EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA Y SU PREVENCIÓN A TRAVÉS DEL TAX COMPLIANCE.

Proyecto de trabajo de grado para optar por el título de Magister justicia y tutela de los derechos con énfasis en ciencias penales y ciencias criminológicas.

Presentado por:

Osman Rafael Martínez Murcia.

Tutora de trabajo de grado:

Dra. Paula Andrea Ramirez Barbosa.

MAESTRIA EN JUSTICIA Y TUTELA DE LOS DERECHOS CON ÉNFASIS EN CIENCIAS PENALES Y CIENCIAS CRIMINOLÓGICAS.

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

JULIO 23 DE 2024

Rector:	Dr. Hernando Parra Nieto
Secretario general:	Dr. José Fernando Rubio
Director departamento de derecho penal:	Dr. Yesis Reyes Alvarado
Director de tesis:	Dr. Paula Andrea Ramírez Barbosa.
Presidente de tesis:	Dra. Paula Andrea Ramírez Barbosa.
Jurados de tesis:	Dr. Esiquio Manuel Sánchez Herrera. Dr. Andres Felipe Díaz Arana.

Dedicatoria

Principalmente para Dios, dueño del universo.

Y para mis padres, por su incansable lucha y sacrificio por mí y mis hermanos

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN 6

CAPITULO I. 9

ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON COMPLIANCE. 9

1. Tipo objetivo 9

1.1. Los orígenes del delito 10

1.2. La conducta típica 13

1.3. El bien jurídico tutelado 15

1.4. Nexo de imputación 18

1.5. Compliance criminal 20

1.6. Códigos de conducta 25

1.7. Los canales de denuncia y protección de denunciantes 26

1.8. La figura del Compliance Officer 27

1.9. El proceso de revisión y actualización del programa de cumplimiento 29

CAPITULO II. 32

ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y SU CONEXIÓN CON TAX COMPLIANCE 32

2.1. Tipo subjetivo 32

2.2. Dolo directo 33

2.3. Dolo eventual 35

2.4. Ceguera jurídica 37

2.5. Error de tipo subjetivo 39

2.6. Compliance penal tributario 40

2.7. Mapa de riesgos en la defraudación o evasión tributaria 45

2.7.1. Los administradores y el control del riesgo 46
2.7.2. Whistleblowing penal tributario 46
2.8. Efectos de la implementación del compliance penal tributario en la evasión tributaria 47
2.9. Ley de cumplimiento fiscal de cuentas extranjeras (FACTA) 48
CAPITULO III.
ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA 51
3.1. Responsabilidad penal 51
3.1.1. Autor directo 52
3.1.2. Autor mediato 54
3.1.3. Coautoria 56
3.1.4. Complicidad 57
3.1.5. Abordaje jurisprudencial 59
3.2. Compliance en el ámbito de la autoría y la gobernanza empresarial 65
3.3. Consecuencias sancionatorias de las personas jurídicas 69
CAPÍTULO IV. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD PENAL 72
4.1. Responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria en Chile 76
4.2. Propuesta de política criminal sobre el delito de evasión tributaria 80
CONCLUSIONES 85
REFERENCIAS 90
Fuentes directas 90

INTRODUCCIÓN

En Colombia el sistema tributario se rige por diversas normas y leyes que permiten que se recauden los impuestos de los ciudadanos. En ese sentido, es un deber y una responsabilidad social que se tribute en aras del deber democrático de las personas. De esta manera, la jurisprudencia de la Corte Constitucional (2009) en la sentencia C-134 sostiene que los tributos son impuestos, contribuciones y tasas; así mismo, se comprende como una institución jurídica y económica que coadyuva a regular las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, de manera que se exige al gobierno el cumplimiento de las obligaciones para el financiamiento de las necesidades de la comunidad.

El sistema tributario en Colombia se compone de varios impuestos a nivel nacional, departamental y municipal como: el impuesto sobre la renta; el impuesto al valor agregado (IVA); el impuesto de timbre; los impuestos territoriales (cada municipio puede dictaminar impuestos adicionales); y las contribuciones fiscales. Estos son algunos impuestos que componen el sistema tributario en Colombia. Es importante cumplir con las obligaciones tributarias y conocer las normativas vigentes para evitar sanciones tributarias lo que se convierte en el delito de defraudación tributaria.

La evasión tributaria se comprende como aquel acto ilegal a través del cual la persona no cumple con sus obligaciones fiscales que establece la norma; por ejemplo, al momento que no se declaran los ingresos, o que se declaren gastos inexistentes para reducir el monto de los impuestos. En ese sentido, la defraudación tributaria contiene sanciones legales como son las multas o en casos extremos la cárcel. Por tanto, el Estado por medio de la autoridad fiscal debe fortalecer los controles tributarios para su respectivo cumplimiento a nivel de la gobernanza empresarial de las instituciones.

Para lograr controlar el carácter delictivo que se encuentra en la evasión tributaria se acude al derecho administrativo sancionatorio, sin embargo, todavía se encuentran vacíos jurídicos en el marco de la prevención del delito de defraudación tributaria, de ahí la necesidad de consolidar políticas de cumplimiento individual y colectivo que permitan controlar y prevenir la evasión tributaria como se estipula en el artículo 434B de la ley 599 de 2000. Al mismo tiempo, el régimen jurídico penal no evidencia acciones claras

asociadas a actuaciones antijurídicas y culpables que realizan las personas jurídicas, que en muchos casos estos delitos quedan impunes.

Así pues, surge el Tax compliance como ese instrumento jurídico que logra controlar la evasión de impuestos, y en ese orden de ideas, este pretende que las personas cumplan con las obligaciones tributarias de acuerdo a los requerimientos que prescribe la Ley. De esta forma, el Compliance aparece como un instrumento vital en cuanto busca evitar que se generen conductas punibles en las personas jurídicas. La apuesta por el programa de cumplimiento tributario permite que la empresa a través de una ética de gobernanza impida la evasión tributaria y por consiguiente se logra garantizar la seguridad jurídica de la empresa a través del cumplimiento de su obligación con el Estado, a su vez, se cuenta con un adecuado control financiero y operacional de los impuestos que trae como consecuencia que se eviten las conductas punibles de las organizaciones.

Por lo anterior, se busca con este trabajo de grado desarrollar una propuesta de política criminal, desde la cual se consoliden criterios de responsabilidad penal bajo el programa del Tax Compliance, cuya finalidad es precisamente prevenir la defraudación tributaria en el país. Todo ello por medio de unas estrategias de cumplimiento organizacional a nivel individual y colectivo según los aportes del Compliance.

En el primer capítulo se abordan los orígenes del delito de defraudación tributaria de acuerdo a la legislación colombiana. Para ello, aparecen aspectos como la conducta típica, el bien jurídico tutelado y el nexo de imputación. Acto seguido, se encuentra lo relacionado el Compliance criminal en el marco legal colombiano y lo que aparece en la doctrina española. Luego, se especifica la prevención de riesgo, el control interno, los códigos de conducta, los canales de denuncia, el Compliance Officer y el proceso de actualización del Programa de Cumplimiento. Aquí se analiza la parte objetiva del tipo penal y su relación con el Programa de Cumplimiento; sin embargo, ello no es suficiente para lograr prevenir el delito, Por tanto, surge el capítulo 2, el cual analiza la parte subjetiva del delito y su conexión con el Tax Compliance.

En este capítulo se explica la atribución de responsabilidad penal en el delito de evasión tributaria y su relación con el tax compliance. Por un lado, se analizan y desarrollan los elementos que componen el tipo de evasión o defraudación tributaria como son: tipo

subjetivo, dolo directo, dolo eventual, ceguera jurídica, error de tipo subjetivo. Luego se encuentra el Compliance Penal Tributario; los mapas de riesgos del delito de defraudación tributaria; los administradores y el control de riesgo y los efectos de la implementación del Compliance.

Por su parte, el capítulo 3 explica el tema de la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria, para lo cual se desarrolla qué es la responsabilidad penal, y al mismo tiempo los siguientes temas: autor directo, autor mediato, coautoria, complicidad, abordaje jurisprudencial, el Compliance en el ámbito de la gobernanza empresarial y las consecuencias sancionatorias de las personas jurídicas. Finalmente, se presenta la responsabilidad penal en el derecho comparado, en relación al delito de defraudación tributaria en Chile; y lo que corresponde a la propuesta de política criminal en la evasión tributaria en Colombia.

Si bien la responsabilidad penal de las personas jurídicas es un tema que guarda relación con los temas analizados en el presente escrito, es importante aclarar que dicha figura no se desarrolla en el trabajo de grado toda vez que esto se aleja del objetivo del estudio, No obstante, se indican preceptos jurisprudenciales que indican la evolución en el marco jurídico colombiano y español de la antes mencionada institución. Sin embargo, cabe aclarar que la investigación se centra en analizar la prevención del delito de defraudación tributaria a través de los programas de cumplimiento tributarios.

CAPITULO I.
ANÁLISIS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON COMPLIANCE.

El primer capítulo explica cómo surge el tipo penal de defraudación o evasión tributaria en el contexto de la legislación colombiana y así mismo el impacto que genera la evasión fiscal a nivel del Estado y las empresas en el país. Para ello, se analiza el delito, es decir, la conducta típica, el bien jurídico tutelado, el nexo de imputación. Posteriormente, se aborda el Compliance Criminal, desde el cual se necesita de la consolidación de programas de cumplimiento, cuya finalidad es prevenir delitos tanto en el ámbito empresarial como en el fiscal. Para lograr esto se requiere de límites de riesgo y el control interno, los cuales contribuyen a legitimar el Program de Cumplimiento; y a su vez, dicha viabilidad del Programa se sustenta a través de la implementación de los códigos de conducta, que logran reconocer los objetivos y al mismo tiempo el control de los procesos internos de las empresas.

Luego, aparece la figura del Compliance Officer, el cual es responsable del cumplimiento tributario de la empresa, es decir, que se encarga de vigilar que se cumplan las normas en una organización, y en esa medida está pendiente de todas las cuestiones legales, de modo que este prevenga o mitigue cualquier riesgo que se presente por causa de delito por parte de la empresa. Para concluir, los programas de cumplimiento deben someterse a una revisión constante para verificar que sus componentes principales sigan siendo efectivos en la detección y prevención de conductas punibles.

1. Tipo objetivo

El tipo de objetivo que es una descripción legislativa realizada por el legislador sobre aquellas conductas importantes para el derecho penal, que en este caso se relacionan con conductas típicas (Ferrer et al. 2011). De esta manera, el Estado estipula las directrices sobre los elementos penales que se encuentran al momento de sancionar una evasión tributaria. Aquí aparece la tipicidad que expresa la conducta punible a través del poder

sancionador del Estado, es así como la Constitución orienta aquellas leyes que trasgreden la norma, y también aparece el componente preventivo el cual trae como consecuencia la evasión del impuesto como se sustenta en el artículo 434B de la Ley 599 de 2000.

1.1. Los orígenes del delito

La evasión de impuestos es una violación de la ley que ocurre cuando los ciudadanos no cumplen con sus deberes fiscales, ya sea al no informar correctamente sobre sus finanzas al gobierno. Esto es una obligación según las leyes fiscales, y quienes la incumplen enfrentan sanciones legales. En Colombia, la economía es crucial para el desarrollo nacional, y el gobierno basa sus políticas en las finanzas y la economía. Sin embargo, la evasión fiscal sigue siendo un problema, ya que las personas y empresas que participan en transacciones financieras, tanto locales como internacionales, a menudo encuentran formas nuevas y actualizadas de evitar pagar impuestos. (Garrigues, 1967).

La defraudación tributaria ocurre cuando los ciudadanos ignoran total o parcialmente sus obligaciones fiscales hacia el Estado. Esto tiene un impacto directo en el presupuesto nacional y las políticas públicas, ya que reduce los fondos disponibles. Los contribuyentes que evaden impuestos deliberadamente presentan declaraciones inexactas o falsas al Estado, lo que socava la autenticidad de la información fiscal. (Almeida, 2017).

A pesar de las medidas como el incremento de la base tributaria[1] e incremento a la tarifa impositiva[2] para aumentar la recaudación del impuesto de renta, esto inevitablemente lleva a mayores impuestos para los contribuyentes. Por lo tanto, las empresas buscan obtener exenciones fiscales para maximizar sus beneficios. Como resultado, algunas empresas pagan cantidades mínimas o nulas de impuestos, lo que crea una competencia desigual con aquellas que cumplen con todas las regulaciones fiscales. En el ámbito corporativo, las empresas que actúan dentro de la ley enfrentan una competencia financiera desigual con aquellas que evaden impuestos y logran mayores ganancias.

[1] La base gravable del impuesto se ajusta para alinearse con la del impuesto de renta, permitiendo la inclusión de costos y deducciones de manera similar al Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

[2] Es el porcentaje que se aplica sobre la base imponible para el cálculo del respectivo impuesto por pagar.

La evasión tributaria va más allá de afectar solo las finanzas del gobierno; también impacta en la estabilidad financiera y social del país. Por eso, se busca imponer sanciones severas a quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales y recompensar a los que lo hacen correctamente, con el objetivo de evitar consecuencias negativas para la sociedad. Las sociedades modernas entienden la necesidad de pagar impuestos y esperan que el Estado los utilice de manera eficiente para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos. Los impuestos se actualizan continuamente para aumentar los ingresos del gobierno y proteger a los ciudadanos. Las sanciones penales son una herramienta para combatir la evasión tributaria, que amenaza la estabilidad social y la igualdad que se busca mediante la recaudación de impuestos.

La evasión fiscal causa estragos en el sistema financiero al provocar alteraciones y ocultamientos de ingresos, lo que retrasa el progreso de las naciones. Las pérdidas para el Estado parecen ser constantes, lo que reduce la recaudación fiscal. Estimar la cantidad de impuestos no pagados es difícil, pero se han realizado esfuerzos para cuantificar estas pérdidas y combatir la evasión tributaria. Para el año 2022 en Colombia, se reveló que la evasión fiscal representaba entre el 3% del PIB[3] , incluyendo impuestos sobre la renta y el IVA. La evasión del IVA rondaba el 29%, la de impuestos sobre la renta cerca del 34,6%, (Martínez, N. 2018). Al mismo tiempo, se realizaron 146.245 acciones de cobro sobre una cartera morosa de $16,46 billones. Durante 2022 se otorgaron 1.745 facilidades de pago por una cartera morosa de $351.282 millones. (DIAN, 2022). En respuesta a estas cifras alarmantes, Colombia promulgó la Ley 2010 de 2019[4], que establece el delito de defraudación o evasión tributaria. Esta ley busca contrarrestar las tácticas cada vez más sofisticadas utilizadas por los contribuyentes para evadir o alterar fraudulentamente sus obligaciones fiscales, especialmente en lo que respecta al impuesto sobre la renta.

A pesar de la importancia de aplicar sanciones a los delitos fiscales, el Estado debe priorizar la prevención de estos crímenes. Por ello, es crucial implementar medidas eficaces para evitar conductas que perjudican las finanzas nacionales, como la defraudación o evasión tributaria. Los programas de cumplimiento son una herramienta clave en este

[3] "El producto interno bruto es el valor de mercado de todos los bienes y servicios finales producidos usando los factores de producción disponibles dentro de un país en un periodo determinado" (Banco de la República, 2020).
[4] Artículo 71: Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000.

sentido, ya que establecen normas internas que ayudan a las empresas a operar dentro de límites legales seguros. Los programas de ética empresarial o compliance tienen un papel preventivo al fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que evita que las empresas y entidades colectivas socaven el sistema tributario del Estado. Esto los convierte en una medida efectiva para prevenir los delitos fiscales. (Ferré, 2018).

La legislación colombiana, incluida la Constitución y otras normativas, otorgan a los representantes del gobierno una serie de herramientas para alcanzar los objetivos fiscales del Estado. Estas herramientas son consideradas como un fin en sí mismas y se entienden como el bien jurídico protegido por la ley penal. Por lo tanto, no todas las acciones que afecten la función recaudadora del Estado serán objeto de reproche penal. Sin embargo, se considerarán como conductas punibles aquellas contempladas en tipos penales como la omisión del agente retenedor o recaudador, la evasión fiscal, la omisión de activos, la inclusión de pasivos y la defraudación o evasión tributaria (Baza de La Fuente, 1997).

Al determinar el ámbito y alcance de la protección penal en el ámbito tributario, es crucial identificar específicamente la "vulnerabilidad" que se busca proteger. En este caso, se trata de los procedimientos que las personas deben seguir para cumplir con sus obligaciones fiscales hacia el Estado. Es aquí donde surge la necesidad de protección penal, con el fin de garantizar un adecuado cumplimiento de la función tributaria y sancionar las omisiones que afecten la naturaleza o el propósito de las normas fiscales. La función tributaria del Estado se refiere al proceso mediante el cual la administración nacional recauda los impuestos atribuidos a los ciudadanos. Cumplir con esta obligación es responsabilidad del contribuyente, y el incumplimiento de la misma constituye una infracción penal que afecta no solo a individuos o entidades específicas, sino a la administración pública en su conjunto.

La evasión fiscal es un problema persistente que afecta a países con finanzas estables y también a aquellos con sistemas financieros más débiles. Los ciudadanos continúan encontrando formas de eludir sus obligaciones fiscales, exacerbando la desigualdad en un mercado financiero ya complejo. A pesar de esto, las medidas tradicionales para controlar y minimizar la evasión fiscal no han sido efectivas. Sin embargo, la introducción de programas de cumplimiento fiscal se presenta como una solución novedosa y eficiente para prevenir la comisión de delitos fiscales.

1.2. La conducta típica

Para comprender la evasión fiscal como un delito, es crucial reconocer su origen en el deber fiscal que tienen tanto personas físicas como jurídicas hacia el Estado, y los deberes asociados para asegurar su cumplimiento (Bravo, 2000). En Colombia, la legislación penal contempla varios tipos de delitos tributarios, incluyendo la omisión del agente retenedor o recaudador, la evasión fiscal, la omisión de activos o la inclusión de pasivos, y la defraudación o evasión tributaria, establecidos en los artículos 402, 313, 434A y 434B de la Ley 599 del 2000, respectivamente. Estos delitos tributarios suelen compartir tres rasgos generales, como:

El fraude fiscal, se refiere a actividades ilegales deliberadas para evitar el pago total o parcial de impuestos. Es considerado un delito en la mayoría de los marcos jurídicos y conlleva sanciones severas, como multas elevadas o prisión. Por su parte, la elusión fiscal, se relaciona con el uso cuestionable de algunas leyes fiscales para reducir la carga tributaria, esto conlleva a que se aprovechen ciertas exenciones a nivel de la tributación. Mientras la evasión fiscal consiste en que no se declaran ingresos o activos con la intención de pagar menos impuestos; por ende, es una actividad ilegal (Fiscalía general de la Nación, 2018). En resumen, mientras que el fraude fiscal y la evasión fiscal son actividades ilegales con consecuencias penales, la elusión fiscal implica el aprovechamiento de lagunas legales o interpretaciones ambiguas de las leyes fiscales para reducir la carga tributaria.

El artículo 434B del Código Penal[5] se refiere a un delito especial, ya que involucra a un sujeto activo específico (Sentencia C-1122, 2008). Este delito se comete cuando un contribuyente que tiene la obligación de presentar declaraciones tributarias no lo hace, omite ingresos en su declaración, incluye gastos y costos inexistentes, o reclama créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, infringiendo así la Ley 599 de 2000. Aunque el artículo menciona estas conductas, no especifica qué impuesto o declaración específica se refiere. En Colombia, hay varios impuestos como el impuesto al valor

[5] El contribuyente que, estando obligado a declarar, no lo haga, o que en su declaración tributaria omita ingresos, incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes pero inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, según lo establecido por la liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con una pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses, siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor.

agregado,[6] impuesto al consumo,[7] impuesto de industria y comercio,[8] impuesto a las transacciones financieras,[9] e impuesto predial (Impuesto predial unificado, 2022) Sin embargo, desde la perspectiva tributaria, es claro que el legislador se refiere al impuesto sobre la renta y sus declaraciones complementarias (Cámara de Comercio, 2021).

El impuesto sobre la renta es un gravamen nacional que se aplica a los ingresos obtenidos por una persona natural o jurídica durante un año fiscal. Estos ingresos pueden derivar del trabajo realizado por el contribuyente, de su capital o de una combinación de ambos (DIAN, 2020).

Es importante entender que, además de las conductas relacionadas con la declaración tributaria mencionadas anteriormente, no es suficiente para que se cometa el delito, a pesar de ser un tipo penal alternativo (Ferrer et al., 2011). Se requiere que se materialice un daño concreto y directo. Además, se debe analizar y concluir que al contribuyente efectivamente le asiste la obligación de tributar. Esto se podrá determinar una vez que se supere la barrera de los 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes requeridos por el tipo penal. Como resultado, si no existe el deber tributario o no se supera la barrera de los $290.000.000, la acción realizada por la persona natural o entidad colectiva debe considerarse como atípica (Guerrero, 2019).

El delito de defraudación o evasión tributaria, según el artículo 434B de la Ley 599 de 2000, requiere que haya un impacto negativo en la recaudación tributaria del Estado. Aunque la Hacienda Pública busca maximizar sus ingresos, el objetivo del tipo penal es castigar las conductas perjudiciales para el sistema tributario, más que recuperar sumas de dinero no declaradas por los contribuyentes.

---

[6] "El IVA es un impuesto indirecto que se aplica a la venta, importación de bienes o prestación de servicios. (Canal Institucional, 2021).

[7] "El IVA se aplica a la prestación o venta de bienes y servicios al consumidor final, así como a la importación por parte del usuario final. (Cámara de Comercio, 2021).

[8] "El ICA se origina por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en un municipio específico, independientemente de si la persona tiene o no establecimiento comercial." (Cámara De Comercio, 2021)

[9] El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) es un impuesto nacional indirecto que se aplica a las transacciones financieras efectuadas por los usuarios del sistema. Este impuesto se origina cuando se realizan transacciones financieras, como el retiro de fondos de cuentas corrientes o de ahorro, así como los giros de cheques de gerencia. (Artículo 871 del E.T.)., (DIAN, 2017)

1.3. El bien jurídico tutelado

Los bienes jurídicos son conceptos fundamentales en el ámbito del derecho que se refieren a aquellos intereses o valores protegidos por el ordenamiento jurídico de un país. Estos bienes representan aspectos vitales para el individuo y la sociedad que el derecho busca preservar, asegurar o promover a través de normas y regulaciones (García, 2022). En ese sentido, el bien jurídico puede ser definido como un interés vital para el desarrollo de los individuos de una sociedad determinada, que adquiere reconocimiento jurídico y que en sí se comprende como un interés vital que preexiste al ordenamiento normativo.

Por consiguiente, éste es la base irrenunciable de un sistema jurídico-penal racional, el cual ostenta una doble función: la de interpretación de un tipo penal (función intrasistémica) y la función crítica, que cumple con la posibilidad de declarar la inexistencia de un bien jurídico merecedor de protección frente a supuestos de penalización de conductas meramente inmorales, que no deben ser penalizadas o criminalizadas (Hefendehl, 2007)

El sistema fiscal requiere protección por parte del derecho penal, lo que genera discrepancias en la dogmática jurídica. Según autores como Berdugo Gómez y Ferré Olivé, citados en Baza de la Fuente (1997), la hacienda pública debe entenderse como la actividad financiera del Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales. Esta actividad tiene la función de administrar y distribuir los recursos obtenidos por la Nación a través de impuestos, para cumplir con los fines y metas establecidos en los planes de gobierno estatales. Por lo tanto, el bien jurídico en este contexto es la hacienda misma, es decir, el ente recaudador. La función recaudadora es lo que debe ser protegido por el derecho penal, lo que implica que la administración estatal, nacional o pública es la que se ve afectada por las conductas punibles dirigidas a evadir impuestos, como lo establece el artículo 305 del Código Penal español[10] o el delito de defraudación o evasión tributaria contenido en el artículo 434B del Código Penal colombiano.

[10] Quien, mediante acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, evadiendo el pago de impuestos, retenciones no ingresadas, o beneficiándose indebidamente de devoluciones o ventajas fiscales, será sancionado con pena de prisión de uno a cinco años y una multa de hasta seis veces el monto defraudado, excepto si regulariza su situación tributaria según lo establecido en el artículo 4.

Por otro lado, autores como Ayala Gómez, mencionados en Baza de la Fuente (1997), argumentan que la función tributaria se limita a la administrativa. Este autor sostiene que el "ámbito penal solo debería esclarecer el modo y el propósito de la imposición de impuestos del Estado, es decir, la recaudación pública" (Baza de La Fuente, M. 1997, p.133). En este sentido, se sugiere que el derecho penal se está aplicando en áreas donde no es pertinente, otorgando un significado al bien jurídico que no le corresponde. Por lo tanto, es necesario examinar si realmente se está protegiendo a la administración pública de conductas delictivas, considerándola como una función administrativa en lugar de tributaria.

Las acciones que constituyen una amenaza para la función tributaria no se limitan solo a la evasión o declaración inadecuada de impuestos; también requieren el respeto por una cultura tributaria que incluye proporcionar información precisa al Estado, de acuerdo con el marco normativo establecido por el régimen tributario.

En cuanto a la perspectiva de Ayala Gómez, se recalca que la función recaudadora del régimen tributario colombiano va más allá de simplemente administrar. Esta función también implica distribuir recursos entre los distintos niveles de la administración nacional, evitar desequilibrios financieros y alcanzar metas a nivel nacional, departamental, municipal y local.

Por lo tanto, la protección del régimen tributario y la hacienda pública es crucial, ya que representan los intereses de toda la sociedad, independientemente de la posición socioeconómica de las personas naturales o la jerarquía de las empresas o personas jurídicas. Las conductas delictivas que perjudican las finanzas estatales deben ser objeto de protección por parte de la jurisdicción penal, ya que más allá del impacto económico que puedan tener, representan un peligro real para los recursos financieros que sostienen al Estado.

La dogmática ha adoptado diversas posturas respecto al objeto de protección de la defraudación o evasión tributaria como delito, sin embargo, el Código Penal colombiano establece que el bien jurídico infringido será la administración pública una vez se hayan cumplido las exigencias normativas establecidas en él.

En resumen, todas las conductas omisivas relacionadas con obligaciones fiscales o acciones fraudulentas destinadas a manipular las cifras declaradas en el impuesto de renta

por parte de personas jurídicas constituyen un delito contra la administración pública, como se mencionó anteriormente. No obstante, es importante especificar esto, ya que es poco probable que un tipo penal afecte únicamente un bien jurídico. Por lo tanto, aunque el legislador haya seleccionado la administración pública como el bien jurídico protegido, esto no significa que no se afecten otros, por ejemplo, el patrimonial. (Bernal et al. 2019, p.253).

Es responsabilidad de la Nación proteger los intereses financieros de sus ciudadanos, y una manera de hacerlo es considerando el recaudo de impuestos como un bien jurídico importante, destinado a satisfacer las necesidades básicas de la comunidad. Las conductas asociadas con delitos financieros, como la defraudación o evasión tributaria, perjudican la capacidad recaudadora del país y afectan desproporcionadamente a grupos minoritarios, aumentando la desigualdad social. El Estado debe trabajar para prevenir estas irregularidades y maximizar los beneficios para todos los ciudadanos, tanto individuales como colectivos.

Es crucial que las acciones que dañan las finanzas del Estado sean sancionadas de manera ejemplar. Para ello, se recurre al derecho penal, cuya función es proteger los bienes jurídicos, asegurando no solo el recaudo de impuestos, sino también su distribución equitativa.

Además de las regulaciones destinadas a sancionar la evasión fiscal, el Estado colombiano debería implementar programas de cumplimiento tributario. Estos programas, conocidos como compliance, son herramientas que ayudarían a las empresas a cumplir con el marco jurídico establecido por el Estado, con el fin de proteger la integridad de la Hacienda Pública y su capacidad recaudadora. Esto ayudaría a prevenir cualquier amenaza o daño al bien jurídico de la Administración Pública.

En relación con esto, los ciudadanos tienen una obligación tributaria hacia el Estado. Estos impuestos, creados por el legislador bajo la influencia del Ministerio de Hacienda, pueden ser de ámbito nacional o territorial. Estas obligaciones fiscales son consideradas el bien jurídico que se busca proteger.

Lo anterior refiere una definición de obligación tributaria para con el Estado, pues bien, desde esa óptica se entenderá que el bien jurídico que protegen los tipos penales fiscales y concretamente el contenido el articulo 434B no es otro que la seguridad fiscal del

Estado, entendido este como una división o un apéndice de la administración pública como bien jurídico integral (fiscalía general de la nación, 2018).

Se entenderá entonces que la lesión o ataques a la administración pública como bien jurídico de los delitos fiscales generarán "un atentado contra el patrimonio público porque impide el ingreso a las arcas públicas de recursos destinados a engrosarlas*".* (fiscalía general de la nación, 2018, p. 258).

1.4. Nexo de imputación

En el contexto mencionado, el Derecho Penal cumple una función protectora al castigar las acciones que afectan los bienes jurídicos, como la administración pública, que son relevantes para toda la comunidad. Para llevar a cabo esta tarea, el Derecho Penal debe seleccionar las conductas que se consideran sancionables. Además, el comportamiento del sujeto debe crear un riesgo para el bien jurídico, superando los límites establecidos por el marco jurídico aplicable. Finalmente, este riesgo debe convertirse en un daño real o, al menos, en una amenaza sancionable. Esto implica que el Derecho Penal "interviene cuando una acción representa un peligro tangible para los intereses protegidos por la ley" (Ferrer, et al. 2011, p. 258).

El artículo 434B de la Ley 599 de 2000 define el delito de defraudación o evasión tributaria, que puede ser cometido por individuos y entidades corporativas. Aunque las personas jurídicas no pueden ser penalizadas, son responsables de no presentar declaraciones tributarias correctas o de falsear información en ellas.

Tanto personas naturales como jurídicas pueden ser responsables de crear un riesgo jurídico que conduzca a la lesión de un bien jurídico. En el marco legal colombiano, la responsabilidad de una corporación recae en su representante legal o administrador designado para cumplir con los deberes tributarios de la entidad. Sin embargo, la Corte Constitucional ha establecido que no hay responsabilidad objetiva para los representantes en estas circunstancias.[11]

[11] La Corte considera que la expresión "objetiva" en el último inciso del artículo 26 del proyecto es inconstitucional. Esto se debe a que no se puede exponer a una persona jurídica a una condena basada únicamente en la causación material de resultados externos, sin darle la oportunidad de presentar pruebas y refutar las que se presenten en su contra. La posibilidad de que el legislador pueda considerar que en ciertos

Los riesgos creados por entidades colectivas se refieren principalmente a fallos en la organización. Las personas jurídicas tienen una estructura organizativa con funciones asignadas a cada cargo y perfiles definidos para quienes los ocupan. Aunque se requiere la presencia física de un individuo en la entidad, tanto personas físicas como entidades ficticias pueden generar riesgos que resulten en daños. Por lo tanto, la responsabilidad puede recaer en individuos y en la entidad en su conjunto, lo que se detalla más adelante. (Bardavío, 2022).

La estructura organizativa necesaria para cada empresa se deriva de la creación, implementación, actualización y verificación de los pilares de los programas de cumplimiento. La falta de alguno o todos estos elementos resulta en un defecto de organización, lo que puede llevar a la comisión de conductas atribuibles a la persona jurídica. Por lo tanto, la empresa será responsable de crear un riesgo dentro de la institución, que se materializa en un daño a la función recaudadora del Estado, como cuando no se informa correctamente la declaración tributaria o se hace de manera fraudulenta (Bardavío, 2022).

En este punto, se puede observar que uno de los objetivos de los programas de cumplimiento es establecer dentro de la empresa una cultura ética de respeto y lealtad hacia el marco jurídico aplicable, tanto en su objeto social como en sus actividades relacionadas, como el pago de impuestos. Sin embargo, cuando el cumplimiento se utiliza de manera criminal o no se sigue lo estipulado en él, cualquier acción realizada se convierte automáticamente en una potencial creadora de riesgos jurídicamente desaprobados. Lo mismo ocurre con los defectos en la implementación de los programas éticos. La línea entre lo legal y lo ilegal es muy delicada, y en ambos casos, la empresa será legalmente responsable de las deficiencias o errores mencionados cuando se enfrenta a la comisión de un delito (Salvo, N., 2014).

---

casos la persona jurídica es responsable penalmente no justifica la aplicación de una "responsabilidad objetiva" en este contexto, aunque pueda ser apropiada para la responsabilidad civil. Esto se estableció en la Sentencia C-320 de 1998 de la Corte Constitucional de la República de Colombia. [M.P Eduardo Cifuentes Muñoz]

1.5 Compliance criminal

En el marco legal colombiano actual, no se puede aplicar una sanción penal a las entidades colectivas por la comisión de delitos, aunque estas entidades pueden eludir sus obligaciones fiscales, como la declaración y el pago de impuestos. Aunque el administrador o representante legal es el responsable penalmente por la defraudación o evasión tributaria, es evidente que dentro de las compañías existe una estructura jerárquica y división de funciones que facilita la comisión de delitos desde su interior. Por lo tanto, se requiere una investigación para identificar el origen del delito y las circunstancias que lo favorecieron, con el fin de prevenir su repetición en el futuro (Feijoo, 2016).

Por lo tanto, es responsabilidad del Estado no solo reconocer esta situación, sino también abordarla de manera efectiva y preventiva. Se necesitan medidas modernas y eficientes para identificar, abordar y prevenir el delito. Los programas de cumplimiento "se presentan como herramientas clave en la prevención y control de la criminalidad, no solo en el ámbito económico, sino en todos los aspectos del sector empresarial" (Machado, 2022, p.437).

Según lo mencionado por el autor Machado (2022), la implementación de programas de cumplimiento busca prevenir delitos tanto en el ámbito empresarial como en el fiscal. Esta conexión se basa en el reporte de impuestos generado por las transacciones financieras y el patrimonio empresarial. La participación de las personas jurídicas facilita la comisión de delitos financieros y tributarios, como la defraudación o evasión tributaria. Por lo tanto, es crucial prevenir la responsabilidad de las empresas en la comisión de delitos a través de programas de cumplimiento. Estos programas, mediante la adopción de buenas prácticas corporativas y una cultura de cumplimiento, permiten al administrador o representante legal "identificar y gestionar eficazmente los riesgos asociados con las actividades comerciales de la empresa" (Ramírez, et al., 2021, p.486).

Ahora bien, por programas de cumplimiento se entiende según el autor Castro (2020), como un "conjunto de manuales, procedimientos y buenas prácticas adoptadas por las empresas, para identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrentan y así establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y reacción frente a los mismos. En esa misma línea autores como Ballesteros (2020) indica que los

programas de cumplimiento deben contar con “un mapa de riesgos de aquellas actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos delitos que son objeto de persecución contra las personas jurídicas.” (Ballestero, 2020) en igual medida indica este último autor elementos tales como los controles internos, canales de denuncia, oficiales de cumplimiento, revisiones y actualizaciones como elementos necesarios para el uso correcto y efectivo de los compliance.

Además de dichas categorías los programas de cumplimiento también están integrados “por principios, reglas, cursos de acción y herramientas, las cuales en igual medida “están destinadas a la prevención de delitos de forma temprana, lo cuales acontecen al interior de la empresa y generan beneficios económicos a la entidad” (Laborde, D., 2022, p.513). Dicha ganancia económica también surge a través de la declaración de impuestos que omite ingresos o incluye gastos inexistentes tal como lo exige la defraudación o evasión tributaria contenida en el artículo 434B del Código Penal colombiano.

Los programas de cumplimiento, por otro lado, actúan como herramientas para disuadir a las personas jurídicas de cometer dichos delitos, lo que demuestra una evolución y actualización de los objetivos de la pena en términos de prevención del delito. Estos programas están diseñados para que la responsabilidad penal de las personas jurídicas esté sujeta a la verificación efectiva y eficiente por parte del representante legal de la empresa. Esto implica asegurar el cumplimiento del marco normativo y la implementación de medidas preventivas contra posibles delitos dentro de la empresa o en los que pueda estar involucrada de manera directa o indirecta. Todo esto busca fomentar buenas prácticas corporativas y el respeto por la ley.

Los programas de cumplimiento tienen como objetivo primordial detectar y prevenir la comisión de delitos dentro de una empresa, al mismo tiempo que garantizan el cumplimiento de sus objetivos empresariales. Estos programas no deben ser considerados como algo ajeno al derecho penal, sino más bien como un conjunto de políticas “organizacionales que se alinean con las actividades empresariales y buscan mitigar los riesgos asociados a ellas” (Ramírez, et al, 2019, p.16). Es esencial que el desarrollo de la empresa se ajuste al marco jurídico aplicable, y que el beneficio económico esté en línea con el desempeño comercial y mercantil, evitando desviaciones de la legalidad. Para lograr un cumplimiento eficaz, es necesario realizar un análisis previo de la legalidad de las

acciones a emprender por parte de los administradores y representantes legales. Además, los programas de cumplimiento deben estar diseñados para prevenir delitos como la "defraudación fiscal, que implican manipulaciones maliciosas e ilegales de cuentas y facturas para evadir impuestos" (Ramírez, et al, 2019, p.16).

Los programas de cumplimiento están estrechamente vinculados al Derecho Penal, aunque no forman parte de los sistemas jurídicos punitivos. En lugar de eso, funcionan como herramientas para limitar y administrar eficazmente los riesgos empresariales, siguiendo reglas técnicas de gestión corporativa. Así, el ejercicio empresarial y las actividades realizadas por la persona jurídica se consideran riesgos permitidos. Por otro lado, el Derecho Penal interviene cuando se ponen en peligro o se lesionan efectivamente bienes jurídicos. Por lo tanto, si se estableciera la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se estaría sancionando aquellas conductas que han excedido los límites permitidos, lo que significa "apartarse de los márgenes legales establecidos por los programas de cumplimiento" (Ramírez, et al, 2019, p.77).

El artículo 434B de la ley 599 de 2000 establece el delito de defraudación o evasión tributaria, el cual está estrechamente vinculado con otras infracciones, como las relacionadas con falsificaciones documentales según los artículos 289 y siguientes de la misma ley. Según (Ramírez 2022), la implementación de programas de cumplimiento criminal no solo previene estas falsificaciones documentales, sino que también puede servir como defensa para los directivos y administradores en procesos penales relacionados con la presentación de declaraciones de impuestos en nombre de la persona jurídica. En otras palabras, el representante legal o administrador podría utilizar el programa de cumplimiento como evidencia a su favor en casos donde se le acuse de incluir gastos ficticios u omitir ingresos en beneficio de la entidad corporativa (Ramírez, 2022).

La efectividad de un programa de cumplimiento se mide por su capacidad para prevenir delitos empresariales. Para lograrlo, el programa debe incluir una evaluación de riesgos, estatutos internos aplicables a todos los empleados, sanciones por incumplimiento, mecanismos de implementación y actualización, y canales de denuncia (Muñoz, 2016).

Implementar los elementos que componen los programas de cumplimiento, junto con los principios, reglas, acciones y herramientas recomendadas por autores como Castro (2020) y Ballesteros (2022), conducirá a una prevención efectiva de delitos dentro de la

empresa. La prevención es el eje central del compliance, ya que evitar el delito significa evitar la sanción. Esto promueve una cultura de cumplimiento y respeto a las normas, tanto para evitar conductas delictivas dentro de la empresa como para fomentar buenas prácticas tributarias a través del tax compliance, que será analizado con más detalle posteriormente.

En el contexto español, el Compliance se centra en regular una amplia gama de aspectos, como cuestiones fiscales, laborales, medioambientales, protección de datos, protección del consumidor, prevención del blanqueo de capitales, entre otros. Cumplir con estas normativas es crucial para evitar sanciones, lo que convierte al cumplimiento normativo en un aspecto fundamental para empresas de cualquier tamaño en España.

Un cambio normativo importante ocurrido en 2023 se refiere a los canales de denuncia. Esto se dio con la aprobación de la Ley reguladora de protección de las personas, que tiene como objetivo informar sobre infracciones normativas y combatir la corrupción. Este proyecto de ley fue aprobado por el Congreso de los Diputados el 22 de diciembre, convirtiéndose en una de las novedades más relevantes en el ámbito del Compliance en España (Fernández, 2023).

La Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas, incorpora la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la protección de los denunciantes de infracciones del Derecho de la Unión. Esta ley establece un sistema complejo de comunicación de información y protección para los denunciantes, con el objetivo de prevenir represalias. Desde el año pasado, es obligatorio contar con canales de denuncia, los cuales sirven para prevenir riesgos, implementar nuevos controles y mejorar continuamente el sistema de gestión de compliance (Nalanda, 2023).

Ahora bien, este dispositivo no es apto para comunicar cualquier incumplimiento legal, sino que está constreñido a un ámbito material determinado por la Ley en su artículo 2. Así, en relación con las comunicaciones que se formulen a través del canal interno, la Ley 2/2023 –art. 4.1 - establece que el sistema interno de información es el cauce preferente para informar sobre las acciones u omisiones previstas en el artículo 2, y en este sistema se integra todo canal interno de información de que disponga una entidad para posibilitar la presentación de información respecto de las infracciones previstas en el artículo 2 –art. 7.1 Más aún, si bien la Ley –art. 7.4- permite que los canales internos de

información puedan estar habilitados por la entidad que los gestione para la recepción de cualesquiera otras comunicaciones o informaciones fuera del ámbito establecido en el artículo 2, añade que dichas comunicaciones y sus remitentes quedarán fuera del ámbito de protección de datos (Nalanda, 2023)

La Ley 2/2023 reconoce que cualquier persona física puede informar sobre acciones u omisiones dentro del ámbito de aplicación de la ley ante la Autoridad Independiente de Protección del Informante, o ante las autoridades u órganos autonómicos correspondientes (art. 16.1). Sin embargo, la comunicación puede ser rechazada si los hechos relatados no constituyen una infracción legal dentro del ámbito de aplicación de la ley (art. 18.2.a) 2.º). Además, la ley protege la revelación pública de acciones u omisiones contempladas en el artículo 2 de la Ley (art. 27.2).

Otro de los aspectos que aborda el estudio Compliance 2023, se relaciona con las tendencias y riesgos es referente al blanqueo de capitales, la corrupción, el fraude o la evasión. Según el informe, el 43,8% de las empresas ya cuenta con un enfoque integral para combatir estos delitos financieros, mientras que el 32% está en proceso de implementación y el 24,2% aún no ha realizado avances en este sentido (Fundspeople, 2023).

Fidel Gómez, coordinador del Área de Compliance de EALDE Business School, destaca que los criptoactivos están permitiendo que los delincuentes transfieran recursos ilícitos de manera más rápida a nivel internacional. Ante esto, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) está trabajando en fortalecer los controles y proporcionar recomendaciones más sólidas a las diversas regiones para combatir la financiación del terrorismo, el lavado de activos y otros delitos financieros. Este desafío es particularmente relevante para los proveedores de servicios de activos virtuales, ya que enfrentan un alto riesgo de ser utilizados para actividades delictivas (Fundspeople, 2023, párr. 4).

Por su parte, el Real Decreto 249/2023 en España tiene por objeto el desarrollo de las modificaciones reglamentarias necesarias tras los cambios legislativos producidos por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Las pequeñas empresas no siempre están obligadas a tener un programa de cumplimiento que aborde todos los riesgos potenciales que enfrentan. Sin embargo, es recomendable que cuenten al menos con algunos elementos básicos, como una política de privacidad. Un programa de compliance ayuda a mantener segura a la organización frente a

riesgos legales y de reputación, y para ello se necesitan regulaciones que faciliten una gestión tributaria adecuada. El compliance se refiere a los procedimientos y prácticas que una empresa implementa para cumplir con los estándares éticos y legales, con el objetivo de identificar riesgos y prevenir sus efectos. Para lograrlo, también es crucial establecer mecanismos internos que permitan gestionar, controlar y reaccionar rápidamente en caso de infracciones (Fundspeople, 2023).

1.6. Códigos de conducta

El éxito de una empresa se fundamenta en lograr sus metas de producción, desarrollo, minimización de esfuerzos y optimización de recursos, adaptadas a la naturaleza de su actividad. Para alcanzar estos objetivos, la empresa cuenta con regulaciones legales y procesos internos específicos (Muñoz, 2016). Las normas internas de una empresa deben ser comunicadas a sus miembros, lo que define el modelo a seguir para alcanzar sus objetivos y las expectativas para los empleados. Esto tiene dos consecuencias importantes: primero, al exponer la regulación interna, se establecen las funciones y los límites dentro de los cuales deben operar los trabajadores para cumplir con las metas. Segundo, se establecen las bases para una cultura de cumplimiento normativo dentro de la empresa.

Los códigos de conducta son esencialmente las normas internas de la empresa, divididas en dos grupos. El primero se centra en el cumplimiento del marco normativo aplicable, básicamente asegurando el cumplimiento de la ley. El segundo grupo se enfoca en promover una cultura de cumplimiento normativo en cada trabajador, fomentando una formación ética que impulse el respeto por la ley (Alonso, 2011).

Además de los manuales de funciones y códigos de convivencia, los memorandos emitidos por la empresa frente a situaciones específicas también se consideran códigos de conducta. Toda esta normativa debe estar en consonancia con los programas de cumplimiento, siendo herramientas fundamentales para la empresa al orientar las actividades dentro de límites legales y guiar a los empleados hacia la legalidad.

Es esencial que todos los integrantes de la compañía comprendan la importancia de la prevención buscada con los programas de cumplimiento. Aunque la responsabilidad penal recae en el administrador o representante legal, es un deber colectivo ejecutar buenas

prácticas corporativas para evitar conductas punibles. Respecto al deber de reportar y pagar impuestos, las buenas prácticas tributarias también deben ser adoptadas por todos los empleados para prevenir conductas punibles como la falsificación documental, la defraudación o la evasión tributaria.

1.7. Los canales de denuncia y protección de denunciantes

Al diseñar un programa de cumplimiento, es esencial establecer los canales o medios para presentar denuncias sobre conductas indebidas, así como para informar a las autoridades sobre acciones punibles, también conocidos como "whistleblowers". Estos canales deben estar accesibles para todos los empleados de la empresa, promoviendo así la denuncia de situaciones que sobrepasen los límites establecidos por la compañía y constituyan transgresiones legales.

La figura de los "whistleblowers" es compleja, ya que son quienes informan a las autoridades sobre situaciones internas que de lo contrario quedarían impunes, preservando así la integridad jurídica de la empresa. Por ello, es crucial proteger a estas personas para evitar represalias laborales, físicas o psicológicas, garantizando su seguridad y bienestar. (Gómez, 2014).

Los programas de cumplimiento en países como Estados Unidos suelen otorgar un alto valor al anonimato de quienes denuncian. Esto significa que los trabajadores pueden informar a las autoridades sobre delitos sin revelar su identidad. En contraste, en países como España[12], los programas de cumplimiento también protegen a los delatores, pero mediante el tratamiento confidencial de sus datos e información.

Es fundamental que todos los empleados de la empresa estén al tanto de los canales de denuncia, su propósito y la posibilidad de ser tantos denunciantes como denunciados, dependiendo de la situación. En el caso de los "whistleblowers", se les garantiza confidencialidad, como se mencionó anteriormente. Además, a los denunciados se les asegura el derecho de acceder a la información sobre la denuncia, la investigación y sus resultados en un plazo razonable.

[12] Ley Orgánica 7/2021, de 26 de mayo, de protección de datos personales tratados para fines de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales y de ejecución de sanciones penales, *BOE núm. 126*, de 27/05/2021.

Cuando los whistleblowers hacen denuncias, estas pueden clasificarse en dos tipos de acusaciones. La primera se refiere a asuntos externos a la empresa, donde el denunciante informa directamente a las autoridades competentes, como la Fiscalía General de la Nación o la Superintendencia de Sociedades en el caso de Colombia, o a los medios de comunicación. Por otro lado, el segundo tipo de denuncia tiene como objetivo informar sobre desviaciones o transgresiones de los riesgos previamente identificados por la empresa, en cuyo caso serán las autoridades internas quienes investiguen la situación señalada por el denunciante. (Gómez, 2014).

Los trabajadores, incluidos los directivos, tienen la responsabilidad de informar a los departamentos correspondientes de la empresa sobre la comisión de conductas punibles o la violación de riesgos, lo que constituye el primer paso en un proceso regular. Si la empresa no toma medidas o no implementa el programa de cumplimiento, el denunciante puede recurrir a la justicia ordinaria, ya sea debido a su participación involuntaria en el delito, por sufrir consecuencias del mismo, o por enfrentar represalias o venganzas internas por la denuncia previa.

Encubrir la comisión de una conducta punible dentro de la empresa va en contra de la finalidad de los programas de cumplimiento. Como señaló la autora Ramírez (2019), si la empresa oculta un delito y evita informarlo a las autoridades, no podrá luego beneficiarse de reducciones o exoneraciones de penas basadas en su programa de cumplimiento. Esta práctica representa el fracaso del programa de cumplimiento y expone a la empresa a sanciones legales y sociales más severas, al no respetar las normas y las buenas prácticas comerciales. Es por ello que este punto es crucial para “prevenir eficazmente la comisión de delitos empresariales, que pueden ir desde la falsificación documental hasta la defraudación o evasión tributaria, según lo establecido en el artículo 434B de la ley 599 de 2000” (Ramírez, et al. 2019, p.198).

1.8. La figura del Compliance Officer

El control interno, mencionado anteriormente en relación con los programas de cumplimiento, no recae en los directivos de la empresa, sino en una figura designada como el compliance officer. Su función principal es revisar y verificar la correcta implementación

del programa de cumplimiento, asegurando así que la empresa cumpla con la ley y mantenga sus operaciones dentro de los límites legales. Además, bajo una delegación expresa de los directivos, el compliance officer también es responsable del diseño, actualización y fortalecimiento del programa de cumplimiento, así como de capacitar a los empleados en relación con sus funciones (Palermo, 2013).

El cargo de compliance officer demanda habilidades específicas por parte de quien lo ocupa, ya que esta persona debe ser capaz de realizar múltiples funciones simultáneamente. Además de cumplir con las exigencias directivas, como la vigilancia sobre puntos específicos y la supervisión de situaciones concretas, el compliance officer no debe descuidar su función principal: eliminar cualquier riesgo o potencial comisión de delitos por parte de la empresa.

En caso de que ocurra una infracción dentro de la compañía, el compliance officer debe ser el primero en detectarla y llevar a cabo las investigaciones correspondientes. Para ello, debe haber sido provisto previamente de herramientas por parte de los directivos, cuya efectividad dependerá del presupuesto invertido en su creación. La auditoría interna es una de estas herramientas, y su objetivo es garantizar el cumplimiento de las medidas adoptadas en el control interno. Como todo aspecto de los programas de cumplimiento, su propósito es evitar violaciones a la ley (Alonso, 2011).

El compliance officer ocupa un lugar de gran importancia jerárquica en la estructura de la empresa, pero lo verdaderamente relevante es el nivel de responsabilidad que asume. Opera en estrecha colaboración con otros trabajadores encargados de supervisar, vigilar y controlar las actividades internas de la empresa. Asimismo, trabaja en conjunto con los directivos, ya que estos son principalmente responsables desde el punto de vista legal, lo que podría resultar en la comisión de conductas punibles que afecten a la empresa en su conjunto.

En este punto, se puede observar cómo los elementos clave de un programa de cumplimiento se relacionan entre sí para prevenir eficazmente la comisión de conductas punibles. El compliance officer está involucrado desde la creación e implementación del programa hasta su supervisión y actualización. Como señaló Ramírez (2019), su tarea fundamental consiste en manejar la información que constituye el compliance. Por lo tanto, es fundamental seguir la recomendación de la Fiscalía de España, que considera que la

prevención eficaz de cualquier programa de cumplimiento está estrechamente relacionada con la selección de un recurso humano eficiente, comenzando sin duda por el compliance officer (Ramírez, et al. 2021).

1.9. El proceso de revisión y actualización del programa de cumplimiento

Para concluir, es crucial hacer referencia a la revisión y actualización continua de un programa de cumplimiento. La sociedad, la tecnología, el derecho y las leyes, así como las conductas delictivas, están en constante evolución. Por lo tanto, los programas de cumplimiento deben someterse a una revisión constante para verificar que sus componentes principales sigan siendo efectivos en la detección y prevención de conductas punibles. La actualización del programa preventivo también es esencial. Además de verificar el cumplimiento, el compliance officer debe asegurarse de que el programa esté al día y se ajuste a las políticas comerciales en evolución y al cumplimiento normativo.

Para lograr este objetivo, las auditorías internas y externas son herramientas clave, como se mencionó anteriormente. Además, las certificaciones emitidas por instituciones públicas o privadas relacionadas con el objeto social de la empresa también sirven como indicadores de la eficacia y actualidad del programa de cumplimiento. En el caso específico "del pago de impuestos, este punto será estudiado más detenidamente en el futuro" (Muñoz, C., 2016, p. 269).

Se ha destacado la importancia de los elementos esenciales en un programa de cumplimiento, cuya ausencia o aplicación individual llevaría a su ineficacia. Además, se reconoce que otros elementos pueden integrarse dependiendo de la naturaleza y actividades de la persona jurídica. El objetivo sigue siendo prevenir delitos y fomentar una cultura de cumplimiento y respeto legal. Aunque la efectividad total es difícil de alcanzar, se debe adaptar el programa a las cambiantes conductas criminales y promover la obediencia normativa en los trabajadores. Detectar delitos en ejecución también es clave, mediante la combinación armoniosa de los elementos del programa (Muñoz, 2016).

Es crucial entender que los programas de cumplimiento no forman parte de la legislación penal ni se busca su inclusión en el ordenamiento jurídico penal colombiano. Más bien, son herramientas que, una vez diseñadas correctamente, permiten a las

organizaciones distinguir entre lo permitido y lo ilegal en el ámbito comercial en el que operan. La aplicación de la ley penal ocurre cuando un comportamiento que va más allá de lo permitido impacta en la violación de un bien jurídico. Por lo tanto, el programa de cumplimiento ayuda a la empresa "a identificar los riesgos y las conductas en las que puede operar dentro de los límites legales al desarrollar su objeto social y sus actividades comerciales inherentes" (Ramírez, et al. 2021, p.107).

Los programas de cumplimiento están estrechamente vinculados con la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Por ejemplo, el delito de defraudación o evasión tributaria puede ser cometido tanto por individuos como por la propia entidad a través de su representante legal, como el contador de la empresa. Esto es especialmente relevante dado que existen regulaciones como la Ley 2195 de 2022, que busca prevenir los actos de corrupción (Congreso de Colombia, 2022).

La normativa mencionada será examinada más adelante en este escrito. Sin embargo, desde ahora es importante destacar que dicho precepto introduce cambios a la Ley 1474 de 2011 y 1778 de 2016. Establece que los entes colectivos pueden ser objeto de sanciones administrativas si su representante legal o administrador es vencido en juicio y condenado por participar en conductas punibles, como ofrecer o prometer dádivas a un servidor público para influir en el desempeño de sus funciones. Además, la sanción se extiende a sucursales y sociedades extranjeras, uniones temporales donde participe una persona jurídica, empresas de economía mixta, entidades estatales comerciales e industriales, y organizaciones sin ánimo de lucro domiciliadas en Colombia.

Lo expresado previamente sugiere que, aunque no sea imperativo incluir la responsabilidad jurídica de las entidades en el código penal colombiano, la efectiva elaboración y ejecución de un programa de cumplimiento por parte de una empresa puede ser eficaz para prevenir conductas delictivas desde o dentro de la misma. Sin embargo, es importante destacar que los contribuyentes enfrentan numerosos riesgos al intentar evitar la comisión de delitos fiscales que perjudican a la Hacienda Pública, como la defraudación o evasión tributaria. Por lo tanto, surge la necesidad de implementar programas de cumplimiento tributario o tax compliance, que representan una estrategia más precisa y moderna para prevenir el delito fiscal. Estos programas complementan la prevención

general negativa, ya que se ha demostrado que un programa de cumplimiento general o global no es suficiente.

CAPITULO II.
ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y SU CONEXIÓN CON TAX COMPLIANCE

En este capítulo se desarrolla la responsabilidad penal en el delito de defraudación tributaria y su relación con el *tax compliance.* Para ello, se abordan algunas tipologías delictivas de la evasión tributaria como son: tipo subjetivo, dolo directo, dolo eventual, ceguera jurídica y error de tipo subjetivo. Luego, se encuentra lo relacionado al Compliance Penal Tributario; el mapa de riesgos de la evasión tributaria; el *whistleblowin*g penal tributario; los efectos de la implementación del compliance penal tributario en la evasión tributaria y la Ley de cumplimiento fiscal de cuentas extranjeras (FACTA).

2.1. Tipo subjetivo

Las regulaciones jurídico-penales en Colombia mediante la amenaza de pena que les lleva a los legisladores a motivarlas y promulgarlas tienen como finalidad castigar las conductas punibles que se presenten, y sobre todo, evitar aquellas futuras infracciones a la Ley 599 de 2000. Así como se castiga la comisión de delitos de forma dolosa también son sancionados aquellos crímenes cometidos en condiciones y situaciones imprudentes, aunque éstos se presenten con menor frecuencia. Pues bien, la lesión a los bienes jurídicos y concretamente el de la administración pública el cual ya ha sido abordado en el presente escrito, son el producto de la realización de conductas dolosas que presentan un desvalor de acción en contra de la norma jurídico penal, en razón a ello, frente a los delitos financieros y específicamente el de defraudación o evasión tributaria no es posible su ejecución de forma imprudente debido a que esta posibilidad no está contemplada en el artículo 21[13] de la Ley 599 de 2000, por otra parte, su comisión de forma dolosa como también mediante la modalidad de dolo eventual sí es admisible por el código de las penas tal como se revisará a continuación.

[13] MODALIDADES DE LA CONDUCTA PUNIBLE. La conducta es dolosa, culposa o preterintencional. La culpa y la preterintencional sólo son punibles en los casos expresamente señalados por la ley.

En Colombia, el tipo subjetivo se define como la intención o conocimiento que tiene el autor del delito al cometerlo, estableciendo también un vínculo entre la acción y el individuo (Velasco, 2018). Esto implica que el sujeto debe actuar con pleno conocimiento de lo que está haciendo y de las consecuencias de sus actos. En general, el tipo subjetivo es un elemento esencial en la caracterización de los delitos en ambos países, definiendo la actitud mental del autor y su relación con el acto delictivo en cuestión.

El tipo subjetivo es un concepto fundamental en el derecho penal español, refiriéndose a lo que está en la mente del autor del delito. Se relaciona directamente con la actitud que uno adopta ante el derecho, estableciendo un nexo entre el hecho y el sujeto (De Tiedra, 2013). En España, el tipo subjetivo abarca tanto el dolo, que implica la voluntad consciente de cometer el delito, como la imprudencia, que se refiere a la falta de diligencia en la prevención del resultado delictivo. Es decir, que se relaciona con la intención o conocimiento por parte del contribuyente de cometer fraude fiscal al evadir el pago de impuestos. Se refiere a la intencionalidad detrás de la conducta evasiva, lo que implica que el contribuyente actuó con pleno conocimiento y voluntad de eludir sus obligaciones fiscales.

Así mismo, lo expone Ayala Gómez (1988), el autor del delito debe dirigir su finalidad hacia la causación del resultado perjudicial, teniendo conocimiento real o actual de que mediante la elusión (evasión) o el disfrute indebido de beneficios fiscales, está ocasionando aquel perjuicio en cuantía superior a la exigida por el tipo, conociendo igualmente que su acción es susceptible e idónea para generar error en la Administración tributaria". el desvalor que merece la acción defraudatoria demanda que su autor haya obrado precisamente con el propósito de eludir el pago del tributo.

2.2. Dolo directo

El dolo directo en el delito de evasión tributaria se refiere a la intención deliberada y consciente de cometer el delito. En este caso, la persona actúa con plena conciencia de que está evadiendo impuestos y con el objetivo específico de eludir sus obligaciones fiscales. El dolo directo implica que el individuo tiene la clara intención de realizar la conducta que constituye el delito de evasión tributaria, sin lugar a dudas o ambigüedades en su voluntad. De esta manera, la persona actúa de forma consciente y deliberada para cometer el delito de

evasión fiscal, por ende, se refiere a la intención específica de causar un resultado delictivo (Sánchez, 2022).

En Colombia, en el contexto de la evasión tributaria, según la DIAN (2020), establece que una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario. En España, según la sentencia 740/2021 del Tribunal Supremo de mayo de 2021, se refuerza el criterio de que, en caso de existir simulación en las operaciones, conforme al artículo 16 de la LGT, se presume la existencia de dolo (Tribunal Supremo de España, 2021).

La normatividad colombiana enfatiza la intención detrás de las acciones en materia tributaria, mientras que en España se establece una presunción de dolo cuando hay simulación en las operaciones. Esto sugiere que, en ambos países, se busca identificar y sancionar situaciones en las que se manipula la realidad económica con el propósito de eludir el pago de impuestos. Aunque las leyes y jurisprudencias difieren en los detalles, la noción subyacente es la misma: el dolo directo implica la intención deliberada de evadir responsabilidades tributarias mediante prácticas fraudulentas o artificiosas.

En términos de aplicación práctica, tanto en Colombia como en España, el concepto de dolo directo se utiliza para evaluar la conducta de los contribuyentes y determinar si han cometido acciones fraudulentas para evadir impuestos. Las autoridades tributarias en ambos países están facultadas para investigar y sancionar casos de evasión fiscal basados en evidencia de dolo directo, lo que refleja la importancia de este concepto en la lucha contra la elusión fiscal y la protección de la base imponible (Sánchez, 2022).

La manifestación del dolo en el delito de defraudación o evasión tributaria se presenta una vez es posible constatar que el sujeto activo tiene conocimiento sobre todos los elementos objetivos del tipo y aun así pretende su realización, lo anterior es posible corroborarlo cuando el contribuyente es consciente de su obligación para con la Hacienda Pública y omite el cumplimiento de dicho deber (Ayala, 1988), o bien presenta su declaración pero lo hace de manera fraudulenta omitiendo determinados ingresos percibidos.

Para terminar, frente al dolo directo en lo que refiere el delito de evasión o defraudación tributaria lleva implícito el conocimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente para con Estado, así como también, la voluntad de eludir, omitir, o presentar la declaración tributaria correspondiente de forma deshonesta desconociendo con ello las obligaciones fiscales correspondientes (Pérez, F., 1986; Bolea, 2000).

2.3. Dolo eventual

El dolo eventual en el delito de evasión tributaria se refiere a la situación en la que el individuo no desea directamente cometer el delito de evasión fiscal, pero actúa de manera indiferente ante la posibilidad de que sus acciones resulten en la comisión delito. En otras palabras, el individuo prevé la posibilidad de que su conducta cause evasión fiscal, pero decide actuar de todos modos, asumiendo ese riesgo. En este caso, se le puede atribuir responsabilidad penal por dolo eventual si se demuestra que tenía conocimiento y aceptación de la posibilidad de cometer el delito de evasión tributaria (Méndez, 2020).

El delito de evasión tributaria puede ser ejecutado únicamente mediante la modalidad dolosa, la forma en la que éste puede realizarse ha sido señalado ut supra, así como también se ha indicado que el tipo penal es alternativo en tanto cuenta con cuatro formas de aparición de las cuales para el estudio y desarrollo del presente escrito se hace énfasis en la no presentación de la declaración de renta o la presentación de la misma pero de forma artificial o engañosa, ahora bien, la modalidad de dolo eventual aparece cuando el contribuyente tiene un conocimiento actual frente a su deber de tributación para con la hacienda pública, es decir, presenta la debida declaración tributaria frente a hacienda pública, sin embargo, lo hace de forma alterada omite ingresos que debieron ser reportados con el interés de que no sean detectados por el ente recaudador estatal, esperando con ello lograr un beneficio económico el cual no le es aplicable debido al deber fiscal que tiene para con la Nación.

Este delito implica la realización de una conducta que conlleva riesgos y puede ser la causante de otros resultados, aunque estos últimos no sean un obstáculo para continuar con la misma conducta (Méndez, 2020). Al respecto, el 36 del Código Penal colombiano define la conducta dolosa como aquella en la que el agente conoce el hecho punible y desea

que se lleve a cabo, incluso cuando lo acepta sabiendo que es posible que ocurra. De manera similar, el artículo 22 del Proyecto de Código Penal presentado al Congreso por el fiscal general de la nación establece que la conducta es dolosa cuando el agente conoce los hechos que constituyen la infracción penal y desea que esta se materialice. A su vez, la Ley 599 de 2000 contempla esta modalidad de ejecución criminal en su artículo 22.[14] Por su parte la Corte Suprema de Justicia también se ha pronunciado frente a este punto indicando que; para que se configure el dolo eventual deben existir dos requisitos, el primero de ellos indica que el sujeto debe prever como posible o realizable el resultado antijurídico, y el segundo; que la no producción del mismo sea dejada al azar.[15]

Por tanto, se considera dolosa la conducta cuando se prevé como probable la comisión de la infracción penal y se deja su no ocurrencia al azar (Sotomayor & gallego, 2000). En España, según el artículo 16 de la LGT, se presume la existencia de dolo en caso de simulación en las operaciones. Tanto en Colombia como en España, el concepto de dolo eventual se vincula con situaciones en las que se asumen riesgos conscientemente, sin que la ocurrencia de ciertos resultados adversos detenga la conducta infractora. En el ámbito tributario, esto se traduce en la utilización de prácticas artificiosas para obtener beneficios fiscales indebidos. Aunque la normatividad en ambos países se centra en diferentes aspectos, la esencia del dolo eventual como la aceptación de riesgos para lograr un objetivo ilícito es una preocupación compartida.

En la práctica, la identificación y sanción del dolo eventual en materia tributaria requiere evidencia de que los contribuyentes han actuado con conocimiento de los riesgos asociados a sus acciones, pero han decidido continuar con ellas con el fin de evadir sus obligaciones fiscales.

Respecto al dolo eventual, en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1993 afirma la aceptación del dolo eventual indicando que es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual, dado que

[14] "También sería dolosa la conducta cuando la realización de la infracción penal ha sido prevista como probable y su no producción se deja librada al azar."

[15] En la doctrina existe consenso en cuanto a que la representación de la probabilidad de realización del tipo delictivo debe darse en el plano de lo concreto, es decir, frente a la situación de riesgo específica, y no en lo abstracto. Y que la probabilidad de realización del peligro, o de producción de riesgo, debe ser igualmente seria e inmediata, por contraposición a lo infundado y remoto. Corte Suprema de Justicia, (25 de agosto de 2010). Radicado 32964 [M.P: Bustos, J.].

el elemento ‘defraudación’ excluye la punibilidad de la comisión imprudente, lo que supone el conocimiento por parte del sujeto de que su conducta va a producir una defraudación sin intención de realizarla, por tanto, incumple su deber de evitar su comisión

Para terminar, el delito de defraudación o evasión tributaria será ejecutado mediante la modalidad de dolo eventual cuando el sujeto agente, es decir, el contribuyente, no tenga un conocimiento preciso sobre las cantidades de dineros o ganancias no ingresados, por lo tanto, se presenta de acuerdo y asume la suma no tributada, con ello asume el sujeto activo de la conducta punible la lesión al sistema recaudador del Estado por ende las finanzas públicas, dicho de otra manera, el fin que persigue el contribuyente no debe ser únicamente evadir su obligación tributaria, será necesario entonces con que haya previsto que habrá una lesión a la administración pública como bien jurídico y deje dicho resultado sea librado al azar (Linares, 2017).

2.4. Ceguera jurídica

Se refiere a la situación en la que los contribuyentes deciden ignorar o desconocer deliberadamente las leyes fiscales, haciendo caso omiso de sus obligaciones tributarias. En otras palabras, se trata de una actitud consciente de evadir impuestos sin considerar las consecuencias legales. Este comportamiento puede estar motivado por diversos factores, como la falta de conciencia sobre las normativas fiscales, la complejidad del sistema tributario, la falta de transparencia por parte de las autoridades fiscales, o simplemente por la intención de defraudar al fisco (Linares, 2017; Feijoo, 2013). Para combatir esta actitud, es fundamental promover la educación fiscal, fortalecer los controles y sanciones contra la evasión fiscal, y mejorar la transparencia y accesibilidad de la información tributaria para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones de manera consciente y responsable.

La ceguera provocada o deliberada ante los hechos procura equiparar la responsabilidad objetiva y la responsabilidad subjetiva, por tanto, su imputabilidad, para

ello *el acto libera in causa*[16] debe cumplir en su totalidad los requisitos que exige la modalidad dolosa, por ejemplo. Ahora bien, frente al error; cuando se presentare equivoco en lo que refiere a los elementos objetivos o subjetivos del tipo penal debe demostrarse probatoriamente qué llevó a ello al sujeto agente, sin embargo, la ceguera deliberada pasa por alto ese estudio demostrativo (Feijoo, 2013).

La ceguera provocada, deliberada o jurídica es por su parte una teoría a través de la cual se procura la imposición de una pena a una conducta punible ejecutada bajo la modalidad dolosa. No obstante, el Tribunal Supremo de España asume esta teoría e indica "quien por su propia decisión asume una situación debe asumir las consecuencias de un delictivo actuar" y "el no querer saber los elementos del tipo objetivo que caracteriza el dolo, equivale a querer y aceptar todos los elementos que vertebran el tipo delictivo cometido*"*[17]

Por ende, se trata de un concepto que, aunque no se encuentra directamente definido en la legislación española, tiene implicaciones relevantes en el ámbito legal. En la doctrina española, se refiere a la "ignorancia deliberada" o "ceguera voluntaria" en el sistema legal (Bel, 2018). Esto significa que, aunque un individuo no conozca los elementos del tipo penal, podría y debería haberlos conocido, lo que permite considerar sus acciones como dolosas. En este sentido, se puede relacionar con la Ley 8/2021 y la Ley 6/2022, que abordan temas de discapacidad y capacidad jurídica, aspectos que podrían ser relevantes en casos donde se alegue ceguera jurídica (Antequera, 2021, Sentencia del Tribunal Supremo Español, 2006).

Por otro lado, en Colombia, la ceguera jurídica no está definida explícitamente en la legislación, pero se utiliza en contextos donde las entidades o individuos ignoran o eluden sus obligaciones legales (Cote, 2022 y Ragues,2008). Esto refleja una falta de diligencia en el cumplimiento de las normas, aunque se tenga la capacidad de entenderlas y actuar en consecuencia. En general, es un concepto que abarca la falta de conocimiento deliberada de

[16] Es un acto a acuerdo en el que las partes involucradas renuncian a ciertos derechos o reclamaciones legales. Se trata del fenómeno delictivo caracterizado porque, al tiempo del hecho, el autor se encuentra en estado de inimputabilidad o es incapaz de acción, pero esta situación puede referirse a un momento anterior en que era plenamente capaz. Destaca un primer momento en que el sujeto todavía capaz se coloca en situación de inimputabilidad o de incapacidad de acción, y un segundo momento en que el sujeto realiza la conducta típica encontrándose ya en estado de inimputabilidad o siendo incapaz de acción. (Alamo, 1989).

[17]Sentencia del Tribunal Supremo Español 359/2008 (19 de junio de 2008) ES 2008/2961.

los elementos del tipo penal, tanto en la doctrina española como en la colombiana, y su tratamiento legal puede variar dependiendo del contexto y las leyes aplicables.

2.5. Error de tipo subjetivo

Un error de tipo subjetivo en la evasión tributaria se produce cuando la persona comete el acto de evasión de impuestos con pleno conocimiento de que está infringiendo la ley. Es decir, "el individuo es consciente de no cumplir con sus obligaciones fiscales y aun así decide cometer la evasión de impuestos de forma intencional" (Muñoz, 2016, p.60).

Existe un error diferente el cual se aprecia cuando hay desconocimiento, interpretación equivoca o yerros en la cobertura de determinadas justificaciones las cuales en todo caso hacen parte de otras categorías del delito como puede ser la antijuridicidad, culpabilidad, o pena, en ellas ya no habrá lugar a aplicación o estudio sobre la tipicidad. Por lo tanto, hablamos de errores de prohibición. Debido a la naturaleza del presente escrito ese tipo de errores no serán objeto de análisis, pero no pueden ser dejados de lado cuando se habla de error en derecho penal.

En lo que refiere específicamente a los delitos tributarios y concretamente a la conducta punible de defraudación o evasión tributaria, para que se hable de dolo es necesario que el elemento cognoscitivo sea entendido como el reconocimiento de una deuda, la obligación de presentación de declaración de renta o de un deber tributario para con el Estado, "el no reporte de dichos dineros genera un atentado al sistema recaudatorio de la Nación, por tanto, a la Hacienda Pública, con ello se hace referencia a una conducta típica" (Muñoz, 1986, p. 379).

La aplicación del error de prohibición y el error de tipo en la mayoría de los casos es fuente de interminables discusiones entre profesionales del Derecho, sin embargo, en este texto no se persigue asumir una u otra posición, pero sí aportar elementos que lleven a esclarecer dicha situación desde una situación fáctica, por ejemplo; la declaración de renta realizada por un contribuyente que no integra un incremento patrimonial el cual surge como consecuencia de la venta de determinado activo a un precio superior al cual fuere inicuamente adquirido, véase un paquete de acciones, lo anterior ocurre debido a que considera que por "el momento el cual se ejecutó el negocio no debe ingresar al periodo

tributario en curso sino para el siguiente, o sencillamente es pasado por alto a la hora de tributar, será entendido entonces como error de tipo" (Muñoz, F., 1986, p. 387).

El error de tipo subjetivo es un concepto regulado en el derecho penal español, específicamente en el artículo 14.1 del Código Penal. Se presenta cuando el autor comete un delito sin conocer los elementos del tipo objetivo, ya sea sobre los hechos constitutivos de la infracción o sobre las circunstancias agravantes (Dudas Legislativa, 2023). Esto implica que el sujeto actúa bajo una percepción errónea de la realidad, lo que puede afectar la calificación jurídica de su conducta.

En Colombia, el error de tipo subjetivo está contemplado en el artículo 32 del Código Penal, refiriéndose a la situación en la que el agente desconoce los elementos descriptivos o normativos del tipo penal. En este contexto, el error de tipo puede eximir total o parcialmente de responsabilidad penal al autor, dependiendo de las circunstancias del caso y la gravedad del error cometido (Velasco, 2018). En general, el error de tipo subjetivo es una figura legal que tiene implicaciones importantes en la determinación de la responsabilidad de un individuo, tanto en España como en Colombia, al considerar su conocimiento o desconocimiento de los elementos esenciales del delito cometido.

Como resultado de lo anterior es posible concluir lo siguiente, el tener conocimiento de las obligaciones fiscales que se tienen para con el Estado dan fe de la comisión bajo la modalidad dolosa de la conducta punible cuando ésta se presenta, pero cuando estamos ante una comisión equivoca o mediando el error, el delito es ejecutado con faltas conceptuales frente a los elementos objetivos, es decir, la deuda tributaria, o los límites que a su vez éste impone, pero en todo caso deben exceptuarse aquellos casos en los cuales el sujeto activo auto determina ese estado de desconocimiento, es decir, se impone así mismo una ceguera jurídica o deliberada.

2.6. Compliance penal tributario

El artículo 434B de la ley 599 de 2000 establece que el delito de defraudación o evasión tributaria incluye la posibilidad de que la responsabilidad recaiga tanto en personas naturales como en personas jurídicas. La única excepción son los entes colectivos puesto que no asumen ninguna responsabilidad penal como tal. En este último caso sólo pueden ser sancionadas las compañías, por medio de la indagación de la representación legal. En

estas circunstancias se recuerda que los programas de cumplimiento tienen un papel fundamental en la prevención de este tipo de delitos.

El *tax compliance* permite ahondar en estas iniciativas, desarrollar un avance de estas, plantear aplicaciones más eficaces y enfocar los procesos al área financiera de la empresa. Según Rodríguez y Rengifo, no hay una acción de cumplimiento significativa, relativa a estas cuestiones, por parte del Consejo de Estado en su jurisprudencia. Tampoco hay una apropiada difusión de los derechos y los mecanismos para la efectividad de las iniciativas. Asimismo, se presenta un rechazo, por parte de los Juzgados Administrativos de la acción de cumplimiento, ya que afirman que no se especifica una obligación clara, expresa y exigible (Rodríguez y Rengifo, 2015). Según el sistema legal colombiano, las personas jurídicas pueden recibir sanciones, aunque no se establezca una responsabilidad penal (Castro, J., 2020). Se busca que los jueces también tengan la posibilidad de analizar los niveles de responsabilidad de un ente colectivo. se dará pie a la posibilidad de que las empresas desarrollen sus actividades cotidianas con mayor seguridad y respaldo (García- Herrera, 2017).

La función del *tax compliance* es evitar y prevenir las sanciones estatales por la no presentación de los tributos exigidos por la Nación. Es un recurso que, a su vez, implica la prevención de multas, costes adicionales o consecuencias jurídicas que impidan a las empresas desarrollar sus objetos sociales (Romani, A., 2010). De esta manera, el compliance pretende establecer políticas y procedimientos adecuados y suficientes para garantizar que una empresa desarrolle sus actividades y negocios conforme a la norma vigente y de acuerdo con las políticas y procedimientos internos de la organización. Se previene y mitiga la responsabilidad penal de la organización, así como la costosa reparación del daño a partir del proceso sancionatorio (Tejeira, 2019). Se posibilita que la empresa se organice de manera tal, que no se llegue a extremos de planificación fiscal agresiva o imposiciones legales externas. Esto requiere de un buen gobierno corporativo que mantenga la transparencia y buenos manejos al interior de la compañía, al fomentar una eficaz cultura de legalidad corporativa. Así, lo que se pretende con el Compliance no es otra cosa que la prevención del delito y la detección temprana de los focos que lo puedan producir (Martínez y Puyol, 2015).

Se deben asumir medidas de control y vigilancia de los mecanismos y la adecuada aplicación de la normativa. Esto supone el conjunto de una política corporativa que maneje el "debido control" para la prevención de delitos al interior de la empresa. Se necesitan medidas de salvaguarda por parte de la administración. Para esto se implementa un modelo de organización y gestión, con medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos (Vega, 2015). De igual manera, la creación de un órgano interno con poderes autónomos de iniciativa y control es fundamental para la supervisión del modelo de prevención, así como la identificación de los ámbitos en los cuales puedan ser cometidos estos delitos (Nieto, 2018). Se desarrollarán protocolos correspondientes para la persona jurídica. Todo esto con el fin de lograr transparencia administrativa y financiera.

El organismo encargado de la vigilancia debe tener presentes posibles riesgos e incumplimientos, para lo cual, se utilizan los medios de *whistleblowin*g, que en cierta forma permite la denuncia del delito; así mismo, se dan pautas para prevenir y sancionar el incumplimiento de las normas y reglamentos de la organización (Villegas, 2016), que vulneren la legalidad corporativa. En ese sentido, el oficial de cumplimiento se encarga de garantizar la cultura de legalidad en la institución, para ello, se selecciona un compliance officer quien tiene la responsabilidad de que se garantice la gobernanza empresarial en las organizaciones (Vega, 2015 y Villegas, 2016). Al mismo tiempo, este funcionario busca mantener y mejorar la reputación de la compañía y con ello evitar consecuencias negativas a nivel de la defraudación tributaria.

Para lograr este propósito, Tejeira (2019) señala la importancia de consolidar mecanismos de organización en la empresa que permitan una adecuada administración del sistema tributario y a su vez la promoción de una ética empresarial que le dé credibilidad y confianza al buen uso fiscal de la compañía. En esa línea, se encuentran algunos aspectos a tener en cuenta en la gobernanza: 1. Definir las funciones de la organización. 2. Realizar un plan detallado del comité de la compañía. 2. Desarrollar con claridad objetivos de la empresa. 4. Elaborar un plan de riesgo y de control de interno que permita ayudar a evitar el delito de defraudación tributaria (Montpard, 2010 y Miranda, 2015), lo anterior facilita que el comité del compliance tributario garantice la supervisión del cumplimiento tributario de la empresa.

Por consiguiente, una buena práctica tributaria, desde unas estrategias en materia fiscal permite educar a los contribuyentes en el ejercicio de sus responsabilidades tributarias con el Estado, además se fortalece la confianza jurídica de las empresas al cumplir con sus obligaciones fiscales (Villegas, 2016). Para prevenir las consecuencias financieras de los delitos en general, es crucial implementar programas de cumplimiento. La ética empresarial y la buena gobernanza deben ser fundamentales en las políticas internas de las empresas, dado que tienen un deber tributario. Estos programas permiten a las empresas identificar y mitigar los riesgos asociados con el incumplimiento fiscal, y pueden eximir a los administradores o directivos de responsabilidad tributaria y penal por conductas que violen la ley, como la defraudación o evasión tributaria (Grupo Adaptalia, 2021).

El sistema tributario colombiano se consolida en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Villegas, 2016). Para la adecuada coexistencia y el justo desarrollo de estándares y conductas sociales se debe interiorizar una cultura tributaria honesta y legal. Esto también se traduce en los diferentes deberes y derechos que poseen todos los miembros de la comunidad. Vega, (2015) menciona que la raíz de esta problemática "es que en el país no hay cultura tributaria. La evasión de impuestos es general en Colombia, no discrimina estrato ni afiliaciones políticas" (p.3). Un reto actual es el compromiso que la comunidad colombiana muestra ante la cultura y los organismos tributarios.

No obstante, se encuentra que muchos ciudadanos no declaran sus impuestos, lo que trae como consecuencia una baja recaudación para el Estado y con ello una menor sostenibilidad de la tributación (Bonilla, 2014. Desde temprana edad y desde los mecanismos educativos se debe fomentar la importancia de estas cuestiones. El cumplimiento voluntario de las obligaciones permite consolidar las buenas prácticas tributarias en la organización y en la sociedad en general.

Los compliance penales implementados en las empresas no son suficientes para prevenir y evitar todos aquellos riesgos y faltas en los cuales incurren las empresas. Como respuesta a esta situación surgen normas como el artículo 434B del código penal y la UNE

19602, a través de la cual se implementan los sistemas de gestión de compliance tributario y los requisitos para su uso (UNE, 2019). Dicha disposición normativa potencia y especifica los procesos ya establecidos haciendo todavía más énfasis en temas financieros tributarios y comerciales. Concreta los requisitos y las condiciones que deben cumplir las empresas para implementar los programas de cumplimiento tributarios. Asimismo, plantea las bases para desarrollar el objeto social de la persona jurídica.

Entre los requisitos consagrados por la normatividad UNE 19602 se encuentran los siguientes: selección eficiente de los riesgos tributarios en los cuales puede incurrir la empresa por faltar a sus compromisos con Hacienda Pública. Instruir de forma eficiente a los miembros de la empresa o persona jurídica frente a los límites que componen el riesgo permitido tributariamente. Implementación de controles internos y externos dirigidos a verificar el pago de los impuestos. Finalmente, la protección a empleados o servidores que detecten irregularidades o transgresiones a los riesgos ya mencionados (Aparacio., I. 2023).

Junto con los delitos contenidos en el artículo 434B de la Ley 599 del 2000, también será también se contemplan las falsedades documentales[18] o fraude a subvenciones.[19] estas infracciones o delitos relacionados se desarrollan de manera minuciosa y escapan parcialmente a la regulación que establece el compliance. Por ello, el compliance penal tributario es una medida complementaria que actúa específicamente frente a aquella infracción tributaria que atenta contra la Hacienda Pública (Ramírez, et al. 2021, p.317).

De esta forma, es prioridad una estrategia de prevención en la empresa, puesto que, si no se sigue la normativa en cuanto a la defraudación en la organización, se da paso a la sanción; por tanto, lo que se pretende con dicha estrategia es disminuir el delito corporativo (Gruner, 2010). Al motivar un efecto preventivo se aumenta la eficacia y la regulación de la empresa en temas financieros y tributarios (Nieto, 2008). En esta medida se desarrolla un modelo de autorregulación regulada en el que a qué lente que está haciendo regulado va adquiriendo refuerzo y autonomía a medida que avanza dicha estrategia (Coca, 2013). Fisse (1978) sostiene que el sistema penal debiera establecer comunicación con la ciudadanía a

[18] Ley 599 del 2000, Titulo IX, Delitos contra la Fe Publica, Capitulo III, De la Falsedad en Documentos, Art 286 Y sig.

[19] Ley 599 de 2000, Art 403-A, El que obtenga una ayuda que venga dada por recursos públicos, a través del engaño para su concesión o callando total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión.

través de la sanción a la organización empresarial. Esto con el fin de posibilitar buenos niveles de protección social y respuestas efectivas ante los crímenes asociados.

2.7. Mapa de riesgos en la defraudación o evasión tributaria

Los riesgos tributarios de índole nacional e internacional están en constante evolución debido al avance de los mercados bursátiles, las tecnologías y las redes sociales. Por este motivo, "el compliance y los modelos complementarios deben regularse y actualizarse frecuentemente" (Ramírez, et al. 2021, p.318). Se deben estudiar los factores como el número de trabajadores, naturaleza de las actividades, lugar en la que se tenga la sede principal, de esta manera se pone en conocimiento a los operadores que intervengan en el Tax; así se especifican las sanciones, multas, pérdidas financieras o pérdidas de reputación como resultado del incumplimiento de las leyes (Figueroa, 2019). El mapa de riegos es el fundamento sobre el cual se estructura el tax compliance y el mismo se entiende como un documento que especifica concretamente el estado de la empresa en términos organizacionales, financieros y administrativos. Señalen también los controles internos y externos (Ramírez, et al. 2021).

Los controles que se llevan a cabo por parte de la entidad que implementa los programas de cumplimiento tributario les permite enlistar o detectar todas aquellas conductas que resultan ser potencialmente riesgosas en materia de delitos contra la Hacienda Pública, ello a través de vigilancias tales como:

> **Control financiero:** atiende al objeto social de la empresa y verifica conductas activas u omisivas ante Hacienda Pública.
> **Control operacional o sectorial:** se revisan las conductas internas que pueden atentar contra la Hacienda Pública.
> **Control externo:** desde la imparcialidad, un tercero evaluará y revisará los procedimientos de la empresa (Ramírez, et al. 2021, p. 318).

La empresa debe contar con un deber de vigilancia el cual está directamente relacionado con el riesgo que genera la empresa, que está a su vez condicionado por el tipo de actividad, el número de trabajadores y la entidad de procesos productivos que se

gestionan (Bock, 2018, Ferre, y Barbosa, 2021). La ejecución de conductas punibles tributarias es compleja y detallada, como se ha mencionado antes. Por este motivo, la información contable debe estar bajo la responsabilidad de los más altos directivos y debe ser tratada con extrema delicadeza y conciencia. En esa misma línea se debe tener en cuenta a los sujetos que participan en la comisión de delitos tributarios, "se debe recordar que estamos ante un delito especial, que solo puede cometer a título de autoría por la empresa a través de su representante jurídico o persona legalmente autorizada, quien interviene ante hacienda en nombre de la persona jurídica" (Ramírez, et al. 2021, p. 328).

2.7.1. Los administradores y el control del riesgo

Las actividades según las cuales se materializa el objeto social de la persona jurídica implican un riesgo puesto que se generan obligaciones tributarias en este sentido. Por ello, "los administradores regulan y controlan eficazmente para evitar las infracciones de índole penal" (Ramírez, et al. 2021, p. 322). Así los departamentos específicos detectarán las irregularidades o delitos y se podrán activar las medidas contempladas por la empresa. El compliance officer verificará la información y procederá a denunciar la situación internamente. En ese sentido, se pasará a dilucidar el tema de la responsabilidad y la participación de cada uno de los sujetos. Cuando el consultor tenga conocimiento de la comisión de conductas punibles no reposará sobre él el deber de denuncia, puesto que "los asesores fiscales no son garantes del deber tributario de sus clientes" (Ferré, y Barbosa, 2021).

2.7.2. Whistleblowing penal tributario

La traducción literal de este término hace referencia a la "denuncia de irregularidades". Este recurso es fundamental para la detección de conductas punibles. En lo que refiere a delitos tributarios el director de la DIAN[20] o autoridades tributarias competentes serán quienes activen la persecución. Para lo cuál deben contar con las

[20] Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales.

denuncias de alteraciones o infracciones. El *whistleblowe*r puede ser activado a través de revanchas, exempleados o competencias comerciales y empresariales. Esto hace que "las investigaciones puedan ser más complicadas, pues las fuentes no son necesariamente siempre confiables" (Ramírez, et al. 2021, p. 326).

La sanción que se impone a las personas jurídicas es de carácter administrativo, y, como ya se analizó previamente, cuando se habla de sanciones a imponer por el no cumplimiento de los deberes tributarios que se tengan para con el Estado, las medidas administrativas no son más que un complemento ideal a sanciones de índole penal que puedan tomarse en el juicio en contra del ente colectivo infractor. En esa línea, la Ley 2195 de 2022, menciona disposiciones sobre la prevención en los delitos corporativos al Estado, y para ello se proponen directrices que promuevan la cultura de la legalidad y de esta manera se afiance la confianza del contribuyente, así lo establece el artículo 34.

Por lo anterior, la Superintendencia de Industria y Comercio será la encargada de imponer las respectivas sanciones por violación a las disposiciones que se encuentran en la Ley 2195; de hecho, a nivel económico las sanciones van hasta dos salarios mínimos legales mensuales contra la persona natural o jurídica que promueva la violación de las normas a nivel de la tributación con el Estado.

2.8. Efectos de la implementación del compliance penal tributario en la evasión tributaria

Cuando se habla entonces de programas de cumplimiento, la legislación colombiana tiene integrado los programas de cumplimiento de ética empresarial. El tax compliance es completamente novedoso, y viene a servir como instrumento preventivo de conductas punibles.

Seguridad Jurídica: la empresa anuncia a sus clientes que cuenta con un mecanismo que le permite dar cumplimiento a las obligaciones tributarias y de esta manera evitar sanciones que pueden ser fácilmente advertibles.

Celeridad: la atención deberá estar en pro de optimizar los benéficos económicos y no dedicar recurso humano, tecnológico y tiempo a resolver las consecuencias jurídicas producto de haber cometido algún delito tributario. Estas ventajas ayudan tanto a la

empresa como a todo el conjunto de trabajadores y componentes que integra en el contexto empresarial.

Confianza interinstitucional: la elaboración y puesta en marcha de un programa de cumplimento tributario es el producto de las modernas relaciones que existen entre las empresas y la Hacienda Pública.

Fortalecimiento de la economía: se aumentan los beneficios económicos puesto que se concentran y reparten adecuadamente los recursos y la implementación de los tax compliance hace que todos los procesos internos sean más eficaces. De la misma forma, la reputación y las prácticas comerciales y jurídicas de la empresa se reivindican y permiten un efecto económico ventajoso en términos externos. La implementación de un programa de cumplimiento óptimo generará beneficios tanto económicos, jurídicos y laborales a la empresa que los implemente, "así como también previene y mitiga la responsabilidad civil y penal de la Empresa y la previene de las responsabilidades en que puedan incurrir, también así lo hace de las consecuencias de su ausencia, y por tanto de la costosa reparación del daño y el no menos costoso procedimiento sancionatorio, generador de la pérdida de activos, detonante de la insolvencia empresarial (Rodríguez,2015, Pareja, 2018 y Tejeira, 2015).

2.9. Ley de cumplimiento fiscal de cuentas extranjeras (FACTA)

La Ley 1661 de 2013[21] hace referencia al intercambio de información tributaria y contable entre Estados Unidos y Colombia respecto de las empresas domiciliadas en sus territorios. Por tanto, ambas Naciones se comprometieron a prestarse una colaboración reciproca en lo que respecta a asuntos fiscales. En los datos compartidos entre los Estados están incluidas las auditorias fiscales que puedan llevarse a cabo paralelamente (Tejeira, 2015, Art.8), así como también la participación de dichos Naciones en auditorías realizadas en el exterior (Tejeira, 2015, Art.9). Entre los firmantes del acuerdo podrán prestarse apoyo para llevar a cabo los cobros de impuesto a los que haya lugar, incluyendo por supuestos los procedimientos de cobro coactivo que cada uno tenga implementado en su legislación

[21] Congreso de Colombia. (16 de julio de 2013) Por medio de la cual se aprueba la "CONVENCIÓN SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL", hecha por los depositarios, el 10 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 (OC DE). [Ley 1661 de 2013].

interna (Tejeira, 2015, Art.11). Estados Unidos y Colombia firman en igual medida un acuerdo de intercambio de información administrativa el cual fue introducido al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 1666 de 2013 (Congreso de Colombia, 2013). Este acuerdo fortalece la relación previamente mencionada.

En Estados Unidos, así como en otros tantos países las sumas dejadas de percibir por concepto de impuestos son cuantiosas, en USA se habla de más de 100 mil (Cien) mdd, en Colombia se estima que el Estado ha dejado de percibir 65 (sesenta y cinco) billones de pesos en 2022 (Vargas, 2022), principalmente por concepto de impuesto sobre la renta y sus complementarios, es por ello por lo que la FACTA viene a ser una medida sólida en contra de las empresas que evadan impuestos. A pesar de estar integrada en la legislación colombiana, la FACTA no es una ley estrictamente exigible a los ciudadanos y empresas nacionales, las leyes 1661 y 1666 de 2013 vienen a ser la normativa que materializa el acuerdo entre los Estados miembro.

De la misma manera, para el Estado colombiano la puesta en marcha de la FACTA sirve como instrumento que permite la identificación de riesgos frente a movimientos financieros tales como creación o clausura de cuentas bancarias, modificaciones a contratos, pagos de retención en la fuente y por supuesto declaración de renta. La finalidad entonces de la FACTA es incrementar los recursos obtenidos por el Estado siempre que se recauden los impuestos dejados de tributar por las personas naturales y sobre todo por las empresas.

Tanto la DIAN[22] como el IRS[23] tienen la posibilidad a través del intercambio de datos administrativos sobre el cual versa el acuerdo firmado entre EE. UU y Colombia. Dicha transferencia informativa permite que los ciudadanos norteamericanos con activos y patrimonio ubicados en suelo colombiano sean identificados. Así se controla el pago de los impuestos propios de los bienes o movimientos financieros realizados por éstos. A pesar del avance que significa la firma de acuerdos sobre preceptos normativos internacionales como lo es la FACTA, para Colombia resulta insuficiente la aplicación de tales medidas toda vez que, únicamente es aplicable a un sector específico, estos es, ser nacional americano o tener activos o patrimonio en suelo estadounidense, por otra parte, para las

[22] Dirección de impuestos y adunas nacionales.
[23] Servicio de rentas internas de EE.UU.

empresas colombianas el eliminar o enmascarar el vínculo que se tenga con dichos ciudadanos automáticamente exime del cumplimiento de las medidas que integra la FACTA. Por lo tanto, la implementación del tax compliance tal como se expone en el presente escrito, resultaría ser más adecuado a la hora de detectar y prevenir la comisión de delitos fiscales, como por el ejemplo, el ampliamente citado en este trabajo, la defraudación o evasión tributaria contenida en el artículo 434B de la Ley 599 DE 2000.

CAPITULO III. ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL EN EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA

El tercer capítulo aborda la atribución de la responsabilidad penal en el delito de evasión tributaria. Para lo cual, se explican formas de participación o intervención como son: el autor directo, el autor mediato, coautoria y la complicidad. Posteriormente, se explica el abordaje jurisprudencial. Luego, el Compliance en términos de la gobernanza empresarial; y para finalizar algunas consecuencias sancionatorias a las personas jurídicas.

3.1. Responsabilidad penal

Para definir a los responsables directos del pago de tributo se tiene el Estatuto Tributario. El cual, en su artículo 2, plantea que los responsables directos del pago del tributo son aquellos en quienes reside el hecho generador de la obligación sustancial (Congreso de Colombia, 1989). A la base de los delitos tributarios se halla la obligación de un pago u otorgamiento de un recurso económico en favor del Estado. Dichas prestaciones corresponden a cantidades específicas, que deben ser reportadas en un plazo concreto. La defraudación o evasión tributaria siempre empieza con una declaración tributaria. Esta puede ser no presentada o presentarse fraudulentamente. Por esto, se cuenta con una obligación de autenticidad frente al reporte presentado a la Nación (Sánchez, et al. 1995).

Encontramos en la obligación tributaria dos enfoques: primero, aquellas donde el Estado recauda los impuestos de las personas; y segundo, se requiere a que se cumpla la obligación. En ese orden de ideas, la obligación tributaria es una relación jurídica que, en cierta forma, es un conjunto de deberes de las personas jurídicas para cumplir con la obligación tributaria (Bravo, 2000).

Por lo anterior, se infiere que la evasión tributaria es un tipo penal en blanco[24], de manera que al momento de que se conozca sobre el daño fiscal, se pasa a la normativa, con

[24] Los tipos penales "en blanco" se refieren a aquellos en los que el legislador aclara una norma específica. Esto implica una *remisión* o *reenvío* normativo. Sentencia C-091 de 2017. Es un concepto legal que se refiere a que no se encuentra completamente descrito en la Ley penal, sino que hace referencia a normas complementarias. Es decir, que la conducta delictiva no está especificada en la Ley, sino que hace referencia a otra normativa para completar la definición del delito. (Pérez, 2023).

la idea de determinar la obligación y las cantidades no tributadas. Por su parte, la conducta punible se relaciona con los tipos penales especiales (Ferré, et al. 2011), que son cometidos por sujetos que tienen influencia directa con el delito financiero. Por tanto, la responsabilidad penal individual surge por no cumplir con el deber fiscal, y en ese marco normativo se les aplica como deudores tributarios, esto eso, personas naturales y jurídicas (Reaño, 2012).

En ese contexto, Colombia no presenta un sistema integrado a nivel jurídico donde se evidencie tácitamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas. No obstante, existen algunos mecanismos para lograr demostrar la autoría y participación en el delito de defraudación y evasión tributaria.

En este caso, para que se hable de dolo se debe reconocer la acción punible como una deuda. Esto implica la obligación de la persona jurídica en su deber tributario con el Estado. Al no reportar los dineros al sistema recaudatorio, se cae en una conducta típica. Esta situación está regulada en el artículo 434D de la Ley 599 de 2000. Así, una primera conducta exigida por el tipo penal sería la no presentación de la declaración de renta correspondiente**. A**simismo, "ocurre con el beneficio obtenido por no tributar, por ejemplo, el aumento del patrimonio de la persona jurídica o como es el caso de los beneficios fiscales, los cuales no se pueden penalizar si no se cuenta con un conocimiento veraz acorde a las normas fiscales" (Muñoz, F., 1986, p. 379-394).

3.1.1. Autor directo

El autor directo en la evasión tributaria es la persona que de manera directa realiza las acciones necesarias para evadir impuestos. Esta persona es la responsable directa de llevar a cabo las prácticas ilegales que resultan en la evasión de impuestos, como, por ejemplo, omitir ingresos, falsificar documentos, o realizar transacciones fraudulentas para evitar el pago de impuestos correspondientes. El autor directo es quien ejecuta las acciones fraudulentas que constituyen la evasión tributaria (Benavides, 2016).

El artículo 434B de la Ley 599 de 2000 indica una primera instancia[25] con respecto a la temática en cuestión. La conducta punible será ejecutada por cualquier persona que cumpla el requisito de tener una obligación fiscal con Hacienda Pública, es decir, que sea contribuyente. El deber con el Estado recae sobre el deudor tributario. Este puede ser una persona natural o una persona jurídica. En lo que concierne a las personas naturales, se entiende la definición que trae consigo El artículo 2 del Estatuto Tributario[26] define la situación de las personas naturales. El artículo 572 literal C[27], de la misma norma, se refiere a las personas jurídicas. Estas pueden estar representadas como colectivos en los que también puede recaer una obligación tributaria en favor de la Nación. El decreto 2284 de 2022 menciona los impuestos que pueden ser delegados en la empresa o sociedad. Aquí se mencionan, la declaración de renta y complementarios[28]; también se habla del pago bimestral del impuesto sobre las ventas[29] (Benavides, 2016).

En el marco legal colombiano, el autor directo también está definido en el Código Penal (Ley 599 de 2000). En este contexto, se considera autor a quien realiza la conducta punible por sí mismo o utilizando a otro como instrumento (El autor en el Código Penal colombiano, 2000). Esto implica que, además del autor material que ejecuta la acción, puede existir un autor mediato que planifica o instiga el delito, aunque no lo lleve a cabo directamente. En síntesis, el autor directo es una figura central en la atribución de responsabilidad penal tanto en España como en Colombia, siendo aquel que ejecuta

[25] Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, se considera que na primera instancia hace referencia al que estando obligado a declarar y no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, con el propósito de defraudación o evasión, que generen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor en declaraciones tributarias, en un monto igual o superior a cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) e inferior a dos mil quinientos (2.500).

[26] Son contribuyentes los responsables directos del pago del tributo al establecer el hecho generador de la obligación sustancial.

[27] Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.

[28]"ARTÍCULO 1.6.1.13.2.12. Personas jurídicas y demás contribuyentes. Declaración de renta y complementario. **"Por el cual se reglamentan los artículos 260-5, 260-9, 356-3…" [**Decreto 2288 de 2022].

[29] *ARTÍCULO 1.6.1.13.2.30. Declaración y pago bimestral del impuesto sobre las ventas - IVA.* Los responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos, a treinta y uno (31) de diciembre del año gravable 2022, sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT ($3.496.368.000), así como los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario, "**Por el cual se reglamentan los artículos 260-5, 260-9, 356-3…" [**Decreto 2288 de 2022].

directamente la acción delictiva y asume la culpabilidad por sus actos, sin necesidad de intermediarios para la comisión del delito.

En el contexto del derecho penal español, el autor directo es aquel que realiza por sí solo la conducta que constituye el delito. Esta figura se encuentra definida en el Código Penal español, donde se establece que el autor directo es quien ejecuta la acción típica sin intermediarios, es decir, sin la intervención de terceros que actúen como instrumentos para cometer el delito (Soluciones Legales, 2020). Es importante destacar que el autor directo es el responsable principal de la conducta delictiva, asumiendo la totalidad de la culpabilidad por sus acciones.

3.1.2. Autor mediato

La autoría mediata es definida en el artículo 29 del Código Penal colombiano: "Es autor quien realice la conducta punible por sí mismo o utilizando a otro como instrumento." Dicha forma de autoría está compuesta por dos personas: aquel que actúa como instrumento, y aquel que tiene un dominio real y efectivo del hecho (Suárez, 2014, p. 275).

La teoría de la autoría mediata complementa aquellos vacíos en la autoría y participación de los sujetos que cometen conductas punibles, que pudieran quedar impunes. Al no haber un dolo en la ejecución de una acción final, no es posible imputación alguna. Por este mismo motivo, no se pueden identificar determinadores (Suárez, 2014, p. 275). El autor mediato es aquel que, al valerse de otra persona como instrumento, realiza una acción típica. Se lo señala como autor de una conducta punible ya que, si bien no la ha ejecutado materialmente, ha tenido un papel protagónico en la ejecución de esta. Sobre esta persona recae el dominio del hecho que causa una lesión a determinado bien jurídico. Existe una excepción a aquellos delitos que se denomina de propia mano (Ferré et al, 2011, p 231).

Es necesario considerar la figura del administrador de hecho, al momento de hablar de autoría mediata en el caso de delitos tributarios. la Ley 1258 de 2008 en su artículo 27[30] introdujo al ordenamiento jurídico colombiano la definición de la administración de hecho.

[30] **RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES.** Las reglas relativas a la responsabilidad de administradores contenidas en la Ley 222 de 1995, les serán aplicables tanto al representante legal de la sociedad por acciones simplificada como a su junta directiva y demás órganos de administración, si los hubiere.

.

La Superintendencia de Sociedades establece que dicho gestor societario no debe haber sido reconocido por parte de la persona jurídica como su administrador. No debe involucrarse directamente en la administración del ente colectivo (Romero, 2019). El campo de aplicación de la figura del administrador de hecho se da en las sociedades anónimas simplificadas. Los límites, responsabilidades y transacciones tributarias se encuentran dentro de los limites determinados por el articulo 434B del Código Penal. La conducta correspondiente a dicho sujeto es la de incluir gastos o costos inexistentes en la declaración tributaria de renta. Para conseguir ese cometido se emplea una sociedad anónima simplificada, la cual a su vez tiene un deber fiscal con la Hacienda Pública (Espejo, 2021).

En el caso de la evasión tributaria, el autor mediato es aquella persona que, sin estar directamente involucrada en la ejecución material de la evasión de impuestos, ejerce un control sobre el autor directo y lo induce o instiga a cometer el delito fiscal. El autor mediato puede ser alguien que se encuentra en una posición de autoridad o poder, como un empresario, contador, asesor fiscal, o cualquier otra persona que tenga influencia sobre el autor directo y que lo motive a cometer la evasión tributaria. Aunque el autor mediato no realiza directamente las acciones ilegales, es considerado responsable por su participación en la planificación o instigación delito fiscal (Meléndez, 2020).

La autoría mediata se refiere a la situación en la cual una persona comete un delito utilizando a otra como instrumento para llevar a cabo la acción punible (Meléndez, 2020). En España, la autoría mediata en derecho penal se caracteriza por la comisión del delito a través de otra persona, donde el autor mediato se sirve de alguien más como "instrumento" (Bolea, 2000). En el contexto de la evasión tributaria en Colombia, el autor mediato podría ser aquel que utiliza a otra persona o entidad para llevar a cabo la evasión de impuestos, utilizando dicha persona como un instrumento en la realización de la conducta delictiva (Código Penal Colombiano, 2018).

En comparación con España, la autoría mediata también se refiere a la situación en la que una persona comete un delito penal utilizando a otra como instrumento. La diferencia principal entre ambas definiciones radica en la legislación y jurisprudencia específicas de cada país, así como en las formas en que se aplica el concepto de autoría mediata en el contexto penal y tributario.

En ambos países, la autoría mediata implica la utilización de terceros para cometer un delito, ya sea de manera directa o indirecta, lo que puede tener implicaciones significativas en casos de evasión tributaria donde se emplean estrategias fraudulentas utilizando a intermediarios o empresas como instrumentos para eludir el pago de impuestos. Las autoridades competentes en Colombia y España están facultadas para investigar y sancionar casos de autoría mediata en delitos fiscales, como parte de sus esfuerzos por mantener la integridad del sistema tributario y prevenir la evasión fiscal.

3.1.3. Coautoria

El artículo 29 de la Ley 599 de 2000 indica que "son coautores los que, mediando un acuerdo común, actúan con división del trabajo criminal atendiendo la importancia del aporte". Se entiende por coautoría, aquella ejecución de la conducta punible en la cual los actores realizan una separación en sus responsabilidades operativas. El rol y la participación de cada una de las partes determinará el respectivo nivel de dominio en relación con la acción cometida. El delito "será cometido por la totalidad de los participantes siempre y cuando cada aporte sea tan necesario como indispensable para garantizar el resultado" (Roxin, 2013, p.146).

Una división del trabajo criminal debe ser comprendida como coautoría. Existe una estructuración de un plan conjunto. Asimismo, se requiere una concertación para el desarrollo de las distintas partes que conforman la acción punible. El dominio del hecho y el nivel de participación de cada sujeto se evidencia en la materialización de la concertación y la planeación. es a partir de la fase de materialización que se puede procesar a los sujetos involucrados. El aporte que realiza el sujeto agente debe ser esencial, para que éste sea tenido en cuenta como participante principal (Roxin, 2013). Puede suceder que dos agentes se asocien para la acción punible, pero que no exista coautoría, sino que cada uno sea autor directo respecto del deber específico correspondiente de cada uno. En el caso de una asociación en la que el deber tributario de la acción fraudulenta sólo recae sobre uno de los agentes, se comprende que este único agente posee la condición de intraneus, mientras que los demás solo se presentan como extraneus (Fernández et al. 2001). Los extraneus participantes en esa asociación criminal, al no contar con la condición exigida por el tipo

penal como lo es la deuda tributaria con el Estado, no son considerados contribuyentes. Por esta razón, no pueden responder como coautores del delito. Sólo podrán ser imputados como participes si se demuestra el conocimiento y voluntad. Un ejemplo de los extraneus referidos podrían ser contadores, asesores fiscales y asesores jurídicos.

La coautoría se define como la participación de dos o más personas en la comisión de un delito, donde todos los participantes tienen una contribución esencial en la realización del hecho delictivo. En España, según el artículo 28 del Código Penal de 1995, la coautoría implica una "realización conjunta del hecho", donde cada uno de los involucrados colabora con una aportación objetiva y causal dirigida eficazmente hacia la consecución del objetivo común del delito. No es necesario que cada coautor realice por sí mismo los actos materiales del delito, siempre y cuando las contribuciones sean causales decisivas y estén integradas en un plan común (Sánchez, 2015).

En Colombia, la Corte Suprema de Justicia define la coautoría como una circunstancia agravante cuando varias personas participan en la realización de un delito. Esta definición hace referencia a la mediación que tienen múltiples individuos, ya sean autores, determinadores o cómplices, en la ejecución del delito, sin necesariamente cumplir con el codominio funcional que les es predicable (Corte Suprema de Justicia, 2020).

Las normativas en España y Colombia coinciden en que la coautoría implica una participación activa y esencial de cada involucrado en la comisión del delito, contribuyendo de manera decisiva hacia la realización del objetivo delictivo. Ambas legislaciones reconocen que la coautoría puede involucrar diferentes roles dentro del proceso delictivo y que no es necesario que cada coautor desempeñe las mismas acciones concretas, siempre y cuando sus contribuciones sean causales y estén integradas en un plan común para cometer el delito.

3.1.4. Complicidad

En el artículo 30 de la Ley 599 de 2000 se establece que aquel que contribuya a llevar a cabo una conducta antijurídica incurrirá en una pena que corresponde a la infracción disminuida de una sexta parte. Para que se presente la figura de cómplice debe haber necesariamente un autor. Según Código Penal, esta figura criminal implica un aporte

y ayuda para el desarrollo del delito. También "será considerada parte de esta colaboración el favorecimiento o encubrimiento[31] posterior" (Welzel, 1980, p.160). El cómplice, al no tener dominio causal, no tiene, por tanto, dominio de hecho. La participación del cómplice puede tener la condición de importante, pero no de indispensable, puesto que si así fuere se estaría ante un coautor. Si bien, el aporte brindado por el cómplice si modifica la ejecución del delito. De todas maneras, la acción típica puede suceder sin la participación del cómplice (Roxin, 2013).

En cada empresa, es el representante legal el encargado de pagar los tributos, impuestos y demás contribuciones correspondientes, así como la administración y delegación de los deberes derivados de estas responsabilidades. Es en esta figura en la que recae el deber de supervisar. Por este motivo, asume una responsabilidad objetiva al ser la cabeza visible de estos procesos. El tercero sobre el cual recae la delegación efectuada por el administrador puede ser un profesional en contaduría, asesor financiero o auditor interno. Sobre ellos, pasa a recaer la obligación de realizar la declaración tributaria. Ahora bien, si el contador no realiza la declaración tributaria, la empresa puede no cumplir con el pago del tributo ya referido. De esta manera, se puede convertir en sujeto activo de la conducta de defraudación o evasión tributaria (Reaño, 2012).

Por lo anterior, la complicidad en la evasión tributaria se refiere a cuando una persona colabora o ayuda de alguna manera en la comisión de un delito fiscal, sin ser el autor directo del mismo. En este caso, la persona que actúa como cómplice puede estar proporcionando apoyo, consejo, asistencia o cualquier otra forma de participación que facilite la evasión fiscal. Al igual que en la coautoría, la complicidad en la evasión tributaria también puede acarrear consecuencias legales para la persona que participa de forma cómplice en el delito.

La complicidad se refiere a la participación de una persona en un delito cometido por otra, donde el cómplice ayuda o incita a la comisión del delito, pero no participa directamente en su ejecución. En España, el cómplice se define en el artículo 29 del Código Penal como aquel sujeto que, sin cumplir con las características de autor, coopera en la

[31] **FAVORECIMIENTO.** < El que tenga conocimiento de la comisión de la conducta punible, y ayudare a eludir la acción de la autoridad o a entorpecer la investigación correspondiente, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses. Congreso de la República. (24 de julio de 2000). Código Penal. [Ley 599 de 2000]. DO: 44.097. Art 446.

ejecución de un delito con acciones anteriores o simultáneas (Dexia Abogados, 2022). En Colombia, la definición de cómplice es similar, establecida también en el artículo 29 del Código Penal (Corte suprema de justicia, 2017).

En relación con la evasión de impuestos en ambos países, la complicidad puede manifestarse de diferentes maneras. Por ejemplo, un individuo puede facilitar información falsa o engañosa para ayudar a otro a evadir impuestos, incluso sin participar directamente en la implementación de los actos fraudulentos. En este sentido, tanto en España como en Colombia, la figura del cómplice en delitos fiscales puede abarcar a aquellos que colaboran, facilitan o incitan la evasión tributaria sin ser los autores directos de la misma.

Es importante destacar que la complicidad en la evasión de impuestos puede ser penalizada según las leyes y normativas tributarias de cada país. Las autoridades en ambas jurisdicciones tienen la responsabilidad de investigar y sancionar tanto a los autores directos como a los cómplices involucrados en prácticas fraudulentas para evadir el pago de impuestos. Esto forma parte de los esfuerzos para preservar la integridad del sistema tributario y garantizar que todos los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales de manera honesta y transparente.

3.1.5. Abordaje jurisprudencial.

A lo largo de su historia, la jurisprudencia colombiana ha tenido diversas posturas frente a la responsabilidad penal de las personas jurídicas. El artículo 434B de la Ley 599 de 2000 determina que los delitos tributarios pueden ser efectuados a través de su administrador o un representante legal. A modo de contraste, en España si existe un marco normativo regulado que integra la posibilidad de imputar responsabilidad en la comisión de delitos tributarios tanto a las personas jurídicas, como a su representante legal. La sentencia del Tribunal Supremo Español 496/2020-EDJ 2020/682853[32] realiza un análisis sobre la responsabilidad del administrador o representante legal de una persona jurídica que está siendo investigada por la posible comisión de una conducta punible. El Código Penal

[32] Se pretende exigir responsabilidad penal al administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, (STS 297/2005 de 7.3 EDJ 2005/33601).

Español, en su artículo 31[33], refiere la responsabilidad de los administradores por delitos que comete la empresa. La jurisprudencia española aclara que no existirá responsabilidad objetiva. Esto quiere decir que serán investigados y juzgados individualmente, tanto el administrador, como la persona jurídica por las conductas desplegadas por cada uno de estos. El Tribunal Supremo Español en la sentencia 338/2015 de 2 de junio EDJ 2015/101581[34] se pronuncia frente a los representantes de hecho o derecho: se hace alusión a las condiciones especiales requeridas por el tipo penal para determinar la situación de la persona jurídica en el marco de una conducta punible. Otra de las sentencias emitida por el Tribunal Supremo Español es la 582/2018 de 22-11-18, REC. 2283/17 EDJ 2018/649936[35]. Se busca determinar la naturaleza de la acción individual del administrador, cuando objetivamente se han agotado todos los recursos.

En un caso similar, la Corte Suprema de Justicia Colombiana Sala de Casación Penal del 2 de mayo de 2012, Radicado 35489[36], se analiza la circunstancia de presentarse un vínculo contractual entre una empresa y una persona natural. En esta situación, las conductas punibles que cometiere la persona no serán imputables por sí mismas al argumentar la relación profesional entre ambos. Frente al tema de los delitos tributarios, el Tribunal Supremo Español mediante la sentencia 89/2019 del 19 de febrero de 2019, REC. 513/18 EDJ 2019/512318[37] también se ha pronunciado. La autoría directa recaerá sobre el administrador o representante legal y no específicamente sobre el ente colectivo, esto para el caso colombiano. En el caso español fue posible demostrar que la imputación de la comisión del delito puede recaer en ambos sujetos.

---

[33] El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente.

[34] No se trata de una presunción de autoría que prescinde del art. 28 sino un complemento del mismo para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exige ciertos y especiales elementos de la autoría que concurran en la persona representada (persona física o jurídica) pero no en la del representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho). STS 304/2008 de 29.5.

[35] Si se pretende exigir responsabilidad penal al director o administrador de la persona jurídica de que se trate, habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado (STS 297/2005, de 7-3 EDJ 2005/33601).

[36] ha de tenerse en cuenta que, en este evento, tratándose de una actividad peligrosa, el simple vínculo laboral no presume, *per se*, la culpa del empleador y el correlativo deber de responder civilmente. Ello porque la firma no era para propietaria de la motocicleta con la cual se causaron las lesiones y, adicionalmente, no tenía su guarda, dado que el velocípedo no se encontraba a su servicio y ningún deber de vigilancia o control ejercía sobre el mismo.

[37] La responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 EDL 2010/101204, vigente en el momento de cometerse los hechos.

La jurisprudencia colombiana a lo largo de su historia ha tenido diversas posturas frente a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, algunas a favor y otras en contra, generalmente las discusiones se presentan frente a la pena a imponer a los mencionados entes colectivos, sin embargo, en lo que refiere a comisión de determinadas conductas punibles, como por ejemplo, la defraudación o evasión tributaria contenida en el artículo 434B de la Ley 599 de 2000, puede ser efectuada a través de su administrador o quien haya sido seleccionado como representante legal.

En primer lugar, en el Estado colombiano la responsabilidad penal de las personas jurídicas no es un tema novedoso puesto que, tal institución estuvo vigente el Código Penal de 1980 en su artículo 247B, previamente había sido la Ley 491 de 1999 en su artículo 26 dio origen a la misma, siendo los delitos contra el medio ambiente las primeras conductas punibles realizables por entes abstractos[38].

Seguidamente, la Corte Constitucional en la Sentencia C-320 de 1998[39] estudia la constitucionalidad de la institución, toda vez que se hacía alusión a que se daba por sentado la responsabilidad objetiva por parte de los entes abstractos en el evento el cual no se cumpliere con determinados permisos ambientales para operar, o se hiciere de forma clandestina, situación que efectivamente declaró inconstitucional la Corte, sin embargo, sustancialmente en lo que concernía a la posibilidad de que se cometieren conductas punibles por parte de las personas jurídicas fue ratificado por la Corte Constitucional.

---

[38] Art 247B Personas Jurídicas: "Para los delitos previstos en los artículos 198, 190, 191 y 197 y en el capítulo anterior, en los eventos en que el hecho punible sea imputable a la actividad de una persona jurídica o sociedad de hecho, el juez competente, además de las sanciones de multa, cancelación de registro mercantil, suspensión temporal o definitiva de la obra o actividad, o cierre temporal o definitivo del establecimiento o de sus instalaciones podrá imponer sanciones privativas de la libertad tanto a los representantes legales directivos o funcionarios involucrados, por acción o por omisión, en la conducta delictiva. Si la conducta punible se ha realizado en forma clandestina o sin haber obtenido el correspondiente permiso, autorización o licencia de la autorización de la autoridad competente se presumirá la responsabilidad de la persona jurídica".

[39] "En supuestos como los considerados en los tipos penales - relativos a los delitos de peligro común o de menoscabo al ambiente -, la persona jurídica puede soportar jurídicamente atribuciones punitivas. La sanción de naturaleza penal significa que la conducta reprobada merece el más alto reproche social, independientemente de quien la cometa. Si la actividad la realiza la persona jurídica, si ella se beneficia materialmente de la acción censurada, no se ve por qué la persecución penal habrá de limitarse a sus gestores, dejando intocado al ente que se encuentra en el origen del reato y que no pocas veces se nutre financieramente del mismo. Se sabe que normalmente la persona jurídica trasciende a sus miembros, socios o administradores; éstos suelen sucederse unos a otros, mientras la corporación como tal permanece. La sanción penal limitada a los gestores, tan sólo representa una parcial reacción punitiva, si el beneficiario real del ilícito cuando coincide con la persona jurídica se rodea de una suerte de inmunidad. La mera indemnización de perjuicios, como compensación patrimonial, o la sanción de orden administrativo, no expresan de manera suficiente la estigmatización de las conductas antisociales que se tipifican como delitos".

Posteriormente, la misma Corte se pronuncia en una segunda ocasión frente a la constitucionalidad de la figura de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, tomando en esta ocasión una decisión similar y continuista a la esbozada en el párrafo anterior, en este caso a través de la Sentencia C-674 de 1998[40].

Se presenta entonces una tercera oportunidad en la cual se demanda la inconstitucionalidad de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, por tal razón una vez más se pronuncia la Corte Constitucional, en este caso mediante la Sentencia C-843 de 1999[41] en la cual la Corte declara la inexequible el artículo 26 de la Ley 491 de 1999 argumentando principalmente que no se da cumplimiento al principio de legalidad, en tanto que; no existe un procedimiento específico que permita llevar a juicio materialmente a los entes abstractos, como tampoco existía claridad sobre las condiciones y límites de las penas a imponer.

Si bien el artículo 26 de la Ley 491 de 1999 mediante el cual se crea la responsabilidad penal de las personas jurídicas fue declarado inexequible, dicha figura no fue erradicada totalmente de nuestro ordenamiento jurídico, como se ha mencionado ut supra, toda vez que; la Corte Constitucional se pronuncia en la Sentencia C-1144 de 2000[42]

---

[40] "Es evidente 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. 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. Por el contrario, su imposición en muchos casos constituye la única manera de no dejar indemnes a los verdaderos beneficiarios del delito y de expresar de manera inequívoca la relevancia social de los bienes jurídicos afectados".

[41] "Así, en relación con las personas naturales, la propia descripción penal es indeterminada. En efecto, los sujetos activos de los hechos punibles a los que se refiere la norma son, al tenor de su texto, los representantes legales, directivos y funcionarios de la persona jurídica "delincuente", mientras que el núcleo rector es que aparezcan "involucrados", por acción u omisión, en la conducta delictiva. Sin embargo, allí no hay verdadera definición de una conducta típica. Estar "involucrado" en unos hechos que configuran delito no implica necesariamente haber cometido el delito ni ser copartícipe del mismo, y menos que el sujeto sea culpable ni penalmente responsable. Estoy "involucrado" en un proceso penal cuando alguien me sindica o me señala como persona que ha tenido que ver o que ha tomado parte en los hechos, pero de la sindicación o señalamiento no se deriva mi culpabilidad ni mi responsabilidad penal, ni el grado de las mismas, lo que debe ser definido judicialmente previo un debido proceso tramitado con la totalidad de las garantías constitucionales".

[42] "En el caso de la norma que se impugna -el artículo 22 de la Ley 383 de 1997-, el legislador, atendiendo a razones de política criminal relacionada con la necesidad estatal de controlar la evasión y asegurar el recaudo de los recursos fiscales que son indispensables para la consecución de los fines sociales del Estado, consideró necesario elevar nuevamente a la categoría de delito la conducta de los agentes retenedores que no consignen dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente e IVA, para lo cual dispuso aplicarles las mismas sanciones previstas

en la cual se retoma sustancialmente la figura de la responsabilidad objetiva, pero no hacia la persona jurídica, sino respecto a su administrador, dando por sentado que los entes abstractos podrían seguir materializando conductas punibles pero ya no directamente sino a través de una persona natural, tal como su representante legal o administrador.

El estado colombiano a la fecha no contempla la responsabilidad penal individual de la persona jurídica, si bien el delito estudiado en el presente escrito es aplicable a las empresas, físicamente la responsabilidad recae sobre el administrador básicamente por el solo hecho de ostentar dicha calidad, como bien se demuestra en las sentencias hasta aquí citadas.

Contrario a ello ocurre en España, allí sí existe un marco normativo regulado el cual integra la posibilidad de imputar responsabilidad en la comisión de delitos tributarios tanto a las personas jurídicas como a su representante legal, véase a continuación.

La sentencia del Tribunal Supremo Español 496/2020-EDJ 2020/682853[43] realiza un análisis sobre la responsabilidad del administrador o representante legal de una persona jurídica que está siendo investigada por la posible comisión de una conducta punible, el Código Penal Español en su artículo 31[44] refiere la responsabilidad de los administradores por delitos que comete la empresa, ahora bien, la jurisprudencia española aclara que no existirá responsabilidad objetiva, esto quiere decir, que serán investigados y juzgados individualmente tanto el administrador como la persona jurídica por las conductas desplegadas por cada uno de estos y con base en ello se impondrá la pena a la que hubiere lugar; así mismo, el Tribunal Supremo Español en la sentencia 338/2015 de 2 de junio EDJ 2015/101581[45] se pronuncia frente a los representantes de hecho o derecho, en este caso

---

por la ley a los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación. Según la propia norma, cuando la función de retención reposa en las personas jurídicas, la mencionada responsabilidad recae sobre el representante legal de la sociedad o, en su defecto, en cabeza de quien haya sido designado para tal labor, debiendo, frente a este último caso, informar a la administración de impuestos el nombre del designado so pena de radicar dicha responsabilidad en su representante legal".

[43] En definitiva, se pretende exigir responsabilidad penal al administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, o dicho de otro modo, debería realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado típico (STS 297/2005 de 7.3 EDJ 2005/33601).

[44] El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

[45] No se trata de una presunción de autoría que prescinde del art. 28 sino un complemento del mismo para aquellos supuestos en los que el tipo delictivo exige ciertos y especiales elementos de la autoría que concurran

haciendo alusión a aquellas circunstancias en las cuales el tipo penal requiera de condiciones especiales frente a la persona jurídica para que pueda ejecutarse la conducta punible.

Otra de las sentencias emitida por el Tribunal Supremo Español es la 582/2018 de 22-11-18, REC. 2283/17 EDJ 2018/649936[46], una vez más se especifica por parte del Tribunal que no existe la responsabilidad objetiva del administrador en razón de su cargo, deberá entonces demostrarse que individualmente su acción antijurídica hubiere sido activa u omisiva.

En un caso similar, la Corte Suprema de Justicia Colombiana Sala de Casación Penal del 2 de mayo de 2012, Radicado 35489.[47] Analiza un caso en el cual se determina lo siguiente; por el hecho de existir un vínculo contractual, entiéndase un contrato laboral entre una empresa y una persona natural, las conductas punibles que cometiere el ser vivo no serán imputables per se al ente abstracto argumentando la relación profesional entre ambos.

Ahora específicamente, frente al tema de los delitos tributarios el Tribunal Supremo Español mediante la sentencia 89/2019 del 19 de febrero de 2019, REC. 513/18 EDJ 2019/512318[48] también se ha pronunciado, en esta oportunidad especificando de qué manera

---

en la persona representada (persona física o jurídica) pero no en la del representante (persona física que actúa como representante de hecho o de derecho). STS 304/2008 de 29.5.

[46] En definitiva si se pretende exigir responsabilidad penal al director o administrador de la persona jurídica de que se trate, no basta con que el mismo ostente un cargo, sino que además habrá de desarrollar una acción u omisión contributiva a la realización del tipo por el que se le haya condenado, o dicho de otro modo, deberá realizar algún acto de ejecución material que contribuya al resultado tópico (STS 297/2005, de 7-3 EDJ 2005/33601).

[47] Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que en este evento, tratándose de una actividad peligrosa, el simple vínculo laboral no presume, *per se*, la culpa del empleador y el correlativo deber de responder civilmente, toda vez que no existe una relación entre el daño causado y OPEGIN LTDA. Ello porque la firma no era para propietaria de la motocicleta con la cual se causaron las lesiones y, adicionalmente, no tenía su guarda, dado que el velocípedo no se encontraba a su servicio y ningún deber de vigilancia o control ejercía sobre el mismo.

[48] Pero es que, además, como engarce para derivar la responsabilidad penal a la empresa no olvidemos que se apunta que «La doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal -EDL 1995/16398-, de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 EDL 2010/101204, vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente ex artículo 31 bis del Código Penal». El programa de cumplimiento normativo deberá enmarcar la responsabilidad personalísima del directivo que lleve a cabo las declaraciones tributarias y sus posibles responsabilidades personales.

operará la responsabilidad penal de las personas jurídicas y de los administradores en tanto se haya cometido un delito fiscal.

Llegados a este punto, se ha hecho alusión a la posibilidad de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas frente al delito de defraudación o evasión tributaria, la autoría directa en este caso versará sobre el administrador o representante legal y no específicamente sobre el ente colectivo, claro, únicamente en el caso colombiano porque en el caso español como fue posible demostrarlo la imputación de la comisión del delito puede recaer en ambos sujetos, tanto el colectivo representado en la empresa y el natural representado en el administrador o representante legal.

3.2. Compliance en el ámbito de la autoría y la gobernanza empresarial

La aparente facilidad con la que las empresas llevan a cabo crímenes de índole fiscal resulta un importante desafío para el derecho penal. Hasta hacía poco, incluso hoy en día, no se poseían suficientes herramientas para asumir estas problemáticas. El sector corporativo, al tener connotaciones y relaciones multinacionales, económicas e internacionales, así como, vacíos legales o figuras y representantes que, de alguna u otra manera, puedan enredar la ley, actúa de una manera impune, a sabiendas de que no se posee los recursos para afrontar los efectos de la misma. Adicionalmente, existen redes de burocracia y manipulación que procuran mantener a directivos y altos cargos lejos de los escándalos y de las imputaciones por delitos graves. Se encubren las acciones por medio del objeto social de las empresas y se retarda, en cuanto sea posible, el descubrimiento y detección de actividades ilegales. Existe, por supuesto, un alto grado de corrupción en este sentido, por si acaso llegara a existir la posibilidad de que verdaderamente fueran descubiertas acciones que pusieran en peligro la reputación y prestigio de grandes empresas.

Esta situación exige el desarrollo de estructuras para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa mucho más determinadas y estrictas, que velen por la precaución, detección y denuncia en tiempo real de actividades contrarias a la legalidad. Esto necesita del desarrollo de órganos de control y dirección de modelos para la organización corporativa, que deben estar fundamentados en una cultura ética; en la supervisión de las actividades descentralizadas y los procesos disciplinarios que se deben

asumir con una importancia particular que integra un sistema de faltas y sanciones eficaces para todos los miembros y niveles que conforman la empresa. (Silva Sánchez, J, Dir., 2013 citado en Ramírez Barbosa, P., 2018) Esto implicaría una especificidad al interior del derecho penal para poder asumir estas dificultades de una manera eficaz y comprometida que impacte todos los ámbitos corporativos.

El derecho penal, al entrar a regular las empresas en la medida que se cometen conductas delictivas que no están vinculadas con el objeto social de las mismas, se encuentra con un proceder criminal sofisticado que llevan a cabo los propios trabajadores en ejercicio de las actividades laborales, lo que convierte a la empresa en el escenario del delito, más no en el factor que lo genera (Ramírez, 2018) El riesgo y las consecuencias en relación con los delitos cometidos por una empresa son amplios y pueden referirse a varios afectados, puesto que los sectores corporativos extienden su influencia y su dominio a múltiples ámbitos de la sociedad. Los principales perjudicados podrían venir a ser los mismos consumidores de los productos o servicios que ofrecen las empresas, pero, de igual manera, el Estado se encuentra en una precaria situación ante las acciones criminales de entidades empresariales.

La globalización permite que los efectos sean aún más grandes y que los alcances, en tanto internacionales, sean todavía más impredecibles y nocivos. La dificultad, tanto regional como territorial, en este sentido, aparece como una de las principales motivaciones para cometer acciones de índole fraudulenta, transaccional y financiera. Asimismo, la diferencia entre personas jurídicas y personas naturales y las diferentes leyes que determinan cómo ha de responder cada una de estas ante los tribunales y ante acusaciones específicas genera desorden e inexactitud en relación con las respectivas responsabilidades. La autoría y la participación suelen ser frecuentes dificultades al interior de los delitos que integran la categoría del derecho penal empresarial pues se complejiza la tarea de establecer un grupo de responsables que, por acción u omisión, lo que trae consigo el aumento de los riesgos empresariales (Ramírez, 2018).

En muchas ocasiones, las personas naturales son utilizadas como fachadas y como títeres para llevar a cabo acciones delictivas en las que los grandes directivos pueden salir impunes y libres de toda culpabilidad. Por este motivo, evaluar con suma meticulosidad los niveles de intencionalidad y conocimiento debe ser una prioridad para identificar autores

materiales y autores mediatos en relación, igualmente, con el dominio y la voluntad y las posibles manipulaciones que pudieran existir de por medio. En el caso de las personas naturales, las consecuencias por estos actos pueden ser muy altas, ya que implican prisión, multas e inhabilidades. Como se ha visto en otras secciones anteriores, las empresas no consideran a estos individuos como tales, sino como engranajes de una maquinaria mucho más grande, por lo cual no parece importante ni difícil sacrificar y reemplazar a unos cuantos, con el objetivo de alcanzar un determinado beneficio comercial, económico o político.

Para prevenir este tipo de panorama, se ha propender por una descentralización de las estructuras corporativas, así como, una delegación más amplia y equitativa de las funciones internas. Esto supone la posibilidad de una regulación más certera y una identificación más específica de las problemáticas y de los ejes fundamentales de estas. Ante una estructura tan jerarquizada y piramidal se propicia una disposición facilitadora para las actividades delictivas, puesto que se cae en los vacíos respecto de la autoría, que ya se han visto anteriormente. Se debe permitir una apertura y también la intervención de entes de control que puedan reconocer las situaciones sospechosas y criminales, para determinar con mayor eficacia las responsabilidades, culpas y actores que intervienen.

Existe una responsabilidad ascendente que plantea que, entre más alto se encuentra el sujeto en el sistema piramidal de la empresa, mayores van a ser los estándares de exigencia; pero también, mayores van a ser las dificultades para imputar delitos. Frecuentemente, los casos obedecen a supuestos de comisión por omisión orientados hacia la delegación de los deberes organizacionales. Así, el cumplimiento de los deberes de supervisión de las actividades encomendadas se reduce a un control aleatorio y desdibuja los marcos normativos (Ramírez, 2018). Si bien, se manejan estructuras muy puntuales al interior de las empresas, se mantiene la vital distinción entre personas naturales y personas jurídicas. El horizonte respecto de la responsabilidad de pena individual va a estar siempre presente y, a partir de él, se ha de posibilitar una investigación meticulosa que pueda darse desde la identificación de responsabilidades colectivas que, posteriormente, pueda asumir tanto roles, como funciones y voluntades. Básicamente, se exige un control y una revisión de cada uno de los cargos y actores que componen la corporación. Esto lleva a la consideración tanto de la voluntad como el nivel de conocimiento que maneja cada uno de

los miembros, Así, se puede llegar a determinar con mucha más exactitud no sólo el nivel de participación e implicación en un acto el delictivo, sino, adicionalmente, evidenciar las formas y los mecanismos de acción, así como la realización de un rastreo hacía los entes más responsables e inmersos en el asunto.

Además de estas especificaciones en relación con las responsabilidades, se deben añadir una serie de características al derecho corporativo. Por ejemplo, la dimensión de lo injusto, es decir, que se utiliza la remisión de las normas a través de solo descripciones. Por tanto, se recurre a la tipicidad a través de delitos fraudulentos; así mismo, se encuentran modalidades de omisión a nivel jurídico. Así, el dolo se expresa como un aspecto subjetivo que define en sí el delito corporativo, a lo cual las sanciones en relación a este tipo de delitos son económicas a la compañía o la inhabilidad de esta.

Debido a todas estas cuestiones, no sólo es vital procurar una mejoría y un debido proceso más exacto que permita la consideración y análisis preciso de los actos criminales y delictivos, sino que también es fundamental poder prevenirlos, evitar y regular su desarrollo, de tal manera que pueda frenar su afectación a otros ámbitos o personas. La responsabilidad penal de las personas jurídicas exige la verificación del debido control por parte de los representantes legales en relación con los sistemas de cumplimiento normativo y prevención del delito. Así, se previene cualquier tipo de delito al interior de la empresa y se instaura una cultura de legalidad corporativa. Surge, en este punto, el concepto o sistema compliance, que busca prevenir y detectar de manera temprana los focos que puedan generar algún tipo de delito. De igual manera, busca desarrollar una ética corporativa que permee todos los aspectos del ambiente empresarial (Casanovas Isla, 2017, Barbosa, 2018). En este orden de ideas, se debe velar, principalmente, por la administración y, así, desarrollar sistemas de gestión y organización con una vigilancia adecuada. La descentralización, mencionada anteriormente, es fundamental para que pueda existir autonomía y regulación externa que posibiliten el establecimiento de estos procedimientos en la formación de la voluntad de la persona jurídica. Aquí, entran a jugar un papel importante los recursos financieros y el uso que se hace de ellos en estas prevenciones específicas.

La implementación de normativas debe incluir información sobre posibles riesgos de incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento de observancia

del modelo de prevención, a través de canales específicos. De esta manera, se amplía el espectro de denuncia y reporte de un hecho, por medio de reglamentos códigos y leyes bien delimitadas. Esto supone entender el canal de denuncia como uno de los instrumentos más eficaces para la disuasión y sanción de las malas e ilegales prácticas al interior de la empresa (Martínez, y Pujol, 2015, Ramírez,2018). Al seguir estos ordenamientos, se ha de potenciar un sistema disciplinario específico al interior de la empresa, que funcione como un primer estadio y una primera instancia a la cual recurrir en caso de alguna irregularidad y que, adicionalmente, contemple a todos y cada uno de los miembros de la corporación, independientemente del nivel piramidal que puedan ocupar. Así, hay un primer ámbito de regulación que puede prevenir cualquier posible efecto mayor que haya de ser llevado ante un tribunal superior.

La vigilancia, la regulación, la ética empresarial y la transparencia de los procesos componen lo que el Compliance es. Por consiguiente, representa un aspecto fundamental para tener en cuenta y a desarrollar para garantizar avances seguros y reales en el ámbito del derecho penal con relación a las empresas. Se previene y se supervisa todo delito que pueda resultar corporativo y, así, mejoran las condiciones y relaciones personales y profesionales, lo cual, inevitablemente, también permite una mejoría en la funcionalidad y eficacia de la misma empresa. Compliance representa la cultura de organización empresarial que, al estar integrada por miembros que responden y obedecen a la legalidad corporativa, tiene un enfoque muy preciso para identificar conductas irregulares. Así, se promueve el horizonte ético que, aunque tenga que estar inicialmente motivado por la sanción y el castigo, desarrolla instancias legales mucho más contundentes y claras (Ramírez,2018).

3.3. Consecuencias sancionatorias de las personas jurídicas

La Ley 1778 de 2016, titulada "*Responsabilidad administrativa de las personas jurídicas por soborno de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionale*s." se refiere a responsabilidades administrativas. Determina "mecanismos y principios para prevenir los delitos tributarios al interior de las empresas" (Ramírez, 2021, p.18). La Superintendencia de Sociedades fomentará en las empresas, corporaciones y compañías el desarrollo de programas de transparencia y ética empresarial. La Circular

Externa número 100-000003 de 2016 emitida por la Superintendencia de Sociedades plantea las guías para desarrollar estas iniciativas; también integra las herramientas necesarias para su creación, adopción, ejecución y posterior verificación. Las compañías deben elaborar procesos de auditoría interna eficaces para prevenir el delito de soborno transnacional[49].

La Resolución número 100-0062621 emitida el 2 de octubre de 2020 por la Superintendencia de Sociedades, complementa las disposiciones emitidas por la misma entidad. Las empresas que deben implementar estos programas deben superar la barrera de los 100 (cien) salarios mínimos legales mensuales vigentes y poseer activos o una planta laboral por valor superior a los 40.000 (cuarenta mil) salarios mínimos legales mensuales vigentes (Ropes & Gray, 2021). A partir del año 2022, "la cobertura se amplía a empresas con una menor capacidad financiera o poderío económico" (Ramírez, 2021, p.18).

Otra de las medidas establece la implementación de un oficial de cumplimiento. Este tendrá como finalidad verificar e inspeccionar el desarrollo de las medidas y su eficaz cumplimiento. Para acceder al cargo de oficial se debe estar domiciliado en Colombia y no "puede estar incluido en la nómina de directivos u otras áreas internas de revisión y verificación financiera de la empresa" (Ramírez, 2021, p.19). Además de promover la prevención y detección de delitos de soborno transnacional y corrupción, se enfoca también en la contratación estatal. La elaboración del programa de cumplimiento debe ser específica y determinar los plazos y momentos en los cuales se dará aplicación a las medidas contenidas en el mismo. Esta norma analiza el grado de responsabilidad que le es atribuible a un ente colectivo, ante el delito acecido en su interior o por parte de uno de sus miembros.

Las sanciones aplicables a personas jurídicas se encuentran desarrolladas en los siguientes documentos: el artículo 34 de la Ley 1474 de 201, el artículo 7 de la ley, es decir, Ley 1778 de 2016 y el artículo 86 de la Ley 222 de 1995 el cual refiere a funciones de la Superintendencia de Sociedades. La valoración de la responsabilidad y la pena a imponer estarán relacionadas directamente con la implementación de programas de cumplimiento y su eficacia. Esto mecanismos son necesarios para atribuir responsabilidades y posibles

[49]Superintendencia de Sociedades (2021) "GUÍA PRACTICA PARA ENTENDER LA LUCHA CONTRA EL SOBORNO TRANSNACIONAL EN COLOMBIA". (Superintendencia De Sociedades, 2021).

defensas para las personas jurídicas. El no contar con dicho programa supone haber incurrido en un riesgo que puede ser sancionable (Ramírez, 2021).

Los programas integran medidas preventivas para detectar el desarrollo de conductas reprochables judicialmente al interior de la empresa. También se promueve una cultura de respeto hacia la norma y ética empresarial. Esta dinámica no supone desatender los demás procesos vigentes para prevenir otro tipo de delitos, como lo sería el lavado de activos y financiación del terrorismo (SAGRILAFT)[50]. El Derecho Administrativo Sancionador se ha actualizado con la ayuda del Derecho Penal. De esta manera, no necesariamente se disuelve una empresa o se impacta a todo un colectivo, sino que la justicia penal pueda entrar a juzgar a las personas jurídicas. Por esta razón, "se entiende que las sanciones administrativas son el complemento ideal para el derecho penal" (Ferré et al.2011, p. 731).

[50] SAGRILAFT es la sigla de Sistema de Autocontrol y Gestión del Riesgo Integral de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo.

CAPÍTULO IV. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD PENAL

En el ámbito penal actual, existen dos códigos de procedimiento en vigor. Para casos anteriores al 1 de enero de 2005, se aplica la Ley 600 de 2000. Sin embargo, respecto a la responsabilidad de personas jurídicas, no hay una regulación específica. El artículo 65 de la Ley 600 de 2000 menciona que, si durante el proceso se demuestra la participación de personas jurídicas en actividades delictivas, el juez puede ordenar la cancelación de su personería jurídica o el cierre de sus locales.

El artículo mencionado anteriormente ha sido declarado constitucional por la Corte Constitucional en la Sentencia C-558 de 2004[51] y sigue en plena vigencia. Además, Colombia cuenta con la Ley 906 de 2004, que se aplica a hechos ocurridos después del 1 de enero de 2005, y al igual que la Ley 600 de 2000, regula las sanciones para personas jurídicas por cometer delitos. No se analizarán las diferencias entre los artículos 65 y 91 de cada código, pero a partir de este punto se enfocará en el alcance del artículo 91 de la Ley 906 de 2004.

El artículo 91 de la Ley 906 de 2004 permite al juez de control de garantías, a solicitud del fiscal, suspender la personería jurídica o cerrar temporalmente locales de personas jurídicas o naturales si hay sólidas razones para creer que están involucrados en actividades delictivas, previa verificación de los requisitos legales.

Es relevante subrayar nuevamente que la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-603 de 2016[52] , ha ratificado la constitucionalidad de este artículo.

El artículo 91 de la Ley 906 de 2004 permite al juez penal imponer sanciones a una persona jurídica en un proceso dirigido contra una persona natural. Estas sanciones pueden ser temporales durante el proceso o definitivas en la sentencia contra el representante legal

[51] "Si en el proceso judicial se demuestra que personas jurídicas, sociedades u organizaciones, junto con sus locales o establecimientos abiertos al público, están implicados en actividades delictivas y se determina que su objetivo principal es llevar a cabo tales conductas, se emitirá una orden a la autoridad competente para ejecutarla, cumpliendo con los requisitos legales correspondientes."

[52] "La Corte concluye que hubo una omisión legislativa relativa que debe corregirse conforme a la Constitución. Se establece que la norma impugnada es constitucional, siempre y cuando se permita a las víctimas solicitar la suspensión de la personería jurídica o el cierre temporal de locales cuando existan razones sólidas que indiquen su implicación en actividades delictivas."

o administrador. Cualquier medida de cierre “o disolución debe demostrar la conexión entre la conducta delictiva de la persona natural y el propósito social de la empresa” (Ramírez, P., 2022, p.17).

El artículo 91 del Código de Procedimiento Penal se amplía a situaciones donde la persona natural, representada por el administrador, comete un delito vinculado al propósito social de la empresa para obtener ventajas para la persona jurídica. La ganancia delictiva debe traducirse en beneficios económicos derivados de una afectación al patrimonio público, como incumplimientos tributarios o declaraciones falsas, según el artículo 434B de la Ley 599 de 2000 (Ramírez, 2021).

El artículo 91 sugiere que el legislador colombiano reconoce la posibilidad de que las personas jurídicas cometan actos delictivos, aunque no aborde explícitamente su responsabilidad penal. Esto se evidencia en las penalidades mencionadas, como las disoluciones temporales o definitivas, lo que abre la puerta para imponer sanciones penales tanto a los representantes como a la entidad colectiva.

Además, el artículo 91 de la Ley 906 de 2004 se ve complementado por el artículo 34 de la Ley 1474 de 2011. Esta última normativa, titulada "Normas orientadas al fortalecimiento de mecanismos para la prevención, investigación y sanción de actos de corrupción, así como para mejorar la efectividad del control de la gestión pública" (Congreso de Colombia, 2011), amplía las disposiciones del artículo 91 con el propósito de fortalecer los mecanismos destinados a prevenir, investigar y sancionar actos de corrupción, así como mejorar el control de la gestión pública.

Esta disposición establece medidas contra personas jurídicas que, con el propósito de cometer conductas punibles, buscan obtener beneficios que perjudiquen a la Administración Pública. Esto implica un menoscabo económico a las finanzas estatales, perpetrado por el administrador o representante legal de la empresa o entidad moral. Además, esta normativa también puede aplicarse a todas las conductas punibles que afecten el interés legal de la Administración Pública, vinculando a la entidad estatal como tercero civilmente responsable (Congreso de Colombia, 2011).

Para finalizar, cuando un juez penal dicta una sentencia condenatoria contra representantes, administradores o funcionarios de personas jurídicas, sucursales de empresas extranjeras, empresas de economía mixta y empresas domiciliadas en Colombia

por el delito de cohecho por dar u ofrecer, la Superintendencia de Sociedades será la encargada de imponer las sanciones correspondientes (Congreso de Colombia, 2011).

El artículo 102 del Código de Procedimiento Penal regula el incidente de reparación integral, iniciado a solicitud de la víctima, la Fiscalía o el Ministerio Público una vez que la sentencia condenatoria es firme. Según Nelson Saray, "este proceso es principalmente probatorio y ocurre después del proceso penal, con el propósito de compensar los daños sufridos por la víctima debido al delito" (Saray, 2017, p.1001).

Tras el proceso penal, la víctima tiene dos opciones para buscar reparación: iniciar un proceso declarativo de responsabilidad civil extracontractual,[53] o el incidente de reparación integral. Aunque ambos buscan compensar el daño, difieren en que el incidente es tramitado por el mismo juez penal que dictó la sentencia condenatoria. La elección entre ambos procedimientos es exclusiva de la víctima (Saray, N., 2017).

En este contexto, es importante considerar la naturaleza civil del incidente de reparación, ya que se abordará específicamente la responsabilidad civil de las personas jurídicas por conductas delictivas. Aunque este análisis será general, será especialmente relevante en casos de delitos como la defraudación o evasión tributaria, según el artículo 434B de la Ley 599 de 2000.

Es esencial mencionar el artículo 34 de la Ley 1474 de 2011, que complementa el artículo 91 del Código de Procedimiento Penal y desempeña un papel crucial en el incidente de reparación integral.[54] Este artículo establece que una persona jurídica puede ser requerida, ya sea en un proceso declarativo o en un incidente de reparación, para compensar el daño causado por un delito cometido por un representante, administrador o miembro del ente colectivo, siempre que busque un beneficio para la persona jurídica y se realice en el marco de su objeto social, incluyendo delitos contra la administración pública, como la defraudación o evasión tributaria (Ramírez, P., 2022, p.56). Además, el mismo artículo establece que si una persona jurídica es hallada responsable de un delito que afecta a la administración pública, "será vinculada como tercero civilmente responsable junto con

[53] El artículo 2341 sobre responsabilidad extracontractual establece que quien comete un delito o actúa con negligencia y causa daño a otra persona debe indemnizar, sin afectar la pena principal impuesta por la ley por el delito o la negligencia cometidos.

[54] PARÁGRAFO 2o. Durante la fase de investigación de los delitos contemplados en el literal i), las entidades estatales afectadas pueden solicitar que las personas jurídicas y las sucursales de empresas extranjeras domiciliadas en Colombia que presuntamente hayan participado sean vinculadas como terceros civilmente responsables.

su representante legal, administrador o trabajador, reforzando así lo mencionado anteriormente" (Ramírez, 2022, p.56).

El artículo 96 de la Ley 599 de 2000[55] establece que el daño causado por el responsable penal debe ser resarcido solidariamente por aquellos obligados a responder. Esto implica que, en delitos como la defraudación o evasión tributaria contra la Administración Pública, la persona jurídica, sujeto de derechos y obligaciones, también se considera responsable según el Código Penal colombiano (Ramírez, 2022).

Una vez que la responsabilidad de indemnizar recae en la persona jurídica, según las normas mencionadas, el artículo 107 de la Ley 906 de 2004[56] permite vincular al ente colectivo como tercero civilmente responsable en el incidente de reparación. Esto ocurre al inicio del proceso, tras citar a la víctima, al condenado o a su defensor. El artículo 2341 del Decreto 1400 de 1940 establece la responsabilidad civil extracontractual, permitiendo atribuir responsabilidad a la persona jurídica para reparar a la víctima (Ramírez, 2022).

Asimismo, el artículo 2347 del Código de Procedimiento Civil,[57] otorga un carácter predominantemente sancionador a las normas mencionadas, permitiendo establecer la responsabilidad civil de las personas jurídicas por delitos cometidos por su representante legal o administrador. Además, este artículo garantiza el derecho a la defensa de la entidad colectiva. En resumen, "aunque sujeta a sanciones, la persona jurídica también tiene la posibilidad de ejercer su derecho a la defensa" (Ramírez, 2022, p.57).

El artículo 2349 del Código de Procedimiento Civil[58] puede ser utilizado como argumento de defensa por parte de la persona jurídica, en línea con lo mencionado

[55] OBLIGADOS A INDEMNIZAR. Los daños derivados de la infracción deben ser reparados de manera solidaria por los responsables penales y por aquellos que, de acuerdo con la ley sustancial, están legalmente obligados a responder.

[56] TERCERO CIVILMENTE RESPONSABLE. El tercero civilmente responsable es aquella persona definida por la ley civil que debe reparar el daño causado por la conducta del condenado. Puede ser convocado o presentarse al incidente de reparación a solicitud de la víctima del condenado o su defensor, durante la audiencia que inicia el procedimiento del incidente.

[57] RESPONSABILIDAD POR EL HECHO PROPIO Y DE LAS PERSONAS A CARGO. Cada individuo es responsable no solo de sus propias acciones en términos de indemnizar el daño, sino también de las acciones de aquellos que están bajo su cuidado. <El inciso segundo ha sido modificado por el artículo 65 del Decreto 2820 de 1974. El nuevo texto es el siguiente.> En este sentido, los padres son responsables solidariamente de las acciones de los hijos menores que convivan en el mismo hogar.

[58] DAÑOS CAUSADOS POR LOS <TRABAJADORES>. Los empleadores son responsables por los daños causados por sus empleados durante el ejercicio de sus funciones, a menos que puedan demostrar que los empleados actuaron de manera impropia y que no pudieron prever ni evitar el daño utilizando el cuidado y la autoridad adecuados. En tal caso, la responsabilidad recaerá exclusivamente en los empleados. Sin embargo,

anteriormente. Mientras que el artículo 2347 aborda la defensa desde la responsabilidad por los actos de terceros, el artículo 2349 se centra en el daño causado por los trabajadores (Ramírez, 2022).

4.1. Responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria en Chile

Al evaluar la responsabilidad penal de una empresa, es crucial considerar sus acciones en relación con los deberes de supervisión y dirección. Según el artículo 3º de la Ley N.º 20.393, estos deberes están vinculados a la prevención de delitos especificados en el artículo 1º de la misma ley, particularmente cuando son cometidos por ciertos miembros de la empresa en el interés directo o inmediato de la persona jurídica (Artaza, 2021). Por lo tanto, se requiere un análisis minucioso de las funciones y roles específicos de los diversos miembros de la empresa, especialmente de aquellos encargados de la supervisión y el liderazgo. La responsabilidad penal solo puede atribuirse si se demuestra que el delito está relacionado con las acciones y consecuencias de las tareas específicas de los directivos o miembros clave de la empresa, y si la empresa podría haber evitado el delito o si está relacionado con sus funciones específicas. El deber de dirección y supervisión está delineado en la Ley N.º 20.393, que propone un modelo de prevención de delitos.

El análisis de un modelo de prevención de delitos permite identificar si la persona jurídica ha incumplido alguna exigencia, como permitir o facilitar la comisión de delitos. La organización puede influir de diferentes maneras en la comisión de delitos corporativos, y el objetivo es mitigar los riesgos que la persona jurídica enfrenta en su actividad (Artaza, 2021). En este contexto, la persona jurídica participa en la construcción y evaluación de sus propias obligaciones y el entorno en el que opera. Sin embargo, este proceso se lleva a cabo dentro del marco de diversas normativas y reglas que regulan estas investigaciones.

El artículo 4º de la Ley 20.393 establece que las personas jurídicas deben adoptar un modelo de prevención de delitos. Este modelo incluye la designación de un encargado de prevención por parte de la máxima autoridad de la entidad. Este encargado tendrá

---

la Corte Constitucional declaró este principio como inaplicable a través de la sentencia C-1235 de 2005, según la nota de vigencia asociada.

autonomía para supervisar el proceso interno de prevención, realizar auditorías y controles. Dependiendo del nivel salarial, este cargo podría ser ocupado por la máxima autoridad respectiva. El encargado de prevención debe tener recursos y facultades necesarias para cumplir con sus obligaciones y mantener una comunicación directa con la administración o autoridad de la persona jurídica, proporcionando informes periódicos sobre la situación (Artaza, 2021).

Se implementará un sistema de prevención de delitos en colaboración entre el encargado de prevención y la administración para identificar posibles escenarios y la participación potencial de la persona jurídica en delitos. Se promoverán medidas para evitar la planificación, comisión o promoción de estos delitos, estableciendo criterios para determinar la responsabilidad por omisión si es necesario. Se abordarán sanciones disciplinarias, procesos financieros, auditorías internas, protocolos y derechos y responsabilidades de todas las partes involucradas. Se establecerá una regulación interna que defina acciones, alcances y limitaciones, incluida la persona jurídica. Se realizará una revisión continua de los sistemas internos para prevenir irregularidades y corregir deficiencias.

Estas disposiciones constituyen un programa de cumplimiento, diseñado para asegurar que las actividades empresariales sigan la legislación vigente. Asimismo, compara la implementación de medidas de mitigación de riesgos operativos o financieros con la necesidad de establecer sistemas para prevenir riesgos legales. Desde esta visión, un modelo de prevención se considera como parte integral de los sistemas de gestión de calidad empresarial. (Artaza, 2021).

Se establecen directrices para implementar modelos y sistemas de prevención, brindando un marco basado en principios legales. Las empresas adaptarán estos aspectos a sus características, con responsabilidad de garantizar el cumplimiento mediante sistemas de prevención y supervisión. Se considerarán diversos riesgos y se actualizará el sistema continuamente. Se introduce el principio de respuesta al riesgo con protocolos y medidas como auditorías financieras, sanciones por incumplimiento y líneas de denuncia. (Artaza, 2021).

El artículo 4º de la Ley N.º 20.393 destaca la importancia de la supervisión y la actualización continua en los programas de cumplimiento. No es suficiente identificar y

evaluar los riesgos si las medidas de respuesta no se implementan. Descuidar este aspecto puede hacer que los programas sean solo documentos sin reflejar políticas efectivas. Por ello, es crucial realizar supervisión constante y actualizar las medidas según sea necesario. (Artaza, 2021).

El artículo 4 de la Ley N° 30.424 establece principios para la gestión de sistemas de prevención: accesibilidad, adaptabilidad, compromiso y liderazgo, continuidad, documentación, eficiencia y evaluación continua de riesgos. Estos principios se refieren a la difusión clara de políticas preventivas, la adaptación del modelo a las necesidades de la empresa, el compromiso de la alta dirección, la actualización constante, la documentación de procesos, la optimización de recursos y la evaluación continua de riesgos. (Artaza Valera, 2021).

Además de los principios mencionados, se destacan otros elementos clave. La independencia máxima de la función de prevención y cumplimiento asegura que las decisiones y acciones no estén condicionadas. La proporcionalidad garantiza que los controles se ajusten al nivel de riesgo y probabilidad de delitos. La publicidad y comunicación preventiva requieren que las empresas informen a los empleados sobre sus programas preventivos. Por último, la razonabilidad exige que los controles tengan capacidad suficiente para prevenir y detectar delitos. (Artaza, 2021).

Las instituciones, unidades estructurales principales, cargos administrativos y gerenciales tienen la responsabilidad de comprender y participar en los procesos de desarrollo, aplicación y efectividad de los sistemas de prevención del crimen. Esta responsabilidad recae tanto en el personal preventivo como en la alta dirección de la empresa. Aunque los departamentos pueden tener diferencias significativas, es crucial que estén interconectados y en constante comunicación para comprender y evaluar los procesos de cada uno. Los directivos tienen la tarea de crear sistemas de prevención del delito, participando desde la evaluación de riesgos hasta el seguimiento y la actualización del sistema. Una de sus responsabilidades clave es asegurar registros adecuados del proceso de evaluación de riesgos mediante una matriz que incluya los procesos de riesgo, evaluaciones y medidas preventivas tomadas. (Artaza, 2021).

El encargado de prevención tiene la función clave de proporcionar informes regulares a la administración de la empresa, comunicando las medidas implementadas para

cumplir con su tarea. Es fundamental que este responsable tenga acceso a los recursos necesarios para obtener información relevante y evaluar continuamente el sistema. Mecanismos como las líneas de denuncia internas y externas, junto con el sistema de registro implementado por la empresa, son especialmente importantes. El encargado es responsable de garantizar la efectiva implementación del sistema de prevención y de asegurar su adecuada difusión y capacitación entre los miembros de la compañía para su efectividad. (Artaza, 2021).

La responsabilidad de supervisión y dirección se centra en la creación e implementación de un modelo de prevención que cumpla con los requisitos legales relacionados con la empresa y su entidad jurídica. Sin embargo, dado que las circunstancias pueden variar considerablemente, es crucial evaluar y revisar de forma dinámica el sistema, los modelos, el personal y las eventualidades que surjan. Esto garantiza una supervisión constante para regular y vigilar los procesos.

El deber de gestionar riesgos implica dos aspectos fundamentales interrelacionados: en primer lugar, la identificación y evaluación de los riesgos asociados al desarrollo de la actividad económica correspondiente. En segundo lugar, la respuesta ante estos riesgos previamente identificados y evaluados, lo que implica la implementación, supervisión y actualización efectiva de medidas para garantizar la eficacia del sistema (Artaza, 2021). Es esencial tener en cuenta una variedad de riesgos que pueden provocar desequilibrios, pérdidas o facilitar la comisión de delitos. Estos riesgos pueden estar relacionados con diferentes ámbitos, como transacciones, regiones, sectores, culturas o controles internos. Según la legislación chilena, en el artículo 4º, inciso b, numeral 3, se establece que el sistema de prevención debe incluir protocolos, normas y procedimientos específicos que permitan a las personas involucradas en las actividades o procesos realizar sus tareas de manera que se prevenga la comisión de dichos delitos (Artaza, 2021).

La exigibilidad es un parámetro esencial y su enfoque implica considerar una serie de factores, como normativas técnicas disponibles, la naturaleza específica de la actividad y los criterios relacionados con la tolerancia al riesgo. Dependiendo del caso, la respuesta adecuada puede ser la prohibición de la actividad o el control y supervisión del proceso con una delimitación adecuada. (Artaza, 2021).

En resumen, existen cuatro tipos principales de controles para gestionar riesgos y prevenir la corrupción. Los controles preventivos buscan anticiparse y evitar la ocurrencia de riesgos. Los controles detectivos se centran en identificar riesgos en el momento en que surgen. Los controles correctivos están diseñados para tomar medidas y revertir un riesgo si ya se ha materializado. Por último, los controles directivos promueven eventos beneficiosos mediante acciones de refuerzo positiva (Artaza, 2021).

4.2. Propuesta de política criminal sobre el delito de evasión tributaria

Es importante esclarecer que en relación a la política criminal que se da en un Estado obedece a aquellas conductas que son sancionadas y que efectivamente ponen en riesgo los bienes jurídicos de toda una comunidad, así lo demuestra las sentencias C-239 de 2002 y la sentencia C-290 de 2019. Así, la política criminal es una serie de medidas que adopta el Estado en aras de responder a los actos que causan un prejuicio social, de manera que se garantiza los intereses de la sociedad (Sentencia T- 388 de 2013), y al mismo tiempo se logran llevar a cabo acciones preventivas frente al delito.

Un análisis de la política criminal en torno a la defraudación o evasión tributaria en Colombia requiere comprender, por un lado, lo esencial de la protección del bien jurídico como fin; y, por otro, la necesidad de determinar la proporcionalidad del impacto de la evasión tributaria en el ámbito penal (Solano- Vélez, et al. 2019) en los países. Es así como en Latinoamérica se han emprendido acciones para lograr mejorar el cumplimiento tributario y así abordar el tema de la defraudación, esto permite que se desarrollen métodos y estrategias en política criminal que logran generar una ética corporativa en materia tributaria. Por ejemplo, en países como Brasil, Ecuador o México se encuentran una baja tributación. En otros casos como El Salvador, Ecuador y Uruguay se modificó el concepto de baja tributación (Solano- Vélez, et al. 2019).

En Colombia la evasión tributaria se ha convertido en uno de los temas más polémicos a nivel penal y administrativo, de hecho, en el año 2018 solamente la DIAN era la encargada de lograr sancionar la evasión fiscal. Al momento de que el país ingresa al proceso de la OCDE se da un proceso de modificación tributaria 2019, con lo cual se instituye la ley de financiamiento, de la cual se agregan nuevas obligaciones a los

contribuyentes, y de ahí se estipula la evasión tributaria como un delito que no solo posee una sanción pecuniaria, sino de orden penal, puesto que atenta contra el bien jurídico protegido por la administración pública que se encuentra tipificado en el artículo 434 A y 434B del Estatuto Penal (ortega, 2021).

Es así como se da el paso a una política de criminalización sustentada en el derecho penal en cuanto se sancionan las formas de actuar de carácter delictivo que vulneran los deberes éticos de toda empresa u organización (Baza, s.f, Rodríguez, 1971). Indudablemente, a algunos ciudadanos no les gusta cancelar sus impuestos, pero se encuentra que la contribución del tributo equitativamente de las personas permite que se desarrolle una política tributaria transparente, por cual, se requiere de un sistema fiscal adecuado y auténtico que elimine esa discrepancia práctica del contribuyente ante el legislador (Fernández, 1981).

Por lo anterior, se requiere una propuesta de política criminal del delito de defraudación tributaria sustentada en mejorar los sistemas de control, de manera que se necesita ampliar el recurso administrativo para lograr ejecutar de mejor manera la inspección tributaria y así sancionar eficientemente a los defraudadores. A su vez, se debe proceder a mejorar la intervención de los entes de control que tienen que ver con el fraude, especialmente, en cuanto ellos desconozcan las obligaciones tributarias (Colina, 2010), razón por la cual es primordial que exista una perspectiva criminal y política para que este tipo de conductas se instituyan dentro de la normativa penal (Ortega, 2021).

Entonces, la medición de la evasión como punto de parte de partida a través de medidas administrativas, las cuales reducen la defraudación del tributo resulta fundamental al momento de revisar la cuantificación de los niveles de incumplimiento tributario y todo esto a partir de una política de control, desde la cual se logre diagnosticar la situación que se da en la evasión y por supuesto en lo que se relaciona con el delito. (Carresquer, 2001). Ahora, debe tenerse en cuenta que el tamaño de la evasión tributaria no solo está determinado por el grado de cumplimiento efectivo de los contribuyentes, sino también por aspectos como: insolvencias, recesión económica, entre otras (Díaz de Sarralde, 2019).

Para ello, Díaz de Sarralde, (2019), argumenta la necesidad de consolidar metodologías como un proceso eficaz en la regulación del delito de defraudación, en este caso se apuestan por aquellas de tipo ascendente que se basan en datos microeconómicos,

las cuales son menos exhaustivas. Aquí se determina, el volumen y naturaleza de los recursos necesarios para realizar la estimación, donde se logre analizar aquellas áreas potenciales de riesgo de cumplimiento tributario.

En relación a temas como la evasión que se da en el impuesto sobre la renta conviene analizar el tipo de contribuyentes de manera que se logre obtener una estimación acerca de la pérdida de ingresos asociada a las utilidades, esto con finalidad de disponer de mecanismos de detección y de medición de los impactos del delito de defraudación tributaria en la sociedad. Para lo cual, es menester trabajar colaborativamente en la elaboración, el procesamiento y la depuración de la información requerida como insumo proveniente de distintas fuentes y entidades (CEPAL, 2020). Al respecto, es necesario desarrollar una estrategia tributaria, desde la cual se logre realizar una asertiva coordinación con las entidades públicas, de manera que se procesen con precisión los datos fiscales de las compañías, lo que sería vital para encarar las estimaciones de evasión (DGII, 2018, Bellon, 2019).

La estrategia actual de una política criminal que controla el delito de defraudación tributaria conlleva abordar el fenómeno de la evasión desde una perspectiva doméstica, significar reconocer las causas que originan el delito; no obstante, el tema operativo y los recursos humanos no logran ser suficientes como medidas administrativas, y, por consiguiente, en llevar a cabo acciones a facilitar el cumplimiento voluntario de las organizaciones (Bellon, 2019, CEPAL, 2020). Entonces, se da la necesidad de implementar la factura electrónica como un avance pedagógico a nivel de control y de fiscalización de los ciudadanos (OCDE, 2019). El uso de esta medida fiscal conlleva una lucha contra la evasión y con ello se hace énfasis en la ética voluntaria de los contribuyentes. Esto se valida a través de diversos medios o canales de pago electrónico de manera que se reduzca el tiempo de la operación. Al mismo tiempo, se utilizan sistemas de control automatizados a través de sistemas electrónicos que garantizan la efectivas del cumplimiento tributario de las compañías.

Por otra parte, la estructura de un compliance tributario se erige como un mecanismo de política criminal que permite a las empresas llevar a cabo la fiscalización, la inspección y el control de la defraudación tributaria, a lo cual el autor Camps (2019), argumenta que este instrumento de cumplimiento contribuye a que se controlen los riesgos

en la evasión tributaria y esto a partir de técnicas de prevención y con ello se garanticen las responsabilidades de forma estandarizada, normalizada y sistemática de las operaciones que ejercen las entidades. Por otro lado, la aplicación de un SGCT en las organizaciones atenúa la responsabilidad penal por omisión de delitos contra la evasión tributaria; ya que es la evidencia del intento por cumplir con las obligaciones tributarias; reduce la litigiosidad, aumenta la seguridad y mejora la reputación empresarial (Campanón-Galiana, 2019 Sierra-Velázquez, 2020).

El implementar el *tax compliance* que es un instrumento de control y prevención de cumplimiento normativo evidencia el fortalecimiento a nivel de tributación de la economía de un país, lo que trae consigo efectos en la tributación; por un lado, aparece el *ad intra*, puesto que trae beneficios económicos a la compañía; y por otro, el *ad extra* que en sí evita la responsabilidad penal de la persona jurídica (Pareja-García, 2018, Rozas, 2020, Grant-Thornton, 2020, Mesa- Pérez, 2020), lo que genera mitigar las contingencias fiscales y las sanciones tributarias. En consecuencia, el sistema de gestión de Compliance Tributario, a nivel de política criminal genera la conciencia necesaria para tomar enserio la responsabilidad fiscal, y les permite a las organizaciones mejorar la comunicación de las diferentes áreas para ejercer una mejor gestión en el desarrollo de la actividad empresarial. (Quiñonez, 2020). De esta manera, se logra consolidar mecanismos de buen gobierno corporativo, y para tal efecto, es necesario el apoyo de los medios tecnológicos que facilitan el reconocimiento de las inconsistencias en materia de tributación.

Otro aspecto muy importante es el papel del intermediario fiscal y el propio contribuyente de informar a la administración tributaria sobre determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva, lo que establece la necesidad de informar a la administración tributaria sobre los esquemas que operan en la empresa y que de forma inmediata serán compartidos (Gómez, 2020), esto se consigue a través de un mapa de riesgos, desde el cual, se da la necesidad de la actuación específica de un contador tributarista complementada con la participación de abogados tributaristas y penalistas para la evaluación de las implicancias y el diseño del plan de acción.

En definitiva, el practicar una Auditoría Tributaria Preventiva permite detectar el uso de documentos contables que evidencien operaciones inexistentes, así mismo, la prevención de responsabilidades administrativas de los funcionarios de la compañía, e

incluso ahorros tributarios ya que se logra determinar si la empresa no ha pagado más de lo que le corresponde y con ello se evita el delito de la defraudación tributaria en la organización (Gómez, 2020 y Quiñonez, 2020).

CONCLUSIONES

La evasión de impuestos es una violación de la ley que ocurre cuando los ciudadanos no cumplen con sus deberes fiscales, ya sea al no informar correctamente sobre sus finanzas al gobierno. Esto es una obligación según las leyes fiscales, y quienes la incumplen enfrentan sanciones legales. La evasión tributaria va más allá de afectar solo las finanzas del gobierno; también impacta en la estabilidad financiera y social del país. Por eso, se busca imponer sanciones severas a quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales y recompensar a los que lo hacen correctamente, con el objetivo de evitar consecuencias negativas para la sociedad. El artículo 434B de la ley 599 de 2000 establece el delito de defraudación o evasión tributaria, el cual está estrechamente vinculado con otras infracciones de las personas jurídicas.

Para lo cual, se requiere de la implementación de programas de cumplimiento busca prevenir delitos tanto en el ámbito empresarial como en el fiscal. Esta conexión se basa en el reporte de impuestos generado por las transacciones financieras y el patrimonio empresarial. La participación de las personas jurídicas facilita la comisión de delitos financieros y tributarios, como la defraudación o evasión tributaria. Es crucial prevenir la responsabilidad de las empresas en la comisión de delitos a través de programas de cumplimiento. Estos programas, mediante la adopción de buenas prácticas corporativas y una cultura de cumplimiento, permiten al administrador o representante legal identificar y gestionar eficazmente los riesgos asociados con las actividades comerciales de la empresa. Indudablemente, se necesita de la selección de riesgos, ya que es fundamental para prevenir la comisión de delitos por parte de las empresas, marcando el inicio del éxito de un programa de cumplimiento que se base en una prevención eficiente. Sin embargo, esto requiere contar con personal capacitado que pueda identificar los límites entre lo legal y lo ilegal al ejecutar el objeto social de la persona jurídica.

El cargo de compliance officer demanda habilidades específicas por parte de quien lo ocupa, ya que esta persona debe ser capaz de realizar múltiples funciones simultáneamente. Además de cumplir con las exigencias directivas, como la vigilancia sobre puntos específicos y la supervisión de situaciones concretas, el compliance officer no

debe descuidar su función principal: eliminar cualquier riesgo o potencial comisión de delitos por parte de la empresa. De esta manera, surge la necesidad de implementar programas de cumplimiento tributario o tax compliance, que representan una estrategia más precisa y moderna para prevenir el delito fiscal. Estos programas complementan la prevención general negativa, ya que se ha demostrado que un programa de cumplimiento general o global no es suficiente.

Sobre la responsabilidad penal en el delito de defraudación y su conexión con el tax compliance se concluye que, la función del *tax compliance* es evitar y prevenir las sanciones estatales por la no presentación de los tributos exigidos por la Nación. Es un recurso que, a su vez, implica la prevención de multas, costes adicionales o consecuencias jurídicas que impidan a las empresas desarrollar sus objetos sociales (Romani, A., 2010). De esta manera, el compliance pretende establecer políticas y procedimientos adecuados y suficientes para garantizar que una empresa desarrolle sus actividades y negocios conforme a la norma vigente y de acuerdo con las políticas y procedimientos internos de la organización. Se previene y mitiga la responsabilidad penal de la organización, así como la costosa reparación del daño a partir del proceso sancionatorio

Frente a la atribución de la responsabilidad penal en el delito de evasión tributaria se concluye que, la vigilancia, la regulación, la ética empresarial y la transparencia de los procesos componen lo que el Compliance, Por consiguiente, representa un aspecto fundamental para tener en cuenta y a desarrollar para garantizar avances seguros y reales en el ámbito del derecho penal con relación a las empresas. Se previene y se supervisa todo delito que pueda resultar corporativo y, así, mejoran las condiciones y relaciones personales y profesionales, lo cual, inevitablemente, también permite una mejoría en la funcionalidad y eficacia de la misma empresa. Compliance representa la cultura de organización empresarial que, al estar integrada por miembros que responden y obedecen a la legalidad corporativa, tiene un enfoque muy preciso para identificar conductas irregulares. Así, se promueve el horizonte ético que, aunque tenga que estar inicialmente motivado por la sanción y el castigo, desarrolla instancias legales mucho más contundentes y claras. El núcleo fundamental de Compliance se debe dar en cuatro elementos funcionales, a saber: el nexo estructural del cumplimiento regulatorio; el dinamismo y actualización de la información veraz, que debe ser de común conocimiento entre todos los miembros, órganos

e integrantes de la corporación; la supervisión y vigilancia permanente de los procesos empresariales; y el cumplimiento basado en los riesgos empresariales y en riesgos potenciales para el ente corporativo (Ramírez, 2018).

Finalmente, se encuentra la responsabilidad penal de personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria en Chile. Se enfatiza en la necesidad de instaurar un análisis de un modelo de prevención de delitos que permite identificar si la persona jurídica ha incumplido alguna exigencia, como permitir o facilitar la comisión de delitos. La organización puede influir de diferentes maneras en la comisión de delitos corporativos, y el objetivo es mitigar los riesgos que la persona jurídica enfrenta en su actividad (Artaza, 2021). En este contexto, la persona jurídica participa en la construcción y evaluación de sus propias obligaciones y el entorno en el que opera. Sin embargo, este proceso se lleva a cabo dentro del marco de diversas normativas y reglas que regulan estas investigaciones.

Para tal efecto, el artículo 4º de la Ley 20.393 establece que las personas jurídicas deben adoptar un modelo de prevención de delitos. Este modelo incluye la designación de un encargado de prevención por parte de la máxima autoridad de la entidad. Este encargado tendrá autonomía para supervisar el proceso interno de prevención, realizar auditorías y controles. Dependiendo del nivel salarial, este cargo podría ser ocupado por la máxima autoridad respectiva. El encargado de prevención debe tener recursos y facultades necesarias para cumplir con sus obligaciones y mantener una comunicación directa con la administración o autoridad de la persona jurídica, proporcionando informes periódicos sobre la situación (Artaza, 2021). Igualmente, el artículo 4º de la Ley N.º 20.393 destaca la importancia de la supervisión y la actualización continua en los programas de cumplimiento. No es suficiente identificar y evaluar los riesgos si las medidas de respuesta no se implementan. Descuidar este aspecto puede hacer que los programas sean solo documentos sin reflejar políticas efectivas.

Por su parte, se encontró una propuesta de política criminal del delito de defraudación tributaria sustentada en mejorar los sistemas de control, de manera que se necesita ampliar el recurso administrativo para lograr ejecutar de mejor manera la inspección tributaria y así sancionar eficientemente a los defraudadores. Se debe proceder a mejorar la intervención de los entes de control que tienen que ver con el fraude,

especialmente, en cuanto ellos desconozcan las obligaciones tributarias (Colina, 2010), razón por la cual es primordial que exista una perspectiva criminal y política para que este tipo de conductas se instituyan dentro de la normativa penal (Ortega, 2021). Al respecto, el autor Díaz de Sarralde, (2019), argumenta la necesidad de consolidar metodologías como un proceso eficaz en la regulación del delito de defraudación, en este caso se apuestan por aquellas de tipo ascendente que se basan en datos microeconómicos, las cuales son menos exhaustivas. Aquí se determina, el volumen y naturaliza de los recursos necesarios para realizar la estimación, donde se logre analizar aquellas áreas potenciales de riesgo de cumplimiento tributario.

Es fundamental llevar a cabo una adecuada coordinación en las entidades públicas de modo que se logre procesar y administrar los datos tanto de las empresas como de los particulares; en ese sentido, una opción superadora vendría dada por la posibilidad de encarar las estimaciones de evasión como trabajos conjuntos de varios actores —entre ellos, por supuesto, la Administración Tributaria— donde el involucramiento de las distintas partes contribuya a la generación de estudios cada vez más sólidos en cuanto a su metodología y a su información de base (DGII, 2018, Bellon, 2019),).

La estrategia actual de una política criminal que controla el delito de defraudación tributaria conlleva abordar el fenómeno de la evasión desde una perspectiva doméstica, esto implica reconocer el contexto socioeconómico en el cual se evidencia la defraudación, las causas particulares que originan el delito y sus efectos. Tal es el caso de la potencialidad de la facturación electrónica, la cual va más allá de la lucha contra la evasión y de la reducción del comercio informal, puesto que se pone especial énfasis en la facilitación del cumplimiento voluntario mediante una serie de instrumentos como los distintos medios de pago electrónico y el desarrollo de aplicaciones y múltiples canales de contacto con los contribuyentes con el objetivo de reducir el tiempo y los costos de cumplimiento

El implantar un sistema de gestión de Compliance Tributario, a nivel de política criminal genera la conciencia necesaria para tomar enserio la responsabilidad fiscal, y les permite a las organizaciones mejorar la comunicación de las diferentes áreas para ejercer una mejor gestión en el desarrollo de la actividad empresarial. Para este propósito, se necesita practicar una Auditoría Tributaria Preventiva, la cual permite detectar el uso de documentos contables que evidencien operaciones inexistentes, así mismo, la prevención de

responsabilidades administrativas de los funcionarios de la compañía, e incluso ahorros tributarios ya que se logra determinar si la empresa no ha pagado más de lo que le corresponde y con ello se evita el delito de la defraudación tributaria en la organización (Gómez, 2020, Quiñonez, 2020), y de esta manera se logra caer en el delito de defraudación.

REFERENCIAS

Fuentes directas

Alamo, G., (1989). *La acción libera en causa*. Valladolid: Universidad de Valladolid.

Ayala, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria*. Madrid: El Cid Editor.

Artaza, O., (2021). Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Academia Judicial de Chile

Baza de la Fuente, M. (2001). *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal* [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid

Bellon, M., (2019), *Digitalization to Improve Tax Compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru.* Fondo Monetario Internacional (FMI)

Benavides Vanegas, F. S. (2016). *Autoría directa y autoría mediata, responsabilidad del superior y empresa criminal conjunta en el derecho penal internacional*. Revista Academia & Derecho, 7 (13), 237-264.

Bernal, C., Barreto, H., Ramírez, P. (2019). *Lecciones de derecho penal parte especial*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C

Bernate, F. (2021). *Las personas jurídicas frente al derecho penal colombiano*. Bogotá: Ibáñez

Bolea, C. (2000). *Autoría mediata en derecho penal 1ª Edición.* Tirant lo Blanch.

Bonilla, E. (2014). *La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá.* Revista Ciudades, estados y política (1), 21 – 35

Camps, M. (2019). *Guía de implementación de compliance para Pyme*. Compliance implementation guide for pymes.

Campanón-Galiana, L. (2019). Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. Wolters Kluwer.

Carresquer, M. (2002). El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario. Valencia: Tirant.

Casanovas Isla, A, (2017), *Compliance Penal Normalizado. El estándar UNE 19601*, Pamplona, pp. 29 y ss. Citado en Ramírez Barbosa, P. (2018). *Responsabilidad penal corporativa y compliance. un nuevo marco regulatorio de ética, gobernanza y control de los riesgos en las empresas*. Revista Paradigma, n.2, pp. 47-80

Castro Cuenca, C. y Ramírez Barbosa, P. (2010), op. cit, pp. 79 y ss. Citado en Ramírez Barbosa, P. (2018). *Responsabilidad penal corporativa y compliance. un nuevo marco regulatorio de ética, gobernanza y control de los riesgos en las empresas*. Revista Paradigma, n.2, pp. 47-80

Castro, C., Ramírez, P. (2019). *Derecho penal económico*. Bogotá: Ibáñez

Coca, Ivó (2013): "¿Programas de cumplimiento como forma de autorregulación regulada?", en Silva Sánchez, Jesús (dir.) Criminalidad de empresa y compliance. Prevención y reacciones corporativas, España: Atelier

Dexia Abogados. (2022). *El cómplice en derecho penal.* Dexia.

DGI (Dirección General Impositiva) (2019), "Estimación de la evasión en el impuesto al valor agregado mediante el método del consumo 2000-2016", Montevideo.

Díaz de Sarralde, S. (2019). *Panorama de las administraciones tributarias: estructura; ingresos, recursos y personal; funcionamiento y digitalización*. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

DIAN (2022). Informe de recaudo. Lucha contra la evasión y el contrabando, 2022. Ministerio de Hacienda Pública.

Espejo Castro, M. (2021). La autoría y participación en el delito de evasión fiscal. *Revista Pensamiento penal*, No 404.

Feijoo, B. (2003). ¿Culpabilidad y punición de personas jurídicas? En El funcionalismo en derecho penal. Libro homenaje al profesor Gunther Jakobs. Bogotá, D. C.: Universidad Externado de Colombia

Feijoo, B. (2013). *Mejor no saber más, Sobre la doctrina de la ceguera provocada ante los hechos Derecho Penal.* Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes

Feijoo, B. (2016). *El delito corporativo en el Código Penal Español.* Valencia: Civitas

Fernández, A., (1980), "Política criminal en el delito fiscal", revista en EPC, núm. 5, págs. 43- 86

Ferré, J., Núñez, P., & Ramírez, P. (2011). *Derecho penal colombiano, parte general.* Bogotá: Ibáñez

Ferré, J. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social.* Valencia

Fiscalía General del Estado. (2016). *Responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la Reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, Circular 1/2016*

Fiscalía General De La Nación. (2018). *Tipologías de Corrupción En Colombia.* Bogotá

Fisse, B., (1978). "The Social Policy of Corporate Criminal Responsibility", en The Adelaida Law Review,

García Jaime, A. (2024). *Responsabilidad penal de los contribuyentes por no pagar IVA y retenciones.* Lexir Colombia.

García., A, (2022) Sobre el concepto de bien jurídico. Especial consideración de los bienes jurídicos supraindividuales-institucionales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología,* 24 (12), pp. 1-45. http://criminet.ugr.es/recpc/24/recpc24-12.pdf

Garrigues, A. (1967). *La represión del fraude fiscal.* Madrid: Asociación para el progreso de la dirección

Gómez C., (2020). *Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*. Thomson Reuters.

Hefendehl, R. (2007). *La teoría del bien jurídico, "El bien jurídico como eje material de la norma penal" y "De largo aliento: El concepto de bien jurídico. O qué ha sucedido desde la aparición del volumen colectivo sobre la teoría del bien jurídico*". Paidós.

Hornle, T. (2015). *Teoría de la pena.* Bogotá: Universidad Externado de Colombia

Laborde, D., (2022) *Criminal compliance, soborno transnacional y empresas internacionales: Una visión desde Latinoamérica.* En: Ramírez, P., "Responsabilidad empresarial y cumplimiento normativo" Bogotá: Tirant lo Blanch. Pág. 513

Machado, C., (2022) *Nociones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la figura del compliance* En: Ramírez, P., "Responsabilidad empresarial y cumplimiento normativo" Bogotá: Tirant lo Blanch. Pág. 437

Mayorga, F., & Córdova, E. (2007). *Gobernabilidad y gobernanza en América Latina.* Ginebra: Working Paper

Linares, M. (2017). *El delito de defraudación tributaria, análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del cp* [Tesis Doctoral] Universidad De Sevilla

Mesa-Peréz, E. (2020). Guía para la implementación de un sistema de compliance en las PYMES [Guide to the implementation of a compliance system in PYMES]. ERGO

Miranda, J. (2015). *El Modelo de las Capacidades Dinámicas en las Organizaciones.* Investigación Administrativa, 44(116): 1-13

Montes C., C. M. (2013). *Responsabilidad penal para personas jurídicas.* Tesis de grado. Bogotá, D. C.: Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario

Montpard, J. (2010). *Innovar la gestión.* España: Bubok Editores

Muñoz, F. (2016). *Teoría general del delito.* Bogotá: Temis

Muñoz, F. (1986). *El error en el delito de defraudación tributaria en el artículo 349 del Código Penal.* Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, ISSN 0210-3001, Tomo 39, pág. 379-394

Muñoz, C. (2016). *El estatuto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: aspectos de Derecho material* [Tesis Doctoral] Universidad Autónoma de Barcelona

Nieto Marín, A. (2018). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un modelo legislativo.* Iustel

OCDE (2019), Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe, 1990-2017. París.

Pareja, B. (2018). *El tax compliance y el cumplimiento tributario: nuevos retos empresariales.* España

Pareja-García, B. (2018). El tax compliance y cumplimiento tributario: Nuevos retos empresariales. Revista de Derecho, Empresa y Sociedad, 2 (39, 152-165.

Quiñonez, D. (2020). Dinámicas del Riesgo Tributario. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. 158 y siguientes.

Pérez, C., (2023). *La ley penal en blanco y su afectación al principio de legalidad.* Ecuador: Pontificia Universidad Católica de Ecuador.

Pérez, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria.* Madrid: Ministerio de Hacienda

Ragúes, R. (2008). *La ignorancia deliberada en Derecho Penal.* Barcelona: Atelier Libros

Ramírez Barbosa, P. (2018). *Responsabilidad penal corporativa y compliance. un nuevo marco regulatorio de ética, gobernanza y control de los riesgos en las empresas.* Revista Paradigma, n.2, pp. 47-80

Ramírez, P., & Ferré J., (2019) *Compliance, derecho penal corporativo y buena gobernanza empresarial.* Bogotá: Tirant Lo Blanch
Ramírez, P., (2021) "*La responsabilidad penal de las personas jurídicas y compliance en Colombia: realidades y desafíos*". Bogotá: Universidad de los Andes.

Ramírez, P., & Ferré J., (2021) *Compliance, derecho penal corporativo y buena gobernanza empresarial.* Bogotá: Tirant Lo Blanch

Ramírez, P., (2022). *Responsabilidad empresarial y cumplimiento corporativo.* Bogotá: Tirant Lo Blanch

Ramírez, P., Benavides, F., & Rodríguez, V., (2021) *Derecho Penal y Criminología: sus transformaciones jurídicas. Libro homenaje a Roberto Bergalli Russo.* Bogotá: Tirant lo Blanch.

Rodríguez, C., y Rengifo, D., (2015). Acción de cumplimiento: un análisis de su funcionamiento en el departamento del Tolima desde la entrada en vigencia de la Ley 393 de 1997. *Revista diálogo de saberes*, 2 (43): 93-112.

Rodríguez, G., (1971), "Las exigencias previas del estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal", en Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971

Roxin, C. (2013). *Derecho Penal General.* Pamplona: Civitas

Romani, A. (2010). *La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales

Salvo, N. (2014). *Modelos de imputación penal a personas jurídicas: estudio comparado de los sistemas español y chileno* [Tesis Doctoral] Universidad Autónoma de Barcelona

Sánchez, P., Gutiérrez, O. (1995). *El delito contable tributario interpretación y análisis dogmático del artículo 350 bis del Código Penal.* Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.

Saray, N. (2017). *Procedimiento penal acusatorio.* Bogotá: Leyer.

Sierra-Velázquez, C. (2020). Compliance tributario en México [Tax compliance in México] Thomson Reuters.

Solano-Vélez, H., Duque-Pedroza, A., Díez, M., Arrieta-Burgos, E., Estrada, S y Monsalve, J. (2019). Temas de derecho penal parte general. Teoría general del derecho penal. Universidad Pontificia Bolivariana

Suárez, A. (2014). *Autoría.* Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C

Tejeira, M. (2015). *Legal compliance: conceptualización en el marco de la regulación corporativa.* Madrid: Universidad Carlos III

Villegas, A. (2016). *Cultura Contributiva en Bolivia.* México: PRODECON

Villegas García, M. A. (2016). *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas. La experiencia de Estados Unidos.* Pamplona: Aranzadi

Welzel, H. (1980). *Derecho penal alemán.* Chile: Ediciones Jurídicas del Sur

Fuentes de la Web

Almeida, P. (2017). *Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: la visibilidad de la economía oculta y su evasión.* Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=154684

Almerana, C. (2020). *Test de idoneidad.* Recuperado de https://economipedia.com/definiciones/test-idoneidad-mifid.html

Alonso, J. (2011). *Los programas de Cumplimiento.* En Estudios sobre las reformas del Código Penal. Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3690909

Antequera, J. (2021). *El nuevo régimen jurídico de las personas con discapacidad tras la Ley 8/2021*. Obtenido de Jurisprudencia del Tribunal Supremo: https://adjabogados.com/blog/ nuevo-régimen-jurídico-de-personas-con-discapacidad/

Banco de la Republica Colombia Recuperado el 3 de febrero de 2024, de https://www.banrep.gov.co/es/glosario/producto-interno-bruto-pib

Ballestero, J. (2020). *Compliance empresarial: la labor de empresa más allá de los bienes jurídico-penales. Perspectiva española.* Recuperado de https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derpen/article/view/7216/9901

Bardavío, C. (2022). *Imputación e injusto de la responsabilidad penal de la persona jurídica: lineamientos de un modelo de «autor detrás del autor»*. Recuperado de http://criminet.ugr.es/recpc/24/recpc24-16.pdf

Baza, M.; (s/f), "El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal", Disponible en: http://webs.ucm.es/BUCM/tesis//19972000/S/0/S0027101.pdf

Bel, E. (2018). La ignorancia deliberada en el derecho penal español. *RJUAM, n.º 37*, 307-328. Obtenido de https://tinyurl.com/22rhl48p

Bravo, J. (2000). *Nociones fundamentales de derecho tributario.* Recuperado de https://www.worldcat.org/title/nociones-fundamentales-de-derecho tributario/oclc/683008306

Canal Institucional. (s.f.). *¿Qué es el IVA en Colombia y para qué sirve?* Recuperado de https://www.canalinstitucional.tv/te-interesa/que-es-el-iva-en-colombia-y-para-que-sirve

Cámara De Comercio. (s.f.). *Impuesto al consumo.* Recuperado de https://www.ccmpc.org.co/clinica-empresarial/impuesto-al-consumo/#:~:text=%C2%BFQu%C3%A9%20es%20el%20Impuesto%20al,del%20servicio%20de%20telefon%C3%ADa%20m%C3%B3vil

Castro, J. (2020). *Criminal compliance.* Recuperado de https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/juanjosecastromunoz530496/criminal-compliance-3087469

CEPAL (2020). *Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe*. https://www.cepal.org/es/publicaciones/46301-estrategias-abordar-la-evasion-tributaria-america-latina-caribe-avances-su

Colina, I., (2010), "La defraudación tributaria en el Código penal español". Disponible en: https://idus.us.es/handle/11441/70898

Cote, G. (2022). *Ceguera jurídica en la Dian.* https://www.portafolio.co.

De Tiedra, J. (2013). *El tipo subjetivo.* Obtenido de Derecho penal por la UCA: https://infoderechopenal.es/el-tipo-subjetivo/

Dirección De Impuestos Y Adunas Nacionales. (s.f.). *Sabes si eres declarante del impuesto de Renta.* Recuperado de https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/Renta-Personas-Naturales-AG-2020/Paginas/Sabes-si-eres-declarante-del-impuesto-de-Renta.aspx

Dudas Legislativa. (2023). *Error de tipo y error de prohibición: definición, diferencias y ejemplos.* Obtenido de Dudas Legislativa: https://dudaslegislativas.com/penal/error-de-tipo-y-error-de-prohibicion/

El autor en el Código Penal colombiano. (2000). *Ley 599.* Obtenido de Código Penal colombiano: https://1library.co/article/autor-c%C3%B3digo-penal-colombiano-ley.q2kwverq

Escobar, N. (2022). *Según la Dian y el Minhacienda, la evasión de impuestos es cercana a $80 billones.* Recuperado de https://www.larepublica.co/especiales/reforma-tributaria-2022/segun-la-dian-y-el-minhacienda-la-evasion-de-impuestos-es-cercana-a-80-billones-3422523

Fernández, C. (2023). *Ley 2/ 2023. Protección al informante.* Recuperado de https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1513983

Fernández, M., & Bacigalupo, S. (2001). *Delitos tributarios y previsionales.* Recuperado de https://www.hammurabi.com.ar/co/productos/bacigalupo-delitos-tributarios-y-previsionales/

Fundspeople (2023). *Los riesgos legales y claves del compliance.* Recuperado de https://fundspeople.com/es/las-claves-del-compliance-y-los-riesgos-legales-para-2023/

Grant-Thornton. (2020). Asesoramiento en compliance tributario [Tax compliance advice]. https://n9.cl/vpbskm

Gómez, P., & Serrano, D. (2021). *Más sociedades colombianas obligadas a tener Programas de Transparencia y Ética Empresarial.* Recuperado de https://www.hklaw.com/en/insights/publications/2021/08/massociedadescolombianasobligadasatenerprogramas#:~:text=La%20Superintendencia%20de%20Sociedades%20(Supersociedades,empresarial%20(PTEE)%20en%20Colombia

Gómez, V. (2014). *Compliance y derechos de los trabajadores.* Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=335245

Gruner, Richard (2010): Corporate Criminal Liability and Prevention, Law Journal Press.

Grupo Adaptalia. (s.f.). *Tax Compliance como mecanismo para prevenir el delito fiscal.* Recuperado de https://grupoadaptalia.es/blog/tax-compliance-como-mecanismo-para-prevenir-el-delito-fiscal/

Guerrero, C. (2019). *El Delito de defraudación o evasión tributaria.* Recuperado de https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/carlos-fernando-guerrero-osorio-506475/el-delito-de-defraudacion-o-evasion-tributaria-2849653

Heinge, G. (2013). *La responsabilidad penal de las empresas: evolución internacional y consecuencias nacionales.* Recuperado de https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1996_04.pdf

Ley 2 / 2023. *Reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción.* Recuperado de https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2023-4513

Martínez, N. (2018). *Tipologías de corrupción en Colombia.* Recuperado de https://www.fiscalia.gov.co/colombia/wp-con Martínez Puertas, L., & Pujol Capilla, P. (2015). *Guía para prevenir la responsabilidad penal en la empresa.* Pamplona: ed. Aranzadi tent/uploads/Tomo-V.pdf

Meléndez, L. (2020). *Autoría mediata.* Obtenido de Conceptos Jurídicos: https://www.conceptosjuridicos.com/co/autoria-mediata/

Méndez, M. (2020). *Dolo eventual.* https://www.conceptosjuridicos.com/co/dolo-eventual/

Ministerio De Hacienda Y Función Pública. (s.f.). *Historia del Ministerio de Hacienda.* Recuperadohttps://www.hacienda.gob.es/esES/El%20Ministerio/Paginas/Historia%20del%20Ministerio/Historia.aspx

Ministerio de Vivienda, Ciudad y Desarrollo. (s.f.). *Impuesto predial unificado.* Recuperado dehttps://www.minvivienda.gov.co/viceministerio-de-vivienda/espacio-urbano-y-territorial/aula-de-financiamiento/impuesto-predial-unificado

Moncayo. C. (2015). *La importancia de la auditoría interna en las organizaciones.* Recuperado de https://incp.org.co/importancia-de-la-auditoria-interna-en-las-organizaciones/

Orellana, P. (2020). *Certificado de calidad.* Recuperado de https://economipedia.com/definiciones/certificado-de-calidad.html

Organización Mundial de la Salud. (s.f.). *Novel Coronavirus (2019-nCoV).* Recuperado de https://www.who.int/es/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019

Ortega, C., (2021). análisis de la regulación penal del delito de evasión tributaria en Colombia y España. [Trabajo de Maestría, Universidad Externado] chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/b9386e86-0261-41d0-a072-baa2420219aa/content.

Palermo, M. (2013). *La intervención delictiva del Compliance Officer.* Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4884024

Reaño, J. (2012). *La autoría y participación en el delito de defraudación tributaria.* Recuperado de file:///C:/Users/MonRI/Downloads/4113Texto%20del%20art%C3%ADculo-15716-1-10-20190625%20(2).pdf

Rozas, J. (2020). Compliance: Perspectiva plural y fiscal [Compliance: Plural and fiscal perspective]. http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/172548/1/703444.pdf

Ruiz, M. (2021). *La Funcionalidad de Implementar el Compliance Tributario en las Organizaciones.* Tesis de Maestría, Universidad Piloto de Colombia. Recuperado de file:///C:/Users/USUARIO/Desktop/La%20funcionalidad%20de%20implementar%20el%20compliance%20tributario%20en%20las%20organizaciones.pdf

Romero, M. (2019). *La figura de los administradores de hecho en Colombia.* Recuperado de https://www.asuntoslegales.com.co/consultorio/la-figura-de-los-administradores-de-hecho-en-colombia-2851485

Ropes & Gray (2021). *La Superintendencia de Sociedades de Colombia amplía nuevos criterios para los programas de cumplimiento: fecha límite para cumplir antes del 30 de abril de 2021.* Recuperado de https://www.ropesgray.com/eses/newsroom/alerts/2021/february/colombias-superintendence-of-companies-expands-new-criteria-forcomplianceprograms#:~:text=La%20Resoluci%C3%B3n%20100%2D006261%20de%202020%20aplica%20a%20las%20empresas,superiores%20a%2040%20mil%20salarios

Sánchez, L. (2022). *Dolo directo vs dolo eventual: Diferencias clave en el ámbito jurídico.* https://guia-legal.com/dolo-directo-vs-dolo-eventual-diferencias-clave-en-el-ambito-juridico/?expand_article=1

Soluciones Legales. (2020). *Autoría en Derecho Penal.* https://tinyurl.com/ynlpoxak

Sotomayor, J., & Gallego, G. (2000). *El dolo eventual en el Código Penal colombiano: entre limitaciones dogmáticas y exigencias político criminales.* https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/nuevo-foro-penal/article/download/3893/3163

Superintendencia de Sociedades (2021). *Guía práctica para entender la lucha contra el soborno transnacional en Colombia.* Recuperado de https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/FOTOS2020/guia_practica_entender_lucha_soborno_transnacional.pdf

Universidad Eafit (2015) Consultorio Contable. Recuperado de https://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Documents/T%20FATCA.pdf

Vargas, J. (2022). *La evasión de impuestos le estaría quitando a Colombia cerca de $80 billones al año.* Recuperado de https://www.larepublica.co/economia/la-evasion-de-impuestos-le-estaria-quitando-a-colombia-cerca-de-80-billones-al-ano-3418446

Vega. (2015). *Cultura tributaria.* Recuperado de http://www.elespectador.com/noticias/economia/colombia-no-tiene-culturatributaria-articulo-543559

Velasco, A. (2018). *El error de tipo y el error de prohibición.*

https://www.velascoabogados.com.co/error-de-tipo-error-de-prohibicion

Fuentes de la jurisprudencia de Colombia

Código Penal Colombiano. (2018). *Código Penal Artículo 29.* https://leyes.co/codigo_penal/29.htm.

Constitución Política de Colombia. (1991, 20 de julio). Gaceta Oficial, 116

Congreso de Colombia. (2011, 12 de julio). *Ley 1474 de 2011*. Diario Oficial, 48.128

Congreso de Colombia. (2016, 2 de febrero). *Ley 1778 de 2016*. Por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción. Diario Oficial, 49.774

Congreso 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". Diario Oficial

Congreso de Colombia. (2013, 16 de julio). *Ley 1666 de 2013*. Por medio de la cual se aprueba el "Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria". Diario Oficial, 48.853

Congreso de Colombia. (2000, 24 de julio). *Ley 600 de 2000*. Código de Procedimiento Penal. Diario Oficial, 44.097

Congreso de Colombia. (2022, enero 18). *Ley 2195 de 2022*. Código de Procedimiento Penal. Diario Oficial, 44.097

Congreso de Colombia. (1970, 6 de agosto). *Código de Procedimiento Civil* [Ley 1400 de 1970]. Diario Oficial, 33.150

Congreso de Colombia. (2004, 31 de agosto). *Código de Procedimiento Penal* [Ley 906 de 2004]. Diario Oficial, 45.658

Congreso de la República. (2000, 24 de julio). *Código Penal* [Ley 599 de 2000]. Diario Oficial, 44.097

Congreso de Colombia. (1989, 30 de marzo). *Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales* [Decreto 624 de 1989]. Diario Oficial, 38.756

Congreso de Colombia. (2022, 18 de enero). *Ley 2195 de 2022*. Diario Oficial, 51.921

Corte Constitucional de la República de Colombia. (13 de octubre de 2015). *Sentencia C-623 de 2015.* [M.P: Rodrigo Escobar Gil]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (12 de noviembre de 2008). *Sentencia C-1122 de 2008.* [M.P: Rodrigo Escobar Gil]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (15 de febrero de 2017). *Sentencia C-091 de 2017.* [M.P: María Victoria Calle Correa]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (1 de junio de 2004). *Sentencia C-558 de 2004.* [M.P: Vladimiro Naranjo Mesa]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2 de noviembre de 2016). *Sentencia C-603 de 2016.* [M.P María Victoria Calle Correa]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (30 de junio de 1998). *Sentencia C-320 de 1998.* [M.P Eduardo Cifuentes Muñoz]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (18 de diciembre de 1998). *Sentencia C-674 de 1998.* [M.P Eduardo Cifuentes Muñoz]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (27 de octubre de 1999). *Sentencia C-843 de 1999.* [M.P Alejandro Martínez Caballero]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (30 de agosto de 2000). *Sentencia C-1144 de 2000* [M.P Vladimiro Naranjo Mesa

Corte Constitucional de la República de Colombia. (30 de mayo de 2002). *Sentencia C-939 de 2002.* [M.P Rodrigo Escobar]

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (2 de mayo de 2012). *Radicado 35489* [M.P: Ibáñez, A.]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (30 de junio de 2013). *Sentencia C-388 de 2013.* [M.P Mauricio Gonzales]

Corte Constitucional de la República de Colombia. 4 de abril 2019). *Sentencia C-290 de 2019.* [Alberto Rojas]

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. (2 de mayo de 2017). *Radicado* 46099 [M.P: Malo, Gustavo]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (25 de febrero de 2009). *Sentencia C-134 de 2009* [M.P Jaime Araujo]

Corte Constitucional de la República de Colombia. (25 de febrero de 2020). *Sentencia C-2847 de 2020*[M.P Jaime Araujo]

Corte Suprema de Justicia. (25 de agosto de 2010). *Radicado 32964* [M.P: Bustos, J.].

Decreto 249/2023. *Ley antifraude: nuevas obligaciones sobre criptomonedas y depósito mercantil de cuentas.* Recuperado de https://www.worldcomplianceassociation.com/4119/noticia-real-decreto-2492023-o-ley-antifraude-nuevas-obligaciones-sobre-criptomonedas-y-deposito-mercantil-de-cuentas.html

Ley Orgánica 7/2021, de 26 de mayo, de protección de datos personales tratados para fines de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales y de ejecución de sanciones penales, BOE núm. 126, de 27/05/2021

Presidencia de la República de Colombia (16 de diciembre de 2022). *Del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.* [Decreto 2288 de 2022]

Jurisprudencia en España

Sentencia del Tribunal Supremo Español 338/2015 (de 2 de junio de 2015). EDJ 2015/101581

Sentencia del Tribunal Supremo Español 582/2018 (de 22 de noviembre de 18). REC. 2283/17 EDJ 2018/649936

Sentencia del Tribunal Supremo Español 89/2019 (de 19 de febrero de 2019). REC. 513/18 EDJ 2019/512318

Sentencia del Tribunal Supremo Español 359/2008 (19 de junio de 2008). ES 2008/2961

Sentencia del Tribunal Supremo Español 797/2006 (de 20 de julio de 2006). ES 2006/6981

Sentencia del Tribunal Supremo Español 496/2020 (de 8 de octubre de 2020). EDJ 2020/682853

Sentencia del Tribunal Supremo de España. 740/2021 (26 de mayo de 2021).

Sentencia del Tribunal Supremo Español 152/1988 (2 de marzo de 1988). EDJ 19880/152