus efectos sobre el crecimiento y el empleo. Esta estrategia se fundamenta en i) la adopción de una postura razonablemente anticíclica, la cual permite que la caída en los ingresos fiscales como resultado de la desaceleración económica se transfiera al déficit, manteniendo la deuda en una senda sostenible. Esto se acompaña con una priorización del gasto público enfocada en gastos de infraestructura y de dinamización de la actividad productiva privada (...) y iv) proteger el empleo. (MHCP, 2019)

A la luz de las medidas encauzadas, nuevamente resultó imperativo modificar el régimen tributario a fin de garantizar el nivel de ingresos que permitiría a mediano plazo mantener controlado el déficit presupuestario del sector público. En consecuencia, el Congreso de la República de Colombia expidió la Ley 1370 de 2009, “por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario” y se crea el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por el año 2011.

Como se preveía, la anterior coyuntura afectó la economía colombiana, que para el año 2009 arrojó un crecimiento del 0,4% en su PIB (MHCP, 2010). No obstante, el resultado de decrecimiento, comparado con otras naciones, resultó favorable. Así, para el año 2010 las economías mundiales comenzaron un proceso asimétrico de recuperación que se representó en un crecimiento ponderado

del 3% para economías desarrolladas y de 7,5% para economías emergentes como la colombiana (MHCP, 2011). Este era el panorama de arranque para los dos periodos presidenciales de Juan Manuel Santos Calderón (2010-2018).

A pesar de registrar crecimiento positivo, la recuperación de las primeras economías del mundo trajo consigo presiones inflacionarias sobre las economías emergentes, vía aumento del precio de consumo en estas economías dependientes. El mejor ejemplo para ilustrar este fenómeno fue la carrera en el ascenso del precio del petróleo. En ese momento específico el barril de petróleo mostraba un aumento de 40 dólares en su precio, claro está que sobre este bien en particular influyeron factores exógenos a los enunciados como las situaciones bélicas de los mayores productores de ese momento y la incertidumbre del mercado sobre la provisión del bien (MHCP, 2011).

Así las cosas, se detectó nuevamente la necesidad de adaptar la política fiscal acorde a esta realidad de reactivación económica, presiones inflacionarias e intención de captar más ingresos provenientes de las rentas de la explotación de petróleo nacional, lo que llevó a la aprobación por parte del Congreso de la República de Colombia de la Ley 1430 del 29 diciembre de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”, cuyo objetivo principal fue generar nuevas condiciones impositivas en pro del desarrollo del sector industrial colombiano, en condiciones similares a los demás países de la región, debido a que se detectó una desventaja comparativa del sector industrial colombiano consistente en el mayor costo de producción asociado a las sobretasas. Al efecto, el gobierno colombiano consideró que el retiro de sobretasas a la industria podría incentivar la creación de industrias, así como una mayor competitividad, lo cual se debía traducir en un esfuerzo fiscal para cubrir el déficit creado al retirar las anotadas sobretasas.

Por el lado de la tributación directa, se eliminó la deducción especial en el impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos⁴⁰⁶, se declararon exentos de este impuesto sujetos de carácter social como los hogares comunitarios⁴⁰⁷ y se modificó el régimen de ingresos de fuente nacional constitutivos de renta⁴⁰⁸. Se eliminó la sobretasa del sector eléctrico para industriales a partir del año 2012⁴⁰⁹ y se aumentó el porcentaje deducible del 25 al 50% de gravamen de movimientos financieros⁴¹⁰.

De manera complementaria, se modificó la operatividad del *tax credit* o crédito de impuesto sobre los impuestos pagados en el exterior, retirando la limitación a que el crédito de impuesto no se circunscriba a aquellos pagados en el exterior por sociedades en las cuales se tiene inversión directa, sino también admitir el descuento por los pagados por sociedades de participación indirecta a través de sociedades filiales y subsidiarias, denominado crédito fiscal indirecto⁴¹¹. Finalmente, se aceptó como concepto de deducibilidad del impuesto de renta el pago a agremiaciones⁴¹², entre otras normas relativas al impulso industrial en Colombia en torno a la coyuntura mundial.

Como nota al margen, por ser esencial dentro de la comprensión del sistema fiscal colombiano, es preciso hacer hincapié en los años 2011 y 2012, en los cuales se crearon diversas figuras de orden fiscal y presupuestario a fin de evitar ciclos deficitarios como los de la década del noventa, por los cuales se afrontó una de las más grandes depresiones de la economía colombiana. Con esta lógica se crearon tres figuras de orden macroeconómico, así:

⁴⁰⁶ Ley 1430 de 2010, artículo 1.

⁴⁰⁷ Ley 1430 de 2010, artículos 23 y 24.

⁴⁰⁸ Ley 1430 de 2010, artículo 65.

⁴⁰⁹ Ley 1430 de 2010, artículo 2.

⁴¹⁰ Ley 1430 de 2010, artículo 45.

⁴¹¹ Ley 1430 de 2010, artículo 46.

⁴¹² Ley 1430 de 2010, artículo 57.

- La Regla Fiscal, mediante la Ley 1473 de 2011.
- El Acto Legislativo de Sostenibilidad Fiscal, por el Acto Legislativo 3 de 2011.
- El Fondo de Ahorro y Estabilización Fiscal y Macroeconómica.

Estas acciones estuvieron encaminadas a mantener la disciplina fiscal de las finanzas del sector público central colombiano y capitalizar la perspectiva de mayores ingresos generados por la mayor producción del sector mineroenergético colombiano y sus crecientes precios internacionales.

En suma de factores locales y mundiales, el escenario para ese momento era favorable. Las buenas condiciones económicas, aunadas al crecimiento del gasto relativo al PIB en un 5%, marcaban un derrotero estable y de crecimiento económico para Colombia; por esta razón, se pensó, contrario a la lógica fiscalista colombiana de los últimos cien años, en idear una reforma estructural y no relativa a solventar alguna coyuntura económica y presupuestal. Con estos presupuestos se consideró nuevamente modificar el sistema tributario colombiano con el objetivo de abaratar los costos laborales y aumentar la rentabilidad del aparato productivo, lo que habría de traducirse, en teoría, en una mayor tasa de crecimiento, particularmente en los sectores intensivos en mano de obra⁴¹³ y de fines redistributivos, con lo cual se buscó corregir inequidades en la estructura tributaria para reducir la desigualdad característica de las economías emergentes de la zona.

En el año 2012, con el propósito de materializar los objetivos descritos, una vez aprobada por el Congreso⁴¹⁴, se modificó nuevamente el sistema tributario colombiano mediante la Ley 1607 de 2012, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. Esta

⁴¹³ Exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012.

⁴¹⁴ La primera versión del proyecto de Ley 166 de 2012 (Ley 1607) fue radicada por el Gobierno en octubre de 2012 y constaba de 102 artículos. Posteriormente, y como resultado del trabajo conjunto con los ponentes y demás grupos de interés, en la ponencia de debate se le incorporaron 48 artículos adicionales. Finalmente, se sancionó como ley con casi el doble del articulado con que se radicó.

reforma modificó ampliamente el régimen del impuesto renta y de retención en la fuente para personas naturales y jurídicas. Dentro de las modificaciones más importantes se encuentra: una reducción de la tarifa del impuesto de renta del 33 al 25%⁴¹⁵ y la creación de nuevos impuestos: el impuesto para la equidad, conocido por la sigla CREE⁴¹⁶, y el impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN⁴¹⁷), sobre el cual es pertinente decir que tiene matices similares en cuanto a la base gravable con el impuesto a la renta, con la diferencia de que es exclusivo para personas jurídicas.

Por otra parte, se modificaron los criterios de residencia fiscal⁴¹⁸ y se incorporaron a la legislación nacional conceptos como sede efectiva de administración y de establecimiento permanente para las sociedades comerciales. Se cambiaron las reglas de tributación sobre distribución de dividendos⁴¹⁹ y de utilidades, así como de prima⁴²⁰ y capitalización de acciones⁴²¹ en las sociedades comerciales, y se modificó la tarifa del impuesto de ganancias ocasionales del 33 al 10%⁴²².

Respecto de la tributación indirecta, se realizaron bastantes modificaciones sobre la base gravable y las tarifas de estos impuestos. Se resumen así: i) se simplificaron las tarifas del IVA y quedaron solo tres segmentos: 0, 5 y 16%, ii) se modificó la base a través de inclusiones o exclusiones de bienes y servicios gravados con este impuesto, iii) se disminuyó la tarifa de retención en la fuente en materia de IVA, iv) se modificaron los plazos de declaración del IVA a 12, 4 y 2 meses, según

⁴¹⁵ Ley 1607 de 2012, artículos 8 y 9.

⁴¹⁶ Ley 1607 de 2012, Capítulo II, artículos 20 y ss.

⁴¹⁷ Ley 1607, artículo 331. Esta medida se puede asimilar a una renta presuntiva obligatoria aplicable exclusivamente a las rentas de trabajo.

⁴¹⁸ Ley 1607 de 2012, artículo 10 (residencia para personas naturales).

⁴¹⁹ Ley 1607 de 2012, artículos 89, 90, 92, 95 y 96.

⁴²⁰ Ley 1607 de 2012, artículos 187, 188.

⁴²¹ Ley 1607 de 2012, artículo 91.

⁴²² Ley 1607 de 2012, artículos 106 y 107.

el nivel de ingresos o calidad de contribuyente; (v) se creó el impuesto al consumo⁴²³; v) se sustituyó el impuesto global a la gasolina y al ACPM consagrado en los artículos 58 y 59 de la Ley 223 de 1995, y el IVA a los combustibles consagrado en el Título IV del Libro III del Estatuto Tributario y demás normas pertinentes por el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM⁴²⁴.

Finalmente, se reforzaron las normas antielusión y antievasión a través de la figura de abuso en materia tributaria⁴²⁵ y derogatoria de la Ley 963 de 2005, mediante la cual se regulaban los contratos de estabilidad jurídica⁴²⁶, así como un régimen transitorio de amnistías parciales para morosos de tributos y facultades de conciliación o terminación de procesos contenciosos tributarios⁴²⁷.

En general, la implementación técnica de esta reforma fue costosa en términos de simplicidad y cumplimiento; para el año 2013 se expidieron cerca de 55 decretos reglamentarios de la Ley 1607, lo que posteriormente, junto a un ciclo de contracción de la economía, dio lugar a una reforma tributaria posterior.

Para el año 2013 y con la expuesta reforma 1607, las perspectivas económicas de Colombia eran favorables: la evidente recuperación del producto interno bruto colombiano arrojó un crecimiento del 4,3% con la inflación más baja de los últimos 58 años y la menor en la región, y se ubicó en 1,94%. Lo anterior, aunado a una tasa de desempleo que ronda el 9,6%.

En el contexto internacional, la situación mostraba también indicios de recuperación al registrar un crecimiento anual del 3%, principalmente apalancado por Estados Unidos (MHCP, 2014).

⁴²³ Ley 1607 de 2012, Capítulo III.

⁴²⁴ Ley 1607 de 2012, artículos 167, 168, 169, 170 y 171.

⁴²⁵ Ley 1607 de 2012, artículos 122, 123, 124.

⁴²⁶ Ley 1607 de 2012, artículo 166.

⁴²⁷ Ley 1607 de 2012, artículos 147, 148, 150.

Pero si bien las perspectivas colombianas resultaban racionalmente optimistas sobre la creciente senda económica observada, varios factores confluyeron para mermar el ritmo de expansión de la economía colombiana, que a finales de 2014 registró una tasa de crecimiento del 4,6%. Por una parte, el crecimiento de la economía mundial estuvo por debajo de lo presupuestado, situación que repercutió directamente en la disminución de la demanda de bienes en general, en especial en los bienes energéticos en los cuales Colombia tenía una relativa dependencia; por otra, el desplome de los precios del petróleo, principalmente por el explosivo aumento de la producción petrolera de Estados Unidos que para ese año abarcó el 15% de la producción mundial, con lo cual la referencia de los precios del petróleo disminuyó en un 40% (MHCP, 2015).

En el entorno nacional se registró una ligera desaceleración del crecimiento de la construcción, por el decaimiento de la construcción de edificaciones; por otra parte, el sector agropecuario no conservó el dinamismo excepcional de 2013 y ante los factores de producción nacional, la caída de los ingresos energéticos, el desbalance fiscal se empezó a acentuar vía disminución de los ingresos ordinarios del gobierno central colombiano.

En el ámbito fiscal, los balances del sector público no financiero y del gobierno central fueron deficitarios en 2014 y equivalentes al -1,8% del PIB y el -2,4% del PIB, respectivamente (MHCP, 2015).

Dada la nueva realidad económica y unas perspectivas económicas internas no favorables, producidas por la disminución de la producción nacional y la ralentización de la recuperación económica mundial, junto al desplome de los ingresos energéticos y una desfinanciación eventual del presupuesto público por la pérdida de vigencia de dos importantes impuestos, como el gravamen a los movimientos financieros y el impuestos al patrimonio, se justificó la necesidad de modificar nuevamente el sistema tributario para hacer frente a estas coyunturas económicas y

fiscales vía aumento de la imposición. Siendo así, el Congreso de la República de Colombia aprobó la Ley 1739 de 2014, “por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”.

La anotada reforma se podría identificar como una reforma neta de recaudo, esto es, su finalidad se circunscribió a aumentar los ingresos del sector público. Con este paradigma se incorporaron en el sistema legal colombiano las siguientes medidas.

En lo relativo al régimen de renta, se realizaron algunos ajustes al régimen de residencia fiscal de las personas naturales⁴²⁸, sobre el régimen de exenciones para operaciones de crédito público y la modificación de tarifa para ingresos de fuente nacional de sociedades comerciales no residentes en Colombia⁴²⁹.

Se creó el impuesto extraordinario a la riqueza, que no es más que la extensión del ya conocido impuesto al patrimonio, con el fin de mantener este recaudo en el tiempo⁴³⁰. Resultó novedosa la ampliación de este impuesto a: i) personas naturales no residentes y ii) sociedades y entidades extranjeras, respecto de la riqueza poseída de forma directa o indirecta en el país, y se incluyeron iii) las sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho.

Se creó la sobretasa al CREE para el periodo de 2015 a 2018⁴³¹. Así mismo se extendió la vigencia del gravamen a los movimientos financieros hasta el año 2021, con una tarifa decreciente en los sucesivos años⁴³².

⁴²⁸ Ley 1739 de 2014, Capítulo IV.

⁴²⁹ Ley 1739 de 2014, artículo 28.

⁴³⁰ Ley 1739 de 2014, Capítulo I.

⁴³¹ Ley 1739 de 2014, Capítulo II.

⁴³² Ley 1739 de 2014, Capítulo VI.

Ahora bien, respecto de normas para la lucha contra la evasión, se previeron medidas de normalización tributaria⁴³³ con el fin de crear incentivos de acción voluntaria para declarar los activos omitidos por parte de los contribuyentes, en condiciones especiales, y se determinaron algunas reglas para la declaración de activos en el exterior por parte de los residentes fiscales en Colombia⁴³⁴, medidas para incrementar el cumplimiento voluntario.

Como un aspecto innovador, se dio la creación legal de la Comisión de Expertos en asuntos tributarios con el objeto de estudiar el sistema tributario y proponer reformas para hacerlo más equitativo y eficiente, en busca de la racionalizar la estructura tributaria y evitar las distorsiones excesivas de este sistema en los mercados, debido a una carga excesiva, lo que terminaría por restarle eficiencia asignativa a los mercados colombianos⁴³⁵.

Posterior a la reforma tributaria del año 2014, en los años 2015 y 2016 la situación macroeconómica no tenía el dinamismo esperado: Estados Unidos crecía por debajo de lo esperado, Europa y Japón afrontaban serios retos en materia de crecimiento, y China se enfocaba más en el consumo que en la inversión. Esto afectó directamente los macroindicadores colombianos, además de la inestabilidad ocasionada por la caída de los precios del petróleo (MHCP, 2016), una inflación al alza y una tendencia creciente del gasto público enmarcada principalmente en estrategias asociadas a la reducción de la pobreza y al proceso de paz y la reincorporación de los grupos armados al margen de la ley a la vida social y económica.

En relación con lo descrito, es preciso hacer hincapié en la reducción de las rentas petroleras —impuestos pagados por empresas del sector petrolero y dividendos de Ecopetrol— que pasaron del 3,3% del PIB en el año 2013 al -0,1% del PIB en el 2016. Esto permite evidenciar una

⁴³³ Ley 1739 de 2014, Capítulo V, artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40 y 41.

⁴³⁴ Ley 1739 de 2014, artículo 43.

⁴³⁵ Ley 1739 de 2014, artículo 44.

contracción del PIB en 3,4%. Sumado a lo anterior, la devaluación del peso colombiano ha encarecido el endeudamiento externo. Como consecuencia de estas medidas, el Gobierno nacional empleó una serie de medidas de austeridad, redujo el gasto en 1,2% del PIB y elevó el recaudo en 1,5% con la citada reforma de 2014 (MHCP, 2016).

Sobre la base jurídica de dar estricto cumplimiento a los criterios de sostenibilidad y regla fiscal, lo anterior justificó teóricamente desde lo presupuestal y económico la necesidad de una nueva reforma tributaria.

Si bien esta nueva reforma obedece a la continua y perpetuada práctica colombiana de tomar decisiones al margen —incrementalismo— y no como un proceso articulado de política pública, contó con muchos observadores técnicos en su estructuración, lo cual no es un indicador de garantía, pero sí de tecnicismo formal en la formulación de política fiscal. Siendo así, previo a la radicación de la Ley 1819 de 2016, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Comisión de Expertos y el Banco Interamericano de Desarrollo formularon propuestas para esa necesaria reforma estructural⁴³⁶.

Dentro de las principales modificaciones de esta reforma de carácter estructural se resaltan las siguientes: i) modificación de la estructura de cálculo del impuesto de renta y eliminación del CREE para personas jurídicas y naturales; ii) implementación de mecanismos para disminuir la

⁴³⁶ “La Comisión encontró que el régimen tributario colombiano presenta limitaciones considerables : i) bajo nivel de recaudo frente al potencial; ii) limitada contribución a mejorar la distribución del ingreso; iii) poca equidad horizontal, pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; iv) difícil de administrar; v) no contribuye suficientemente a la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad; y vi) cuenta con altos niveles de evasión, elusión y contrabando que generan inequidad tributaria y desconfianza en la administración” (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015).

evasión fiscal, iii) modificación del régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro, iv) creación de mecanismos para promover la formalización; v) modificación del régimen del IVA y establecimiento de unos puntos específicos del recaudo para la educación y la salud; vi) ampliación de la base gravable del impuesto al consumo, vii) creación de los impuestos verdes; viii) creación de la contribución nacional de valorización y ix) establecimiento de beneficios tributarios para el posconflicto.

En cuanto al impuesto de renta, se resalta la implementación de un sistema de tipo cédular para calcular el impuesto de renta y complementarios, es decir, se introdujo una nueva metodología de cálculo en la que se clasifican las rentas según la fuente de obtención, con el fin de realizar depuraciones individualizadas que permitan configurar una base gravable pormenorizada. Con esta nueva forma de determinación quedó eliminado el sistema de liquidación de impuesto de renta basado en una clasificación de personas —empleado, trabajador por cuenta propia y otros—, migrando a un sistema que toma como referencia la clasificación de rentas según su origen. Así pues, una persona natural que obtenga rentas de diferentes tipos de fuentes podrá aplicar el régimen correspondiente a cada una de ellas.

De conformidad con lo anterior, la reforma tributaria del año 2016 estipuló la separación de rentas de los contribuyentes en cinco cédulas⁴³⁷, a saber: i) rentas de trabajo; ii) rentas de pensiones; iii) rentas de capital; y v) dividendos y participaciones. En consecuencia, el contribuyente deberá agrupar sus ingresos del año según las cinco fuentes señaladas y depurar cada tipo de forma independiente⁴³⁸.

⁴³⁷ Ley 1819 de 2016, artículo 1.

⁴³⁸ Una vez realizado dicho procedimiento, habrá que detraer los ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos pertinentes, para vincular cada uno de estos conceptos a una unidad generadora de ingresos. Así mismo, el contribuyente debe garantizar que no asignó un mismo beneficio de descuento en varias cédulas.

En concordancia con lo anterior, la reforma derogó el impuesto mínimo alternativo nacional (IMAN) y el impuesto mínimo alternativo simple (IMAS), y quedó solamente el sistema cédular como única forma de calcular el impuesto de renta y complementarios.

Por otra parte, la reforma tributaria trae consigo un impacto inmediato en lo que respecta a la retención en la fuente en dos aspectos fundamentales: en la derogatoria de la retención mínima y en el procedimiento de depuración.

En cuanto al objetivo de progresividad, la reforma creó un gravamen a los dividendos con tarifas del 5% para quienes reciban más de \$18 millones y del 10% para quienes reciban más de \$30 millones⁴³⁹. En igual sentido, se redujeron los beneficios tributarios, limitando las exenciones y las deducciones al 40% del ingreso total, que en todo caso no puede exceder los \$160 millones. Esta limitación no afecta los aportes obligatorios a salud y pensión de las personas naturales.

Se eliminaron los controversiales sistemas de determinación del impuesto de renta IMAN e IMAS, por resultar poco eficientes de administrar tanto para contribuyentes como para la administración pública.

En cuanto al impuesto de renta para sociedades⁴⁴⁰, y en aras de la deseada simplicidad fiscal, se unificaron todos los impuestos atados a la renta, de tal suerte, a partir del año 2019 solo existiera el impuesto de renta, con lo cual se eliminaba el CREE, su sobretasa y el impuesto a la riqueza; en consecuencia, a partir de 2019 el impuesto para personas jurídicas quedó establecido en tarifa única del 33%⁴⁴¹.

No debe olvidarse que las pérdidas de una cédula solo pueden ser compensadas dentro de la misma cédula y, una vez agotado el procedimiento, se tendrá la renta líquida cédular por cada una de las fuentes de ingresos.

⁴³⁹ Ley 1819 de 2016, artículo 6.

⁴⁴⁰ Ley 1819 de 2016, artículo 100.

⁴⁴¹ Durante el 2017 la tarifa será del 34% más 6% de sobretasa, y para el 2018 del 33% más 4% de sobretasa. La sobretasa solo aplica a las empresas que tengan utilidades mayores a \$800 millones.

En atención a diversas recomendaciones sobre competitividad, acertadamente en esta reforma se estableció la posibilidad, para las sociedades de deducir del impuesto sobre la renta el IVA sobre los bienes de capital utilizados en procesos productivos; es decir, lo que compren para expandirse, mejorar los negocios e invertir (maquinarias, fábricas, nuevas tecnologías, entre otras)⁴⁴².

Se actualizó el lenguaje tributario con las nuevas normas internacionales de información financiera (NIIF). Con tal armonización, Colombia pasará de cuatro sistemas contables (Decreto 2649 de 1993, NIIF, Conciliación Fiscal y libro tributario) a un único sistema que realiza la conciliación fiscal directamente a partir de la contabilidad NIIF⁴⁴³.

Frente a la necesidad de controlar la evasión, la reforma presentada y aprobada por el Congreso de la República de Colombia se centró en tres aspectos fundamentales, en concordancia con lo recomendado por los organismos internacionales y la Comisión de Expertos con los siguientes propósitos: i) fortalecer el ente fiscalizador (DIAN), para este efecto, se incluyeron normas que aseguran una modernización tecnológica de la administración de impuestos, la carrera administrativa y robustecimiento de los mecanismos de provisión de empleo; ii) mecanismos de lucha contra la evasión, para lo cual se penalizó la evasión de impuestos, pues Colombia era uno de los pocos países del mundo que no tenía un delito específico para quienes evadan impuestos. La reforma creó un tipo penal para la evasión del IVA y para el impuesto de renta, que puede significar hasta nueve años de cárcel⁴⁴⁴. Así mismo, incluyeron normas para evitar el abuso del derecho⁴⁴⁵, el desvío de utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación⁴⁴⁶, medidas de claro corte identificadas como de *compliance* tributario.

⁴⁴² Ley 1819 de 2016, artículo 67.

⁴⁴³ Ley 1819 de 2016, artículo 113 y ss.

⁴⁴⁴ Ley 1819 de 2016, artículo 110.

⁴⁴⁵ Ley 1819 de 2016, artículos 158 y 159.

⁴⁴⁶ Ley 1819 de 2016, artículo 109.

En cuanto a las entidades sin ánimo de lucro, se implementó una serie de controles para asegurar que no fuera un canal de evasión de impuestos⁴⁴⁷. De esta forma, se previó que conservaran los beneficios tributarios las entidades que ejerzan una de las trece actividades meritorias (salud, educación, cultura, deporte, etc.)⁴⁴⁸, que permitan el acceso de la comunidad y que demuestren que reinvierten todos sus excedentes en el desarrollo del objeto social. Para este propósito, solo serán admitidas a este régimen las entidades que aprueben el proceso de calificación que realizará la DIAN⁴⁴⁹. Por consiguiente, todas aquellas entidades que no superen este filtro deberán pagar los impuestos aplicables a las sociedades comerciales⁴⁵⁰. De forma complementaria, se obliga a estas entidades a hacer pública la información sobre su actividad, relativa al patrimonio, composición de los órganos directivos, pagos y fuentes de financiamiento, entre otros.

Ahora bien, en cuanto a las medidas de formalización, la precitada reforma del año 2016 creó el monotributo, un impuesto opcional y alternativo para pequeños comerciantes que en su momento eran sujetos de declarar renta, pero no estaban en la obligación de facturar IVA⁴⁵¹.

Una de las medidas más controversiales de esta reforma, fue el aumento de la tarifa del IVA del 16 % al 19 %. Este incremento se destinó específicamente así: i) 0,5 puntos del IVA, equivalentes a \$1,3 billones se destinarán anualmente al aseguramiento y calidad del sector de la salud de los colombianos; 0,5 puntos del IVA, equivalentes a \$1,3 billones, a la financiación de la educación, y el 40 % a la financiación de la educación superior pública y a programas de becas y créditos educativos a través del Icetex⁴⁵².

⁴⁴⁷ Ley 1819 de 2016, artículo 140.

⁴⁴⁸ Ley 1819 de 2016, artículo 152.

⁴⁴⁹ Ley 1819 de 2016, artículos 147, 148, 149 y 163.

⁴⁵⁰ Ley 1819 de 2016, artículo 160.

⁴⁵¹ Ley 1819 de 2016, artículo 165.

⁴⁵² Ley 1819 de 2016, artículo 184.

Como medida de vanguardia, esta reforma incursionó en la tendencia internacional de los impuestos verdes. Para esto, la reforma creó un impuesto sobre las emisiones de carbono de todos los combustibles fósiles⁴⁵³. Por otro lado, la reforma creó un impuesto al consumo de bolsas plásticas para estimular el uso de bolsas reutilizables y biodegradables. Este impuesto aumentará su tarifa progresivamente, así: \$20 en 2017, \$30 en 2018, \$40 en 2019 y \$50 a partir de 2020⁴⁵⁴.

Como corolario de la reforma, y medida apalancadora del posconflicto, se crearon las zonas más afectadas por el conflicto⁴⁵⁵ (Zomac): las micro y pequeñas empresas que se establezcan en estas zonas tendrán una tarifa de impuesto de renta del 0% de 2017 a 2021; del 8,25% de 2022 a 2024 y del 16,5% de 2025 a 2027. Para las medianas y grandes empresas, la tarifa será del 17% para el año 2017, del 16,5% de 2018 a 2021, y del 24,75% de 2022 a 2027⁴⁵⁶.

Dos años después de la expuesta reforma estructural, en finaliza la presidencia de Juan Manuel Santos Calderón y se inicia el gobierno del presidente Iván Duque Márquez (2018-2022), situación de entorno y perspectivas que se ilustran en el Marco Fiscal de Mediano Plazo de 2018 (MHCP, 2018), en virtud de la Ley 819 del 2003 sobre responsabilidad y transparencia fiscal⁴⁵⁷.

Como punto de partida del análisis, la proyección económica del gobierno saliente en cuanto al crecimiento de la economía estima que será del 2,7% para el 2018, jalonado principalmente por el auge de la industria manufacturera y de las obras civiles de infraestructura vial de 4G, de manera

⁴⁵³ Ley 1819 de 2016, artículo 221.

⁴⁵⁴ Ley 1819 de 2016, artículo 207.

⁴⁵⁵ Ley 1819 de 2016, artículo 235.

⁴⁵⁶ Ley 1819 de 2016, artículos 236 y 237.

⁴⁵⁷ Esta ley estableció en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público la obligación de elaborar y presentar al Congreso un marco fiscal, el cual debe contener un análisis estimativo de las principales variables macroeconómicas y presupuestarias que orientaran la política del gasto del Estado. En consecuencia, dentro de este informe se puede encontrar: i) un plan financiero del sector público; ii) un panorama macroeconómico plurianual; iii) un informe de resultados macroeconómicos y fiscales; iv) una evaluación de las principales actividades realizadas por el sector público con su perfil de gasto; v) una estimación del costo fiscal de las exenciones tributarias existentes, así como el costo fiscal de las leyes sancionadas en la vigencia fiscal anterior.

concomitante con los sectores tradicionales financieros, comercio y servicios. Lo anterior, pese a la contracción del sector minero energético.

Dentro del análisis discurrido en el MFMP 2018 se resalta el bajo nivel de desempleo y la tendencia a una mayor formalización laboral, el control de la inflación y el mejoramiento de la balanza de pagos, así como la solidez del sector financiero.

En cuanto a la dimensión fiscal y presupuestal —balance fiscal del Gobierno nacional y del sector público consolidado en los últimos años— así como las proyecciones fiscales y la estrategia fiscal para los próximos diez años.

Con respecto al déficit fiscal que establece la regla fiscal —esta obliga al Gobierno a reducir el déficit total hasta coincidir con el estructural en 2027, que es de 1,0% del PIB— rondando el de 3,1% del PIB para 2018 y de 2,4% en 2019. Lo anterior requiere medidas para adecuarlo a lo instruido por la regla fiscal; en consecuencia, se recomienda mejorar el perfil de ingresos de la nación y considerar una posible reducción del gasto a mediano plazo.

Lo anterior exige entre 2018-2022 elevar los ingresos tributarios del Gobierno nacional del 15,1% del PIB al 16,4%, al tiempo que los gastos deberán reducirse del 18,1% del PIB al 17,8%, o sea un ajuste total del 1,6% del PIB. De entrada, esto le implicó al nuevo gobierno —para cumplir con la regla fiscal— someter a aprobación del Congreso de la República una nueva reforma tributaria. A la luz de lo anterior, se aprobó la 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”.

Conforme a los antecedentes de la exposición de motivos, las razones que fundamentan su realización son la sostenibilidad fiscal de la nación como “(...) que constituye un instrumento para

alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado social de derecho (artículo 334); los principios de equidad, eficiencia y progresividad que fundan el sistema tributario (artículo 363); y la búsqueda del bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población (artículo 366) (...)”⁴⁵⁸. En este sentido, “Las propuestas que se presentan en este proyecto de ley están encaminadas a crear fuentes de financiamiento adicionales⁴⁵⁹ con el fin de sustentar las necesidades de gasto que afronta el gobierno en 2019 y, a su vez, incrementar el crecimiento económico y la progresividad que contribuirán positivamente a la recaudación, ejecución y distribución eficiente y eficaz de los recursos (...)”.

Así las cosas, dentro de las principales medidas adoptadas se pueden resaltar tres grandes bloques de acción, así: i) Medidas para incrementar el recaudo; ii) acciones para incentivar y fortalecer el crecimiento económico y iii) para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria.

- Medidas para incrementar el recaudo

Al efecto se crean nuevos impuestos: i) al patrimonio⁴⁶⁰ —se revive este impuesto eliminado en la última reforma tributaria de forma gradual con la justificación de necesidad de recaudo— y a los dividendos, se genera la oportunidad para un nuevo periodo de normalización tributaria⁴⁶¹.

⁴⁵⁸ Proyecto de Ley 197 de 2018 en Senado y 240 de 2018 en Cámara de Representantes. Exposición de motivos disponible en http://leyes.senado.gov.co/proyectos/images/documentos/Textos%20Radicados/Ponencias/2018/gaceta_933.pdf.

⁴⁵⁹ El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Departamento Nacional de Planeación, después de analizar la Ley del Presupuesto General de la Nación (PGN) para 2019, aprobado por el gobierno saliente, logró establecer que se requieren recursos adicionales por un valor cercano a los \$14 billones de pesos con el objeto de no dejar desfinanciados programas de gran impacto social como Familias en Acción, los créditos a los estudiantes de educación superior a través del Icetex, el Programa de Alimentación Escolar, la atención a población vulnerable, el Fondo de Reparación de Víctimas, los subsidios en el servicio de energía eléctrica para los estratos más bajos de la población y los requerimientos para igualar la UPC del régimen contributivo y subsidiado, entre otros.

⁴⁶⁰ Toda posesión de patrimonio líquido al 1.º de enero de 2019 que iguale o sobrepase los \$5.000 millones estará sujeto a este impuesto con una tarifa del 1%.

⁴⁶¹ Es un impuesto novedoso de incentivo al cumplimiento voluntario. Se creó en la Ley 1739 de 2014 con el objeto de que las personas corrijan su situación fiscal y declaren voluntariamente todos los activos omitidos en su declaración o retiren los pasivos inexistentes, pero reportados a una tarifa especial del 13%.

Se modifica la estructura cedular del impuesto de las personas naturales introducido en la última reforma tributaria —Ley 1819 de 2016— que independizaba las rentas vía cédulas —rentas de trabajo, de capital, no laborales— para concentrar en una única cédula general todas las rentas líquidas diferentes de las de dividendos, pensiones y ganancias ocasionales, y se reclasifican las tarifas desde el 0 hasta el 39%, se incrementa la tarifa última del 33% para rentas de trabajo y de 35% para rentas de capital y se establecen nuevas medidas de conciliación en procesos tributarios.

- Acciones para incentivar y fortalecer el crecimiento económico

Dentro de las principales acciones para mejorar la competitividad del tejido empresarial y así fomentar su crecimiento, se realizaron modificaciones en cuanto al régimen de establecimiento permanente a efectos de la tributación, con el propósito de alinearlos con los criterios internacionales para evitar la evasión fiscal. Se elimina gradualmente la presunción de derecho prevista en el artículo 188 del Estatuto Tributario sobre la rentabilidad mínima calculada para efectos fiscales sobre el patrimonio líquido del 3,5 al 0% en el año 2021.

Se reduce gradualmente la tarifa del impuesto de renta aplicable a personas jurídicas, que para el año 2018 se encontraba en el 33% más una sobretasa del 4%, así: para el año 2019 queda en un 33%, para el año 2020 se reduce al 32%, en el 2021 al 31% y, finalmente, en el 2022 al 30%.

Con respecto a descuentos, se permite deducir el 100% de los impuestos⁴⁶², tasas y contribuciones pagadas en el ejercicio siempre y cuando guarden relación de causalidad con su actividad económica; así mismo, se crea el régimen simple de tributación (Simple⁴⁶³) y se establecen

En conclusión, esta es una medida de corte de *compliance* tributario, de manera que acogerse a su beneficio —pagar apropiadamente el impuesto a cargo— es una alternativa costo eficiente para eliminar una contingencia penal tributaria.

⁴⁶² Frente a los impuestos de ICA y de avisos y tableros se otorga la posibilidad de tomar como descuento tributario hasta el 50% de los pagos efectuados hasta el año 2021 y a partir del 2022 el 100%.

⁴⁶³ Este impuesto nuevo reemplaza el monotributo creado en la última reforma tributaria. La idea de este impuesto es facilitar el cumplimiento tributario a través de la integración del impuesto sobre la renta, el impuesto al consumo por

beneficios tributarios para: i) mega inversiones⁴⁶⁴; ii) rentas exentas de la economía naranja y las inversiones en el sector agrícola y las modificaciones al esquema de las Zomac.

- Acciones contra la evasión fiscal

Se destaca la adición al tipo penal de evasión o defraudación fiscal creada en la Ley 1819 de 2016, disminuyendo el monto de la condición objetiva de punibilidad —ampliando las posibilidades de cobertura del delito—. Así mismo, consagra agravantes de la pena en función del valor económico del activo omitido y establece el inicio de acción penal por solicitud de la DIAN. En esta vía se establece el principio de solidaridad en esta materia sobre las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses o sanciones dejados de recaudar por parte de la DIAN, medida extensible a los instrumentadores financieros que faciliten este tipo de operaciones.

A su turno, como medidas complementarias para evitar la evasión fiscal, esta ley le otorga a la DIAN la facultad de desconocer aquellas operaciones tendientes a evadir las normas de responsabilidad en el IVA.

Posteriormente, aprobada la reforma en cuestión —Ley de Financiamiento—, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-481 de 2019, encontró que la citada ley era inexecutable al considerar que tenía vicios en su trámite de aprobación en el Congreso de la República, lo que llevó a que para el año 2019 el Gobierno nacional tuviera que presentar nuevamente una ley fiscal.

expendio de alimentos y bebidas, así como el ICA. En otras palabras, unifica varios impuestos en uno. La tarifa de este impuesto oscila entre el 1,8 y el 11,6% y su aplicación dependerá de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial del contribuyente que se quiera acoger a este sistema.

⁴⁶⁴ Para aquellos proyectos que generen rentas en Colombia y tengan una magnitud relevante —mínimo 250 empleos o inversiones de más de 30.000 UVT— tendrán una tarifa por impuesto de renta del 27%. Adicionalmente, podrán depreciar sus activos físicos en un periodo de dos años, independientemente de la vida útil del activo, entre otras razones.

Se resalta que la sentencia constitucional se realizó con efecto diferido, lo que dejó vigente la Ley 1943 de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2019.

En consecuencia, se presentó una nueva ley fiscal, ya no como ley de financiamiento sino como una ley tributaria⁴⁶⁵. Cabe resaltar que, como consecuencia, el Congreso de la República aprobó la 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”. Cabe resaltar en este punto que en la exposición de motivos el gobierno defiende la aprobación de esta medida dado el éxito de implementación de la declarada inexecutable Ley 1943, de acuerdo con tres ejes:

- Seguridad jurídica.
- Impacto positivo en la economía

La Ley 1943 de 2018 ha tenido, en lo corrido del año 2019, efectos positivos sobre las finanzas públicas, en particular por medio del incremento que ha generado en el recaudo tributario, y como consecuencia del fortalecimiento que ya se ha observado en las capacidades de fiscalización de la DIAN. En primer lugar, la ley de financiamiento ha generado resultados positivos en recaudo en lo corrido del presente

⁴⁶⁵ Sobre el particular, la estructura legal de Colombia ha establecido dos figuras similares, pero con concepciones, finalidad y trámites diferentes. En primer lugar, vale recordar el artículo 347 de la Constitución, el cual establece que cuando un presupuesto tiene un problema de financiamiento (presupuesto desfinanciado) se hace referencia a que los ingresos proyectados del Estado no alcanzan a cubrir los gastos proyectados para una determinada vigencia fiscal — una vigencia fiscal coincide con el año calendario—, en cuyo caso se puede presentar una ley para cubrir el faltante con nuevos ingresos. De manera que la ley de financiamiento tiene un propósito de equilibrio presupuestal y un enfoque económico determinado que pasa por la justificación de recomponer el perfil del gasto, ajustar el sistema tributario o modificar el régimen de activos, entre otras, siempre con la consigna de financiar el presupuesto público del año siguiente —cuadrar caja—. Por su parte, las reformas tributarias, por regla general, son leyes que modifican el estatuto tributario, cuyo enfoque se da por regla general en aumentar el recaudo, sobre la base de modificar la situación de los ingresos corrientes de la nación, existiendo una situación de financiamiento del presupuesto público del año siguiente.

año. En el periodo enero-septiembre de 2019, los ingresos tributarios administrados por la DIAN han aumentado 11,7 % en términos nominales, desde 10,6 % del PIB en el mismo periodo de 2018 a 11,2 % del PIB en 2019. (...) en los primeros nueve meses del año se observa un sobrecumplimiento de la meta de recaudo de \$864 mm, fenómeno que da cuenta de la efectividad de las medidas contempladas en la ley de financiamiento. El impuesto que más está contribuyendo a este crecimiento es la retención en la fuente, que presenta un incremento de 0,2 pp del PIB frente al año anterior, como consecuencia del aumento en este impuesto para personas naturales. Adicionalmente, el impuesto de normalización está contribuyendo a que el recaudo se incremente en 0,1 pp del PIB, tras registrarse un recaudo de \$1,1 billones, 10% superior a la meta establecida para el mismo. El pago de este impuesto se derivó del hecho de que cerca de 5.000 contribuyentes normalizaron activos no declarados o pasivos inexistentes por un monto igual a \$13,4 billones, de los cuales \$4 billones correspondían a capitales repatriados. Estos resultados evidencian cómo la ley de financiamiento está contribuyendo a fortalecer la capacidad de fiscalización de la DIAN, disminuir la evasión y fomentar la inversión en el país. El recaudo del impuesto al patrimonio también trae consigo noticias favorables. Después de que finalizaran todos los vencimientos de la segunda cuota de este impuesto, el recaudo había superado la meta (\$800 mm), evidenciando cómo estos ingresos han superado las expectativas y han contribuido a incrementar la progresividad de la estructura tributaria nacional. Por su parte, la aceleración en el crecimiento económico, atribuible en buena medida a los incentivos a la inversión implementados con la ley de financiamiento, ha impulsado de forma generalizada al buen crecimiento del recaudo. Prueba de ello es el

comportamiento del recaudo de impuesto de renta, que ha crecido 3,6 % anual a pesar de la reducción en la carga tributaria empresarial que este año tiene impacto en el recaudo, y en los ingresos derivados del gravamen a los movimientos financieros, que han aumentado 15,5 %. No cabe duda de que la ley de financiamiento ha generado resultados positivos durante la presente vigencia, que dan señales prometedoras de los efectos que este proyecto de ley tendrá en el futuro⁴⁶⁶ (...)

Un punto que llamó la atención de diversos sectores era la aparente incongruencia de tramitar una reforma recaudatoria que a su vez preveía un amplio margen de exenciones fiscales. A este respecto, en la exposición de motivos se indicó:

El Gobierno nacional considera que los beneficios tributarios contemplados en el presente proyecto de ley, que no estaban vigentes con anterioridad a la expedición de la Ley 1943 de 2018, no generan ningún impacto fiscal. En particular, esto aplica para las rentas exentas para economía naranja, el régimen especial de renta para las megainversiones y los incentivos para el desarrollo del sector agropecuario. Lo anterior, dado que estos beneficios se otorgan a unidades productivas nuevas o ya establecidas que realicen una inversión mínima y generen un mínimo de empleos específicos para cada uno de estos beneficios, que no se realizarían de no existir estos incentivos. Estos beneficios son consistentes con los escenarios fiscales contemplados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Por otra parte, en lo respectivo a la ratificación de los beneficios ya existentes, como los referentes a tarifas del impuesto de renta de 9 % para el sector hotelero y beneficios para la construcción y financiación de vivienda

⁴⁶⁶ Texto disponible en <http://www.senado.gov.co/index.php/documentos/comisiones/constitucionales/comision-tercera/proyectos-de-ley-3/2680-exposicion-de-motivos/file>.

VIS, estos por el hecho de ser previos ya estaban contemplados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2019. En este orden de ideas, no generan un costo fiscal adicional (...).

Finalmente, aun cuando la intención al momento de radicarla era aprobar la misma Ley 1943, esto no resultó factible, de manera que la Ley 2010 trajo consigo algunos cambios del siguiente orden:

- En cuanto al IVA: i) se dispuso que la base gravable sobre la cual se liquida el IVA en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados de manera definitiva o introducidos de manera definitiva, o con materia prima importada, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana; ii) se ampliaron los bienes⁴⁶⁷ que no causan IVA.
- Se eliminó la obligación para los prestadores de servicios en el extranjero —sin residencia fiscal— de expedir factura en Colombia; iii) se modificó el régimen de exenciones para algunos productos de uso esencial, suntuario o como mecanismo de fomento en turismo; iv) se creó la compensación del IVA a favor de la población más vulnerable: la nueva ley ordena la creación de una compensación a partir del 2020 y de forma gradual, a favor de la población más vulnerable, con el objeto de generar mayor equidad en el sistema del IVA. Esta compensación corresponderá a una suma fija en pesos que el Gobierno nacional definirá teniendo en cuenta el IVA que, en promedio, pagan los hogares de menores ingresos, la cual será transferida bimestralmente.
- Se eliminó el impuesto al consumo sobre transacciones de bienes inmuebles.
- Se modificaron aspectos base de las rentas de personas naturales para determinadas personas: rentas exentas del 50 % del salario para magistrados de los tribunales, sus fiscales y

⁴⁶⁷ Las bicicletas, las bicicletas eléctricas, las motos eléctricas, los patines, monopatines, monopatines eléctricos, patinetas y patinetas eléctricas de hasta 50 UVT, así como la venta de los bienes facturados por los comerciantes que se encuentran definidos en el parágrafo 2.º del artículo 34 de la Ley 98 de 1993.

procuradores judiciales; exención del 100 % sobre la prima especial y la prima de costo de vida de los servidores públicos de las plantas en el exterior.

- Se aumentó la tarifa de las medidas de normalización del 13 al 15 %.
- Se creó la deducción del primer empleo, de manera que los contribuyentes podrán deducir hasta el 120 % de los pagos que realicen por concepto de salario, en relación con los empleados menores de 28 años y que nunca antes se hubieran empleado.

Finalmente, y aunque las perspectivas en competitividad fiscal eran favorables y en muchos sectores de la realidad se consideraron favorables las medidas adoptadas, para ese momento era impensable los efectos económicos de una pandemia global para el año 2020, ocasionados por las políticas de confinamiento, prevención y autocuidado para enfrentar esta pandemia - COVID-19 -. El número de muertos y su impredecibilidad dado el surgimiento de variables ralentizó las perspectivas de recuperación económica -especialmente en los países de ingresos per cápita medios y bajos principalmente, debido al agotamiento de la efectividad de las medidas de confinamiento en esas economías, en donde suele predominar la informalidad y la economía de contacto- a medida que el gasto público debió mantenerse elevado como medida social⁴⁶⁸ y estrategia contracíclica⁴⁶⁹. La combinación de estos factores enmarca unas perspectivas económicas mundiales con alto grado de incertidumbre, en torno a los acontecimientos venideros sobre la evolución de la pandemia y cuyos efectos económicos causaron la peor contracción

⁴⁶⁸ Fortalecimiento del sistema de salud para atender la pandemia, los subsidios a la nómina destinados a preservar los empleos formales, los programas de transferencias monetarias ampliados para apoyar a los hogares pobres y vulnerables y las garantías públicas sobre préstamos para pequeñas empresas para facilitar su acceso a créditos financieros.

⁴⁶⁹ Entre diferentes medidas de este corte, se resalta la suspensión por un año, de la regla fiscal a fin de que el Gobierno cuente con un espacio fiscal adicional que le permita financiar el gasto social creciente, así mismo, se creó el Fondo Nacional de Mitigación de Emergencias (FOME) con el fin de facilitar una fuente presupuestal de recursos para este fin.

económica en la historia de Colombia en los últimos 100 años aumentado la pobreza extrema y monetaria en 5,5pp y 6,8pp respectivamente (MFMP, 2021).

En la coyuntura descrita, y bajo la comprobada necesidad de mantener un acceso sostenible al endeudamiento público externo y mantener la confianza inversionista es imperativo para el gobierno colombiano llevar acciones a fin de conjurar la contracción económica y su consecuente reducción de ingresos corrientes a través de una nueva reforma fiscal que por un lado garantice una senda de endeudamiento estable -calificación, riesgo y por consecuencia control de los costos de endeudamiento- y por otro lado, garantizar un retorno al ancla fiscal (o nivel de endeudamiento prudente) en el mediano plazo (MFMP, 2021).

Así las cosas, el día 20 de julio el Gobierno Nacional radicó ante el Congreso de la República el Proyecto de Ley de Inversión Social. Este proyecto tiene como propósito establecer programas de inversión social y su financiamiento, fomentar la reactivación de la economía y afianzar las finanzas públicas. Al efecto el anotado proyecto de ley se puede dividir en 3 componentes, uno de medidas tributarias, otras medidas fiscales y finalmente un componente de gasto social.

Dentro del componente de medidas en materia tributaria, se tiene lo siguiente:

- Se aumenta la tarifa de renta de personas jurídicas a un 35%. Para 2022 la tarifa se había definido en un 30%.
- Se limita en un 50% el descuento que se puede tomar en renta por el valor pagado en el Impuesto de Industria y Comercio ICA.
- Se extiende la sobretasa de un 3% en el impuesto de renta a las entidades financieras hasta 2025.
- Se establece un impuesto complementario de renta denominado normalización tributaria, en virtud del cual, quienes hayan omitido activos o incluidos pasivos inexistentes podrán

normalizar su situación pagando un impuesto a la tarifa del 17%. Cuando los activos sean repatriados y se inviertan en el país, la base gravable se reduce a la mitad. Este impuesto será igualmente aplicable para quienes deseen sanear el valor de los activos reportados en declaraciones tributarias anteriores. En esta ocasión se define un anticipo del 50% del impuesto que deberá pagarse durante el año 2021.

- Se reduce la tarifa de retención sobre el impuesto de renta a inversiones del exterior de portafolio en títulos de renta fija del 5% al 0%.
- Se propone una definición de beneficiario final que incorpora los términos “beneficiario efectivo “y” beneficiario real”. Este concepto aplica para todos los efectos en materia tributaria.

Dentro de los programas sociales, se propone:

- Extender el beneficio “Ingreso Solidario” hasta diciembre de 2022.
- Extender el Subsidio a la Nómina (PAEF) desde julio de 2021 hasta el mes de diciembre de 2021, la iniciativa matrícula cero y los incentivos para generar empleo, principalmente a jóvenes - permitirá financiar costos laborales como los pagos de seguridad social y parafiscales por parte del Gobierno Nacional (un porcentaje que oscila entre el 25% y el 10% de un SMMLV-).
- Créditos de reactivación económica para entidades territoriales. A efecto de facilitar el flujo de recursos de inversión de las entidades territoriales, la ley autoriza a las entidades territoriales a contratar operaciones de crédito público durante las vigencias 2021 a 2023,

siempre que su relación saldo de la deuda/ingresos corrientes no supere el 100% -pudiendo omitir por estos años el artículo 2470 de la Ley 358 de 1997-.

Dentro del componente de ahorro y esfuerzo fiscal autónomo, la propuesta de Ley del Gobierno Nacional incluye, entre otros aspectos, los siguientes:

- Programas de austeridad en el gasto público y sostenibilidad fiscal,
- Estímulos a la formalización tributaria, campañas de reducción de la evasión.
- Solicitud de facultades extraordinarias para suprimir y/o fusionar entidades públicas.
- Redefinición de la Regla Fiscal y se crea el Comité Autónomo para la Regla Fiscal (CARF).

Finalmente, el citado proyecto de ley fue aprobado por el Congreso colombiano mediante la Ley 2155 del 14 de septiembre de 2021.

⁴⁷⁰ **Artículo 2°.-** Se presume que existe capacidad de pago cuando los intereses de la deuda al momento de celebrar una nueva operación de crédito no superan en el cuarenta por ciento (40%) del ahorro operacional. La entidad territorial que registre niveles de endeudamiento inferiores o iguales al límite señalado, en este artículo, no requerirá autorizaciones de endeudamiento distintas a las dispuestas en las leyes vigentes.

Parágrafo.- El ahorro operacional será el resultado de restar los ingresos corrientes, los gastos de funcionamiento y las transferencias pagadas por las entidades territoriales. Se consideran ingresos corrientes los tributarios, no tributarios, las regalías y compensaciones monetarias efectivamente recibidas, las transferencias nacionales, las participaciones en la renta de la nación, los recursos del balance y los rendimientos financieros. Para estos efectos, los salarios, honorarios, prestaciones sociales y aportes a la seguridad social se considerarán como gastos de funcionamiento, aunque se encuentren presupuestados como gastos de inversión.

Para efectos de este artículo se entiende por intereses de la deuda los intereses pagados durante la vigencia más los causados durante ésta, incluidos los del nuevo crédito.

Las operaciones de crédito público de que trata la presente Ley deberán destinarse únicamente a financiar gastos de inversión. Se exceptúan de lo anterior los créditos de corto plazo, de refinanciación de deuda vigente o los adquiridos para indemnizaciones de personal en proceso de reducción de planta.

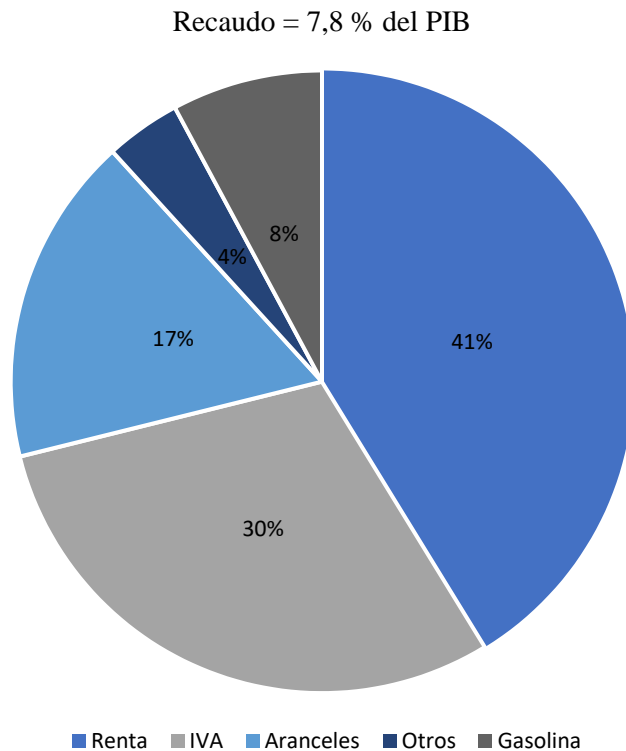
Para los efectos de este parágrafo se entenderá por inversión lo que se define por tal en el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

a. Composición del ingreso en los últimos 30 años

En esta serie de tiempo, comprendida entre 1990 y 2019, cabe resaltar el aumento en la capacidad del Estado colombiano de doblar su ingreso corriente. Se destaca la modificación en la estructura del ingreso de forma relevante en un aumento significativo de la tributación directa, que puede explicar casi el 50 % del ingreso corriente del Estado colombiano, así como una disminución ostensible de los ingresos por aranceles que se justificaban en un periodo de proteccionismo que se vio reducido después de la Constitución de 1991 con la política de apertura económica.

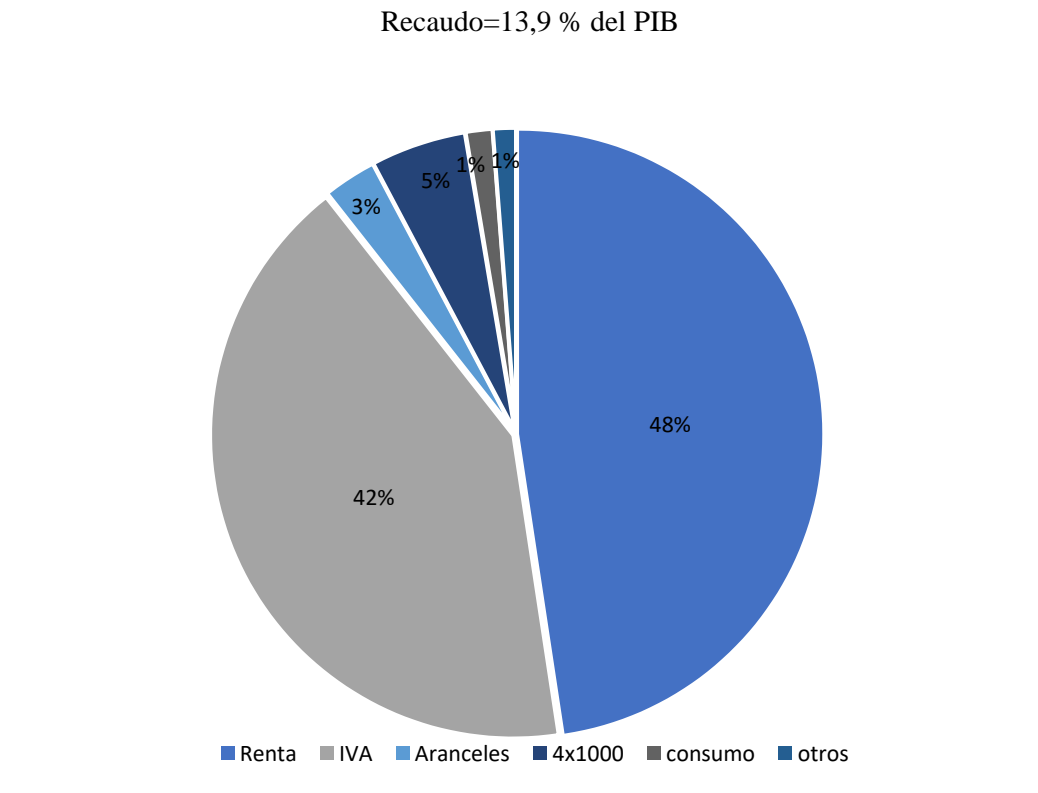
A efectos de la claridad se exponen los siguientes gráficos:

FIGURA 5. Composición del ingreso tributario del GNC (% PIB) – 1990.



Fuente: Elaboración propia. Datos del Banco de la República y la DIAN.

FIGURA 6. COMPOSICIÓN DEL INGRESO TRIBUTARIO DEL GNC (% PIB) – 2018.



Fuente: Elaboración propia con datos del Banco de la República y la DIAN.

En suma, el ingreso corriente tributario en Colombia se puede explicar en dos impuestos: uno directo, denominado impuesto de renta; y uno indirecto, que grava el consumo denominado impuesto de valor agregado (IVA).

b. Resultado de la historia en la competitividad

Una vez examinada la evolución del sistema tributario colombiano desde un enfoque jurídico y económico, es posible determinar que la estructuración del sistema tributario de Colombia ha obedecido a una marcada tendencia procíclica, lo cual ha afectado su proceso de planeación a largo

plazo, así como la estabilidad jurídica, tendencias que se han perpetuado en el tiempo y que se materializan en una falta de competitividad en esta dimensión.

Es posible establecer en este punto que el sistema tributario colombiano es incrementalista, toda vez que resulta ser una herramienta de inmediatez y no el resultado de un proceso articulado de política pública, en razón de que la mayoría de los casos la justificación principal de modificación del sistema tributario obedeció a un desbalance fiscal por defecto de ingresos o por aumento del gasto, sin consideraciones sobre los efectos de equidad que se pudiesen generar, lo cual permite explicar el gran auge de la tributación indirecta en Colombia en los últimos 50 años, de naturaleza más regresiva pero de más difícil evasión, o el aumento desmedido de las tasas efectivas de tributación de las empresas.

No obstante, ha de resaltarse el esfuerzo de la última reforma tributaria de emplear medidas de tributación directa sobre personas de altos ingresos.

Diversos estudios han analizado en conjunto este tema, lo que ha arrojado los resultados que se presentan a continuación (tabla 12).

TABLA 9. COMPARATIVOS DE TET EN COLOMBIA

Fuente – Estudio	Tasa efectiva de tributación (TET)
Fedesarrollo (Steiner y Gómez, 2015)	La TET promedio en Colombia se encontraría para el año 2014-2015 entre 52,2 % y 59,6 % ⁴⁷¹ .
Paying Taxes 2017 y 2014 ⁴⁷²	La TET promedio en Colombia se encontraría para el año 2014-2016 en el 72 %.
ANDI (2014)	La TET promedio en Colombia se encontraría para el año 2014-2015 en el 68,1 %.
Banco Mundial ⁴⁷³	La TET promedio en Colombia se encontraría para los años 2011-2015 en el 69,7 %.
Comisión Legal de expertos	La TET promedio en Colombia se encontraría para los años 2014-2015 entre el 49 % y el 105 % ⁴⁷⁴

Fuente: Elaboración propia.

⁴⁷¹ La variación en la TET se debe al tamaño de la empresa, en razón de que después de un estudio contable, los autores del estudio concluyeron que las empresas pequeñas y grandes tenían tasas efectivas de tributación menores que las empresas medianas, debido a que a medida que la empresa va creciendo, su función de producción va cambiando: “Por un lado, se encuentran las firmas grandes, que son proporcionalmente más intensivas en el uso del capital; por el otro, están las firmas pequeñas, las cuales recurren a una mayor intensidad en la utilización de la mano de obra. En el medio de ambas se encuentran las empresas medianas, que consumen mucho más capital que las pequeñas, pero no el suficiente para gozar de las economías de escala y la mecanización; en consecuencia, el número de trabajadores contratados es proporcionalmente mayor al de las empresas grandes. Estos factores combinados hacen que las empresas medianas paguen proporcionalmente más contribuciones sociales que las grandes, y mayores impuestos al capital (como el patrimonio o predial) que las empresas pequeñas, lo cual repercute en unas tarifas efectivas de tributación mucho mayores”.

⁴⁷² “El informe Paying Taxes 2014, elaborado conjuntamente por PwC Tax & Legal Services y el Banco Mundial, ofrece un profundo análisis de las principales tendencias en materia de fiscalidad internacional, así como sobre los regímenes tributarios de 189 países en todo el mundo” (World Bank y PriceWater House Coopers, 2014 y 2017).

⁴⁷³ <http://datos.bancomundial.org/indicador/IC.TAX.TOTL.CP.ZS>

⁴⁷⁴ “Lo que resulta común en las dos metodologías es la elevada dispersión de las tarifas efectivas promedio entre sectores. De acuerdo con el primer cálculo, las tasas efectivas promedio oscilarían entre 49 y 105%. Las tasas son

Los anteriores estudios han llevado a una serie de medidas de desgravación de las personas jurídicas, eliminación de exenciones y aumento de tributación sobre las personas naturales de altos ingresos; aún no hay datos disponibles sobre los efectos de estas medidas, pero ya se han incorporado en la última reforma tributaria del año 2019.

De todos modos, aún se puede percibir al sistema tributario de Colombia insuficiente en proporción a su nivel de desarrollo y oneroso para las empresas. Al efecto se presenta la tabla 10, comparativa con datos del Banco Mundial.

TABLA 10. CUADRO COMPARATIVO - RECAUDO/CUMPLIMIENTO Y TET

País	% de recaudo del gobierno central como porcentaje del PIB		# de Pagos Año 2019	Tiempo de cumplimiento de las obligaciones fiscales Año 2019	Tasa efectiva de tributación (TET) en empresas sobre utilidades comerciales Año 2019
	Año 2010	Año 2018			
Islandia	20,1 %	23,3 %	21	140 horas	31,9 %
Israel	22,5 %	23,1 %	6	234 horas	24,3 %
Noruega	26,9 %	23,9 %	5	79 horas	36,2 %
España	13,1 %	13,9 %	9	143 horas	47 %

elevadas porque solo se tienen en cuenta las empresas que declaran y tributan y se supone que no evaden. Indican que las empresas que no evaden en cada sector pagan tasas sumamente altas y con una dispersión considerable entre sectores (ya que los privilegios tributarios benefician más a unos sectores que a otros). De acuerdo con el segundo cálculo, las tasas efectivas oscilan entre 5,5y 43%. Este segundo cálculo muestra que hay sectores donde (además del efecto de los privilegios tributarios) la evasión y subdeclaración de utilidades es rampante y, por tanto, para ellos la tasa efectiva promedio es bajísima” (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015).

País	% de recaudo del gobierno central como porcentaje del PIB		# de Pagos Año 2019	Tiempo de cumplimiento de las obligaciones fiscales Año 2019	Tasa efectiva de tributación (TET) en empresas sobre utilidades comerciales Año 2019
	Año 2010	Año 2018			
Reino Unido	25,1 %	25,4 %	9	175 horas	30,6 %
Estados Unidos	8,6 %	9,6 %	11	175 horas	35,6 %
Colombia	12,2 %	15,2 %	10	256 horas	71,2 %

Fuente: Elaboración propia con datos de *Data Catalog. World Development Indicators*.

En suma, los numerosos cambios a los que se ha enfrentado la legislación de impuestos convierten a Colombia en uno de los países con mayor variabilidad en las reglas tributarias. Lo anterior revela la deficiencia estructural del sistema tributario colombiano, haciéndose palmaria la preferencia continuada de realizar cambios marginales antes que reformas estructurales, lo que ha afectado negativamente la calidad de la estructura tributaria de Colombia y la ha sumergido en un bucle regulatorio de reformas constantes, parcializadas e incrementales (acumulativas)⁴⁷⁵.

⁴⁷⁵ Colombia cuenta con un sistema dual entre tributos nacionales y territoriales representado en 8 impuestos nacionales principales y 3 territoriales principales y, en promedio, alrededor de 13 tributos departamentales, 20 municipales y por lo menos 24 gravámenes y contribuciones, lo que genera un marco de normas bastante amplio que, aunque tiene efectos sobre la multiplicidad de impuestos, es claro que tiene un costo intrínseco de certeza jurídica y practicidad a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias.

La deficiencia expuesta obedece a decisiones en el margen de la administración pública sobre sus posibilidades a corto plazo para conjurar diversas coyunturas que, como se vio, principalmente son de orden económico, en vez de tender a la búsqueda de un diseño óptimo y competitivo de la tributación, como la competitividad lo requiere. Adicionalmente, la aprobación de cualquier medida impositiva requiere un trámite en el Congreso de la República, instancia con la potestad de aprobar, negar y modificar el texto según sus percepciones económicas. Así se da una puja de poder técnico entre el ejecutivo y el legislativo que termina por condensarse en leyes aprobadas que no son óptimas desde lo técnico ni en lo político al ser un acuerdo en el que cada parte cedió algo de su interés y visión.

Otro punto para tener en cuenta es la inestabilidad evidenciada a lo largo de los años. Esta inestabilidad jurídica y de reglas transparentes en la fiscalidad ha afectado negativamente los mercados y al mismo sistema, generando efectos adversos sobre las decisiones de los agentes locales y externos, en cuanto al consumo, la inversión (Lubos y Prieto, 2011), la asignación eficiente de recursos en los mercados (Scott et al., 2015). De igual forma, ha afectado la estructura general del sistema, tornándolo complejo, fácil de evadir⁴⁷⁶, con un costo elevado de administración y bajo nivel de cumplimiento.

Aun cuando se ha fortalecido el régimen sancionatorio desde lo penal, todavía faltan medidas que incentiven y aseguren un mayor nivel de cumplimiento en la población, cuya ausencia ha generado

⁴⁷⁶ Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015): “Los cálculos indican que cada punto de reducción de la tasa de evasión del impuesto de renta de las personas jurídicas les aportaría a los ingresos tributarios \$442 mil millones en pesos de 2012”.

el incentivo incorrecto de evasión en la sociedad en general⁴⁷⁷. Todo ello se ha debido a la falta de planeación y a la intensiva frecuencia en el cambio de las normas⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ La estimación de la evasión fiscal se tiene que es relativa al 5% del PIB.

⁴⁷⁸ Aproximadamente en un periodo de 120 años, como el estudiado en la presente investigación, se puede hablar de un poco más de 55 reformas al sistema tributario colombiano. Se advierte que para el presente análisis solo se tuvieron en cuenta las reformas, que a juicio personal resultaban ser principales. *Esto me permite indicar que en Colombia se realizan 0,45 reformas tributarias por año en promedio, lo que equivaldría a establecer que se hace una reforma tributaria en Colombia cada 24 meses en promedio.*

CAPÍTULO IV: APROXIMACIÓN A LA MEDICIÓN DEL *COMPLIANCE* TRIBUTARIO EN COLOMBIA

I. Cumplimiento tributario como *proxy* del *compliance* tributario o fiscal

La irrealidad de lo mirado da realidad a la mirada.

OCTAVIO PAZ

Antes de medir propiamente el *compliance* en el país mediante las aproximaciones empíricas propuestas en esta tesis a través de una *proxy* como lo es el cumplimiento tributario, es necesario entender en profundidad el sistema tributario de Colombia, con el fin de visibilizar sus fortalezas y debilidades, para lograr sentar las bases de los modelos cuantitativos que pretenden aproximar a la medición del cumplimiento en el país.

Así pues, en este capítulo presentamos una aproximación cuantitativa a los determinantes del *compliance*. Para ello estimamos un modelo de datos panel, en el cual se busca explicar los determinantes del cumplimiento tributario de forma agregada. En esencial, este modelo usa como variable dependiente el monto recaudado por concepto de IVA y de la renta en una serie de municipios de Colombia, como medida aproximada al *compliance*, según la premisa de que un mayor *compliance* implica un recaudo más alto.

II. Base de datos: fuentes y estadística descriptivas

Después de haber documentado las características del sistema tributario de Colombia, es necesario analizar las dinámicas que determinan su funcionamiento y en consecuencia su cumplimiento. Para ello, se plantea un modelo econométrico que busca explicar el monto de recaudo para el IVA y el impuesto de renta en un periodo de seis años, focalizando el análisis en explicar determinantes de este monto y, especialmente, en estudiar la relación entre la confianza de los ciudadanos en las instituciones y el monto recaudado, medida con una *proxy* de proporción de casos de corrupción en el municipio⁴⁷⁹, como aproximación al *compliance* tributario desde una óptica de régimen privado.

En este orden de ideas, para la construcción de la base de datos empleada se usan diversas fuentes de datos de registros administrativos de la DIAN⁴⁸⁰ de Colombia, las cuales proveen información del recaudo de los impuestos del IVA y de la renta en los 37 municipios en los cuales cuenta con seccionales de recaudo. Cabe señalar que los datos empleados en el análisis corresponden a impuestos de orden nacional, ya que estos son de mayor importancia para la financiación del gasto público y tienen un mayor grado de vigilancia para su recaudo, así como una mejor sistematización de sus registros que los impuestos de entidades territoriales como alcaldías.

De igual manera, se utilizaron datos de la Gran Encuesta Integrada de Hogares, realizada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), la cual aporta información acerca

⁴⁷⁹ Se plantea que la confianza de la ciudadanía está relacionada con la ausencia/presencia de corrupción (Vélez, Knowles, 2020). En este sentido, a mayor presencia de corrupción como proporción de los delitos totales procesados en el municipio, se esperaría un menor *compliance*.

⁴⁸⁰ La Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene como objeto coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras del país.

de las características sociodemográficas y de las condiciones de ingresos y demás indicadores del mercado laboral de los habitantes de los departamentos y sus capitales.

Otra de las fuentes de datos corresponde a las cuentas departamentales del DANE para obtener el PIB de los departamentos del país⁴⁸¹. Igualmente, se incorporó al análisis el Índice de Desempeño Fiscal (IF) realizado por el DNP, con el fin de interpretar las dinámicas que existen entre las capacidades autogeneración de ingresos de los municipios, como medida de su independencia de recursos del Gobierno nacional, y el recaudo efectivo que tienen en los impuestos nombrados anteriormente. Así mismo, con el objetivo de capturar información agregada de las dinámicas económicas de la industria, se incluyó el Índice de Complejidad Industrial, usado para medir la sofisticación del *know how* del aparato productivo del municipio.

Por otra parte, se incluyeron datos de los delitos procesados por los juzgados de los municipios de Colombia. Esta base fue provista por la Fiscalía General de la Nación y cuenta con el registro de todos los delitos imputados con desagregación municipal y por tipo de delito. Usando esta información se calculó el indicador clave que será usado como *proxy* de confianza institucional: proporción de casos de corrupción procesados en el municipio. En este sentido, se plantea que la presencia de corrupción en los municipios está relacionada con la falta de confianza en las instituciones, la cual es un incentivo negativo para la construcción de un *compliance* tributario. Así pues, se incluyeron estos datos con el objetivo de relacionar las percepciones de confianza de los ciudadanos con el monto recaudado como medida aproximada de la propensión a que los individuos confíen en el Estado para cumplir con sus obligaciones fiscales.

⁴⁸¹ Tener en cuenta que en Colombia no existe información del PIB a escala municipal.

Esta información fue procesada para la construcción de una base de datos de panel balanceada⁴⁸² en el ámbito municipal, que inicialmente incluía 40 entidades que recaudan impuestos de orden nacional, con un horizonte temporal entre 2012 y 2017; no obstante, más adelante se aclara que en el estudio se usan solo 37 de estos 40 municipios. El objetivo de balancear el panel de datos fue evitar y mitigar posibles problemas de atrición causados por pérdida de información de los municipios, garantizando que todos ellos estuvieran incluidos en el total de periodos de tiempo con el fin de obtener estimaciones no sesgadas. Es importante aclarar que no se incluyen más municipios puesto que la DIAN solo recauda este tipo de impuestos en aquellos donde tiene seccionales. La base de datos cuenta con un total de 240 observaciones.

Ahora bien, antes de analizar el comportamiento de la base construida, vale la pena contextualizar lo expuesto por Fuest y Riedel (2009), quienes argumentan que muchos países en desarrollo, incluido Colombia, no logran aumentar los ingresos fiscales necesarios para financiar el sector público y la inversión en obras y programas para el desarrollo. Así pues, la evasión fiscal y una incipiente cultura tributaria que permite entrever una escasa lógica de *compliance* tributario se consideran factores importantes que limitan el recaudo de ingresos; de hecho, Cobham (2005) estima que el costo total para los países en desarrollo de estas evasiones supera los 385.000 millones de dólares cada año.

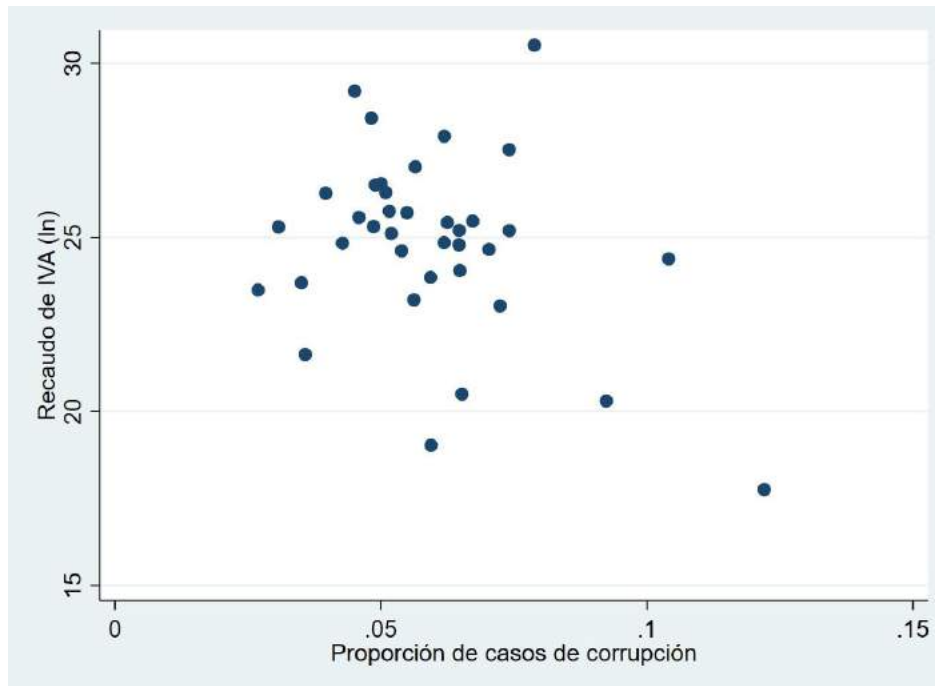
Una de las posibles explicaciones a este fenómeno, además de la incapacidad de los estados de recaudar correctamente impuestos de actividades informales —muy presentes en países en desarrollo—, es la ausencia de una lógica sistémica de *compliance* tributario, donde el elemento

⁴⁸² Se refiere a que cada observación aparece para cada periodo de tiempo, realizando un seguimiento perfecto a las unidades de observación durante el horizonte temporal en cuestión. Entre las ventajas que supone contar con una base de datos panel balanceada se destaca la mitigación de sesgos resultantes de la atrición (la unidad de observación desaparece en alguno de los periodos), que puede llegar a sesgar los estimadores.

volitivo - voluntario es estructural, el cual tiene su origen en la confianza de los contribuyentes en las autoridades, escenario casi utópico en países como Colombia⁴⁸³.

Con el ánimo de iniciar el análisis descriptivo, se ilustra esta situación con las siguientes figuras, en las cuales se muestra la relación entre la proporción de casos de corrupción y el recaudo de IVA y renta en los municipios incluidos en la muestra. En ambas figuras, la relación de los dos parece ser negativa, lo que sugiere una evidencia preliminar de que, a mayor presencia de corrupción, menor grado de confianza en las instituciones estatales y en consecuencia menor es la disposición de la ciudadanía a “cumplir” con sus obligaciones tributarias, todo lo cual se vería reflejado en el monto recaudado.

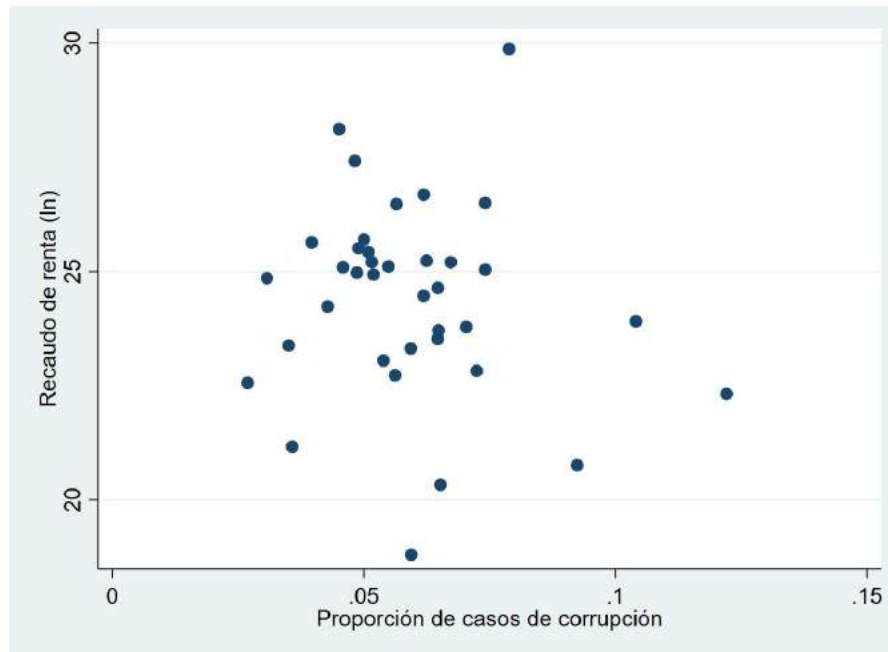
FIGURA 7. RELACIÓN ENTRE EL RECAUDO DE IVA Y LA PROPORCIÓN DE CASOS DE CORRUPCIÓN 2017.



Fuente: Elaboración propia con datos de la DIAN y la Fiscalía General de la Nación.

⁴⁸³ Según el Índice de Percepción de la Corrupción 2019, Colombia ocupa el escalafón 96 a escala mundial, lo que indica la poca confianza que tienen sus ciudadanos a las instituciones del Estado. Para más información, visitar: <https://www.transparency.org/cpi2019>.

FIGURA 8. RELACIÓN ENTRE EL RECAUDO DEL IMPUESTO DE RENTA Y LA PROPORCIÓN DE CASOS DE CORRUPCIÓN 2017.



Fuente: Elaboración propia, con datos de la DIAN y el Fiscalía General de la Nación.

Así las cosas, para el análisis, y con el objetivo de incluir la mayor cantidad de información posible —dadas las limitaciones de este tipo de datos en Colombia—, en la siguiente tabla se muestran las estadísticas descriptivas de la base de datos utilizada (tabla 9).

Así mismo, se observa que el impuesto con más recaudo es el del IVA, con una recaudación promedio de aproximadamente 195 millones de dólares⁴⁸⁴. Además, se observa una gran dispersión en ambos recaudos, la cual se explica más adelante en un análisis de recaudo por municipio, en el que se observan las grandes brechas de ingresos tributarios entre regiones.

⁴⁸⁴ A una tasa de cambio de 3.300 pesos colombianos por dólar.

TABLA 11. ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS GENERALES

Variables	(1)	(2)	(3)
	N	Media	D.E.
Recaudo renta	240	\$ 420.100.000.000	\$ 2.171.000.000.000
Recaudo IVA	240	\$ 660.300.000.000	\$ 2.569.000.000.000
Salario hora promedio del municipio	240	\$ 4.609	\$ 7.094
IDF - autogeneración ⁴⁸⁵	240	81,52	11,08
Proporción de casos de corrupción	240	0,07	0,024
Formalidad laboral ⁴⁸⁶	240	0,358	0,0806
Años promedio de educación	240	7,777	0,536
Tasa de desocupación	240	0,169	0,203
Población mayor de 60 años	240	0,0912	0,0264
Índice de complejidad industrial ⁴⁸⁷	240	0,44	0,225
Ln(PIB)	240	30,1	1,633
Número de municipios		40	
Número de años		6	

Fuente: Elaboración propia con datos de la DIAN, el DANE (GEIH), el DNP y Fiscalía General de la Nación.

⁴⁸⁵ Capacidad de generar recursos complementarios a las transferencias del Gobierno nacional.

⁴⁸⁶ Formalidad en sentido estricto: ocupados que aportan al sistema de seguridad social (salud y pensiones).

⁴⁸⁷ Medida que sirve para valorar la diversificación y sofisticación de los sectores, productos y ciudades del país.

Respecto del Índice de Desempeño Fiscal - Autogeneración, este obtiene un promedio de 81,52 — en una escala de 0 a 100—, lo cual indica que la mayoría de los municipios tiene relativamente poca dependencia de las transferencias de recursos del gobierno central. Así mismo, se observa que la media de la proporción delitos de corrupción⁴⁸⁸ es cercana al 7%, aunque lo sorprendente es la ineficiencia del sistema judicial para lograr capturas, pues del 100% de casos de corrupción, solo en el 8,4% se logran capturas (Fiscalía General de la Nación 2020).

El análisis también incluye indicadores del mercado laboral que cuales pueden afectar directa o indirectamente el recaudo tributario mediante la capacidad de los habitantes de los municipios de generar ingresos o trabajar. Entre lo más destacado se encuentra que las altas tasas de informalidad laboral podrían ser un mecanismo de transmisión que afecte el recaudo tributario; de igual manera, se observa que los bajos promedios de salario por hora —1,3 dólares— podrían expresarse en la inexistente necesidad de la mayoría de los colombianos para declarar y pagar impuesto de la renta. Otro de los indicadores que se han agregado al análisis es el de la proporción de personas mayores de 60 años, con el objetivo de ver la relación que podría existir con esta población, la cual se ha descrito como aversa al riesgo⁴⁸⁹ con el monto de recaudo del municipio.

Con respecto a indicadores industriales, se ha incluido el Índice de Complejidad Industrial, el cual fue calculado por Bancóldex y la Universidad de Harvard. Mide la complejidad industrial definida como la diversidad y sofisticación del *know-how* que requiere el tejido empresarial de un territorio para producir un producto o servicio. Este indicador fue incluido puesto que es uno de los

⁴⁸⁸ Comprenden: Corrupción administrativa, corrupción electoral, corrupción judicial y corrupción privada.

⁴⁸⁹ Echave (2014) señala que una posible explicación de la aversión al riesgo, la cual está teóricamente relacionada con el *compliance*, puede ser la edad de los contribuyentes, pues se puede hipotetizar que, a mayor edad, menor es la disposición a enfrentar riesgos.

mecanismos de transmisión que afecta positivamente el recaudo tributario mediante la formalización empresarial y laboral que implica un tejido industrial sofisticado.

Ahora bien, para profundizar en las descriptivas regionales de recaudo tributario, se observan grandes brechas en el monto promedio recaudado entre las ciudades del país. En la tabla 12 se observa que las cuatro ciudades principales del país son las que aportan alrededor del 90% del recaudo nacional en ambos impuestos; y que solo Bogotá aporta el 60% para el IVA y el 75% en la renta. No obstante, es importante resaltar que se aprecian varias posibles inconsistencias en lo reportado por la DIAN, ya que los municipios fronterizos de Ipiales y Maicao no reportan ningún recaudo, al igual que el puerto de San Juan de Urabá, lo cual implica que estos tres municipios no serán incluidos en el análisis econométrico⁴⁹⁰.

TABLA 12. ESTADÍSTICAS DESCRIPTIVAS DE RECAUDO POR MUNICIPIO

Municipio	(1)	(2)
	Recaudo IVA	Recaudo renta
Bogotá	\$ 16.053.260.740.337	\$ 12.621.982.386.538
Medellín	\$ 3.891.151.402.594	\$ 1.348.708.125.665
Cali	\$ 1.867.064.027.614	\$ 781.702.445.503
Barranquilla	\$ 1.226.546.034.951	\$ 391.237.689.225
Bucaramanga	\$ 502.301.809.836	\$ 258.575.108.888
Cartagena	\$ 491.467.728.732	\$ 182.679.594.000
Pereira	\$ 285.813.294.380	\$ 106.746.560.280

⁴⁹⁰ Desde una perspectiva jurídica y económica, la ocurrencia de este fenómeno es particularmente preocupante, pues visibiliza las grandes falencias del sistema y la administración tributaria en Colombia, así como del reporte de los datos de acceso público, lo cual indiscutiblemente limita en gran medida la realización de estudios e investigaciones de temas tributarios.

Popayán	\$ 265.777.574.616	\$ 79.572.500.615
Palmira	\$ 236.254.856.972	\$ 98.527.703.375
Manizales	\$ 221.462.948.374	\$ 100.857.337.348
Cúcuta	\$ 129.807.327.077	\$ 73.919.144.597
Ibagué	\$ 121.275.797.998	\$ 61.089.677.665
Neiva	\$ 120.351.516.364	\$ 73.140.223.138
Villavicencio	\$ 105.809.051.060	\$ 87.158.460.041
Tuluá	\$ 96.239.982.652	\$ 41.166.830.638
Armenia	\$ 84.814.132.601	\$ 51.715.539.318
Santa Marta	\$ 84.565.204.456	\$ 48.322.790.074
Montería	\$ 83.705.032.036	\$ 89.500.267.979
Tunja	\$ 82.142.605.586	\$ 51.087.209.932
Yopal	\$ 66.034.999.443	\$ 27.264.906.660
Pasto	\$ 63.596.470.132	\$ 46.674.553.092
Barrancabermeja	\$ 59.479.006.091	\$ 15.901.762.110
Valledupar	\$ 54.614.632.883	\$ 33.680.139.790
Sogamoso	\$ 51.044.264.954	\$ 26.019.995.087
Buenaventura	\$ 39.813.187.948	\$ 19.809.758.465
Sincelejo	\$ 33.710.673.208	\$ 20.894.466.070
Girardot	\$ 23.653.047.187	\$ 15.957.924.693
Florencia	\$ 17.197.022.256	\$ 11.870.007.520
Riohacha	\$ 16.871.392.269	\$ 12.576.388.947
Arauca	\$ 11.535.495.230	\$ 5.977.648.488

Puerto Asís	\$	10.546.303.683	\$	6.986.379.874
Quibdó	\$	8.802.997.736	\$	6.947.129.143
San José del Guaviare	\$	2.001.613.437	\$	1.440.746.528
Puerto Carreño	\$	680.401.220	\$	749.240.676
Inírida	\$	473.736.840	\$	532.885.050
Mitú	\$	148.916.407	\$	96.808.284
Leticia	\$	48.048.535	\$	3.917.496.078
Ipiales	\$	-	\$	-
Maicao	\$	-	\$	-
San Juan de Urabá	\$	-	\$	-

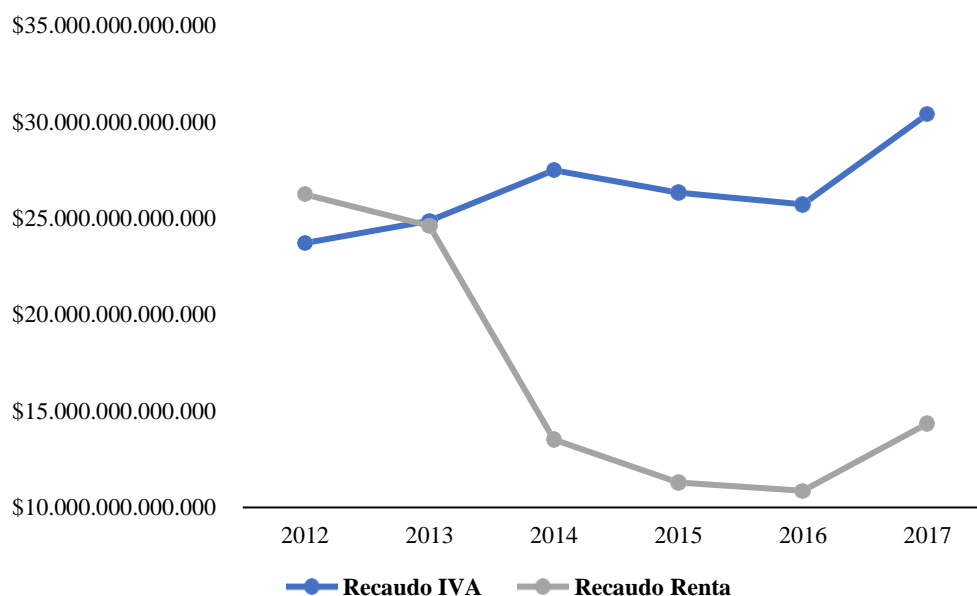
Fuente: Elaboración propia, con datos de la DIAN, 2012-2018.

Teniendo en cuenta las características temporales de la base de datos utilizada, vale la pena observar la evolución de ambos recaudos en el periodo de estudio. En la siguiente gráfica se presentan dos comportamientos distintos para ambos impuestos. En lo que respecta al recaudo de renta, hay una notable reducción, la cual coincide con la caída de los precios del petróleo de 2013-2014, que afectó considerablemente a Colombia por ser un país muy dependiente de la exportación de este producto.

Por otra parte, para mitigar el efecto de esta caída en el recaudo, el gobierno ha impulsado algunas medidas de orden tributario que aparentemente han tenido un positivo efecto en el monto recaudado⁴⁹¹.

⁴⁹¹ Espitia et al. (2017) señalan que es posible que el recaudo tributario aumente como consecuencia de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, en la cual se incrementó considerablemente el peso del IVA y, en cierta parte, de la renta en el total de recaudo nacional, aunque con ciertas consideraciones que impiden que esta reforma favorezca el concepto de la nueva economía o la equidad.

FIGURA 9. EVOLUCIÓN DEL RECAUDO DE IVA Y RENTA.



Fuente: Elaboración propia, con datos de la DIAN, 2012-2018.

Así pues, se aprecia que los diversos factores que se tuvieron en cuenta para la construcción de la base de datos tienen alguna relación que permitiría explicar el comportamiento del monto de los recaudos del IVA y de la renta, los cuales, se recalca, son las medidas usadas para modelar de forma macro los comportamientos del cumplimiento tributario fiscal en Colombia, haciendo especial énfasis en la presencia de casos de corrupción en los municipios como medida de confianza institucional y como camino de construcción de una lógica de *compliance* en esta dimensión.

III. Modelo econométrico

Evaluar de forma correcta las correlaciones que tienen las distintas variables, especialmente, la medida de confianza en las instituciones sobre el monto recaudado (mediante una *proxy* de casos

de corrupción), resulta importante para la formulación de políticas públicas efectivas y orientadas a la mejora continua del sistema tributario y de los mecanismos de *compliance* en esta materia, así como de los incentivos que usan los ministerios de hacienda y sus agencias tributarias para garantizar el cumplimiento de las metas de recaudo, así como la veracidad en las declaraciones de los ciudadanos.

Así, las cosas, es necesario aclarar que en la construcción del modelo econométrico se toma el monto recaudado en cada municipio como variable dependiente —como medida aproximada al *compliance*—, puesto que es de intuir que, en un contexto como el colombiano, en el cual el esfuerzo fiscal es deficiente y las capacidades de fiscalización son limitadas, un contribuyente puede evadir, eludir o entrar en cualquiera de las aristas de incumplimiento, lo cual se traduce, a final de cuentas, en un menor monto recaudado.

En este orden de ideas, el modelo econométrico que se usa en la investigación corresponde a una estimación panel de efectos fijos⁴⁹² que permite mitigar sesgos de variables omitidas⁴⁹³ que perjudiquen los estimadores, en el que se tienen dos variables dependientes: recaudo de IVA y recaudo de renta, como medidas agregadas de resultado del cumplimiento fiscal, yendo un paso más adelante que los clásicos modelos de estimaciones de mínimos cuadrados ordinarios⁴⁹⁴ (MCO)

⁴⁹²Adicionalmente, se llevó a cabo una prueba de Hausman, la cual evidenció que el modelo que mejor se adapta es el de efectos fijos. Greene (2012) explica que esta es una prueba estadística en la cual se comparan los estimadores de efectos fijos y efectos aleatorios y determina cuál de estos es más consistente (convergencia de un estimador al valor real estimado).

⁴⁹³ El sesgo de variable omitida es un fenómeno que ocurre cuando un modelo estadístico omite una o más variables relevantes para la explicación de la variable dependiente. El sesgo da como resultado que el modelo atribuya erróneamente el efecto de las variables faltantes a los efectos estimados de las variables incluidas. Por ejemplo: Si se quisiera explicar el peso de las personas, no bastaría con incluir únicamente como variable explicativa la ingesta calórica diaria, pues se estarían omitiendo un sinnúmero de variables que explican el peso de una persona y esto estaría “inflando” el valor real del estimador de la ingesta calórica.

⁴⁹⁴ Es un método de estimación de parámetros a través de una regresión lineal simple que busca predecir la media poblacional de la variable dependiente en términos de los valores conocidos —variables explicativas—. En otras palabras, busca medir la relación entre variables en términos de cambios e indica cuál es el efecto que existe sobre una variable si la otra cambia.

que, en muchas ocasiones, presentan sesgos de endogeneidad, derivados de problemas como variables omitidas o simultaneidad entre las variables en análisis, como el caso de Castrillón y Arroyave (2017), quienes evalúan el control fiscal en Colombia mediante una estimación MCO.

Del mismo modo, con el objetivo de robustecer aún más la estimación respecto de mitigar cualquier tipo de sesgo en los estimadores, el modelo planteado propone rezagar las variables explicativas en un periodo —un año— para evitar problemas de direccionalidad inversa que sesguen a los estimadores; es decir, se plantea que algunas de las variables explicativas correspondan al año inmediatamente anterior al de la variable dependiente, para así dirigir el efecto de la variable explicativa hacia la dependiente sin que esta explique simultáneamente a la anterior; por ejemplo: la proporción de casos de corrupción (como medida de confianza/desconfianza en las instituciones) del año pasado explica el recaudo de un impuesto del año presente, pero el valor del año presente jamás podría explicar algo que sucedió en el pasado.

Así las cosas, el modelo que se plantea a continuación garantiza que los estimadores resultantes sean lo más precisos posible, estimando relaciones insesgadas entre las variables explicativas y dependientes⁴⁹⁵, puesto que se mitigan dos tipos de sesgos: i) sesgo de variable omitida al usar una estimación panel, y ii) sesgo de simultaneidad al rezagar las variables explicativas a un periodo.

Así pues, el modelo propuesto es el siguiente:

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Corrup}_{i,t} + \bar{\beta} \bar{X}_{i,t} + \gamma_1 E_1 + \dots + \gamma_{n-1} E_{n-1} + \dots + \delta_1 T_1 + \dots + \delta_{j-1} T_{j-1} + \varepsilon_{ti} \quad (1)$$

⁴⁹⁵ Vale la pena mencionar, que, aunque se usa un método de estimación causal, las relaciones encontradas por los estimadores son correlacionales que mitigan sesgos ocasionados por problemas que no logran resolver los mínimos cuadrados ordinarios.

El modelo emplea como variables dependientes ($Y_{i,t}$) el logaritmo de los montos recaudados en IVA y en renta para el municipio i en el periodo t . En la parte derecha de la ecuación se observa que todas las variables corresponden al mismo municipio i , aunque con un rezago de un periodo ($t - 1$), el cual asegura que no exista ningún sesgo de simultaneidad entre las variables dependientes e independientes.

La variable de interés corresponde a *Corrup*, que expresa la proporción de casos de corrupción en el municipio. Por otra parte, se incluye un vector X de variables de control⁴⁹⁶, compuesto por el resto de las variables descritas en las estadísticas descriptivas y que explican las dinámicas del monto recaudado en los municipios para ambos impuestos en análisis. Específicamente, se usan las siguientes variables de control:

- Índice de complejidad industrial: corresponde a una medida producida por Bancoldex que estima la complejidad del aparato productivo de un territorio. Se hipotetiza que mientras más complejo, más formalidad operacional, financiera y tributaria debe tener, además de aumentar los ingresos totales del territorio, que se vería reflejado en un aumento en el recaudo tributario.
- Ln(PIB): corresponde al logaritmo del PIB departamental, el cual estaría relacionado a un mayor recaudo de renta.
- IDF – autogeneración: Corresponde, como mencionado en la sección de estadísticas descriptivas, al Índice de Desempeño Fiscal (IF) realizado por el DNP. Se hipotetiza que, a mayor desempeño fiscal de un territorio, mayor incidencia del cumplimiento tributario debería existir.

⁴⁹⁶ Se utilizan para incluir dentro del modelo las demás posibles explicaciones del *compliance*, para así mitigar cualquier posible sesgo de variable omitida.

- Desocupación: Corresponde a la tasa de desocupación del territorio. Se plantea que estaría inversamente relacionada al recaudo tributario.
- Años promedio de educación: Como *proxy* para medir la importancia de la educación, e indirectamente, de la educación financiera y tributaria de un territorio sobre el *compliance*, se plantea que exista una relación positiva entre estas dos.
- Formalidad: Corresponde a la tasa de formalidad laboral, medida como la proporción de ocupados que tienen seguridad social, la cual estaría positivamente relacionada con el recaudo tributario.
- Salario hora promedio del municipio: Bajo una lógica similar al PIB, se incluye el salario hora promedio pues a mayor salario mayor recaudo/*compliance* debería existir.
- Población mayor de 60 años: Bajo la hipótesis que la población adulto mayor es menos propensa al riesgo y está pensionada (lo cual desestimula/dificulta la evasión), se plantea que esta variable esté relacionada positivamente con el monto recaudado.

Vale la pena mencionar que, dado que el modelo expresado en la ecuación corresponde a una estimación de efectos fijos, se incluyen variables y coeficientes que corresponden a *dummies* de municipio, E_n y de periodo de tiempo, T_j junto con sus respectivos coeficientes γ y δ , los cuales permiten capturar toda la información intrínseca, inobservable e invariante en el tiempo de los municipios, así como de los eventos temporales no observables de cada año que pueden afectar el recaudo tributario y que, nuevamente, permiten mitigar cualquier sesgo derivado de características no observables.

IV. Resultados

En esta sección se muestran y comentan los resultados obtenidos a partir de la estimación del modelo descrito en la sección anterior. Cabe aclarar que en las columnas 3 y 4 de la tabla de resultado se presentan las estimaciones empleando tanto efectos fijos de municipio como de años.

En principio, en las columnas 2 y 4 de la tabla 13 se pueden ver los resultados del modelo que incluye la variable de proporción de casos de corrupción en el municipio Y , al hacer hincapié en esta variable, se muestra un resultado esperable pues se aprecia que, un aumento de la proporción de los casos de corrupción tiene un efecto negativo sobre el recaudo de renta.

Por su parte, los resultados de las columnas 1 y 3 sugieren que no existe relación entre los casos de corrupción —confianza en instituciones— en el municipio y el recaudo de IVA. Esto se puede explicar por la misma característica de este impuesto, que se recauda de forma automática al ser de naturaleza indirecta —en establecimientos formales— en cada transacción, haciendo que la capacidad de fiscalización del fisco sea más alta y considerando irrelevante la sensación de confianza o transparencia de las instituciones —ni revisa su nivel de ingreso—, de forma que está gravado el acto de comercio, no la persona o su riqueza.

TABLA 13. RECAUDO TRIBUTARIO EN FUNCIÓN DE LA PROPORCIÓN DE DELITOS DE CORRUPCIÓN

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)
	IVA	Renta	IVA	Renta
Proporción de delitos de corrupción	0.850 (1.093)	-3.737*** (0.970)	1.382 (1.065)	-1.227 (0.746)
Índice de complejidad industrial	-0.733 (0.481)	0.734 (1.190)	-0.739* (0.417)	1.064 (1.073)
Ln(PIB)	0.433** (0.205)	-0.279 (0.301)	0.377* (0.216)	0.149 (0.256)
IDF – autogeneración	0.000297 (0.00197)	0.00443 (0.00404)	0.000435 (0.00183)	0.00375 (0.00466)
Desocupación	0.531 (0.507)	1.302 (1.229)	0.104 (0.511)	-0.365 (1.120)
Años promedio de educación	0.308*** (0.105)	-0.0272 (0.192)	0.137* (0.0788)	0.0552 (0.221)
Formalidad	0.318 (0.249)	-0.111 (0.587)	0.155 (0.260)	-0.542 (0.602)
Salario hora promedio del municipio	-3.545 (3.082)	5.218 (5.283)	-7.011* (3.617)	-8.184 (5.977)
Población mayor de 60 años	-7.559 (5.537)	11.91 (7.342)	0.974 (4.885)	6.274 (8.671)
Constante	7.144 (5.879)	32.58*** (9.038)	11.75* (6.703)	23.72*** (8.311)
Observaciones	222	222	222	222
R cuadrado	0.396	0.063	0.470	0.260
Número de municipios	37	37	37	37
EF de municipio	SI	SI	SI	SI
EF de año	NO	NO	SI	SI

***, ** y * representan significancia estadística al 99, 95 y 90% respectivamente.

Errores estándar robustos entre paréntesis.

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, se observa que el PIB tiene un comportamiento que podría categorizarse como atípico, aunque descrito anteriormente por la OCDE (2015) y Corbacho et al. (2013), quienes muestran que es más probable un mayor cumplimiento en el recaudo impositivo como el IVA que en la renta, pues la evasión tributaria es mayor en este último. Al analizar los resultados del efecto de un cambio en el PIB sobre el recaudo de IVA, parece ser coherente con lo descrito anteriormente, pues si el PIB aumenta el recaudo de este impuesto también aumentará —Tabla 13—. Sin embargo, esta relación no parece existir con el recaudo de renta, sugiriendo que en municipios con un mayor crecimiento económico y riqueza el recaudo no es mayor. Este fenómeno puede estar ligado al presunto problema estructural discutido anteriormente, puesto que sería de esperar que en ciudades con mayores ingresos los montos recaudados sean mayores, sin embargo, se observa lo contrario -aunque no significativo-, lo cual evidenciaría una coyuntura no evidente que hace que los recaudos en este tipo de ciudades y con más casos de corrupción no sea mayor.

Estas tres últimas consideraciones dejan ver que es posible que el problema estructural del sistema tributario colombiano tenga su raíz en las grandes ciudades, puesto que estas son las que menores tasas de corrupción, mayores ingresos, pero a su vez, son espacios geográficos en los cuales pueden existir mayores incentivos para el no *compliance*, puesto que la capacidad de fiscalización a las declaraciones de grandes números de contribuyentes es limitada por contar solo con un inspector tributario por cada mil habitantes⁴⁹⁷; esto implica que la estrategia de fiscalización de recaudo se enfoque en agentes económicos que *ex ante* se identifiquen como de alto recaudo, dejando sin auditoría a la gran mayoría de los contribuyentes, que pueden fácilmente no cumplir correctamente con sus obligaciones⁴⁹⁸.

⁴⁹⁷ En países de la OCDE, este indicador llega a 3,5 inspectores tributarios por cada 1000 habitantes (OCDE, 2015b).

⁴⁹⁸ “La contribución de las sociedades se concentra, a su turno, en muy pocas empresas. En efecto, del total de personas jurídicas, 5.259 corresponden a la categoría de “grandes contribuyentes”, que aportaron el 78% del recaudo total del

Ahora bien, otro resultado que vale la pena analizar corresponde a que municipios con una complejidad industrial más alta tienen un mayor recaudo de renta⁴⁹⁹, lo cual posiblemente se explica por las facilidades que tienen municipios con industrias más avanzadas tecnológicamente para cumplir con sus obligaciones tributarias. Este resultado se puede explicar por lo expuesto por PwC (2020), pues se muestra que en la actualidad se están aprovechando las infraestructuras tecnológicas y digitales disponibles, así como las TIC, para facilitar el pago de impuestos, pues se reducen tiempos y trámites para cumplir efectivamente con las obligaciones tributarias, sumado a las estrategias de simplificación para el cumplimiento tributario⁵⁰⁰.

En ese orden de ideas, las tecnologías empleadas en la banca y en el fisco colombiano⁵⁰¹ han logrado que los municipios con un mayor salario por hora signifiquen un aumento en el recaudo de renta, puesto que la capacidad de fiscalización de cuentas bancarias es mayor que la capacidad de auditar declaraciones que pueden ser manipuladas con el objetivo de disminuir la carga tributaria.

Así las cosas, la explicación de las dinámicas y determinantes de los montos recaudados en países como Colombia pueden tener limitaciones puesto que, como se ha mencionado anteriormente, existen focos de incentivos para no declarar y contribuir el valor correcto, lo cual se traduce en que los modelos usados tienen variables que no explican el monto recaudado. Tal es el caso del índice de autogeneración —capacidad para mantener el gasto público del municipio con impuestos

impuesto de renta. En virtud de estas cifras, puede afirmarse que buena parte del incremento del recaudo en los últimos años es atribuible a la mayor tributación de las personas jurídicas” (Cárdenas y Mercer-Blackman, 2005).

⁴⁹⁹ Tener en cuenta que, por cada aumento de 0,1 unidades del Índice de Complejidad Industrial, el recaudo del municipio aumentará casi el 20%, puesto que la escala de este índice no supera la unidad y la escasa complejidad en el aparato productivo del país.

⁵⁰⁰ Impuestos simples o instrumentos para facilitar el cumplimiento ayudarenta de la DIAN.

⁵⁰¹ Como parte del cambio tecnológico, las agencias nacionales de impuestos y aduanas han introducido herramientas de analítica de datos y de inteligencia artificial desde hace incluso más de una década con el objetivo de mejorar sus capacidades de fiscalización y recaudo. Para más información remitirse a Beckman (1989), Flesher (1987); Issa et al. (2016), y Kokina y Davenport (2017).

propios sin necesidad de acudir a recursos de la nación—, que no parece aportar en ninguna de las dos tablas a la explicación del monto recaudado. Del mismo modo, ni la tasa de desocupación, ni la proporción de personas mayores a 60 años parece influir en el monto recaudado en los municipios⁵⁰².

No obstante, en la tabla 13 se aprecia un resultado que vale la pena discutir a la luz de la implementación de políticas públicas que permitan aterrizar una lógica de *compliance* y por consiguiente de cumplimiento-recaudo. Por un incremento de un año de educación promedio de un municipio, el recaudo del IVA crecerá cerca del 30%, lo cual implica que entre los cambios estructurales necesarios para mejorar el sistema tributario colombiano hay que centrarse en la educación, y posiblemente en la educación financiera y tributaria. En este sentido, vale la pena mencionar a Berhane (2011), Wong (2015), y Machogu y Amayi (2016), quienes previamente han estudiado la relación que existe entre la educación y el cumplimiento tributario, demostrando que un aumento en la educación —especialmente en materia tributaria— aumenta la propensión a declarar y pagar el monto real del contribuyente.

A partir del ejercicio realizado pueden hacerse las siguientes observaciones:

- La percepción de la calidad de las instituciones del estado, medida a través de la proporción de casos de corrupción, parece no tener efecto para explicar el recaudo del IVA y sugiere un resultado coherente para el recaudo de renta, pues a mayor proporción de delitos de corrupción en el municipio (menor será la confianza), menor será el recaudo de renta, pudiendo cimentar un elemento volitivo estructural al *compliance* representado en la

⁵⁰²El resultado converge con lo encontrado con Echave (2014), quien señala que una de las causas de la evasión fiscal es la propensión al riesgo, y en este caso, es de hipotetizar que, a mayor edad, también será mayor la aversión al riesgo.

confianza en las instituciones y la buena administración de justicia. Esta evidencia encontrada confirme lo expuesto por (Torgler, 2005), (Cummings, et al, 2006) que señalan que la reciprocidad son un elemento clave del cumplimiento tributario, de esta forma, cuando existe confianza en las instituciones los contribuyentes son más propensos a cumplir, lo cual bajo una lógica sistémica de *compliance* generalizado, propenderá por ser acumulativa, es términos de (Bergman y Nevarez, 2005) cuando la mayoría de los contribuyentes cumplen con los impuestos, los incentivos a seguir este comportamiento son más decisivos.

- El PIB explica en gran medida el recaudo del IVA. No obstante, no parece tener relación con el monto del impuesto sobre la renta, evidenciando una paradoja, según la cual se puede hipotetizar que existen una serie de razones inobservables que hacen que en municipios con un mayor PIB se recaude menos: una evidencia del no cumplimiento por razones externas⁵⁰³ al modelo. Dentro de esta paradoja, se puede hipotetizar sobre el peso de la economía informal del país que no se ve reflejada en impuestos.
- La importancia de la especialización industrial para explicar el recaudo de la renta (tabla 10) sugiere que mientras más complejo sea el tejido productivo de un municipio mayor será el recaudo (aunque no significativo), lo cual puede estar asociado a altos estándares empresariales y formalidad empresarial y laboral.
- Se encontró que los años promedio de educación son un factor determinante para el recaudo de renta, lo cual tiene amplias implicaciones de política pública en materia educativa y a la

⁵⁰³ Existe una multiplicidad de factores que pueden ser determinantes del cumplimiento tributario, factores como la edad, género y educación, influyen en el comportamiento tributario, así como situaciones coyunturales relativas al estado civil, empleo, religiosidad o situación económica (Torgler, 2005), aunque los resultados no son concluyentes y dependen en gran medida del país analizado.

vez fiscal. Del mismo modo, en cierta medida el PIB también logra explicar el recaudo de este impuesto.

- Por último, y nuevamente, lo más importante, la relación negativa entre el recaudo de renta y la presencia de corrupción, como medida aproximada a la confianza que sirve para explicar el *compliance*, evidencia que se soporta a su vez en otros estudios empíricos de Haque y Sahay (1996), Tanzi y Davoodi (1998, 2000), Chand y Moene (2002) y Ghura (2002) en donde se demuestra la relación negativa entre la corrupción y los ingresos del gobierno en los países menos desarrollados.

No obstante, bajo la restricción de datos y las dinámicas propias del sistema tributario y económico (alto en informalidad y delitos) colombiano, también se reconoce que algunas variables⁵⁰⁴ no logran explicar estadísticamente el recaudo de ambos impuestos, aunque el presente modelo puede servir de insumo para futuras investigaciones o para el desarrollo de nuevas fuentes de información que permitan modelizar mejor esta clase de análisis y para investigaciones de corte cualitativo que permitan identificar qué factores hacen que los contribuyentes no aporten.

A punto de cierre, resulta interesante advertir lo encontrado por (Franzoni, 1998) sobre la economía informal, demostrando una correlación negativa entre la moral tributaria y la economía informal -es decir inversamente proporcionales-, al efecto, se demostró que la

⁵⁰⁴ La realidad colombiana es compleja, al efecto (Acemoglu y Robinson, 2021) decantan: “*Colombia no es un Estado fracasado a punto de hundirse. Sin embargo, es un Estado sin centralización suficiente y con una autoridad lejos de ser completa sobre todo su territorio. Aunque el Estado pueda proporcionar seguridad y servicios públicos en grandes áreas urbanas como Bogotá y Barranquilla, existen partes significativas del país donde no se proporcionan y prácticamente ninguna ley ni orden. En algunas partes del país, las instituciones económicas funcionan bastante bien y hay niveles elevados de capital humano y habilidad emprendedora; no obstante, en otras partes, las instituciones son muy extractivas, y ni siquiera proporcionan un mínimo nivel de autoridad Estatal.*”

variable que mejor explicaba la economía informal era la moral⁵⁰⁵ tributaria, de esta forma, es deducible que en Colombia un país con una tasa de informalidad cercana al 50% y en algunas ciudades del 70%, la tributación refleje esta situación lamentablemente estructural, lo que reduce las posibilidades explicativas del modelo en gran parte.

V. Reflexiones sobre el cumplimiento tributario bajo un enfoque de compliance tributario o fiscal

Analizar los determinantes del pago de impuestos permite inferir el peso de la individualidad en los valores colectivos consolidados, de esta forma, resulta necesario complementar esta visión agregada de datos, con el papel que ocupa el individuo -físico o moral- en la realidad fiscal de una Nación. Análisis que se decanta por esferas de punibilidad y responsabilidad, hasta subjetivas e incluso axiológicas sobre su rol en el estado, el rol de la contribución pública, su percepción del gobierno y las instituciones ante este tipo de acciones. De esta forma, las conductas y actitudes morales pueden fortalecer o deslegitimizar la función pública de los gobiernos. Al efecto, para (Klikberg, 1999, 2002), (Acemoglu y Robinson, 2021) la cultura y los valores tienen un peso decisivo en el desarrollo las sociedades, de forma que valores cooperativos e inclusivos -por encima de las políticas extractivas- favorecen la creación de instituciones eficientes permitiendo crear un marco de incentivos adecuado para la generación de valor, fortalecer el funcionamiento democrático de las naciones y de la inversión en bienes públicos -infraestructura, educación, salud- facilitando así el progreso económico, tecnológico y la competitividad de las naciones -todo lo

⁵⁰⁵ La moral tributaria significa agrupar el conjunto criterios axiológicos que determinan el correcto comportamiento tributario de los contribuyentes.

cual se verá reflejado en la tributación-. Por contera, políticas extractivas, individualistas con baja legitimidad democrática y aceptación social, tienden a generar los incentivos incorrectos en una sociedad y por consecuencia instituciones deficientes, gasto público no óptimo y dentro de esas consecuencias incumplimiento tributario, todo lo cual, termina por permear el funcionamiento social -debilitándolo- derivando una realidad estructuralmente compleja y desigual.

En el escenario anterior, la corrupción como uno de los precursores de la fragmentación de los valores públicos y de la legitimidad entre el gobierno y los ciudadanos, termina por generalizar el incumplimiento social como fin en sí mismo, ignorando las necesidades colectivas y la responsabilidad del sujeto dentro de la sociedad.

A la luz de lo anterior, se hace central reconfigurar la visión de la hacienda pública y su amplio espectro bajo una lógica matizada en el *compliance*, como un aspecto en el que se pueden involucrar de forma armónica múltiples factores que guían las decisiones de los individuos a la hora de tributar⁵⁰⁶, en esta vía, los individuos deben asumir una postura en la cual se determine el papel de la ética como un aspecto que genere nuevas perspectivas para entender el marco en el que se encuentra la evasión de impuestos y el fraude, así mismo se debe avanzar bajo una visión cooperativista en la relación fisco-contribuyente, no obstante, se debe tener la capacidad de control sistémico suficiente a fin que se genere una percepción de impunidad.

⁵⁰⁶ Los estudios sobre el cumplimiento tributario se estructuraron en un inicio bajo un criterio racional – punible. En esos modelos, el individuo decide pagar o evadir sus impuestos en función de la utilidad esperada de esa acción determinada por la probabilidad de ser detectado, de esta forma el cumplimiento es una ecuación cuyas variables son: pena o sanción, probabilidad de detección y la aversión al riesgo, así las cosas, cada individuo maximiza su utilidad sin que intervengan aspectos relacionados a los valores, la ética, u otras cuestiones vinculadas a las consideraciones morales de los contribuyentes (Allingham y Sandmo (1972).

No obstante, como se trabajó en esta sección, el cumplimiento tributario no resulta ser una decisión binaria de cumplir o no cumplir, se trata de un proceso donde tienen peso distintas variables a considerar, tales como la percepción, el sistema, la presión mental del contribuyente, entre otros costos indirectos (Klaus Tipke, 2002) llevando la decisión quizás hacia practicas no deseadas como la evasión.

En consecuencia, en el capítulo IV se apuntarán algunas reflexiones y consideraciones en torno a incrementar la moral tributaria como un elemento inescindible del *compliance* tributario, que a su vez se nutre de una arquitectura especial cuyos efectos irradian múltiples aristas que abarcan desde el régimen de responsabilidad de las personas hasta sus aspectos volitivos y de debida diligencia a la hora de cumplir.

CAPÍTULO V: EL CAMINO HACIA LA CONSTRUCCIÓN DE UN COMPLIANCE TRIBUTARIO O FISCAL EN COLOMBIA

Lo propio del saber no es ni ver ni demostrar, sino interpretar.

MICHEL FOUCAULT

I. Reflexiones generales sobre el marco de referencia de la investigación

Analizar de manera integral un sistema fiscal debe ser un ejercicio de diversidad académica, práctica y política. Análisis guiado por la multidisciplinariedad y oscilación entre el derecho en algunas de sus diversificaciones —tributario, hacienda pública, administrativo sancionatorio, penal— la economía con sus énfasis —macroeconomía, sector público, conductual— y su mixtura concretada en el análisis económico del derecho, a su vez enriquecido con el estudio de la arquitectura de las decisiones, con unas reglas de funcionamiento sociales y políticas.

El consenso en asuntos fiscales es una utopía y, como tal, vale tenerla como norte de aproximación ideal en el estado del arte, entendiendo las limitaciones que existen en un funcionamiento social regido por los acuerdos o por las tiranías de las mayorías, que siempre deberán ponderar aspectos técnicos y sociopolíticos, evidenciándose por regla general la supremacía de lo político sobre lo técnico, o de lo urgente sobre lo importante en cuanto al alcance de la técnica.

En consecuencia, el análisis de un sistema fiscal puede expresarse en tres esferas. La primera de ellas, como mecanismo de ingreso público, quizás su función primaria y, en consecuencia, muy cuantitativa. En esta dimensión, los análisis discurren en el orden macroeconómico y de la hacienda pública, aspectos que se enfocan en el recaudo ideal de acuerdo con la generación de riqueza o actividad comercial en una economía determinada; a su vez, como medida de caja y

enquadre del presupuesto público dando lugar a mecanismos de redistribución de la riqueza, incentivos y movilización de la economía, aspectos de una trascendencia e importancia que ameritarían tesis doctorales por cada subcomponente de cada uno de estos mecanismos derivados del ingreso público.

En esta esfera, la visión preponderante es financiera, analizándose el recaudo óptimo frente al PIB o frente al gasto, proyecciones que se estiman al presente y a mediano y largo plazo. Enmarcado en estas visiones de sostenibilidad surgen criterios estimativos tales como la productividad de los impuestos y las reglas fiscales, entre otros.

La segunda y la tercera esfera que podrían predicarse del análisis de un sistema tributario se podrían circunscribir al análisis económico del derecho —análisis positivo y normativo⁵⁰⁷—. En este nivel de análisis se centraría la atención en el efecto que las políticas fiscales tienen en el desarrollo de los países —cuestión polémica, discursiva e interminable—, así como en las personas.

Los análisis positivos se decantarán sobre los efectos de los impuestos en el costo de vida, la producción, quién asumiría este mayor valor, entre otros; así mismo, se pueden analizar los efectos económicos agregados sobre el bienestar social, la producción y el crecimiento.

A su vez, las valoraciones normativas pueden ayudar a construir órdenes de acción determinados en cuanto a propósitos ligados a la tributación, tales como mecanismo de estabilización de los ciclos económicos, a la equidad social —combatir la pobreza, evitar la exclusión social y generar una mayor igualdad de oportunidades—, a la competitividad y productividad de las empresas. El

⁵⁰⁷ Existe uniformidad de criterio en torno a estas técnicas de análisis propias de la economía y adoptadas uniformemente en distintos textos de derecho o análisis económico del mismo. En este sentido, se podrá entender como análisis positivo todo el proceso racional de identificación de aspectos descriptivos de la economía (la vida real) y construir modelos predictivos en torno a estas observaciones. El análisis normativo es más valorativo enfocado en el desarrollo de juicios de valor sobre la conveniencia de distintos cursos de acción posibles.

gasto público, por ejemplo, debería proporcionar a toda la sociedad bienes y servicios de calidad; en esta medida, el gasto fiscal eficiente es la clave real derivada del recaudo.

Garantizar la finalidad redistributiva —equidad, progresividad y justicia— del sistema tributario es la otra dimensión de análisis, situación que debe compaginar de forma técnica, social y económica los niveles óptimos de recaudo frente a los de riqueza y competitividad con otras naciones, así como generar un gasto bien focalizado y de impacto. En este espacio, la observancia de la justicia expresada como acción en contra del fraude o el abuso fiscal es preponderante. Es claro que, al ser un sistema, cada componente de análisis tiene una repercusión positiva o negativa en las demás esferas de valoración, dado que si se analiza profundamente la fase redistributiva en cuanto al incremento del recaudo, esto a su vez incrementaría la producción normativa sancionatoria o preventiva —tipo *compliance*—, e implicará análisis positivos sobre el efecto de estas normas en la economía, lo que de forma concatenada se verá reflejado en el ingreso público y, en consecuencia, en el ahorro o el gasto del Estado, entre otros efectos menos evidentes.

No obstante, lo utópico en cuanto a la estructuración óptima de un sistema tributario, sí existe un consenso académico de la importancia de una política fiscal bien administrada como precursor inmediato para la consolidación un sistema distributivo —equitativo—, de manera que un sistema tributario ideal genera los recursos necesarios para financiar los programas del Gobierno, es equitativo horizontal y verticalmente, eficiente desde el punto económico, administrativo y desde el cumplimiento. Lo anterior debe estar bajo el control y vigilancia de una administración y gestión tributaria que permitan cumplir los objetivos de la política impositiva.

La presente investigación abarcó dos componentes de análisis de corte normativo y descriptivo. Por un lado, se hizo una investigación en profundidad del *compliance* como disciplina autónoma, para posteriormente esquematizar sus derivaciones permeando el análisis en la normativa e

instrumentos de Colombia, donde el énfasis se concentró en el cumplimiento fiscal —su evolución y avance— como una *proxy* del *compliance* tributario; de esta forma, se caracterizó el sistema fiscal, su consolidación en el tiempo, dando lugar a la tesis de existencia de un incipiente y en construcción *compliance* fiscal en Colombia.

Posteriormente, se planteó un enfoque de medición de los determinantes del cumplimiento tributario a través del monto pagado en los impuestos de IVA y renta, con el fin de analizar las características que determinan el cumplimiento tributario en un territorio. La importancia subyacente de este ejercicio de medición corresponde a una exploración inicial⁵⁰⁸ para el comportamiento tributario en Colombia, con el fin de entender qué hace que se tribute en mayor o menor medida, independientemente del nivel de ingresos de personas, empresas o territorios y de las tarifas.

Así las cosas, los ejercicios de medición describen un escenario esperable en el país, dado su nivel de desarrollo económico e institucional, marcado por la existencia de mecanismos no visibles/medibles, tales como la facilidad para ocultar ingresos por el extensivo uso de dinero en efectivo, la poca capacidad de la agencia tributaria para auditar a los contribuyentes, entre otras, para disminuir la relevancia de las variables clásicas incluidas en los modelos, tales como los ingresos.

En virtud de lo anterior, el *compliance*, como lógica generalizada de ética, prevención y cooperativismo, puede arrojar elementos de análisis novedosos que permitan un grado de cumplimiento más elevado de las obligaciones tributarias en un país, dado por escenarios que

⁵⁰⁸ Además de las recomendaciones de política pública que se mencionan en este capítulo, es importante resaltar la importancia de continuar con otras metodologías de medición más profundas, tales como experimentos controlados, para explorar el comportamiento tributario en Colombia, junto con incentivos y castigos que propicien un mejor cumplimiento en cualquier nivel.

refuercen este sistema como una mejora de las instituciones, del gasto y de la corrupción, que permitan *ex ante* la programación y vigilancia de programas de cumplimiento en estas materias y se pueda propender de manera general por un aumento de la moral tributaria y por esta vía del cumplimiento y el recaudo efectivo de impuestos.

II. Diagnóstico previo: escasa capacidad redistributiva del sistema tributario colombiano

A manera de pórtico, es preciso destacar que las finalidades redistributivas del sistema tributario colombiano (especialmente de los dos impuestos objeto de análisis, que son Renta e IVA⁵⁰⁹) son muy limitadas, lo cual ha favorecido una profundización de la desigualdad económica.

Para corroborar esta afirmación, se resalta que el coeficiente de Gini en Colombia pasa de 0,587 a 0,5638 (Rodríguez-Guerrero, 2019), lo que indica que, después de impuestos y transferencias, el Gini solo se reduce cerca de 2,2 puntos porcentuales (pp), cifra ostensiblemente menor comparada con los países de la Unión Europea, en los cuales el coeficiente de Gini pasa de 0,505 a 0,296 (Rodríguez-Guerrero, 2019), esto es, una reducción de 21 pp, lo cual evidencia una clara eficiencia de los mecanismos de redistribución como medidas para disminuir la desigualdad económica.

a. Impuestos directos e indirectos —en función de la progresividad—

El anotado estudio demuestra que la población del decil uno (1) de ingresos —10% con menos ingresos— aporta el 8% de los impuestos directos en Colombia, mientras que el decil diez (10) —10% con mayores ingresos— aporta el 5%. Esto evidencia una falencia estructural del sistema tributario que termina gravando a pocas personas no en función de su renta sino de su situación

⁵⁰⁹ El impuesto a la renta es, por excelencia, el eje de la tributación directa de un país, cuyos efectos y justificaciones están ligados al ahorro y la inversión. Su principal análisis siempre se decanta sobre su incidencia en la creación de empresa (emprendimiento) y los mercados laborales.

laboral. Así mismo, el sistema de exenciones solo es asequible a personas con alto ingreso disponible —deducciones de dividendos, adquisición de vivienda, aportes voluntarios a fondos de pensiones— (Rodríguez-Guerrero, 2019).

Adicionalmente, es evidente que los mayores subsidios vía pensiones van dirigidos a los deciles altos de la población, perpetuando las desigualdades económicas.

Por el lado del IVA, persiste la misma situación. La proporción de pago de estos impuestos en el decil 1 es del 20%, y para el resto de la población el aporte es de 5% promedio, lo cual evidencia en promedio un mayor aporte de forma proporcional con el ingreso que torna esta situación muy regresiva (Rodríguez-Guerrero, 2019).

b. Renta e IVA en función del costo económico de sus beneficios (en general, este término recoge las deducciones, rentas exentas, tarifas diferenciales, descuentos)

Las múltiples deducciones a la base tributaria, ingresos no gravados y altos umbrales impositivos (promedio de ingreso en que una persona debería empezar a tributar) eximen de sus obligaciones tributarias, en promedio, al 90% de la población en renta y afectan el recaudo potencial del IVA. En esta vía, el Instituto Nacional de Contadores de Colombia estima que, a causa de las exenciones⁵¹⁰ —entendidas en forma general, tales como exenciones, descuentos, deducciones, tarifas diferenciales—, el Estado colombiano deja de recaudar 80 billones de pesos⁵¹¹ al año, que potencialmente será de 90 billones, dada la reforma tributaria 2010 del año 2019 —esta cifra es aproximada entre el 190y el 200% del presupuesto de inversión del Estado colombiano en 2019,

⁵¹⁰ Disponible en <https://www.incp.org.co/exenciones-tributarias-le-cuestan-colombia-aproximadamente-80-billones-anuales/>.

⁵¹¹ Según el INCP, el 82% del total del costo de las exenciones proviene del IVA.

es decir, que si se eliminaran estas exenciones se podría triplicar el presupuesto de inversión en un año—.

c. Renta e IVA —en función del cumplimiento o *compliance*—

Según el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año 2019 (MHCP, 2019), se estima que la evasión en Colombia equivale al 30% del recaudo total, situación influenciada por el bajo nivel de vigilancia de la DIAN, la informalidad, la economía ilegal, la complejidad del sistema, entre otros aspectos.

Si bien se ha avanzado en normas que busquen incrementar el cumplimiento tributario, tales como la incorporación de delitos fiscales, y se han desarrollado programas de cultura tributaria, aún es una materia de incipiente desarrollo.

III. Reformas transversales y teóricas relativas a la estructuración del sistema tributario colombiano

Ampliación de la base impositiva y mejora del sistema de tributación nacional. El principal desafío que afronta el sistema tributario de Colombia es ampliar la base impositiva y diversificar las fuentes de ingresos para alejarse de su actual dependencia excesiva sobre las empresas y sobre ingresos no tributarios, como los derivados de la explotación de recursos naturales.

Lo mismo cabe decir de la excesiva dependencia de los impuestos recaudados de dos ciudades — Bogotá y Medellín⁵¹²—, que representan casi tres cuartos de los ingresos fiscales del país en los últimos años.

Adecuación del sistema tributario al tipo de economía y el nivel de desarrollo del país. Sin duda, una medida utópica pero técnicamente deseable en cuanto al incremento de las bases de tributación consistiría en una mejor adaptación del régimen fiscal a la naturaleza específica de la economía y del mercado laboral. Debido a los bajos niveles de renta, el nivel de declaración y pago de impuestos en Colombia es muy bajo, de manera que pocas personas declaran y, en consecuencia, pagan.

La sesgada distribución de la renta en Colombia también constituye un factor clave. En economías con una distribución de la renta tan desigual como la colombiana, hay menos trabajadores en los niveles de rentas sujetos al pago de impuestos que en economías caracterizadas por una distribución más igualitaria de la renta, aunque la renta media sea igual⁵¹³.

Fortalecimiento de la agencia tributaria y los mecanismos de vigilancia y cumplimiento con tecnologías disponibles. Resulta inaplazable fortalecer la labor de vigilancia de la agencia tributaria colombiana hasta llegar al grado de inspección de países con similar nivel de desarrollo en cuanto a número de inspectores por nivel poblacional, y en la incorporación de tecnologías disponibles. En este último campo, es un aspecto por considerar en la formulación de la política tributaria, su armonización con mecanismos de inclusión financiera, formalización y medidas de

⁵¹² El criterio asumido de ciudad principal se toma por número de habitantes. De esta forma, Colombia tiene una población de 48.258.494, y cerca de 20 ciudades principales cuentan con más de 300.000 habitantes. Bogotá y Medellín son las ciudades más concentradas, con una población de 9,5 millones de habitantes (19%) —7,4 Bogotá y 2,4 Medellín—. Para acceder a los datos del censo de Colombia, consultar https://www.dane.gov.co/templates/t3_bs3_blank/images/logo-dane_2017.png.

⁵¹³ Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015).

estímulo hacia la formalidad. Se deben buscar mecanismos de identificación de actividades informales o de economía subterránea —*shadow economy*—, que tiene graves consecuencias para los ingresos y los gastos del Gobierno y para consolidar una cultura de cumplimiento transversal en el país.

Reducción de los costes de cumplimiento. En Colombia, el cumplimiento de impuestos conlleva un alto costo de cumplimiento; por tal razón, las personas —aquellas que tienen disponibilidad de recursos— optan por contratar asesorías contables y legales para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales. Esta situación naturalizada en Colombia lleva a que muchos trabajadores y empresas se autoexcluyan por voluntad propia del cumplimiento tributario⁵¹⁴.

Se debe propender a ahondar aún más los regímenes fiscales simplificados que equilibren mejor los costos y beneficios de cumplir con el sistema. De este modo, se buscaría no solo simplificar y facilitar el cumplimiento, sino incentivar una transición paulatina de realidades informales hacia las formales a través de tarifas diferenciales, mecanismos de protección social universal para trabajadores formales e informales en igualdad de condiciones que podrían, ciertamente, fomentar el empleo no declarado.

Lucha contra la evasión fiscal e impulso del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. El sistema fiscal y su funcionamiento aporta una radiografía de la relación del Estado con sus ciudadanos, de manera que, si el sistema fiscal funciona, los ciudadanos están más dispuestos a cumplir. Por el contrario, una sociedad desigual, donde los bienes públicos son escasos y de baja

⁵¹⁴ La simplificación tributaria ha sido un esfuerzo persistente de los últimos años en el diseño de la política tributaria; no obstante, su éxito no solo depende de su diseño técnico sino de la capacidad del Gobierno de comunicar y aterrizar los cambios en la legislación. Para ilustrar lo anterior, a continuación se expone como ejemplo una noticia sobre el reto que significó la aplicación técnica en la realidad del primer impuesto de simplificación en Colombia, denominado monotributo, que evolucionó en el impuesto simple en la reforma tributaria del 2010 de 2019. Disponible en <https://www.finanzaspersonales.co/impuestos/articulo/monotributo-por-que-no-funciona-el-monotributo/76765>.

calidad, y una fracción significativa de la población trabajadora se autoexcluye del sistema fiscal formal, es un sistema de baja legitimidad y cumplimiento.

Estas medidas son estratégicas para el fomento de la legitimidad fiscal. En este punto, es imperativo tomar medidas de *compliance* fiscal e incentivar la adopción de sistemas de cumplimiento y, al igual que en la UE, promover *sandbox*⁵¹⁵ regulatorios y de cumplimiento en contribuyentes de diferente tamaño y sector.

Modernizar la regulación hacia estándares de aseguramiento del cumplimiento es una medida paulatina que cada vez se adopta más en los países. Resulta valioso incorporar en la regulación tributaria el cambio de visión del Estado moderno de castigo a vigilancia para una nueva tendencia de cumplimiento voluntario como mecanismo estratégico de los contribuyentes de mejorar su reputación y como medida de aseguramiento esperada de las empresas en el tráfico mercantil — esfera de derecho penal—.

Reducción de la corrupción para mejorar la percepción y la confianza en el Estado. Existe diversa evidencia de la importancia de la percepción de los ciudadanos sobre la legitimidad política del Gobierno y del sistema tributario, situación intrínsecamente ligada al cumplimiento. No obstante, en Colombia no se encontró esta significancia a nivel agregado. Se cree que no es por su

⁵¹⁵ Los *sandbox* son construcciones jurídicas que permiten desarrollar un ambiente de pruebas para determinadas actividades tecnológicas en el mercado con una regulación establecida o por implementar, con lo cual se busca dar certeza jurídica a esos participantes.

De esta forma, les permite a los estados ver en tiempo real el comportamiento de los consumidores ante ese producto o servicio novedoso, o la reacción de los oferentes en ese mercado frente a la regulación existente o potencial.

Esta novedosa forma de regulación ha surgido con ocasión de la irrupción de tecnologías en los mercados que han estresado los modelos normativos y las situaciones de orden público; en primer lugar, porque han adquirido una relevancia económica mundial determinante y porque sin lugar a dudas están marcando el camino de funcionamiento desmaterializado de los mercados y el futuro.

En Colombia, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha trabajado en un proyecto de decreto con el fin de complementar el Decreto 2555 de 2010 para fortalecer las metodologías y herramientas de supervisión. Lo anterior, con la mira puesta en apoyar la transformación digital, por lo que se crea un espacio controlado de prueba, *sandbox*, cuyo objetivo se centra en facilitar la innovación del sector financiero y otorgar dispensas regulatorias de carácter legal y reglamentario.

certeza práctica, sino porque el cumplimiento es una acción de múltiples puntos de influencia, donde la escasa vigilancia e imposibilidad de control de la agencia, sumada a una percepción de incapacidad operativa, han llevado a que de plano se descarte el cumplimiento voluntario.

Para este fin, es indispensable trabajar de forma armónica la construcción de una política fiscal con herramientas acompañadas por una lógica del *compliance*, de esta forma, se debe mejorar la eficiencia del gasto público —mejorar la progresividad del mismo— y la calidad de los bienes públicos —en salud, educación e infraestructura—.

Así mismo, se debe mejorar el efecto redistributivo de los impuestos y las transferencias, ya que estas acciones se encuentran en gran medida infrautilizadas, dado que su efecto como reductor de la desigualdad de renta no arroja los resultados esperados ni evidenciados, como se puede observar en países de la OCDE.

Impulso de medidas de cultura y cumplimiento. La tributación es una medida que no resulta del todo comprendida en las personas, ni su alcance ni significancia como medida social más que presupuestal. Por tal razón, se deben diseñar programas y medidas que tiendan a racionalizar la importancia de la tributación como elemento de equidad y de bien común.

Para este fin, se deben construir acciones integrales que propendan a generar y fortalecer una cultura de cumplimiento tributario y, a su vez, reforzar esta percepción con los ejemplos de gasto social relevantes en las comunidades —educación, infraestructura, entre otros—.

Esta acción sistémica de ilustrar el aporte vía tributo y gasto con fin social tiene como objetivo asegurar el respaldo social necesario para reforzar las propias acciones del Gobierno, lo cual a su vez fortalecería mecanismos de vigilancia ciudadana y podría dar lugar a un aumento de la eficiencia del gasto público.

En suma, fomentar una cultura tributaria principalmente descansa en 2 pilares: la conciencia del deber ciudadano -lo cual encuadraría con la finalidad fundamental del *compliance* en una visión holística- y la educación como mecanismo de extender la cultura, la conciencia y el sistema tributario, factores atados al deber de contribuir a la financiación de bienes públicos cuando corresponda. En esta vía, los autores Olowookere y Fasina (2013) y Djawadi y Fahr (2013) encontraron un impacto positivo sobre la actitud de cumplimiento del pago de impuestos en la sociedad cuando se realizan programas de educación tributaria y se fomenta el conocimiento tributario.

Confianza y transparencia como eje del cumplimiento fiscal. Colombia debe consolidar e incorporar plenamente a su sistema muchas de las innovaciones fiscales existentes, como nuevas reglas de responsabilidad fiscal y mecanismos de construcción de presupuestos participativos, lo que haría esperar un aumento de la confianza pública.

Un nivel elevado de legitimidad fiscal —la creencia en que el sistema impositivo y de gasto público funciona y es justo— ayuda a consolidar la confianza del público en las instituciones democráticas.

Así las cosas, podría decirse que un bajo cumplimiento fiscal respecto de los impuestos de renta e IVA en Colombia se puede explicar por los siguientes factores:

- Complejidad y altos costos de cumplimiento.
- Altas exenciones⁵¹⁶ fiscales —deducciones personales e ingresos exentos—.
- Altos niveles de evasión —deslegitimación del sistema tributario y legal—.

⁵¹⁶ Las rentas exentas son las que cumplen con los requisitos para ser ingreso fiscal, pero que por disposición legal se gravan con una tarifa de cero. Estas obedecen en varios casos a decisiones de política fiscal, orientadas a fomentar el desarrollo de una actividad económica de una región. Las exenciones benefician de manera concreta y exclusiva al titular del beneficio; este no es transferible a terceras personas. Su consagración es objetiva y de reserva legal.

IV. Acciones específicas que contribuyan a mejorar el cumplimiento tributario y propender por la adopción de un sistema de *compliance* fiscal o tributario en Colombia

En desarrollo de lo que acabamos de indicar, las siguientes medidas podrían (deberían) formar parte, de la batería de reformas tendentes a lograr que el sistema tributario colombiano pudiera cumplir de mejor manera los objetivos económicos y sociales que se le son propios.

Simplificación. De manera general, es ampliamente reconocido que “(...) good compliance outcomes begin with good legislation. Law that is clear and unambiguous with regards to its intent and interpretation provides a solid base upon which to build administrative compliance programmes and compliance risk management. Difficult or ambiguous law creates increased opportunities for taxpayers to behave in ways that were unintended by the law” (OCDE, 2004). De esta forma, la mejor política para el cumplimiento —eficaz y cooperativa— es el empleo de una buena técnica legislativa en su elaboración, lo que a su vez significa simplificación.

Renta: A juicio personal, en la última reforma tributaria se corrige gran parte de la complejidad que traía el sistema de los últimos años. Al efecto se indica:

- Se eliminó el sistema de rentas cedulares para personas físicas o naturales⁵¹⁷, evitando los arbitrajes que se habían creado por la clasificación de las personas según su actividad.
- Se simplificó el cumplimiento fiscal eliminando los impuestos IMAN e IMAS y quedó un único impuesto de renta para personas naturales.

⁵¹⁷ Para ahondar en todos los cambios de las últimas reformas tributarias, se puede consultar el apéndice del capítulo 3.

- Aplicando la tendencia técnica de crear impuestos simples acordes con la realidad económica, que sean una herramienta de lucha contra la informalidad, se creó el impuesto simple⁵¹⁸ como medida de evolución de la incorporación de impuestos simplificados en Colombia —evolución del monotributo—.
- En cuanto al impuesto de renta para personas jurídicas, se retiraron del sistema tributario impuestos y mecanismos de recaudo que dificultaban su cumplimiento, tales como como el CREE, el impuesto al patrimonio y la renta presuntiva.

IVA: Uno de los grandes problemas del IVA, que dificultan su administración y erosionan su potencial recaudatorio, es la gran cantidad de bienes exentos, muy por encima de la referencia mundial. En esta vía, se debe analizar cambios que mejoren los ingresos por ítems que ahora están exentos o levemente gravados.

Situación aplicable al impuesto de renta —en especial, dividendos y ganancias de capital, intereses y regalías—.

Con estas medidas se considera que se reducirán notablemente los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los de fiscalización para la administración. En consecuencia, se considera acertada la creación de la comisión para el estudio de los beneficios tributarios vigentes en el sistema tributario de Colombia incorporada en el título VII, artículo 137⁵¹⁹ de la Ley 2010 de 2019.

⁵¹⁸ El régimen simple de tributación (Simple) es un nuevo sistema o régimen tributario creado por la Ley 2010 de 2019, en la que se simplifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias agrupando cuatro impuestos en uno, lo que significa varias ventajas frente al régimen ordinario de renta. El Simple se incorpora por los artículos 903 y siguientes del ET, que eran los que establecían el derogado monotributo creado en el año 2012.

⁵¹⁹ Créase una comisión de expertos para estudiar los beneficios tributarios vigentes en el sistema tributario nacional, con el objeto de evaluar su conveniencia y proponer una reforma orientada a mantener los beneficios tributarios que sean eficientes, permitan la reactivación de la economía, fomenten el empleo, emprendimiento y formalización laboral, empresarial y tributaria, fundamentados en los principios que rigen el sistema tributario nacional. La comisión de expertos podrá convocar a expertos de distintas áreas, en calidad de invitados.

Eficiencia de acciones sobre reformas y capacitaciones con un enfoque diferencial por territorios. La premisa básica de esta recomendación es enfocar la mayoría de los esfuerzos institucionales en impuestos principales. La experiencia ha mostrado que el impuesto de renta es una herramienta flexible a los gobiernos en cuanto a recaudación, ya que tiene una estructura progresiva que se adapta a los ciclos económicos de las naciones, de acuerdo con los diferentes modelos de política fiscal.

En cuanto al IVA, aunque indirecto y en teoría regresivo, su recaudo es fácil de administrar y tiene una justificación económica clara en los mercados.

Estos dos impuestos, conjuntamente con criterios de equidad y eficiencia, explican el 90% del ingreso corriente tributario de Colombia. Generar una visión concentrada en la eficiencia permite ver la gran oportunidad de desarrollarlos con el objetivo de igualar las condiciones de tributación en criterios de equidad horizontal y progresividad como vías potenciales para aumentar la recaudación y la redistribución del ingreso de forma simplificada, no creando más impuestos o tomando medidas costosas de cumplir y administrar. De esta forma, los esfuerzos de análisis se deben enfocar en estos dos impuestos, revisando muy bien sus beneficios e incrementando las acciones de cumplimiento sobre estos.

Adicionalmente, el diseño de las competencias en cuanto al recaudo no diferencia el territorio nacional a efectos de la fiscalización por tamaño, capacidad y concentración del recaudo. Apenas la ciudad capital —Bogotá— y el departamento de Antioquia —Medellín— significan cerca del 20% del total de la población colombiana, pero representan el 90% del recaudo. Es obvio que los procedimientos para el recaudo del resto de ciudades colombianas —más de mil pequeños municipios— con actividades económicas variables deben tener reglas de formalización y cumplimiento tributarias diferenciales en función de la capacidad económica del municipio, no del

agregado nacional: el nivel educativo y la apropiación de tecnologías de sus contribuyentes, la complejidad industrial, el desarrollo tecnológico, la magnitud del tejido empresarial, el costo de vida diferencial por zonas del país, entre otros factores sociales y culturales.

Aunado a lo anterior y a una tributación diferencial por territorios, la construcción de presupuestos conjuntos con estos territorios que conformen las fuentes de tributación diferencial, lo que a su vez reforzaría social y políticamente este mecanismo. Claro está que esta tributación diferencial y su consecuente recaudo debe estar proyectada por encima de la tributación corriente de la nación — ingresos nuevos al ampliar la base— o de lo contrario se volvería a entrar en una etapa de déficit y posteriormente de una nueva reforma para balancear la situación.

Adicionalmente, la evidencia encontrada por Cortés y Vargas (2012) demuestra que una mayor participación de recursos propios en los ingresos de los gobiernos territoriales y una menor participación de las regalías y transferencias per cápita están asociados con un mejor desarrollo institucional. Este mejor desarrollo tendría efectos concretos sobre el bienestar de la población: Martínez (2019) encuentra que la oferta de bienes públicos locales en áreas como educación, salud y agua potable se ve favorecida por el recaudo fiscal, el cual tiene un efecto muy superior que las regalías y las transferencias. Por tanto, la capacidad de generar ingresos tributarios es un elemento para mejorar la capacidad institucional, reducir corrupción y aumentar el bienestar.

Cooperativismo público y privado. La fiscalidad, vista desde la auto soberanía, es inmanejable. Los estados deben tener puentes de entendimiento —memorandos de entendimiento, intercambio de información y de experiencias, metodologías, conocimiento y aplicación de tecnologías disponibles, entre otros— con su población objetivo —contribuyentes, intermediarios tributarios y otros estados—.

Una estrategia de integración en un mundo con las características actuales entre diferentes instituciones del orden nacional e internacional redundará en economías de escala y por consecuencia en eficiencias en la recaudación de ingresos públicos y en suma en un aumento del bienestar social. Sentar dentro de los ejes estratégicos de las agencias tributarias la visión cooperativista entre agencias -compartiendo recursos técnicos e información-, las agencias tributarias pueden tomar mejores decisiones y tener un desempeño más efectivo, facilitando los procesos de innovación y actualización institucional que pueden ser altamente costosos en tiempo y recursos para los países con baja – o en desarrollo- capacidad institucional. Al final, el propósito superior, bajo una lógica de *compliance* es alinear los incentivos y las percepciones para que el interés propio de los contribuyentes y la administración tributaria sean complementarios (Johnson, 2016).

En este marco, la agencia tributaria colombiana debe seguir trabajando acorde a la tendencia mundial del cumplimiento cooperativo en materia tributaria⁵²⁰. Para este fin, capitalizar la entrada en la OCDE permitirá una sinergia fluida en las trece áreas de trabajo⁵²¹ que actualmente se desarrolla en el seno de ese organismo internacional.

Así mismo, recopilar y analizar las prácticas internacionales en cuanto a componentes de colaboración con el propósito de aumentar el recaudo. Por ejemplo, en el Reino Unido la visión cooperativista genera un gran esfuerzo a los procesos de consulta pública normativa, buscando la

⁵²⁰ En diversas oportunidades, la OCDE ha resaltado los resultados y el valor de las relaciones cooperativas entre las agencias tributarias y los contribuyentes. Así, en 2013 realizó el informe sobre los programas de cumplimiento voluntario (*La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*) resaltando la importancia de entablar mejores relaciones con los grandes contribuyentes. Posteriormente, para el año 2015 se elaboró el informe *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*, como una propuesta normativa de avance en la cooperación mediante mecanismos de reporte de información.

⁵²¹ Planeaciones fiscales agresivas, BEPS, impuesto al consumo, mecanismos de disputas, intercambio de información, red de federalismo fiscal, relaciones mundiales y desarrollo de la fiscalidad, finanzas públicas, administraciones fiscales, crímenes fiscales, análisis de políticas fiscales, tratados fiscales y precios de transferencias.

colaboración y la construcción colectiva de normas o de parámetros de vigilancia y control tributario.

En esta línea, Estados Unidos creó la Office of Taxpayer Burden Reduction (OTBR⁵²²), cuya finalidad es simplificar las obligaciones formales de los contribuyentes.

De manera complementaria, los códigos de parametrización de conductas son guías de acción muy interesantes de aplicar; al efecto, la experiencia de España en cuanto a los códigos de buenas prácticas tributarias y de buenas prácticas de asociaciones y colegios profesionales y de profesionales tributarios resulta en medidas de incorporación a la legislación colombiana muy pertinentes.

Desarrollar escenarios de observación y fiscalización especial sobre empresas que voluntariamente quieran cooperar es una práctica extendida, pero que aún no se ha desarrollado en Colombia. Estos programas, por lo general, empezaron en el año 2005 y tienen como finalidad ampliar el conocimiento sobre los grupos de interés tributario, con miras a entender las dimensiones que comportan su cumplimiento. Como ejemplos representativos, se tienen el Compliance Assurance Process⁵²³ (CAP), desarrollado en Estados Unidos; en Australia, el Forward Compliance Arrangements⁵²⁴ (FCA); en Holanda, el Horizontal Monitoring⁵²⁵; en el Reino Unido, el Business Tax Forum⁵²⁶, y en España, el Foro de las Grandes Empresas⁵²⁷.

⁵²² Disponible en <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/taxpayer-burden-reduction-tbr>.

⁵²³ Disponible en <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process>.

⁵²⁴ Disponible en <https://www.taxinstitute.com.au/go/news/forward-compliance-arrangements>.

⁵²⁵ Disponible en https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/brochures_and_publications/guide-horizontal-monitoring-tax-service-providers.

⁵²⁶ Disponible en <https://www.gov.uk/government/groups/business-tax-forum>.

⁵²⁷ Disponible en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml.

Fortalecimiento de la DIAN, en un triple enfoque (tecnológico, humano y estratégico). Una buena administración tributaria es uno de los requisitos para administrar políticas tributarias de manera efectiva y eficiente (Shagaria & Saad, 2017), dado que facilita poner en orden los recursos de las entidades territoriales y ponerlos al servicio del Estado para generar un mayor recaudo. Sin una capacidad organizada en el frente de la administración tributaria, el recaudo de impuestos termina siendo una actividad desplegada como una mera función administrativa sin un valor real estratégico que termine por materializar un efectivo beneficio social.

En consecuencia, una administración tributaria adecuada contribuye a que el gobierno logre su potencial de recaudo sin la necesidad de aumentar las tarifas o ampliar los hechos que se gravan (Ogbonna, 2011), no obstante, una buena administración tributaria genera externalidades positivas mas allá del recaudo, tales como: la equidad y el desarrollo de instituciones que contribuye a la construcción del estado. Fomento y arraigo de la cultura tributaria, generada por la administración tributaria, desempeña un rol importante al construir conciencia sobre la financiación colectiva de los bienes públicos. En suma, la administración tributaria es esencial para el entorno institucional, la correcta y eficiente operación del sistema, para la generación de bienes públicos y para el establecimiento de una cultura de *compliance* (Cekmecelio & Gunse, 2011; Crandall, 2010; Manasan, 2003; Rahman, 2009; Gordon R. &., 2009; Bird R. , 2015; Olowookere & Fasina, 2013).

A la luz de lo anterior y bajo la observancia de la literatura y la experiencia comparada, la agencia tributaria colombiana puede centrar esfuerzos en los siguientes ejes:

a. Rescatar el valor de los datos, la información y la tecnología para un mejor cumplimiento fiscal

Aun cuando el valor de los datos es una materia de reciente auge en Colombia⁵²⁸, a diferencia del mundo, que lleva varios años de desarrollo y explotación (World Economic Forum, 2016), es vital extender esta tendencia a la observación fiscal con miras a dimensionar y perfilar mejor las causas del no cumplimiento.

En esta vía, el aprovechamiento de los datos en asuntos tributarios permitiría: i) la generación de valor social y económico mediante la producción de información y conocimiento para mejorar o crear procesos de fiscalidad; ii) la solución de problemas objeto de la política pública, y iii) la innovación en cuanto a los métodos de detección de la evasión o elusión tributaria porque evidencia patrones ocultos y correlaciones que no podrían obtenerse de otra manera. Esta labor, que dependía en gran medida de las inspecciones en las empresas —limitadas por la presencia física o capacidad humana—, al ser mediada por la analítica, aceleraría y mejoraría las actividades estatales de fiscalización.

A la luz de lo anterior, reconocer que las deficiencias tecnológicas tienen consecuencias reales para la eficacia de la recaudación de impuestos es el primer paso: así lo reconoce la Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos⁵²⁹, reconocimiento que ha sido el principal estímulo para las grandes inversiones que ha realizado en manejo masivo de datos enfocado en el incremento del recaudo.

La aplicación de nuevas tecnologías de análisis de datos permitiría una mejor focalización del gasto de recaudación público, lo que redundaría en un uso más eficiente de los recursos (Gordon

⁵²⁸ Para este fin, el Gobierno de Colombia desarrolló el Conpes 3920 del 17 de abril de 2018.

⁵²⁹ Disponible en https://www.gao.gov/key_issues/tax_laws/issue_summary.

R., 2009). En este marco, la IRS lanzó el programa piloto con el propósito de aplicar enfoques de *big data* para detectar errores de presentación y declaración de impuestos en ese país. El programa evitó la emisión de reembolsos no válidos en las declaraciones de renta de los contribuyentes norteamericanos, y le ahorró al gobierno federal de Estados Unidos una suma cercana a los 4,4 mil millones de dólares en 2017 (U.S. Government Accountability Office, 2018).

En esta vía, es común encontrar modelos de análisis masivos de datos con el propósito de estudiar los comportamientos de los agentes asociados al cumplimiento tributario y así diseñar modelos para identificar declaraciones de impuestos con alta probabilidad de incumplimiento, acciones que ya implementadas y con una política de datos incorporada en la legislación colombiana, se pueden aplicar de forma expedita.

En consecuencia, es inaplazable que la agencia tributaria de Colombia incremente sus niveles de gasto en inversión de tecnología y adecúe sus gestiones a una realidad digital. A efectos de ilustrar el rezago presentado en Colombia, se expone lo siguiente:

- Presupuestal: De forma ponderada, el presupuesto como medida del PIB en Colombia es muy bajo frente a otros países. Por ejemplo: los gastos totales de la administración de los países de la región oscilan entre el 0,2y el 0,4% del PIB. En Colombia este porcentaje es uno de los más bajos, 0,08% del PIB (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015).
- Gasto: El gasto en tecnologías de la información como porcentaje del total de los gastos de la DIAN se ubica alrededor de 5,3%, porcentaje mucho más elevado en países de la OCDE, el cual oscila entre el 15 y el 20% (U.S. Government Accountability Office, 2018).
- Apropiación tecnológica: El porcentaje de trámites de devoluciones realizados a través de medios electrónicos es del 6% en renta de personas naturales, 23% en renta de personas

jurídicas y 20% en el caso del IVA, frente a porcentajes absolutos del 100% en países como Chile, México y Argentina. De la misma manera, el uso de pagos electrónicos de obligaciones tributarias es muy bajo en Colombia, pues se tiene solo un 10% frente a un mayor cumplimiento tributario electrónico en países como Chile, donde se puede observar un 95% de pago tributario virtual; en México es del 49% y en Brasil, del 51% (U.S. Government Accountability Office, 2018).

- **Organizacional:** Revisando la estructura de la agencia tributaria colombiana⁵³⁰ se encuentra que la misma no cuenta con un área de administración de datos o de generación estratégica de valor a partir de los datos.

En consecuencia, se debe considerar al interior de la agencia tributaria colombiana, crear una dirección que consolide datos administrativos de la operación de fiscalización que constantemente este depurando información y brindando soporte transversal a toda la operación de la agencia tributaria entregando información validada, oportuna y de calidad. La gestión tributaria de los países tradicionalmente ha enfrentado el obstáculo de la carencia de información sobre la actividad gravada o sus contribuyentes.

Específicamente Colombia ha enfrentado retos en la integración de bases de datos y el gobierno de la información, como se ha visto reflejado en los esfuerzos de interrelacionar catastro y registro, que iniciaron hace una década y aún no se han completado, así mismo, la información no es estandarizada, los procesos de tributación territoriales -Departamentos y Municipios- no cuentan con información agregada nacional lo que a su vez erosiona también los recaudos descentralizados de la Nación.

⁵³⁰ Disponible en la página de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Organigrama/Nivel%20Central.pdf>

En consecuencia, se debe considerar la creación de una dependencia al interior de la agencia tributaria nacional de Colombia encargada de recopilar la información necesaria para la administración tributaria tanto nacional como territorial, con el principal objetivo de promover el valor estratégico de los datos y mejorar los procesos de integración.

b. Fortalecer el talento humano

Un mejor nivel de recaudo bajo una visión sistémica de *compliance* en asuntos fiscales, indefectiblemente pasa por la observación del talento humano de las agencias tributarias nacionales. En esta idea surgen varios ejes de observación tales como: detección y retención del talento, formación continua del personal de la agencia tributaria, todo lo cual este apuntalado a tener un personal preparado que tienda por la elección de decisiones informadas. Otro punto relevante a considerar, dentro de la estrategia del talento humano es la suficiencia en número de los equipos, de forma que el personal pueda tener roles definidos y especialidades de acuerdo con su formación o experiencia, de esta forma, el equipo debe ser tal que sea posible atender a todos los requerimientos de los contribuyentes, control y cobro de impuestos -la parte misional-, con una excelente gestión administrativa - planeación seguimiento presupuestal, ejecución contractual, operaciones administrativas. Finalmente, es importante que haya estabilidad de las políticas y los equipos, con el propósito que los principios orientadores perduren en el tiempo.

De acuerdo con lo anterior y a la luz de las condiciones del caso colombiano, la DIAN cuenta con una baja autonomía⁵³¹ en cuanto al tratamiento del recurso humano⁵³². Esta situación se desprende del hecho de que en la actualidad el régimen de carrera de la institución se rige por la normativa de la Comisión Nacional del Servicio Civil⁵³³. Esta inflexibilidad puede explicar algunas de las falencias estructurales en cuanto al talento humano, relacionadas con personal insuficiente⁵³⁴, en algunas dimensiones de sus funciones poco capacitado con tasas de renovación muy bajas, lo cual ha afectado el desarrollo del conocimiento actualizado en fiscalización o en la implementación de estrategias o tecnologías disponibles.

c. Incorporación de estrategias corporativas en la gestión tributaria

Las administraciones tributarias han detectado la importancia de avanzar hacia un enfoque en el que los contribuyentes son clientes. En esta vía, no resulta extraño entender su valor estratégico

⁵³¹ Existe abundante literatura sobre los efectos benéficos de la autonomía en las agencias tributarias, en aspectos relacionados con la administración del recurso humano, financiero y técnico. La autonomía es transcendental para el buen desempeño de la administración tributaria (Cekmecelio & Gunse, 2011; Crandall, 2010; Manasan, 2003; Rahman, 2009).

⁵³² De acuerdo con el informe de la comisión de expertos del año 2015: “Según la OCDE, con respecto a la autonomía en las decisiones relacionadas con la administración de personal y su incorporación, Colombia se encuentra atrasada frente a los países de la OCDE e incluso frente a algunos países que no forman parte de la OCDE. Colombia se encuentra dentro de los países de menores porcentajes de personas menores de 49 años dentro del total de su planta permanente frente a países de la OCDE y no OCDE. Además de lo anterior, Colombia presenta de lejos el mayor porcentaje de personal mayor de 59 años (38%) dentro de todos los países de la muestra. Adicionalmente, en comparaciones internacionales, el recurso humano de la DIAN luce insuficiente en relación con la población que debe atender”.

⁵³³ Esta entidad es la que regula el régimen de todos los funcionarios públicos en Colombia, en aspectos relativos a régimen de carrera administrativa, control sobre el empleo público, lineamientos de administración del talento humano y centralización de los procesos y caracterización de los empleos públicos.

⁵³⁴ Perfilamiento de personal de agencias tributarias frente a población:

País	Número de funcionarios de agencias tributarias (<i>tiempo completo</i>) por habitantes
Luxemburgo	1 funcionario por cada 549 ciudadanos
Reino Unido	1 funcionario por cada 1.176 ciudadanos
España	1 funcionario por cada 2.081 ciudadanos
Colombia	1 funcionario por cada 9.215 ciudadanos

Fuente: Elaboración propia con datos de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015).

como fuente de información de calidad para mejorar los datos del proceso de fiscalización, todo lo cual puede redundar en un mejor desempeño para las administraciones tributarias.

Siguiendo la anterior afirmación, es posible encontrar su comprobación con ejemplos de experiencia internacional, en los cuales, se han implementado herramientas empresariales a la gestión pública —tributaria—. Al efecto, la agencia tributaria del Reino Unido creó el Comité de Experiencia del Contribuyente (HM Revenue & Customs, 2019) —Director-led Customer Experience & Professionalism Committee— dirigido a la agregación de valor en el proceso de cumplimiento fiscal. Así mismo, un oficial de cumplimiento en temas relacionados con los contribuyentes —the Customer Compliance Assurance Team (CCAT)—, que es el responsable de verificar el cumplimiento de programas y acciones de *compliance* voluntario lideradas desde la agencia tributaria⁵³⁵.

Por ejemplo, en el informe de gestión del año 2019 de la DIAN no se evidencia un tratamiento en la gestión misional relacionado con el impacto; solo reporta información de gestión en la mayoría de los casos. Así mismo, no se tiene un equipo enfocado, de dedicación exclusiva, trabajando en estas áreas. No obstante, sí hay mediciones de encuesta sobre satisfacción de la gestión realizada por la DIAN que indican una aceptación del 89%⁵³⁶.

Incorporar una metodología de seguimiento basada en la experiencia del cliente - *viaje del cliente* —*customer journey*— significaría un replanteamiento de los parámetros de comunicación

⁵³⁵ De acuerdo con el *Anual Reports and Accounts 2018-2019*, de la agencia tributaria del Reino Unido (HM Revenue & Customs, 2019), estas medidas se implementaron en el año 2018.

⁵³⁶ “Se realizó medición a escala nacional, con el objeto de evaluar la percepción de la calidad general del servicio brindado por la entidad. Se aplicaron 8.544 encuestas a contribuyentes y usuarios, distribuidos en los cuatro macrosegmentos institucionales, las direcciones seccionales y las áreas de gestión. El resultado del indicador de percepción general de calidad del servicio brindado por la DIAN es tolerable, con un 89,60%” (DIAN, 2019).

contribuyente-fisco, enfocada en la satisfacción del contribuyente, lo que es igual a menor actividad litigiosa y mayor cumplimiento voluntario.

Confianza y transparencia. Trabajar en la confianza de los contribuyentes en las administraciones estatales es una acción que recorre varios puntos de análisis y áreas, entre los que se destaca: i) la estabilidad jurídica; ii) la comunicación fluida; iii) los incentivos adecuados —una visión de cooperación institucional establecida—; iv) la transparencia en las acciones administrativas y de forma transversal a todo este proceso el buen gasto público como medida de éxito del esfuerzo personal de todos los contribuyentes —no puede existir un buen recaudo sin un buen gasto, es una cuestión de legitimidad—.

En cuanto a la estabilidad jurídica, se considera que es una dimensión que se debe afianzar a mediano plazo. Predicar confianza en un ambiente donde se cambian las reglas de juego cada 2,5 años⁵³⁷ puede dar lugar a la frustración de expectativas legítimas creadas por los agentes en el marco legal establecido. De este modo, un constante cambio de las normas no solo frustra las expectativas a largo plazo, sino que refuerza una percepción de inestabilidad continuada atada a los ciclos políticos de cuatro años⁵³⁸. Es racional que los contribuyentes en el último año de gobierno prevean una desestabilización de las relaciones público-privadas *ad portas* de un nuevo gobierno y de las agendas políticas, generando incentivos negativos que podrían terminar por afectar el cumplimiento respectivo.

Otro aspecto que debe considerarse es la reformulación de los incentivos y las finalidades de las gestiones dentro de la agencia tributaria colombiana con el enfoque colaborativo que demanda la

⁵³⁷ En el apéndice de la presente investigación se puede revisar la evolución jurídica del sistema tributario colombiano, documento en el que se aprecia la frecuencia y justificación de las reformas tributarias en Colombia en los últimos 120 años.

⁵³⁸ En Colombia el sistema presidencial tiene ciclo de cuatro años.

eficiencia de las nuevas relaciones fisco-contribuyente, visión orientada a la responsabilidad social de la contribución tributaria y a la colaboración y la conciliación frente al conflicto.

Actualmente, en la DIAN existen beneficios económicos percibidos por sus funcionarios relacionados con reconocimientos económicos adicionales al salario, como por ejemplo la prima técnica y el pago de horas extras de trabajo para determinados funcionarios. Así mismo, existen bonificaciones salariales atadas al desempeño de un papel directivo en la entidad —jefatura o directiva— y se establece un incentivo por desempeño grupal y prima de gestión tributaria, aduanera y cambiaria⁵³⁹. En esta vía, revisando el plan institucional en el nivel táctico de implementación para los años 2014-2018⁵⁴⁰, se logra evidenciar dentro de las acciones de fiscalización un claro corte de vigilancia y auditoría por número de contribuyentes. En algunos casos hay segmentación por tipo de contribuyente y unas metas de recuperación de cartera y de incremento del recaudo, acciones que justifican especialmente la prima de gestión tributaria, aduanera y cambiaria.

Desde esta perspectiva, aunque resulta razonable establecer un estímulo por la buena gestión del personal de la DIAN, delimitar en gran medida los indicadores institucionales en la medición del trabajo administrativo sobre gestiones relacionadas con auditorías e inspecciones puede crear incentivos desafortunados a preferir la gestión fiscalizadora sobre la conciliadora de impacto y resultados, creando posiblemente el desarrollo de una visión operativa de la gestión fiscal, perdiendo el valor de la visión estratégica de forma consolidada, sin contar con los incentivos negativos de impulsar una visión fiscalizadora por encima de una cooperativa —eficiente—. Es

⁵³⁹ Decreto 4050 de 2008, modificado por los decretos 1746 y 1785 de 2017, actualizados para el año 2020 en cuanto a escalas salariales por el Decreto 307 de 2020.

⁵⁴⁰ Disponible en

<https://www.dian.gov.co/dian/entidad/PlanEvalInstitucional/Plan%20T%C3%A1ctico%20Vigencia%202018.pdf>.

como si se evaluara la función de los policías de tránsito en virtud del número de carros detenidos e inspeccionados en las vías públicas y, por consiguiente, el número de comparendos impartidos, lo cual, si bien puede representar un ingreso público, puede significar un mayor costo social en términos de eficiencia del desplazamiento, competitividad, calidad de vida, cultura de incumplimiento por invalidación racional de la norma, entre otros.

Así las cosas, y de cara a la implementación de posturas cooperativas encaminadas al establecimiento de un *compliance* fiscal, con miras a incrementar los ingresos corrientes de la nación, se deben reenfocar las acciones estratégicas, en especial las tácticas, para dirigirlos hacia el cumplimiento voluntario —cultura de prevención y cumplimiento—.

La tendencia del cooperativismo tributario entre el sector público y el sector privado no es una estrategia aislada en cuanto a mecanismo de relacionamiento y programas, es una acción sistémica que redundará en beneficios normativos, datos procesables para obtener información, compromisos de cultura y una mejora en los asuntos litigiosos asociados al incumplimiento, dimensión de especial observancia en un país donde una de sus principales falencias de competitividad son las instituciones judiciales, de acuerdo con el reporte de Doing Business 2020⁵⁴¹.

En este escenario de análisis se procedió a revisar tendencias mundiales sobre esta dimensión y se encontró lo siguiente:

- En el HM Revenue and Customs Annual Report and Accounts 2018-19 del Reino Unido⁵⁴² se identifican fácilmente varios aspectos de su estrategia cooperativa. Se resalta como

⁵⁴¹ Informe disponible en <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>.

⁵⁴² Disponible en https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/824652/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2018-19_web.pdf.

principal punto que la caracterización del riesgo está enfocada en el contribuyente-cliente⁵⁴³.

- En esta vía, se enfoca el análisis de los datos y los esfuerzos administrativos hacia la prevalencia del cumplimiento voluntario sobre el inducido vía fiscalización o judicialización. En este entendido, precisan: “We have implemented education and reminder campaigns to promote the correct reporting of the various factors that affect a customer’s entitlement. Examples of these campaigns include targeted letters to increase understanding of the criteria for single or joint claims (‘undeclared partner’) and how to declare self-assessed income for tax credits purposes. HMRC’s analysts estimate that the undeclared partner campaign will have reduced the level of error and fraud in 2018-19 by 0.4 percentage points. We are looking to embed this type of activity further in our compliance strategy”. En consecuencia, están trabajando en la identificación de la tipología de los litigios que se sustancian, sobre sus resultados, las cuestiones que son más controvertidas, el costo efectivo de la litigiosidad, entre otros.
- En Estados Unidos, el desarrollo del Compliance Assurance Process es clara; al igual que en el Reino Unido, su orientación es hacia el contribuyente, se revisan índices de satisfacción, se creó el Fast Track Settlement, lo cual apuntala a la reducción de los tiempos de resolución de controversias fiscales⁵⁴⁴.

⁵⁴³ De acuerdo con el informe de gestión del año 2019 de la agencia tributaria del Reino Unido, es posible apreciar que la construcción del mapa de riesgo gira en torno al contribuyente. En este marco, se enlistan algunos de los riesgos detectados por la anotada entidad: i) capacidad operativa de respuesta óptima a las necesidades de los contribuyentes; ii) subexplotación de los datos y las tecnologías de la información para mejorar la comunicación y el recaudo; iii) pérdida de confianza de los contribuyentes en la administración; iv) falta de entendimiento del comportamiento y la cultura de los contribuyentes, lo que ha impedido la implementación eficiente de sistemas que promuevan el cumplimiento voluntario, así como un necesario acople de la función de gestión tributaria con el entorno.

⁵⁴⁴ <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process-cap-frequently-asked-questions-faqs#dev-resolution>.

En conclusión, lo que se puede decantar de la tendencia mundial es la nueva parametrización ya no en actividades de fiscalización posteriores, es decir, la acción sobre el incumplimiento, sino una clara migración hacia modelos predictivos y preventivos en donde se busca brindar todos los instrumentos tecnológicos, humanos y educativos para facilitar el cumplimiento en una etapa previa, lo cual sitúa claramente en una tendencia de *compliance* como medida preventiva.

No obstante, derivado de la revisión de la bibliografía experimental en asuntos de cumplimiento tributario, nunca debe perderse de vista que la cooperación y los mecanismos de cumplimiento voluntario solo tienen asidero cuando para los contribuyentes son claras las posibilidades reales de detección de fraude y de confianza en la administración tributaria.

Ligado a la visión y los esfuerzos de cooperar en el relacionamiento fiscal de los ciudadanos, la implementación de un sistema de cooperación también comprende una alineación interna de resultados y perspectivas institucionales. En esta vía, se deben adecuar los indicadores estratégicos, tácticos y operativos, de manera que se evite el incentivo a comportamientos generadores de conflicto vía sobre fiscalización o interpretaciones excesivas que den cumplimiento a las expectativas trazadas por la organización.

Como corolario de este punto, en consonancia con las experiencias internacionales, se debería propender a encaminar los indicadores institucionales hacia aspectos claves del cumplimiento que construyan confianza y cooperación. Así se pueden estructurar indicadores sectoriales de reducción de la economía informal; disminuir los costos reales de gestión por parte del contribuyente; incrementar el indicador de satisfacción de la población objetivo; reducir la litigiosidad, entre otros, con una clara correlación de medio-fin con el incremento del recaudo, y sobre esta base atar los reconocimientos económicos.

Otra arista por analizar, dentro de la edificación de la confianza y la percepción positiva en la administración tributaria, está ligada a la transparencia y la disponibilidad de la información relacionada con las acciones emprendidas desde lo público: Por ejemplo, en relación con la publicación de datos y su estado en Colombia existen dos indicadores de reconocimiento internacional. Por una parte, el barómetro de datos abiertos (ODB, por su sigla en inglés), elaborado por la fundación World Wide Web, que analiza 115 países, y el Índice Global de Datos Abiertos (GODI, por su sigla en inglés) elaborado por la organización Open Knowledge International que mide a 94 países. En estos dos escenarios de análisis, de forma agregada, Colombia obtiene un puntaje medio que refleja los esfuerzos que se han realizado para aumentar la disponibilidad de conjuntos de datos específicos en Colombia, pero a su vez demostrando un gran camino por mejorar en cuanto a la disponibilidad de datos abiertos al público como medidas tendientes a mejorar la percepción y aumentar la confianza y legitimidad del sistema tributario. De esta manera, tener fuentes de información claras y accesibles sobre los ingresos, los gastos y los resultados de estas erogaciones sería la piedra angular para construir una nueva relación tributaria entre los contribuyentes y el Estado.

Así mismo, hacer evidente la evasión y los efectos negativos sobre la inversión social o sobre los beneficios ilegales que obtienen los evasores frente a sus competidores son medidas que sensibilizan y permiten un acceso amplio a información por parte de los contribuyentes.

Actualmente, recabar información de ingresos y gastos es un complejo ejercicio en el que no resulta posible dimensionar de modo transparente la relación —vital— de la importancia del gasto con la inversión social ni forma real y oportuna de realizar control ciudadano⁵⁴⁵; así mismo, no

⁵⁴⁵ Comisión de Expertos (2015). “Adicionalmente, no existe un sistema informático unificado que integre un modelo de gestión, las obligaciones y el procedimiento administrativo de cobro, lo cual se refleja en la existencia de numerosos aplicativos que no permiten una interrelación efectiva entre ellos. A modo de ejemplo pueden citarse los siguientes:

hay cifras constantes oficiales de evasión o de acciones para combatirla. En esta vía, se debe trabajar no solo por la disponibilidad de los datos, sino también en la forma de presentarlos, para que su análisis y procesamiento sea lo más simple posible.

Finalmente, la percepción sobre la legitimidad del sistema tiene varios componentes de análisis cuantitativos y cualitativos, donde el gasto y los efectos de los impuestos tienen repercusiones en los contribuyentes.

Los impuestos, como se sabe, pueden tener efectos regresivos o progresivos —lo cual afecta la percepción social—, debido a su efecto en el ingreso de las familias. La percepción se centra sobre los efectos distributivos del gasto público; de esta forma, un gasto público ordenado, coherente, bien focalizado, que arroje datos cuantitativos de eficiencia e impacto, que sean conocidos y fácilmente procesados por todos, legitiman cualquier acción de recaudo voluntario o forzoso. De lo contrario, siempre existirá una excusa racional al cumplimiento a partir de la ilegalidad o ineficiencia del otro, en este caso, del Estado.

A la luz de lo anterior, un aspecto que mina la confianza y legitimidad del sistema es la falta de progresividad en el recaudo. Con este fin, no solo se debe revisar la estructura del sistema de tarifas y exenciones, se deben emplear mecanismos de control de la evasión. Como se sabe, las grandes rentas cuyas fuentes no son contrastables con fuentes de información de forma automática —como los salarios—, tienden a alcanzar mayores niveles de evasión. En este sentido, en el Reino Unido

Siscobra, implantado en el año 1989; Sipac, vigente desde el año 1990; Siscobra Aduanero, existente desde el año 1992; SIE de Invitación a Pago, que se aplica desde el año 2014; Cuenta Corriente Contribuyente, aplicable desde 1990; Obligación Financiera, vigente desde el 2006; Liquidación de Intereses, adoptado en el 2008 y Normalización de Saldos, vigente desde 2010” (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015).

la HMRC creó la High Net Worth Unit⁵⁴⁶ (HNWU) con la finalidad de inspeccionar a las personas más ricas, acción que ha representado importantes ingresos adicionales para ese Estado.

Impulso a los sistemas de vigilancia privados en pro del cumplimiento tributario y de la reducción de la corrupción. Para incrementar el cumplimiento tributario, se sugiere establecer una estrategia de transparencia multiactor. A este fin, se sugiere considerar una alianza estable de cooperación público-privada a través de la certificación de proveedores de servicios tributarios por parte de las asociaciones profesionales o gremiales respecto de las determinadas compañías o personas que funjan como intermediarios tributarios. A su vez, estas agrupaciones de profesionales o gremios celebran un acuerdo previo con las agencias tributarias para verificar los marcos de actuaciones de estos intermediarios fiscales, así como los puntos de control especial.

Acerca de recomendaciones para incrementar el recaudo, los modelos planteados en esta investigación y lo existente en la bibliografía, se sugieren una serie de acciones que, además de las nombradas anteriormente, incluirían las siguientes:

- Fomentar la bancarización para sistematizar todos los ingresos y reducir el uso de efectivo. Uno de los posibles mecanismos ocultos que propician la facilidad para incumplir, y consecuentemente estancar o reducir el monto recaudado por la agencia tributaria, corresponde al extensivo uso del dinero en efectivo en el país, el cual puede fácilmente fomentar el ocultamiento de ingresos, o facilitar la informalidad o las acciones ilegales. Así las cosas, entre las medidas de fomento a la bancarización pueden encontrarse la eliminación de tasas o cuotas de manejo de cuentas bancarias y transferencias, así como un

⁵⁴⁶ Disponible en <https://www.gov.uk/government/publications/issue-briefing-dealing-with-the-tax-affairs-of-wealthy-individuals/how-we-deal-with-wealthy-individuals>.

acercamiento del sector financiero a la población en general con productos e intereses más “amigables”.

- Implementar programas educativos de la importancia del pago de impuestos/educación financiera y tributaria. Parte de lo encontrado en uno de los modelos de información municipal fue que, a mayor nivel de educación, mayor es el monto recaudado. Este resultado, en conjunto con investigaciones previas nombradas en la revisión de la bibliografía, sugieren que la educación, y especialmente, la educación en materia financiera y tributaria, son piezas claves para garantizar un mayor *compliance* y, en consecuencia, una mayor tributación. Entre las causas que podrían llevar a un aumento en el monto recaudado atribuible a un mejor nivel educativo se encuentran: i) la relación entre educación y riqueza⁵⁴⁷, ii) la creación de conciencia sobre la importancia de las competencias ciudadanas para el pago de impuestos y obligaciones y la construcción de un mejor contexto institucional, y iii) el mejor y más profundo conocimiento del sistema financiero y tributario.
- Explorar en profundidad los determinantes del *compliance* individual mediante métodos experimentales. Los principales retos de los hacedores de política pública se concentran en determinar la efectividad del programa o política que se implementa. Para ello, es ampliamente recomendado el uso de pruebas controladas aleatorias, es decir, experimentos de menor escala que permitan probar ex ante la efectividad de lo propuesto.

⁵⁴⁷ Griliches y Mason (1972).

En este orden de ideas, la agencia tributaria colombiana y el Ministerio de Hacienda podrían implementar este tipo de metodologías para garantizar el funcionamiento de sus estrategias de *compliance* a escala tanto empresarial como individual.

Finalmente, concretar acciones en pro de la confianza como cultura que favorezca la percepción positiva en asuntos tributarios. Además de lo expuesto, debe considerar:

- Emplear los medios de comunicación masivos disponibles para exponer el cumplimiento tributario como un comportamiento ético, enfatizando la importancia de la tributación como medio principal del gasto social —programas redistributivos, de apoyo empresarial y de servicios ofrecidos por el Estado—.
- Aprovechar los amplios canales de información con que cuenta el Estado para informar aspectos positivos y negativos de la tributación por parte de los contribuyentes. Por ejemplo: exponer a los evasores, o informar, premiar o reconocer a las empresas que voluntariamente contribuyan al fortalecimiento de la tributación en el país —a través de campañas, estudios, recursos, vinculación voluntaria para la realización de pilotos que permitan obtener información a la agencia tributaria, entre otros—.
- Evitar la normalización del incumplimiento de las leyes, y así impedir que se perciba de forma general que el incumplimiento y el fraude son comportamientos aceptables o permisibles por la autoridad pública.
- Crear un sistema de información que permita rastrear el gasto de los impuestos y, de esta forma, implementar para cada vigencia fiscal una comunicación del sector de hacienda en la que se les diga a los contribuyentes qué acciones con impacto se realizaron con sus impuestos —exponer obras de infraestructura, funcionamiento del sector educativo, sanidad, entre otros—.

- Dada la tendencia de las personas —naturales o jurídicas— de contratar intermediarios tributarios para cumplir con sus obligaciones, es indispensable asegurar campañas de sensibilización sobre ética tributaria con estos intermediarios, así como certificaciones para estos sectores de intermediación.
- Mejorar el sitio web de la DIAN para que sea más útil al contribuyente.
- Incorporar en los sistemas de educación de Colombia cátedras orientadas a formar a los ciudadanos en el cumplimiento de la ley, haciendo énfasis en la dimensión fiscal como medio para la consolidación de una sociedad más equitativa y menos fragmentada.
- Crear guías de comunicación disuasorias. Por ejemplo, la HMRC del Reino Unido, en sus diversos programas comunicación frecuentemente muestra las sanciones asociadas a las planeaciones fiscales agresivas. Igualmente, exponen estadísticas del siguiente tenor: “HMRC wins around 9 out of 10 avoidance cases that taxpayers choose to litigate, and many more people choose to settle with us before their case reaches that stage”⁵⁴⁸. Así mismo, comunican riesgos asociados a la contratación de planeaciones fiscales; con este fin, por ejemplo, se elaboró la guía *Ten things a promoter of tax avoidance schemes will not always tell you*⁵⁴⁹.

⁵⁴⁸ <https://www.gov.uk/government/collections/ten-things-you-need-to-know-about-tax-avoidance>.

⁵⁴⁹ Al revisar estos documentos de corte cooperativo, se puede identificar la clara tendencia a desalentar este tipo prácticas. Para esto, se señala: “i) most schemes do not work, ii) it could cost you more than you bargained for, iii) You may have significant legal fees to pay, iv) you could face criminal conviction, v) you could face publicity as a tax avoider, vi) your scheme is never HMRC approved, vii) you could be marked out as a high-risk taxpayer, viii) HMRC is likely to beat your scheme in court, ix) the risk is normally all your own, x) you’ll have to pay the tax up front anyway”. Lineamientos disponibles en <https://www.gov.uk/government/publications/ten-things-a-promoter-of-tax-avoidance-schemes-wont-always-tell-you/ten-things-a-promoter-of-tax-avoidance-schemes-wont-always-tell-you>.

- Medir el incumplimiento fiscal y determinar objetivamente las causas con miras a estructurar planes para prevenirlo⁵⁵⁰ y, en esta vía, empezar a medir el efecto de las inspecciones tributarias⁵⁵¹.

V. Acciones de corte normativo para construir un *compliance* tributario o fiscal en Colombia

En términos generales, el *compliance* tributario es cultura y normativa, de manera que las iniciativas del Foro de Transparencia Global relativas al levantamiento del secreto bancario, el intercambio de información fiscal entre las agencias tributarias y el registro público de la propiedad hasta el último beneficiario, podrían no solo mejorar la recaudación, sino asegurar una transición hacia un diseño institucional que establezca este tipo de *compliance* de forma clara.

En este contexto se enmarca el denominado *compliance* fiscal, cuyo estado actual se abordó de forma integral en el segundo y tercer capítulo de la presente investigación. El concepto clave en esta dimensión son dos: la actitud propositiva hacia el cumplimiento y la ética y la segunda, derivada del riesgo fiscal derivado de la inobservancia o incumplimiento de la obligación fiscal y, en consecuencia, de la responsabilidad del sujeto obligado y por extensión a terceros contra los que la administración tributaria pueda ejercer una acción legal, administrativa o judicial.

⁵⁵⁰ Por ejemplo, la IRS de Estados Unidos lleva años estimando el hueco tributario y sus causas, dentro de lo que vale resaltar la identificación de la práctica generalizada en ese país por parte de los contribuyentes de declarar o esconder rentas, de forma que se subdeclara. Este comportamiento explica el 85% de la evasión fiscal. Al efecto, se puede consultar IRS (2019) y Treasury Inspector General for Tax Administration (2019).

⁵⁵¹ “Research identified strong evidence implying that the indirect effect of audits to foster and improve voluntary compliance is significantly more than their effect on direct revenue. More specifically, the deterrent effect of audits started in Tax Year 1991 was more than 11 times as large as the average adjustment directly proposed by audits closed that year” (Treasury Inspector General for Tax Administration, 2019).

Actualmente, en Colombia bajo los estímulos de pertenecer a organización como la OCDE como su relacionamiento internacional, han llevado a la instauración de medidas de tipo *compliance*, enfocadas en arquetipos de prevención, proactividad y colaboración, en esta vía, bajo una visión juridificada de esta dimensión están las acciones de rendición de cuentas y normas de colaboración entre el fisco y los contribuyentes. Por el lado del incumplimiento de las obligaciones fiscales, el derecho colombiano prevé dos escenarios de responsabilidad comprendidos entre el administrativo sancionatorio y el penal, escenarios de responsabilidad que pueden derivar de buena fe —interpretativas respecto del alcance de cumplimiento o de la forma de presentar y declarar los impuestos o sobre las acciones de elusión— y mala fe —fraude fiscal, abuso de la normativa y evasión—.

De esta forma, el riesgo de cumplimiento o de evitar el incumplimiento premeditado es una finalidad que, como se ha visto, es de obligatoria observancia tanto por los agentes públicos como privados, dimensiones que se han abordado en extenso a lo largo de la presente investigación, ya que sus implicaciones repercuten de forma vehemente sobre el bienestar general de la sociedad al afectar el ingreso disponible de las familias, traduciéndolo en gasto social o de competitividad, situación que en forma indirecta, a su vez, puede afectar o desequilibrar las condiciones de participación de los agentes en los mercados —competencia—.

En este orden de ideas, el cumplimiento visto desde una óptica operativa-tributaria requiere una suma de acciones de prevención entre las que se resalta una adecuada política de *compliance* fiscal, que identifique el marco de cumplimiento, promueva una cultura ética, prevenga la ilicitud y, a su vez, justifique una determinada situación en la que pueda existir una divergencia con la administración tributaria o penal —principio de exoneración—, y también un marco de habilitación desde lo público que permita de forma óptima lo anterior.

En consecuencia, se puede analizar desde la dimensión jurídica las siguientes acciones como vía de desarrollo del *compliance* tributario en Colombia:

- El modelo del *compliance* tributario en la actualidad no se encuentra regulado en el ordenamiento jurídico colombiano. La regulación depende de la normativa que le sea aplicable a la organización y cuya implementación del esquema preventivo esté orientado al cumplimiento de esta. Por ejemplo, entidades financieras o del sector de la salud.

En consecuencia, el primer paso es establecer en las leyes colombianas la responsabilidad de la persona jurídica -penal o administrativa- por asuntos tributarios y la obligación de desarrollar un programa de cumplimiento por parte de las empresas, por lo menos para las grandes y medianas⁵⁵² que tienen estructuras para respaldar esta obligación.

- Se considera como medida de cooperación entre los ámbitos público y privado, por excelencia, establecer en la regulación del respectivo cuerpo normativo la posibilidad de eximir de responsabilidad -penal o administrativa- a las personas jurídicas mediante la implantación de medidas oportunas —implementación de programas de *compliance*—.
- Se precisa la construcción de un Código de Ética Tributaria para los contribuyentes, los intermediarios tributarios y la administración pública, así como programas de observación voluntarios.

Teniendo en cuenta el importante papel del intermediario y la necesaria conciencia de desarrollo de responsabilidad, lo lógico es que quienes asesoren con la finalidad de cometer

⁵⁵² El 5 de diciembre de 2019 comenzó a regir el Decreto 957 del 5 de junio de 2019, a través del cual el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo estableció una nueva clasificación respecto del tamaño de las empresas, basada en el criterio único de ingresos por actividades ordinarias.

un delito o resulten imprudentes o no sustentables desde la técnica y la norma, sean expulsados o suspendidos —dependiendo de la magnitud del efecto del ilícito— del ejercicio de la profesión o de la participación en los programas cooperativos. En consecuencia, se deben generar programas de observación sobre los intermediarios tributarios. Estas medidas se recogen de la Promoter Penalty Laws⁵⁵³ de Australia.

- Establecer de forma permanente la facultad de la agencia tributaria colombiana de llegar a acuerdos con las organizaciones en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo. Para este efecto, se le brindará a la agencia tributaria colombiana la posibilidad de exonerar del pago por deudas u ofrecer amnistías —no como leyes especiales, sino como una política adoptada, estructural y permanente—, siempre que cumpla con determinados requisitos: i) entrega de información sobre planeaciones fiscales agresivas; ii) tener aprobado y en funcionamiento un programa de cumplimiento en asuntos tributarios; iii) develar los acuerdos de asesoría que realizó con intermediarios tributario, iv) incorporarse como aliado de la agencia tributaria por determinado tiempo, durante el cual deberá participar de forma diligente en los programas de cultura o de experimentación tributaria; entre otros.

Este último punto, por ejemplo, podría desarrollarse vía los *Tax Compliance Agreement* con la administración tributaria, plasmando un modelo de gestión de riesgos controlado y verificado con la agencia tributaria, donde estén vinculados todos los niveles directivos de

⁵⁵³ De acuerdo con la Australian Taxation Office: “Promoter penalty laws are in place to deter the promotion of tax avoidance schemes. Advisers who are involved in the design, marketing and implementation of schemes that claim to provide taxation benefits should consider the promoter penalty laws. The promoter penalty laws are not intended to obstruct tax advisers and intermediaries from giving typical advice to their clients. There are exceptions for advisers who make reasonable mistakes, or are subject to events beyond reasonable control. The Commissioner actively monitors advisor behaviour and takes action against potential promoters through application of the promoter penalty laws”. Acciones fundamentadas en la Practice Statement Law Administration (PSLA 2008/7) y la Taxation Administration Act 1953.

la compañía, de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE sobre el *Tax Control Framework* (OCDE, 2016).

- Para cumplir con los mejores estándares internacionales, se recomienda seguir con la implementación de las políticas diseñadas por la OCDE para evitar el traslado de beneficios a otras jurisdicciones y la erosión de las bases gravables, mediante la adopción progresiva y adaptada a las quince acciones del plan BEPS.
- Especialmente dentro de esta incorporación al ordenamiento colombiano, la iniciativa 12 de los BEPS, encaminada a exigir a quienes lleven a cabo políticas de maniobra tributarias —más allá de si pueden o no ser calificadas como agresivas— la obligación de consultarlas con a la administración tributaria —procesos de *Advance Disclosure*⁵⁵⁴—.

Al efecto, tomando como referencia a la agencia tributaria del Reino Unido (*HRMC*) con los denominados *Tax Avoidance Groups*, se puede emular esta figura dentro de la agencia tributaria colombiana, creando un grupo especial de verificación de los procesos de revelación avanzada por parte de determinados contribuyentes susceptibles de realizar planeaciones tributarias.

- Trabajar con el organismo de estandarización colombiano para adoptar una norma tipo como la UNE 19602 de España. Esta norma técnica colombiana deberá estar armonizada con la dimensión de responsabilidad legal de los contribuyentes.

En esta vía, se debe permitir la graduación penal o de sanciones cuando las personas jurídicas cuenten con un programa de cumplimiento certificado por el ente normalizador.

⁵⁵⁴ Esta figura está regulada en la sección 116 de la Financial Act 2008 del Reino Unido.

- Establecer de forma permanente en el Estatuto Tributario la facultad de la agencia tributaria colombiana de fortalecer los programas de denuncia en asuntos fiscales a través de la posibilidad de entrega de incentivos económicos por la delación dentro de la misma empresa o de otras empresas o personas, o en su defecto, establecer la posibilidad de crear una graduación de las sanciones o las penas por acciones de delación una vez que lo certifique la agencia tributaria y que la información efectivamente haya develado conductas que impliquen un delito tributario.

En este sentido, es imperativo reconfigurar el artículo 37 de la Ley 863 de 2003. Actualmente, en Colombia está consagrada la siguiente estipulación: “El que denuncie hechos que constituyan inexactitud, aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las costas de fiscalización”.

A pesar del esfuerzo legislativo en la materia, la DIAN, en los oficios 355 de 2007, 78852 de 2009, 733 de 2011, 20254 de 2012, entre otros, se ha pronunciado sobre la inaplicación de este artículo, por cuanto la ley no definió el concepto de costas de fiscalización.

Así las cosas, reconfigurar una estrategia de delación que le dé facultades a la agencia tributaria colombiana de emplearla y modificarla en el tiempo de acuerdo con las circunstancias y atenuantes por colaboración e implementación de programas de cumplimiento, puede ser una medida de vigilancia muy efectiva que arroje grandes resultados en recaudo o fortalezca la cultura de cumplimiento entre las empresas y las personas.

- El recaudo y la vigilancia del pago de los impuestos siempre serán actividades causantes de discordia entre la autoridad tributaria y los contribuyentes. De tal suerte, acogiendo las voces de diferentes expertos colombianos sobre la materia, resulta conveniente crear un Código de Procedimiento Tributario aplicable a todos los impuestos, tasas y contribuciones, con el objeto de hacer más transparente y eficaz la relación del Estado con los contribuyentes y reducir los costos derivados de los conflictos en la aplicación de la ley tributaria.

Por ejemplo, los procedimientos de cobro coactivo en asuntos tributarios están regulados por el Decreto 2503 de 1987, una norma con más de 32 años de vigencia que no se ha modificado ni se encuentra ajustada a la realidad actual. En esta vía, se deben explorar las nuevas tendencias de manejo conflictual de la tributación con los contribuyentes, en donde se prefiere la conciliación a métodos alternativos como los arbitrajes —al fin y al cabo otro modo de litigiosidad más expedito—. En este escenario, con una nueva regla procedimental se pueden explorar mecanismos como la mediación, la facilitación, la conciliación —*early neutral evaluation*— con pares externos a la entidad y de gran conocimiento técnico y aplicado.

En esta realidad, resulta interesante analizar los resultados del programa de mediación estadounidense denominado *Fast Track Settlement*, los cuales arrojan un escenario muy favorable de resolución de diferencias de manera no conflictual. De acuerdo con reportes conocidos, este mecanismo tiene una tasa de éxito del 86% y una reducción de tiempos de 684 a 84 días ⁵⁵⁵.

⁵⁵⁵ Disponible en <https://www.irs.gov/appeals/fast-track>.

En esta misma vía, en el Reino Unido se creó el *Code of Governance for Resolving Tax Disputes* de la HRMS. Un estatuto de procedimiento con la administración tributaria les daría certeza a los contribuyentes, reduciría el elevado número de las consultas y disminuiría las costosas controversias con la administración, en términos de claridad o incorporando medidas novedosas que ya se han experimentado internacionalmente.

- Modificar el Código de Comercio colombiano estableciendo la obligación en cabeza de la junta directiva⁵⁵⁶ de la empresa —cuando por sector, naturaleza o tamaño deba tenerla— de aprobar la política de manejo tributario. Al igual que en la tendencia mundial, integrar el cumplimiento tributario como una parte más de los riesgos financieros, normativos y reputacionales a los que se enfrentan las empresas y que han de integrar y cuantificar como parte de la responsabilidad que tienen frente a sus accionistas.

El cumplimiento tributario como parte del riesgo financiero es una recomendación de las Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales⁵⁵⁷.

- Establecer al igual que en el Reino Unido la imposibilidad de contratar con el Estado para aquellas personas —naturales o jurídicas— que hayan sido declaradas como evasores fiscales o se encuentren en mora con el Estado por conceptos tributarios.
- Erradicar la tendencia colombiana a incrementar beneficios tributarios y amnistías a efectos de la declaración voluntaria de activos o rentas omitidos. Esto configura una política cíclica que termina promoviendo incentivos de reporte temporales y no estables en la construcción

⁵⁵⁶ Las funciones de la junta directiva de una sociedad están determinadas por los estatutos de la sociedad, documento que fija los límites y facultades de esta instancia societaria. Adicionalmente, de acuerdo con el Código de Comercio, la junta directiva tendrá la función de celebrar contratos y tomar las decisiones que considere convenientes para que la sociedad cumpla con sus objetivos.

⁵⁵⁷ Disponible en <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/MNEguidelinesESPANOL.pdf>.

de una política de cumplimiento a largo plazo; por lo tanto, no se deberían promover en el futuro.

Para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, resulta indispensable buscar políticas estables que garanticen el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes a lo largo del tiempo. Por ejemplo: i) vinculación obligatoria a planes de observación especializada de la DIAN sobre determinados contribuyentes que quieran cooperar o que se vinculen forzosamente por determinados aspectos de cumplimiento o sanción; ii) creación y certificación de un programa de cumplimiento tributario, entre otros. Adicionalmente, como medida de control secundario, todo acuerdo que desee realizar la DIAN deberá estar avalado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contraloría General de la República.

Esta facultad de negociar de manera extraordinaria se puede ver en el Reino Unido en las facultades que ha tenido la HMRC⁵⁵⁸ a lo largo del tiempo, así como en determinados asuntos —*Extra-statutory concessions* (HM Revenue & Customs, 2014)—.

Finalmente, cabe agregar que el sistema fiscal colombiano ha sido el resultado de la coyuntura y los consensos políticos a lo largo del último siglo. En dicho marco, el gasto, el ingreso y el presupuesto público, esto es, la política fiscal, se han caracterizado por ser procíclicos, a diferencia de las economías más avanzadas, que tienden a ser contracíclicas. Esta situación se ha profundizado a raíz de la Constitución de 1991 en cuanto a la visión garantista de los derechos sociales y económicos, de modo que el gasto público del sector central pasó de menos del 10% del PIB en 1990 al 19,2% en el 2015, situación que ha llevado a la toma de decisiones de corte

⁵⁵⁸ Sección 160 de la *Financial Act* 2008.

tributario para ir cuadrando la caja progresivamente a medida que se vaya incrementando el gasto, el que a su vez se iba adecuando al momento de expansión o contracción de la economía.

Colombia tiene tasas nominales elevadas en comparación con las de los ámbitos internacionales, en concreto con las aplicadas a las personas jurídicas —empresas—, pero paradójicamente, a su vez, registra una de las cargas tributarias más bajas en términos de recaudo efectivo, dejando en evidencia la gran falencia estructural del sistema colombiano, su bajo cumplimiento —evasión y elusión tributaria— y la multiplicidad de exenciones, deducciones, regímenes especiales y demás beneficios que lo han tornado complejo, extenso y costoso de administrar y cumplir.

Las causas de esta realidad pueden ser tan variadas como difusas; entre ellas, se pueden destacar las siguientes:

- Falta de planeación a largo plazo.
- Tendencia a la expedición de normas que han surgido por estados de excepción —entre 1920 y 1940 la mayoría de las reformas fiscales que se realizaron fueron en un estado de emergencia; en los tiempos modernos, vía excepción se crearon los impuestos de 4×1000 y de patrimonio—, lo que no ha permitido el desarrollo y la atención óptima de los principales impuestos en Colombia, que son el de renta y el IVA.
- Politización del debate técnico sobre el sistema tributario, que se ha decantado por una preferencia a gravar las fuentes generadoras de riqueza —empresas— frente a las personas naturales, lo cual ha afectado la inversión y ha promovido la informalidad. Esta situación ha permitido la creación de multiplicidad de regímenes, excepciones y deducciones que han afectado la equidad horizontal, de manera que empresas con igual nivel de renta tienen tasas de tributación diferentes, dejando en evidencia posturas políticas antitécnicas o presión ante grupos de control económicos.

No obstante lo anterior, en los últimos cinco años la tendencia se ha intentado revertir por medidas de corte técnico que han llevado a acciones correctivas, como por ejemplo la creación de la Comisión de Expertos en Asuntos Tributarios, que ha elaborado profundos análisis al sistema fiscal y ha hecho recomendaciones que han sido acogidas paulatinamente hasta dar lugar a las medidas de simplificación respecto de la renta de personas naturales, aumento de la base gravable del IVA, fortalecimiento de la agencia tributaria, modificaciones sobre regímenes especiales y tributación territorial (Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, 2015).

El proceso de incorporación a la OCDE también ha dado un impulso notable en cuanto a recomendaciones de gasto y ahorro. Se creó el Fondo de Estabilización de Ingreso Fiscal (FEIF⁵⁵⁹), con el objetivo, junto con otras medidas como la regla fiscal, de cambiar la tendencia del sistema fiscal de ser procíclico⁵⁶⁰ a contracíclico y sostenible. Así mismo, se han dado pasos muy importantes en torno a la estructuración de un *compliance* fiscal en Colombia, dando lugar a la expedición del estatuto anticorrupción, la adopción de los tratados internacionales en corrupción y fiscalidad, la modificación del código penal para estos fines y la creación de la Dirección Especializada contra los Delitos Fiscales adscrita a la delegada de Finanzas Criminales en la Fiscalía General de la Nación⁵⁶¹.

Esta última tendencia, sumada a la plena incorporación de Colombia a la OCDE, da lugar previsible a que el sistema fiscal en los próximos años tenga varias modificaciones en cuanto a:

⁵⁵⁹ El FEIF tendrá por objeto propender a la estabilización del ingreso fiscal de la nación, proveniente de la producción o comercialización del petróleo a través de la gestión, adquisición o celebración de instrumentos o contratos que permitan el aseguramiento o cubrimiento de tales ingresos fiscales, con entidades extranjeras especializadas en este tipo de operaciones.

⁵⁶⁰ Varios autores han resaltado que el carácter procíclico de la política fiscal y la insostenibilidad fiscal tiene efectos adversos sobre el crecimiento de largo plazo. Consultar Lane (2003) y Ocampo (2011).

⁵⁶¹ Ley 2010 de 2019, artículo 132.

- Adecuar sus tasas impositivas a su nivel de desarrollo.
- Equilibrar el recaudo tributario entre personas físicas y jurídicas.
- Depurar el sistema de exenciones y beneficios para materializar la equidad horizontal y la progresividad del sistema tributario.
- Implementar un *compliance* fiscal —fortalecer los intercambios de información, las medidas anti evasión y anti elusión, penalización expresa de la persona jurídica en asuntos tributarios—.

Aunada a las paulatinas reformas normativas, la fiscalidad es un conjunto que indefectiblemente está ligado al gasto público —equilibrio presupuestal— y a la percepción social sobre el Estado que redundan en un concepto indispensable en el cumplimiento que es el de legitimidad del sistema fiscal, aspectos que no se resuelven en una expedición normativa, por lo cual, requieren sendos compromisos de transparencia, *open data*, evidencia de resultados, buena focalización del siempre limitado gasto social —sin importar el monto, nunca será suficiente, de ahí la importancia de su focalización— y la materialización de la corriente del mundo de las agencias tributarias de evolución de la función fiscalizadora —castigo— posterior, hacia la de aliado y facilitador —preventivo— anterior al incumplimiento.

En consecuencia, se podrá apreciar un cambio de enfoque, ya que la obligación de asegurar el cumplimiento se deja en el contribuyente —diferente de la lógica de hoy, donde está la norma, pero el cumplimiento se da por detección, no por conciencia—. De esta manera, se transforma el enfoque de sanción y detección a colaboración, facilitación y observación, buscando generar una cultura de empoderamiento y cumplimiento en la que cada agente entiende su papel y la importancia de este en la cadena de engranaje de la dimensión política y social, y evidentemente

hay responsabilidades por asumir ante la negligencia o la mala fe de los agentes —fundamento social del *compliance*—.

Así mismo, el enfoque político y de legitimidad social es de principal observancia, dado que la elaboración de políticas tributarias no es un asunto exclusivamente técnico. En este marco, develar la relación intrínseca entre la finalidad del Estado, los ciudadanos y el cumplimiento fiscal es un proceso profundamente político guiado por el consenso. Como resultado de lo anterior, la elaboración de políticas fiscales siempre estará sujeta a restricciones de carácter político con las que hay que contar cuando se diseñan sistemas fiscales o se introducen reformas; en consecuencia, la legitimidad es un factor decisivo en este proceso.

Aun cuando Colombia es, por tradición, un país reformista en asuntos tributarios, cierto es que sus reformas se beneficiarán si obtienen un mayor respaldo de la población —no solo del *quorum* aprobatorio del Congreso—. Si los actores políticos consiguen explicar cómo las nuevas medidas contribuyen a explotar el potencial de la política fiscal para impulsar el desarrollo y mejorar las condiciones de vida de los ciudadanos, seguramente se entrará en una fiscalidad 2.0 en Colombia que se podría encuadrar bajo una lógica transversal de *compliance* fiscal, social, y normativo una vez que se modifiquen las normas para el efecto.

CONCLUSIONES

Aclaré que era colombiano. Me preguntó de un modo pensativo:

—¿Qué es ser colombiano?

—No sé—le respondí—. Es un acto de fe.

JORGE LUIS BORGES

A continuación presentamos las que consideramos las principales conclusiones que se derivan del presente trabajo:

Primera. Bajo una visión actual no resulta desafortunado afirmar que el *compliance* como disciplina autónoma es tan connatural al derecho como este al orden social. Su causalidad y su construcción van ligadas al desarrollo social y económico de las instituciones de cada nación. El sentido de obligatoriedad y de acatamiento de la norma es el sustrato principal de la vida en sociedad y de la configuración del Estado moderno.

Segunda. En el devenir algo axiomático del desarrollo de la realidad económica y sus efectos positivos o adversos; está la ficción de la persona jurídica y su implicación nacional y transnacional como sujeto de derechos y como generador de valor, bienestar y principal actor de los mercados, pero a su vez incitador de tendencias y comportamientos que en un determinado momento propulsaron el desarrollo de medidas transnacionales y nacionales, cuyo enfoque a lo largo del tiempo ha ido evolucionando de acuerdo con la visión del quehacer estatal de intervencionismo bien sea bajo un matiz de economía del delito o bajo un enfoque cooperativista.

Tercera. El Estado actúa como garante del orden social y económico, así como inspector de los mercados tutela los bienes jurídicos en la sociedad, dando lugar a la aparición de los delitos económicos y de la apertura del debate de la responsabilidad de la persona jurídica. Todo esto fue la base para entender como disciplina autónoma al *compliance*, tendencia práctica que recogió en sí la cooperación internacional administrativa, las normas de estandarización y la potestad regulatoria para cobijar en determinados aspectos sensibles de la sociedad y los estados de forma mixta —autocomposición y heterocomposición— un marco de actuación de las personas jurídicas como medida de observación y de atemperación del rigor de la ley.

Cuarta. En Colombia —no ajenos a las tendencias mundiales, pero sí letárgicos en su implementación—, ha desarrollado normas específicas de *compliance* en tres escenarios que establecen la obligación de tener programas de cumplimiento, así: (i) en la Ley 1778 de 2016 se establecen disposiciones de cumplimiento normativo para las personas jurídicas sujetas a vigilancia de la Superintendencia de Sociedades en materia de soborno transnacional y nacional (art. 23); (ii) en el sector financiero vía el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (EOSF, artículo 102) adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar que en la realización de sus operaciones puedan ser utilizadas 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; (iii) y en el sector de la salud, Ley 1471 de 2011, conocido como Estatuto Anticorrupción, se conmina a adoptar medidas de control apropiadas y suficientes, orientadas a evitar que se generen fraudes en el sistema de seguridad social en salud. Esta misma normativa establece (artículo 2) la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas y las sanciones contra los entes colectivos (artículo 5) y en

desarrollo de la misma, la Superintendencia de Sociedades expidió, mediante la Circular Externa 100-000003 del 26 de julio de 2016, el Sistema de Gestión de Riesgos, por medio de la cual se expide la “Guía destinada a poner en marcha programas de cumplimiento para la prevención de las conductas previstas en el artículo 2.º de la Ley 1778 de 2016”.

Quinta. En la dimensión tributaria en Colombia no se tiene, en sentido estricto, regulación alguna relativa a *compliance* como disciplina autónoma; no obstante, el sistema tributario ha adoptado decisiones de jurisdicciones internacionales que llevan a delito la evasión fiscal, poniendo una carga —costo de cumplimiento⁵⁶²— tan elevada al contribuyente que, a juicio personal, inexorablemente va a llevar al desarrollo de esta figura en esta dimensión⁵⁶³.

Sexta. La medición del cumplimiento tributario es un área de estudio multidisciplinar de gran importancia académica y estatal que lleva más de 40 años de desarrollo, en la que ya es posible decantar como ejes estructurales de su esencia —de su realización— los factores demográficos, culturales y económicos, las actitudes y percepciones individuales, así como la estructura misma del sistema tributario.

Séptima. Respecto de la aproximación econométrica usada, se pueden concluir varios aspectos que pueden resumirse en torno a los estimadores y sus implicaciones, así como el modelo per se.

⁵⁶² Con la Ley 1943 de 2018 (art. 115), se creó en la Fiscalía General de la Nación colombiana la Dirección Especializada contra Delitos Fiscales, con el propósito de investigar y judicializar los delitos fiscales o tributarios y conductas conexas.

⁵⁶³ En el plano de lo social, todo esto significará un avance de la transparencia de la relación contribuyente-fisco, que quizás —ojalá— tenga profundas ramificaciones en las distintas dimensiones del cumplimiento de las personas de su vida en sociedad: normas sociales, civiles, comerciales, administrativas, si logra imponerse como cultura cuyo retorno social sería inimaginablemente alto, según los postulados de vida actuales.

Respecto a los estimadores y sus implicaciones: (1) existe una dificultad generalizada para encontrar relaciones estadísticamente significativas; lo cual, como se ha mencionado previamente, es posiblemente explicado por la alta informalidad, incidencia de economía subterránea y dificultades económicas del país, que se traducen en que, sin importar las características del territorio, el recaudo es bajo o indeterminado; (2) llama poderosamente la atención la importancia, en materia de política pública, la relación que tienen los años de educación promedio de un territorio con el aumento del recaudo de IVA; (3) igualmente, llama la atención que existe una relación inversa entre la proporción de delitos de corrupción y el recaudo en IVA, lo cual apunta a que, a menor confianza en las instituciones, menor será el cumplimiento tributario.

Respecto al modelo en general, el documento aporta al estudio con mayor rigurosidad estadística del fenómeno, pues al emplear una estimación de un papel de datos que va más allá de las estimaciones previas halladas en la literatura de mínimos cuadrados ordinarios y provee resultados que mitigan sesgos de los estimadores.

Octava. Finalmente, después de una reflexión académica sobre la evidencia recopilada y el modelo desarrollado, se encuentra que existe un amplio abanico de posibilidades de acción en la realidad fiscal- tributaria en Colombia. Acciones que desbordan los asuntos estrictamente jurídicos o el plano miramiento de incrementar tarifas o disminuirlas. Las nuevas tendencias de relacionamiento de las agencias tributarias con los contribuyentes basadas en una lógica de *compliance*, permiten trazar una hoja de ruta que requiere de instrumentos tecnológicos, sociales y jurídicos a fin de su exitosa instauración y por consecuencia una mejora de los procesos de fiscalización nacional, todo lo cual requiere de una arquitectura institucional sólida -en términos de funcionamiento, eficiencia, eficacia, gasto público óptimo, justicia, baja corrupción- que valide al sistema y permita a través

de los mecanismos de redistribución económica la percepción de bienestar que debe derivar después del pago de impuestos a través del cierre de brechas sociales y económicas.

BIBLIOGRAFÍA

- Acemoglu, D. y Robinson, J. (2021). Por qué fracasan los países. *Ariel*.
- Alm, J., Bloomquist, K. M. y McKee, M. (2015). On the external validity of laboratory tax compliance experiments. *Economic Inquiry*, 53(2), 1170-1186.
<https://doi.org/10.1111/ecin.12196>.
- Alm, J., Martínez-Vázquez, J. y Torgler, B. (Eds.). (2010). *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*. Routledge.
- Alm, J. y Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>.
- Almudí, C. y Serrano, A. (2002). La normativa contra la elusión fiscal internacional en los Estados Unidos. En *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario* (M. T. Soler Roch y F. Serrano Antón, dirs.). Instituto de Estudios Fiscales.
- Andreoni, J., Erard, B. y Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860. <https://www.jstor.org/stable/2565123>.
- Anzola M., G. (2011). Realidad de los posgrados en Colombia y su situación frente a la reforma de la Ley 30. *Revista UDCA Actualidad & Divulgación Científica*, 14(2), 3-5.
<https://doi.org/10.31910/rudca.v14.n2.2011.768>.
- Arroyo Z., L. y Nieto Martín, A. (2013). *El derecho penal económico en la era compliance*. Tirant lo Blanch.

- Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI). (2014). *Encuesta tasa tributaria efectiva 2014: ¿Cuánto pagan las empresas colombianas en impuestos?*
<http://proyectos.andi.com.co/SalPren/Documents/Encuesta%20tasa%20tributaria%20efectiva%202014.pdf>. Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de 1991*. Legis.
- Baer, K. (2002). Improving large taxpayers' compliance: a review of country experience. *Serie Occasional Papers, N° 215, Washington, D.C., Fondo Monetario Internacional (FMI)*.
- Basto, L (2003). Metodologías de estimación del balance estructural: una aplicación al caso colombiano; *Archivos de Economía*; No. 242.
- Beckman, T. J. (1989, January). AI in the IRS. In 1989 The Annual AI Systems in Government Conference (pp. 226-227). IEEE Computer Society.
- Bergman, M. & Nevarez, A. (2005). “¿Evadir o pagar impuestos? Una aproximación a los mecanismos sociales del cumplimiento. *Política y Gobierno*”, 1, 9–40.
- Blackwell, C. (2007). A meta-analysis of tax compliance experiments. *International Center for Public Policy Working Paper Series, 724*.
<https://ideas.repec.org/p/ayis/ispwps/paper0724.html>.
- Buelna S., M. C., Gutiérrez Herrera, L. y Ávila Saldoval, S. (2015). El desarrollo de la economía de consumo en el contexto del mundo bipolar de mediados del siglo XX. Una visión retrospectiva. *Análisis Económico, 30(74)*.
<https://www.redalyc.org/pdf/413/41343701008.pdf>.

- Bravo M., C. R. (1999). El pensamiento económico de Jeremy Bentham. *Revista Ciencias Humanas (Pereira)*, 6(20), 90-99.
- Cárdenas, M. y Mercer-Blackman, V. (2005). *El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Fedesarrollo.
https://www.dian.gov.co/dian/cifras/EstudiosExternos/Tributacion_y_competitividad.pdf.
- Cárdenas, M. y Perry R., G. (1986). *Diez años de reformas tributarias: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas*. Fedesarrollo.
- Carnelutti, F. (2002). *Cómo nace el derecho*. Editorial Temis.
- Carrau C., R. (2016). *Compliance para pymes*. Tirant to Blanch.
- Castro, L. y Scartascini, C. (2015). Tax compliance and enforcement in the pampas evidence from a field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 116, 65-82.
<https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.04.002>.
- Cekmecelio, H., & Gunse, A. (2011). Promoting creativity among employees of mature industries: The of autonomy and role stress on creative behaviors and job performance. *Procedia Social and Behavioral Science*, 889-895.
- CID. (2020). Covid-19: efectos económicos y políticas públicas para enfrentar la crisis. *Investigaciones*, 36, [www.fce.unal.edu.co/].
- Cummings, R., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2006). "Effects of tax morale on tax compliance: experimental and survey evidence". Working Paper, #12, National Centre for Econometric Research.
- Chan, C. W., Troutman, C. S. y O'Bryan, D. (2000). An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from the United States and Hong Kong. *Journal of*

- International Accounting, Auditing and Taxation*, 9(2), 83-103.
[https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(00\)00027-6](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(00)00027-6).
- Chau, K. K. G. y Leung, P. (2009). A critical review of Fischer tax compliance model: A research synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, 1(2), 034-040.
<https://doi.org/10.5897/JAT09.021>.
- CMI Michelsen Institute (Norway). (2012). *The one-billion-dollar question: How can Tanzania stop losing so much tax revenue*.
http://iffoadatabase.trustafrica.org/iff/the_one_billion_dollar_question_tanzania.pdf.
- Cobham, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. *Queen Elisabeth House Working Paper ,129*. Oxford: Oxford University.
<https://ideas.repec.org/p/qeh/qehwps/qehwps129.html>.
- Cohen, J. M., Holland, M. P. y Wolf, A. P. (2008). Under the FCPA, Who Is a Foreign Official Anyway? *The Business Lawyer*, 63(4), 1243-1274.
<https://www.jstor.org/stable/40688552>.
- Coleman, S. (1996). *The Minnesota income tax compliance experiment: State tax results*.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4419.
- Collins, J. H., Milliron, V. C. y Toy, D. R. (1992). Determinants of tax compliance: A contingency approach. *The Journal of the American Taxation Association*, 14(2), 1.
- Collosa, A (2019). *Evasión tributaria en América Latina: un llamado de atención para todos*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/evasion-tributaria-en-america-latina-un-llamado-de-atencion-para-todos/>.

- Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015). *Informe final presentado al ministro de Hacienda y Crédito Público*. Fedesarrollo.
- Consejo Privado de Competitividad (2017). *Índice Nacional de Competitividad 2016-2017*.
<https://compite.com.co/informe/informe-nacional-de-competitividad-2016-2017/>.
- Cortés, D., & Vargas, J. F. (2012). Inequidad Regional en Colombia. Universidad del Rosario, Documento de trabajo No. 34.
https://www.urosario.edu.co/urosario_files/4d/4d277c8b-4568-46db-9bd6-ebbc8235e08d.pdf
- Costa, P. (2015). *Organización de empresas y responsabilidad penal corporativa* (tesis doctoral, Universitat Politècnica de Catalunya). Repositorio Institucional UPC.
<https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/95957/TPCS1de1.pdf>.
- Crandall, W. (2010). Revenue administration: Autonomy in tax administration and the revenue authority model.
- Cruz Santos, A. (1959). *Historia, economía y hacienda*. Antares.
- Cruz Santos, A. (1971). *Don Pedro Gual: el estadista grancolombiano*. Academia Nacional de Historia.
- Cummings, R. G., Martínez-Vázquez, J., McKee, M. y Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447-457.
<https://doi.org/10.1016/j.jebo.2008.02.010>.
- Chand, S. & Moene, K. (2002). “Controlling Fiscal Corruption” Abed, George T./Gupta, Sanjeev, (pp. 89–110).

- Darnaculleta, M. M. (2005). *Autorregulación y derecho público. La autorregulación regulada*. Marcial Pons.
- De Vicente M., R. (2016). *Vademécum de derecho penal* (4.^a ed.). Tirant to Blanch.
- Del Castillo y Rada, J. M. (1952). *Memorias de hacienda 1823, 1826, 1827*. Editorial Universidad Nacional.
- Departamento Nacional de Planeación (DNP) (2002). *Las reformas tributarias en el siglo XX. Colombia*. Giro Editores.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2019). *Informe de gestión 2018-2019*. <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2019/Informe%20Rendici%c3%b3n%20de%20Cuentas%20DIAN.pdf>.
- Duverger, M. (1968). *Hacienda pública*. Bosch.
- Djawadi, B., & Fahr, R. (2013). The impact of tax knowledge and budget spending influence on tax compliance. *Discussion paper no. 7255*.
- DNP. (marzo de 2018). Hacia un nuevo sistema de subsidios y transferencias más justo, transparente y eficiente. Disponible en: <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/Presentaci%C3%B3n%20seminario%20%27Subsidios%20y%20eficiencia%20del%20gasto%27%20Hacia%20un%20nuevo%20sistema%20de%20subsidios%20y%20transferencias.pdf>
- Echave L., A. (2014). Factores explicativos de la evasión fiscal (tesis doctoral, Universitat Autònoma de Barcelona). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=89665>
- Elías, N. (2002). *Humana conditio: consideraciones en torno a la evolución de la humanidad*. Akal Editorial.

- Engida, T. G. y Baisa, G. A. (2014). Factors influencing taxpayers' compliance with the tax system: An empirical study in Mekelle City, Ethiopia. *Journal of Tax Research*, 12(2), 433-452.
- Enseñat de C., S. (2016). *Manual del compliance officer: guía práctica para los responsables de compliance de habla hispana*. Aranzadi.
- Escuela Superior de Administración Pública (ESAP). (1961). *La reforma tributaria de 1960*. ESAP.
- Escudero, M. (2015). Diagnóstico y mapa de riesgos de compliance. En *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos de la empresa* (C. A. Sáiz Peña, comp.). Aranzadi.
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J. I., Reyes, L. C., Villabona, J. O. y Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. Reflexiones y propuestas. *Revista de Economía Institucional*, 19(36), 149-174. <http://dx.doi.org/10.18601/01245996.v19n36.06>.
- Feijoo S., B. J. (2013). La culpabilidad jurídico-penal en el Estado democrático de derecho. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 65, 99-125. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/353617>.
- Ferrajoli, L. (1989). *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Editorial Trotta.
- Fjeldstad, O. H., Schulz-Herzenberg, C. y Hoem Sjursen, I. (2012). People's views of taxation in Africa: a review of research on determinants of tax compliance. *ICTD Working Paper N.º 8*. <https://www.ictd.ac/publication/people-s-views-of-taxation-in-africa-a-review-of-research-on-determinants-of-tax-compliance/>.

- Flesher, T. K. (1987). What the IRS knows about artificial intelligence that you should know. *Taxes*, 65, 707.
- Florian, C. (2016). *La auditoría, origen y evolución. ¿Por qué en Colombia solo se conoce a través de leyes?* <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdf.s/2016/4sin/B20.pdf>.
- Foorthuis, R. (2012). Tactics for internal compliance: A literature review. En *Project Compliance with Enterprise Architecture* (R. Foorthuis, ed.). Utrecht University.
- Foucault, M. (2001). *Defender la sociedad*. Fondo de Cultura Económica.
- Foucault, M. (2006). *Seguridad, territorio, población*. Fondo de Cultura Económica.
- Franzoni, L. (1998). "Tax evasion and tax compliance". University of Bologna.
- Gallego Soler, J. I. (2014). "Criminal compliance" y proceso penal: reflexiones iniciales. En *Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal* (V. Gómez Martín, M. Corcoy y S. Mir Puig, dirs.). Edisofer.
- Geller, M. Hansen, B., Kadiri, F. y Yikona, S. (2011). *Ill-gotten money and the economy experiences from Malawi and Namibia*. World Bank.
- Genschel, P. y Schwarz, P (2011). Tax competition: a literature review. *Socio-Economic Review*, (9), 339-370. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2490529.
- Gómez-Jara, C. (2005). *Fundamentos modernos de la culpabilidad empresarial*. Ara Editores.
- Gordon, R. A. (1981). *Tax havens and their use by United States taxpayers*. Forgotten Books. http://www.archive.org/stream/taxhavenstheirus01gord/taxhavenstheirus01gord_djvu.txt.
- Gordon, R. (2009). Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. *Journal of Public Economics*, 855-866.

- Graetz, M. J., Reinganum, J. F. y Wilde, L. L. (1986). The tax compliance game: Toward an interactive theory of law enforcement. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 2(1), 1-32. <https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jleo.a036900>.
- Greene, W. (2012). *Econometric analysis* (7th ed.). Pearson.
- Griliches, Z. y Mason, W. M. (1972). Education, income, and ability. *Journal of Political Economy*, 80(3, Part 2), S74-S103.
<https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/259988>.
- Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Guía sobre transparencia y beneficiario final. Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)*.
<https://www.uaf.cl/asuntos/descargar.aspx?arid=758>.
- Ghura, D. (2002). “Tax revenue in sub-Saharan Africa: effects of economic policies and Corruption”. Citado en *Governance, Corruption, and Economic Performance*”, (pp. 1819–29).
- Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D. y Vlaev, I. (2017). The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance. *Journal of Public Economics*, 148, 14-31. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.02.003>.
- Hansen, M. H. (2015). Political obligation in Ancient Greece and in the modern world. *Scientia Danica. Series H, Humanistica*, 10(8).
- Haque, N. & Sahay, R. (1996).”Do government wage cuts close budget deficits? Costs of corruption”. *Staff Papers-International Monetary Fund*, 43(4), 754–778.
- Heller, H. (2011). *La teoría del Estado*. Fondo de Cultura Económica.

- Heminem, M. (2014). *The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty*. IBFD Print Books.
- Hermann, D. H. J. (1981). Socrates on justice and legal obligation. *Seton Hall Law Review*, 11(4), 663-678.
<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/shlr11&div=49&id=&page=>.
- Herrera, M. (2016). La negociación en el proceso penal desde la dogmática del derecho penal. Especial referencia a los ordenamientos español y peruano. *Política Criminal*, 11(21), 229-263. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-33992016000100009>.
- HM Revenue & Customs. (2014). *Extra-statutory concessions: Concessions as at 6 April 2018*.
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/733377/Extra_Statutory_Concessions.pdf.
- HM Revenue & Customs. (2019). *Annual reports and accounts 2018-2019. Annual report presented to the House of Commons by Command of Her Majesty*. House of Commons.
- Internal Revenue Service (IRS). (1978). *A dictionary of compliance factors*. IRS.
- Internal Revenue Service (IRS). (2019). Federal tax compliance research: Tax gap estimates for tax years 2008-2010. <http://www.irs.gov/uac/IRS-The-Tax-Gap>.
- Issa, H., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: The formalization of audit and workforce supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1-20.
- Jakobs, G (1999). *Teoría y praxis de la injerencia* (M. Cancino, trad.). Universidad de Bonn.
- Jackson, D. N. (1979). *Jackson personality inventory-manual*. Research Psychologists Press.

- Jackson, B. R. y Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5(1), 125-165.
- Jaramillo, E. (s. f.). *Memoria de Hacienda 1935-1936*. Editorial Nueva.
- Jaramillo U., J. (s. f.). *Etapas y sentido de la historia de Colombia (periodo colonial, la Gran Colombia 1820-1830, la República de Nueva Granada 1830-1850, las reformas liberales de 1850, El Federalismo)*. Banco de la República.
<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/historia/colhoy/colo4.htm>.
- Junguito, R. (2018). *Cien episodios de la historia económica de Colombia*. Editorial Planeta.
- Junguito, R. y Rincón, H. (2004). *La política fiscal en el siglo XX en Colombia*.
<https://www.banrep.gov.co/es/politica-fiscal-el-siglo-xx-colombia>
- Johnson, S. (2016). The future of american tax administration: conceptual alternatives and political realities. *Columbia Journal of tax law*.
- Kant, E. (2003). *Crítica de la razón práctica*. Editorial La Página S.A.
- Kindhauser, U. (2011). Infracción de deber y autoría. *Revista de Estudios de la Justicia*, (14).
<https://doi.org/10.5354/0718-4735.2013.28552>.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B. y Wahl, I. (2007). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. *IDEAS Working Paper Series N.º 730*.
- Kliksberg, B. (1999). Capital social y cultura, claves esenciales del desarrollo. *Revista de la CEPAL*.

- KPMG. (2018). *Estándares internacionales en compliance ISO 19600 y 37001*.
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/07/estandares-internacionales-compliance.pdf>.
- Kokina, J., & Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of emerging technologies in accounting*, 14(1), 115-122.
- Kunreuther, H., White, G. y Slovic, P. (1974). *Decision processes, rationality, and adjustment to natural hazards*. University of Oregon Libraries.
- Lane, P. R. (2003). The cyclical behaviour of fiscal policy: Evidence from the OECD. *Journal of Public Economics*, 81(12), 2661-2675. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00075-0](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00075-0).
- Leo-Castela, J. I., Rodríguez-López, F., y Sánchez-Macías, J. I. (2020): “Evolución de la responsabilidad social y legal corporativa: hacia un índice de compliance en la OCDE”, en Rodríguez-García, N., Carrizo, A., y Rodríguez-López, F. (eds.), *Corrupción: Compliance, Represión y Recuperación de Activos*, ed. Tirant lo Blanch, 2019, pp 405-430.
- Leo-Castela, J., Sánchez-Macías, J. I. (2020). Autorregulación e imputación penal de la persona jurídica en España y Chile” *Polít. Crim.* Vol. 15, Nº 30 (diciembre 2020), Art. 5, pp. 639-669. <http://politcrim.com/wp-content/uploads/2020/12/Vol15N30A5.pdf>
- Lennard, M. (2009). The UN Model tax convention as compared with the OECD Model Tax Convention — Current points of difference and recent developments. *Asia Pacific Tax Bulletin*. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf.
- Lewis, A. (1982). *The psychology of taxation*. M. Robertson.
- Lewin, A. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. En *Fundamentos de la tributación*. Ediciones Uniandes; Editorial Temis.

- Lozano, I. y C. Aristizabal (2003), “Déficit Público y Desempeño Económico en los Noventa: el Caso Colombiano”, próximo a publicarse en Borradores de Economía, 261, Banco de la República.
- Lleras, A. (2016). Bases generales de la política fiscal del gobierno. En A. Lleras Camargo, *Alberto Lleras. Antologías. El político*. Villegas Editores.
- Lubos, P. y Pietro V. (2011). Political uncertainty and risk premia. *Journal of Financial Economics*, 110(3), 520-545. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2013.08.007>
- Lynch, J. (2006). *Simón Bolívar: A life*. Yale University Press.
- Manasan, R. (2003). Tax administration reform: (Semi-) autonomous revenue authority anyone? *Philippine institute for development studies*.
- Mantilla, S. (2002). *Auditoría del control interno*. ECOE Ediciones.
- Márquez, F. (2003). *Teoría de la antijuricidad*. UNAM.
<https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/549-teoria-de-la-antijuricidad>.
- Martínez, L. (2019). Sources of Revenue and Government Performance: Evidence from Colombia. Tomado de: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273001>
- Martin, R. (1970). Socrates on disobedience to law. *The Review of Metaphysics*, 24(1), 21-38.
https://www.pdcnet.org/revmetaph/content/revmetaph_1970_0024_0001_0021_0038.
- McGee, R. W., Paláu, S. L. y López, G. A. Y. (2009). ¿Es ética la evasión de impuestos?: estudio empírico de opinión en Colombia. *Sotavento M.B.A.*, (15), 16-29.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5137574>.

McKee, M. (2000). *A public choice perspective on tax compliance or why Bob Tollison would want high tax compliance*. University of New Mexico.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1998, 16 de noviembre). Decreto 2331 de 1998. Por el cual se dictan medidas tendientes a resolver la situación de los sectores financiero y cooperativo, aliviar la situación de los deudores por créditos de vivienda y de los ahorradores de las entidades cooperativas en liquidación, mediante la creación de mecanismos institucionales y de financiación y la adopción de disposiciones complementarias. *Diario Oficial*, 43.430.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2009). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2010). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2011). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2014). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2016). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2018). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP). (2019). *Marco Fiscal de Mediano Plazo*. MHCP.

- Mir Puig, S. (2016). *Derecho penal. Parte general* (10.^a ed.). Editorial Reppertor.
- Missas, J. (2017). La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Colombia. Problemáticas sobre su aplicación desde la expedición del Código Penal. *Revista Criterio Jurídico*, 16(1). <https://revistas.javerianacali.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/1788>.
- Molina, F. (2001). *Antijuricidad penal y sistema del delito*. Bosch.
- Molina, M. G. y Gómez, A. P. (2005). ¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia? *Revista de Economía Institucional*, 7(12), 43-61.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/ecoins/article/view/142>.
- Morales, H. (2009). La función preventiva de la pena y sus elementos. UAC.
https://www.uac.edu.co/images/stories/publicaciones/revistas_cientificas/juris/volumen-9-no-1/editorial.pdf.
- Morriss, A. y Moberg, L. (2012). Cartelizing taxes: Understanding the OECD's campaign against 'harmful tax competition'. *Columbia Journal of Tax Law*, 4(1).
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1950627.
- Muñoz C., F. (2013). La autoría mediata por dominio de un aparato de poder como instrumento para la elaboración jurídica del pasado. *Revista Penal*, (31), 171-189.
- Musimenta, D., Nkundabanyanga, S. K., Muhwezi, M., Akankunda, B. y Nalukenge, I. (2017). Tax compliance of small and medium enterprises: A developing country perspective. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 35(2), 149-175.
<https://doi.org/10.1108/JFRC-08-2016-0065>.
- Nieto, A. (2014). *Public "compliance": prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.

- Nkundabanyanga, S. K., Mvura, P., Nyamuyonjo, D., Opiso, J. y Nakabuye, Z. (2017). Tax compliance in a developing country. *Journal of Economic Studies*, 44(3).
<https://doi.org/10.1108/JES-03-2016-0061>.
- Nur-Tegin, K. D. (2008). Determinants of business tax compliance. *Topics in Economic Analysis & Policy*, 8(1). <https://doi.org/10.2202/1935-1682.1683>.
- Ocampo, J. (2011). Macroeconomía para el desarrollo: políticas anticíclicas y transformación productiva. *Revista Cepal*, 104. <https://www.cepal.org/fr/node/115>.
- Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). (2016). *Co-operative tax compliance: Building better tax control frameworks*. OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (1998). *Harmful tax competition an emerging global issue*. OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2004). *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2000). *Reducing the risk of policy failure: Challenges for regulatory compliance*. OECD Publishing.
<http://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/1910833.pdf>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/ctp/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2014). *Action plan on base erosion and profit shifting*. OECD Publishing.

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2015a). *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes Finales 2015*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2015b). Hacia una política tributaria más eficiente, equitativa y verde. En *Estudios económicos de la OCDE: Colombia*. OCDE.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2016). *Panorama de las Administraciones Públicas 2015, INAP*. OECD Publishing.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264262072-es>

Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) y Fiscalía General de la Nación. (2018). *Tipologías de corrupción en Colombia. Fiscales Unidos por la Transparencia y la Integridad. Tomo 5*. <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/wp-content/uploads/Tomo-V.pdf>.

Olowookere, J. K., & Fasina, H. T. (2013). Taxpayers' education: A key strategy in achieving voluntary compliance in Lagos state, Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 146-154.

Ollero Tassara, A. (1975). Una filosofía jurídica posible. *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, (15), 247-278. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=820114>.

- Ortega, D. y Scartascini, C. (2015). *Don't blame the messenger: A field experiment on delivery methods for increasing tax compliance*. IDB Publications.
- O'Shaughnessy, D. B. (2014). *Tax compliance determinants: A proposed model for cross-country analysis*. University of Texas.
- Palil, M. R. (2010). *Tax knowledge and tax compliance determinants in self-assessment system in Malaysia* (tesis doctoral, University of Birmingham).
- Palil, M. R. y Mustapha, A. F. (2011). The evolution and concept of tax compliance in Asia and Europe. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(11), 557-563.
- Peña, S. (2015). *Compliance, cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*. Aranzadi.
- Pérez, R. O. (2017). Comprendiendo el cumplimiento tributario de los individuos: una revisión bibliográfica. *Revista de Estudios Tributarios*, (17), 199-225.
- Perry, G. (2010). *Impuestos nacionales y tributos locales, hacia una reforma estructural*. Fedesarrollo.
- Pineda H., S. (1996). Apertura económica y equidad. Los retos de Colombia en la década de los noventa. *Borradores de Economía del Banco de la República*, 17-24. Disponible en: <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/historia/colhoy/colo16.htm>.
- Pinto B., J. J. (2012). Las finanzas de la Gran Colombia. *Documentos de Trabajo IELAT*, (40), 92-113.
- Pinto B., J. J. (2013). Los orígenes del impuesto directo y progresivo en América Latina. *Historia y Sociedad*, (24), 53-77.
<https://revistas.unal.edu.co/index.php/hisysoc/article/view/39708>

- Piketty, T. (2019). *Capital e ideología*. Editorial Planeta.
- Pormelau, K. y Cole, A (2015). *International Tax Competitiveness Index 2015*. Tax Foundation.
http://taxfoundation.org/sites/default/files/docs/TF_ITCI_2015.pdf.
- Rahman, A. (2009). Investment climate in practice: Tackling corruption through tax administration reform.
- Reyes, Y. (2005). *Causalidad y explicación del resultado*. Thomson-Civitas.
- Restrepo, J. C. (2003). *Hacienda pública*. Universidad Externado de Colombia.
- Restrepo, J. M. (1969). *Historia de la revolución de la República de Colombia*. Librería Americana.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13(2), 135-143. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2004.09.001>.
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of international Accounting, Auditing and taxation*, 15(2), 150-169.
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.005>.
- Rincón, H., J. Berthel y Miguel Gómez (2003). Balance Fiscal Estructural y Cíclico del Gobierno Nacional Central de Colombia, 1980-2002, Borradores de Economía, 246, Banco de la República.
- Ring, D. (2015). Intercambio de información. En Organización de las Naciones Unidas (ONU), *Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo*. ONU.

Rivas P., P. (1996). *Justicia, comunidad, obediencia. El pensamiento de Sócrates ante la ley*. Ediciones Universidad de Navarra.

Rodríguez S., Ó. (1996). Nuevas perspectivas en historiografía fiscal. *Cuadernos de Economía*, 15(24).

Rodríguez-Guerrero, D. (2019). Política fiscal, pobreza y desigualdad: un modelo de microsimulación para Colombia. En H. J. Jara Tamayo, *Tax and benefit microsimulation to tackle inequality in Colombia*. Universidad Externado de Colombia; Universidad de Essex.

Rodríguez-López, F. y Sanchez-Macías, J., (2021) “Normalización y certificación en *compliance*, de la autorregulación al valor social”. En Rodríguez García, N., “Compliance” y responsabilidad de las personas jurídicas. España, Tirant Lo Blanch..

Rojas A., J. C. (2016). Sistema financiero: un análisis del mercado desde la perspectiva del derecho económico. *Revista de Derecho Privado*, (56).

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. ISSN 0122-1108 <https://doi.org/10.18601/01236458.n49.07>.

Rojas A., J. C. (2019). *El mundo más allá de las normas*. Notinet Legal (blog). <https://www.notinetlegal.com/post.php?post=el-mundo-ms-all-de-las-normas-83>.

- Rojas A., J. C. (2020). Epistemología del compliance como criterio de funcionamiento social y empresarial. *Pensamiento Jurídico*, (52). Recuperado a partir de <https://revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/view/92517>
- Rojas, P. (2003). Colombia: Ajuste Fiscal y Sostenibilidad de la Deuda. *VEDDirección de Estudios Económicos*, CAF.
- Roth, J. A., Scholz, J. T. y Witte, A. D. (1989). *Taxpayer compliance: An agenda for research (Vol. 1)*. University of Pennsylvania Press.
- Ruiz R., A. (1999). El ámbito del derecho punitivo: el concepto constitucional de sanción. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 3(2), 115-139.
- Saad, R. A. J. y Haniffa, R. (2014). Determinants of zakah (Islamic tax) compliance behavior. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 5(2):182-193.
<https://doi.org/10.1108/JIABR-10-2012-0068>.
- Salazar, N. y D. Prada (2003). El Balance Estructural del Gobierno Central en Colombia. ANIF.
- Sanchez-Macías, J. I. (2017): “Corrupción, evasión fiscal y paraísos fiscales, una relación simbiótica”, en Rodríguez-García, Nicolás y Rodríguez-López, Fernando (coords.), *Corrupción y desarrollo*, ed. Tirant lo Blanch, pp 127-155.
- Sánchez-Macías, J. I. y Leo-Castela, J. I.(2020). *Compliance tributario para pymes según la norma UNE 19602*. Aenor Internacional.
- Sanchez-Macías, J. I., Rodríguez-López, F. (2021) “Sociedad del riesgo y cultura de cumplimiento”. En Rodríguez García, N., *Tratado angloiberoamericano sobre compliance penal*. Valencia, Tirant Lo Blanch.

- Scholz, J. T. (1998). Trust, taxes, and compliance. En *Trust and Governance* (M. Levi y V. Braithwaite, eds.). Russell Sage Foundation.
- Scott, B., Bloom, N. y Davis, S. (2015). Measuring economic policy uncertainty. *NBER Working Paper N.º 21633*. <https://www.nber.org/papers/w21633>.
- Sieber, U. (2013). Programa de cumplimiento en el derecho penal de la empresa. Una nueva concepción para controlar la criminalidad económica. En *El derecho penal económico en la era de la compliance* (L. A. Arroyo Zapatero, dir.; A. Nieto Martín, coord.). Tirant lo Blanch.
- Silva, R. (2008). *Los ilustrados de Nueva Granada 1760-1808: genealogía de una comunidad de interpretación*. Fondo Editorial Universidad Eafit; Banco de la República.
- Seira, E., Pineda, E. y Rasteletti, A. (2019). *Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la economía digital. Causas y propuestas para enfrentarlos*. BID.
[file:///C:/Users/Juan/Downloads/Retos para el cobro del impuesto sobre la renta en la econom%C3%ADa digital Causas y propuestas para enfrentarlos es.pdf](file:///C:/Users/Juan/Downloads/Retos%20para%20el%20cobro%20del%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20en%20la%20econom%C3%ADa%20digital%20Causas%20y%20propuestas%20para%20enfrentarlos%20es.pdf).
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48. <https://doi.org/10.1257/jep.21.1.25>.
- Solís C., J. L. (2007). Compliance o cumplimiento normativo. *Revista Partida Doble*, (191), 76-83. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/163043>.
- Schatan, R., Pérez-Porrúa, J., & Pérez, C. (2015). *Reforma de 2012 y Nuevos Retos de la Política Tributaria*. Departamento de Finanzas Públicas del FMI.
- Steiner, R. y Soto, C. (1998). *Evasión del impuesto a la renta en Colombia: 1988-1995*. Fedesarrollo.

- Steiner, R. y Gómez, H. J. (2015). *La reforma tributaria y su impacto sobre la tasa efectiva de tributación de las firmas en Colombia*. Fedesarrollo.
- Steiner, R. y Traverso, V. (2010). *Colombia 2010-2014: propuestas de política pública*. Fedesarrollo.
- Stiglitz, J. (2000). *La economía del sector público* (3.^a ed.). Bosch.
- Szczaranki, F. L. (2014). El rol de la retribución en una teoría de la pena como institución regulativa. *Revista Ius Et Praxis*, 21(1), 171-203. Colombia.
<http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122015000100006>.
- Tanzi, V. (1991). *Public finance in developing countries*. Edward Elgar Publishing.
- Tanzi, V. (1998). “Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures”. Staff Papers-International Monetary Fund, (pp. 559–594).
- Tanzi, V. (2000). *Policies, institutions and the dark side of economics*. Economics Books.
- Tanzi, V. y Davoodi, H. (2000). “Corruption, growth, and public finances. International Monetary Fund.
- Terreno, D. D., Sattler, S. A. y Pérez, J. O. (2017). Las etapas del ciclo de vida de la empresa por los patrones del estado de flujo de efectivo y el riesgo de insolvencia empresarial. *Contabilidad y Negocios: Revista del Departamento Académico de Ciencias Administrativas*, 12(23), 22-37.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6185944>.
- Torgler, B. (2005). “Tax Morale in Latin America.” *Public Choice*, 122(1), 133–157.

- Treasury Inspector General for Tax Administration. (2019). *Trends in compliance activities through fiscal year 2018*.
<https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2019reports/201930063fr.pdf>.
- Tversky, A. y Kahneman, D. (1974). Judgement under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, 185(4157), 1124-1131. <https://doi.org/10.1126/science.185.4157.1124>.
- Uribe-Urán, V. (2011). La cultura. En *Colombia: Crisis imperial e independencia. Tomo I* (E. Posada Carbó, dir.). Fundación Mapfre; Taurus.
- U.S. Department of Justice. (2012). *A resource guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act*.
<https://www.justice.gov/criminal-fraud/fcpa-resource-guide>.
- U.S. Government Accountability Office. (2018). *Tax fraud and noncompliance: IRS could further leverage the Return Review Program to strengthen tax enforcement*.
<https://www.gao.gov/products/GAO-18-544>.
- U.S. Sentencing Commission. (s. f.). *Guidelines manual. Chapter Eight. Section §8b2.1. Effective compliance and ethics program*. <https://guidelines.uscourts.gov/g1/%C2%A78B2.1>.
- Varela, A. (2013). *La empresa como sujeto de imputación de responsabilidad penal. Fundamentos y límites*. Marcial-Pons.
- Velasco, E. y Alberdi, S. (2016). *Cuestiones prácticas sobre responsabilidad penal de la persona jurídica y compliance*. Arazandi.
- Velasco, E. y Saura, B. (2016). *Cuestiones prácticas sobre responsabilidad penal de la persona jurídica y compliance*. Arazandi.

- Velez, G. M., & Knowles, R. T. (2020). Trust, civic self-efficacy, and acceptance of corruption among Colombian adolescents: shifting attitudes between 2009-2016. *Compare: A Journal of Comparative and International Education*, 1-17.
- Verbeek, M. (2008). *A guide to modern econometrics*. John Wiley & Sons.
- Weigel, R. H., Hessing, D. J. y Elffers, H. (1987). Tax evasion research: A critical appraisal and theoretical model. *Journal of Economic Psychology*, 8(2), 215-235.
[https://doi.org/10.1016/0167-4870\(87\)90021-3](https://doi.org/10.1016/0167-4870(87)90021-3).
- Wilson, J. D. (1999). Theories of tax competition. *National Tax Journal*, 52(2), 269-304.
<https://www.jstor.org/stable/41789394>.
- Woozley, A. D. (1979). *Law and obedience: The arguments of Plato's Crito*. Duckworth.
- World Economic Forum. (2016). *The Fourth Industrial Revolution: What it means, how to respond*. <https://www.weforum.org/agenda/2016/01/the-fourth-industrial-revolution-what-it-means-and-how-to-respond/>.
- World Bank y PriceWaterhouseCoopers (PwC) (2014). *Paying Taxes 2014. The global picture*. PwC.
- World Bank y PriceWaterhouseCoopers (PwC) (2017). *Paying Taxes 2017. The global picture*. PwC.
- World Bank y PriceWaterhouseCoopers (PwC) (2020). *Paying Taxes 2020. The global picture*. PwC.
- Wright, E. (1929). *The meaning of Rousseau*. Oxford University Press.

Wu, S. Y. y Teng, M. J. (2005). Determinants of tax compliance — A cross-country analysis.

FinanzArchiv/Public Finance Analysis, 61(3), 393-417.

<https://www.jstor.org/stable/40913084>.

Zajonc, R. (1980). Feeling and thinking: Preferences need no inferences. *American Psychologist*,

35(2), 151-175. <https://doi.org/10.1037/0003-066X.35.2.151>.

Zape Ayala, K. y Arboleda Salazar, M. (2017). Condiciones de las teorías de la pena que

permiten la prevención de conductas punibles en marco del posconflicto armado en

Colombia. *Revista Verba Iuris*, (38). [https://doi.org/10.18041/0121-](https://doi.org/10.18041/0121-3474/verbaiuris.38.1072)

3474/verbaiuris.38.1072.

Referencias legales

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

Congreso de la República de Colombia. (1927, 12 de noviembre). Ley 64 de 1927. Por la cual se

dictan algunas disposiciones relativas al impuesto sobre la renta. *Diario Oficial*, 20.648.

Congreso de la República de Colombia. (1935, 23 de diciembre). Ley 78 de 1935. Por la cual se

reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se

establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros. *Diario Oficial*, 23.075.

Congreso de la República de Colombia. (1963). Ley 21 de 1963. *Diario Oficial*, 31.177.

Congreso de la República de Colombia. (1983, 8 de junio). Ley 9 de 1983. Por la cual se expiden

normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas,

ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones. *Diario*

Oficial, 36.274.

Congreso de la República de Colombia. (1983, 20 de diciembre). Ley 48 de 1983. Por la cual se expiden normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno nacional para regular aspectos del comercio exterior colombiano. *Diario Oficial*, 36.421.

Congreso de la República de Colombia. (1986, 23 de diciembre). Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 34.276.

Congreso de la República de Colombia. (1990, 28 de diciembre). Ley 49 de 1990. Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 39.615.

Congreso de la República de Colombia. (1992, 30 de junio). Ley 6 de 1992. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 40.490.

Congreso de la República de Colombia. (1993, 29 de noviembre). Ley 87 de 1993. Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 41.120.

Congreso de la República de Colombia. (1993, 22 de diciembre). Ley 99 de 1993. Por la cual se crea el Ministerio del Medioambiente, se reordena el sector público encargado de la gestión y conservación del medioambiente y los recursos naturales renovables, se

organiza el Sistema Nacional Ambiental (SINA) y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 41.146.

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. (1995, 20 de diciembre). Ley 223 de 1995. Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 42.160.

Congreso de la República de Colombia. (1996, 18 de enero). Ley 256 de 1996. Por la cual se dictan normas sobre competencia desleal. *Diario Oficial*, 42.692.

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. (2000, 9 de octubre). Ley 617 de 2000. Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional. *Diario Oficial*, 44.188.

Congreso de la República de Colombia. (2001, 16 de enero). Ley 643 de 2001. Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. *Diario Oficial*, 44.294.

Congreso de la República de Colombia. (2002, 13 de febrero). Ley 734 de 2002. Por la cual se expide el Código Disciplinario Único (Ley derogada, a partir del 1 de julio de 2021, por el artículo 265 de la Ley 1952 de 2019). *Diario Oficial*, 44.708.

Congreso de la República de Colombia. (2002, 27 de diciembre). Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 45.046.

Congreso de la República de Colombia. (2003, 9 de julio). Ley 819 de 2003. Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 45.243.

Congreso de la República de Colombia. (2003, 19 de noviembre). Ley 850 de 2003. Por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas. *Diario Oficial*, 45.376.

Congreso de la República de Colombia. (2003, 29 de diciembre). Ley 863 de 2003. Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. *Diario Oficial*, 45.415.

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. (2006, 27 de diciembre). Ley 111 de 2006. Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Diario Oficial*, 46.494.

Congreso de la República de Colombia. (2008, 31 de diciembre). Ley 1266 de 2008. Por la cual se dictan las disposiciones generales del *habeas data* y se regula el manejo de la información contenida en bases de datos personales, en especial la financiera, crediticia, comercial, de servicios y la proveniente de terceros países y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 47.219.

Congreso de la República de Colombia. (2010, 29 de diciembre). Ley 1430 de 2010. Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. *Diario Oficial*, 47.937.

Congreso de la República de Colombia. (2011, 18 de enero). Ley 1437 de 2011. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial*, 47.956.

Congreso de la República de Colombia. (2011, 12 de julio). 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. *Diario Oficial*, 48.128.

Congreso de la República de Colombia. (2011, 12 de octubre). Ley 1480 de 2011. Por medio de la cual se expide el Estatuto del Consumidor y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 48.220.

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. (2012, 26 de diciembre). Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 48.655.

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. (2014, 6 de marzo). Ley 1712 de 2014. Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 49.084.

Congreso de la República de Colombia. (2014, 23 de diciembre). Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 49.374.

Congreso de la República de Colombia. (2015, 30 de junio). Ley 1755 de 2015. Por medio de la cual se regula el derecho fundamental de petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial*, 49.559.

Congreso de la República de Colombia. (2015, 6 de julio). Ley 1757 de 2015. Por la cual se dictan disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática. *Diario Oficial*, 49.565.

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 expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones (ley inexecutable 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 2100 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.

Congreso de la República de Colombia. (2021, 14 de septiembre). Ley 2155 de 2021. Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 51.797.

Departamento Nacional de Planeación (DNP). (2013). *Conpes N.º 167 del 9 de diciembre de 2013. Estrategia Nacional de la Política Pública Integral Anticorrupción*. Imprenta Nacional de Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (1992, 31 de diciembre). Decreto 2169 de 1992. Por el cual se reestructura el Departamento Administrativo del Servicio Civil. *Diario Oficial*, 40.704.

Presidencia de la República de Colombia. (2001, 26 de julio). Decreto 1537 de 2001. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 87 de 1993 en cuanto a elementos técnicos y administrativos que fortalezcan el sistema de control interno de las entidades y organismos del Estado (derogado por el Decreto 1083 de 2015).

Presidencia de la República de Colombia. (2005, 6 de septiembre). Decreto 3081 de 2005. Por el cual se reglamenta parcialmente la Decisión 486 de la Comunidad Andina. *Diario Oficial*, 46.023.

Presidencia de la República de Colombia. (2017, 11 de septiembre). Decreto 1499 de 2017. Por medio del cual se modifica el Decreto número 1083 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública, en lo relacionado con el Sistema de Gestión establecido en el artículo 133 de la Ley 1753 de 2015. *Diario Oficial*, 50.353.

Presidencia de la República de Colombia. (2011, 9 de diciembre). Decreto 4637 de 2011. Por el cual se suprime y se crea una Secretaría y se suprime un programa en el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 48.278.

Presidencia de la República de Colombia. (2013, 24 de septiembre). Decreto 2069 de 2013. Por el cual se suprime y se crea una Alta Consejería Presidencial (decreto derogado por el artículo 55 del Decreto 1649 de 2014, con excepción de sus artículos 2 y 3 los cuales rigen hasta el 30 de septiembre de 2014). *Diario Oficial*, 48.923.

Presidencia de la República de Colombia. (2015, 21 de mayo). Decreto 943 de 2014. Por el cual se actualiza el Modelo Estándar de Control Interno (MECI).

Presidencia de la República de Colombia. (2015, 26 de mayo). Decreto 1083 de 2015. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública.

Presidencia de la República de Colombia. (2015, 18 de febrero). Directiva Presidencial 01 de 2015. Reporte a la Secretaría de Transparencia de la Presidencia de la República de posibles actos de corrupción o irregularidades. *Diario Oficial*, 49.429.

Superintendencia Financiera de Colombia. (2008, 1.º de julio). Circular Externa 026 de 2008. Derogación, modificación, e incorporación de formatos e instructivos relacionados con el reporte de información a la UIAF.

https://www.uiaf.gov.co/sistema_nacional_ala_cft/normatividad_sistema/circulares/circular_externa_26_2008_2023

Referencias jurisprudenciales

Corte Constitucional de Colombia. (1992, 13 de agosto). Sentencia C-479 de 1992 (José Gregorio Hernández Galindo y Alejandro Martínez Caballero, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 21 de enero). Sentencia C-15 de 1993 (Eduardo Cifuentes Muñoz, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1995, 2 de febrero de 1995). Sentencia C-026 de 1995 (Carlos Gaviria Díaz, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1996, 13 de junio). Sentencia C-261 de 1996 (Alejandro Martínez Caballero, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1996, 5 de agosto). Sentencia C-341 de 1996 (Antonio Barrera Carbonell, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1996, 16 de octubre). Sentencia C-540 de 1996 (Eduardo Cifuentes Muñoz, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1998, 1.º de abril). Sentencia C-126 de 1998 (Alejandro Martínez Caballero, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1998, 30 de junio). Sentencia C-320 de 1998 (Eduardo Cifuentes Muñoz, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (1999, 17 de febrero). Sentencia C-083 de 1999 (Vladimiro Naranjo Mesa, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2000, 12 de abril). Sentencia C-431 de 2000 (Vladimiro Naranjo Mesa, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2002, 3 de julio). Sentencia C-506/2002 (Marco Gerardo Monroy Cabra, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2004, 25 de marzo). Sentencia T-301 de 2004 (Eduardo Montealegre Lynett, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2005, 9 de agosto). Sentencia C-818-2005 (Rodrigo Escobar Gil, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2006, 8 de marzo). Sentencia C-172 de 2006 (Jaime Córdoba Triviño, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2006, 29 de noviembre). Sentencia C-988 de 2006 (Álvaro Tafur Galvis, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2008, 16 de octubre). Sentencia C-1011 de 2008 (Jaime Córdoba Triviño, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2009, 29 de octubre). Sentencia C-762 de 2009 (Juan Carlos Henao Pérez, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2011, 18 de mayo). Sentencia C-397 de 2011 (Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2012, 22 de febrero). Sentencia C-121 de 2012 (Luis Ernesto Vargas Silva, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2012, 30 de marzo). Sentencia C-635 de 2012 (Mauricio González Cuervo, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2012, 12 de septiembre). Sentencia C-713 de 2012 (Mauricio González Cuervo, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2012, 14 de noviembre). Sentencia C-944 de 2012 (Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2013, 13 de noviembre). Sentencia C-826 de 2013 (Luis Ernesto Vargas Silva, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2014, 29 de enero). Sentencia C-032 de 2014 (Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2015, 8 de julio). Sentencia C-242 de 2015 (Mauricio González Cuervo, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2017, 22 de febrero). Sentencia C-113 de 2017 (María Victoria Calle Correa, M. P.).

Corte Constitucional de Colombia. (2019, 16 de octubre). Sentencia C-481 de 2019 (Alejandro Linares Cantillo, M. P.).

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Auto 30/08/2017 (Gustavo Enrique Malo Fernández, M. P.). *Diario Oficial*, 50.826.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Auto 31/05/2017 (Fernando Alberto Castro Caballero, M. P.). *Diario Oficial*, 50.083.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Sentencia 14/06/2017 (Fernando Alberto Castro Caballero, M. P.). *Diario Oficial*, 47.446.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Sentencia 10/08/2016 (Gustavo Enrique Malo Fernández, M. P.). *Diario Oficial*, 48.050.