



An approach to the taxation culture

Uma abordagem à cultura fiscal

Una aproximación a la cultura tributaria

KAREN MACÍAS SANTOS*

* Abogada de la Universidad del Rosario, Bogotá D. C., Colombia; magíster en Derecho con Énfasis en Tributación de la Universidad Externado de Colombia; doctoranda de la Universidad de Salerno, Italia. Correo: karenmaciassantos@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-5306-6169> doi: <https://doi.org/10.18601/16926722.n28.08>

Abstract

Through this research article, it is intended to carry out an approach to the phenomena of tax evasion and avoidance from a tax payer perspective, as well as the analysis of this phenomena in an international context and at the Colombian level. The purpose of this approach is to be a contribution to understand if the establishment of public policies aimed at implementing a tax culture are or are not in accordance with sustainability and other pillars of the 2030 Agenda that occupies the attention not only of all states, but of all, as citizens of the world.

Key words: international taxation, income tax, fiscal evasion, fiscal elusion, tax morality, taxation culture.

Resumo

Através deste artigo de pesquisa pretende-se realizar uma abordagem aos fenômenos da evasão e elisão fiscais desde a perspectiva do administrador, bem como a análise destes fenômenos no contexto internacional e a nível colombiano. Para que esta abordagem seja um contributo para compreender se o estabelecimento de políticas públicas que visam a implementação de uma cultura fiscal estão ou não de acordo com a sustentabilidade e outros pilares da Agenda 2030 que ocupa a atenção não só de todos os Estados, mas de todos, enquanto cidadãos do mundo.

Palavras-chave: tributação internacional, imposto de renda, evasão fiscal, evasão fiscal, moralidade tributária, cultura tributária.

Resumen

Por medio del presente artículo de investigación se pretende llevar a cabo una aproximación a los fenómenos de evasión y elusión fiscales desde una perspectiva del administrador, así como el análisis de estos fenómenos en un contexto internacional y en Colombia. El fin es que esta aproximación sea un aporte para entender si el establecimiento de políticas públicas tendientes a implantar una cultura tributaria está o no de acuerdo con la sostenibilidad y demás pilares de la Agenda 2030 que ocupa la atención no solo de todos los estados, sino de todos, como ciudadanos del mundo.

Palabras clave: tributación internacional, impuesto sobre la renta, evasión fiscal, elusión fiscal, moralidad tributaria, cultura tributaria.

Introducción

Tal como su nombre lo indica, el presente artículo de investigación se enfoca en explorar las problemáticas surgidas de la elusión y la evasión fiscales, con el objeto de plantear un elemento que posiblemente coadyuve a su mitigación, dado por la implantación de políticas públicas tendientes a establecer una cultura tributaria. Para este propósito, en primer lugar se lleva a cabo una mirada histórica del surgimiento de los impuestos como elemento de cohesión y desarrollo de las civilizaciones, su evolución frente a los cambios de las sociedades –con el objeto de mostrar cómo se ha evolucionado en materias como el cambio climático–, los fenómenos que a juicio de la autora se han perpetrado históricamente y han llevado la ausencia de compromiso de los administrados con las cargas del Estado, a fin de, sobre esas bases, dar paso a los principales instrumentos que han sido desarrollados para hacer frente a estas problemáticas y llevar a cabo un análisis del caso colombiano frente a estos cambios.

Es de señalar que el artículo se vincula a la investigación doctoral “*¿Nuevas políticas públicas para hacer frente a los fenómenos de evasión y elusión fiscales?*”, que se encuentra en desarrollo, la cual tiene como propósito revisar si la inclusión de políticas públicas orientadas a la implementación de una cultura tributaria es un mecanismo idóneo para combatir tanto la evasión como la elusión fiscal, de cara al impuesto sobre la renta, el cual, a juicio de la autora, es el que trae mayores complicaciones, por la multiplicidad de puntos de contacto que puede tener, por la diversidad en la definición del hecho generador del tributo en el país de la fuente y en la jurisdicción de residencia o en la que se lleve a cabo determinada transacción, la pluralidad de excepciones o tratamientos preferenciales que contempla, la posibilidad de disminuir la base gravable –por medio de costos y deducciones–, entre otros muchos factores.

Análisis que se pretende llevar a cabo en el marco de un estudio de derecho comparado, dentro del cual se encuentra Colombia por ser uno de los cuatro países de América Latina¹ que hacen parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y porque la autora considera que ha sido uno de los países más destacados en el desarrollo económico de la región en los últimos tiempos, con grandes avances en materia de tributación tanto local como internacional, derivados del éxito en la atracción de inversión extranjera al país, lo cual trajo consigo la multiplicidad de inversión extranjera directa e indirecta, implantación de sucursales y empresas que hacen parte de grupos multinacionales, como consecuencia de la inclusión en el ordenamiento jurídico de una serie de atractivos o beneficios, entre otros, en materia de impuestos, desarrollados por los gobiernos a partir del 2006.

1 De acuerdo con lo informado en la página oficial de la OCDE. <https://www.oecd.org/en/regions/latin-america-and-the-caribbean.html>

I. Los impuestos y los orígenes de las civilizaciones

Tal como lo narra Oded Galor en su libro *El viaje de la humanidad*, con la aparición de las sociedades agrícolas, las comunidades empezaron a ser sedentarias y por tanto se empezaron a formar civilizaciones, las cuales en principio fueron tribales, muy familiares, y el liderazgo era asumido por méritos con una contribución de impuestos muy baja, por lo que no se daban grandes avances en materia tecnológica ni de infraestructura.

Sin embargo, en la medida que estas sociedades iban creciendo en número, también iba creciendo su necesidad de contar con una organización jerárquica; fue así como nacieron los cacicazgos, dentro de los cuales había un líder que se encargaba de armonizar con los líderes de las comunidades vecinas, para generar una armonía, cooperación y organización a gran escala. En este modelo se empezó a estilar el liderazgo centralizado y obtenido por herencia, con el nacimiento de las diferencias sociales, con un fenómeno correlativo de estratificación.

Este modelo se caracterizaba por contar con una élite encargada de gobernar, dentro de lo cual se encontraba la función de recaudo de impuestos y su administración para cubrir los gastos de sostenimiento de la élite que gobernaba y la provisión de infraestructuras públicas. Dada esa inmensa libertad y “superioridad” de esas élites, fueron apareciendo algunos gobiernos tiránicos, que utilizaban esos recursos para beneficio propio y para su enriquecimiento, lo que aumentó significativamente las brechas sociales, con el convenimiento colectivo de una especie de superioridad heredada.

Como indica Galor, “pero tanto si eran benévolos como tiránicos, la condición ineludible para su existencia fue su capacidad para recaudar impuestos. Sin ella, habrían tenido dificultades para construir un sistema político que diese cobijo a más de unos pocos miles de personas” (Galor, 2022, p. 267).

Así, como su nombre lo indica, durante la etapa agrícola, la economía en general dependía de la cosecha, porque era el momento en que se generaba ingreso para el administrado y por tanto el correspondiente pago del impuesto. De otro lado, y de manera conexa, la efectividad en el recaudo dependía de manera muy proporcional del tipo de producto que se cosechaba. Relata Galor que, de acuerdo con lo que refieren documentos históricos, los cereales resultaban ser mucho más fáciles de almacenar y controlar las cantidades, por lo que las sociedades que se dedicaron a este tipo de cultivos fueron sociedades con estructuras más complejas, mientras las que se dedicaban –también por el tipo de suelo– al cultivo de tubérculos y raíces tendían más hacia sociedades de menor complejidad jerárquica.

Derivado de lo anterior, las civilizaciones o poblaciones que empezaron a tener una estructura jerárquica mucho más robusta, también pudieron empezar a financiar servicios públicos, tener ejércitos y poder coercitivo de cara a la población, con lo cual se empezaron a sentar unas bases más definidas para continuar con el proceso de desarrollo de la humanidad.

A pesar de la enorme ventaja que obtuvieron los pueblos que se dedicaron a la agricultura de cereales y la consiguiente consecución de recursos que permitieron apalancar

economías más complejas, tanto desde el punto de vista jerárquico y de gobernanza como desde el punto de vista de desarrollo tecnológico y urbanístico, ese efecto se disipó, tal como lo refiere Galor, a partir del año 1500, como consecuencia natural de las innovaciones tecnológicas en el plano urbano. Toda vez que su especialización y agudización de tecnologías respecto de sistemas de cultivo, riego, monitoreo, cosecha, almacenamiento y distribución de los productos agrícolas fue de tal envergadura que cuando se dieron los inicios de los desarrollos urbanos, los cuales tuvieron un crecimiento acelerado, para aquellas sociedades primordialmente agrícolas fue muy difícil ponerse a la par de estas economías y desarrollos urbanísticos emergentes; por lo que, naturalmente, poco a poco tales sociedades agrícolas, que se desarrollaron más aceleradamente en los inicios de las civilizaciones sedentarias, se fueron quedando atrás, y se consolidó así la “cesión de la ventaja” enunciada antes.

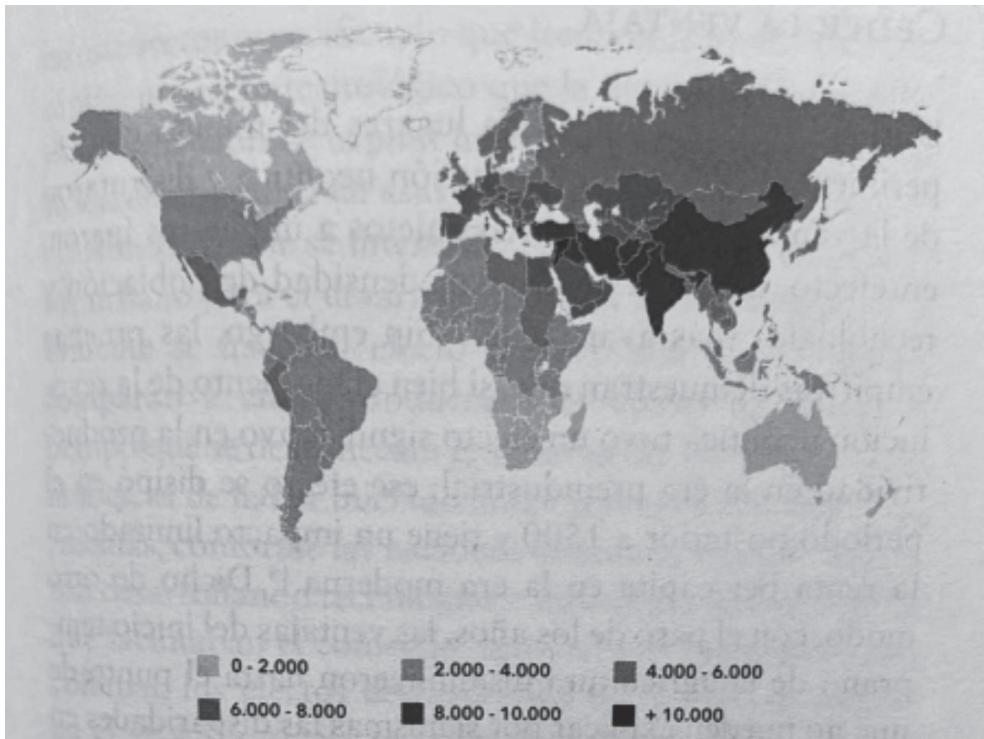
El desarrollo de las sociedades e infraestructuras urbanas también fue un momento hito para el desarrollo de la humanidad y de la gestación de la complejidad en las estructuras sociales y comerciales actuales. Uno de los mejores ejemplos está dado por la creación o el nacimiento de las sociedades marítimas, las cuales cobraron una relevancia fundamental, por ser aquellas un instrumento de distribución y venta de los productos propios; se propició así una especie de internacionalización, junto con particularidades como instrumentos diversos en la economía para facilitar las operaciones de comercio internacional; por ejemplo, instrumentos financieros que facilitaban el comercio de las mercaderías en los diversos puertos, la diversificación de los mercados, así como el conocimiento de las costumbres de otros pueblos, entre otras. Surgió así uno de los antecedentes más relevantes del comercio internacional y uno de los retos jurídicos más importantes de las civilizaciones. No en vano la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (Uncitral, por sus siglas en inglés) es una de las comisiones más antiguas y muy estructurada de la Organización de las Naciones Unidas².

Tal relevancia de las sociedades marítimas se afianzó con el fenómeno dado por el inicio de la era colonial, y fue así como las grandes potencias de la revolución agrícola cedieron paulatinamente la ventaja a las sociedades que tuvieron un desarrollo posterior. Tal como refiere Galor, “la cuna de la revolución neolítica y de las principales primeras civilizaciones humanas –el Creciente Fértil– no está a la cabeza de la prosperidad económica en la actualidad. La renta per cápita en China y en la India es inferior a la de Corea y Japón que experimentaron la revolución neolítica miles de años después. Turquía y el

2 En la actualidad, y de cara a la agenda 2030, la Comisión ha armonizado su objeto y ha señalado: La CNUDMI apoya los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). En la Agenda de Acción de Addis Abeba los Estados respaldaron “los esfuerzos y las iniciativas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, en su carácter de órgano jurídico central del sistema de las Naciones Unidas en el ámbito del derecho mercantil internacional, encaminados a aumentar la coordinación y la cooperación en las actividades jurídicas de las organizaciones internacionales y regionales que actúan en la esfera del derecho mercantil internacional y a promover el estado de derecho en los planos nacional e internacional en dicha esfera”. <https://uncitral.un.org/es/about>

sudeste de Europa son más pobres que Gran Bretaña y los países nórdicos, a pesar de haberla experimentado miles de años antes” ((Galor, 2022, p. 269). Así lo muestra el autor en referencia en el gráfico 1.

GRÁFICO 1.
TIEMPO TRANSCURRIDO DESDE LOS INICIOS DE LA
REVOLUCIÓN NEOLÍTICA EN EL MUNDO



Este mapa muestra el tiempo transcurrido desde el inicio de la revolución del Neolítico en diferentes partes del mundo (los tonos más oscuros indican una transición más temprana a la agricultura) (Putterman, 2008).

II. La adaptabilidad de las civilizaciones a los cambios

Tal como se pudo vislumbrar en el capítulo precedente, la historia de la humanidad se ha caracterizado por la adaptación de las civilizaciones a los cambios a los que se va enfrentando, y de allí se han generado las grandes revoluciones y cambios necesarios para llegar al mundo tal y como lo conocemos en la actualidad.

Tal dinamismo también se ha visto reflejado en la necesidad que han tenido los diferentes pueblos de unirse para hacer frente a los distintos fenómenos que han sido puntos

convergentes de preocupación para los estados; fue así como, por ejemplo, surgió el derecho internacional público³, por medio del cual los dirigentes de las entonces naciones fueron desarrollando conceptos y mecanismos para la definición y el consiguiente respeto mutuo de los elementos básicos de su soberanía –territorio continental, mar territorial, suelo, subsuelo, espacio aéreo, entre otros–, el respeto de fronteras y de las leyes y orden estatales; asimismo, fue surgiendo el derecho de los tratados como antecedente primordial de las organizaciones internacionales, para el análisis y correspondiente desarrollo de políticas, cuyos inicios, en la mayoría de los casos, son recomendaciones a los estados que tienen carácter no vinculante, hasta lograr por ejemplo un número de estados adherentes tal –establecido por los estados miembros que aprobaron el texto– que permita la entrada en vigor del tratado, o que pase un tiempo determinado para la vinculatoriedad de los compromisos establecidos en el instrumento internacional, entre otras variables que dependen de la voluntad de los estados parte.

Uno de los principales ejemplos es la preocupación global por el cambio climático, el cual ha ocupado la agenda internacional desde hace varias décadas. Uno de los antecedentes más relevantes en esta materia es la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, dada en 1992 en Río de Janeiro, que entró en vigor en 1994 y

reconoce la vulnerabilidad de todos los países a los efectos del cambio climático y pide que se hagan esfuerzos especiales para mitigar las consecuencias, especialmente en los países en desarrollo que carecen de recursos para hacerlo por sí mismos. En los primeros años de la Convención, se prestó menos atención a la adaptación que a la mitigación, ya que las Partes querían tener más certeza sobre los efectos del cambio climático y la vulnerabilidad a este. Cuando se publicó el Tercer Informe de Evaluación del IPCC, la adaptación cobró impulso y las Partes acordaron un proceso para hacer frente a los efectos adversos y establecer arreglos de financiación para la adaptación. Actualmente, la labor sobre la adaptación se lleva a cabo en el marco de diferentes órganos de la Convención. El Comité de Adaptación, que las Partes acordaron establecer en el Marco de Adaptación de Cancún como parte de los Acuerdos de Cancún, es un paso importante hacia un enfoque cohesivo de la adaptación basado en la Convención⁴.

Luego, con el protocolo de Kioto, desarrollado en el marco de la Organización de las Naciones Unidas se

3 Definido por el autor Stefan A. Káiser, en su artículo intitulado *El ejercicio de la soberanía de los Estados, como la disciplina que “gobierna las relaciones entre los Estados. En el derecho internacional público, la soberanía es uno de los fundamentos principales de la igualdad de los Estados, su integridad territorial y su independencia política. [...] Este concepto moderno de la soberanía estatal fue inicialmente introducido al derecho de los tratados a través del Tratado de Westfalia. [...]”*.

4 Disponible en: <https://unfccc.int/es/process-and-meetings/que-es-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-el-cambio-climatico>.

pone en funcionamiento la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático comprometiendo a los países industrializados a limitar y reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de conformidad con las metas individuales acordadas. La propia Convención sólo pide a esos países que adopten políticas y medidas de mitigación y que informen periódicamente.

El Protocolo de Kioto se basa en los principios y disposiciones de la Convención y sigue su estructura basada en los anexos. Solo vincula a los países desarrollados y les impone una carga más pesada en virtud del principio de “responsabilidad común pero diferenciada y capacidades respectivas”, porque reconoce que son los principales responsables de los actuales altos niveles de emisiones de GEI en la atmósfera⁵.

Este antecedente ha resultado ser un elemento de cohesión para la humanidad entera y ha llevado a la formación de una conciencia colectiva mundial, en virtud de la cual cada uno con pequeñas acciones contribuye a la sostenibilidad del planeta, pensando en la supervivencia de la población existente y la sostenibilidad de futuras generaciones. Se trata de un antecedente que se ha traído a colación por ser el que, a juicio de la autora, ejemplifica mejor la unión o convergencia de los habitantes de la tierra, rompiendo toda barrera de diferenciación; dicho en otras palabras, sin distinción de nacionalidad, género, religión, postura política o cualquier otra diferencia.

En ese mismo sentido, los impuestos no solo han constituido la fuente de financiación de los estados centrales y por tanto de las organizaciones internacionales, sino que también han sido uno de los principales puntos de la agenda internacional, debido a la constante utilización y diversificación de formas para disminuir la base gravable sujeta a imposición o incluso no reconocer ni pagar impuestos en las jurisdicciones, toda vez que la evasión fiscal continúa siendo uno de los principales problemas que deben afrontar los estados porque, a pesar del desarrollo de políticas que han surgido como recomendaciones en el marco internacional y han terminado siendo adoptadas como políticas públicas mediante normas vinculantes por parte de los estados, no han tenido la eficacia en recaudo esperada.

La evasión de impuestos ha sido un problema que ha generado múltiples dificultades a los estados a lo largo de la historia. Tal como se reseñó al inicio del artículo, en los regímenes monárquicos, la percepción ciudadana era que se tributaba para contribuir a excentricidades del monarca, lo cual fue una de las principales causas para el fracaso del régimen monárquico.

Se dio paso así al régimen democrático y, con la aparición del Estado social de derecho, la recaudación de impuestos siguió siendo una de las principales fuentes de financiación del gasto público, con la particularidad de que este debe estar orientado principalmente a garantizar el cubrimiento de los servicios públicos y demás garantías básicas para los diferentes miembros de la sociedad.

5 Página oficial de https://unfccc.int/es/kyoto_protocol.

Sin embargo, esta fuente de financiación se ha visto empañada por la ausencia de compromiso de los contribuyentes frente al pago de impuestos, por diversos fenómenos⁶, tales como:

A. Dificultad para entender el sistema normativo y, por consiguiente, las obligaciones a cargo y las consecuencias de su inobservancia

Si bien una máxima del derecho señala que “el desconocimiento de la ley no excusa su cumplimiento”⁷, también lo es el hecho de que los sistemas tributarios tienden a ser complejos, tal como lo indica el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) mediante el autor Darío González (2023):

Existe un amplio consenso sobre esta problemática en todos los actores de la tributación. Como una simple muestra de ello, se ha destacado la complejidad e inestabilidad de los sistemas tributarios, la existencia de normas confusas y contradictorias, la proliferación y dispersión normativa y la falta de prolijidad técnica.

Todo ello conspira contra el principio de certeza o seguridad jurídica, entendido como que la ley tributaria debe ofrecer la claridad necesaria para poder conocer con seguridad su verdadero alcance para su correcta aplicación.

Son instrumentos complejos porque deben propender a cuidar todos los frentes, esto es, la regla general, las exenciones, las excepciones, los límites. Así, en múltiples ocasiones, los administrados no cuentan con los recursos –de tiempo y pago de honorarios– para la contratación de asesores especializados en materia de impuestos, y su enfoque se da en el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias a su cargo.

Por lo anterior, en múltiples ocasiones las fiscalizaciones y sanciones tributarias se derivan de una interpretación, diversa a la oficial, respecto de la normativa que rige en

6 Los factores que aquí se enumeran corresponden a aquellos que a juicio de la autora resultan ser los más preponderantes. Sin embargo, los referidos factores serán objeto de ampliación de la investigación doctoral en curso, por medio de una investigación empírica basada principalmente en estudios de campo fundamentados en entrevistas estructuradas y no estructuradas dirigidas a diversos sectores poblacionales, tales como empresarios, contribuyentes personas naturales y actores de la administración tributaria.

7 Principio heredado del derecho romano, que implica el conocimiento integral del derecho por parte de los administrados, tal como lo refiere el autor Joaquín Costa: “Es sabido que uno de los más firmes sostenes de la sociedades civilizadas viene siendo, desde hace más de dos mil años, una presunción *juris et de jure* que constituye un verdadero escarnio y la más grande tiranía que se haya ejercido jamás en la historia: esa base, ese cimiento de las sociedades humanas es el que se encierra en estos dos conocidos aforismos, olvidados de los antiguos romanistas: 1.º a nadie le es permitido ignorar las leyes (*nemini licet ignorare jus*): 2.º En su consecuencia, se presume que todo el mundo las conoce; por lo cual, aunque resulte que uno las ignoraba, le obligan lo mismo que si las hubiese conocido (*nemo jus ignorare censem*; *ignorantia legis neminem excusat*)”. Véase también Costa (1904), p. 1.

materia tributaria, que quizá lleva a que esa complejidad resulte ser un abismo entre el Estado y sus administrados.

Sobre el particular, vale la pena traer a colación lo indicado por Cely García y Morales Millán en punto de la relación existente entre la percepción del ciudadano del sistema tributario y el cumplimiento en el pago de impuestos:

Como antecedente de la evasión fiscal en América Latina, se tiene un estudio por Rodríguez (2017), en donde realizó una encuesta a 18.000 personas en 18 ciudades de América Latina para analizar la relación entre la equidad del sistema tributario y la moral tributaria. Como resultado, se evidenció que los contribuyentes perciben que el sistema tributario es injusto y tienden a ser menos propensos a pagar impuestos. Por lo tanto, deciden evadir o no pagar los tributos que son obligatorios (Cely *et al.*, 2024).

B. Una prestación de servicios públicos deficiente y garantías de derechos mínimos limitadas

Teniendo en cuenta que el ingreso tributario es una de las principales fuentes de financiación de los estados, la prestación de servicios públicos brindada por parte del Estado es uno de los medidores más palpables que tienen los contribuyentes para evaluar la gestión de los gobiernos y con ello la edificación de una confianza en virtud de la cual la contribución al erario tiene una retribución en el bienestar social.

A propósito de la confianza, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su estudio sobre la moral tributaria publicado en 2022 afirmó que “La confianza se reconoce cada vez con mayor frecuencia como un motor clave de la moral tributaria, y es más sensible a las intervenciones políticas que muchos otros factores [...] lo que la convierte en una perspectiva útil para su análisis” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2022).

Así, en suma, una prestación deficiente de servicios a cargo del Estado resulta ser, en la mayoría de los casos, directamente proporcional al respeto de derechos y garantías constitucionales, y lleva a la pérdida de confianza del contribuyente en los gobernantes y el Estado, lo cual desincentiva de manera ostensible la necesidad o iniciativa de contribuir a los gastos de funcionamiento de este con el pago de impuestos.

C. Un régimen de tributación orientado a ciertos sectores de la sociedad

Tomando en consideración todo lo aquí expuesto, los gobiernos alrededor del mundo, con el objeto de cumplir con sus promesas de gobierno, en su mayoría implementan medidas para incrementar sus ingresos, por lo cual recurren generalmente a reformas de las normas fiscales constantemente; se concluye que “lo que se tiene son regímenes tributarios, los cuales en muchos países se caracterizan por la imprevisibilidad, el cambio permanente y reformas tributarias con el único fin recaudatorio” (Collosa, s. f.).

Lastimosamente, este fenómeno se ha intensificado porque los estados sencillamente gravan con mayor énfasis a los contribuyentes a los cuales es más fácil fiscalizar, es decir, a los que están formalizados, pero no a los demás, por lo que la formalización es algo que para el administrado o el ciudadano de a pie no resulta ser atractivo y por tanto hay una búsqueda colectiva por la informalidad.

Así, como ha referido de manera vehemente la doctrina:

Finalmente, y de acuerdo con Lago-Peñas y Lago-Peñas (2008), el monto o extensión de los impuestos puede desincentivar su pago, pues ello contribuye a generar fatiga impositiva y hace más rentable evadir, ideas que están en línea con la llamada curva de Laffer. Esto insinúa que al buscar aumentar la recaudación de un país se debe tener cuidado de no hacer muy onerosos los impuestos para quienes ya cumplen con sus obligaciones fiscales; en otros términos, se debe optar por hacer partícipes a todos los ciudadanos, según su capacidad de pago, en el sostenimiento del Estado (Castaneda Rodríguez , 2017).

Así, no puede perderse de vista que el tributo es un instrumento de redistribución del ingreso y reducción de la desigualdad, que a su vez encuentra sus límites en la no confiscatoriedad y la estricta observancia al derecho de propiedad. Un sistema tributario así planteado, refiere Plazas Vega (Amatucci, 2017), garantiza una convivencia pacífica y justa; en palabras del autor, “un sistema tributario justo, se ha dicho con plena razón, es condición indispensable para que verdaderamente se entienda como un imperativo categórico, como un deber de conciencia, contribuir a financiar la acción del Estado y, según se hará ver aquí, supone la distribución del gasto público igualmente justa y redistributiva”.

D. Amnistías fiscales recurrentes

Tal como se reseñó en el punto anterior, las reformas de los sistemas normativos en materia tributaria son algo recurrente en la mayoría de estados y generalmente nacen con fines recaudatorios, en respuesta a necesidades de caja inmediatas, por lo que también traen incorporadas, en gran número de ocasiones, beneficios de pagos a favor de los morosos, o amnistías fiscales, lo cual desincentiva el cumplimiento oportuno de las obligaciones en materia tributaria.

En ese mismo sentido, Díaz de Sarralde refiere tal fenómeno como un factor que incide en la evasión tributaria:

Factores como el tratamiento especial del capital frente al trabajo –aunque pueda estar justificado por motivos de “eficiencia”–, las amnistías o regularizaciones fiscales –pese a que puedan ser rentables y consistentes *a posteriori*–, los recortes y carencias en prestaciones públicas –a pesar de estar respaldadas por la necesidad de estabilidad

presupuestaria–, la ineficiencia y la corrupción deterioran la ética tributaria y el respaldo ciudadano al sistema (Díaz de Sarralde, 2017).

E. Políticas de subsidios permanentes

En una aparente contraposición de la falta de garantías de derechos mínimos, se encontraría el establecimiento de políticas tendientes al otorgamiento de subsidios que se extienden de manera ilimitada o muy extensa en el tiempo. Sin embargo, no hay una contraposición, sino que, si bien el Estado debe propender a garantizar un piso de derechos para el respeto de los derechos y garantías mínimas a favor de todos sus administrados, también se deben establecer límites para evitar el abuso por parte de los beneficiarios de tales ayudas, quienes en algunos casos –tanto en países en desarrollo como en países desarrollados– se convierten en una carga perpetua para el Estado y, quizás lo más injusto, generan ingresos adicionales desde la informalidad; se obvia así la contribución al gasto del Estado y nuevamente se concentra la tributación en aquellos administrados que al estar formalizados son en quienes recae el mayor peso de la ley –tanto en materia impositiva como sancionatoria–, porque simplemente resultan ser aquellos visibles de cara a las autoridades.

Adicionalmente, este tipo de subsidios y ayudas indefinidos en el tiempo no contribuyen a que haya una vocación de contribución y productividad por parte de las personas que pertenecen a los grupos más vulnerables, desde el punto de vista económico.

F. Vacíos normativos y pluralidad de puntos de contacto

De acuerdo con la experiencia de muchos países⁸, al contemplar o incluir excepciones a la imposición, muchos de los contribuyentes aprovechan imprecisiones u omisiones de la norma principal (ley) y de sus correspondientes reglamentaciones, para estar incursos o cumplir con las condiciones para pertenecer a la excepción de imposición, y aun complejizando la operación –muchas veces incluyendo componentes internacionales por las ventajas que trae la ausencia de intercambio de información entre las jurisdicciones–, de manera tal que se cumplan las referidas condiciones para calificarse dentro de una excepción o que su imposición resulte ser de difícil establecimiento.

G. Gasto público desbordado –exceso de burocracia, corrupción–

Esta problemática se ha intentado afrontar por medio de estrategias tales como la rendición pública de cuentas obligatoria para los estados, la publicidad de los presupuestos y la apertura a la participación ciudadana en el control de cuentas y la elaboración de los presupuestos.

8 Tal como se revisará con mayor profundidad cuando se aborden las medidas para combatir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), desarrolladas en el marco de la OCDE.

Pero de acuerdo con investigaciones recientes, llevadas a cabo por parte de la OCDE,

Las mesas redondas también subrayaron el impacto que las percepciones de corrupción pueden tener en la moral tributaria. Uno de los intervenientes recalcó el amplio conjunto de datos empíricos que demuestran que las percepciones de la corrupción son un factor clave que incide en la moral tributaria, lo cual pone de relieve la importancia de abordar esta cuestión. Según las investigaciones realizadas, una baja percepción de la corrupción en los diferentes niveles del poder ejecutivo (oficina del presidente, funcionarios públicos o autoridades fiscales) tiene un impacto significativo y positivo en los impuestos [...]). Asimismo, la lucha contra la corrupción (o su erradicación total) repercute significativamente y reduce el porcentaje de ingresos que son objeto de evasión fiscal, lo que apunta a que la lucha contra la corrupción produce efectos indirectos en moral tributaria [...]. Esto coincide con las conclusiones del informe de la OCDE sobre moral tributaria de 2019(Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2022).

En este punto también influye de manera sobresaliente el tema de la pérdida de confianza de los contribuyentes y administrados en general, al ver cómo el erario es utilizado para cubrir gastos innecesarios, cuando se hacen públicos escándalos de corrupción y no hay ninguna consecuencia para el funcionario público que cometió la falta y, peor aún, cuando se evidencia que los sistemas jurídicos continúan incólumes –coadyuvando a que esas prácticas se repitan–. Por lo anterior, estas prácticas han ocurrido de manera sucesiva en la historia de los estados, por lo que se ha ido también transmitiendo de generación en generación esa desazón y la resignación colectiva consistente en que la corrupción es un elemento inherente a la política y siempre va a existir y como ciudadanos no hay esperanza, más allá de elegir gobernantes que “roben menos”.

Derivado de la fatiga fiscal expuesta en líneas atrás, lo cual no debería ser un pretexto, muchos de los contribuyentes con amplia capacidad contributiva llevan a cabo la ejecución de estrategias de planeación fiscal agresivas, a efectos de disminuir de manera ostensible la base gravable, como la inclusión excesiva de gastos –aun a veces inexistentes– u omisión de ingresos, generación de transacciones internacionales para diluir los ingresos y el patrimonio de cara a las administraciones tributarias, e incluso optar por una tasa efectiva de tributación equivalente (evasión fiscal) o muy cercana (elusión fiscal) al 0 %. Sin tener conciencia del grave daño que esto puede generar a las finanzas públicas y a la atención de las necesidades básicas de las sociedades, que en su gran mayoría están orientada a la población más vulnerable.

Sin embargo, como se verá más adelante, en el capítulo relacionado con el contexto internacional, la adopción de una tasa de tributación estándar a nivel internacional podría ser la continuidad de un buen camino para evitar las estrategias expuestas, que se califican en la doctrina académica como manifestaciones de la corrupción privada en materia tributaria, junto a otras estrategias como el régimen de precios de transferencia y medidas BEPS.

H. La percepción negativa del público

En muchas ocasiones la percepción del ciudadano es como si el Estado fuera su enemigo. Porque, si bien se beneficia de ciertas garantías y derechos mínimos, la relación con el Estado resulta ser palpable únicamente en los momentos de reproche o de confrontación. Lo que ha hecho que históricamente los impuestos sean considerados por las diversas sociedades como cargas que si se omiten o se cumplen de manera parcial no perjudican a nadie.

Si bien en la mayoría de las constituciones que existen en la actualidad “el deber de contribuir con el gasto público”⁹ por parte de los ciudadanos se encuentra consignado, el desarrollo de la tributación en la mayoría de jurisdicciones se ha dado por medio de normas de carácter coercitivo únicamente, acompañado de administraciones tributarias robustas, lo que hace que el ciudadano en torno a los tributos actúe como consecuencia del miedo al castigo.

Además, en consonancia con lo desarrollado en líneas atrás, también se encuentra el hecho que la dureza en las leyes, en los mecanismos de investigación, fiscalización y sanción a los administrados, en contraposición, sí sufren cambios drásticos, cada día se implementan más y más controles, leyes más severas. Pero, en contraposición, en el momento de castigar los actos de corrupción y malos manejos de los dineros públicos, para los gobernantes la laxitud es la regla general.

Por lo anterior, se ha generado una brecha, que se amplía cada día más, entre el administrado y el Estado, porque con la renombrada pérdida de confianza histórica se ha arraigado cada vez con mayor ahínco la enemistad entre ellos dos, lo cual genera una menor predisposición de los administrados a contribuir a la sociedad mediante el pago de impuestos.

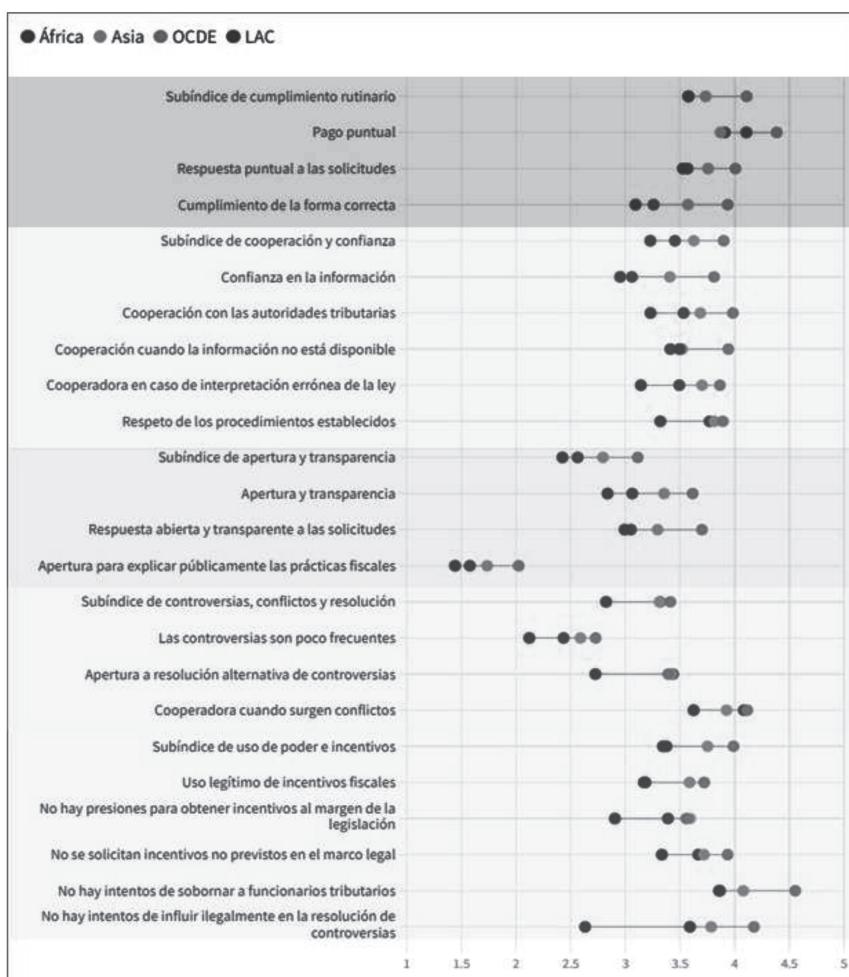
I. El desconocimiento de los administrados respecto de cuáles son los gastos públicos que se requieren para el funcionamiento del Estado

En la conciencia colectiva hay un descontento generalizado respecto de la gestión de los gobernantes porque, generalmente, los ciudadanos no perciben de primera mano cuáles son los beneficios que obtienen en su cotidianidad por parte del Estado, por lo cual no se sienten comprometidos a contribuir en el financiamiento de los gastos oficiales, porque no tienen conexidad con estos, por desconocimiento de su existencia o porque sencillamente nunca han percibido eventos de inseguridad o estar involucrados en esta constante y permanentemente, fallas en la salubridad pública, falencias en infraestructura, entre muchos otros ejemplos de prestaciones propias del Estado financiadas con los impuestos pagados por los ciudadanos.

9 En el caso de Italia y Colombia, son deberes que se encuentran consagrados en normas de rango constitucional, artículos 53 y 95-9 de cada una de las repúblicas, respectivamente.

Para finalizar el presente apartado, resulta del caso traer a colación un resumen elaborado por parte de la OCDE en el informe sobre moral tributaria, en virtud del cual se condensan las causas de ausencia de tributación de las grandes empresas, a nivel internacional, conforme a las investigaciones efectuadas por parte de la Organización para la emisión del informe (gráfico 2).

GRÁFICO 2.
**DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS PERCEPCIONES DE LAS AUTORIDADES SOBRE
 EL COMPORTAMIENTO FISCAL DE LAS GRANDES EMPRESAS**



Nota: media regional simple. Los valores oscilan entre 1 y 5; 5 es la mejor puntuación posible. Los países están ponderados para que ninguno represente más del 10 % de una muestra regional.

Fuente: OCDE (2020), Encuesta sobre el comportamiento fiscal de las empresas multinacionales y las cuatro grandes consultoras.

III. Evasión y elusión fiscales, una visión internacional

Así, en este punto tenemos que, históricamente, la evasión fiscal ha sido una de las principales problemáticas que los estados han pretendido abordar, tanto desde su soberanía estatal como desde la perspectiva internacional. Sin embargo, la elusión fiscal, consistente, a grandes rasgos, en las maniobras que realizan los contribuyentes para disminuir el impuesto a cargo o manipular los supuestos de hecho para no estar inciso en cierto gravamen, ha sido una problemática a la que, si bien ha estado presente a lo largo de la historia, hacerle frente ha sido un asunto relativamente reciente, toda vez que ha ocupado la atención de los estados desde aproximadamente una década atrás, con la publicación, por parte de la OCDE, del Plan BEPS, al cual nos aproximaremos de manera más cercana en las líneas siguientes.

A modo de contexto, y dada la relativa novedad de la elusión fiscal, resulta adecuado traer a colación la dificultad que implica la delgada línea que existe entre la evasión fiscal y la planeación tributaria, la cual, como bien indica Sánchez (2023), depende de

si se toma una postura normativa muy restrictiva sobre la elusión se puede suponer que todo acto que impida un hecho generador es elusión y por ende sancionable, prohibiendo con ello la planeación tributaria, o caso contrario si la postura es muy flexible el contribuyente siempre tendría la facultad de establecer estructuras para impedir que el hecho generador ocurra y estas ser aceptadas en toda ocasión sin miramientos al concepto del abuso de las formas jurídicas, que en definitiva dificulta a la administración fiscal lograr un buen proceso de fiscalización (Sánchez Vargas (2023).

Desde el escenario internacional, se han trabajado distintos instrumentos para hacer frente principalmente a la evasión fiscal y de manera colateral a la elusión fiscal, dentro de las que se encuentran:

A. Los acuerdos bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación

En virtud de estos instrumentos internacionales, como su nombre lo indica, se pretende que, en tratándose de relaciones o transacciones efectuadas por los residentes fiscales de los estados partes –firmantes del acuerdo–, se establezcan las reglas básicas de tributación, esto es, jurisdicción que percibirá el ingreso tributario –en el de residencia o en el de la fuente, que es en el que se origina el ingreso–, tarifa y mecanismo de recaudación –en la mayoría de los casos vía retención en la fuente como mecanismo anticipado de recaudo de impuestos–.

Lo anterior porque en principio ambos tendrían derecho a gravar ese ingreso, pero en virtud de estos instrumentos internacionales se hace la “cesión” de la potestad impositiva

a uno de los estados, a fin de incentivar las relaciones comerciales entre países miembro del referido acuerdo, evitando que se deba pagar impuesto en ambos estados.

El modelo desarrollado desde la OCDE ha sido el principal modelo a utilizar en la mayoría de los países, miembros y no miembros de la referida Organización Internacional.

B. Prácticas, acciones o medidas para combatir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS)

BEPS es una estrategia compuesta por 15 acciones para hacer frente a los problemas que se habían identificado en el momento de su publicación, año 2013.

Propósito que se condensa en el siguiente apartado de uno de los informes de avances publicado por la misma OCDE:

Los problemas de la fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor. En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2016).

Dada la complejidad que reviste este plan, con el propósito de procurar un mejor entendimiento de la forma en la que se efectúa la implementación y por ende evitar disputas o malos entendidos entre países miembros, en el seno de la OCDE se implementó un mecanismo de monitoreo respecto de la implantación de esas acciones BEPS, mediante el mecanismo denominado “Inclusive Framework on BEPS”, el cual cuenta con pares de los 145 miembros que monitorean y revisan la implementación de al menos los estándares mínimos requeridos como base para el establecimiento de estándares básicos para atender las acciones BEPS.

El 16 de diciembre de 2024, la OCDE publicó el estudio intitulado “Harmful Tax Practices – 2023 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings”, en virtud del cual evalúa los niveles de implementación de las políticas de transparencia fiscal (*tax rulling*) de sus países miembros, que se desarrollará de manera más puntual en el acápite dedicado a Colombia en este artículo.

Este reporte está relacionado con la acción BEPS número 5, la cual a su vez constituye uno de los cuatro estándares mínimos de implementación del plan. Esta acción contiene dos aspectos principales, a saber:

- a. Una revisión de tratamientos preferenciales en materia impositiva, ya sean regímenes o actividades en particular.
- b. El marco de transparencia.

C. Régimen de precios de transferencia

La implementación local –realizada simultáneamente en varios países– del régimen de precios de transferencia, que obliga a los administrados con presencia multinacional a elaborar un estudio de atribución de rentas, por medio del cual se desglose la información de las operaciones desarrolladas con vinculados económicos y en algunos casos presentar informe maestro e informe país por país, por medio del cual las empresas multinacionales ponen a disposición de las jurisdicciones en las que tienen presencia la información necesaria para que las jurisdicciones, a su vez, estén en la capacidad de evaluar si la tributación en su jurisdicción es adecuada, es decir, si las operaciones se están o no pactando en precios justos –de mercado– y no se está utilizando la vinculación económica para utilizar precios artificiales que podrían afectar el ingreso y su correlativa imposición fiscal o el mercado –desde una perspectiva de competencia–.

D. Marco Inclusivo como segundo pilar de la solución para abordar los retos fiscales de la digitalización de la economía

Recientemente, la OCDE desarrolló el referido marco, con la finalidad de responder a los cambios que ha traído consigo la dinámica de la digitalización y consecuente globalización del comercio internacional.

Dentro del contexto brindado por la Organización, se resalta que

los participantes en las mesas redondas reiteraron la necesidad de tener una tolerancia cero frente al cohecho y de adoptar medidas concretas para reducir las posibilidades de corrupción tanto desde el lado de la oferta como del lado de la demanda. En las mesas redondas se subrayaron los beneficios de la digitalización para reducir el alcance del cohecho, así como la necesidad de un control eficaz. Asimismo, se consideró que la falta de comités de auditoría y riesgos, y el hecho de que los países no dispongan de procesos de resolución de controversias por niveles, generan posibilidades de cohecho, en especial entre los inspectores. En los debates de las mesas redondas, se reconocieron las tensiones existentes entre la facilitación de un mayor número de interacciones y de carácter más informal entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, y, por otra parte, el aumento de las oportunidades de cohecho o comportamientos ilegítimos que ello podría generar. Se expusieron varios sistemas para reducir los riesgos, en particular la rotación periódica del personal (garantizando al mismo tiempo la continuidad y la certeza para los contribuyentes), el requisito de que varios miembros del personal estén presentes en todas las reuniones o el mantenimiento de registros de las interacciones

con los contribuyentes. Las administraciones también destacaron la importancia de promover una cultura de integridad pública (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2022).

Así, tal como se lee en lo referido por la OCDE, los pasos a seguir en materia de tributación internacional están dados por la erradicación de la corrupción, implementación de resolución de conflictos escalonada y fortalecimiento de las administraciones públicas.

En consonancia con lo anterior, en el seno de la comunidad internacional, uno de los temas que han ocupado gran parte de los debates y discusiones ha sido el de la modernización de los sistemas tributarios de cara a la multiplicidad de puntos de contacto, desde el punto de vista de derecho aplicable, con los que cuentan las transacciones digitales; lo cual ha resultado ser un problema toda vez que, de acuerdo con los sistemas impositivos actuales, el lugar donde efectivamente se percibe el ingreso –por ser el lugar en el que efectivamente se presta y se disfruta el servicio, que es en el que generalmente está ubicado el consumidor final– no es en el que se tributa, sino que hay entramados societarios que van diluyendo el beneficiario final y resultan legando los ingresos a jurisdicciones no cooperantes o de baja imposición.

E. Otras estrategias

Dentro de esta categoría encontramos el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información Tributaria, el cual surgió en el seno de la OCDE como un vehículo para las partes contratantes a fin de administrar y aplicar su legislación fiscal, a partir de un intercambio efectivo de información y la implementación de listados de jurisdicciones no cooperantes, por reserva de información financiera y jurisdicciones de baja imposición, con el objeto de desincentivar las prácticas tendientes a aprovechar los beneficios fiscales dados por tales jurisdicciones y aquellas tendientes a transparentar operaciones, ingresos y patrimonio, que deberían estar sujetos a imposición.

Dando continuidad al panorama de fiscalidad internacional, tal como ha pasado con otras estrategias, cuyos inicios se dan en el seno de la OCDE, la comunidad internacional ha venido trabajando en una tasa mínima de tributación para las empresas, que luego de muchos estudios y debates se ha sugerido en el 15 % de la utilidad de las empresas.

En el caso de la Unión Europea, por ejemplo, desde sus inicios, la política fiscal se ha vinculado a la soberanía de los Estados Miembros, pero la lucha contra el fraude fiscal es compartida por los países europeos y la UE (Parlamento Europeo, 2021). Lucha que a la fecha de elaboración del presente documento continúa siendo una prioridad para la organización supranacional.

Dentro de las acciones principales que se ha intentado implementar en el seno del organismo multilateral está la de la homogenización del impuesto de renta o a las ganancias a empresas, iniciativa que fue adoptada

en septiembre de 2023, [mediante] una propuesta titulada “Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades”, que proporcionará un código normativo único en materia fiscal para las empresas de la Unión basado en una fórmula de reparto y una base imponible común. Esta propuesta sustituirá a la propuesta pendiente de la BICCIS, reducirá los costes de conformidad para las empresas que operan en más de un Estado miembro y facilitará a las autoridades tributarias nacionales la determinación de los impuestos adeudados. Tras su adopción por el Consejo, la propuesta debe entrar en vigor el 1 de julio de 2028. También en septiembre de 2023, la Comisión¹⁰ publicó otras dos propuestas de Directiva del Consejo: una sobre precios de transferencia y otra sobre un sistema de imposición en la sede para las pequeñas y medianas empresas. Tras su adopción por el Consejo, estas dos propuestas deben entrar en vigor en enero de 2026 (Parlamento Europeo, 2024).

Por su parte, según consta en fuentes oficiales, la Unión Europea adoptó el pilar relacionado con la tributación mínima de las empresas, por lo que los países miembros contaban con un término de hasta el 31 de diciembre de 2023 para implementar en su normativa local tal mínimo.

En punto de la evasión, es preciso referir que la Subcomisión de Asuntos Fiscales (FISC) del Parlamento es una subcomisión de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios (ECON). Se creó en septiembre de 2020 para continuar la lucha del Parlamento contra la elusión fiscal iniciada en la legislatura anterior. Tiene como objetivo promover una fiscalidad justa a escala nacional, de la Unión y mundial. En vista de los próximos desafíos relacionados con la promoción de una recuperación económica sostenible acorde con el Pacto Verde, también quiere contribuir a una política fiscal de la Unión más sencilla, eficaz y sostenible.

IV. Caso colombiano

Las acciones enlistadas en el apartado anterior han sido implementadas por Colombia como miembro de la OCDE; de igual manera, y atendiendo a las complejidades en materia de sujeción pasiva por parte de las plataformas digitales que han servido como puente entre los consumidores finales y los prestadores de un servicio determinado (por ejemplo, arrendamiento de vehículos, de viviendas, entre otros), Colombia dio sus primeros pasos al abrir la posibilidad a las empresas de servicios digitales de efectuar tributación voluntaria.

En materia de intercambio de información, es de resaltar que también fue uno de los primeros países en suscribir acuerdos internacionales tanto de doble imposición como de intercambio automático de información y en adherirse al Acuerdo Multilateral de la OCDE.

10 Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios.

Tal como se anticipó en el apartado correspondiente al plan de acción BEPS, en este punto se incorporan los resultados de la revisión efectuada por parte de los pares, incluida en el ya citado reporte de los pares publicado por la OCDE publicado el 16 de diciembre de 2024, en el cual concluyeron que Colombia se encuentra en la capacidad de expedir normas con el alcance del marco de transparencia fiscal, tales como:

- Acuerdos de precios de transferencia (denominados en inglés como Advance Pricing Arrangement (APA, por sus siglas en ese idioma), en virtud de los cuales se establecen ciertos criterios, tales como métodos de comparación, ajustes y otras eventualidades futuras, para las transacciones que tengan lugar en un cierto periodo.
- Normas con alcance transfronterizo, incluyendo normas en materia de precios de transferencia que presupongan la aplicación de los principios en esta materia.

En las revisiones efectuadas por los pares en años anteriores se había determinado que Colombia se había comprometido a identificar las disposiciones en materia de transparencia fiscal, como las que en el futuro se pudieren establecer, así como en lo que tenía que ver con las jurisdicciones con las que potencialmente intercambiara información, las cuales resultaban ser suficientes para el cumplimiento del estándar mínimo.

También se estableció que Colombia contaba con los mecanismos tanto de revisión como de supervisión suficientes para cumplir con los estándares mínimos. Así, tomando en consideración que Colombia ha continuado en el cumplimiento de sus compromisos, no fueron efectuadas recomendaciones en materia de recaudo y revisión posterior de información.

En punto del intercambio de información, se estableció que Colombia cuenta con el marco legal suficiente para efectuar el intercambio automático de información y no hay normas que lo impidan, cumpliendo así con lo establecido en el estándar mínimo de la acción BEPS número 5, toda vez que cuenta con varios acuerdos internacionales que permiten el intercambio espontáneo o automático de información, a saber:

- a. La adhesión a la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal de la OCDE, adherido en 2010.
- b. Convenios bilaterales para evitar la doble imposición en vigor con 13 países.
- c. El instrumento regional dado por la Decisión 426 de la Comunidad Andina, que aplica para sus países miembro (Ecuador, Perú, Bolivia y Colombia).
- d. Acuerdo de intercambio de información con los Estados Unidos de América.

De otro lado, y atendiendo a las tendencias de la tributación internacional, Colombia también ha incursionado en la tributación mínima, que, como se vio en el apartado anterior, es un tema de mucha actualidad, en la medida que a escala internacional se encuentra como punto común en los diversos órganos supranacionales y organismos internacionales, como estrategia para precisamente asegurar una tributación en las jurisdicciones de fuente

(lugar en el que se percibe el ingreso), mediante el desestímulo de las prácticas tendientes a la complejización de las operaciones y creación de múltiples puntos de contacto, que a la final muchas veces son más costosos que la tributación en el país de la fuente, aunados al riesgo reputacional y a los de fiscalización y consiguiente sanción por infracción de las normas tributarias, sin tomar en cuenta el riesgo penal que en algunos casos puede llegar a materializarse.

Es así que Colombia implementó la Tasa Mínima de Tributación desde diciembre de 2022, con la Ley 2277 de 2022^[11], por medio de la inclusión de un párrafo a la norma que regula la tasa de tributación de personas jurídicas, instituyendo que la tasa efectiva de tributación no puede ser inferior al 15 %, estableciendo para ello un método de cálculo por medio del cálculo de la Tasa de Tributación Depurada (TTD) que es el resultado de dividir el Impuesto Depurado sobre la Utilidad Depurada (UD), sin que pueda ser inferior al 15 %.

Asimismo, en la norma en comentario, se establecen procedimientos específicos para cuando la TTD resulta ser inferior al 15 % y para las empresas que hacen parte de grupos empresariales obligadas la consolidación de estados financieros en Colombia.

Esta resulta ser una norma con una complejidad altísima, que concluye en que el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas en Colombia no puede ser inferior al 15 %; complejidad derivada del hecho que incorpora una serie de operaciones, multiplicidad de excepciones, que incluso han necesitado interpretación oficial por parte de la autoridad tributaria (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2024), para su adecuada comprensión. Así, es una norma cuyo entendimiento resulta complejo y que con el tiempo se tendría que ir afinando, como sucede en la mayoría de los casos, pero mientras ello sucede estas complejidades a su vez abren la puerta para la inobservancia de la norma, que lleva a la evasión fiscal.

Complejidad que lastimosamente es el común denominador de la normativa fiscal nacional y territorial, sin desconocer que Colombia es un caso específico en el que se han tenido que desarrollar regímenes paralelos, muy válidos, para promover el desarrollo económico y la formalización local^[12], así como la necesidad de incluir multiplicidad de excepciones para cumplir objetivos de angular importancia para el desarrollo del país^[13], sin que sea una tendencia en vías de extinción^[14].

11 Congreso Nacional de la República de Colombia. Incorporada al Decreto Ley 624 de 1989 (Estatuto Tributario Nacional). Artículo 240. Tarifa general de renta para personas jurídicas.

12 Por ejemplo, el caso de los regímenes para las Zonas Económicas y Sociales Especiales (ZESE) y Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC).

13 Desarrollo que se ha visto a partir de la atracción de inversión extranjera –directa e indirecta–, promoción como destino turístico, innovación en nuevas tecnologías ambientalmente sostenibles, principalmente; lo cual se ha logrado por medio de excepciones a favor de inversiones en desarrollos hoteleros, desarrollo de proyectos de economía naranja, entre otros.

14 De acuerdo con el estudio sobre Moral Tributaria pluricitado en el presente escrito, la Organización se refirió al tema de los incentivos fiscales a favor de las Empresas (EMN) en Latinoamérica y el Caribe (LAC), así: “Pese

Para finalizar, es de señalar que, si bien el sistema jurídico colombiano ha estado a la vanguardia de los avances en materia internacional, lo cierto es que los índices de evasión fiscal continúan siendo altos, toda vez que la efectividad de esas medidas se ve altamente impactada, desde un punto de vista negativo, en el hecho que las normas cuentan con la excepción de la excepción, es decir, pretenden cubrir las situaciones de hecho más particulares que las convierten en normas extensas y redactadas con un grado de complejidad tal que termina dejando vacíos a través de los cuales se escapa la tributación, las continuas reformas tributarias para aumentar el recaudo, aunado a una estrategia del terror que la Administración Tributaria del orden nacional ha venido adelantado durante el 2024 y lo corrido del 2025, debido a que se ha dedicado, a través de redes sociales y medios de comunicación, a amenazar a la ciudadanía con planes de fiscalización agresivos y las posibles implicaciones penales por presuntos incumplimientos de la referida normativa, lo cual se ha intensificado con el fracaso legislativo de la reforma tributaria propuesta por el Gobierno Nacional durante los primeros días de diciembre de 2024.

Conclusiones preliminares

La contribución al funcionamiento de los estados es un tema que desde los inicios de las civilizaciones ha comportado un gran problema en la medida que, en su mayor parte, la gestión de los diferentes dirigentes se ve nublada por las malas prácticas de los funcionarios de los diferentes estados, como corrupción, ausencia de terminación de la infraestructura y en general incumplimiento, no solo en la prestación de los servicios públicos a cargo del Estado, sino también en el cumplimiento de los planes de gobierno propuestos durante las campañas electorales.

Tal como se ha puesto de presente, la mayoría de acciones destinadas a combatir la evasión fiscal también han partido desde la desconfianza y enemistad histórica entre contribuyente y Estado, porque tienden, mayoritariamente, a la visibilización o transparentación de los contribuyentes y sus transacciones, las cuales son políticas que han aumentado el recaudo de impuestos, sin que sea de manera significativa.

Con la implementación de políticas públicas que lleven a tomar conciencia y, a partir de ello, a educar a los ciudadanos en temas propios del poder público, se coadyuva a que la sociedad “sea más democrática” porque incentiva a las personas a participar en el Estado y en su sostenibilidad. Por lo que con esta investigación se pretende contribuir, desde la

al uso generalizado de los incentivos fiscales fuera de la OCDE, únicamente en LAC las EMN señalan que los incentivos fiscales son uno de los factores tributarios que más influyen en la localización de las inversiones. En LAC los incentivos fiscales ocuparon el tercer lugar entre las 12 cuestiones que más afectan a la inversión en LAC, frente al séptimo puesto en Asia y el octavo en África y la OCDE. La introducción del impuesto mínimo mundial acordado en el Marco Inclusivo como segundo pilar de la solución para abordar los retos fiscales de la digitalización de la economía probablemente modificará las percepciones sobre el valor de los incentivos fiscales y debería contribuir a promover la reforma de los mismos. Durante las mesas redondas se señaló la importancia de que las reformas aumenten la transparencia de los incentivos fiscales y la rendición de cuentas por los mismos, con el fin de reducir las posibilidades de comportamientos ilegítimos y mejorar su detección”.

academia, con una estrategia que complemente el *tax compliance*, mediante el desarrollo de políticas para la implementación de una cultura tributaria que concientice acerca de la importancia de contribuir con la financiación para el funcionamiento del Estado y el desarrollo social que esto trae consigo, para que se construya una sociedad sostenible y que cumpla con otros fines que se encuentran muy de la mano con la sostenibilidad global, que es la columna vertebral de la Agenda 2030, tema que ha ocupado la hoja de ruta internacional en los últimos tiempos, tal como se puede apreciar, de manera muy palpable, con la atención que le han prestado la OCDE y la Unión Europea.

Tal como se vislumbró a lo largo del presente artículo de investigación, la moralidad tributaria es un concepto que día a día ocupa un lugar más importante dentro de la agenda internacional, porque las acciones que se vienen implementando de manera concertada son instrumentos que han sido eficaces, pero la experiencia ha demostrado que ese espíritu de coerción y de castigo de todos esos mecanismos lo que precisamente ha hecho ha sido ampliar la brecha entre el administrado y los estados en que desarrolla sus negocios, buscando siempre alternativas para desafiar la imposición y las reglas que se imponen.

Es así que podemos afirmar que la conciencia de ser parte de una comunidad y la necesidad de construir en conjunto es algo de lo que dista mucho la humanidad, pero no es algo imposible, tal como se evidenció en el apartado histórico. El cambio climático también era un asunto que realmente no importaba sino a pequeños grupos de estudiosos que lograban vislumbrar el impacto negativo que el desarrollo acelerado de las industrias estaba trayendo consigo, pero hoy la importancia de cuidar el planeta dejó de ser una utopía y eso mismo puede ser logrado en materia de impuestos si se construye una cultura tributaria basada en la moralidad tributaria y la moralidad del Estado.

En el caso colombiano, tenemos que es una jurisdicción que ha estado a la vanguardia de los cambios e innovaciones en materia fiscal, y se considera que tiene las condiciones para la implantación de una cultura tributaria, la cual, desde el punto de vista personal, debe ir acompañada de un régimen disciplinario y penal serio para los funcionarios públicos, sean de libre nombramiento y remoción, de carrera o de elección popular, que realmente la corrupción sea penalizada, incluso socialmente, que un funcionario corrupto o un gobierno que malgaste los recursos públicos no solo sea criticado en redes sociales, sino que la administración de justicia también le dé alcance con toda la severidad.

Bibliografía

Amatucci, F., Plazas Vegas, M. A., Simon Costa, E., & Alfano, R. (2017). *Ordinamenti tributari a confronto = Derecho tributario comparado: problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia. Problemas comunes y aspectos procedimentales Italia, España y Colombia*. Universidad del Rosario.

Castaneda Rodríguez, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. *Un estudio para América Latina. Inv. Econ.*, 76(299), 125-152.

[citado 2024-07-29]. <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-16672017000100125&lng=es&nrm=iso>. ISSN 0185-1667

Cely García, F. E., & Morales Millán, A. V. (2024). *Descripción de las causas y consecuencias de la evasión fiscal en los tributos del departamento de Boyacá durante el periodo 2020-2023*. Universidad Santo Tomás. <https://repository.usta.edu.co/bits-tream/handle/11634/55191/2024fabiancely.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Collosa, S. (s. f.). Sistemas tributarios y reformas tributarias. Algunas ideas del tema (i). https://www.ciat.org/sistemas-tributarios-y-reformas-tributarias-algunas-ideas-del-tema-parte-1/#_ftn1

Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (Uncitral). Página oficial. <https://uncitral.un.org/es/about>

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático –Protocolo de Kioto–. Página oficial. https://unfccc.int/es/kyoto_protocol

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático – Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Página oficial. <https://unfccc.int/es/process-and-meetings/que-es-la-convencion-marco-de-las-naciones-unidas-sobre-el-cambio-climatico>

Congreso Nacional de la República de Colombia. Decreto Ley 624 de 1989 (Estatuto Tributario Nacional).

Costa, J. (1904). El problema de la ignorancia del derecho y sus relaciones con el status individual, el referéndum y la costumbre. Sucesores de Manuel Soler -Editores, p. 1.

Díaz de Sarralde Miguez, S. (2017). Política tributaria: ¿qué gravar, cómo gravar, qué objetivos debe procurar el sistema tributario? Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT_03_Sarralde.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–. (2024). Octava adición al Concepto General sobre el Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas jurídicas con motivo de la Ley 2277 de 2022. Oficio con radicado virtual número 000I202400006038.

Galor, O. (2022). *El viaje de la humanidad*. Planeta

- González, D. (2023). La complejidad de la legislación tributaria: su análisis. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). <https://www.ciat.org/ciatblog-la-complejidad-de-la-legislacion-tributaria-su-analisis/>; <https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/55191/2024fabian-cely.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Kaiser, S. A. (s. f.). *El ejercicio de la soberanía de los estados*, pp. 85-105. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2790/6.pdf>
- OECD. (2024). Harmful Tax Practices – 2023 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/efbad00d-en>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Información página oficial. <https://www.oecd.org/en/regions/latin-america-and-the-caribbean.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–. (2022). Moral tributaria. II. Construir la confianza entre administraciones tributarias y grandes empresas. https://www.oecd.org/es/publications/moral-tributaria-ii_cb5637e7-es.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–. (2016). Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios Proyecto BEPS – Nota Explicativa Informes Finales 2015. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264263567-es.pdf?expires=1722439225&id=id&accname=guest&checksum=7CD4ABB78C44B3FE6C1317433DA2E6CD>.
- Parlamento Europeo. (2021). Política de fiscalidad de la UE: cómo combatir el fraude y la elusión fiscal. <https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20210415STO02118/politica-de-fiscalidad-de-la-ue-como-combatir-el-fraude-y-la-elusion-fiscal>.
- Parlamento Europeo. (2024). La imposición directa: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/direct-taxation-personal-and-company-taxation>
- Putterman, I. (2008). Agriculture, Diffusion and Development: Ripple Effects of the Neolithic revolution. *Economica*, 75(300), 729-748.
- Sánchez Vargas, R. E. (2023). Colombia y el combate a la elusión fiscal frente a los estándares de la OCDE. Investigación. Universidad

Externado de Colombia. <https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/4036eb57-1772-4b37-b474-d42c603c5ce1/content>

Artículo recibido el 14 de febrero de 2025

Aprobado por par 1 el 31 de agosto de 2025

Aprobado por par 2 el 20 de agosto de 2025