

**Principales cambios tributarios generados en Colombia para combatir la evasión y
elusión de impuestos nacionales durante el periodo 2009 - 2019**

María Claudia Ávila

Néstor Julián Vidal Reyes

Universidad de Manizales

Maestría en tributación

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Popayán - Cauca

2020

**Principales cambios tributarios generados en Colombia para combatir la evasión y
elusión de impuestos nacionales durante el periodo 2009 - 2019**

María Claudia Ávila

Néstor Julián Vidal Reyes

Tutor

Julián Andrés Gómez Sánchez

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

Popayán

2020

Resumen

La presente investigación realiza un análisis sobre el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019, y los principales cambios tributarios generados para combatirlos, identificando para ello, las diversas modificaciones que se han presentado dentro del marco legal colombiano en lo relativo al control y mitigación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia. Para esto se recurre a una metodología cualitativa y un tipo de estudio descriptivo que permiten llegar a las conclusiones de los objetivos planteados, especialmente que se han adoptado medidas para combatir la evasión y la elusión como lo son la factura electrónica y la información exógena entre otros.

Palabras claves: Elusión, evasión, fisco, impuestos, tributación.

Abstract

The present investigation analyzes the phenomenon of tax evasion and avoidance in Colombia during the period between 2009 and 2019, and the main tax changes generated to combat them, identifying for this purpose the various changes that have occurred within of the Colombian legal framework regarding the control and mitigation of tax evasion and avoidance in Colombia. For this, a qualitative methodology and a type of descriptive study are used that we can reach the conclusions of the objectives set, especially that measures have been adopted to combat evasion and avoidance such as electronic invoicing and exogenous information, among others.

Keywords: Taxation, avoidance, evasion, treasury, taxes.

Tabla de Contenido

<i>Introducción</i>	6
<i>Capítulo 1</i>	7
Planteamiento del problema.....	7
Pregunta problema	10
Delimitación y alcance de la investigación.....	10
Objetivos de la investigación.....	10
Objetivo general	10
Objetivos específicos.....	11
Justificación	11
<i>Capítulo 2</i>	13
Aspectos metodológicos	13
Diseño de la investigación.....	13
Tipo de estudio	13
Técnicas e instrumentos de recolección de la información.....	14
Tratamiento y análisis de la información	14
<i>Capítulo 3</i>	15
Antecedentes	15
Marco Teórico.....	18
<i>Capítulo 4</i>	38
- Análisis histórico de las diversas estimaciones de evasión y elusión de impuestos en colombia entre los años 2009 y 2019.....	38
- Cambios que se han presentado dentro del marco legal colombiano en lo relativo al control y mitigación de la evasión y elusión de impuestos en colombia.....	43
- Estrategias y mecanismos utilizados en colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019, para evitar el fenómeno de la evasión y elusión.	53
<i>Conclusiones</i>	58
<i>Recomendaciones</i>	60
<i>Glosario</i>	62
<i>Bibliografía</i>	64

Lista de tablas

<i>Tabla 1. Principios tributarios generales.....</i>	<i>19</i>
<i>Tabla 2. Principales impuestos en Colombia.....</i>	<i>23</i>
<i>Tabla 3. Evasión y elusión de impuestos.....</i>	<i>28</i>
<i>Tabla 4. Medios de control de pago de impuestos.....</i>	<i>32</i>
<i>Tabla 5. Evasión de impuestos.....</i>	<i>40</i>
<i>Tabla 6. Clasificación de las personas naturales.....</i>	<i>47</i>
<i>Tabla 7. Sanciones anti-evasión y elusión fiscal de la Ley 1819 de 2016.....</i>	<i>51</i>
<i>Tabla 8. Mecanismos anti-evasión en Colombia.....</i>	<i>54</i>

Introducción

La presente investigación tiene como tema principal la elusión y evasión de impuestos nacionales y territoriales en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019, buscando, en primera instancia, tener claridad tanto los conceptos como los esfuerzos y estrategias del Estado colombiano para combatir dichos flagelos a través de las diversas reformas tributarias del periodo en mención; seguido del análisis para determinar la eficacia de las dichas estrategias y los principales cambios tributarios generados. Como característica principal y lo que nos llevó a interesarnos en el tema es el vacío fiscal que produce la práctica de estas dos actividades realizadas para evitar y/o reducir la obligación tributaria; la cual trae como consecuencia la defraudación fiscal y el deterioro económico de las finanzas públicas, impidiendo la aplicación y distribución de recursos encaminados a programas de salud, educación, infraestructura y demás programas sociales que benefician a las comunidades en general.

Para el desarrollo de la investigación se procedió a la recolección y clasificación de información documental y literaria acerca del tema y la revisión de cada una de las reformas tributarias aprobadas durante el periodo 2009 y 2019.

Capítulo 1

Planteamiento del problema

La economía mundial, especialmente después de la globalización y la apertura económica que conllevó al derrumbamiento de fronteras comerciales en el mundo, se encuentra sumergida en un sistema donde los impuestos, y especialmente el impuesto sobre la renta, se constituyen como una fuente de recursos para poder costear el gasto estatal, por lo que en este orden de ideas, la Constitución Política de 1991 no ha dudado en disponer bajo su articulado que:

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.
(Constitución Política , 1991)

De esta manera, la Asamblea Nacional Constituyente estableció que el Estado tiene la potestad única de poder ejercer la coacción sobre el cobro de impuestos, además de poder modificar el régimen tributario estando acorde con las necesidades de recursos para el gasto público (CEPAL, 2017). Por consiguiente, se ha encontrado que el Estado colombiano ha realizado diferentes reformas que serán desarrolladas y analizadas en su respectivo apartado, pero que por ahora se mencionan:

- Ley 223 Reforma tributaria
- Ley 488 Reforma tributaria
- Ley 633 Reforma tributaria
- Ley 788 Reforma tributaria

- Ley 863 Reforma tributaria
- Ley 1111 Reforma tributaria
- Ley 1370 Reforma tributaria
- Ley 1430 Reforma tributaria
- Ley 1607 Reforma tributaria
- Ley 1819 Reforma tributaria

No obstante, el Estado colombiano ha establecido como ente fiscalizador en los temas de impuestos a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, toda vez que se han percibido diferentes efectos negativos para el gasto público de la nación, que se originan por la evasión y elusión de impuestos. Además, de igual forma se cuenta con la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscal, la cual es una unidad administrativa que se encarga de velar por el pago de los parafiscales, evitar su evasión y sus pagos incorrectos cuando no corresponden a los valores indicados.

El recaudo del Estado colombiano se encuentra conformado generalmente por los siguientes ingresos:

- Los ingresos corrientes
- Las contribuciones parafiscales
- Los fondos especiales
- Los recursos de capital
- Los establecimientos públicos

Siendo así, diferentes autores como Parra y Patiño (2018, p. 54) han estado en unanimidad al momento de establecer que la evasión tributaria no es sólo un fenómeno

recurrente sino que además es un flagelo que afecta especialmente a los países con economías emergentes o que se encuentran en desarrollo, puesto que se compromete la suficiencia de los ingresos tributarios por medio de una distorsión de la asignación de los recursos económicos, causando inequidad y pérdida de confianza de los individuos en las instituciones públicas.

En este sentido, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2017) ha afirmado que la evasión de impuestos sólo por parte de personas jurídicas ha dejado en Colombia un vacío fiscal de \$11 billones de pesos en el periodo comprendido entre los años 2000 y 2017, causándose así una grave lesión en los recursos del Estado. Por tanto, la evasión y elusión de impuestos es una problemática pertinente para trabajar desde el punto de vista de los cambios tributarios generados por la nación para contrarrestar ambos fenómenos. Para ello se tiene en cuenta que, en materia de recaudo de renta, Colombia ha presentado los siguientes porcentajes de evasión durante el periodo 2009 a 2019 de acuerdo con la investigación expuesta por Rodríguez (2019, p. 26):

- 2009 un total de 45,20%
- 2010 un total de 43,30%
- 2011 un total de 34,00%
- 2012 un total de 27,70%
- 2013 un total de 27,80%
- 2014 un total de 24,00%
- 2015 un total de 17,50%
- 2016 un total de 12,30%
- 2017 un total de 14,22%

- 2018 un total de 15,32%
- 2019 un total de 17,46%

Pregunta problema

¿Cuáles han sido los principales cambios tributarios generados para combatir la evasión y la elusión de impuestos nacionales en Colombia, entre los años 2009 y 2019?

Delimitación y alcance de la investigación

La investigación se encuentra orientada y delimitada en analizar el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos nacionales en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019, y los principales cambios tributarios generados para combatirlos por parte del gobierno nacional. Por ello, la investigación se realiza de igual manera con el fin de identificar los diversos cambios que se han presentado dentro del marco legal colombiano en lo relativo al control y mitigación de la evasión y elusión de impuestos, determinando de forma general las estrategias y mecanismos utilizados por parte del gobierno nacional.

Objetivos de la investigación

Objetivo General

- Determinar los principales cambios tributarios generados en Colombia para combatir la evasión y elusión de impuestos nacionales durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019.

Objetivos Específicos

- Analizar el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos Nacionales en Colombia en el periodo comprendido entre 2009 y 2019.
- Identificar los diversos cambios que se han presentado dentro del marco legal colombiano en lo relativo al control y mitigación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia.
- Establecer las estrategias y mecanismos utilizados en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019, para evitar el fenómeno de la evasión y elusión.

Justificación

La presente investigación permitió analizar el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019 y los principales cambios tributarios generados para combatirlos. De esta manera, los resultados de la investigación permitirán que se tenga conocimiento en concreto sobre los cambios y los esfuerzos que se han realizado desde el Estado colombiano para evitar los fenómenos de la evasión y de la elusión de impuestos.

La novedad de la investigación, radica especialmente en que al momento no se cuenta con bibliografía suficiente dentro de los repositorios académicos para tratar el tema de la elusión y evasión de impuestos dentro del periodo de tiempo estipulado, puesto que aunque se encuentren algunos recursos literarios importantes sobre temas similares, dichos documentos se reducen a los periodos de tiempo donde se han hecho importantes ajustes en los impuestos o reformas tributarias objeto de análisis y debates.

Por otra parte, la pertinencia del documento se encuentra sustentada en la necesidad de identificar los diversos cambios que se han presentado dentro del marco legal colombiano en lo relativo al control y mitigación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia, permitiendo conocer las estrategias y mecanismos utilizados dentro de la última década para evitar el fenómeno de la evasión y elusión.

Su utilidad reside específicamente en que se determinarán de forma general las estrategias y mecanismos utilizados en Colombia dentro de la última década para evitar el fenómeno de la evasión y elusión, así como también se realizará un análisis histórico de la evasión y elusión en Colombia, entre el periodo de tiempo comprendido en los años 2009 y 2019.

Por último, se tiene en cuenta que el tema que se trató es de gran importancia para la academia puesto que se contó con recolección de información que permitirá comprender no sólo el fenómeno de la evasión y la elusión de impuestos, sino que además permitirá tener un panorama claro sobre los esfuerzos hechos por las autoridades para mitigarlas. Además, se realiza un acercamiento entre el ámbito científico y el objeto de estudio, contribuyéndose así a suministrar información rigurosa a los repositorios académicos sobre el tema objeto de análisis.

Capítulo 2

Aspectos metodológicos

Diseño de la investigación

Como método de investigación, se recurre a la metodología cualitativa, toda vez que es usada de forma prioritaria en trabajos con estas características, puesto que tiene como propósito fundamental el explorar las relaciones sociales y económicas, describiendo para ello la realidad y la manera en que ello se experimenta según Agurto (2016, p.13). Cabe mencionar que de la misma forma se busca explicar las diferentes razones a través de las cuales se crea la problemática planteada en la parte inicial del presente documento.

Por otra parte, el diseño metodológico que se utilizó para desarrollar de forma oportuna la presente investigación se encuentra fundamentada especialmente en un diseño empírico con rasgos analíticos, recurriendo igualmente a una etapa de revisión sistemática de la literatura y la bibliografía correspondiente, en las cuales se contempla el análisis cualitativo anteriormente mencionado.

Tipo de estudio

La investigación propuesta en el presente documento es de tipo descriptiva, toda vez que para autores como Tacillo (2016, p.11) se requiere de una revisión teórica del tema de investigación relacionado con el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019, para al mismo tiempo poder determinar las diferentes estrategias que se han utilizado para modificar el marco tributario y combatir el fenómeno dañoso de la evasión y elusión de impuestos por parte del Estado.

Técnicas e instrumentos de recolección de la información

Para alcanzar los objetivos específicos y el objetivo general planteado en su respectivo acápite, se hace necesario recurrir a una revisión de las diferentes normas legales que se han dispuesto por parte del Congreso de la República para poder modificar las temáticas relativas a los impuestos, así como también para las estrategias para mitigar la evasión y la elusión fiscal.

Igualmente, se recurre a realizar una revisión bibliográfica y literaria sobre el tema analizando, pudiendo de esta forma abarcar los diferentes aspectos que pueden interferir en el tema de la evasión y la elusión de impuestos durante el periodo de tiempo comprendido entre los años 2009 y 2019. Para ello, se busca información en los diferentes documentos esbozados en bases de datos que contengan investigaciones de especializaciones y maestrías, así como en artículos científicos publicados en revistas indexadas. Además, se utilizará información proveniente de fuentes oficiales del Estado.

Tratamiento y análisis de la información

La información recolectada se clasificará especialmente entre fuentes primarias y fuentes secundarias, estando así dentro de las primeras todo el marco normativo nacional que se ha esbozado en los tópicos tributarios, así como también los demás documentos económicos, y legales que se hayan esgrimido sobre la temática planteada.

Como fuentes secundarias se tendrán agrupadas las diversas investigaciones a las cuales se recurrirá para establecer la veracidad de los postulados teóricos que se encuentran plasmados en la presente investigación, siendo estos especialmente aquellos por medio de los cuales se construye la tesis central del tema y el problema propuesto.

Capítulo 3

Antecedentes

En el presente apartado se tienen en cuenta las diferentes investigaciones y recursos literarios que se han encontrado sobre el tema en cuestión, permitiéndose por medio de ellos conocer el estado actual en que se encuentra la investigación, para que posterior a las conclusiones encontradas se realice una investigación novedosa que cumpla dentro de su justificación con los postulados de viabilidad, utilidad y pertinencia.

Inicialmente se aborda el trabajo realizado por Rodríguez (2018, p. 6) quien se planteó como objetivo general analizar los cambios tributarios en Colombia de los últimos años, y al mismo tiempo decidió aplicar un modelo de medición aritmético que le permitió conocer y estimar el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos. Igualmente, el autor tuvo en cuenta el analizar conceptos relacionados con la tributación, construyendo de esta forma una base de datos sobre la cual se realiza un contraste de las diferentes metodologías existentes para determinar la evasión de impuestos en una nación.

De acuerdo a lo anterior, el autor en mención estableció dentro de sus conclusiones que si bien se encontró una gran cantidad de análisis e investigaciones aplicadas en Colombia para realizar el cálculo de la evasión y elusión de impuestos en diferentes rangos de tiempo, no se evidencia la existencia de un modelo o línea de tiempo estructurada -generada por algún ente estatal- que permita hacer una trazabilidad histórica de este indicador, para así evaluar los impactos de las diferentes reformas tributarias bajo un mismo método.

Por otra parte, Vinasco (2017, p. 23) realizó una investigación en la cual se planteó determinar el impacto de la evasión y elusión del impuesto de renta sobre el crecimiento económico del país, partiendo para ello inicialmente de una exploración literaria y teórica de autores del contexto tanto nacional como internacional sobre los efectos de la evasión tributaria, los motivos de los agentes para realizar dicha práctica ilegal, y por último las herramientas del Estado para garantizar la calidad y el cumplimiento del recaudo fiscal en el país.

De esta forma el autor en mención tuvo en cuenta realizar una estimación econométrica donde la variable dependiente es el crecimiento económico y las demás variables independientes son la evasión como término de afectación al monto potencial del gasto público ejecutable y los componentes de la demanda interna y externa para el periodo 2002 y 2016. Por lo anterior, en la investigación se concluyó que la evasión es significativa para el crecimiento económico de la nación y de los niveles de confianza en un 95% por parte de los ciudadanos.

Betancourt (2016, p. 34) por su parte, realizó una investigación sobre el sistema fiscal colombiano, analizando para ello las implicaciones y causas de la evasión por medio de un acercamiento al concepto de la cultura tributaria. Para ello, desarrolló un apartado sobre el panorama de la estructura de gastos del gobierno Nacional central en Colombia y analizó el desarrollo del concepto de la cultura tributaria.

De esta manera, al tener el autor como propósito realizar un análisis sociológico del sistema tributario colombiano desde la perspectiva del contribuyente, se logró llegar a la conclusión de que indagar sobre el concepto de la cultura tributaria es un asunto sumamente elemental para establecer si existe una disposición o no por parte de los colombianos para

contribuir al gasto público por medios diferentes a la coerción fiscal o tributaria, siendo esta una facultad ampliamente desarrollada por el Estado.

Igualmente, Ahumada, Valle y Vera (2019, p. 32) realizaron una investigación sobre los procedimientos de auditoría tributaria para la identificación de operaciones simuladas desde las normas de aseguramiento de la información, planteando así como objetivos específicos identificar los procesos actuales de abordaje de las operaciones simuladas en el ejercicio de la supervisión, control y vigilancia desde la auditoría tributaria, además de describir los procesos técnicos-normativos de auditoría tributaria desde la experiencia profesional de los proponentes para afrontar operaciones simuladas.

De esta manera, los autores concluyeron que es sumamente importante hacer más eficiente y eficaz la auditoría tributaria, mejorando la práctica con el fin de prevenir y/o identificar a los defraudadores del Estado, anticipándose a quienes, mediante maniobras fraudulentas, especialmente aprovechando las operaciones “cenicienta”, pretendan reembolsos y devoluciones de sumas de dinero de impuestos por concepto de saldos a favor o lavado de activos por medio de empresas fachadas.

Calderón (2015, p. 15) abordó dentro de su investigación el tema de la evasión y la elusión tributaria en Colombia, concibiéndolos a ambos como fenómenos negativos que afectan gravemente los recursos de recaudo del Estado, planteándolo por una parte como un acto ilícito que conlleva al pago de multas y sanciones pecuniarias, pero al mismo tiempo identificando diferentes vacíos normativos que no permiten o conciben penalidad alguna contra los evasores.

De esta manera, la autora evidenció algunos tipos de elusión de determinados impuestos por medio de los Paraísos Fiscales indicando la técnica para eludirlos, además de hacer un especial énfasis sobre el ocultamiento de la renta por parte de los particulares al momento de no declararlas.

Marco Teórico

Principios Tributarios y su Incidencia Constitucional en el Fisco Colombiano

Los principios tributarios para autores como Bueno (2018, p. 8) son aquellos que rigen la imposición de la carga tributaria por parte del Estado a sus contribuyentes o habitantes, constituyéndose por tanto como los limitantes que se establecen al poder discrecional del Estado y que al mismo tiempo regula el marco jurídico normativo que en materia tributaria el legislador haya expedido. De esta manera, en el caso colombiano la Constitución Política ha establecido que el sistema tributario se funda en los siguientes principios:

- Equidad
- Eficiencia
- Progresividad

Por ello, autores como Upegui (2017, p. 18) han afirmado que la solidaridad forzada por medio de los tributos, y que recae sobre quienes exceden en ingresos de sus necesidades básicas, no puede ser impuesta en detrimento o vulneración de sus propios derechos. En este orden de ideas es menester tener en cuenta los siguientes principios:

Tabla 1.*Principios tributarios generales*

Principio de legalidad	El principio de legalidad en el marco tributario es aquel que dicta lo siguiente: no puede surgir un tributo, y por tanto cobrarse, sin que medie una ley preexistente que sea emanada por el poder legislativo, por lo que en el caso colombiano sería el Congreso de la República.
Principio de Igualdad	Por medio de este principio se ha establecido que aquellas personas que tengan una capacidad económica igual deben contribuir y soportar las mismas cargas impositivas sin que medien excepciones, privilegios y tampoco actuaciones arbitrarias por parte del fisco.
Principio de no confiscatoriedad	Hay un límite al monto del tributo, por lo cual no pueden gravarse por encima de aquellos montos que absorben una parte importante de la renta o absorben el capital.

Principio de proporcionalidad	Debe haber una relación proporcional entre el monto del tributo y la capacidad contributiva.
Principio de generalidad	Los tributos deben ser generales para todas las personas naturales o jurídicas que se encuentren en la misma capacidad económica.
Principio de equidad	Cada contribuyente debe pagar de acuerdo a sus ingresos y estar así acorde con este principio.

Fuente: elaboración propia a partir de Bueno (2016, p. 22)

Analizando lo relativo al desarrollo de los principios tributarios, resulta pertinente traer a colación lo desarrollado por Gordillo y Vargas (2017, p. 13) quienes han afirmado en otras palabras, que el principio de legalidad tiene como objetivo fundamental el poder fortalecer la seguridad jurídica para los ciudadanos y contribuyentes, por lo que así se busca evitar de forma jurídica y normativo los abusos que puedan llegar a cometerse por parte de las autoridades y los gobernantes. De esta forma, la sentencia C 891 (2012) ha establecido los elementos esenciales del principio de legalidad:

- Materialización de la exigencia de representación popular
- Corresponder a la necesidad de garantizar un mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones
- Representación de la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado

En lo atinente al principio de equidad, se ha encontrado que este tiene su fundamento en el artículo 363 de la Constitución Política, dentro del cual se establece que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, progresividad y eficiencia. De esta manera, la sentencia C 931 (2011) ha esgrimido dentro de sus lineamientos que el principio de equidad persigue proscribir cualquier tipo de tratamiento tributario arbitrario o que no tenga justificación dentro del marco normativo, por lo que en este sentido el tributo debe ser aplicado para todos quienes tengan la capacidad contributiva y que se hallen en las mismas circunstancias de los hechos. De esta manera con respecto al principio de equidad tributaria se encuentra que:

Como se puede ver, el principio de equidad busca de manera objetiva que exista un equilibrio de las cargas que la administración tributaria impone a los contribuyentes que se encuentran en una capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual, tal como lo establece el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia. De tal forma, este principio va más allá y tiene mucha relación con el deber constitucional de contribuir a los gastos y el financiamiento del Estado. (Ramírez, 2019, p. 24)

Además de los ya mencionados, la Constitución de 1991, la ley y la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, han manejado otros principios tributarios especiales, encontrándose en este orden el denominado principio de no retroactividad. En la constitución de 1991, específicamente en el artículo 363, se prohíbe la retroactividad de la ley tributaria, por lo que, en relación con los acuerdos y las ordenanzas municipales, los tributos no pueden aplicarse sino a partir del periodo en el cual entre en vigencia luego de la respectiva ley.

En principio de proporcionalidad por su parte, ha establecido la consagración de la lógica que esboza que, a mayor capacidad de pago, mayor debe ser el cargo tributario y el pago del impuesto, por lo que desde la Constitución Política se ha buscado la protección de los ciudadanos, afirmándose que por medio de este principio se establezca lo justo sin afectar el patrimonio de las personas.

De esta manera, es menester tener en cuenta que la importancia del análisis de los principios tributarios así como su incidencia constitucional dentro del fisco colombiano, permiten que se tenga una orientación clara y concisa sobre el poder de acaparamientos tributario que tiene el Estado sobre los contribuyentes, además que por medio de los ya mencionados principios, se logra interponer un límite del poder coercitivo que tiene el Estado en materia tributaria en lo que respecta a los contribuyentes.

En el caso específico y para la problemática planteada, autoras como Bueno (2018, p. 47) sostienen que tener en cuenta los principios tributarios y su incidencia constitucional otorga un conocimiento integral que permite abarcar una mayor comprensión de los tributos en Colombia, toda vez que su entendimiento facilita la orientación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia dentro del periodo de tiempo 2009 a 2019.

Delimitación y alcance de los impuestos en Colombia

Los impuestos son una clase de tributos, por lo general, obligaciones de carácter pecuniario y se encuentran regulados por marcos legales en cada uno de los países. En el caso de Colombia existen diversos impuestos a nivel nacional de los cuales todas las personas naturales y jurídicas deben pagar, y los impuestos regionales son aquellos que son

establecidos por cada departamento o municipio del país. Todo esto, teniendo como base las normativas dictaminadas por la ley. Los principales impuestos en Colombia.

Tabla 2.

Principales impuestos en Colombia.

Impuesto	Definición	Tarifa
Renta y ganancia ocasional	De orden nacional, directo y de período que debe ser pago por personas naturales y jurídicas y grava la renta de operaciones ordinarias en el período fiscal. La ganancia ocasional para Gutierrez (2020) es el ingreso obtenido por acciones esporádicas o extraordinarias que no constituyen la actividad habitual del contribuyente.	Impuesto de renta: 33% Ganancia Ocasional: 10%
Impuesto a la riqueza	Las personas naturales y jurídicas que tengan el 1 de enero de 2015 un patrimonio líquido igual o superior a \$1,000 millones de pesos. En el 2018 integró a personas naturales y sucesiones liquidadas.	1%

Complementaria normalización tributaria	Aplica para declarantes voluntarios que poseen activos omitidos o pasivos inexistentes, sobre los cuales se liquida con tarifas especiales.	2016: 11,5% 2017: 13% 2019: 13%												
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Impuesto de carácter directo nacional que versa sobre el consumo de bienes y servicios.	Tres tarifas según el bien o servicio recibido: 0%, 5% y 19%												
Impuesto de transacciones financieras	Aplicado a los recursos depositados en las cuentas corrientes, ahorros, giros, cheques de gerencia y cuentas de Banco República.	0,4% por operación												
Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM	En el 2013 entra en vigencia por medio de la ley 1607 emitida por el Congreso de Colombia (2013). Se genera una sola vez y se ajusta el valor el 1 febrero de cada año. La entidad encargada es la DIAN	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Proporción</th> <th>ACPM</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Biocombustible</td> <td>98%-2%</td> </tr> <tr> <td>\$1.189,30</td> <td>96%-4%</td> </tr> <tr> <td>\$1.165,03</td> <td>92%-8%</td> </tr> <tr> <td>\$1.116,48</td> <td>90%-10%</td> </tr> <tr> <td>\$1.092,21</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Proporción	ACPM	Biocombustible	98%-2%	\$1.189,30	96%-4%	\$1.165,03	92%-8%	\$1.116,48	90%-10%	\$1.092,21	
Proporción	ACPM													
Biocombustible	98%-2%													
\$1.189,30	96%-4%													
\$1.165,03	92%-8%													
\$1.116,48	90%-10%													
\$1.092,21														
Impuesto de industria y comercio	Implementado a actividades de carácter industrial, comercial y de servicios prestados dentro de determinado municipio o distrito.	Entre el 0,2% y el 1,4% de los ingresos de la empresa												
Impuesto predial	Sobre el derecho a la propiedad, usufructo o posesión de un bien inmueble. Es cobrado por el municipio.	Entre el 0,3% al 3,3%.												

Fuente: Información obtenida de ProColombia (2020)

Por consiguiente, al traer a colación los principales impuestos sobre los cuales recae la obligación de pago por parte de los contribuyentes, es pertinente mencionar que Colombia se ubica entre las noventa tasas más altas de América Latina de acuerdo con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2017) toda vez que los tributos e impuestos en Colombia representan un total del 19,6% del producto interno bruto. Así las tasas más altas de América Latina son:

- Argentina
- Brasil
- Uruguay
- Bolivia
- Costa Rica
- Chile
- Ecuador
- México

Así, el tener en cuenta la delimitación y el alcance de los impuestos en Colombia se permite tener una ampliación teórica para el entendimiento de los tributos y el fisco colombiano, analizando así los lineamientos que le permiten al Estado ejercer su derecho de recaudo sobre los contribuyentes.

Igualmente, tener conocimiento acerca de los principales impuestos que le asisten a los contribuyentes colombianos, permite que para el trabajo en específico y para la problemática planteada, se tenga en cuenta los impuestos sobre los cuales pueden recaer las figuras de la evasión y la elusión fiscal, además de que se tenga el conocimiento de que tanto la Nación,

así como las entidades territoriales como los Departamentos, Municipios y Distritos especiales, pueden interponer sus propios tributos a los contribuyentes bajo el principio de territorialidad, es decir, sobre el perímetro sobre el cual los entes territoriales ejercen su soberanía administrativa.

Fines Fiscales en el Cobro de Impuestos

Autores como López y Socha (2015, p. 45) han traído a colación que el pago de impuestos tiene como finalidad el poder sostener el gasto público que se demanda dentro de una sociedad, por lo que la distribución de la renta conlleva a que se genere una mayor eficiencia de la economía que permita aliviar las crisis. Generalmente, los fines de los impuestos se dividen en los siguientes:

- Redistribución del ingreso
- Mejorar la eficiencia económica
- Proteccionistas
- Fomento y desarrollo económico

De esta forma, los fines fiscales en el cobro de impuestos se pueden resumir especialmente en el cubrimiento de los gastos comunes que contribuyan a generar una mejoría en el interés general del conglomerado social, permitiendo que por medio de los tributos se financie la prestación de servicios públicos esenciales como lo son la salud, la educación y la seguridad social en general.

Así, se ha sostenido que la principal razón para el cobro de impuestos por parte del fisco es el sostenimiento del gasto público, teniendo en cuenta que la principal fuente de

ingresos públicos son los tributos, y dentro de estos están los impuestos. Otro fin importante es la redistribución de la renta.

De esta forma, es pertinente que se establezca la obligación de realizar el pago de los tributos estando ello íntimamente relacionado con la capacidad económica del contribuyente. Así deben ser, quienes tienen más ingresos, aquellos que paguen mayor cantidad de rentas y tributos.

El tercer objetivo es el buscar una mayor eficacia en lo atinente al factor económico, mientras que el cuarto hace alusión a poder menguar las crisis. Por ello, la política fiscal se erige como un instrumento de la política económica.

No obstante, hay que tener presente que los impuestos pueden tener fines fiscales y fines extrafiscales, encontrándose dentro de los primeros la obtención de recursos que el sector público necesitar para cubrir sus necesidades financieras, mientras que los segundos se encargan de la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales y políticos.

Evasión y Elusión de Impuestos

La evasión de impuestos es una actividad que tiene como objetivo reducir el pago de los mismos por medio de técnicas ilegales, entre las cuales Gómez, Madrid y Quinayás (2017, p. 76)) destaca: no declaración verídica de los ingresos reales obtenidos, gastos no correspondientes a la actividad económica que ejecuta el contribuyente. Este fenómeno para el autor es frecuente en pequeñas y medianas organizaciones, que con el objetivo de mantener la competitividad minimiza los costos de la no facturación del IVA.

Por su parte, la elusión de impuestos radica en la mitigación del pago de impuestos sin acceder a la violación de leyes tributarias, para esto se aprovechan de los vacíos de la norma. Uno de los métodos más comúnmente implementado es: el paso del régimen simplificado a régimen común por parte del comerciante lo lleva a dividir el negocio en dos partes, una de estas queda a su nombre y la otra a nombre de un familiar (Cahn, 2009, p. 56). De esta forma, a continuación, se presentan los métodos más comunes en estas dos actividades:

Tabla 3.

Evasión y elusión de impuestos.

Evasión	Elusión
<ul style="list-style-type: none"> - Contratos de usufructo en el sistema automotor: casos en los cuales las empresas que venden vehículos tienen como activos fijos carros que dio en usufructo y no paga impuestos. - Exportaciones ficticias: que conllevan a la devolución del IVA. - Establecer la residencia en otro país: especialmente en aquellos donde hay bajos impuestos, a pesar de los altos ingresos. Casos frecuentes en artistas, grandes empresarios y deportistas. - Paraísos fiscales: países en donde se indultan el pago de impuestos a los 	<ul style="list-style-type: none"> - Impuestos sobre transferencias de bienes: los inmuebles que deben pagar el porcentaje de impuestos sobre el valor del bien son transmitidos en titularidad por una sociedad mercantil a la persona que lo adquiere. Lo cual, posibilita comprar inmuebles para revenderlos sin pagar el respectivo porcentaje. - Sucesiones y donaciones: hace referencia a las herencias en donde se gravan incrementos patrimoniales obtenidos por personas naturales y que deben pagar el impuesto de sociedades.

<p>inversionistas extranjeros que tienen cuentas bancarias y sociedades dentro de su territorio nacional. Es una figura legal que conlleva a la evasión de impuestos.</p> <ul style="list-style-type: none"> - No expedición de factura: comerciantes y empresarios que facturan menos que el 50% con IVA y el excedente de sus ventas se llevan a cabo por medio de cotizaciones que evitan la facturación del IVA. - Empresas de papel: empresas inactivas que se activan para prestación de servicios con costos muy altos y que no poseen capital, ni infraestructura para la prestación de estos servicios. 	<p>Para esto, se realiza una acción similar a la transferencia de bienes.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Licencia comercial: ejecución de una actividad económica de personas naturales y jurídicas. Para ello, se crea una empresa en un paraíso fiscal que posibilita el no pago de la licencia comercial. - Impuesto sobre el patrimonio: en donde los bienes que posee el sujeto son puestos a nombre de diversas sociedades registradas en paraísos fiscales, evitando que la información sea accesible a autoridades fiscales. - Impuesto sobre el IVA: que versa sobre la compra y venta de mercancía afuera de los territorios aduaneros para evitar el IVA.
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida de Calderón (2015, p. 54).

Teniendo en cuenta lo anterior, es posible afirmar que existe una diferencia entre la evasión y la elusión de impuestos. En un primer lugar se tiene que la evasión es ilegal, mientras que la elusión tiene origen en un vacío de la norma; segundo, la evasión es pecuniaria, por lo que se sanciona o puede conducir al encarcelamiento, por su parte, la

elusión no está penalizada, en la medida en que se presente por caminos legales (De la Hoz, Urquijo , Durango y Miranda (2018, p. 22).

En suma, la problemática con le evasión y elusión de impuestos radica en que existe corrupción en las organizaciones estatales que inciden de forma significativa en el sistema de educación, salud y servicios públicos, como también se identifica altos costos en los impuestos que hacen que las empresas se vean quebradas o no puedan competir.

En este orden de ideas, autores como García (2018, p. 26) han hecho estudios donde concluyen que la alta carga tributaria ha contribuido a la quiebra de las empresas colombianas, especialmente de las pequeñas y medianas, toda vez que del 100% de los ingresos se debe designar un 66% para el pago de impuestos de carácter local en sus respectivos municipios o nacionales.

Igualmente, la carga de tributación en lo que respecta a la seguridad social, es decir, pensión, salud y riesgos laborales, además de otros parafiscales, ha contribuido a un detrimento de los rubros económicos de las empresas en Colombia, ocasionando un incremento en hasta un 56% de los costos laborales para los empresarios.

Para autores como Yikona (2011, p. 34) la evasión y elusión de impuestos altera gravemente el desarrollo de un Estado o Nación, trayendo problemáticas severas a la financiación de los proyectos sociales que buscan fundamentalmente reducir las brechas de desigualdad a través de la inversión en sectores como la familia, la educación, la salud, la recreación, el deporte, el arte y la cultura.

En el mismo sentido, Espitia y Suárez (2017, p. 43) consideran que los impuestos son percibidos como la fuente de ingresos más importante que posee una nación, es por medio

de ellos que los gobiernos ejecutan sus planes y proyectos de inversión en infraestructura, administración del Estado y entre muchos otros propósitos para suplir las necesidades de un buen vivir a todos los ciudadanos que viven dentro del país.

Por lo anterior, los autores en mención sostienen que la evasión tributaria es un problema que afecta el presupuesto del gobierno y conlleva a que se incrementen las tasas porcentuales de recaudos tributarios, pues por medio del alza de impuestos se generan los recursos que se han perdido por la evasión y elusión de impuestos que practican tanto personas naturales como jurídicas.

Por consiguiente, la práctica de la evasión y elusión de impuestos atenta de forma grave y directa contra los principios que fundan el sistema tributario, los cuales de acuerdo con el artículo 363 constitucional son la equidad, la eficiencia y la progresividad, los cuales constituyen un marco general que guía la imposición de las cargas fiscales por medio de los cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para poder tener un funcionamiento y rendimiento óptimo (Sentencia C 397, 2011).

En el mismo sentido, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional esbozada por la honorable Corte Constitucional, quienes evaden los impuestos fiscales atentan contra el principio de reciprocidad de deberes constitucionales, el cual se encuentra esgrimido y consagrado con el objetivo de alcanzar una convivencia social que se encuentre de conformidad con los valores y los principios que se establecen en la Constitución Política de 1991, principalmente los principios de:

- La dignidad humana
- La solidaridad

- El trabajo
- La primacía del interés general sobre el particular.

Dicho principio de reciprocidad constitucional no es otro que aquel que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídica y política de la nación

Medios de Control de Pago de Impuestos

En el marco legislativo de Colombia existen referentes normativos y las políticas anti-evasión de impuestos, dentro de las cuales se destacan diferentes iniciativas normativas expuestas por el legislador estando vinculadas entre ellas las siguientes:

Tabla 4.

Medios de control de pago de impuestos

Ley 6 de 1992	Es un estatuto anti evasión que integra sanciones a los contribuyentes que no cumplen con la norma, propendiendo por la disminución del concepto de retención o incremento de saldo a favor (Congreso de la República, 1992).
Ley 788 de 2002	Norma que controla la evasión y que determina las sanciones a administradores y representantes legales que ejecuten evasión

	de impuestos (Congreso de la República, 2002).
Ley 863 de 2003	Versa sobre la evasión pasiva y sobre sanciones a los revisores fiscales, los cuales son los encargados de aceptar las operaciones y la contabilidad (Congreso de la República, 2003).
Ley 1607 de 2012	Regula la subcapitalización, crédito mercantil en la obtención de acciones, establece los criterios de vinculación y de comparabilidad en las operaciones entre los vinculados, terceros independientes y paraísos fiscales (Congreso de la República, 2012).
Ley 1739 de 2014	Permite la creación del impuesto complementario de Normalización Tributaria y propone normativas que mitiguen la evasión y elusión, tales como: declaración de patrimonio con una tarifa especial (Congreso de la República, 2014).
	Se adoptan instrumentos para la prevención, control y sanción del contrabando, lavado de dinero y evasión de impuestos. Por lo que,

Ley 1762 de 2015	establece multas y penas de cárcel a los comercializadores de bienes que no tienen una legalización aduanera (Congreso de la República, 2015).
Ley 1819 de 2016	Se tipifica la evasión como un delito de cárcel con penas desde 4 a 9 años, junto con multas cuantiosas (Congreso de la República, 2016).

Fuente: elaboración propia (Ley 1819 de 2016)

En lo que respecta a la ley 6 de 1992, se debe tener en cuenta inicialmente que por medio de ella se otorgaron facultades para la expedición de títulos de deuda pública interna, y al mismo tiempo, se dispuso un ajuste de pensiones en el sector público nacional y se realizó una modificación al artículo 22 del Estatuto Tributario, excluyendo para ello como contribuyentes del impuesto de renta diferentes entidades de orden público dentro de las cuales se encuentran:

- La Nación
- Los departamentos
- Los distritos
- Los territorios indígenas
- Los municipios
- Las áreas metropolitanas
- Las asociaciones de municipios
- Las superintendencias

- Las unidades administrativas especiales
- Los Establecimientos públicos
- Las empresas industriales y comerciales

De esta manera, el Estado Colombiano estableció que las entidades de orden público, incluyendo las territoriales y las de prestación de servicios, no debían pagar el impuesto de renta pues se perjudicaría enormemente su autonomía presupuestal y patrimonial que las caracteriza.

En el mismo sentido se realizó una deducción del impuesto de renta por donaciones, modificándose así el artículo 125 del Estatuto Tributario, al establecer que los contribuyentes del impuesto de renta que se encuentren obligados a realizar su declaración, cuentan con el derecho de poder minimizar y al mismo tiempo reducir sus pagos de este impuesto por las donaciones que se hayan efectuado durante el año o periodo gravable.

No obstante, la misma norma limitó la deducción del impuesto de renta por concepto de donaciones a un máximo del 30% de la renta líquida del contribuyente que se encuentra determinada antes de restar el valor de la donación. Así mismo se estableció que la limitación del 30% no se tiene en cuenta cuando las donaciones se efectúen a fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes, así como también cuando se realicen aportes al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Posteriormente se cuenta con la Ley 788 de 2002 por medio de la cual se expidieron normas en materia tributaria y penal tanto en el orden nacional y territorial, estando estos lineamientos direccionados a controlar y penalizar la evasión y la defraudación fiscal. Para ello, se estipularon sanciones administrativas y a los representantes legales de las

organizaciones cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias, los contribuyentes se encuentren inmersos en irregularidades que sean objeto de sanción por omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes, así como pérdidas improcedentes.

En este orden de ideas se consagró una sanción por no acreditar el pago oportuno de los aportes parafiscales, modificándose en su momento el artículo 664 del Estatuto Tributario. Para ello, se dispuso que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debe desarrollar programas de fiscalización que les permita verificar el cumplimiento de los contribuyentes dentro de los aportes parafiscales, para así proceder al rechazo de costos y deducciones.

Igualmente, como estrategia utilizada por el gobierno Nacional para combatir la evasión de impuestos se modificó el artículo 248 del Estatuto Tributario, estableciéndose de esta forma una serie de recursos que no causan impuesto de importación dentro de las cuales se encuentran la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, y que se encuentre destinada a la transformación de materias primas por parte de los usuarios altamente exportadores. Para ello se tuvo en cuenta que:

Para la procedencia de este beneficio, debe acreditarse anualmente el cumplimiento del monto de las exportaciones a que se refiere el inciso anterior y la maquinaria importada deberá permanecer dentro del patrimonio del respectivo importador durante un término no inferior al de su vida útil, sin que pueda cederse su uso a terceros a ningún título, salvo cuando la cesión se haga a favor de una compañía de leasing con miras a obtener financiación a través de un contrato de leasing. (Congreso de la República , 2002)

Con la ley 863 de 2003 el Congreso de la República estableció las normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para poder estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, esgrimiéndose por tanto que el pago de las cuotas de manejo de tarjetas no asociadas a cuentas de ahorro o corrientes, emitidas por establecimientos bancarios para los empleados, pensionados o miembros de la fuerza pública deben correr a cargo del empleador, teniendo la salvedad de que el empleado devengue menos de 2.5 salarios mínimos legales mensuales vigentes. Igualmente, estos pagos realizados por los empleadores podrán ser deducidos del impuesto de renta.

En el mismo sentido, la norma en mención estableció sanciones por activos omitidos o por pasivos inexistentes, estableciéndose que los contribuyentes podrán incluir dentro de su renta líquida gravable en la declaración de renta el valor de los activos que se hayan omitido y al mismo tiempo los pasivos inexistentes que se hayan originado en periodos no revisables y que se haya adicionado, al mismo tiempo, el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidado el impuesto sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Por consiguiente, el legislador estipuló soberanamente que la sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistente de periodos anteriores deberá ser autoliquidada por el mismo declarante en un valor único del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes por cada año en que se haya disminuido el patrimonio sin exceder del 30%.

- Determinar las estrategias y mecanismos utilizados en Colombia dentro de la última década para evitar el fenómeno de la evasión y elusión.

Capítulo 4

Análisis histórico de las diversas estimaciones de evasión y elusión de impuestos en Colombia entre los Años 2009 y 2019.

Autores como Concha, Ramírez y Acosta (2017, p. 24) han afirmado que la evasión y elusión fiscal se constituyen en la actualidad como fenómenos que de una u otra manera entorpecen la provisión de bienes y servicios públicos universales, causando ello una reducción de las motivaciones de los no evasores a pagar, generando esto un círculo constante que entorpece el crecimiento de la Nación y flagela la inversión de políticas sociales. De acuerdo con lo anterior se cuenta que:

En Colombia, a pesar de contar con una composición entre impuestos que beneficia la progresividad, el efecto distributivo de los impuestos es reducido; en parte porque los impuestos directos recaen principalmente sobre las empresas, y poco se conoce de la incidencia de estos impuestos sobre el ingreso de las personas (Concha, Ramírez y Acosta, 2017, p. 16)

Siendo así, la evasión tributaria en Colombia se ha erigido como un fenómeno recurrente e importante dentro de la economía pública, por lo que se ha comprometido el desarrollo social y económico de la Nación, ya que al distorsionarse el recaudo de recursos por vía de la evasión y la elusión de los impuestos, se aumentan los índices de inequidad y se menoscaba la confianza de los particulares en las instituciones del Estado, creando ello un clima negativo para el desarrollo social y económico del país (Espitia & Suárez, 2017, p. 44)

En el marco colombiano y generalmente dentro del espectro latinoamericano, la tributación y la imposición de pagos o tributos se encuentra totalmente sumergida en los impuestos indirectos, por lo que autores como Llorente, Ramírez y Acosta (2017, p. 33) han afirmado que el pago de impuestos directos recae principalmente sobre las empresas, siendo Colombia el país donde dicha proporción es mayor.

Rodríguez (2015, p. 11) ha hecho un análisis sobre la evasión y la elusión fiscal en Colombia durante los años 2009, 2010, 2011 y 2012, estableciendo que para dicho tiempo el Gobierno Nacional en cabeza de los expresidentes Álvaro Uribe Vélez y Juan Manuel Santos no contaba con políticas tributarias claras y precisas que les permitiera hacer frente a reducir la evasión y la elusión.

En este orden de ideas, para los años 2009, 2010, 2011 y 2012 se dejaron de recaudar más de 40 billones de pesos en Colombia como consecuencia de los ingresos que no son constitutivos de renta, toda vez que se alcanzó un monto cercano a los 34.5 billones anuales, siendo para ello los principales beneficiarios las personas jurídicas de actividades financieras, inmobiliarias y de seguros (López & Socha, 2015, p. 13)

Igualmente se debe tener en cuenta que el monto de rentas exentas en el año 2012 ascendió a \$9.3 billones correspondiendo ello a un gasto tributario de \$3 billones, dentro de los cuales se encuentran como beneficiarios los sectores de actividades de la administración pública y defensa, de enseñanza, de salud, de asistencia social, financieras, inmobiliarias y compañías de seguros. Estas exenciones millonarias, que no pueden concebirse como consecuencia de la evasión o la elusión, siguen considerándose como otro de los fenómenos que imposibilita el crecimiento económico del país (Vinasco, 2017, p. 54)

De esta manera, no puede obviarse que en Colombia la suma de evasión y elusión en contraste con otros países latinoamericanos es similar de acuerdo con el promedio en el impuesto sobre la renta a empresas y en el Impuesto al Valor Agregado, pero resulta siendo mayor en el impuesto sobre la renta personal (Moreno, 2019, p. 27). Siendo así es sumamente importante resaltar las cifras que se han manejado sobre el recaudo de impuestos y la evasión de los mismos, destacándose la siguiente información entre los años 2014 y 2019 en el siguiente cuadro:

Tabla 5.

Evasión de impuestos

Años	Evasión impuesto renta 40% <i>(Cifras en millones)</i>	Evasión de IVA 23% <i>(Cifras en millones)</i>	Evasión total estimada <i>(Cifras en millones)</i>
2009	13.354.566	2.945.723	16.300.289
2010	13.987.342	3.229.543	17.216.885
2011	14.234.566	4.122.451	18.357.017
2012	14.988.342	4.899.765	19.888.107
2013	15.216.587	5.234.765	20.451.352
2014	15.775.930	6.512.140	22.288.070
2015	16.552.963	6.807.694	23.360.657
2016	17.397.650	7.057.915	24.455.565
2017	22.661.859	8.628.809	31.290.668
2018	27.224.363	9.396.897	36.621.261
2019	22.361.380	8.246.738	30.608.118

Fuente: elaboración propia a partir de (Carvajal & Londoño, 2019)

Se resalta que para el año 2009 la tasa de evasión del impuesto al valor agregado fue de 26,1; para el año 2010 la tasa de evasión correspondió a un 24,9 presentándose una ligera disminución; en el año 2011 la tasa fue de 22,6 continuando con la línea de disminución, mientras que en el año 2012 la tasa de evasión del impuesto al valor agregado fue de 23,0 (Concha, Ramírez & Acosta, 2017, p. 17)

De esta forma, para el año 2011 la brecha tributaria se ubicó en un cálculo del 34% como consecuencia de un crecimiento enorme de las utilidades fiscales de las empresas que correspondió a un 32% pero que no se reflejó de la misma forma en el recaudo de los impuestos nacionales.

En lo que respecta a la evasión del impuesto de renta, se ha encontrado que para el año 2009 fue de 13.873.53; para el año 2010 de 12.173.99; para el año 2011 de 11.838.82; en el 2012 de 12.666.94; para el 2013 de 12.887.89; el 2014 de 9.465.56; para el 2015 de 7.241.92, para el 2016 de 5.349.78; el 2017 con 5.246.23; el 2018 con 5.018.65 y finalmente en el 2019 con un total de 4.874.65 (Rodríguez J. 2018, p. 16)

Por lo anterior, Rodríguez (2018, p. 7) sostiene que dentro de los principales factores que inciden en la evasión de impuestos en Colombia son: las probabilidades de ser detectado, la baja confianza en las instituciones, lo complejo de los sistemas, corrupción y una concentración alta de los ingresos. Por otro lado, los autores sostienen que los aspectos que conllevan a que los individuos contribuyan, versan sobre una confianza en el gobierno y motivaciones extrínsecas, entre las cuales el contribuyente tiene como principal motivante evitar un castigo.

Sumado a lo anterior, Castañeda (2010, p. 49) sostiene que la informalidad en la economía delimita a la administración tributaria y su implementación, y el conflicto armado que incidió de forma negativa en las actividades del sector agrícola. Razón por la cual, el gobierno integra regímenes especiales y exenciones tributarias, con la finalidad de mitigar la desigualdad y la complejidad del sistema impositivo. Sin embargo, los resultados han sido deficientes, por lo que diversos investigadores, sostienen que se requiere de una reforma tributaria integral para modificar el sistema impositivo y estimulando el crecimiento en la inversión.

Las reformas tributarias de los últimos 20 años, según Espitia y otros (2017, p. 16), tienen como objetivo generar un sistema tributario que produzca recaudo para preservar e incrementar el gasto social, junto con la infraestructura. De esta forma, Castañeda, 2010, p. 17) argumenta que gran parte de la complejidad del sistema tributario tiene fundamento en la ausencia de claridad de las normas, de los gastos tributarios y la devolución impositiva.

Por lo tanto, el análisis de las diversas estimaciones de evasión y elusión de impuestos resulta un ejercicio complejo, debido a la ausencia de un modelo de tiempo estructurado generado por un ente estatal que posibilite, como bien lo menciona Rodríguez (2018, p. 19), un seguimiento histórico que permita evaluar los impactos de las diversas reformas tributarias.

Cambios que se han presentado dentro del marco legal colombiano en lo relativo al control y mitigación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia.

Como es sabido, la evasión y elusión de impuestos se han configurado como figuras engañosas por medio de las cuales, se pretende el no pago de impuestos o la disminución de los mismos de forma lícita e ilícita.

Por ello debe tenerse en cuenta, que la evasión de impuestos no es otra cosa que la actividad que consiste en reducir o eliminar el pago de impuestos por medio de métodos ilegales, tales como la no declaración de los ingresos reales obtenidos y los gastos correspondientes a la actividad económica, a lo que se suma que con la intención de competir en el mercado, algunas micro, pequeñas y medianas empresas utilizan como estrategia el no cobro de la facturación del IVA (Sotomayor, 2020, p. 16). En este sentido, son diversas las formas de evadir impuestos tributarios, dentro de las cuales se encuentran:

- Los contratos de usufructo en el sistema automotor
- Exportaciones ficticias
- Fijar residencia en otro país
- Paraísos fiscales
- No expedición de facturas
- Servicios ficticios por medio del RUT
- Salarios flexibles
- Empresas de papel
- Donaciones

Por otra parte, la elusión de impuestos se ha catalogado como una disminución sustancial del pago de impuestos sin la necesidad de que el contribuyente o sujeto pasivo del tributo tenga la necesidad de realizar acciones contrarias a las leyes tributarias, por lo que se aprovecha de forma dolosa del vacío normativo para obtener provecho en el pago de impuestos por medio de la renta líquida.

Por ello se tienen como técnica de elusión de impuestos la creación de nuevas razones sociales, o de otras personas naturales que presenten su nombre para tener a su cargo los bienes o servicios ofrecidos, pudiéndose realizar dicha actividad junto a la apertura de cuentas en paraísos fiscales para defraudar los siguientes hechos:

- Impuestos sobre transferencias de bienes
- Sucesiones y donaciones
- Licencia comercial
- Impuesto sobre la renta de personas naturales
- Impuesto sobre el patrimonio
- Impuesto sobre el crecimiento de capital
- Impuesto sobre el Valor Agregado

De esta manera, tanto la evasión como la elusión de los impuestos presentan diferencias, pero su finalidad es la misma: defraudar el sistema tributario por medio del cual el Estado y la Nación se financia para ejecutar sus proyectos y obras sociales, permitiéndose establecer que la evasión se presenta principalmente por el incumplimiento de las leyes mientras que la elusión de fundamenta en el vacío de las mismas. Igualmente, la evasión presenta sanciones administrativas, pecuniarias y privativas de la libertad, mientras que la

elusión no tiene penalidades siempre y cuando se realice bajo vías legales (Castañeda & Lambis, 2019, p. 37)

De esta manera, el marco jurídico colombiano en materia de tributación ha presentado una serie de cambios y modificaciones que han permitido implementar herramientas, medidas y estrategias que buscan de una forma u otra aumentar la captación de recursos públicos que permitan implementar los proyectos económicos y sociales de los gobiernos de turno.

Para ello, y teniendo en cuenta los extremos temporales fijados en la presente investigación, es decir de los años 2009 a 2019, se trae a colación las directrices esbozadas dentro de la Ley 1607 (2012), norma que tuvo como principal objetivo la regulación de la subcapitalización, la regulación del crédito mercantil en la obtención de acciones y el establecer los criterios de vinculación y de comparabilidad en las operaciones entre los vinculados, los terceros independientes y los paraísos fiscales.

Cabe resaltar que esta reforma tributaria tuvo dentro de su artículo primero la exaltación de la declaración voluntaria del impuesto sobre la renta, permitiendo ello que se tuviera en consideración que el impuesto sobre la renta y complementarios que se encuentra a cargo de los contribuyentes no obligados a declarar, es aquel que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deba aplicarse a los pagos o abonos en las cuentas, y que de acuerdo a cada caso hayan sido realizados al contribuyente durante el respectivo año o periodo gravable.

De esta manera, y teniendo en cuenta la coyuntura nacional en lo que respecta al fenómeno de la evasión y elusión de impuestos, la ley 1607 se preocupó por establecer la

claridad específica de las personas naturales residentes en Colombia en lo relativo a los efectos tributarios que ello debe tener.

Por lo anterior, se destaca que de acuerdo con el Estatuto Tributario, para que una persona natural sea residente en Colombia en el aspecto tributario debe permanecer en el territorio nacional de forma continua o discontinua un total de 183 días calendario, incluyendo días de entrada y salida del país durante un año, es decir durante 365 días calendarios consecutivos, puesto que en caso de que la permanencia en el territorio nacional sea de más de un año o periodo gravable, se entenderá que la persona natural es residente sólo a partir del segundo año o periodo gravable.

Además, cabe mencionar que se considera residente para efectos tributarios aquellos nacionales que durante el año o periodo gravable cumplan con los siguientes elementos o características:

- a) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,
- b) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; o,
- c) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,
- d) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país;
- e) Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,
- f) Tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018)

Igualmente, dentro de las medidas tomadas en esta norma se estableció que los aportes que se hagan al sistema general de seguridad social en materia de pensiones, siendo los obligatorios íntimamente vinculados al régimen de prima media con prestación definida, y los aportes voluntarios realizados al régimen de ahorro individual, no hacen parte de la base necesaria para aplicar la retención en la fuente por salario, por lo que serán considerados como una renta exenta.

Siendo así, además de las modificaciones anteriormente descritas al sistema tributario, la norma en mención se encargó de clasificar a las personas naturales en dos: encontrándose por una parte los empleados y por otra los trabajadores por cuenta propia que son los comúnmente conocidos como independientes.

Tabla 6.

Clasificación de las personas naturales

Empleados	Toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.
-----------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Empleados	<p>Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.</p>
Trabajador por cuenta propia	<p>Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario, las cuales son:</p> <ul style="list-style-type: none"> Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento. Agropecuaria, silvicultura y pesca. Comercio al por mayor. Comercio al por menor. Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos. Construcción. Electricidad, gas y vapor. Fabricación de productos minerales y otros. Fabricación de sustancias químicas.

	Industria de la madera, corcho y papel. Manufactura alimentos. Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero. Minería. Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones. Servicios de hoteles, restaurantes y similares. Servicios financieros.
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Art. 329 (Ley 1607, 2012)

Posteriormente, entró en vigor la Ley 1739 (2014) a través de la cual el gobierno nacional realizó modificaciones a la ley 1607 de 2012 y creó mecanismos para contrarrestar la evasión y la elusión fiscal. Además de crear un impuesto transitorio como lo fue el impuesto a la riqueza para los años 2015, 2016, 2017 y 2018, el cual se debía encontrar a cargo de los siguientes sujetos pasivos:

1. Personas naturales, sucesiones liquidadas, personas jurídicas, sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto de renta y complementarios.
2. Las personas naturales colombianas o extranjeras que no tuvieran residencia en el país respecto de su riqueza poseída directamente en Colombia.
3. Las personas naturales colombianas o de otras nacionalidades que no cuenten con residencia en Colombia, pero que su riqueza sea poseída de manera indirecta por medio de establecimientos permanentes.
4. Todas las sociedades de nacionalidades ajenas a la colombiana cuando su riqueza poseída haya sido poseída de forma directa en el país.
5. Las sociedades extranjeras que posean su riqueza de forma indirecta por medio de sucursales, agencias o establecimientos permanentes en el país.

6. Las sucesiones ilíquidas de los causantes sin residencia en el país al momento de su fallecimiento

Posteriormente con la Ley 1762 (2015) el legislador se enfocó en adoptar una serie de medidas e instrumentos para combatir, prevenir, controlar y sancionar la evasión fiscal, el lavado de activos y el contrabando. Así su objeto no fue otro que el velar por la modernización y adecuación de la legislación que existe y fortalecer la lucha contra la competencia desleal por parte de personas y organizaciones que defraudan el fisco colombiano.

En el mismo sentido la norma en mención creó una serie de sanciones para la evasión del impuesto al consumo, estableciendo para ello que el incumplimiento de las personas naturales y jurídicas a las obligaciones y los deberes que se encuentran contemplados en la ley 223 de 1995, o el incumplimiento de otras disposiciones de carácter especial para el control de mercancías que se encuentren sujetas al impuesto al consumo, puede dar cabida a que se impongan diferentes sanciones como:

- Decomiso de mercancía
- Cierre del establecimiento
- Suspensión o cancelación de licencias
- Multas

Por último, la ley 1819 (2016) ha sido la encargada de adoptar la nueva reforma tributaria estructural que busca el fortalecimiento de los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, por lo que es importante destacar que por medio de ella la evasión de impuestos es penalizada con penas privativas de la libertad que cursan entre los 4 y los 9

años de prisión. Cabe resaltar que la evasión de impuestos en la actualidad puede oscilar entre el 3% y 4% del Producto Interno Bruto, causando una serie de daños al patrimonio de la Nación en general.

Tabla 7.

Sanciones anti evasión y elusión fiscal de la Ley 1819 de 2016

<p>Sanción por gastos no explicados</p>	<p>Cuando las compras, costos y gastos del contribuyente excedan de la suma de los ingresos declarados y los pasivos adquiridos en el año, el contribuyente podrá ser requerido por la Administración de Impuestos para que explique dicha diferencia.</p>
<p>Sanción por no acreditar el pago de aportes parafiscales</p>	<p>Se realiza cuando no se acredita el pago, tanto por omisión como por desconocimiento, de los aportes pertinentes a la seguridad social, el Servicio Nacional de Aprendizaje, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de compensación.</p>
<p>Responsabilidad penal por no consignar las</p>	<p>Se sanciona en los casos en que el agente retenedor extingue la obligación del impuesto en su totalidad. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o</p>

retenciones en la fuente y el IVA	responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma
Sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión	Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma.
Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones	Cuando las devoluciones y las compensaciones realizadas, y que estén en concordancia con las declaraciones de renta, no constituyen un reconocimiento definitivo a su favor.

Fuente: elaboración propia a partir de (Ley 1819, 2016) y Sentencia C 571 (2010)

De esta manera, autores como Perdomo, Cabrera y Camacho (2019, p. 16) han afirmado que se ha hecho un esfuerzo por parte de las autoridades para la creación de estrategias anti evasión y elusión fiscal, por lo que al elaborar las declaraciones de renta de los contribuyentes, el responsable de los impuestos a su cargo debe tener presente que, además de las diferentes sanciones que se establecen por extemporaneidad y corrección, existen otras sanciones que se relacionan con los incumplimientos al momento de diligenciar la información o la falta de requisitos acreditados para la reducción de costos y gastos

Estrategias y mecanismos utilizados en Colombia durante el periodo comprendido entre los años 2009 y 2019 para evitar el fenómeno de la evasión y elusión.

Para Parra y Patiño (2019, p. 25) la economía colombiana donde el gasto público se cataloga como una necesidad estatal, las diferentes reformas tributarias se encuentran direccionadas a que los gobiernos aumenten sus índices de recaudación y obtención de ingresos, por lo que los fenómenos de la evasión y elusión de impuestos han causado daños que desencadenan en el endeudamiento externo de la nación para poder continuar con un funcionamiento estatal que por lo menos mantenga los porcentajes de crecimiento económico que se proyectan en los diferentes periodos de tiempo fijados.

Igualmente, autores como López y Socha (2015, p. 17) han afirmado que en Colombia se han presentado una serie de reformas tributarias que han tenido como objetivo la eficiencia del recaudo de impuestos para así evitar y mitigar los fenómenos de la evasión y la elusión de impuestos. Dicha situación ha conllevado a que Colombia se ubique como uno de los países que tienen mayor variabilidad en las reglas impositivas y los gravámenes más elevados del contexto latinoamericano.

En este punto, se debe tener presente las diversas reformas tributarias que se han presentado en Colombia y que han tenido como objetivo la búsqueda por mejorar el recaudo y mitigar los huecos fiscales, los cuales surgen en la corrupción, malversación de recursos del Estado y el despilfarro que ha conllevado al incremento de las tasas, tarifas y cambia las bases gravables. Siendo esto, un gran obstáculo en la generación de confianza y que, como se ha mencionado anteriormente, solo acrecienta la evasión fiscal del país.

Así, la tributación en Colombia como bien lo menciona Rodríguez, Sánchez y Torres (2017, p. 22)) se caracteriza por ser variante y no equitativa, motivo por el cual, se piensa que las personas naturales que tienen un valor significativo de ingresos son los que ejecutan la contribución; sin embargo esto no es cierto, debido a que en la situación actual, son las personas jurídicas las que realizan la mayoría de las contribuciones tributarias. Y en este aspecto, dentro de los países que se encuentran en la OCDE por cada dólar que se recaude en las diversas operaciones que ejecuta una persona jurídica se está recaudando 2,3 dólares de las personas naturales.

Por lo tanto, la situación actual del país permite evidenciar que el recaudo promedio es de 20,3% en el 2016 y, específicamente, 0,22% lo cual se ha logrado por los siguientes mecanismos anti-evasión:

Tabla 8.

Mecanismos anti-evasión en Colombia

Mecanismo	Definición
Factura electrónica	<p>Es el mecanismo anti-evasión más conocido que tiene origen en el Decreto 2242 emitido por (Presidente de la República (2015) y determina que las organizaciones deben implementar la adaptación tecnológica en todas las facturas que expida. De esta forma, la DIAN tiene en cuenta los criterios de ingresos, patrimonio y volumen de las operaciones.</p> <p>Actualmente, el control fiscal de las operaciones entre las compañías se encuentra siendo implementado, sin embargo, siguen presentándose problemas porque para Rincón (2016)</p>

Factura electrónica	<p>este tipo de mecanismos no tiene un carácter obligatorio, por lo cual son las elegidas por la DIAN y las que deseen acogerse a este mecanismo que van a cumplir, no todas.</p>
Reforma tributaria	<p>La reforma tributaria que se presenta en la Ley 1819 emitida por el Congreso de la República (2016) presentó un incremento del IVA al 19%. Lo cual, tiene como principal efecto en los consumidores un impacto psicológico respecto al incremento de precio.</p> <p>Sumado a esto, la ley del mercado conocida como oferta-demanda se le incrementa la complejidad por la desaceleración en la producción industrial que se presenta en Colombia y que incide en el crecimiento económico (Rodríguez , Sánchez , & Torres , 2017).</p> <p>Los resultados de este mecanismo permiten evidenciar, según Rodríguez, Sánchez y Torres (2017), que hubo un decrecimiento del 1% en el consumo de los colombianos respecto al 2019, siendo un factor característico la disminución del consumo. Por lo que, el Estado debe tener la capacidad de responder de forma efectiva para mitigar las consecuencias en el comercio y la economía.</p>
	<p>Remite al determinado conjunto de información que pueden dar las personas jurídicas y naturales a la DIAN de operaciones que se ejecutan con terceros. Por lo tanto, para Rodríguez, Sánchez</p>

<p>Información exógena</p>	<p>y Torres (2017) es un mecanismo que posibilita realizar el cruce de información y determinar los siguientes escenarios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cuando existe algún omiso declarante. - Momento en que se presentan inexactitudes en la información. <p>De esta forma en el 2009 la información exógena integra entidades bancarias y su respectiva información acerca de consignaciones que se desarrollen con un costo más alto a los 25 millones de pesos.</p>
<p>Sistema asistencial al cliente (DIAN)</p>	<p>Tiene como objetivo otorgar a las personas información, atención y servicio en el ámbito tributario, por medio de sistemas informáticos, mitigando todo tipo de problemáticas y dudas con los contribuyentes.</p>
<p>Modelo único de ingresos, servicios y control automatizado (MUISCA)</p>	<p>Tiene como objetivo integrar y facilitar los procedimientos y procesos que ejecuta la administración tributaria y los resultados de la implementación del sistema MUISCA en Colombia. La principal problemática de ello radica en que es un sistema operativo que no cumple con los requisitos de la DIAN, pues no simplifica los procesos; razón por la cual, su seguimiento es óptimo, pero resulta problemático en su uso.</p> <p>En el 2011 el recaudo de renta fue de \$12,532,263, representando un aumento del 33% respecto a los años anteriores. Un recaudo de IVA de \$19,107,012 con un</p>

	<p>incremento del 15%. Por lo que, es posible afirmar que este tipo de mecanismo es eficiente, debido a su relación con la información exógena, pero se siguen presentando problemas que versan sobre la poca cantidad de declarantes frente a los declarantes contribuyentes.</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Elaboración propia a partir de Rodríguez, (2019, p. 16)

Por lo anterior, es posible evidenciar que existe una fluctuación en la evasión fiscal y que, nuevamente, se denota el vínculo de esta problemática con la complejidad de los mecanismos jurídicos tributarios de Colombia. Adicionalmente, en los últimos 20 años se han presentado 15 reformas tributarias, que si bien tenían la finalidad de mitigar la evasión de impuestos y tener un seguimiento sobre el impuesto de renta, ha permitido vislumbrar el vacío normativo.

El principal efecto de ello continúa siendo los bajos niveles de recaudo tributario que han sido identificados por autores como Castañeda y Lambis (2017, p. 17) y que incide en una mala distribución de los recursos del Estado, incremento en tarifas y creación de nuevos impuestos, incidiendo de forma negativa en los contribuyentes. Lo cual manifiesta la reducción de los ingresos tributarios generando un impacto en el presupuesto nacional y que, junto con la ausencia de cultura tributaria, tiene como resultado que las empresas hagan frente a problemas económicos y financieros (Rodríguez, Sánchez y Torrez, 2019, p. 35)

Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ha estimado que, en el primer trimestre del año 2020, el recaudo tributario fue de \$77.78, lo que ha representado una preocupante disminución del 5,2% en lo que respecta al primer trimestre del año 2019 el cual presentó un recaudo de \$82,01 billones (Agurto, 2016, p. 26).

El Estado debe tener un control y preservar una adecuada administración tributaria, por lo que, es importante que los mecanismos mencionados aseguren un buen manejo en cuando a seguridad de la información y estimular a las empresas a que se vinculen con el sistema para poder mitigar la evasión fiscal.

Conclusiones

Al analizar el fenómeno de la evasión y elusión de impuestos en Colombia en el periodo comprendido entre 2009 y 2019, se puede concluir que la evasión tributaria en Colombia se ha catalogado como un fenómeno recurrente e importante dentro de la economía pública que ha comprometido enormemente el desarrollo social y económico de la Nación, toda vez que al distorsionarse el recaudo de recursos por vía de la evasión y la elusión de los impuestos se aumentan los índices de inequidad y se menoscaba la confianza de los particulares en las instituciones del Estado, creando con ello un clima negativo para el desarrollo social y económico del país.

Específicamente, en lo que respecta a la evasión del impuesto de renta, se ha encontrado que para el año 2009 fue de 13.873.53; para el año 2010 de 12.173.99; para el año 2011 de 11.838.82; en el 2012 de 12.666.94; para el 2013 de 12.887.89; el 2014 de 9.465.56; para el 2015 de 7.241.92, para el 2016 de 5.349.78; el 2017 con 5.246.23; el 2018 con 5.018.65 y finalmente en el 2019 con un total de 4.874.65, creando esto la necesidad inminente de generar cambios tributarios que permitan un mayor recaudo.

Así mismo, al determinar de forma general las estrategias y mecanismos utilizados en Colombia dentro del periodo 2009 y 2019, para evitar el fenómeno de la evasión y elusión, se llega a la conclusión que en Colombia se han presentado una serie de reformas tributarias

que han tenido como objetivo la eficiencia del recaudo de impuestos para así evitar y mitigar los fenómenos de la evasión y la elusión de impuestos. Dicha situación ha conllevado a que Colombia se ubique como uno de los países que tienen mayor variabilidad en las reglas impositivas y los gravámenes más elevados del contexto latinoamericano.

Específicamente, dentro de las estrategias utilizadas en Colombia para combatir la evasión y la elusión de impuestos se destaca: la factura electrónica, la información exógena, el sistema asistencial al cliente de la Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales, y el modelo único de ingresos, servicios y control automatizado.

Igualmente, uno de los principales cambios tributarios de la última década y establecido en la reciente reforma tributaria, tiene que ver con que el responsable del pago de impuestos a su cargo deba tener presente que además de las diferentes sanciones que se establecen por extemporaneidad y corrección, existen otras sanciones que se relacionan con los incumplimientos al momento de diligenciar la información o la falta de requisitos acreditados para la reducción de costos y gastos

Se logró determinar que además de los anteriores, otro de los principales cambios tributarios generados en Colombia para combatir los fenómenos de la evasión y elusión de impuestos, es la tipificación de delito como la omisión de agente retenedor que se encuentra en la ley 599 de 2000, en la cual se sanciona con prisión privativa de la libertad a quienes omitan la retención de tributos como el impuesto al valor agregado.

Recomendaciones

Para controlar la evasión y elusión de impuestos se recomienda la diferenciación de los impuestos de carácter nacional y territorial, toda vez que por medio de esta separación de pueden plantear estrategias específicas que ofrezcan soluciones que conlleven a un mayor recaudo.

Así, en los impuestos de carácter territorial como los de rodamiento, prediales, industria y comercio y demás que por lo general se pagan de forma anual, su falta de pago y cumplimiento por parte de los contribuyentes se debe en muchos casos a la falta de liquidez y a una economía inestable, conllevando ello a que se tenga la necesidad de plantear políticas que permitan facilitar dichos pagos sin recurrir a sanciones que en muchos casos no ofrecen soluciones.

En este sentido, se plantea que la imposición de sanciones en materia contributiva y penal, no debe aplicarse en todos los casos, puesto que cuando la evasión se presenta por falta de recursos, se puede contemplar la imposición de medidas razonales y persuasivas que consistan en la fijación de cuotas mensuales que alivien la carga económica para el contribuyente, toda vez que al presentarse la opción de realizar pagos mínimos por mensualidades, se facilita el recaudo y al mismo tiempo se alivia la economía de los particulares.

Igualmente, en lo que respecta a los impuestos de carácter nacional, específicamente impuestos como el IVA y la renta, se plantea que en el caso de la renta de persona natural y jurídica se eliminen las deducciones y exenciones, teniendo para ello en cuenta los ingresos de los declarantes que por lo general son de tres millones de pesos en adelante.

Lo anterior se recomienda debido a que la norma no ha sido unificada al tener diferenciaciones en lo que respecta al cobro de la declaración de renta, pues se presentan deducciones en algunos casos y en otros no. Estos vacíos normativos en materia tributaria posibilitan la presencia del fenómeno de la elusión por parte de los particulares.

En lo que respecta al IVA, se debe tener en cuenta su clasificación de bienes y servicios gravados, bienes y servicios excluidos y bienes y servicios exentos, conllevando a que se recomiende una mayor generación de información que posibilite el entendimiento a los comerciantes y empresarios, puesto que los matices sobre los cuales se aplica dicho impuesto pueden llegar a ser confusas para los contribuyentes.

Por lo anterior, la recomendación final conlleva a que en Colombia no debería presentarse estas tres clasificaciones sobre el impuesto del IVA, ya que se evidencian confusiones en el entendimiento de los bienes y servicios excluidos y los bienes y servicios exentos, siendo más digerible para los comerciantes una clasificación más simple como lo podría ser una dualidad del IVA que se clasifique meramente en bienes y servicios gravados y bienes y servicios no gravados.

Igualmente, el cobro sobre este tipo de impuestos no debería realizarse en periodos de tiempo a mediano o largo plazo, sino que por plazos cortos, tal y como se planteó de igual forma en los impuestos de carácter nacional como los de rodamiento, predial e industria y comercio, se pueda contar con la posibilidad de generar cobros y pagos mensuales que disminuyen los montos económicos.

Glosario

- **Contribuyente**

En el ámbito de las obligaciones fiscales, tributarias y de pago de impuestos, el contribuyente es la persona natural o jurídica que soporta la carga del impuesto, pero no necesariamente es el obligado al pago del impuesto a la Hacienda Pública, puesto que el impuesto puede ser directo o indirecto (Hernández, 2016).

- **Evasión**

La evasión ha sido definida como aquel recurso que una persona natural o jurídica elude de forma fraudulenta para evitar el pago de un tributo o impuesto, por lo que específicamente se entiende como evasión a la violación de una normatividad tributaria que es aplicable a los contribuyentes, conllevando a que éste, conociendo su obligación fiscal, omite o no realice los pagos de su obligación de forma deliberada (Betancourt, 2016).

- **Elusión**

La elusión fiscal se ha conceptualizado como aquella acción que busca evitar o disminuir el valor del pago de tributos dentro de un ordenamiento jurídico tributario preexistente, para lo cual la persona natural o jurídica que la comete recurre a vías legales engañosas, como lo es a manera de ejemplo el hacer pasas gastos personales como gastos empresariales o de representación (Lorenzana, 2017).

- **Fisco**

El concepto de fisco obedece a aquel término que es utilizado para hacer referencia al Estado como una persona jurídica que tiene la obligación de recaudar impuestos, los cuales

sirven a su vez para que se pueda financiar el gasto público. Generalmente, el fisco goza de jurisdicción coactiva por lo que puede adelantar procesos ejecutivos contra los contribuyentes para garantizar el pago de tributos e impuestos (Westreicher, 2019). En el caso colombiano el Fisco se encuentra en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

- Impuestos

Los impuestos han sido comúnmente definidos como aquellos tributos que cada persona, natural o jurídica, debe pagar al Estado para que este pueda costear las necesidades colectivas, contribuyendo de esta manera con una parte de sus ingresos y renta declarada (Lescanoh, 2018). De esta manera, se material el principio Fundante de primacía del interés general y solidaridad el Estado colombiano que se encuentra esgrimidos en el artículo primero constitucional. La diferencia con los tributos radica que en los impuestos son un tipo de tributo.

- Tributo

Los tributos han sido definidos como aquella cantidad de dinero que los ciudadanos tienen la obligación de pagar al Estado para sostener el gasto público. Por ello, autoras como Liñán (2017) argumentan que los tributos son la aportación de los individuos para que haya una distribución equitativa de acuerdo con las necesidades del momento. Igualmente cabe destacar que los tributos se pagan mediante prestaciones monetarias que se agrupan en impuestos, contribuciones y tasas.

Bibliografía

- Ahumada, M., Valle, L., & Vera, J. (2019). *Procedimientos de auditoria tributaria para la identificación de operaciones simuladas desde las normas de aseguramiento de la información*. Obtenido de https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/16003/1/2020_Procedimiento_auditoria_tributaria.pdf
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política*. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Betancourt, J. (2016). *El sistema fiscal colombiano: implicaciones y causas de la evasión, un acercamiento al concepto de cultura tributaria*. Obtenido de https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/11270/MariaClara_MesaAbad_Paulina_TamayoMej%C3%ADa_2016.pdf?sequence=2
- Cahn, P. (2009). La elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado*(42), 2-8.
- Calderón, D. (2015). *Evasión y elusión de impuestos en Colombia*. Obtenido de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/6958/RODRIGUEZ%20CALDERON%20DIANA%20ESPERANZA%202015.pdf;jsessionid=DA39AC375E22D16C868547B7930F23C8?sequence=1>
- Carvajal, J., & Londoño, J. (2019). *Efectos de la evasión de impuestos en Colombia durante los últimos 5 años*. Obtenido de <https://dspace.tdea.edu.co/bitstream/handle/tda/525/Efectos%20de%20la%20evasi%C3%B3n%20de%20impuestos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- CEPAL. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad*. Obtenido de <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/43133>
- Concha, T., Ramírez, J., & Acosta, O. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad*. Obtenido de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43133/1/S1700948_es.pdf
- Congreso de Colombia . (2013). *Ley 1607*.
- Congreso de la República . (1992). *Ley 6*.
- Congreso de la República . (2002). *Ley 788* .
- Congreso de la República . (2003). *Ley 863*.
- Congreso de la República . (2012). *Ley 1607*.
- Congreso de la República . (2014). *Ley 1739*.
- Congreso de la República . (2015). *Ley 1762*.
- Congreso de la República . (2016). *Ley 1819*.

- Corte Constitucional. (2011). *Sentencia C 397*. Obtenido de <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm#:~:text=De%20acuerdo%20con%20el%20art%C3%ADculo,necesarios%20para%20su%20consecuci%C3%B3n%20y>
- De la Hoz , K., Urquijo , L., Durango, J., & Miranda , R. (2018). Modalidades de evasión, elusión y contabilidad creativa en. *Liderazgo Estratégico*, 111-121.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2015). *Estimación de la evasión del impuesto de renta en personas jurídicas 2007 - 2012*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Colombia.%20Estimaci%C3%B3n%20de%20la%20Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20de%20Renta%20Perosnas%20Jur%C3%ADdicas%202007-2012..pdf>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2017). *Colombia: estimación de la evasión del impuesto de rentas de personas jurídicas 2007-2012*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Colombia.%20Estimaci%C3%B3n%20de%20la%20Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20de%20Renta%20Perosnas%20Jur%C3%ADdicas%202007-2012..pdf>
- Espitia, A., & Suárez, J. (2017). *Impacto económico ocasionado por la evasión del impuesto del IVA en diversos sectores en Colombia*. Obtenido de <http://repositorio.uniagustiniana.edu.co/bitstream/handle/123456789/118/EspitiaMancipe-Andrea-2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Gómez , G., Madrid , D., & Quinayás , D. (2017). *Factores que generan la evasión de los impuestos de renta e IVA en las personas naturales dedicadas a la comercialización de vestuario en el centro del municipio de Medellín* . Medellín : Universidad de Antioquia .
- Lambis, M., & Castañeda, E. (2016). *Evasión del impuesto al valor agregado en Colombia*. Obtenido de <https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/15178/1/Lambis%20y%20Castan%cc%83eda%202017.%20Evasio%cc%81n%20IVA..pdf>
- Llorente, T., Ramírez, J., & Acosta, O. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. Notas de estudio*. Obtenido de <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/43133>
- Moreno, G. (2019). *Desarrollo del marco conceptual de la obligación tributaria y antecedentes en el derecho colombiano*. Obtenido de <https://repository.udca.edu.co/bitstream/11158/1364/1/DESARROLLO%20DEL%20MARC O%20CONCEPTUAL%20DE%20LA%20OBLIGACI%C3%93N%20TRIBUTARIA%20%28GUSTAV O%20MORENO%29.pdf>
- Parra, O., & Patiño, R. (2019). *Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001-209*. Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v18n2/v18n2a11.pdf>
- Perdomo, J., Cabrera, L., & Camacho, L. (2019). *La evasión de impuestos como delito de acuerdo a su cuantía*. Obtenido de <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/13446>

- Perdomo, J., Cabrera, L., & Camacho, L. (2019). *La evasión de impuestos como delito de acuerdo a su cuantía*. Obtenido de https://repository.ucc.edu.co/bitstream/20.500.12494/13446/1/2019_evasion_impuestos_delito.pdf
- Presidente de la República . (2014). *Decreto 014*.
- ProColombia. (10 de mayo de 2020). *Impuestos en Colombia*. Obtenido de ProColombia: <https://www.inviertaencolombia.com.co/como-invertir/impuestos.html>
- Rodríguez, D. (2015). *Evasión y elusión de impuestos*. Obtenido de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/6958/RODRIGUEZ%20CALDERON%20DIANA%20ESPERANZA%202015.pdf;jsessionid=DA39AC375E22D16C868547B7930F23C8?sequence=1>
- Rodríguez, J. (2018). *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997-2017*. Obtenido de <http://bdigital.unal.edu.co/70031/1/1033694553.2018.pdf>
- Sotomayor, G. (2020). *Ejemplarización de la liquidación de sanciones tributarias asociadas a una persona natural no obligada a llevar contabilidad respecto a la declaración de renta*. Obtenido de <http://repository.unipiloto.edu.co/bitstream/handle/20.500.12277/6938/Ejemplarizaci%C3%B3n%20de%20la%20liquidaci%C3%B3n%20de%20sanciones%20tributarias,%20asociadas%20a%20una%20persona%20natural,%20no%20obligada%20a%20llevar%20contabilidad,%20respecto%20a%20>
- Vinasco, A. (2017). *Efectos de la tasa de evasión d eimpuesto de renta sobre el crecimiento económico en Colombia (2002 - 2016)*. Obtenido de <https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/23604/1/EFFECTOS%20DE%20LA%20TASA%20DE%20EVASI%C3%93N%20DE%20IMPUESTO%20DE%20RENTA%20SOBRE%20EL%20CRECIMIENTO%20ECON%C3%93MICO%20EN%20COLOMBIA%20%282017%20-%202016%29.pdf>
- Yikona, S. (2011). *Como la corrupción y la evasión de impuestos alteran el desarrollo*. Obtenido de <https://blogs.worldbank.org/es/voices/c-mo-la-corrupci-n-y-la-evasi-n-de-impuestos-alteran-al-desarrollo>
- Agurto, I. (2016). *Metodologías de investigación cualitativa y participación* . Obtenido de <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/6029?locale-attribute=es>
- Bueno, C. (2018). *Principios de derecho tributario en la Constitución de 1991 y la jurisprudencia contencioso admistrativa*. Obtenido de <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/25714/u276853.pdf?seq>
- Castañeda, E., & Lambis, M. (2017). *Evasión del impuesto al valor agregado en Colombia*. Obtenido de <https://repository.ucatolica.edu.co/handle/10983/15178>
- Rincón, N. (2016). *Reflexiones de los avances en la implementación de la factura electrónico en Colombia*. Obtenido de <https://repository.libertadores.edu.co/handle/11371/1009>

- Rodríguez, A. (2019). *Efectos de la tasa de evasión de impuesto de renta sobre el crecimiento económico en Colombia*. Obtenido de [https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/23604/1/EFFECTOS%20DE%20LA%20TASA%20DE%20EVASI%C3%93N%20DE%20IMPUESTO%20DE%20RENTA%20SOBRE%20EL%20CRECIMIENTO%20ECON%C3%93MICO%20EN%20COLOMBIA%20\(20.pdf](https://repository.ucatolica.edu.co/bitstream/10983/23604/1/EFFECTOS%20DE%20LA%20TASA%20DE%20EVASI%C3%93N%20DE%20IMPUESTO%20DE%20RENTA%20SOBRE%20EL%20CRECIMIENTO%20ECON%C3%93MICO%20EN%20COLOMBIA%20(20.pdf)
- Tacillo, E. (2016). *Metodología de la investigación científica*. Obtenido de <http://repositorio.bausate.edu.pe/handle/bausate/36>