José Manuel Castro Arango
Laura Sanint Ruiz
Editores

Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso

sDTI Serie de Derecho Tributario Internacional

Universidad Externado de Colombia

José Manuel Castro Arango
Laura Sanint Ruiz
Editores

Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso

Universidad Externado de Colombia

Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso / editores José Manuel Castro Arango, Laura Sanint Ruiz. -- Bogotá : Universidad Externado de Colombia. 2021.

344 páginas : ilustraciones, gráficos ; 24 cm.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 9789587905441

1. Administración tributaria – Colombia 2. Derecho fiscal – Colombia 3. Evasión de impuestos Colombia 4. Cláusulas (Derecho) – Colombia 5. Responsabilidad legal -- Colombia I. Castro Arango, José Manuel, editor II. Sanint Ruiz, Laura, editora III. Universidad Externado de Colombia IV. Título

344.3 SCDD 15

Catalogación en la fuente -- Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. EAP.
diciembre de 2020

ISBN 978-958-790-544-1

© 2021, JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO, LAURA SANINT RUIZ (EDS.)
© 2021, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
Calle 12 n.º 1-17 este, Bogotá
Teléfono (57-1) 342 0288
publicaciones@uexternado.edu.co
www.uexternado.edu.co

Primera edición: diciembre de 2020

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones
Corrección de estilo: Óscar Torres Angarita
Composición: Precolombi EU, David Reyes
Impresión y encuadernación: DGP Editores S.A.S.
Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia
Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

Las causas de la evasión tributaria en Colombia

Victoria Hoyos Londoño*

Sumario: Introducción. I. El cumplimiento consciente de las normas tributarias frente al concepto de *cultura tributaria*. II. Análisis de los resultados globales. III. Análisis de los resultados por grupos poblacionales. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

La evasión tributaria[1], como una de las máximas expresiones de la exigua cultura tributaria, es uno de los principales fenómenos sociales que actualmente encienden las alarmas

---

* Abogada y magíster en Derecho del Estado con énfasis en Tributación de la Universidad Externado de Colombia; especialista en Derecho Administrativo de la Universidad Libre de Colombia, y en Derecho Tributario y Derecho Tributario Internacional de la Universidad Externado de Colombia; es profesora investigadora en el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y catedrática en la facultad de Finanzas de la misma casa de estudios.

1 El ahorro fiscal es una forma legítima de minimizar la carga fiscal. El contribuyente asume un comportamiento –*v. gr.*, abstenerse de consumir un producto determinado– gracias al cual consigue soslayar la obligación tributaria, colocándose en un campo no regulado e indiferente para el legislador.

del Estado colombiano, en particular de la Administración Tributaria, pues no solo constituye un amplio canal de fuga de los recursos públicos, sino que además refleja la poca eficiencia institucional en los programas de fiscalización. Por lo anterior, combatir este fenómeno se ha convertido en un propósito medular de los diferentes gobiernos nacionales y una apuesta permanente de toda reforma tributaria.

El alto nivel de afectación recaudatoria que se ha alcanzado en Colombia por cuenta de la evasión tributaria ha sido de tal escala que, según los reportes del Gobierno nacional, con el solo hecho de emprender un decidido esfuerzo estatal para combatir este fenómeno sería posible superar el déficit presupuestal que actualmente sufre el país por la suma de 14 billones de pesos. Lo anterior, teniendo en cuenta que, con corte al año 2017, un aproximado de 24 o 25 billones de pesos constituye el total reportado de evasión tributaria en Colombia[2].

En este documento se pretende analizar, por medio de encuestas como instrumento para la recolección de datos de fuentes primarias, cómo se manifiestan las causas por las cuales los contribuyentes evaden impuestos en Colombia. En dichas encuestas se tomaron muestras

---

La evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante, etc.) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago. Tomado de la Corte Constitucional, Sentencia C-015/93.

2 Ponencia para primer debate Proyecto de ley 240/2018 (Cámara) y 197/2018 (Senado), "Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones".

representativas[3], las cuales fueron cuidadosamente segregadas con el fin de poder analizar las causas de la evasión en pequeños grupos poblacionales que desempeñan un papel especial en el escenario tributario colombiano.

Así las cosas, los grupos poblacionales fueron: (i) Funcionarios públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, la Administración Tributaria); (ii) Funcionarios públicos de la Rama Judicial; (iii) Profesionales del derecho tributario; y (iv) Particulares contribuyentes que no encuadran en alguna de las anteriores categorías. El total de entrevistas fueron 123 y, a su vez, estas se componen de 18 muestras de funcionarios de la Administración Tributaria, 22 funcionarios de la Rama Judicial, 30 profesionales del derecho tributario y 50 particulares contribuyentes[4].

Frente a las preguntas formuladas, las cuales se basaron en la teoría doctrinal de Tapia[5] sobre las causales universales de la evasión, se hará una debida explicación adelante, pues estuvieron dirigidas a analizar el comportamiento de los grupos poblacionales seleccionados frente al cumplimiento consciente de las normas tributarias, de tal manera que fuese posible identificar los aspectos objetivos y subjetivos que predominan en la población encuestada que generan resistencia al pago de los tributos, concepto que ha desarrollado a profundidad Narciso Amorós[6].

---

3 Revisar ficha técnica de la encuesta en la tabla de anexos 1.

4 Frente al número de encuestas practicadas por cada grupo poblacional, se continúa trabajando en la recolección de datos a fin de lograr un mismo número de encuestas por cada población. Lo anterior, con el fin de eliminar el posible sesgo estadístico que se podría desencadenar.

5 Tapia Tovar, José. *La evasión y la defraudación fiscal*, 3.ª edición, Tax Editores, México.

6 Amorós, Narciso. "La elusión y la evasión tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, España, septiembre de 1965.

En este punto resulta importante tener clara la diferencia entre evasión y elusión, en tanto la primera supone la violación directa de la ley tributaria por acción u omisión, por cuanto se dirige a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria, mientras que la segunda ha sido entendida como violación indirecta de la ley, que minimiza la carga tributaria.

Resultará interesante analizar en qué se diferencian y en qué confluyen las respuestas ofrecidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, en comparación con las respuestas de los funcionarios de la Rama Judicial, y a su vez revisar en simultánea las respuestas de las anteriores poblaciones frente a las obtenidas de los profesionales que se dedican al estudio y práctica del derecho tributario, y de los demás particulares contribuyentes encuestados que no pertenecen a alguna de las anteriores categorías.

De esta manera, y previo análisis de los resultados obtenidos con la práctica de las encuestas, será posible que el lector del presente documento conozca la percepción que tiene la población seleccionada frente al pago de los tributos, y efectúe sus propias reflexiones alrededor de este tópico, ejercicio que también será adelantado en el presente documento, seguido de ciertas propuestas dirigidas al fortalecimiento de la cultura tributaria y, en particular, al cumplimiento consciente de las normas tributarias en Colombia.

I. El cumplimiento consciente de las normas tributarias frente al concepto de *cultura tributaria*

Es importante empezar por analizar el concepto de cultura tributaria, dada su relación con el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, las cuales están contenidas en

la legislación que regula la materia. Y es que cuando se analiza el cumplimiento voluntario de las normas tributarias, necesariamente se llega a la esfera individual del contribuyente y a la conciencia que posee frente al pago de los tributos. Según Bromberg[7], la cultura tributaria se define como un

> conjunto de acciones con pretensión de sistematicidad que se financian mediante presupuesto de inversión y se diseñan con objetivos directos e impactos indirectos con el fin de mejorar la disposición de un sistema político *a aceptar voluntariamente la carga* y los procedimientos de tributos, tasas y contribuciones que se destinan a la provisión de bienes y servicios comunes o de bienes y servicios meritorios para el mismo sistema político que decide imponérselas.

El verdadero reto de los Estados modernos consiste en crear una cultura tributaria e implementar medidas para su fortalecimiento. Lo que actualmente resulta contradictorio es que en Colombia se intente fortalecer una cultura tributaria que todavía no se ha creado, pues, como se analizará luego, la población encuestada todavía no concibe las obligaciones tributarias como un deber sustantivo; tanto así, que preferiría en su gran mayoría que la carga tributaria se expresara a través de contribuciones voluntarias y no obligatorias, pues el cumplimiento de las obligaciones fiscales se adelanta en su mayor parte con "desagrado".

---

7 Bromberg, P. (2009). *Cultura tributaria como política pública*, Contrato 629 de 2009, Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia. Tomado de la revista *Ciudad, Estados, Política*, vol. 1, n.° 1, pp. 21-35, 2014. ISSN electrónico 2389-8437. ISSN impreso 2462-9103; Bonilla Sebá, Edna Cristina. "La cultura tributaria como herramienta de política fiscal, con énfasis en la experiencia de Bogotá", Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas e Instituto de Estudios Urbanos.

Aunado a ello, lo que también se observa como un patrón estatal de permanente ocurrencia es la implementación de beneficios fiscales, también denominados "amnistías tributarias", que incentivan a los contribuyentes a posponer el deber de contribuir hasta el momento en que el Estado colombiano profiera una nueva norma de "alivio" fiscal, lo cual en Colombia ocurre aproximadamente cada dos años, esto es, en cada reforma tributaria.

En tal sentido, vale la pena revisar lo expresado por Cortázar[8]:

> Es necesario desarrollar una cultura tributaria que permita a los ciudadanos *concebir las obligaciones tributarias como un deber sustantivo*, acorde con los valores democráticos. Un mayor nivel de conciencia cívica respecto al cumplimiento tributario, junto a una percepción de riesgo efectivo por el incumplimiento, permitirá a los países de la región disminuir los elevados índices de evasión […].

En lo que tiene que ver con el sentimiento de "desagrado" que respondió la mayoría de los encuestados frente al hecho de pagar impuestos, se observó que la principal razón es *la "desconfianza de las instituciones que administran los recursos tributarios"*, y sea del caso precisar que esta razón no era la única que podían elegir los encuestados, pues se permitía optar por otras, por ejemplo: (b) Por las sanciones; (c) Porque afecta mi capacidad económica; (d) Porque considero que no debería pagar impuestos; y (e) Porque hay personas que no pagan impuestos teniendo mayor capacidad económica.

---

8 Cortázar, J. (2000). "Estrategias educativas para el desarrollo de una 'cultura tributaria' en América Latina. Experiencias y líneas de acción". Revista del CLAD, *Reforma y Democracia*, n.° 17 (junio); Corpovisionarios. *Informe decenal de cultura ciudadana*, Bogotá, 2013.

Sobre el anterior planteamiento, es posible detectar una creencia colectiva que se ha venido instituyendo como ley en la población colombiana y que ha cobrado la fuerza suficiente para desplazar otras creencias individuales que también pueden influir notoriamente en el "desagrado" con el que la población colombiana paga impuestos. Los altos niveles de corrupción que sufre Colombia y la deficiente destinación de los recursos públicos para atender las necesidades sociales de la población se han posicionado en la percepción individual de los contribuyentes y respaldan, en gran medida, las lamentables decisiones de evadir impuestos. Y lo que resulta más preocupante es que el hecho de pagar impuestos con "desagrado" constituye un punto de partida para la toma de decisiones futuras de no pagar impuestos.

Siguiendo a Hoyos[9],

> […] lo dicho es el fiel reflejo de la necesidad que tiene el hombre de colectivizar sus creencias y acciones, de buscar permanentemente la aprobación social de su práctica individual, es por ello que cuando una creencia social empieza a expandirse y convertirse en tradición, puede poseer más poder de vinculación que una propia norma jurídica, un ejemplo de ello, es la magnificencia que poseía la ley como máxima norma conductual, y a pesar de ello y por creación eminentemente social ("hecho social") se ha proliferado la idea de que "la ley se creó para violarla" […] son estas manifestaciones cotidianas que alimentan el espíritu infractor de la ley y encuentran eco en una parte importante de la población y que como creencia, es decir como resultado de un proceso

---

9 Hoyos Londoño, Victoria Eugenia. "Concepciones filosóficas sobre el incumplimiento de la norma administrativa en Colombia", tesis para optar al título de especialista en Derecho Administrativo, Universidad Libre de Colombia, 2012.

> automático, carente de un razonamiento juicioso[…] [que] se arraiga en el pensamiento y actuar humano, más aún cuando se estandariza socialmente.

Y es que pareciera que bastara con la exigencia constitucional (numeral 9.° del artículo 95) de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado para que fuese completamente asumido por la población colombiana. Frente a ello, la conclusión es que no basta con incluir este texto constitucional, pues el deber de contribuir con las cargas públicas del Estado pasa primero por la formación de una conciencia jurídica, la cual es entendida como "[…] el conjunto de nociones y conceptos de una clase que expresan su actitud hacia el Derecho y las normas jurídicas"[10]. Con lo anterior, se desciende al ámbito educativo de la población, el cual, a su vez, "[…] es uno de los métodos de que el Estado dispone para la dirección de la sociedad. El convencimiento de que las leyes son justas facilita su cumplimiento consciente por parte de las gentes, garantiza su apoyo a las medidas de gobierno en el terreno de la legalidad […]"[11].

La formación de una conciencia jurídica debe hacer parte de las medidas de Estado que requieren implementarse para combatir la evasión tributaria. Tal como se analizará adelante, la comprensión y el entendimiento de las normas es un factor influyente en el bajo cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues en su gran mayoría la población no comprende las normas cuyo cumplimiento se exige por parte de las autoridades tributarias.

---

10 Pino Sepúlveda, Hernán. *La teoría marxista del derecho y la teoría normativista de Hans Kelsen*, Ecoe, Bogotá, 1989.

11 *Ibidem*, p. 161.

Adicionalmente, se podrá observar que la población encuestada, en una alta proporción, considera que la carga tributaria desborda su capacidad económica, con lo cual es posible ubicarse en la percepción de qué tan justa es la regulación tributaria para los contribuyentes. Lo dicho, en razón a que la conciencia individual crea su acepción de lo bueno y lo convierte como su propia ley, porque "[…] solo mi convicción es instituida como ley, como algo que me obliga y me vincula"[12]. De esta manera, constituye todo un reto lograr que las normas sean legitimadas, de modo que la población adquiera una percepción de justicia frente a su contenido y se sienta invitada a cumplirlas.

II. Análisis de los resultados globales

Reflexionar sobre los niveles de evasión en Colombia exige pasar primero por diagnosticar cuáles son las razones por las cuales se observa una resistencia al pago de los tributos, concepto que ha desarrollado a profundidad Narciso Amorós[13], pues finalmente tal fenómeno social de resistencia tributaria termina convirtiéndose en una de las causa principales de la evasión tributaria, la cual se encuentra soportada en hechos objetivos y subjetivos que predeterminan la decisión de evadir impuestos. Lo anterior invita a empezar por cuestionarnos cuáles son esas circunstancias que logran ser factores preponderantes para que los contribuyentes desarrollen dicha resistencia al pago de los tributos.

---

12 *Ibidem*, p. 14.

13 Amorós, Narciso. "La elusión y la evasión tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, España, septiembre de 1965.

Resulta indiscutible que, mediante la exploración sobre las causas por las cuales se presenta el fenómeno de la evasión tributaria en Colombia, es posible entonces analizar y proponer soluciones dirigidas a su disminución, pues es claro que el fortalecimiento y la consolidación de una cultura tributaria afincada en una formación de la conciencia jurídica facilitaría en gran medida este propósito.

Con el fin de evidenciar lo anterior, se seleccionaron algunas de las causas universales que, según Tapia (2000), se erigen como las principales razones para que se presente la evasión tributaria; fueron las siguientes: (i) Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad; (ii) Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente; (iii) Desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno; (iv) La complejidad de la legislación tributaria, en cuanto da posibilidad de legalizar, mediante interpretaciones forzadas, una evasión que no estaba en el ánimo de la ley permitir; (v) Falta de una conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales; (vi) Falta de una tradición tributaria; (vii) Falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores.

Es importante reiterar que las anteriores causas fueron representadas mediante preguntas que se formularon con el mecanismo de encuestas realizadas a cuatro muestras: (i) Funcionarios públicos de la Administración Tributaria; (ii) Funcionarios públicos de la Rama Judicial; (iii) Profesionales del derecho tributario; y (iv) Particulares contribuyentes que no encuadran en alguna de las anteriores categorías. El total de participantes de la encuesta fueron 123, de los cuales, 18 funcionarios de la DIAN, 22 funcionarios de la

Rama Judicial, 30 profesionales del derecho tributario y 50 particulares contribuyentes.

Para efectos de iniciar el análisis de los resultados, es indispensable advertir que el 65,8 % de los encuestados reconoció haber evadido, eludido o pagado menos impuestos de los que debía[14], con lo cual se logra tener un panorama inicial preocupante acerca de las respuestas de los contribuyentes frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias, máxime cuando dentro de los encuestados hay funcionarios públicos de la Administración Tributaria y de la Rama Judicial, pues no es un secreto que estos sectores de la población colombiana, en razón de su investidura, deberían ejemplificar la práctica de una cultura tributaria, en particular, del cumplimiento consciente de las normas que regulan la materia.

No obstante lo anterior, estos resultados también permiten evidenciar la crisis estructural que rodea la percepción social frente a las obligaciones tributarias, y el llamado es a que este factor, más que un motivo de crítica, sea un incentivo estatal para que se diagnostique y revise a profundidad lo que en realidad está ocurriendo con la población colombiana frente al cumplimiento consciente de las normas tributarias.

Ahora bien, nótese que frente a la pregunta de si entendía y comprendía completamente las normas de carácter tributario que exigen el pago de los impuestos[15], 55,8 %

---

14 Con esta pregunta se buscó analizar la causa de evasión tributaria n.º 1: "Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad".

15 Con esta pregunta se buscó analizar la causa de evasión tributaria n.º 5: "La complejidad de la legislación tributaria, en cuanto da posibilidad de legalizar, mediante interpretaciones forzadas, una evasión que no estaba en el ánimo de la ley permitir".

(un porcentaje que debería ser mayor) respondió que sí las comprendía y un restante 42,2 % respondió que no las comprendía. La anterior respuesta, analizada de manera paralela con la comentada en el párrafo anterior, denota que la baja comprensión de la normativa tributaria constituye un factor influyente en el incumplimiento de las obligaciones fiscales y, asimismo, puede ser incentivo para la toma de decisiones de evasión o no pago de impuestos.

Lo dicho, esto es, la complejidad del sistema normativo tributario, viene siendo advertido por autores como Hans Gribnau[16], como un elemento que incide directamente en la planificación de la vida y cargas tributarias de los contribuyentes, lo que lleva en ciertas ocasiones a adoptar actitudes calculadoras hacia el sistema tributario.

Ahora bien, es importante advertir que el anterior análisis se efectúa sobre los resultados globales de las encuestas practicadas, pero si se analiza, por ejemplo, esta misma respuesta de la muestra de los contribuyentes particulares que no pertenecen a las demás categorías, se encuentra que un 62 % no comprende las normas tributarias, y valga la pena señalar que esta muestra, además de ser la más representativa, refleja en gran medida el pensamiento de la mayoría de la población colombiana.

El siguiente resultado por analizar, y que quizá es uno de los más llamativos, consiste en que el 65,5 % de los encuestados aseguró pagar impuestos con "desagrado", y solo el 34,5 % restante respondió hacerlo con

---

16 Hans Gribnau Tilburg University, The Netherlands; Leiden University, The Netherlands. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone. *Social & Legal Studies*, 2015, The Author(s) 2015 Reprints and permission: sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav.

"agrado"[17]. Frente a las razones que predominan para ello, encontramos que la principal fue la "desconfianza de las instituciones que administran los recursos tributarios".

No obstante lo anterior, se observa que ante la pregunta sobre si realizaría contribuciones voluntarias, en caso que no fuese obligatorio pagar impuestos, el 82,5 % de la población encuestada respondió que sí[18], con lo cual se observa una tendencia de contribuir con los gastos del Estado colombiano, pero cuando tal contribución no provenga de una obligación legalmente establecida, sino que se trate de una decisión eminentemente voluntaria. Este resultado refleja, una vez más, la resistencia de la población colombiana frente al cumplimiento en el pago de los tributos, siempre y cuando se conciban como una obligación legal, pues resulta claro que la intención de pagar impuestos aumenta cuando dicho pago se circunscribe a la voluntad de los contribuyentes.

Por otra parte, llama la atención que en el caso del 80,8 % de los encuestados el pago de los impuestos se incentive desde sus entornos familiares[19], con lo cual se observa que en Colombia pareciera existir acuerdo entre las familias sobre la importancia del pago de los impuestos, lo que en principio resulta contrario a los demás resultados que se han venido analizando, por ejemplo, el de los niveles de

---

17 Con esta pregunta se buscó analizar las causas de evasión tributaria n.° 1 y n.° 3: Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad; y Desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno.

18 Con esta pregunta se buscó analizar la causa de evasión tributaria n.° 1: Aversión natural del sujeto a desprenderse de parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad.

19 Con esta pregunta se buscó analizar las causas de evasión tributaria n.° 6: Falta de una tradición tributaria.

evasión tributaria (65,8 % reconocieron haber evadido, eludido o pagado menos impuestos de los que debían).

Lo dicho demuestra finalmente que los contribuyentes van adquiriendo su propio criterio ante las obligaciones tributarias y que, si bien desde el entorno familiar se promueve su cumplimiento, en la práctica individual de los sujetos se van apropiando conceptos y percepciones que predeterminan las decisiones acerca del cumplimiento de las normas.

Por otra parte, tan solo el 41,7 % considera que no ha pagado impuestos desproporcionados en relación con su capacidad económica y el 58,3 % restante considera que sí ha pagado impuestos desproporcionados[20], primer resultado que debe leerse de manera conjunta con el porcentaje de encuestados (65,8 %) que admitió haber evadido, eludido o pagado menos impuestos de los que debía, ya que esto podría explicar en gran medida que el 41,7 % referido, a través de la implementación de medidas de planeación fiscal agresiva, hayan logrado adaptar el pago del impuesto a su "capacidad económica". Lo anterior pareciera ser la interpretación más razonable frente a este resultado, ya que en principio resultaría discutible que un porcentaje tan importante como es el 41,7 % de los encuestados considere que su tributación no desborda su capacidad económica y, por su parte, el 65,8 % admita haber evadido, eludido o pagado menos impuestos de los que debía.

Un aspecto de especial relevancia se encuentra en la calificación de menor a mayor gravedad (de 1 a 5) que los encuestados efectuaron frente a qué tan reprochable

---

20 Con esta pregunta se buscó analizar las causas de evasión tributaria n.º 2: Desequilibrio entre la carga tributaria y la capacidad económica del contribuyente.

y moralmente condenable consideraban el hecho de que una persona incumpliera sus deberes tributarios[21]. Frente a ello, un 33,9 % de los encuestados lo encontraron en su máximo nivel de gravedad (5) y el 31,4 % lo encontraron poco reprochable, asignando una calificación de 3 puntos en la escala de gravedad.

Lo anterior denota una baja percepción de gravedad en relación con el incumplimiento de los deberes tributarios por parte de los contribuyentes. No obstante, en la pregunta que también se le formuló a los encuestados sobre cuán reprochable (escala de menor a mayor gravedad de 1 a 5) y moralmente condenable encontraban que una persona incurriera en el delito de hurto, se observó que un 75,2 % respondió que lo consideraba altamente reprochable, asignándole una calificación de 5.

III. Análisis de los resultados por grupos poblacionales

De otra parte, analizando los resultados de las encuestas practicadas de manera independiente por grupo poblacional, se encontró que a los únicos encuestados (78 %) que les "agrada" pagar impuestos es a los funcionarios de la Administración Tributaria, y un 6 % de estos admitió haber evadido impuestos. Estos resultados reflejan una percepción diferente frente a las cargas tributarias en comparación con los demás grupos poblacionales (de los cuales el 65,5 % paga impuestos con "desagrado") y, además, denota en los funcionarios de esta entidad una mayor

---

21 Con esta pregunta se buscó analizar las causas de evasión tributaria n.° 5: Falta de una conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales.

confianza en la destinación de los recursos que recauda el Estado colombiano.

Continuando con los funcionarios de la Administración Tributaria, para el 83 % las normas tributarias son comprensibles y las entienden completamente, lo cual guarda consonancia con las anteriores respuestas, pues finalmente el correcto entendimiento de la normativa que regula los impuestos es un factor que influye en la decisión final de cumplir o no con las cargas tributarias.

Por su parte, los funcionarios de la Rama Judicial conservan la línea de respuesta de los demás encuestados frente a la pregunta de si los impuestos los pagan con "agrado" o "desagrado", pues el 77 % los paga con "desagrado"; la principal razón para que esto ocurra es la desconfianza en las instituciones públicas que administran los recursos.

De igual manera, el 73 % de los funcionarios de la Rama Judicial admite no comprender las normas tributarias que los obligan a pagar impuestos y el 45 % reconoce haber evadido, eludido o pagado menos impuestos de los que deben.

En lo que tiene que ver con el grupo poblacional de los profesionales del derecho tributario, se observa una tendencia llamativa: el 60 % reconoce haber eludido o evadido o no pagado impuestos alguna vez; este es el mayor porcentaje que se presenta en comparación con los demás grupos poblacionales.

Adicionalmente, un 63 % de este grupo de encuestados asegura comprender y entender completamente las normas tributarias, de lo cual se podría colegir que el alto nivel de conocimiento normativo, en lugar de constituir una expresión de legitimidad jurídica e incentivar el pago de los impuestos, de manera contraria, es lo que en cierta

medida le permite a este grupo de encuestados tomar decisiones de elusión o evasión tributaria.

De otra parte, en relación con el grupo de encuestados de particulares contribuyentes, se observa que es la población a la que más le "desagrada" pagar impuestos, en un 82 %; la principal razón es también la desconfianza en las instituciones que administran los recursos y, a su vez, es el grupo de encuestados (83 %) que más siente afectada su capacidad económica por cuenta del pago de impuestos.

Continuando con este grupo poblacional, se observa que el 52 % reconoce haber evadido, eludido o pagado menos impuestos y un 62 % acepta que no comprende las normas tributarias. Estos resultados denotan un panorama preocupante frente a este grupo poblacional, máxime si se tiene presente que esta muestra finalmente representa a la gran mayoría de los colombianos.

Conclusiones

El fenómeno de la evasión tributaria en Colombia, antes que generar en los gobiernos nacionales medidas dirigidas a su disminución o erradicación, debería exigir la necesidad de identificar cuáles son las causas reales que dan lugar a la toma de decisiones de evasión o no pago de impuestos, pues resulta contrario a cualquier proceso natural que no se adelante en primera medida un diagnóstico de los fenómenos sociales para, con ello, poder tomar decisiones acertadas a fin de combatirlo.

Analizar el comportamiento de los contribuyentes frente a las normas ha sido un objeto de estudio permanente y que conserva plena vigencia en nuestros tiempos, ya que se presenta una resistencia casi natural de la población al cumplimiento de ciertos patrones impuestos y frente a los cuales no se cuenta con una posibilidad de elección,

pues finalmente es muy escasa la participación social en la creación de las normas y, por lo tanto, la aceptación de sus contenidos se ve limitada. Por lo anterior, vale la pena preguntarse, según lo planteado por W. McGee[22], si la evasión de impuestos es una medida legítima en aquellos casos en que el contribuyente no confía en la correcta y verdadera inversión del recaudo.

Ahora bien, cuando se desciende al análisis de dicho comportamiento social frente a las normas de carácter tributario, la complejidad es aún mayor, ya que se ingresa a los terrenos de la economía individual de los contribuyentes y a la necesidad de que comprendan que contribuir con las cargas púbicas del Estado es un deber ciudadano afincado en el principio de solidaridad. Pretender el desprendimiento natural de uno de los bienes (lamentablemente de los más preciados de la sociedad), el dinero, se erige como un gran reto de los Estados modernos.

Colombia presenta un especial panorama frente a las causas por las que se decide evadir o pagar menos impuestos de los que corresponden, y básicamente se traduce en que las instituciones públicas que administran los recursos se han encargado de generar en la población una completa desconfianza sobre su gestión, deslegitimando con ello no solo el aparato estatal sino también las normas cuyo cumplimiento se exige. Cuando las sociedades construyen sus propias percepciones y creencias, estas tienen el poder de masificarse a tal punto de convertirse en la ley gobernante.

Dicha desconfianza en las instituciones púbicas que administran los recursos, alimentada constantemente por los lamentables hechos de corrupción que caracterizan

---

22 Chapter 2, "Duty to Whom?" *The Ethics of Tax Evasion. Perspectives in Theory and Practice*, School of Business Florida International University, 2012.

al Estado colombiano, ha desencadenado también en un muy bajo nivel de reproche social frente al incumplimiento del pago de los tributos, pues resulta lógico que la sociedad no conciba como una burla a los intereses de la misma sociedad el hecho de no pagar impuestos, dado que constantemente tiene que ser testigo fiel de la indebida destinación de los recursos públicos por quienes los administran y de manera un tanto contradictoria exigen su pago.

Construir una cultura tributaria en Colombia debe empezar necesariamente por reestructurar el Estado en su interior, pues se observa como un signo de alarma que algunos funcionarios públicos, que poseen una especial investidura y se conciben como personas comprometidas con la función pública del Estado, posean en gran medida las mismas percepciones individuales que el resto de la población frente a las obligaciones de tipo tributario.

El reconocimiento contundente de la mayoría de los encuestados, sobre que efectivamente evaden o no pagan los impuestos que deberían, está reflejando la baja percepción de gravedad que posee la población frente a este tipo de conductas, y, por su parte, el también reconocimiento mayoritario de los encuestados sobre que los impuestos los pagan con "desagrado" es una clara evidencia de las fallas estructurales que rodean al aparato del Estado colombiano.

La percepción sobre qué tan justas son las normas es un signo de especial referencia cuando se pretende evaluar la legitimidad de los sistemas normativos, y sobre este particular nótese que la mayoría de la población encuestada ha pagado impuestos desproporcionados en comparación con su capacidad económica, con lo cual nuevamente se presenta un signo de especial atención que requiere ser analizado en toda su dimensión, ya que uno de los principales elementos que revisan los contribuyentes ante las

cargas impositivas es que estas respondan a su capacidad económica individual, con lo que se garantiza un sistema tributario equitativo y justo, imperativo, que, por demás, constituye una exigencia constitucional.

La construcción colectiva de una cultura tributaria también debería ser una apuesta del Estado colombiano, pues sin duda se presenta una interacción permanente entre el Estado y el sector privado de contribuyentes, especialmente de los gobiernos corporativos, donde ambas partes, al parecer, pueden estar esperando demasiado la una de la otra, siguiendo las conclusiones a las que llega Judith Friedman[23], motivo por el cual resultaría óptimo que el poder legislativo brindara normas claras, a pesar de lo difícil que puede resultar su construcción en una economía de alta complejidad, con lo cual no solo el poder judicial podría tomar decisiones bajo disposiciones mejor elaboradas, sino que también el sector corporativo podría divulgar su cumplimiento con mayor convicción, pues pretender que los contribuyentes paguen impuestos por el simple hecho de que es un deber, o incluso una obligación, no ha resultado la medida más inteligente por parte de los Estados modernos.

Analizar las causas de la evasión tributaria en Colombia, tomando para ello grupos poblacionales estratégicos y pequeñas muestras representativas de cada uno de ellos, posibilita conocer las motivaciones individuales que predominan en la toma de decisiones de no pagar impuestos y traza una especial ruta para las autoridades del Estado colombiano, indicando cuáles son las principales medidas

---

23 *The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility*. Tomado de clp.oxfordjournals.org, febrero 27, 2011.

que deben adoptarse con carácter de urgencia a fin no solo de disminuir los altos índices de evasión, sino también de construir una verdadera cultura tributaria que incentive el cumplimiento consciente de las normas. Este último propósito es el que finalmente tendría impactos estructurales en la construcción de país y en la necesaria legitimidad que debe permear al sistema tributario.

Bibliografía

Afanasiev, V. *Fundamentos de Filosofía*. Ediciones los Comuneros, Talleres de Gráficas Modernas, Bogotá, 27 de noviembre de 1979, pp. 5 y 6.

Amorós, Narciso. "La elusión y la evasión tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, septiembre de 1965.

Bastidas, Xacobe. *El derecho como creencia: una concepción de la filosofía del derecho*, Universidad Externado de Colombia, 2000, p. 117.

Bromberg, P. *Cultura tributaria como política pública*. Contrato 629 de 2009, Instituto de Estudios Urbanos de la Universidad Nacional de Colombia, 2009.

Chapter 2 Duty to Whom? 2012. The Ethics of Tax Evasion. Perspectives in Theory and Practice. School of Business Florida International University.

Cortázar, J. "Estrategias educativas para el desarrollo de una 'cultura tributaria' en América Latina. Experiencias y líneas de acción". *Revista del CLAD: Reforma y Democracia*, n.º 17, Corpovisionarios, junio 2013. *Informe decenal de cultura ciudadana*, Bogotá.

Corte Constitucional. Sentencia C-015/93.

Elster, Jon. *La explicación del comportamiento social*. Serie Cladema Filosofía, Gedisa, 2007; Cambridge University Press, 1.ª ed., 2010.

Hegel, Guillermo Federico. *Filosofía del Derecho*, Claridad, Buenos Aires, 1955, p. 132.

Hans Gribnau Tilburg University, The Netherlands; Leiden University, The Netherlands. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone. Social & Legal Studies 2015, The Author(s) 2015 Reprints and permission: sagepub.co.uk/journalsPermissions.nav.

Hoyos Londoño, Victoria Eugenia. "Concepciones filosóficas sobre el incumplimiento de la norma administrativo en Colombia", tesis para optar al título de especialista en Derecho Administrativo, Universidad Libre de Colombia, 2012.

Ponencia para primer debate Proyecto de ley n.° 240/2018 (Cámara) y 197/2018 (Senado), "Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones".

Pino Sepúlveda, Hernán. *La teoría marxista del derecho y la teoría normativista de Hans Kelsen*, Ecoe, Bogotá, 1989.

Revista *Ciudad, Estados, Política*, vol. 1, n.º 1, pp. 21-35, 2014. ISSN electrónico 2389-8437. ISSN impreso 2462-9103. "La cultura tributaria como herramienta de política fiscal, con énfasis en la experiencia de Bogotá". Edna Cristina Bonilla Sebá, Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Económicas e Instituto de Estudios Urbanos. R. Martínez, Rusbel. "El puesto de la racionalidad en las ciencias sociales desde la perspectiva de Jon Elster". Magíster en Filosofía, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá.

Shaw Mendoza, Fidel Antonio, Cano Palomino, Rossana, Encinas Robles, José Ezequiel y Guardado Ramírez, Sergio Ramiro. "Correlación entre la cultura tributaria y educación tributaria universitaria: caso Universidad Estatal de Sonora", *Revista Global de Negocios*. ISSN: 2328-4641 2328-4668, 2016.

Silva Vidal, María de los Ángeles. "La elusión en la reforma tributaria. Parte I". Tesis para optar al título de Magister en Tributación, Santiago de Chile, 2016.

Tapia Tovar, José. *La evasión y la defraudación fiscal*, 3.ª ed., Tax Editores, México.

"The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility". Downloaded from clp.oxfordjournals.org by guest, on February 27, 2011.

Valenzuela Baraona, Juan Cristóbal. *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al servicio de impuestos internos, en relación al impuesto a la renta*, Chile.

Anexo 1

Nombre de la encuesta	Cultura Tributaria
Fecha de recolección de la información	Del 3 al 22 de octubre de 2018.
Ciudades donde se realizó	Bogotá, Cali, Bucaramanga y Pereira.
Tamaño de la muestra	123 encuestas (efectivas)
Marco muestral	Funcionario(a)s de la rama judicial, funcionario(a)s de la DIAN, profesionales del derecho tributario y particulares contribuyentes.
Técnica de recolección	Cuestionario estructurado vía encuestas virtuales de Google.
Fecha de reporte	10 de diciembre de 2018.

Universidad Externado de Colombia

El origen de este libro se remonta al año 2017, cuando a partir de la preocupación, no solo académica sino ciudadana, sobre la elusión y las medidas para contrarrestarlas, se inició en el Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEF) un diálogo constructivo sobre los límites de la planeación fiscal, las potestades de la administración tributaria, el alcance de la reforma incorporada en Colombia por la Ley 1819 de 2016 al artículo 869 del ET, y el interés creciente de los diferentes actores por utilizar, a veces indistintamente, los conceptos de fraude fiscal, elusión fiscal, abuso del derecho, simulación y otros términos y expresiones similares.

Este libro contiene 9 capítulos que abordan inicialmente el concepto de planeación fiscal y sus límites, para centrarse luego en las cláusulas antielusión, su función, tipología en las de tipo general y especial, las relaciones entre ambas especies, las causas de la evasión fiscal, la posibilidad de aplicar las cláusulas en los impuestos territoriales o en contexto de convenios de doble imposición, los desarrollos que la Convención Multilateral para implementar las medidas del proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ha dado a estos problemas y, finalmente, las derivaciones punitivas que pueden surgir frente a conductas en fraude de ley tributaria.