

Estimación del Tax – Gap en Colombia e identificación de medidas proactivas para su reducción

Autor: Álvaro Andrés Vernazza Paez

Tesis Doctoral UDC / 2023

Director: Dr. Antonio Javier Prado Domínguez

Directora: Dra. Begoña Álvarez García

Programa Oficial de Doctorado Interuniversitario en Análisis Económico y
Estrategia Empresarial



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

Don Antonio Javier Prado Domínguez, Catedrático de Universidad, adscrito al Departamento de Economía de la Facultad de Economía y Empresa de la Universidade da Coruña, en condición de Director/Tutor de la Tesis titulada “**Estimación del Tax – Gap en Colombia e identificación de medidas proactivas para su reducción**” realizada por el Doctorando **don Álvaro Andrés Vernazza Páez** y doña **Begoña Alvarez García**, Profesora Contratada Doctora, adscrita al Departamento de Empresa de la Facultad de Economía y Empresa de la Universidade da Coruña, en condición de Directora de la misma Tesis Doctoral

INFORMAN

Que la presente Tesis Doctoral se corresponde con el trabajo realizado por el Doctorando bajo nuestra dirección/tutorización y expresamente autorizamos su presentación y emitimos el correspondiente **INFORME FAVORABLE** para su exposición y defensa al considerar que reúne los requisitos exigidos por el Reglamento de Estudios de Doctorado de la Universidade da Coruña.

Así lo expresamos y firmamos en A Coruña, a 20 de junio de 2023

Fdo. Antonio Javier Prado Domínguez

Begoña Alvarez García

Los resultados más importantes del proyecto se han publicado en forma de artículo original en la prestigiosa revista internacional *Investigación Económica*, revista de la facultad de economía de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Dicha revista sigue un proceso de revisión por pares y publica artículos con elevados estándares científicos, que contienen información relevante para fomentar discusiones teóricas y analizar políticas económicas, la revista se sitúa en el tercer cuartil de la Categoría JCR. El artículo publicado, cuya referencia se muestra a continuación, se adjunta como material suplementario al final de esta Tesis Doctoral (Anexo 2):

- ***Vernazza Páez, Á. A., & Prado Domínguez, A. J. (2021). Estimación de la brecha tributaria para Colombia: medidas proactivas para su reducción. Investigación económica, 80(317), 58-81.***

Asimismo, como resultado de las investigaciones adelantadas en el marco de esta Tesis Doctoral el autor ha sido consultado en diversos medios de comunicación colombianos y del ámbito internacional con el objetivo de buscar su interpretación sobre las realidades fiscales colombianas. A continuación, se presentan algunas de las URLs en las cuáles reposa el material audiovisual:

- <https://www.youtube.com/watch?v=RHSWLA2tGUY>
- <https://www.youtube.com/watch?v=0VzVtD0Opio>
- <https://www.youtube.com/watch?v=5HJUnlF136c>
- <https://www.youtube.com/watch?v=xdcRVW7ndVQ>
- <https://www.bluradio.com/nacion/ecopetrol-y-repsol-anuncian-descubrimiento-de-nuevo-pozo-petroleo-en-el-meta-cb20>

A mi hijo Khammil Vernazza Castellanos

AGRADECIMIENTOS

Quiero expresar mi sincero agradecimiento a todos aquellos que han contribuido de manera invaluable en el desarrollo y culminación de mi Tesis Doctoral. En primer lugar, me gustaría agradecer a mis directores, quienes me brindaron una orientación experta, su apoyo constante y su dedicación para ayudarme a alcanzar mis metas académicas. También deseo agradecer y reconocer el apoyo y estímulo recibido por parte de mi familia, quienes estuvieron presentes durante todo este proceso y me brindaron su inquebrantable apoyo emocional. De igual manera, agradezco a la Universidad de A Coruña por acogerme y proporcionarme el entorno propicio, desde mi llegada a España, para llevar a cabo mis estudios doctorales. Este logro no hubiera sido posible sin el respaldo de todos ustedes, y estoy profundamente agradecido por su contribución a mi crecimiento como profesional.

- ◆ Al **Dr Antonio Javier Prado Domínguez**, Director de esta Tesis Doctoral, por haberme llevado a otro paradigma del conocimiento económico y fiscal.
- ◆ A la **Dra. Dra. Begoña Álvarez García**, Directora de esta Tesis Doctoral, por su dedicación e interminables horas de acompañamiento y asesoría en este proyecto de investigación.
- ◆ Por sus aportes académicos y técnicos mi especial gratitud y respeto a: Robert Romero, Leandro Vivas, Javier Deaza, Henry Laverde y Oscar Arcos, Edgar Ibarra.

Gracias a todos por haberlo hecho más fácil

Álvaro Andrés Vernazza Paez

TABLA DE CONTENIDO

TABLA DE CONTENIDO.....	1
ABREVIATURAS UTILIZADAS	9
RESUMEN.....	15
Capítulo 1. INTRODUCCIÓN.....	19
Introducción	21
Referencias.....	30
Capítulo 2. LA TRIBUTACIÓN Y EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.....	33
2.1. Consideraciones teóricas sobre la tributación	35
2.1.1. Pensamiento tributario clásico	37
2.1.2. Pensamiento tributario moderno	40
2.2. Delimitación conceptual.....	42
2.2.1. Sentimientos morales, emociones públicas e incumplimiento tributario.....	43
2.2.2. Evasión y elusión tributarias	45
2.2.3. Brecha tributaria y medidas proactivas que promueven su reducción	50
2.3. Causas del incumplimiento tributario	52
2.3.1. Motivaciones sociales y/o psicológicas.....	54
2.3.2. Actividades económicas internacionales.....	55
2.3.3. Fallos institucionales	59
2.3.4. Actividades delictivas/economía sumergida	62
2.3.5. Fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica	62
2.4. Métodos de estimación del incumplimiento tributario.....	65
2.4.1. Revisión de la literatura.....	66
2.4.2. Métodos de enfoques globales	72
2.4.3. Métodos de información parcial.....	75
2.4.3. Métodos estadísticos y/o econométricos	78
Referencias.....	83

Capítulo. ESTRUCTURA FISCAL, REFORMAS TRIBUTARIAS Y MECANISMOS PROPULSORES DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA	107
3.1. Estructura del sector público colombiano	109
3.1.1. Organismos administrativos	111
3.1.2. Empresas - Sociedades públicas.....	115
3.2. El sistema fiscal colombiano.....	116
3.2.1. Marco normativo	116
3.2.2. Estructura del sistema fiscal colombiano	120
3.2.3. Estructura del balance fiscal colombiano y análisis de contexto	124
3.3. Principales reformas tributarias y modificaciones estructurales del sistema fiscal colombiano.....	128
3.3.1. Antecedentes históricos (1819-1965).....	128
3.3.2. Grandes reformas tributarias (1966-2020)	132
3.3.2.1. Administración Carlos Lleras Restrepo (1966-1970).....	133
3.4. Evolución de la tributación colombiana en el período 1970 – 2020.....	169
3.4.1. La tributación interna	172
3.4.2. La tributación externa.....	174
3.4.3. Análisis inter-temporal del IRC y del IVA	177
3.5. Factores que conducen al incumplimiento tributario	184
3.5.1. Factor psico-social (FPS)	184
3.5.2. Factor transfronterizo-externo (FTE)	186
3.5.3. Factor institucional (FI).....	188
3.5.4. Factor estructural y de fragmentación económica (FEFE).....	192
Referencias.....	195
Capítulo 4 UNA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA FISCAL EN COLOMBIA A PARTIR DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	211
4.1. Los modelos de ecuaciones estructurales.....	213
4.1.1. Aspectos generales	213
4.1.2. Contexto histórico	214
4.1.3. Características de los SEM.....	216
4.1.4. Fases de un SEM.....	219

4.2.	Desarrollo metodológico	224
4.2.1.	Formulación: modelo de medida para cada variable latente	226
4.2.2.	Especificación del modelo de efectos.....	227
4.2.3.	Identificación: variables del modelo estructural	230
4.2.4.	Decisión del modelo estructural y estimación de parámetros	233
4.2.5.	Evaluación del ajuste.....	236
4.2.6.	Interpretación de los resultados.....	236
4.4.	Reflexiones finales	243
	Referencias	245
Capítulo 5 PROPUESTA DE MECANISMOS PROACTIVOS PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA FISCAL EN COLOMBIA.....		255
5.1.	Esquema para una nueva arquitectura tributaria para Colombia.....	257
5.2.	Pilar 1: educación tributaria (ET).....	258
5.3.	Pilar 2: fortalecimiento de la eficiencia recaudatoria (FER).....	265
5.3.1.	Definición del índice de eficiencia de la política tributaria	266
5.3.2.	Aplicación del IEPT al caso de Colombia	269
5.4.	Pilar 3: revitalización técnica y tecnológica (RT).....	273
5.4.1.	Implementación obligatoria de la factura electrónica	274
5.4.2.	Reconversión electrónica obligatoria para las empresas.....	275
5.4.3.	Segmentación empresarial tributaria.....	276
5.4.4.	Integración de los sistemas informáticos	277
5.4.5.	Fortalecimiento de las competencias del capital humano de la administración pública	278
5.4.6.	Fortalecimiento de las auditorías.....	279
5.4.7.	Control electrónico de las declaraciones con saldo a favor	279
5.4.8.	Interconexión de las auditorías fiscales internacionales	280
5.4.9.	Compensación automática tributaria por denuncia de terceros.....	282
5.4.10.	Declaración electrónica presuntiva	282
5.5.	Pilar 4. Puesta a punto del diseño tributario (PPDT)	283
5.5.1.	Compensación estratificada del IVA.....	284
5.5.2.	Segmentación empresarial en el impuesto a la renta de las personas físicas	285

5.5.3. Restructuración del impuesto a la renta de las personas físicas para dividendos, participaciones y enajenaciones	289
5.5.4. Integración del Monitoreo Fiscal Internacional	291
5.5.5. Reducción del costo fiscal.....	292
5.5.6. Fortalecimiento de multas, penas y sanciones (FMPS).....	293
Referencias	295
Capítulo 6 CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN	297
6.1. Conclusiones	299
6.2. Limitaciones del estudio.....	312
6.3. Futuras líneas de investigación	314
REFERENCIAS DE LA TESIS.....	317
ANEXOS	371

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 2.1. Similitudes y Diferencias entre la Evasión y la Elusión Tributarias	48
Tabla 2.2. Causas y factores que generan incumplimiento tributario	64
Tabla 2.3. Métodos de enfoques globales	74
Tabla 2.4. Métodos de información parcial	76
Tabla 2.5. Métodos Estadísticos y/o Econométricos	79
Tabla 3.1. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Carlos Lleras Restrepo	135
Tabla 3.2. Reformas tributarias estructurales del Gobierno de Misael Pastrana Borrero	137
Tabla 3.3. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Alfonso López Michelsen	139
Tabla 3.4. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Julio Cesar Turbay Ayala	142
Tabla 3.5. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Belisario Betancur Cuartas	144
Tabla 3.6. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Virgilio Barco Vargas	146
Tabla 3.7. Reformas tributarias estructurales del gobierno de César Gaviria Trujillo	148
Tabla 3.8. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Ernesto Samper Pizano	149
Tabla 3.9. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Andrés Pastrana Arango	151
Tabla 3.10. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Álvaro Uribe Vélez (I)	154
Tabla 3.11. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Álvaro Uribe Vélez (II)	156
Tabla 3.12. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Juan Manuel Santos (I)	158
Tabla 3.13. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Juan Manuel Santos (II)	161
Tabla 3.14. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Iván Duque Márquez	165
Tabla 3.15. Reforma tributaria estructural del gobierno de Gustavo Petro Urrego	169
Tabla 4.1. Hipótesis de trabajo y signos esperados del SEM	232
Tabla 4.2. Cargas factoriales de las variables observadas	235
Tabla 4.3 Impacto en los IPTs derivado de eim, eirc y ese	235
Tabla 4.4 Estadísticos de ajuste	236
Tabla 4.5 Estimación de la brecha tributaria y el incumplimiento tributario	243
Tabla 5.1. Nivel de presión fiscal y valor del índice de Gini en el mundo	267
Tabla 5.2. Valor del IEPT para Colombia (1970-2020)	269

Tabla 5.3. Reestructuración de la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas para las mipymes en Colombia	287
Tabla 5.4. Propuesta de modificación de la tarifa marginal para el impuesto a la renta de las personas físicas (jurídicas)	288
Tabla 5.5. Tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas para dividendos y participaciones en Colombia	290
Tabla 5.6. Tarifa propuesta del Impuesto a la renta de las personas físicas para dividendos, participaciones y enajenaciones en Colombia	290
Tabla 6.1. Estimación de la brecha tributaria y el incumplimiento tributario	307

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1. Estructura del sector público colombiano	110
Gráfico 3.2. Estructura del sistema fiscal colombiano.....	120
Gráfico 3.3. Participación de los impuestos Internos y externos en el total de ingresos tributarios.	170
Gráfico 3.4. Participación por tipo de impuesto en el total de impuestos internos.....	172
Gráfico 3.5. Participación por tipo de impuesto en el total del recaudo tributario externo	175
Gráfico 3.6. Participación por tipo de impuesto en el total del recaudo tributario externo y total ...	176
Gráfico 3.7. Participación media en el período 1970-2020 de los impuestos en el total de los IPTs	177
Gráfico 3.8. Evolución de los IPTs, el IRC y el IVA a lo largo del período 1970-2020	178
Gráfico 3.9. Crecimiento de los IPTs, el IRC y el IVA a lo largo del período 1970-2020	180
Gráfico 3.10. Participación del IRC y del IVA en el PIB	180
Gráfico 3.11. Evolución de los IPTs como proporción del PIB y del coeficiente de Gini durante el período 1970-2020	183
Gráfico 4.1. Diagrama de trayectorias	232
Gráfico 4.2. Diagrama de trayectorias estimado	234
Gráfico 5.1. Estructura del ENATC	257
Gráfico 5.2. Modelo de Educación Tributaria para Colombia	260
Gráfico 5.3. Evolución del IEPT en Colombia (1971-2022)	272
Gráfico 5.4. Variación interanual del IEPT en Colombia comparando año a año (1971-2022)	272

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ACPM	Aceite Combustible Para Motores
AGFI	Adjusted Goodnes of Fit (Índice de Bondad de Ajuste Modificado)
AIC	Akaike Information Criterio (Criterio de Información de Akaike)
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
ANIF	Asociación Nacional de Instituciones Financieras
ASCUN	Asociación Colombiana de Universidades
BEPS	Base Erosión and Profit Shifting (Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios)
BEPS	Beneficios Económicos Periódicos
Bf	Balance Fiscal
BIS	Banco Internacional de Pagos
BM	Banco Mundial
CEIVA	Esquema de Compensación Estratificada del IVA
CEPAL	Comisión Económica para América Latina
CERT	Certificado de Reembolso Tributario
CFI	Comparative Fit Index (Índice Comparativo del Ajuste)
CIEFP	Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas Corrientes y de capital
CONFIS	Consejo Superior de Política Fiscal
CREE	Impuesto Sobre la Renta para la Equidad
CTT	Comisiones Técnicas Tributarias
CTTP	Comisiones Técnicas Tributarias Permanentes
DAN	Dirección de Aduanas Nacionales
DANE	Departamento Administrativo Nacional de Estadística
DGCPTN	Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DIN	Dirección de Impuestos Nacionales
DNP	Departamento Nacional de Planeación

DWLS	Diagonal Weighted Least Squares (Mínimos Cuadrados Ponderados Diagonalizados)
eim	Incumplimiento Tributario por Inestabilidad Macroeconómica.
ENATC	Esquema para una Nueva Arquitectura Tributaria para Colombia
eirc	Incumplimiento Tributario por el Impago del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
ESE	Empresas Sociales del Estado
ese	Incumplimiento Tributario por Economía Sumergida
ET	Educación Tributaria
ETT	Estrategias de Educación Tributaria
FARC – EP	Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia- Ejército Popular
FECODE	Federación Colombiana de Educadores
FEFE	Factor Estructural y de Fragmentación Económica
FOGACOOP	Fondo de Entidades Cooperativas
FER	Fortalecimiento de la Eficiencia Recaudatoria
FI	Factor Institucional
FMI	Fondo Monetario Internacional
FOGAFIN	Fondo de Garantías Financieras
FOREC	Fondo Para la Reconstrucción del Eje Cafetero
FPS	Factor Psicosocial
FTE	Factor Transfronterizo Externo
GEIH	Gran Encuesta Integrada de Hogares
GFI	Goodness of Fit Index (Índice de Bondad de Ajuste)
GLS	Generalized Least Squares (Mínimos Cuadrados Generalizados)
GMF	Gravamen a los Movimientos Financieros
ICA	Instituto Colombiano Agropecuario
ICA	Impuesto de Industria y Comercio
ICBF	Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
ICLD	Ingresos Corrientes de Libre Destinación
Ics	Ingresos Corrientes
IEPT	Indicador de Eficiencia de la Política Tributaria

IFSF	Inspectores Fiscales Sin Fronteras
IG- II	Índice de Globalización
IMAS	Impuesto Mínimo Alternativo Simple
Infli	Tasa de Inflación
INTs	Ingresos no tributarios
ITEP	Índice de Transparencia de las Entidades Públicas
IPP	Importaciones como Proporción del Producto Interno Bruto
IPTs	Ingresos Públicos Tributarios
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IVAc	Impuesto al Valor Agregado Externo
M1	Dinero en Efectivo
M1_Ktes	Uso del Efectivo
MEN	Ministerio de Educación Nacional
MFMP	Marco Fiscal de Mediano Plazo
MHCP	Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Mipymes	Micros Pequeñas y Medianas Empresas
ML	Máxima Verosimilitud
MIMIC	Multiple Indicator Multiple Cause (Múltiples Indicadores Múltiples Causas)
MINTIC	Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
MUISCA	Modelo Único de Ingresos y Servicios de Control Automatizado
NAF	Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal
NATC	Nueva Arquitectura Tributaria para Colombia
NFI	Normed Fit Index (Índice de Ajuste Normalizado)
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NNFI	Nonnormed Fit Index (Índice de Ajuste No Normalizado)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OEI	Organización de Estados Iberoamericanos
OLS	Ordinary Least Squares (Mínimos Cuadrados Ordinarios)
ONU	Organización de las Naciones Unidas
ONODC	United Nations Office on Drugs and Crime (Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito)

PACC	Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano
PAE	Programa de Alimentación Escolar
PAEF	Programa de Apoyo al Empleo Formal
Pd	Probabilidad de Detección del Agente Defraudador
PF_inv	Pérdida de Presión Tributaria
PGN	Presupuesto General de la Nación
PIP	Participación de la Industria en el Producto Interno Bruto
PIB	Producto Interno Bruto
PPDT	Puesta a Punto del Diseño Tributario
PreryC_Inv	Pérdida de Recaudo Tributario del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
PROEXPO	Fondo de Fomento a las Exportaciones
QOG	Quality of Goverment Institute (Instituto Para la Calidad del Gobierno)
RF	Regla Fiscal
RITA	Red Interinstitucional de Transparencia y Anticorrupción
RMSEA	Root Mean Squared Error of Approximation (Error de Aproximación Cuadrático Medio)
RMSR	Root Mean Square Residual (Índice de Cuadrados Medios Residuales)
RN	Recursos Naturales
ROSCs	Reports of the Observance of Standards and Codes (Informe sobre Observancia de Códigos y Normas)
RST	Régimen Simple Tributario
RT	Revitalización Técnica y Tecnológica
RUT	Registro Único Tributario
Saber Pro	Exámenes de Calidad de la Educación Superior
SBCPP	Saldo de la Balanza Comercial Como Proporción del PIB
Sc	Fraude Tributario
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SEM	Structural Equation Models (Modelos de Ecuaciones Estructurales)
SENA	Servicio Nacional de Aprendizaje
SIMCI	Sistema Integrado de Monitoreo de Cultivos Ilícitos
Solt_Ginmar	Coefficiente de Gini

T	Total de Ingresos Consolidados de Impuestos y otra Tipología de Ingresos
TA	Tarifas Arancelarias
TCM1	Tasa de Crecimiento del Efectivo
TCE1	Tasa de Crecimiento Económico
TFI	Normas Internacionales de Transparencia Fiscal Internacional
TICs	Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
TX	Tarifas Impositivas
UIAF	Unidad de Investigación y Análisis Financiero
ULS	(Unweighted Least Squares) (Mínimos Cuadrados no Ponderados o de Distribución Asintótica)
UNET	Unidad Nacional de Educación Tributaria
UPAC	Unidad de Poder Adquisitivo Constante
UVT	Unidad de Valor Tributario
Yn	Renta Nacional
WLS	Weighted Least Squares (Mínimos Cuadrados Ponderados)

RESUMEN



RESUMEN

Esta Tesis Doctoral se centra en el estudio del incumplimiento tributario, abordando las formas de evasión y elusión tributarias y su impacto en la recaudación de impuestos en Colombia. Se analizan las causas que generan el incumplimiento tributario, incluyendo factores como la inestabilidad macroeconómica, la informalidad económica, la complejidad de los marcos tributarios y la corrupción. Además, se explora la relación entre el incumplimiento tributario y la economía sumergida. El objetivo principal es estimar el impacto de la brecha fiscal derivada del incumplimiento tributario en los ingresos públicos a lo largo del período 1970-2018. Se propone un modelo de ecuaciones estructurales para analizar empíricamente esta relación. Como resultado, se identificaron mecanismos proactivos que contribuyen al cierre progresivo de la brecha tributaria en Colombia. Este estudio es relevante dado el impacto del incumplimiento tributario en la disponibilidad de recursos para atender demandas sociales y la percepción de los contribuyentes sobre las políticas fiscales y la administración tributaria. Además, es especialmente pertinente para países en vías de desarrollo, donde se observa un mayor incumplimiento tributario. En el caso colombiano, se destacan la debilidad fiscal, la falta de equidad en la distribución de los ingresos y la ineficiencia recaudatoria como desafíos a abordar.

RESUMO

Esta Tese de Doutorado centra-se no estudo do incumprimento tributário, abordando as formas de evasão e elusão tributária, e o seu impacto na arrecadação de impostos na Colômbia. Analisam-se as causas que geram o incumprimento tributário, incluindo fatores como a instabilidade macroeconómica, a informalidade econômica, a complexidade dos marcos tributários e a corrupção. Além disso, explora-se a relação entre o incumprimento tributário e a economia submersa. O objetivo principal é estimar o impacto da brecha tributária derivada do incumprimento tributário nos rendimentos públicos ao longo do período de 1970-2018. Propõe-se um modelo de equações estruturais para analisar empíricamente esta relação. Como resultado, identificaram-se mecanismos

proativos que contribuem para o fechamento progressivo da brecha tributária na Colômbia. Este estudo é relevante dado o impacto do incumprimento tributário na disponibilidade de recursos para atender às demandas sociais e na percepção dos contribuintes sobre as políticas fiscais e a administração tributária. Além disso, é especialmente pertinente para países em desenvolvimento, onde se observa um maior incumprimento tributário. No caso colombiano, destacam-se a debilidade fiscal, a falta de equidade na distribuição dos rendimentos e a ineficiência arrecadatória como desafios a serem abordados.

ABSTRACT

This doctoral thesis focuses on the study of tax non-compliance, addressing forms of tax evasion and avoidance, and their impact on tax collection in Colombia. The causes that generate tax non-compliance are analyzed, including factors such as macroeconomic instability, economic informality, the complexity of tax frameworks, and corruption. Additionally, the relationship between tax non-compliance and the underground economy is explored. The main objective is to estimate the impact of the tax gap derived from tax non-compliance on public revenues throughout the period 1970-2018. A structural equation model is proposed to empirically analyze this relationship. As a result, proactive mechanisms contributing to the progressive closure of the tax gap in Colombia were identified. This study is relevant given the impact of tax non-compliance on the availability of resources to address social demands and on taxpayers' perception of fiscal policies and tax administration. Moreover, it is especially pertinent for developing countries where higher levels of tax non-compliance are observed. In the Colombian case, fiscal weakness, lack of equity in income distribution, and inefficient tax collection are highlighted as challenges to be addressed.

Capítulo 1

INTRODUCCIÓN

Introducción

El incumplimiento tributario es reconocido como la infracción administrativa en la que incurren los contribuyentes que incumplen, de forma total o parcial, con la declaración de sus obligaciones tributarias, pudiendo, para hacerlo, ir en contra (o no) de las disposiciones legales inherentes al marco jurídico tributario. En un sentido amplio, el incumplimiento tributario agrupa todas aquellas acciones, deliberadas o no, que resultan en una eliminación o reducción de las obligaciones tributarias, incluyendo la evasión y la elusión tributarias y la economía sumergida. La economía sumergida agrupa al conjunto de actividades económicas que no se declaran y escapan al control de la administración tributaria y sus estadísticas oficiales y, por tanto, se encuentran al margen total o parcialmente de la economía regulada u oficial.

La evasión tributaria hace referencia a las aquellas acciones que el contribuyente realiza para ocultar y evitar el pago de impuestos transgrediendo la ley, mientras que la elusión tributaria hace referencia a las maniobras que el contribuyente hace, dentro del marco legal, para no pagar impuestos (evitando que se genere un hecho imponible). Los conceptos que se acaban de señalar son los que aproximan la dimensión de la brecha tributaria (*tax gap*) y permiten comprender por qué se ocasiona dicha brecha tributaria y por qué se deterioran los ingresos públicos tributarios (IPTs) de una jurisdicción fiscal. Por eso, en esta Tesis Doctoral se van a estudiar en detalle.

La evasión y elusión tributarias se producen cuando el contribuyente aplica estrategias para obtener un ahorro fiscal por la vía de la ocultación deliberada de ingresos. De ese modo el contribuyente evita ser detectado por los mecanismos proactivos de recaudación y es capaz de esquivar el pago de tarifas marginales elevadas.

Los niveles de evasión y elusión tributarias de una economía están relacionados con elementos como la inestabilidad macroeconómica, el crecimiento de la informalidad económica y/o de la economía sumergida, la complejidad de los marcos tributarios, la corrupción, la falta de moral y educación tributarias de los contribuyentes o la debilidad institucional de la administración tributaria, entre otros. Estos elementos no ayudan a la optimización de la recaudación tributaria; de hecho, promueven la ampliación de la brecha tributaria de una jurisdicción fiscal (Allingham & Sandmo, 1972; Castañeda Rodríguez, 2017; Schneider, 2022; Williams & Schneider, 2016). Por eso, diversos autores como Alm (2012), Sandford (2019) o Şuvelea (2014) ponen el énfasis en proponer medidas como reforzar las sanciones para ayudar a reducir el incumplimiento tributario. Por un lado, estos autores hacen referencia a la necesidad de vigorizar el marco de las sanciones judiciales para detener progresivamente el incumplimiento tributario y así reducir la brecha tributaria lo largo del tiempo. Por otro lado, hacen referencia a imponer sanciones administrativas, como aplicar tarifas crecientes sobre la cuota del impuesto que se evade, para penalizar de forma ejemplar a quienes contravienen el deber cívico de tributar. Según esos autores, aunque estas dos recomendaciones son importantes para reducir el incumplimiento

tributario, la primera de ellas demuestra mayor eficiencia a la hora de optimizar la actividad recaudatoria. En esta misma línea, autores como Benkraiem et al. (2021), Panadés (2001), Pirttila, (1999) y Srinivasan (1973) confirman que la optimización de la recaudación tributaria podrá conseguirse con el fortalecimiento del marco de sanciones judiciales y sanciones administrativas, pero ese fortalecimiento debería ir acompañado de estrategias técnicas y tecnológicas que permitan a la administración tributaria orientar a los contribuyentes sobre la forma apropiada en la que deben presentar sus declaraciones de impuestos e implementar mecanismos proactivos que permitan detectar, con oportunidad, los posibles actos premeditados, errores, omisiones o artificios en los que incurre el contribuyente y que distorsionan su realidad fiscal.

El incumplimiento tributario es un tema muy relevante porque impide que los gobiernos dispongan de suficientes recursos para atender a las demandas sociales y conduce a que los contribuyentes sientan desafección hacia las políticas fiscales y la administración tributaria. Por eso, la comunidad científica tiene la responsabilidad de investigar sobre estos temas para entender por qué se produce el incumplimiento, qué consecuencias tiene y cómo se puede intentar evitar. Y si este tipo de estudio es necesario y pertinente en los países desarrollados, todavía lo es más en el caso de los países en vías de desarrollo, que es precisamente donde se produce mayor incumplimiento tributario (principalmente en regiones como África o Latinoamérica, y también en algunos casos en el continente asiático). En el caso latinoamericano destacan países como El Salvador, México, Colombia, Ecuador o Perú, entre otros, que muestran una recaudación escasa y un sistema tributario inestable, junto con altos niveles de pobreza y falta de equidad en la distribución de los ingresos. Estas debilidades se retroalimentan entre sí y configuran escenarios complejos, a los que también hay que añadir las dificultades que plantea la globalización, el desarrollo tecnológico o las crisis internacionales – como, por ejemplo, la aparición de la pandemia de COVID-19 – y que confirman que el incumplimiento tributario es un verdadero desafío para la investigación académica y científica de las jurisdicciones menos desarrolladas y, especialmente, de las que están ubicadas en América Latina.

En el caso de América Latina, cabe señalar que la estructura fiscal de los países de la zona empezó a cobrar mayor importancia en el año 1989 cuando en el Consenso de Washington (propuesto por los Estados Unidos) se sugirió realizar ajustes macroeconómicos y fiscales que implicasen cambios estructurales en el gasto público y en la arquitectura tributaria, así como un viraje sustancial en la dinámica recaudatoria de la región. Los pilares del acuerdo de Washington no solo hablaban de un nuevo paradigma recaudatorio en América Latina, sino también del surgimiento de un escenario económico diferente permeado por la liberalización comercial (con la eliminación de barreras comerciales) y por la flexibilización financiera (con la reducción las barreras que impedían la movilidad de capitales).

Esta situación dio lugar al surgimiento de una nueva arquitectura tributaria que se configuraba a través de diversos marcos fiscales, aunque en la práctica estos carecieron de suficiente armonización internacional como para promover medidas proactivas que fuesen capaces de cerrar progresivamente la brecha tributaria en América Latina. Precisamente, debido a su alto grado de apertura económica y financiera, algunas jurisdicciones fiscales latinoamericanas tienen bases tributarias heterogéneas y asimétricas, lo cual aún hace más difícil que los marcos fiscales regionales tiendan hacia una adecuada armonización fiscal que promueva la integración económica y reduzca el incumplimiento tributario transfronterizo.

El caso colombiano no ha sido ajeno a lo descrito. La situación económica y fiscal del país antes de los años setenta y ochenta del siglo XX se caracterizaba por el proteccionismo comercial, basado en un modelo de sustitución de importaciones, así como por la escasa movilidad de capitales financieros y la irrisoria entrada de inversión extranjera directa. En ese modelo económico la recaudación impositiva descansaba fundamentalmente en los tributos de carácter externo procedentes de las importaciones y en el incipiente aporte de los impuestos de carácter interno. A este panorama económico y fiscal se sumaban otros factores que históricamente habían recrudecido el incumplimiento tributario y habían provocado la ampliación de la brecha tributaria en Colombia. Factores como la insuficiente modernidad del sistema recaudatorio, la corrupción de la administración tributaria, la limitada eficiencia de las instituciones públicas, la inestabilidad de los marcos tributarios (sujetos a permanentes modificaciones), el bajo nivel de educación tributaria de los contribuyentes, la informalidad económica y la alarmante desigualdad social han ido mostrando, con el paso del tiempo, por qué Colombia es una jurisdicción con una fiscalidad débil y de dónde surge el problema de la ineficiencia recaudatoria y distributiva. Por ello, la brecha tributaria de Colombia es un objeto de investigación relevante. De hecho, la ineficiencia recaudatoria en Colombia se ha convertido en un vaso comunicante crónico de la ineficiencia distributiva y en una de las principales causas por las que no es posible alcanzar el estado de bienestar.

De acuerdo con todo lo expuesto, es evidente que es necesario analizar cómo el incumplimiento tributario impacta en la recaudación tributaria colombiana. El hecho de que Colombia presente una relación IPTs/PIB muy baja plantea la imperiosa necesidad de analizar las causas que generan esta situación y proponer mecanismos proactivos que contribuyan al cierre progresivo de la brecha tributaria en Colombia. Asimismo, es necesario que el gobierno nacional y la administración tributaria conozcan, aún más en detalle, el impacto que el incumplimiento tributario tiene en la recaudación y en la reducción de la desigualdad para entender con toda claridad cuáles son los retos y los desafíos a los que se debe enfrentar Colombia para avanzar hacia un sistema tributario que corresponda a una jurisdicción de fiscalidad avanzada.

Teniendo en cuenta la problemática planteada, surgen las siguientes preguntas de investigación:

- ¿Cuáles las causas que generan el incumplimiento tributario en Colombia?
- ¿Es posible cuantificar a cuánto asciende el deterioro de la recaudación tributaria de Colombia que es consecuencia de la brecha tributaria, aproximada por el incumplimiento tributario en sentido amplio?
- ¿Es la economía sumergida uno de los factores relevantes del deterioro de la recaudación tributaria en Colombia?
- ¿Qué propuestas dinámicas y proactivas se pueden implementar para corregir la brecha tributaria en Colombia?

De acuerdo con estas preguntas de investigación, la principal tarea de esta Tesis Doctoral se centra en estimar cuál es el impacto que la brecha tributaria derivada del incumplimiento tributario tiene sobre los IPTs a lo largo del período 1970-2018. Para llevar a cabo esa tarea, en este trabajo de investigación se han planteado los siguientes objetivos específicos:

1. Delimitar conceptualmente el incumplimiento tributario, distinguiendo los fenómenos de evasión y elusión tributarias.
2. Identificar las diversas causas que ocasionan el incumplimiento tributario.
3. Examinar los diferentes métodos que permiten medir la magnitud del incumplimiento tributario.
4. Comprender cómo es la organización del sistema fiscal colombiano, relacionándolo con las diversas reformas tributarias que han ido modificando su estructura a través del tiempo.
5. Analizar la estructura y evolución de los IPTs en el período en estudio.
6. Conocer cómo se reflejan en el caso colombiano los diferentes factores que causan el incumplimiento tributario.
7. Estudiar empíricamente cómo impacta la brecha tributaria colombiana en la recaudación tributaria del país con la ayuda de un modelo de ecuaciones estructurales.
8. Proponer diversos mecanismos que promuevan el cierre de la brecha fiscal en Colombia.

Para lograr los objetivos señalados, en esta Tesis Doctoral se han seguido los siguientes pasos:

- Inicialmente se realizó una amplia revisión de la literatura que permitió profundizar en el conocimiento del incumplimiento tributario, así como de las formas en las que se manifiesta y de los diversos tipos de causas que pueden generarlo.

- Asimismo, se consultaron múltiples estudios académicos, realizados por instituciones públicas e investigadores, para comprender la estructura del sistema fiscal colombiano e identificar los principales cambios normativos que se han producido con las reformas tributarias realizadas desde 1970 hasta la actualidad. Esta tarea ayudó a comprender el marco tributario nacional y a identificar las causas que han ocasionado el incumplimiento tributario en Colombia.
- Como recurso complementario, y con el propósito de lograr comprender las realidades de la evasión y la elusión tributarias en el país, se realizó una investigación de campo – basada en entrevistas y encuentros con funcionarios de la administración tributaria colombiana y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia – para identificar los problemas estructurales de la recaudación tributaria en Colombia. Estas entrevistas no se han podido publicar en esta Tesis Doctoral porque los funcionarios consultados prefirieron reservar su intimidad debido al rol que desempeñan en el sector oficial. No obstante, las opiniones de esos funcionarios se han tenido en cuenta a lo largo de toda la investigación realizada.
- También se procedió a realizar un análisis cuantitativo del objeto de investigación. Para ello, se eligieron los Modelos de Ecuaciones Estructurales (SEM) como la herramienta estadística más adecuada para cumplir con los objetivos perseguidos en esta Tesis Doctoral. De acuerdo con la literatura y las evidencias empíricas consultadas, estos modelos son un instrumento idóneo para aproximarse a la estimación del incumplimiento tributario (Buehn & Schneider, 2012; Dell’Anno et al., 2007; Frey & Schneider, 2000; Jabbar & Iqbal, 2021). Por ello, se procedió a diseñar un modelo integrado por tres constructos o variables latentes denominadas:
 - i) Inestabilidad macroeconómica asociada al incumplimiento tributario (*eim*).
 - ii) Impago en el impuesto a la renta de las personas físicas asociado al incumplimiento tributario (*eirc*).
 - iii) Economía sumergida asociada al incumplimiento tributario (*ese*).

Asimismo, se eligieron las variables observadas con las que se explicaron las relaciones causales y que ayudaron a desarrollar un modelo adecuado para comprender el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos para el período de estudio.

Para cumplir con la tarea propuesta, se recopiló información de fuentes secundarias procedentes de las estadísticas de carácter oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de Colombia, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) de Colombia y el Banco

Central de Colombia (el Banco de la República de Colombia). Para complementar la información cuantitativa, también se recurrió a datos disponibles en los repositorios de información estadística de entidades internacionales como el Banco Mundial (BM), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el informe de datos estándar (QOG), por sus siglas en lengua inglesa, Quality of Government Institute, suministrado por la Universidad de Gotemburgo de Suecia. Estas fuentes complementarias de información permitieron superar, en parte, las limitaciones de asimetría y la completitud de la muestra de datos disponible. Tomando como referencia los estudios de Escobedo Portillo et al (2016), Medrano & Muñoz-Navarro (2017), Ruiz et al. (2010) y Wang & Wang (2020), el modelo SEM se construyó siguiendo seis fases estructurales que ayudan a garantizar la consistencia teórica y empírica del mismo. Esas fases son: i) formulación, ii) especificación, iii) identificación, iv) estimación de los parámetros, v) evaluación de ajuste y vi) interpretación final de los resultados. El diseño del SEM permitió plantear tres grupos de hipótesis de investigación diferentes, que fueron sujeto de comprobación en esta Tesis Doctoral. Se describen a continuación:

- **Tipo 1**
 - a. Hipótesis nula: no existe un efecto de la *eim* sobre los IPTs colombianos.
 - b. Hipótesis alternativa: existe un efecto de la *eim* sobre los IPTs colombianos.
- **Tipo 2**
 - a. Hipótesis nula: no existe un efecto de la *eirc* sobre los IPTs colombianos.
 - b. Hipótesis alternativa: existe un efecto de la *eirc* sobre los IPTs colombianos.
- **Tipo 3**
 - a. Hipótesis nula: no existe un efecto de la *ese* sobre los IPTs colombianos.
 - b. Hipótesis alternativa: existe un efecto de la *ese* sobre los IPTs colombianos.
- Una vez comprobadas las hipótesis de investigación y los resultados proporcionados por la estimación del SEM se propusieron diversos mecanismos proactivos para el cierre de la brecha fiscal en Colombia. La construcción de estos mecanismos se basó en el análisis de las reformas tributarias realizadas en Colombia en los últimos 50 años y en los resultados arrojados por la evidencia empírica.

Con el fin de cumplir con los objetivos propuestos, esta Tesis Doctoral se estructuró en seis capítulos cuyo contenido se describe brevemente a continuación.

CAPÍTULO 1. Introducción

En este capítulo se explica qué es el incumplimiento tributario y por qué su estudio es un reto que debe afrontar la comunidad científica, especialmente en el caso de los países en vías de desarrollo. Asimismo, el capítulo describe los objetivos de la Tesis Doctoral, la metodología y la estructura de cada uno de los capítulos desarrollados.

CAPÍTULO 2. La tributación y el incumplimiento tributario

En este capítulo se presenta un conjunto de reflexiones teóricas que permiten comprender qué es el incumplimiento tributario y cuáles son las causas que lo generan. Concretamente, el capítulo se organiza en cuatro partes distintas:

- En la primera se presentan diversas consideraciones teóricas sobre la tributación, contrastando el pensamiento tributario clásico con el pensamiento tributario moderno. Asimismo, se hace referencia a la forma en la que los sentimientos morales y las emociones públicas se relacionan con el incumplimiento tributario.
- En la segunda parte se hace referencia a los fenómenos que hemos agrupado en el incumplimiento tributario. Además, se presenta el concepto operativo de brecha tributaria y las medidas proactivas que contribuyen a promover su reducción.
- En la tercera parte se describen las distintas causas que pueden generar el incumplimiento tributario y que se pueden clasificar como: i) motivaciones sociales y/o psicológicas, ii) actividades económicas internacionales, iii) fallos institucionales, iv) actividades delictivas/economía sumergida y v) fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica.
- En la cuarta parte se presentan los principales métodos de estimación del incumplimiento tributario, que se pueden estructurar como: i) métodos de enfoques globales, ii) métodos de información parcial y iii) métodos estadísticos y econométricos.

CAPÍTULO 3. Estructura fiscal, reformas tributarias y mecanismos propulsores del incumplimiento tributario en Colombia

En este capítulo se describe cómo es la estructura general del sector público y del ordenamiento del sistema fiscal colombiano. Para ello, se hace una revisión histórica de las reformas tributarias que han venido conformando la estructura del sistema fiscal nacional en las últimas seis décadas y de los diferentes tributos que lo componen. Asimismo, se explica cómo las distintas causas que generan incumplimiento tributario han

incidido en la conformación de la evasión y la elusión tributarias en Colombia. Concretamente, el capítulo se estructura en cinco partes:

- En la primera se describe la estructura del sector público colombiano haciendo referencia a los principales órganos administrativos y sociedades públicas que lo componen.
- En la segunda se presenta el sistema fiscal colombiano haciendo referencia a: i) el marco normativo que rige su funcionamiento, ii) las distintas categorías de ingresos y gastos que lo estructuran y iii) la estructura del balance fiscal con el que se relaciona.
- En la tercera se explican las principales reformas y modificaciones del marco tributario colombiano, prestando especial atención a los cambios normativos realizados desde el año 1966.
- En la cuarta se muestra la evolución de la tributación colombiana, haciendo hincapié en la evolución de la tributación interna y externa.
- En la quinta parte se describe como el factor psico-social (FPS), el factor transfronterizo-externo (FTE), iii) el factor institucional (FI) y iv) el factor estructural y de fragmentación económica (FEFE) manifiestan el incumplimiento tributario en Colombia.

CAPÍTULO 4. Impacto generado por la brecha tributaria en los ingresos públicos tributarios colombianos como consecuencia del incumplimiento tributario en el período 1970-2018

En este capítulo se explica que es un SEM y cuál es su aporte en la estimación de fenómenos sociales y económicos inobservables. Adicionalmente, se propone un SEM para tratar de medir el impacto que el incumplimiento tributario tiene en los IPTs colombianos. Para ello, el capítulo se estructura en tres apartados:

- En el primero se revisa la literatura relacionada con la estructura y pertinencia de la herramienta de estadística multivariada denominada SEM porque es la que se va a utilizar en la Tesis Doctoral. Asimismo, se hace referencia a los diferentes métodos con los que se puede estimar el SEM y se presentan diversos indicadores que avalan la bondad de su ajuste.
- En el segundo apartado se explica el desarrollo metodológico con el que se construye un SEM y se mide el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos. Asimismo, se presentan los resultados obtenidos por la matriz de covarianzas y los parámetros que validan las hipótesis de investigación.
- En el tercer apartado se presentan las conclusiones preliminares obtenidas con la estimación del SEM.

CAPÍTULO 5. Propuesta de mecanismos proactivos para la reducción de la brecha fiscal en Colombia

En este capítulo se proponen diversos mecanismos proactivos que contribuyen a la reducción del incumplimiento tributario y de la brecha fiscal en Colombia. El capítulo se estructura en cinco apartados distintos:

- En el primero se presenta una propuesta con la que se pretende fortalecer el sistema fiscal colombiano. Esa propuesta se denomina *Esquema para una nueva arquitectura tributaria para Colombia* (ENATC). El esquema se apoya en cuatro pilares estructurales que van a permitir no solo reducir el incumplimiento tributario sino aumentar la recaudación fiscal. Esos pilares son: i) la educación tributaria, ii) el fortalecimiento recaudatorio, iii) la revitalización técnica y iv) la puesta a punto del diseño tributario.
- En el segundo apartado se hace referencia al primer pilar (la educación tributaria). Concretamente, se propone la creación de una Unidad Nacional de Educación Tributaria (UNET) como estrategia de alfabetización tributaria. Asimismo, se señala que para garantizar el éxito de la UNET es importante contar con la implicación y el apoyo de diferentes actores sociales que están relacionados con la educación fiscal en Colombia.
- En el tercero se hace referencia al segundo pilar (el fortalecimiento recaudatorio) y se propone un indicador con el que se puede evaluar cómo la recaudación de tributos incide en la desigualdad social.
- En el cuarto apartado se hace referencia al pilar de revitalización tecnológica. Concretamente, se indica que esa revitalización tecnológica debería afectar tanto a las competencias de los funcionarios como a los sistemas de información que permiten cruzar las operaciones económicas y tributarias nacionales e internacionales en Colombia.
- En el quinto apartado se presentan diversas estrategias que pueden ayudar a la puesta a punto del diseño tributario colombiano.

CAPÍTULO 6. Conclusiones, limitaciones y futuras líneas de investigación del estudio

Para finalizar la Tesis Doctoral, en el último capítulo se presentan las principales conclusiones a las que se ha llegado, cuáles son las limitaciones del estudio y cuáles son los problemas que se han tenido que afrontar en las distintas fases de la investigación. Asimismo, se muestran las futuras líneas de trabajo que dejan abiertas los hallazgos encontrados en esta Tesis Doctoral.

Referencias

- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9171-2>
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860. <https://www.jstor.org/stable/2565123>
- Benkraiem, R., Uyar, A., Kilic, M., & Schneider, F. (2021). Ethical behavior, auditing strength, and tax evasion: A worldwide perspective. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 100380. <https://doi.org/10.1016/J.INTACCAUDTAX.2021.100380>
- Buehn, A., & Schneider, F. (2012). Shadow economies around the world: novel insights, accepted knowledge, and new estimates. *International Tax and Public Finance 2011 19:1*, 19(1), 139–171. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9187-7>
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigacion Economica*, 76(299), 125–152. <https://doi.org/10.1016/j.inveco.2017.02.002>
- Dell’Anno, R., Gómez-Antonio, M., & Pardo, A. (2007). The shadow economy in three Mediterranean countries: France, Spain and Greece. A MIMIC approach. *Empirical Economics*, 33(1), 51–84. <https://doi.org/10.1007/S00181-006-0084-3/METRICS>
- Escobedo Portillo, M. T., Hernández Gómez, J. A., Estebané Ortega, V., & Martínez Moreno, G. (2016). Modelos de ecuaciones estructurales: Características, fases, construcción, aplicación y resultados. *Ciencia & Trabajo*, 18(55), 16–22. <https://doi.org/10.4067/S0718-24492016000100004>
- Frey, B., & Schneider, F. (2000). *Informal and underground economy* (No. 0004). <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/73197/1/wp0004.pdf>
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107–116. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(78\)90008-7](https://doi.org/10.1016/0047-2727(78)90008-7)
- Jabbar, A., & Iqbal, J. (2021). The Shadow Economy in Pakistan: An Analysis with MIMIC Model. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences*, 9(3), 340–350. <https://doi.org/10.1080/15140326.2007.12040490>
- Medrano, L. A., & Muñoz-Navarro, R. (2017). Aproximación conceptual y práctica a los modelos de ecuaciones estructurales. *Revista Digital de Investigación En Docencia Universitaria*, 11(1), 219–239.

- <http://www.scielo.org.pe/pdf/ridu/v11n1/a15v11n1.pdf>
- Panadés, J. (2001). *Tax Evasion and Relative Contribution*. Instituto de Estudios Fiscales.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:hpe:wpaper:y:2002:i:18>
- Pirttila, J. (1999). Tax evasion and economies in transition: Lessons from tax theory. In *SSRN Electronic Journal*. Elsevier BV. <https://doi.org/10.2139/SSRN.1016663>
- Ruiz, M. A., Pardo, A., & San Martín, R. (2010). Modelos de ecuaciones estructurales. *Papeles Del Psicólogo*, 31(1), 34–45. <http://www.cop.es/papeles>
- Sandford, C. (2019). Policies Dealing with Tax Evasion. In E. Feige & K. Ott (Eds.), *Underground Economies in Transition: Unrecorded Activity, Tax Evasion, Corruption and Organized Crime* (pp. 87–100). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780429021138-8/POLICIES-DEALING-TAX-EVASION-CEDRIC-SANDFORD>
- Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*, 19(2), 299–313.
<https://doi.org/10.1007/S10368-022-00537-6/FIGURES/3>
- Srinivasan, T. (1973). Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics*, 2, 339–346.
<http://library.isical.ac.in:8080/jspui/bitstream/10263/1726/1/JOPE-2-4-1973-P339-346.pdf>
- Șuvelea, M. (2014). Causes of tax evasion and how to reduce it. *Hyperion Economic Journal*, 4(2), 54–62.
[https://www.hej.hyperion.ro/articles/4\(2\)_2014/HEJ_nr4\(2\)_2014_Y3Suvelea.pdf](https://www.hej.hyperion.ro/articles/4(2)_2014/HEJ_nr4(2)_2014_Y3Suvelea.pdf)
- Wang, J., & Wang, X. (2020). *Structural Equation Modeling: Applications Using Mplus* (second edition). John & Wiley.
https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=r7qtDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP2&dq=Steps+of+formalizations+Structural+Equations+Model&ots=wgy_Z-Uzi3&sig=5pLNvIJh5Cu4AkmWrIwB0iUJ1RM#v=onepage&q&f=false
- Williams, C., & Schneider, F. (2016). *Measuring the Global Shadow Economy: The Prevalence of Informal Work and Labour*. Edward Elgar Publishing.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=yoteCwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=Williams,+C.+C.,+%26+Schneider,+F.+\(2016\).+Measuring+the+Global+Shadow+Economy:+the+prevalence+of+informal+work+and+labour.+Edward+Elgar+Publishing.&ots=j6iSNgAwrW&sig=Nud9fUfMoLELvOI9kPT5HzWTFHQ#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=yoteCwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=Williams,+C.+C.,+%26+Schneider,+F.+(2016).+Measuring+the+Global+Shadow+Economy:+the+prevalence+of+informal+work+and+labour.+Edward+Elgar+Publishing.&ots=j6iSNgAwrW&sig=Nud9fUfMoLELvOI9kPT5HzWTFHQ#v=onepage&q&f=false)

Capítulo 2

LA TRIBUTACIÓN Y EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Resumen

Este capítulo hace referencia a la delimitación teórica y conceptual del fenómeno del incumplimiento tributario. Para ello, el capítulo se ha estructurado en cuatro apartados distintos. En el apartado 2.1 se revisan y resumen varias posturas teóricas sobre la importancia de la tributación que diversos autores han ido presentando en la literatura a lo largo de los años. En el apartado 2.2 se analiza la naturaleza del incumplimiento tributario distinguiendo entre evasión y elusión tributarias. Concretamente, se definen esos conceptos y se presentan las diferencias y similitudes existentes entre ellos. En el apartado 2.3 se identifican, describen y estructuran las causas que generan el incumplimiento tributario. Finalmente, en el apartado 2.4 se hace referencia a diversas herramientas que permiten estimar el incumplimiento tributario y se presenta una clasificación de las mismas. Por último, en el apartado 2,5 se describirán los estudios que se han realizado sobre el incumplimiento tributario para Colombia.

2.1. Consideraciones teóricas sobre la tributación

El Estado es una forma de organización política relacionada con el gobierno y el poder soberano que, provista de facultades plenipotenciarias, regula la organización social mediante instituciones burocráticas (Jellinek, 2000; Juárez Jonapa, 2012; Llatas Ramírez, 2014). Desde un enfoque institucionalista se puede decir que el Estado es un conjunto de organismos oficiales que tienen como finalidad la organización de la sociedad, la promoción de la convivencia social y el fortalecimiento de los derechos sociales mediante la asignación de recursos que garanticen la justicia distributiva y la equidad social. Para desarrollar esta finalidad el Estado necesita tener ingresos públicos que ayuden a sostener el desarrollo social en un marco en el que se promuevan las libertades sociales y económicas (Arteaga Mac Kinney, 2010; Buchanan, 1960; Hare, 1973; Iglesias, 2006; R. A. Musgrave, 1939; Oszlak, 2006; Schumpeter, 1991; Sen, 2015; Tanzi, 2000). Los ingresos públicos se obtienen por varias vías, aunque los de origen tributario constituyen, por su carácter regular, una de las principales fuentes de financiación pública. Por ello, la tributación se concibe como una herramienta esencial para alcanzar la justicia distributiva en la sociedad (Arteaga Mac Kinney, 2010; Tanzi, 2000).

La tributación hace referencia tanto a la acción y la responsabilidad cívica de pagar tributos contraída por los agentes económicos con la administración pública, como al propio esquema o sistema tributario vigente en una jurisdicción. En este segundo caso la tributación se configura a través de un conjunto de impuestos, contenidos en un marco tributario determinado, mediante los que se aplican cargos impositivos sobre: i) la propiedad y las rentas de capital, ii) las rentas derivadas del trabajo y iii) las transacciones económicas de intercambio de bienes y servicios. Esos recursos ayudan a financiar el gasto público corriente del Estado, que a su vez permite proveer los bienes y servicios que la sociedad requiere para alcanzar el estado de bienestar social. Por ello, la tributación legitima su función en torno al cobro de impuestos a los contribuyentes de acuerdo con el marco tributario vigente y en pro de alcanzar los objetivos sociales contemplados en el diseño de las políticas públicas (Kiprotich, 2016; Neill, 2000; OECD, 2014).

Un sistema tributario ideal debería tener seis características fundamentales (Birch Sørensen, 2007; De la Cuesta et al., 2017; Henríquez, 2015; Ludeña Rueda et al., 2019; Mirrlees, 1971; Restrepo, 2015; Slemrod, 1990):

- i) **Equidad**, la cual implica que cada contribuyente debería pagar lo que le corresponde en coherencia con su capacidad económica.
- ii) **Simplicidad**, con la que se busca que el contribuyente pueda entender de manera clara y sencilla el marco tributario vigente.
- iii) **Eficiencia**, con la que se asegura la neutralidad fiscal para que la tributación no distorsione las decisiones y elecciones de los agentes.

- iv) **Progresividad**, con la cual se pretende asignar la carga tributaria a los agentes económicos de acuerdo con su capacidad contributiva. Aquellos que demuestren similar capacidad económica se deberían gravar con una carga tributaria equivalente, es decir, deberían soportar igual sacrificio tributario como consecuencia de potencialidades económicas semejantes (esto es lo que se conoce como principio de equidad horizontal), mientras que los agentes económicos que tengan una capacidad económica mayor se deberían gravar con una carga tributaria superior, o dicho de otra manera, deberían soportar mayor sacrificio tributario como consecuencia de su capacidad para generar rentas económicas superiores (esto es lo que se conoce como principio de equidad vertical).
- v) **No retroactividad**, la cual implica que no se puedan atribuir obligaciones tributarias al contribuyente de forma retroactiva en detrimento de su capacidad económica.
- vi) **Legalidad**, con la que se busca que las cargas fiscales que se atribuyen al contribuyente surjan de discusiones técnicas realizadas por los diferentes órganos legislativos, gremios productivos y cuerpos de representación social y en virtud de la legitimidad de un marco tributario que busque la eficiencia del gasto público y muestre las contraprestaciones recibidas por el colectivo social.

Para que la tributación se pueda convertir en una herramienta fundamental destinada a encontrar las libertades sociales y la justicia distributiva es importante que el diseño de su arquitectura se complemente con acciones estructurales como las que se indican a continuación (Iglesias, 2006; Tanzi, 2000; Tanzi & Shome, 1993):

- i) Generar reglas claras que reflejen que el deber cívico tributario conduce hacia la justicia social.
- ii) Mostrar mediante la educación fiscal la importancia de incluir dentro de los valores éticos y sociales la conciencia tributaria y que se complemente con la responsabilidad civil por pagar impuestos legítimos independientemente de que el modelo de fiscalidad pueda generar distorsiones en la renta disponible y en las transacciones económicas.
- iii) Establecer un control social e institucional sobre la distribución y la ejecución óptima de los recursos públicos que sustentan el Estado social de derecho¹ y el estado de bienestar.

A lo largo de los años la tributación ha despertado el interés de múltiples estudiosos que han desarrollado diversas posturas teóricas y puntos de vista sobre el tema (Holcombe, 1998; Poterba, 1998). En la literatura se

¹ En la Constitución Política de Colombia de 1991 se establece que Colombia es un Estado social de derecho que debe garantizar la vida, el trabajo, la justicia, la igualdad y la paz de todos los colombianos, salvaguardando los derechos fundamentales y defendiendo el pensamiento pluralista y la libertad humana (Cabrera Suárez, 2018). Así, de acuerdo con la Constitución Política, Colombia es una jurisdicción descentralizada, democrática y pluralista, en la que prevalece la dignidad humana y el bienestar colectivo (Borda, 2007).

reconoce que la tributación es una herramienta fundamental para la ejecución de la política fiscal y el diseño de las políticas públicas (Hunter y Nelson, 1989; Winer et al., 2014). Sin embargo, además de convertirse en un mecanismo esencial para alcanzar los objetivos del Estado, también puede dar pie a la conformación de modelos de fiscalidad distorsionante (o no neutral) que pueden llegar a tener impactos significativos en el funcionamiento de la economía (Doménech & Gracia, 2001; Peters, 1991; Prazmowski, 2020). Por todo ello, a continuación, se presentan algunas de las posturas teóricas más relevantes sobre la tributación desarrolladas en la literatura. Para facilitar la exposición, las líneas de pensamiento de los autores se estructuran en torno a dos grandes líneas de pensamiento distintas que se han desarrollado a lo largo del tiempo: i) la que se conoce como pensamiento tributario clásico, desarrollada desde el siglo XVIII hasta los años setenta del siglo XX y ii) la que se conoce como pensamiento tributario moderno, desarrollada desde los años sesenta del siglo XX hasta la actualidad.

2.1.1. Pensamiento tributario clásico

En el pensamiento tributario clásico se considera que la principal función de la tributación es normativa y correctiva (Iglesias, 2006; R. A. Musgrave, 1969b; Smith, 1759). El Estado busca la inclusión social a través del suministro de bienes públicos que el mercado, por fallos y condiciones estructurales, no puede ofrecer. Por ello, el papel del Estado consiste en recaudar recursos mediante la tributación y asignar el gasto público para impulsar el desarrollo del estado de bienestar (Diamond & Mirrlees, 1971; Sandmo, 1975). Ya en el siglo XVIII Turgot, cuyos escritos han sido reunidos y reeditados por Gordon (2011) en colaboración con el Ludwig Von Mises Institute, pone de manifiesto que la tributación es un elemento esencial para el funcionamiento del Estado y la generación de la justicia distributiva que sustenta el contrato social. Turgot (Gordon, 2011) indica que los recursos tributarios provienen de la exacción a la propiedad privada y las rentas de capital que generan excedentes financieros y plusvalías, de manera que su postura ideológica se convirtió en una perspectiva argumentativa de la equidad fiscal vertical y horizontal y del papel que desempeña la tributación en la justicia distributiva.

Por su parte Ricardo, en su obra "*On the principles of political economy and taxation*", publicada inicialmente en 1817 y reeditada en 1993, declara que la misión social de la tributación se plasma en la generación de un efecto redistributivo que aminore la excesiva acumulación de riqueza (Ricardo, 1993). Por ello, la exacción tributaria debe gravar los ingresos, las rentas del capital y las transferencias de la propiedad privada. Ricardo (1993) interpreta que el deber tributario es un deber social que permite que el Estado, mediante el sector público,

financie las necesidades sociales y promocióne los modos de producción y los gastos en seguridad, defensa y atención a los individuos que están en situación de desempleo.

En la misma línea Smith (1759) establece que la tributación es un deber moral del contribuyente que, además, sustenta la gestión pública y fundamenta el contrato social y la justicia distributiva. Uno de los puntos de mayor relevancia de la línea argumentativa de estos autores es que la tasa de sacrificio impositivo de los agentes económicos debe reafirmar los principios teóricos de equidad vertical y horizontal al generar concordancia entre el deber cívico tributario y la representación del Estado social de derecho. Para estos autores la tributación debe convertirse en un vehículo que promocióne la productividad y el crecimiento económico, con impuestos razonables que graven el ingreso y exoneren tanto el ahorro como la inversión, la cual promoverá la renovación del stock de capital de la economía.

A los planteamientos anteriores se suman las argumentaciones de Edgeworth (1897), quien reconoce que la tributación es una de las principales herramientas de la política fiscal que promueve impactos positivos en términos de progresividad y justicia distributiva. Sin embargo, su postura también deja al descubierto que la exacción impositiva puede generar distorsiones tanto en las formas de organización productiva como en la conducta de los agentes económicos (porque intentan reducir la carga tributaria soportada). Esas distorsiones pueden dar lugar a impactos negativos significativos como: i) un incremento de los costes de los factores de producción, que se trasladan al mercado mediante los precios y que, a su vez, pueden generar un incremento de la carga tributaria y ii) un aumento del sacrificio fiscal del contribuyente, que tiende a aumentar el impacto que genera una tributación distorsionante en la renta disponible y en el nivel de precios de la economía, lo cual genera un doble esfuerzo tributario al sujeto pasivo que prevé maximizar su utilidad esperada. Al contrastar los efectos comentados se infiere que una tributación distorsionante impacta tanto en la demanda del mercado (por el efecto que genera en la renta disponible, el cual será mayor cuanto mayor sea el esfuerzo tributario del sujeto pasivo) como en la oferta del mercado (debido al efecto que produce en los costes de producción y en la asignación de recursos, el cual también afecta implícitamente a la tasa marginal de beneficio empresarial). Estas circunstancias implican que el contribuyente se puede situar en la disyuntiva entre ejercer o no el deber cívico, ético y moral de tributar.

En concordancia con lo expuesto, Ramsey (1927) indica que el ahorro debe ser eximido de la imposición tributaria mediante deducciones y descuentos fiscales contemplados en el marco tributario, pues el incremento del ahorro y la inversión conduce a mejorar la productividad marginal factorial y es la base de la productividad y la competitividad. Desde esta postura Ramsey (1927) deja entrever que la arquitectura tributaria debe diseñarse mediante un modelo de fiscalidad diferenciada que logre gravar la diversidad de ingresos de los agentes económicos y permita discernir el grado de esfuerzo tributario de cada uno de ellos respecto a sus

diversos niveles de ingreso y sus distintas tasas de ahorro e inversión. Así se concluye que el pensamiento Ramseyano reconoce que, aunque el recaudo tributario tiene un papel fundamental en el funcionamiento del Estado, el efecto distorsionante de la tributación afecta no solo al ordenamiento de las preferencias de los demandantes sino también a la curva de posibilidades de producción. Por consiguiente, los principios de justicia tributaria y justicia distributiva exigen que las cargas tributarias sean asignadas de manera equiponderada a las fuerzas del mercado (tanto por el lado de la oferta como por el lado de la demanda).

En 1928 Pigou hace hincapie, en su obra *“A Study in Public Finance”*, en dos elementos fundamentales de la tributación: i) el sacrificio tributario que afronta el contribuyente y ii) el grado de compensación que el Estado provee como contraprestación del deber cívico de tributar (Pigou, 1928). Estas ideas fueron retomadas por Pareto en su obra *“Manual de Económica Política”*, publicada en 1906, la cual fue reeditada en 2014. Pareto (2014) afirma que la imposición tributaria debe ser concebida sobre la base de la justicia fiscal distributiva. Su axiomática defiende que la imposición tributaria debe focalizarse en gravar diferenciadamente a aquellos agentes económicos que demuestren niveles superiores de ingreso y patrimonio.

Keynes en su obra *“Teoría General del Empleo, el Interés y el Dinero”*, publicada en 1936 y reeditada en 1996, establece que la política fiscal es una herramienta fundamental de la política económica y un estabilizador automático de la economía (Keynes, 1996). Los preceptos tributarios keynesianos reafirman la idea de que las tarifas impositivas son un vehículo estructural que financia el gasto social presupuestado por un gobierno y los recursos apropiados para la administración del Estado. En torno a esta perspectiva, el espíritu redistributivo de la política fiscal se materializa en el crecimiento progresivo de la renta disponible y el fortalecimiento de la propensión marginal al consumo, los cuales conducen a maximizar el bienestar de los agentes económicos (Peyrone, 2003; Pressman, 1997).

Al analizar las líneas del pensamiento tributario clásico se observa que el pensamiento Keynesiano ha sido un pilar fundamental para que la teoría de la tributación haya experimentado una transición hacia las posturas del pensamiento tributario moderno. El pensamiento Keynesiano establece que la política fiscal, que desarrolla su función por medio de la tributación y la recaudación, es un instrumento estabilizador tanto de las finanzas públicas como de los ciclos de recesión económica. Sin embargo, a pesar de esta capacidad estabilizadora, los ciclos recesivos pueden ocasionar una reducción de la preferencia por la liquidez y un encarecimiento del crédito, razón por la que los agentes económicos, incluso recibiendo alivios tributarios, podrían recurrir al incumplimiento tributario como una forma de obtención de crédito público.

Como conclusión preliminar, se puede inferir que las posturas ideológicas del pensamiento de Keynes (1996), Pareto (2014), Pigou (1947) y Ramsey (1927) representan un punto de inflexión al convertirse en un pilar ideológico transversal entre el pensamiento tributario clásico y el moderno. Así al poner el acento en el binomio

sacrificio tributario vs. beneficios adquiridos, la tributación se orienta hacia la maximización del estado de bienestar, la cual se expresa (en términos de análisis marginalista) como la maximización de la tasa marginal de utilidad del contribuyente y se interpreta como el incremento adicional del beneficio que reciben los agentes económicos por el tributo de cada unidad monetaria que integra la base imponible. Este binomio también fue objeto de estudio para Arrow (1951) en su obra “*Social choice and individual values*” y en su “*Teorema de la Imposibilidad*” ilustrado por González (1998). Tanto Arrow (1951) como González (1998) indican que es poco probable comparar la tasa de beneficio de dos individuos diferentes, como consecuencia de la heterogeneidad de sus preferencias y dado que la moralidad es un elemento determinante a la hora de generar sus elecciones. A partir de dichos postulados se infiere que la diversidad de preferencias de los agentes económicos establece la imposibilidad de que exista una tributación específica para cada contribuyente.

Estos razonamientos se entrelazan con las ideas de Buchanan (1954), Buchanan & Tollison (1984) y Musgrave (1969), quienes marcan el tránsito hacia los postulados tributarios más modernos desarrollados desde mediados de la década del siglo XX. Estos autores argumentan que las entidades estatales promueven la exacción tributaria, por una parte, como un deber cívico al que se somete el contribuyente con el fin de contribuir a la asignación y distribución de recursos por parte del sector público y, por otro lado, como un estabilizador económico que fomenta la planificación social. En esta línea de argumentación González (1998) confirma que es el Estado, mediante las instituciones públicas y política fiscal, quien establece el orden económico y social suministrando bienes públicos que maximicen el bienestar social.

En esta misma línea, Samuelson (1958) reconoce que el esfuerzo tributario se puede entender como una tasa de altruismo tributario y social mediante la cual el contribuyente coopera con el cumplimiento de los objetivos trazados por la política pública. Ahora bien, el sacrificio fiscal y la carga tributaria pueden asignarse al contribuyente de manera asimétrica, lo cual quebranta el principio de la progresividad tributaria y exhorta a que la administración tributaria delinee una arquitectura tributaria diferenciada basada en la justicia fiscal (Musgrave & Peacock, 1958).

2.1.2. Pensamiento tributario moderno

La concepción de los postulados tributarios modernos se desarrolla claramente a partir de la visión de Mirrlees (1971), la cual se basa en la propuesta de una segunda generación de modelos de tributación óptima que determinan que la equidad social es el resultado tanto de la progresividad (que viene dada por la arquitectura tributaria del sistema fiscal) como de la justicia distributiva. Mirrlees (1971) también indica que la progresividad tributaria redistributiva impacta directamente en la estructura de la renta disponible de los contribuyentes (siendo un indicador determinante del bienestar social) y deja al descubierto que la capacidad tributaria de los

agentes económicos depende de su capacidad intelectual y de su esfuerzo productivo. Los objetivos sociales trazados por la política pública no se podrán alcanzar si la recaudación queda expuesta a una pérdida recaudatoria que puede producirse como consecuencia de factores como una limitada calidad de la información sobre los contribuyentes, elevados índices de informalidad u opacidad de las operaciones productivas que pueden incitar al incumplimiento tributario. En este sentido Allingham & Sandmo (1972) afirman que la principal limitante del pensamiento tributario clásico es omitir que la tributación óptima está expuesta a la evasión fiscal, aun cuando la propia arquitectura tributaria pueda incluir mecanismos de alivio que compensen efectos económicos distorsionantes como la inflación o la volatilidad de la tasa de cambio (Summers, 1981).

Atkinson & Stiglitz (1976) coinciden en que la teoría tributaria debería enfocarse en identificar las condiciones de desigualdad social y establecer mecanismos fiscales que promuevan la equidistribución del ingreso y la riqueza. Así, el papel de la administración tributaria se debería centrar en asentar los pilares de una tributación óptima basados en tasas marginales de tributación diferenciadas que graven a los contribuyentes por su capacidad económica y permitan consolidar el principio de progresividad tributaria reduciendo las brechas sociales y optimizando la función de bienestar social.

La tributación podría mejorar el papel de la política fiscal y su relación vinculante con la política pública a través de tres elementos fundamentales: i) la eficiencia recaudatoria asociada a la responsabilidad cívica del contribuyente de tributar de acuerdo con lo señalado por el marco fiscal vigente, ii) la eficiencia del gasto estatal destinado a proveer bienes públicos que conduzcan al estado de bienestar social y iii) la reducción de los posibles impactos que pueda generar el modelo de fiscalidad en la renta disponible.

La tributación es, por tanto, una herramienta eficaz de política fiscal cuando contribuye a la justicia distributiva, pero ineficaz cuando su diseño genera efectos distorsionantes sobre el ingreso disponible de los agentes económicos. No obstante, y en línea con lo comentado, la principal limitación del diseño tributario se centra en la opacidad de fenómenos como la informalidad laboral y empresarial o las transacciones relacionadas con actividades criminales que se basan en el ocultamiento y en la erosión de la base gravable. Estas actividades dificultan que se pueda alcanzar una tributación óptima y acrecientan el grado de dispersión entre el recaudo tributario potencial y el efectivo (Diamond & Mirrlees, 1971; Sandmo, 1975).

Todas estas consideraciones fundamentan los principios teóricos argumentados por Mankiw et al. (2009), quienes exponen que el objetivo del diseño tributario debe perseguir la maximización de la función de bienestar social y el establecimiento de una planificación social, entendida como las acciones ejecutadas por el Estado para maximizar tanto las condiciones sociales de los individuos como la redistribución de la riqueza. Esto quiere decir que la planificación social logrará cumplir con su función cuando por lo menos se materialicen las siguientes condiciones tributarias estructurales:

- i) El establecimiento de tasas marginales de tributación que logren diferenciar los niveles de renta sujetos a exacción y aproximen el sistema fiscal hacia la progresividad tributaria.
- ii) El fortalecimiento del recaudo efectivo que permita sostener un gasto público procíclico y la relación vinculante entre la política fiscal y las políticas públicas del Estado.
- iii) El fortalecimiento institucional que permita la correcta administración de los ingresos tributarios y la implementación de marcos tributarios que aminoren el incumplimiento tributario y sirvan de incentivo para establecer el deber cívico tributario.

La teoría tributaria moderna pone el énfasis en las tasas marginales de tributación y en la sistematización de una planificación social que maximice la función de utilidad. En este contexto la diversidad de preferencias es lo que sustenta la implementación de una tributación diferenciada. Chetty et al. (2009) y Mankiw et al. (2009) indican que la teoría moderna de la tributación se apoya en el requerimiento fiscal por parte de la administración tributaria y la respuesta conductual de los agentes económicos a las tarifas impositivas marginales aplicadas a las rentas del trabajo y del capital. Esas tarifas diferenciadas generan progresividad cuando la imposición aplicada a los individuos con mayores ingresos contribuye a fortalecer las transferencias y la progresividad tributaria. Estas ideas han sido complementadas por Piketty & Saez (2013), quienes exponen que la tributación óptima se sustenta en la distribución simétrica del ingreso y en la justa asignación de la carga tributaria con lo cual se alcanza la eficiencia recaudatoria del sistema fiscal. De ahí la importancia de contar con información de calidad que logre mostrar cuáles son los segmentos poblacionales a los que se deben aplicar tarifas diferenciadas que generen una asignación eficiente de las cargas tributarias y que al mismo tiempo maximicen la función de bienestar social. Por ello, el reto de la tributación moderna radica en la dificultad de detectar las rentas diferenciadas, lo cual obstaculiza determinar con objetividad cuáles deben ser las tasas marginales de tributación (Fleurbaey & Maniquet, 2018).

2.2. Delimitación conceptual

Este apartado persigue tres objetivos fundamentales: i) mostrar la forma en la que los sentimientos morales y las emociones públicas se relacionan con el incumplimiento tributario, ii) delimitar conceptualmente los fenómenos de evasión y elusión tributaria, puesto que impactan significativamente en los ingresos tributarios del sistema fiscal y iii) presentar el concepto de brecha tributaria, mostrando las medidas proactivas que contribuyen a promover su reducción.

2.2.1. Sentimientos morales, emociones públicas e incumplimiento tributario

De acuerdo con los razonamientos de Gladney (2014), Rousseau (1836) y Smith (1759) se puede considerar que el hombre es por naturaleza un ser social que rige su conducta a través de sentimientos morales y acciones como el altruismo, el individualismo, la indignación, la represalia, el agravio, la corrupción o la justicia. Estos sentimientos y acciones condicionan la conducta del individuo, la cual, a su vez, puede influir sobre el colectivo y generar (o no) la conciencia social de que transgredir las normas genera desequilibrios en el bienestar, la equidad social y el equilibrio fiscal. Tal y como indican autores como Becker (1962), Buchanan (1960), Kahneman & Smith (2002), Mirrlees (1976) y Thaler (2016), los agentes económicos – en tanto que individuos racionales y sociales (Econos) – toman decisiones fiscales que se basan en esos sentimientos morales y que divergen entre ejercer (o no) el deber cívico de tributar. De hecho, sus elecciones racionales, influenciadas no solo por los sentimientos morales sino también por las emociones públicas colectivas, son egoístas y utilitaristas al asumir que no tributar les puede ayudar a maximizar su utilidad esperada, especialmente cuando las actividades económicas se realizan en un entorno de incertidumbre. Así, al desarrollarse socialmente en un sistema económico real, el individuo tiene en cuenta tanto su nivel de ingresos como el esfuerzo tributario que asume con sus decisiones fiscales, y, además, manifiesta su aversión al pago de tributos cuando experimenta una reducción de la renta disponible a causa de la imposición de una carga tributaria. Esta aversión le puede llevar a incumplir tributariamente.

La incidencia que los sentimientos morales y las emociones públicas pueden tener en la responsabilidad cívica de tributar no es una cuestión baladí. De hecho, la dicotomía entre la economía neoclásica y la economía del comportamiento se centra precisamente en que la primera solo tiene en cuenta la optimización económica mientras que la segunda integra la conducta como una variable determinante en las relaciones económicas y fiscales del individuo con el Estado. Así, en concordancia con esta argumentación, la conducta tributaria del individuo (esto es, su deber cívico de tributar) viene determinada por la justicia distributiva (la asignación eficiente de la carga tributaria) y el suministro de bienes públicos que promueven el estado de bienestar y robustecen el Estado social de derecho (Allingham & Sandmo, 1972; Kahneman & Smith, 2002; Thaler, 2016).

La relación entre los sentimientos morales, las emociones públicas y las cargas tributarias lleva a la adopción de diversos comportamientos que conducen a que el contribuyente asuma (o no) su deber cívico de tributar como consecuencia de su libertad individual. De acuerdo con este argumento, y con lo expresado por Mohamad et al. (2016) y Torgler (2016), el incumplimiento tributario se puede definir como una conducta perniciosa del contribuyente que transgrede y/o soslaya el pago efectivo de los gravámenes establecidos por la administración tributaria. Asimismo, Burton et al. (2005) y Sandmo (2005) definen el incumplimiento tributario como el proceder de algunos agentes económicos para no pagar u ocultar a la administración tributaria total o

parcialmente rentas y hechos económicos sujetos a imposición, tratándose por tanto de una acción que genera ventajas tributarias. Esta conducta colusoria, y que degrada la moral tributaria, varía en función de los valores humanos, la estructura social y la cultura tributaria, de manera que los contribuyentes pueden interpretar el incumplimiento tributario tanto como una conducta totalmente natural como un delito grave que transgrede la ley y que dificulta la justicia distributiva (Alm & Torgler, 2006; De la feria, 2018; Torgler, 2008). En este sentido (Frey & Schneider, 2000) sostienen que los daños morales inciden en la reducción del incumplimiento tributario y la ilegalidad, puesto que un ciudadano con escrúpulos morales trata de cumplir con su deber cívico de tributar. Esto significa que tanto la imposición de sanciones tributarias como la moral son determinantes a la hora de evitar el incumplimiento tributario. De ahí que los sentimientos morales y las emociones públicas estén cobrando cada vez más importancia para estimar tanto cualitativa como cuantitativamente el incumplimiento tributario.

El incumplimiento tributario es (y ha sido) una materia de investigación permanente dentro del pensamiento tributario clásico y moderno, en el que se pone de manifiesto que los factores económicos y financieros no son los únicos elementos que inciden a la hora de estimar el deterioro de los ingresos tributarios y la sostenibilidad fiscal en el medio y largo plazo (Advani, 2022; Alm, 1996) Así, en una línea de argumentación similar a la anteriormente presentada por Bayer & Sutter (2003), Frey & Schneider (2000), y Kahneman & Smith (2002) indican que el contribuyente discierne entre lo moralmente correcto e incorrecto y también entre lo que es legal e ilegal dentro del marco tributario vigente. Sin embargo, cuando la racionalidad del contribuyente le lleva a considerar que la probabilidad de detección del incumplimiento tributario es baja dentro de un contexto en el que el marco sancionatorio impone penas exiguas, entonces el deber cívico tributario de ese contribuyente se puede ver diezmado porque asume que le resultan más favorables las conductas delictivas que le generan ahorro fiscal que ejercer el deber de tributar. De ahí surge la idea de que la administración pública debe establecer mecanismos proactivos (como castigos tributarios enérgicos y sanciones pecuniarias rigurosas e inexorables) para persuadir al contribuyente de comportarse con honestidad y cambiar su conducta tributaria (Angner & Loewenstein, 2006; Ocampo, 2018; Sandmo, 2005; Van Winden & Ash, 2012). Estos razonamientos permiten inferir que los sentimientos morales y las emociones públicas influyen en la racionalidad de los agentes económicos y se pueden materializar en incumplimiento tributario con la pretensión de incrementar la renta disponible y optimizar la utilidad marginal (Bickel et al., 1995; Van Winden & Ash, 2012).

Aunque hasta ahora se ha hablado de incumplimiento tributario de manera general, cabe destacar que se pueden distinguir dos formas distintas de incumplimiento: la evasión tributaria y la elusión tributaria (Mohamad et al., 2016; Roth et al., 1989) Tal y como indican autores como Alm et al. (1992) y (Mohamad et al., 2016) ambos fenómenos o manifestaciones del incumplimiento erosionan la base imponible e impiden la progresividad; sin

embargo, hay ciertas diferencias entre ellos. Por ello, a continuación, se explican estas dos formas de incumplimiento tributario con detalle.

2.2.2. Evasión y elusión tributarias

La evasión y la elusión tributarias son dos formas distintas de incumplimiento tributario, aunque las diferencias entre ellas no siempre han estado claras en la literatura (Alm, 1996; Androniceanu et al., 2019; Mohamad et al., 2016; Nguyen, 2020).

Autores como Collosa (2019), Nguyen (2020) y Torgler et al. (2007) señalan que parte de la dificultad a la hora de distinguir de manera precisa y unívoca estos fenómenos se debe a que ambos vienen determinados por causas similares (como, por ejemplo, la falta de moral tributaria o la realización de actividades criminales desarrolladas en la economía sumergida). Asimismo, estos autores indican que ambos fenómenos generan consecuencias negativas análogas (como, por ejemplo, el ensanchamiento de la brecha tributaria o la fragmentación de la estabilidad fiscal a corto y medio plazo por la falta de ingresos tributarios suficientes para poder cumplir con los principios de equidad, progresividad fiscal y planificación social).

A pesar de que la evasión y la elusión tributarias tienen muchos puntos comunes, resulta necesario diferenciar estos dos fenómenos para entender la propia naturaleza del incumplimiento tributario. Como se ha expuesto, la línea que separa la evasión de la elusión es fina y muchas veces borrosa y, por ello, no existe consenso en la literatura sobre lo que implican estos fenómenos ni sobre las diferencias que puede haber entre ellos. Es más, muchos autores se limitan a hablar de incumplimiento tributario sin hacer referencia a evasión o elusión (Cowell, 1985; Richardson, 2006; Slemrod, 2007). Sin embargo, son fenómenos distintos y, por ello, resulta necesario especificar de manera precisa y diferenciada qué es cada uno de ellos.

La evasión también es conocida como fraude tributario o, por sus denominaciones en inglés, como *tax fraud*, *tax evasion* e *illicit tax evasion*. La elusión también es conocida como ingeniería fiscal o planificación tributaria agresiva y, por sus denominaciones en inglés, como *tax avoidance*, *licit tax evasion*, *tax planning*, *tax optimization*, *lawful tax evasion* y *tax arbitrage*. Estas distintas denominaciones permiten entrever que la elusión tributaria hace referencia a una forma de incumplimiento tributario que no infringe la ley, mientras que la evasión sí que va contra la ley. Sin embargo, esta no es la única diferencia entre ellas. Por ello, a continuación, se hace referencia a distintas definiciones que se han presentado en la literatura.

Allingham & Sandmo (1972) y Yitzhaki (1974) definen la evasión tributaria como una infracción a la normatividad tributaria en la que incurre un contribuyente para evitar el pago de gravámenes y que es consecuencia de una conducta premeditada y deliberada. Para estos autores, la evasión es una forma de

incumplimiento tributario que es fruto del acto intencionado del contribuyente para no pagar o pagar menos impuestos de los que le corresponden valiéndose del fraude, el delito, el engaño y la violación de las normas tributarias. Asimismo, Allingham & Sandmo (1972) indican que la decisión de evadir impuestos es una elección ejercida por el contribuyente en condiciones de incertidumbre, de acuerdo con una serie de paradigmas morales y conductuales que le llevan a evaluar el riesgo de ser detectado o inspeccionado por el control fiscal. A pesar de lo indicado, en la práctica la evasión de impuestos no siempre es consecuencia de un acto premeditado por parte del contribuyente, sino que también puede deberse a hechos involuntarios como una interpretación errónea del marco tributario (que podría producirse por falta de conocimiento o por su elevada complejidad) o el diligenciamiento equivocado de los formularios y los instrumentos tributarios (Caballé & Panadés, 2003).

Basándose en un estudio previo de Becker (1962), Yitzhaki (1974) investiga cuál es la relación que puede haber entre la evasión de impuestos y el castigo aplicado por transgredir el marco tributario y demuestra que ambos hechos están inversamente relacionados. Por su parte, Andreoni et al. (1998), Tanzi & Shome (1993) y Slemros & Yitzhaki (2002) definen el fenómeno de la evasión como la conducta amoral que tiene como objetivo defraudar al Estado al no pagar los impuestos que se devengan por la obtención de rentas salariales y productivas, con el propósito de obtener un ahorro tributario que optimice tanto la función de utilidad como el ingreso disponible. Alm (2012), Kirchler (2007), Slemrod (2007) y Tondini (2006) ponen el foco en los sentimientos públicos y señalan que la evasión tributaria puede venir determinada por un sentimiento público que lleva al contribuyente a contravenir las disposiciones jurídicas al no reportar ni hacer frente a las obligaciones tributarias contraídas con el Estado. Ese sentimiento público podría ser consecuencia de:

- i) Altos niveles de informalidad laboral y empresarial en la economía.
- ii) Limitada eficiencia técnica de la administración pública para diseñar un sistema de información robusto que garantice la eficiencia recaudatoria del sistema fiscal.
- iii) Compleja estructura tributaria que distribuye asimétricamente las cargas tributarias.
- iv) Debilidad del marco jurídico que establece las penas y sanciones a los defraudadores.

En la misma línea de argumentación autores como Cobham (2005), Dell'Anno (2007), Franzoni (1998) Schneider & Williams (2013) y Schneider & Enste (2000) coinciden en que el ocultamiento total o parcial del ingreso devengado, los altos niveles de pobreza monetaria, la informalidad económica y la conformación de rentas criminales, son factores determinantes que conducen a que se produzca evasión tributaria. De lo expuesto se deduce que la evasión está relacionada con el delito y el acto premeditado de incurrir en un fraude tributario cuando se produce un hecho económico que está sujeto a tributación. El contribuyente realiza una cuidadosa evaluación de los costes y los beneficios de incurrir en contravención tributaria, comparando el delito

ocasionado al evitar el pago de impuestos con el grado de castigo impuesto que tendría que asumir al evitar sus responsabilidades tributarias (Becker, 1968; Yitzhaki, 1974). La visión de Ahiabu (2007), Friedland et al. (1978) y Vickrey (1961) va mucho más allá, estableciendo que el dilema conceptual de la evasión tributaria se genera principalmente porque los hechos imponible sujetos a tributación son no observables y poseen un alto grado de opacidad que dificulta su detección. De ahí que la evasión tributaria se convierta en un hecho sencillo de ejecutar, debido a la dificultad de detección y a la limitada eficiencia del cobro coactivo. Estas circunstancias hacen posible que los contribuyentes con un alto nivel de ingresos y patrimonio oculten sus responsabilidades fiscales impidiendo que el Estado alcance los objetivos sociales de equidistribución. La ineficiencia en la recaudación tributaria unida al crecimiento progresivo de la evasión tributaria perjudica la función redistributiva del ingreso y el equilibrio de las cuentas fiscales del Estado haciendo que una asignación desigual de las cargas fiscales tenga un impacto significativo en la función de utilidad esperada del contribuyente (Dell'Anno, 2007; Traxler, 2009).

Por otra parte, la elusión tributaria se puede definir como el acto premeditado y deliberado por medio del cual el contribuyente, apoyándose en artificios o en las lagunas de la normativa fiscal nacional o internacional, declara parcialmente o no declara la existencia de un hecho que genera responsabilidad tributaria con el fin de minimizar el pago de impuestos y/o de erosionar la base gravable (Gunn, 1978; Toder, 2007; Traxler, 2009; Ordower, 2010; Hope et al., 2013). Así, el contribuyente – aprovechando los resquicios del marco tributario – busca mecanismos financieros sofisticados que transfiguren los hechos económicos para reducir tanto la carga tributaria como el pasivo fiscal. Por ello, el factor común de los contribuyentes que eluden impuestos reside en la argucia económica y/o el engaño para evitar el deber cívico tributario y erosionar la base imponible del hecho generador, defraudando al Estado y viciando el Estado social de derecho (Bird & Davis-Nozemack, 2018; Cobham, 2005; J. Stiglitz, 1985). Complementariamente Alm (2014), Rosenberg (1988) y Shome (2019) definen la elusión tributaria como todas aquellas conductas inicuas y arbitrarias con las que el contribuyente realiza una planificación fiscal agresiva que le permite interpretar deliberadamente la ley tributaria según su conveniencia, detectando las lagunas fiscales que pueden conducir a la creación de vehículos tributarios que faciliten tanto la erosión de la base imponible como el ahorro fiscal.

Algunos de los caminos que puede seguir el contribuyente para disfrutar de ventajas fiscales a través la elusión tributaria son los siguientes (Alm, 2014; Ordower, 2010; Reurink, 2018; Sandmo, 2005; Stiglitz, 1985; Slemros & Yitzhaki, 2002; Traxler, 2009):

- i) Aplazar el pago de impuestos para intentar aprovecharse de mayores deducciones, prerrogativas y descuentos que pudieran aprobarse en posibles amnistías tributarias futuras.

- ii) Fragmentar ingresos liquidando impuestos anticipadamente y erosionando con ello la base imponible.
- iii) Declarar por parte de un núcleo familiar la renta salarial de menor cuantía.
- iv) Recurrir al movimiento transfronterizo de rentas de capital y plusvalías que se perciben a largo plazo y que pueden ser gravadas por tarifas tributarias diferenciadas.

Poder descifrar con claridad los conceptos de evasión y elusión tributarias y las formas en las que se manifiestan podría ayudar a la administración tributaria a:

- i) Estimar la magnitud de estos fenómenos.
- ii) Conseguir la estabilidad de las cuentas fiscales (Ávila Valenzuela, 2018; Bedoya Martínez & Rua, 2016).
- iii) Ajustar las estimaciones del ingreso público tributario a las realidades económicas, sociales y políticas de un país (o jurisdicción) que busque el equilibrio fiscal, la progresividad y la distribución equitativa del ingreso.

Por ello, a continuación (en la tabla 2.1) se muestran las principales similitudes y diferencias detectadas entre la evasión y la elusión tributarias.

Tabla 2.1. Similitudes y diferencias entre la evasión y la elusión tributarias

EVASIÓN	ELUSIÓN
SIMILITUDES	
Ambas son formas de incumplimiento tributario	
Existe un detrimento de la moral tributaria	
Existe una conducta intencionada de incumplir con el deber cívico de tributar	
La decisión de incumplir se evalúa sobre la base del riesgo a ser detectado y la incertidumbre de ser objeto de una auditoría tributaria	
DIFERENCIAS	
Es ilegal y está relacionada con la economía criminal y sumergida	Es legal
Se reducen las obligaciones tributarias mediante la transgresión y la violación de la ley y la argucia	Se reducen las obligaciones tributarias mediante la interpretación intencionada del marco tributario, aprovechando las lagunas fiscales y las ambigüedades

El incumplimiento es voluntario, aunque también puede producirse de manera involuntaria	El incumplimiento es voluntario. De hecho, algunos contribuyentes que no están dispuestos a evadir sí que lo están a eludir
Depende de la política de fiscalización y de las herramientas de control fiscal	Depende de la estructura de los marcos normativos y, en menor medida, de las herramientas de control fiscal
Se produce ocultamiento del hecho imponible	Se intenta evitar realizar el hecho imponible o transformarlo

Fuente: elaboración propia a partir de las ideas expuestas por Advani (2022), Alm et al., 1992, Androniceanu et al. (2019), Arias (2011), Collosa (2019), Cowell (1985), Frey & Schneider (2000), Mohamad et al. (2016), Slemros & Yitzhaki (2002) y Torgler et al. (2007).

Con relación a las similitudes cabe señalar que tanto la evasión como la elusión implican incumplimiento tributario y están asociados a una falta de moral tributaria y a la premeditación. Con relación a las diferencias cabe señalar que la evasión es ilegal, pues transgrede y soslaya de forma directa el marco tributario y se considera una actividad oculta que la administración tributaria intenta controlar mediante el monitoreo fiscal y las sanciones pecuniarias. Por su parte, la elusión afecta indirectamente a lo dispuesto en la normativa fiscal y se caracteriza por abusar de los recursos jurídicos mediante maniobras técnicas (como, entre otras, el uso inadecuado de las exenciones, descuentos y prerrogativas incluidos en las normas tributarias) que manipulan las normas fiscales y generan ahorro fiscal (Arias, 2011; Ochoa León, 2015).

Ambos fenómenos están relacionados con el nivel de conocimiento tributario, aunque esa relación se manifiesta de distinta manera. La evasión se puede producir de forma voluntaria e involuntaria, tanto si el contribuyente tiene un alto nivel de conocimiento tributario como si su conocimiento es bajo o limitado. En cambio, la elusión suele estar relacionada con un alto nivel de conocimiento porque el contribuyente necesita tener la capacidad de interpretar las disposiciones fiscales y detectar vacíos legales que podrían producir una erosión de la base imponible (Kirchler et al., 2001; Prebble. Zoe & Prebble, 2010; Sandmo, 2005; Shome, 2019; Slemros & Yitzhaki, 2002). En la tabla 2.1 también se muestra que la evasión está en mayor medida relacionada con el ocultamiento y la fiscalización de las herramientas de control tributario, mientras que la elusión depende de los resquicios y los vacíos normativos que abran, legalmente, la posibilidad de transformar los hechos económicos sujetos a tributación y faciliten el ahorro fiscal. Tanto la evasión como la elusión son maniobras que utilizan los contribuyentes para pagar menos impuestos e incumplir con sus obligaciones tributarias afectando al equilibrio fiscal y propiciando la ampliación de la brecha tributaria. Sin embargo, la naturaleza de la evasión recae en la ocultación de hechos económicos que, al haber sido concebidos en el ejercicio productivo, implican delito tributario, mientras que la elusión no se identifica como un delito.

Una vez identificadas las similitudes y diferencias entre los fenómenos de evasión y elusión tributarias, parece necesario aclarar qué es la brecha tributaria y, a la luz de la literatura, identificar las medidas proactivas que pueden promover su reducción.

2.2.3. Brecha tributaria y medidas proactivas que promueven su reducción

Tomando como referencia los estudios de Hutton (2017) y James & Alley (2002) se puede definir la brecha tributaria como la diferencia existente entre los impuestos que los contribuyentes están legalmente obligados a pagar, según el marco tributario en vigor en una determinada vigencia fiscal, y los tributos efectivamente pagados. Con una perspectiva del ingreso fiscal, en esta investigación consideraremos que la brecha tributaria también se puede definir como el recaudo tributario perdido como consecuencia de la materialización del incumplimiento tributario registrado en una determinada vigencia fiscal. Por lo tanto, hay una importante diferencia recaudatoria entre el ingreso tributario potencial y el ingreso tributario efectivo, Esto se debe a la pérdida de recursos que se produce entre la recaudación tributaria potencial, estimada usando la base imponible que grava a los hechos económicos generadores, y la recaudación tributaria efectiva, que es el resultado de las transacciones económicas llevadas a cabo en un período de tiempo determinado (Toder, 2007; Alm & Borders, 2014). (Alm & Borders, 2014; Toder, 2007).

La brecha tributaria también se puede definir como la diferencia existente entre el recaudo potencial estimado por la administración tributaria bajo la hipótesis de que el contribuyente cumple plenamente la ley y el recaudo que efectivamente percibe en una vigencia fiscal determinada. Este desbalance recaudatorio tiene diversos efectos negativos para la economía y la estabilidad de las cuentas fiscales del Estado. Algunos de esos efectos negativos son: pronunciados déficits fiscales, reducciones sustanciales en el gasto público, deterioro de la distribución de la renta e incrementos significativos de las cargas fiscales. Además, cabe señalar que la amplificación de la brecha tributaria puede contribuir a la aparición de sentimientos que afectan al comportamiento de los contribuyentes exacerbando los sentimientos de desilusión y tendencia al fraude tributario por la ineficiente gestión pública (Alm & Soled, 2017; Toder, 2007).

Cuando se habla de brecha tributaria se puede hacer referencia tanto a la *brecha tributaria de cumplimiento* como a la *brecha tributaria normativa*. En la primera se comparan las diferencias monetarias entre el ingreso tributario potencial y el ingreso tributario efectivo. En la segunda se compara la estructura normativa vigente (asociada a un determinado territorio) con una estructura normativa de referencia (que correspondería a una jurisdicción de fiscalidad avanzada con elevados niveles de recaudación impositiva) (Alm & Borders, 2014; Hutton, 2017; Toder, 2007).

Diversos autores han presentado propuestas para reducir la brecha tributaria y aminorar el impacto que el incumplimiento tributario provoca en la sostenibilidad fiscal en el medio y largo plazos. Por ejemplo, Doran (2009), Goerke (2012), Trannoy & Trotin (2010), Traxler (2006) identifican dos mecanismos proactivos que pueden contribuir a reducir las fisuras que se producen en la recaudación tributaria:

- i) La creación de un sistema de auditorías fiscales diferenciado que logre cotejar los rasgos propios de la actividad productiva de los diferentes segmentos empresariales.
- ii) La aprobación de un marco jurídico que penalice y sancione el fraude tributario con determinación y logre disuadir las conductas ilícitas que promueven el incumplimiento tributario.

Otros autores como Borck (2004), Lamagrande (1998), Sanzo Pérez et al. (2006), Moreno Sáez & Rescalvo (2000), Tondini (2012) y Wonglimpiyarat (2010) coinciden en que existen distintos caminos para reducir la brecha tributaria:

- i) Concesión de subsidios e incentivos que promuevan la declaración tributaria de forma voluntaria, ayudando a disminuir el incumplimiento.
- ii) Fortalecimiento tecnológico que ayude a reducir las asimetrías de información y permita accionar los mecanismos de detección de los defraudadores.
- iii) Reestructuración del marco de beneficios tributarios que se utilizan para generar ventajas fiscales.

Por su parte, Alm & Soled (2017) y Raczkowski & Mróz (2018) identifican otras acciones que también pueden contribuir a reducir la brecha tributaria. Entre ellas, destacan las siguientes:

- i) Creación de un marco regulatorio específico para operaciones económicas realizadas a través de innovaciones financieras y plataformas electrónicas que puedan generar opacidad y ocultamiento a nivel local y transfronterizo.
- ii) Dotación a la administración tributaria de sistemas de información que faciliten el cruce de información tributaria y financiera, así como el control y la rastreabilidad de operaciones sujetas a tributación y el cobro coactivo a los defraudadores.
- iii) Seguimiento directo, mediante programas de auditoría, de las operaciones de empresas (tengan el tamaño que tengan) que utilizan vehículos tributarios para evadir sus responsabilidades fiscales.

2.3. Causas del incumplimiento tributario

Al revisar la literatura se logra entrever que en las últimas décadas se ha publicado un gran número de estudios que indagan sobre (y se aproximan a) la identificación de los diversos determinantes que conducen a que se produzca incumplimiento tributario, sin que, sin embargo, se pueda hablar de un solo grupo de factores determinantes.

Por ejemplo, el estudio pionero de Allingham & Sandmo (1972) establece que existen varias causas que conducen a generar incumplimiento tributario y, entre ellas, se encuentran la distribución inequitativa de la carga tributaria y la ineficiencia de la política fiscal. Estos autores indican que el contribuyente se enfrenta a disyuntivas que, dependiendo de la conjugación de las causas comentadas, le llevan a seleccionar los ingresos que declara a la administración tributaria y que le permiten optimizar su utilidad esperada. Coincidiendo con Allingham & Sandmo (1972), Yitzhaki (1974) indica que, entre las causas comentadas por esos autores, la distribución desigual de la carga tributaria y los hábitos de pago influyen de manera determinante en la conducta fiscal de los contribuyentes afectando al recaudo impositivo y a las metas del sector oficial en el medio y largo plazo. La distribución desigual conduce a que el contribuyente tenga antipatía al pago y que el detrimento de la moral tributaria profundice en el delito tributario generando inestabilidad fiscal.

Posteriormente, Cosulich Ayala (1993) complementa esas ideas indicando que el incumplimiento tributario se origina por la alta complejidad de la estructura tributaria, así como por la limitada conciencia fiscal, factores que impiden que el contribuyente pueda interpretar apropiadamente el marco regulatorio e intuir el monto de impuestos a pagar. Asimismo, Tanzi & Shome (1993) señalan que las causas del incumplimiento tributario también están muy relacionadas con elementos como la estructura del mercado laboral y la cimentación de base productiva y las políticas tributarias del entorno, que impiden que los mecanismos de monitoreo, auditoría y detección informática que utiliza la administración tributaria surtan efectos para reducir la evasión y la elusión tributarias.

Por su parte, Tanzi (2001) indica que las causas que inducen al incumplimiento tributario también están relacionadas con las actividades económicas desarrolladas transnacionalmente, especialmente las relativas a la movilidad de capitales alrededor de los centros financieros, las transacciones desarrolladas en torno a los ecosistemas del comercio electrónico y las operaciones vinculadas desarrolladas por las corporaciones multinacionales (que dan lugar a la fijación de precios de transferencia y a operaciones financieras desarrolladas a través de jurisdicciones de fiscalidad flexible) y con la innovación financiera basada en operaciones con instrumentos financieros derivados y sintéticos. La relación entre estas operaciones y el incumplimiento tributario se explica en buena medida por las limitaciones tecnológicas de los sistemas de información, rastreo y detección de las administraciones tributarias, especialmente en las jurisdicciones de fiscalidad no avanzada.

En esta misma línea, Slemros & Yitzhaki (2002) también señalan que el incumplimiento tributario tiene su epicentro en elementos como: la ingeniería fiscal provocada por una planificación financiera agresiva y el empleo de instrumentos normativos que facilitan la aplicación de técnicas financieras sofisticadas que erosionan la base imponible.

Kim (2008) y Del Valle Santander (2016) indican que la eficiencia de las políticas públicas y económicas, así como la estructura intrincada de la política fiscal, inciden en la conducta y en la moral del contribuyente en la medida en que pueden dejar al descubierto vacíos normativos que faciliten la aplicación de métodos de manipulación que abran espacio a las argucias tributarias que conducen al incumplimiento tributario. Esa estructura imperfecta, al proveer limitados beneficios sociales y no mostrar claramente cómo se están asignando los recursos públicos, genera una percepción desalentadora al contribuyente, que considera que el pago de tributos es demasiado elevado en contraste con sus posibilidades económicas.

La visión más actual de Torgler & Schneider (2007) no solo considera que la moral tributaria es un pilar fundamental del cumplimiento tributario. Para ellos la educación y alfabetización fiscal también son esenciales a la hora de alcanzar el equilibrio fiscal y el desarrollo social, así como la conciencia fiscal que permita al contribuyente comprender el perjuicio que ocasiona el hecho de participar en los mercados negros y grises en los que hay una limitada o nula inspección de la administración tributaria.

Algunos autores como Buehn & Schneider (2012), Hashimzade et al. (2013) y Schneider (2012) también hacen referencia a determinantes como los limitados escrúpulos tributarios, el desconocimiento de la gravedad de defraudar al Estado y las actividades de comercio relacionado con el contrabando. En su opinión, esos son factores que se correlacionan en alto grado con la evasión y la elusión tributarias. Para estos autores actividades delictivas como comerciar con objetos robados o bienes y servicios procedentes del contrabando, la venta de armas, el narcotráfico, el plagio, el secuestro, la trata de personas o el tráfico de órganos son el caldo de cultivo de la ilegalidad y del incumplimiento tributario.

Con una visión centrada en los sectores productivos, (Choy Zevallos & Montes Farro, 2011) argumentan que el incumplimiento tributario se produce por la informalidad de las transacciones desarrolladas en algunas ramas de actividad y, entre ellas, destacan las relacionadas con el comercio al por mayor y al por menor, la industria manufacturera y los servicios asociados a los bienes raíces y de alquiler. En este sentido, (Torgler, 2016) indica que, además de la informalidad económica, las prerrogativas tácitas y expresas en el marco tributario (tales como deducciones, descuentos y gabelas tributarias) también contribuyen a que los agentes económicos modifiquen los beneficios financieros sujetos a tributación.

Darmayasa & Aneswari (2015) coinciden con los elementos argumentativos expuestos por Allingham & Sandmo (1972) y Yitzhaki (1974) al apuntar que las fluctuaciones económicas influyen en el comportamiento

del contribuyente. Sin embargo, esos autores van más allá al indicar que factores como la alta presión tributaria, la confusa estructura fiscal o la asimétrica asignación de la carga tributaria no son suficientes para explicar el origen del incumplimiento tributario. Darmayasa & Aneswari (2015) sostienen que, en el proceso de germinación de los fenómenos de evasión y elusión tributarias, la conducta humana prima más que otros factores. Así, Darmayasa & Aneswari (2015) consideran como elementos adicionales del incumplimiento tributario, el comportamiento religioso y el estado de salud y bienestar. Estos elementos adicionales también determinan el comportamiento del contribuyente y su conducta ante el deber cívico de pagar impuestos.

Por su parte, Artemenko et al. (2017) señalan que algunas causas relacionadas con los cambios económicos coyunturales, como por ejemplo el aumento de la tasa de desempleo o las fluctuaciones del ciclo económico, también pueden conducir a que el contribuyente emplee mecanismos (relacionados con la corrupción y los mercados negros y grises) que recrudezcan el incumplimiento tributario. Dentro de este contexto la incertidumbre sobre el desempeño del ciclo económico y los resultados financieros corporativos son la piedra angular para que aumente la probabilidad de impago y el riesgo de pérdida de ingresos para la administración tributaria.

Finalmente, cabe señalar que Collosa (2019) logra integrar la visión de autores como Allingham & Sandmo (1972), Choy Zevallos & Montes Farro (2011), Torgler y Schaffner (2007) o Yitzhaki (1974) al concluir que los factores que inducen al incumplimiento tributario gravitan alrededor de múltiples componentes como: la estructura tributaria de las jurisdicciones, la limitada educación tributaria o la simplicidad del sistema tributario. Asimismo, este autor indica que la elevada presión tributaria o la informalidad empresarial y laboral también intensifican el incumplimiento tributario.

Las distintas visiones presentadas en la literatura ponen de relieve que las causas que conducen al incumplimiento tributario son muchas y de diversa naturaleza. Con el propósito de mostrar una visión organizada de las mismas y que facilite su comprensión, en esta Tesis Doctoral se han estructurado las diversas causas que pueden conducir al incumplimiento tributario en cinco categorías distintas: i) motivaciones sociales y/o psicológicas, ii) actividades económicas internacionales, iii) fallos institucionales y iv) conformación de actividades delictivas y v) fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica. Teniendo en cuenta lo expuesto, a continuación, se presentan esas categorías con detalle.

2.3.1. Motivaciones sociales y/o psicológicas

Las motivaciones psicosociales constituyen una de las causas que conducen al incumplimiento tributario. Así lo expresan autores como Allingham & Sandmo (1972), Becker (1974), Diamond & Mirrlees (1971), Slemrod

(2001) y lo confirman posteriormente otros autores como Pruzhansky (2004) y Yitzhaki (1987) al considerar que los fenómenos de la evasión y la elusión tributarias se producen por factores relacionados con las motivaciones sociales y psicológicas (como la conducta social o la cultura relacionada con el pago de impuestos) que están influenciadas por la percepción histórica que tiene la sociedad sobre el pago tributario y los beneficios recibidos y que, a su vez, afectan a la conducta individual del contribuyente. En esta misma línea, Akerlof (1989) y Feld & Frey (2007) consideran que el “*contrato tributario psicológico*” se fundamenta en la idea de que el intercambio tributario que se produce entre el pago de tributos y las contraprestaciones recibidas puede fortalecer o no la moral y la conducta tributaria. Así, la relación contribuyente-Estado se refuerza por el acto de imponer una carga tributaria justa que motive un comportamiento tributario apropiado, oportuno y ético de los agentes económicos.

Como se ha indicado, la percepción social de los contribuyentes sobre los pagos generados y las contraprestaciones recibidas influye en el binomio “*moral/conducta tributaria*”. Esto es así porque el criterio psicológico individual y la percepción de los beneficios adquiridos al tributar conducen a que el contribuyente se plantee diversos escenarios que le pueden llevar a optimizar su renta o utilidad marginal (Auerbach & Hines, 2002; Gottardi et al., 2011; Kirchler, 2007 ; Trotin, 2012).

Las argumentaciones anteriores no estarían completas si no se contemplaran las posturas de Allingham & Sandmo (1972) y la visión de autores como Alm et al. (2012), Esteller (2004) o Onu (2016), quienes señalan que la percepción de los contribuyentes sobre el orden tributario establecido se correlaciona en alto grado con el pago de tributos, el cual es a su vez sistematizado mediante constructos psicológicos complejos. Estos constructos – que hacen referencia a las características no observables del comportamiento tributario, como por ejemplo los sentimientos de engañar, ocultar e incumplir con las responsabilidades fiscales – constituyen un factor determinante del incumplimiento tributario. Por otro lado, autores como Chari & Kehoe (1999), Mirrlees et al. (2011) o Ramsey (1927) sostienen que la ruptura de los pilares básicos de la tributación (entre los que destaca la neutralidad, la progresividad, la equidad y la simplicidad) origina injusticia tributaria, la cual conduce a que la conducta colectiva e individual de los contribuyentes promueva la evasión y la elusión tributarias, transgrediendo el contrato social y el espíritu de redistribución del sistema tributario.

2.3.2. Actividades económicas internacionales

Las actividades transfronterizas también pueden influir notablemente en la generación de evasión y elusión tributarias, sobre todo las que están relacionadas con: i) los flujos financieros internacionales, ii) el arbitraje regulatorio internacional, iii) las jurisdicciones de baja o nula tributación y iv) la innovación financiera. Por ello, a continuación, se analizan con más detalle:

- i) **Flujos financieros internacionales.** La globalización y la flexibilización de las relaciones de intercambio de capitales alrededor del mundo, especialmente en los últimos treinta años, han conducido a que se produzca un alto grado de correlación entre los flujos financieros transfronterizos y el incumplimiento tributario internacional. Así, autores como Quirk (1996) o Schneider & Enste (2000) han demostrado que las transacciones financieras internacionales, debido en gran medida a la desregulación de los sistemas financieros transfronterizos y a la libre movilidad de los capitales sin una auditoría tributaria rigurosa, han provocado la aceleración de los delitos tributarios internacionales y de las transacciones económicas en la sombra que buscan afanosamente normalizar su situación legal mediante el blanqueo de capitales. Asimismo, la diversidad de culturas tributarias alrededor del mundo, junto a la complejidad operativa de las operaciones vinculadas de las corporaciones multinacionales y la ausencia de mecanismos fiscales que promuevan el intercambio de información tributaria internacional, son elementos estructurales que limitan el rastreo y la detección de las operaciones económicas transfronterizas que persiguen el ocultamiento de los hechos económicos que erosionan la base imponible (Tondini, 2012 y Auerbach et al. (2017).

Con respecto a las operaciones financieras de las corporaciones multinacionales. Estos conglomerados empresariales internacionales recurren a estrategias para reducir la carga tributaria y erosionar la base imponible, tales como: 1) aumentar los gastos administrativos y costes operativos con el objetivo de reducir la utilidad operacional sujeta a tributación o 2) aprovechar las lagunas fiscales normativas nacionales y transfronterizas para desviar capitales y beneficios derivados del ejercicio productivo hacia jurisdicciones de fiscalidad flexible en las que no realizan ninguna actividad económica, pero que les permiten conseguir ventajas fiscales. Esta práctica se conoce como erosión de la base imponible y traslado de beneficios o también en inglés como *base erosion and profit shifting* (BEPS)².

- ii) **Arbitraje regulatorio internacional.** Otra de las causas que origina incumplimiento tributario internacional ha sido expuesta por autores como Grady (1983), Rohatgi (2005) o Vega Borrego (2002), quienes señalan que la limitada armonización entre los marcos tributarios internacionales, discordancia normativa designada en inglés como *mismatch*, facilita el arbitraje regulatorio con el que se busca desentrañar las ventajas fiscales tácitas en la legislación fiscal. Esta divergencia normativa ha promovido que los agentes evasores se aprovechen de los mercados financieros para llevar a cabo una planificación tributaria agresiva o intentar aprovecharse de los beneficios de convenios de doble

² BEPS es una estrategia que se realiza para no declarar los beneficios en la jurisdicción en la que la casa matriz ha establecido su residencia fiscal, lo cual impacta en la recaudación fiscal de la administración tributaria. Desde el año 2013 la OCDE ha impulsado un marco de sugerencias normativas a nivel transfronterizo para mitigar las prácticas internacionales de carácter elusivo y promover normas internacionales de transparencia fiscal.

imposición, lo que se denomina en inglés como *treaty shopping*³, profundizando así la magnitud de los fenómenos de evasión y elusión tributarias a nivel internacional. En este sentido, Sandmo (2012) y la OECD (2019) indican que la ausencia tanto de acuerdos de doble imposición (denominados en inglés *tax treaties*) como de acuerdos internacionales de intercambio de información tributaria han facilitado que las operaciones económicas de intercambio y la movilidad de capitales financieros transgredan con facilidad de las normas de carácter fiscal.

Un sistema económico más interconectado transfronterizamente (pero sin intercambio de información) facilita el empleo de herramientas de arbitraje regulatorio internacional y que se puedan realizar con facilidad transacciones económicas y financieras que promueven el crimen y el incumplimiento tributario (Azémar & Corcos, 2009; Cuellar, 2004; Henn, 2013; Tanzi, 2000; van Gelder & Niels, 2013).

- iii) **Jurisdicciones de baja o nula tributación.** Autores como Fernández Cruz (2009), Mikeladze (2017), Salvador (2007) o Tondini (2012) indican que la existencia del incumplimiento tributario internacional también está relacionado con las jurisdicciones de baja o nula tributación, también conocidas como paraísos fiscales o, en inglés, como *tax havens*. En este sentido, Rohatgi (2005) señala que, en un sistema financiero internacional interconectado, las jurisdicciones de baja o nula tributación facilitan las transacciones económicas que emplean vehículos tributarios que extinguen el pago o el reporte de impuestos y promueven el ocultamiento de las rentas productivas y de capital sujetas a exacción tributaria. En esta misma línea, Quirk (1996), Schneider y Enste (2013) y Tanzi (2000) expresan que la creación acelerada de centros financieros en jurisdicciones de baja o nula tributación promueve el traslado sombrío de fondos financieros imperceptibles para los sistemas de información tributaria porque se sirven de instrumentos financieros sofisticados, como derivados y sintéticos, que por su naturaleza facilitan la erosión de la base imponible.

Por su parte, Fuest & Riedel (2010) y Gravelle (2010) hacen hincapié en la idea de que los flujos transfronterizos de capitales ilícitos no solo son producto de la ocultación por parte de organizaciones de naturaleza criminal sino también de sociedades con operaciones legítimas. Las primeras destacan por movilizar flujos de capital ilícitos desde la economía oculta hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Las segundas, ya sean sociedades unipersonales o grandes corporaciones multinacionales, promueven la erosión de la base imponible mediante una planificación tributaria y financiera agresiva.

³ El “*treaty shopping*”, conocido en español como “abuso de tratado”, se define como la estructuración organizada de negocios y el diseño de formas jurídicas mediante las cuales un contribuyente aprovecha los beneficios tributarios de un convenio de doble imposición (CDI) sin que resida en ninguna de las jurisdicciones que han suscrito el tratado (Pachón Luna, 2011).

En cualquier caso, sea cual sea la forma jurídica de las organizaciones y el origen del capital intercambiado, todas tienen como común denominador la intención de escapar a la cuantificación oficial y a la detección por parte de las administraciones tributarias transfronterizas. Cabe señalar que autores como Azémar & Corcos (2009) y Darby & Karni (1973) indican que la identificación de las externalidades negativas ocasionadas por los centros financieros/paraísos fiscales no tiene como objetivo estigmatizar su naturaleza, sino indagar en la intencionalidad que tienen estos territorios de: 1) promover las normas internacionales de transparencia fiscal impulsadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2) impulsar la fiscalización tributaria internacional y 3) estimular la transparencia financiera señalada por el Banco Internacional de Pagos (BIS) y el Comité de Basilea. El rechazo de dichas iniciativas fiscalizadoras y regulatorias por parte de las jurisdicciones de baja o nula tributación incita a que inversores de diferentes regiones del mundo vinculen sus transacciones a estos territorios, con anarquía tributaria, profundizando los fenómenos de la evasión y la elusión tributarias internacionales.

- iv) **Innovaciones financieras.** Autores como Hegerstrøm (2017), Johan & Pant (2019), Lee (2019) y Slattery (2014) indican que el incumplimiento tributario internacional se produce como consecuencia de, entre otras razones, las innovaciones financieras que afectan a los sistemas de pagos electrónicos a nivel transnacional. Las operaciones realizadas mediante el uso de criptomonedas y billeteras virtuales, el empleo de la tokenización y el uso de la tecnología blockchain han permitido que las transacciones de comercio electrónico y financieras gocen de anonimato y opacidad, de manera que se dificulta la trazabilidad de las operaciones. En consecuencia, los recursos informáticos e instrumentos de innovación financiera que permiten la difusión de datos pueden facilitar el incumplimiento tributario internacional desafiando la seguridad internacional y la estabilidad fiscal transfronteriza. Cindori & Slovic (2017) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2019) consideran que el uso de criptoactivos actúa como un potenciador de la economía criminal y del fraude fiscal internacional. De ahí, la necesidad de circunscribir la emisión de criptoactivos a las directrices de la política monetaria y la emisión fiduciaria de dinero digital a los bancos centrales, que es lo que se conoce en inglés como *Central Bank Digital Currency* (CBDC). Esta necesidad de control se convierte en el principal reto de la política monetaria internacional en el futuro cercano y en uno de los principales desafíos de la política de control del anti-lavado de activos y financiación del terrorismo impulsada por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) (Coeuré & Loh, 2018; Lamagrande, 1998; Wonglimpiyarat, 2010).

2.3.3. Fallos institucionales

Los fallos institucionales también pueden ser una de las causas que conducen al incumplimiento tributario. Algunos de los fallos que se pueden citar son: i) baja calidad de las instituciones, ii) vigencia anacrónica e inconsistencia de la estructura del marco tributario, iii) insuficiencia de programas de educación financiera como parte de la política del Estado y iv) deficiencia tecnológica de los sistemas de información tributaria. A continuación, se hace referencia de manera detallada a estos fallos.

- i) **Baja calidad de las instituciones.** Ya en el siglo XIX Veblen (1898) indicó que la robustez institucional incide en la calidad del recaudo tributario. Posteriormente, Pigou (1928) y Schumpeter (1991) señalaron que la forma en la cual el Estado influye en la sociedad se materializa a través de la eficiencia recaudatoria y la eficiencia distributiva. Por ello, los fallos de carácter institucional conducen a que la fragilidad recaudatoria y la inercia presupuestaria influyan no solo en la renta disponible de los agentes, sino también en las formas de inserción y organización productiva y, por tanto, en la percepción de los contribuyentes sobre la eficiencia institucional. Dicho de otro modo, los fallos de orden institucional provocan una ineficiente asignación de recursos hacia los modos de producción y conducen a que el contribuyente oculte rentas productivas sujetas a exacción impositiva e incurra en incumplimiento tributario.

En esta misma línea, Hamilton (1919) y O'Connor (1996) indicaron que los fallos institucionales perturban la eficiencia de los mecanismos distributivos contenidos en la arquitectura tributaria. Esta situación altera tanto la progresividad tributaria como la equidad vertical y horizontal, especialmente por los fallos institucionales que se producen por: 1) la debilidad del marco sancionatorio encargado de endurecer las penas asociadas al fraude tributario, 2) la captura del regulador y 3) la perforación de la base gravable. Esto es así porque esos fallos invitan al contribuyente a tener una conducta de incumplimiento de su deber cívico de tributar. Los fallos institucionales también se ponen de manifiesto a través de la limitada eficiencia de las políticas públicas porque, cuando no se adaptan bien al entorno económico, conducen a reducir la productividad e intensificar la informalidad laboral y empresarial, acrecentando así la brecha fiscal (Cosulich Ayala, 1993 y Ricciardi, 2008 Gahramanov, 2009; Rutherford (2021) y Macagnan (2013). La eficiencia de las políticas públicas diseñadas por las instituciones oficiales es la que incentiva la inversión pública y privada, así como el desarrollo local y regional. Por ello, las políticas públicas eficaces conducen a mejorar la redistribución del ingreso y vigorizar el crecimiento y la estabilidad económicos, lo cual influye directamente en la conducta de cumplimiento tributario del contribuyente (Dell'Anno, 2009; Martin, 2006; Toala Alvarado, 2015).

De acuerdo con lo expuesto, no cabe duda de que la estabilidad institucional es un factor determinante para alcanzar la eficiencia recaudatoria y la eficiencia distributiva. Así lo ratifican autores como Hodgson (2003), Kiekhofer et al. (1932), Ménard & Shirley (2005) o Musgrave (1939) argumentando que los fallos institucionales provocan fraude tributario y la selección tributaria adversa del contribuyente. Asimismo, autores como Basombrío (2009), Ménard & Shirley (2005) y Molero & Pujol (2005) han estudiado la relación entre el fraude tributario y los fallos instituciones desde dos perspectivas distintas: la relativa a la integridad de los administradores y la relativa a la gestión organizativa. En el caso de la primera demuestran que el engaño, el fraude y el abuso de poder de los administradores públicos menguan la firmeza de las unidades institucionales. En el caso de la segunda demuestran que la debilidad en la gestión organizativa de las entidades oficiales dificulta que se lleven a cabo detecciones y auditorías tributarias que reducen el incumplimiento tributario.

- ii) **Vigencia anacrónica e inconsistencia de la estructura del marco tributario.** La arquitectura del marco tributario es el eje fundamental para encontrar la estabilidad financiera del Estado y afianzar la eficiencia recaudatoria y distributiva. Por eso, O'Connor (1973) indica que la crisis fiscal del Estado se origina, entre otras razones, como consecuencia de las limitaciones estructurales que vienen causadas por una normativa tributaria inconsistente que: 1) no permite maximizar el recaudo tributario, 2) imposibilita la asignación eficiente de la carga tributaria y 3) mantiene la inercia de un presupuesto público que se traduce en incapacidad para atender los derechos económicos y sociales. Por tanto, los fallos institucionales que se originan por la vigencia anacrónica y la inconsistencia de la estructura del diseño del marco tributario profundizan la dimensión del incumplimiento tributario porque la arquitectura tributaria no corresponde a las necesidades sociales reales y a causa de ello se genera una deficiente planificación fiscal (Gladney, 2014).
- iii) **Insuficiencia de programas de educación fiscal como parte de la política del Estado.** La escasez de los programas de capacitación y educación fiscal es otra de las causas que conducen al incumplimiento tributario. La estructura académica y cognitiva de estos programas debe tratar de mejorar la cultura fiscal y la capacidad de discernimiento tributario del contribuyente para que sea capaz de entender las formas de tributación y el riesgo al que se expone al no cumplir con sus responsabilidades tributarias (Armas & Colmenares de Eizaga, 2009; Giarrizzo & Sibori, 2010; Martínez Bonilla, 2016; Mendoza Shaw et al., 2016). Se ha demostrado que existe una correlación positiva entre cumplimiento tributario y la educación fiscal (Hastuti, 2014; Jeyapalan et al., 2003). Esto es así porque la educación fiscal conduce a la construcción de una conciencia social y tributaria colectiva. Por ello, la inclusión de programas de alfabetización fiscal en los currículos académicos de los niveles de educación secundaria y universitaria ayuda a promover la conciencia fiscal de los

contribuyentes, lo cual a su vez contribuye a la sostenibilidad fiscal a largo plazo (Hastuti, 2014; Jeyapalan et al., 2003). Lamentablemente, en los países en vías de desarrollo, la educación fiscal no ha sido abordada con el adecuado rigor e importancia por parte de los hacedores de las políticas tributarias ni tampoco se ha incluido en las agendas de trabajo de los poderes ejecutivo y legislativo. Estas limitaciones, sin lugar a dudas, ensanchan la brecha tributaria y profundizan en el incumplimiento tributario. De hecho, para autores como Estevez Clavería (2020), Palil et al. (2013) y Ruiz de Zuazu (2016) la educación fiscal es una de las principales causas del incumplimiento tributario. Por ello, la educación fiscal debería incluirse dentro de la agenda del Estado, como un mecanismo proactivo y determinante para la reducción del incumplimiento tributario y el fortalecimiento de la responsabilidad fiscal de los contribuyentes.

- iv) **Deficiencia tecnológica de los sistemas de información tributaria.** Slemros & Yitzhaki (2002) y Vickrey (1961) señalan que la información asimétrica socava la equidad distributiva y la eficiencia recaudatoria del sistema tributario. Estas lagunas de información tributaria ilustran al contribuyente sobre la debilidad tecnológica de la administración tributaria haciendo más atractiva la posibilidad de evitar deliberadamente el deber cívico de tributar. Por ello, autores como Kaldor & Mirrlees (1962), Stiglitz (1982) y Williamson (1993) coinciden en que uno de los principales objetivos de una administración tributaria moderna implica contar con información tributaria de calidad para poder edificar una arquitectura tributaria que permita optimizar la redistribución del ingreso y promover el crecimiento económico. Esto es así porque las deficiencias técnicas que conducen a que haya lagunas de información tributaria ponen de relieve la incapacidad institucional para identificar el potencial económico y tributario de los contribuyentes, lo cual, por un lado, impide asignar la carga tributaria con justicia distributiva y, por otro, detectar eficazmente el incumplimiento tributario. Asimismo, McCaffery (2006), Fullerton & Metcalf (2002) y Shaviro (2006) afirman que la existencia de asimetrías de información, por fallos derivados de insuficiencias técnicas, impide establecer una línea tributaria definida que ayude a persuadir al contribuyente de cumplir con sus obligaciones y a vigorizar la eficiencia recaudatoria y distributiva. Por ello, a partir de lo expuesto se puede concluir que la obsolescencia y falta de capacidad de los sistemas de información tributaria no favorece que el contribuyente cumpla con el deber cívico de tributar y facilita que las rentas criminales defrauden al Estado (Chander & Wilde, 1992 y Voicu, 2012).

2.3.4. Actividades delictivas/economía sumergida

Algunos autores como Ruta Aidis & Mickiewicz (2010), Anderson (2008), Argandoña Ramiz (2010), Gauthier & Laroque (2022), Joulfaian (2009) y Liu (2013) indican que el eje central del fraude tributario se sitúa en acciones criminales (también denominada economía criminal) , que tienen reproche penal, – como la corrupción, el abuso del poder público, el soborno, el ocultamiento tributario deliberado, el secuestro, la extorsión, la participación en los mercados negros y grises, el contrabando técnico, el contrabando abierto, las operaciones de la banca en la sombra, las actividades relacionadas con la informalidad laboral y empresarial, etc. – que conducen al detrimento de los ingresos públicos tributarios. Asimismo, Bayer & Kupzowa (2006) Reinganum & Wilde (1985) y Schneider & Enste (2013) consideran que la economía sumergida, que engloba actividades susceptibles de sanciones o multas administrativas, está muy relacionada con el incumplimiento de obligaciones legales de información, el impago de las cotizaciones sociales los mercados negros y la información asimétrica.

La relación de cuestiones que se ha realizado en el párrafo anterior, promueve el incumplimiento tributario, porque resulta muy difícil rastrear las rentas que se mueven en la economía sumergida y deshacer la manipulación de la información que permite ocultar y blanquear capitales, así como erosionar las bases imponibles, lo cual impide la suficiencia tributaria (Dell’Anno, 2007; Schneider & Enste, 2000; Fleming et al., 2000; Shome, 1999).

Por su parte Kanniainen et al. (2004) y Katsios (2006) señalan que la economía sumergida y las rentas criminales son determinantes a la hora de dimensionar el incumplimiento tributario y su influencia tanto en la estabilidad fiscal a corto y medio plazo como en la estabilidad macroeconómica intertemporal. Esta argumentación se fundamenta en el hecho de que las rentas criminales ocasionan efectos económicos artificiales que impactan en los precios y en la tasa de crecimiento de la economía a corto y largo plazo.

2.3.5. Fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica

Las fluctuaciones económicas también son una de las causas que pueden generar incumplimiento tributario. Así lo han puesto de manifiesto autores como Fan & Wilson (2008), quienes demuestran que el fraude tributario no solo viene determinado por la conducta tributaria de los agentes económicos, sino también por las fluctuaciones del entorno macroeconómico. De hecho, algunos de los factores que para estos autores pueden llevar a que los agentes económicos incumplan son:

- i) La volatilidad de los tipos de cambio.
- ii) Una distorsión significativa en el nivel de precios de la economía.

iii) Las perturbaciones en las proyecciones de crecimiento económico.

En esta misma línea de trabajo, autores como Atkinson & Sandmo (1980), Chalk & Hemming (2000), (Eichhorn, 2006), Goerke & Runkel (2011), O'Connor (1996) y Piketty & Saez (2013) y Tanzi & Davoodi (2000) muestran que la inestabilidad macroeconómica, la volatilidad en las tasas de cambio, el incremento progresivo de la prima de riesgo y la reducción de los flujos de inversión amplifican el decrecimiento económico y este, a su vez, puede conducir a que el contribuyente no cumpla con sus responsabilidades fiscales.

Asimismo, Laffer (2004) indica que las sucesivas reformas tributarias de carácter estructural, que se producen como resultado de la inestabilidad del sistema fiscal y de la implementación de una política fiscal distorsionante, ocasionan inestabilidad macroeconómica y una reducción significativa en la renta disponible. Esas reformas suelen conducir con frecuencia a elevar la carga tributaria, lo cual repercute en una reducción considerable de la propensión marginal a consumir y conduce a que el contribuyente incurra deliberadamente en incumplimiento tributario. Teniendo en cuenta todo lo expuesto, en la tabla 2.2 se presentan las cinco categorías de causas que conducen al incumplimiento tributario. Cada una de estas categorías se puede identificar como un factor que genera incumplimiento tributario. Ahora bien, dado que tanto las causas relacionadas con las actividades delictivas (y economía sumergida) como con las fluctuaciones económicas dependen en gran medida de la evolución del mercado se han identificado como un único factor, denominado factor estructural y de fragmentación económica. Por lo tanto, los factores que pueden conducir a generar incumplimiento tributario son: i) factor psico-social (FPS), ii) factor transfronterizo-externo (FTE), iii) factor institucional (FI) y iv) factor estructural y de fragmentación económica (FEFE).

Tabla 2.2. Causas y factores que generan incumplimiento tributario

Motivaciones sociales y psicológicas		Factor psico-social (FPS)
Actividades económicas internacionales	Flujos financieros internacionales Arbitraje regulatorio internacional Jurisdicciones de baja o nula tributación Innovaciones financieras	Factor transfronterizo-externo (FTE)
Fallos institucionales	Baja calidad de las instituciones Vigencia anacrónica e inconsistencia de la estructura del marco tributario Insuficiencia de programas de educación financiera como política de Estado Deficiencia tecnológica de los sistemas de información tributaria	Factor institucional (FI)
Actividades delictivas /economía sumergida		Factor estructural y de fragmentación económica (FEFE)
Fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica		

Fuente: elaboración propia.

Como se puede observar en la tabla 2.2 el factor psicosocial (FPS) hace referencia a las motivaciones sociales y psicológicas que rigen la conducta del contribuyente y que lo llevan a evadir o eludir sus responsabilidades fiscales. El factor transfronterizo-externo (FTE) engloba las causas que promueven el incumplimiento tributario internacional a través del movimiento de flujos financieros internacionales, el arbitraje regulatorio internacional, las jurisdicciones de baja o nula tributación y las innovaciones financieras. El factor institucional (FI) hace referencia a la fragilidad ejecutiva de la administración pública que se puede producir por motivos como fallos de las instituciones oficiales, vigencia anacrónica e inconsistencia de la estructura del marco tributario diseñado por la política fiscal, insuficiencia de los programas de educación fiscal como parte de la política de Estado o deficiencia tecnológica de los sistemas de información tributaria. El factor estructural y de fragmentación económica (FEFE) comprende tanto las actividades delictivas (economía sumergida) como las fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica. Estas dos causas se asocian con el

mismo factor porque ambas están directamente relacionadas con la marcha de la economía (ya sea la realización de actividades económicas legales como ilegales).

Una vez que se han identificado las causas que determinan el incumplimiento tributario, conviene estudiar cómo se puede tratar de evaluar su importancia y el peso que tiene en una economía. Para ello, en el apartado 2.4 se presentan diversas herramientas que se han utilizado en la literatura para realizar una medición aproximada del incumplimiento tributario.

2.4. Métodos de estimación del incumplimiento tributario

Según Jorratt & Podestá (2010) estimar la dimensión del incumplimiento tributario en países en vías de desarrollo tiene mayor interés para la investigación económica y fiscal que hacerlo en países desarrollados porque precisamente la amplificación de la brecha tributaria se asocia a elevados niveles de pobreza, persistentes volúmenes de informalidad y recios focos de economía sumergida, particularidades que tienen menor dimensión en las regiones del mundo más desarrolladas, como por ejemplo Europa o Norteamérica⁴.

A lo largo de los años, se han ido presentando en la literatura económica y fiscal diversos estudios en los que se muestran múltiples herramientas (ya sean enfoques, modelos, métodos, metodologías o criterios) que ayudan a medir el incumplimiento tributario (Allingham & Sandmo, 1972; Alm, 2012; Richupan, 1984; Spicer & Lundstedt, 1976; Timofte et al., 2019). Asimismo, se han presentado diversas clasificaciones de los enfoques, métodos y modelos más utilizados (Carrasco, 2010; Richupan, 1984; Tanzi & Shome, 1993). Sin embargo, cabe señalar que no hay un único modelo o método que se pueda usar en todas las jurisdicciones fiscales y contextos ni tampoco hay unanimidad en la denominación de esos modelos y métodos ni en la valoración de las distintas bondades que tienen a la hora de estimar la dimensión del incumplimiento tributario. Dependiendo de la calidad y cantidad de la información disponible, las características del país o región analizados y los objetivos del estudio pueden ser más recomendables unos métodos que otros. Todos tienen ventajas, pero también debilidades. Por ello, a continuación, se van a presentar algunos de los modelos y métodos que se han ido desarrollando a lo largo los años en la literatura fiscal, junto con una clasificación propia de los mismos que va a permitir mostrar de manera estructurada cuáles son las principales ventajas y debilidades de las herramientas más utilizadas.

⁴ No se tienen en cuenta las economías en transición, las cuales, por su condición y estructura económica, pueden presentar niveles de pobreza, informalidad y corrupción considerables.

2.4.1. Revisión de la literatura

Según indica Schultess (1987), uno de los primeros modelos de estimación del incumplimiento tributario fue presentado en 1972 por Allingham & Sandmo (1972). En ese modelo Allingham & Sandmo (1972) tienen en cuenta dos variables macroeconómicas provenientes del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), concretamente la renta nacional (Y_n) y las tarifas impositivas (T_x), y dos variables de orden institucional, concretamente las sanciones aplicadas por la administración tributaria cuando se produce fraude tributario (S_c) y la probabilidad de detección del agente defraudador (P_d). Esos autores indican que el contribuyente, actuando con racionalidad económica, va a tratar de maximizar su beneficio. Por ello, el criterio que utiliza ese contribuyente para decidir si incumple o no depende de la relación existente entre las citadas variables. Así, ante un incremento de las tarifas impositivas, el contribuyente tenderá a incumplir cuando la relación entre las penas/sanciones y la probabilidad de ser descubierto defraudando al Estado (expresada en la parte derecha de la desigualdad 1) sea inferior a su deseo de posponer o incumplir con sus responsabilidades fiscales (expresado en la parte izquierda de la desigualdad 1):

$$Y_n * T_x > S_c * P_d \quad (1)$$

Por otro lado, el contribuyente cumplirá con sus obligaciones tributarias cuando la relación entre las penas/sanciones y la probabilidad de ser descubierto defraudando al Estado sea mayor que su deseo de evitar sus responsabilidades fiscales.

Tal y como indica Macías Cardona et al. (2007), posteriormente Spicer & Lundstedt (1976) formularon un modelo que partía de la propuesta de Allingham & Sandmo (1972); sin embargo, en su caso el modelo gravitaba alrededor de cuatro hipótesis distintas: i) cuanto mayor sea la coerción por parte de la administración tributaria menor será el incumplimiento tributario, ii) cuanto menor sea la probabilidad de detección por parte de las autoridades fiscales mayor será el incumplimiento tributario, iii) en la medida en que el contribuyente no se sienta recompensado por el Estado se incrementará el incumplimiento tributario y iv) el incumplimiento tributario se incrementará si los contribuyentes asumen el hecho de no pagar impuestos como un estado natural.

Unos años más tarde, Richupan (1984) analizó las herramientas que se pueden utilizar para medir la evasión fiscal y concluyó que esas herramientas se pueden estructurar en nueve enfoques distintos:

- i) **Enfoque monetario.** El enfoque monetario fue propuesto para intentar dimensionar el tamaño de la economía sumergida y la utilización de efectivo en esas actividades. Este enfoque tiene tres variantes:
 1. Ratio fija. Esta variante se basa en la idea de que a) existe una ratio monetaria que habría permanecido constante a lo largo del tiempo si no hubiese economía sumergida y b) en un

período de tiempo “dorado” del pasado efectivamente no había economía sumergida. En esta variante habría que identificar ese período dorado, estimar su ratio monetaria y compararla con la del período que se está estudiando.

2. Denominación monetaria. En esta variante la economía sumergida se asocia al uso de billetes de ciertas denominaciones.
 3. Ecuación monetaria. En esta variante se asume que la economía sumergida es una consecuencia de los altos impuestos y que el efectivo se usa para evitar la rastreabilidad de las operaciones sujetas a tributación y acumular la riqueza asociada a la economía sumergida. En este enfoque hay que especificar una ecuación de demanda de moneda que permita estudiar cuál es el efecto que los cambios fiscales tienen en esa demanda y se hacen dos estimaciones: una cuando la variable fiscal es cero y otra cuando es distinta de cero. Así, la diferencia entre esas dos estimaciones serviría para estimar el “dinero ilegal” y la diferencia entre M1 y el dinero ilegal sería el dinero legal.
- ii) **Enfoque de los insumos físicos.** En este enfoque se considera que hay una relación estable entre ciertos insumos ampliamente utilizados (por ejemplo, en el caso de la India utilizan la energía eléctrica) y la producción nacional de un país. Teniendo en cuenta esta relación, la economía sumergida se calcularía viendo la diferencia que hay entre el tamaño de la economía que resultaría al usar esa relación y el Producto Nacional Bruto (PNB) que se ha declarado.
 - iii) **Enfoque del mercado laboral.** Este enfoque compara la tasa oficial de ocupación de la fuerza laboral con la tasa de ocupación no oficial (que se evalúa con una encuesta). Esta brecha es un indicador del número de trabajadores que son remunerados por actividades no oficiales desarrolladas en la economía sumergida. Posteriormente, se estima el tamaño de la economía sumergida usando esas cifras no oficiales de ocupación y la productividad media del trabajo.
 - iv) **Enfoque de la brecha.** En este enfoque se comparan los ingresos declarados por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos con los ingresos de las cuentas nacionales, después de haber deducido las exenciones y descuentos tributarios. La diferencia sería la brecha de ingresos no declarados que evaden las responsabilidades fiscales ante el Estado.
 - v) **Enfoque del potencial tributario legal.** Este enfoque no se centra en estimar los ingresos evadidos sino los impuestos evadidos. Para ello, se asume que la cifra de la renta nacional reportada por el SCN es correcta y desde esa cifra se calcularía el impuesto a la renta de las personas físicas.

- vi) **Enfoque de las encuestas tributarias.** En este enfoque se obtiene información tributaria del contribuyente con una encuesta. Esta información se compara con la contenida en las declaraciones de impuestos, de manera que se utiliza la diferencia para estimar la dimensión del incumplimiento tributario.
- vii) **Enfoque de la ratio impositiva constante.** En este enfoque se calcula una ratio (concretamente, la presión tributaria) de un año representativo en el que el incumplimiento tributario ha sido mínimo y se compara con la ratio (presión tributaria) del año en estudio. La diferencia entre el impuesto estimado que se obtendría con esa ratio y el recaudado sería lo que se usa para estimar el volumen del incumplimiento tributario.
- viii) **Enfoque de las amnistías especiales.** Con este enfoque se mide la evasión fiscal utilizando la información de las declaraciones de impuestos que se han realizado en algunos países y momentos específicos cuando se ofrecen amnistías fiscales especiales.
- ix) **Enfoque de las auditorías especiales.** En este enfoque se recurre al muestreo aleatorio estratificado para seleccionar una muestra de contribuyentes con características económicas especiales y determinar, mediante el ejercicio de auditorías, cuáles incumplieron con las obligaciones tributarias (y cuales no) según lo dispuesto en el marco normativo tributario.

Posteriormente, Cosulich Ayala (1993) indicó que, en función del origen de los datos utilizados, los métodos para dimensionar el incumplimiento tributario se pueden clasificar en dos categorías distintas: i) métodos macroeconómicos y ii) métodos microeconómicos.

- i) **Métodos macroeconómicos** o también denominados *métodos de naturaleza global*. Estos métodos emplean datos de los agregados económicos, tales como los originados por el SCN, la información contenida en las variables inherentes a los agregados monetarios o las cifras asociadas a la utilización de insumos de producción. Estos datos permiten estimar la dimensión aproximada del potencial teórico tributario y el recaudo tributario efectivo.
- ii) **Métodos microeconómicos** o también denominados *métodos de información contable y económica*. Estos métodos emplean datos provenientes de un grupo o muestra de contribuyentes representativos del universo tributario, con los que se intenta estimar la conducta tributaria de los agentes económicos de una jurisdicción fiscal. Estos métodos emplean información proveniente de fuentes como las encuestas de cumplimiento tributario o auditorías segmentadas mediante funciones discriminantes.

Por su parte, Schneider & Enste (2000) y Tanzi & Shome (1993) también distinguieron dos grandes tipos de métodos para estimar la magnitud del incumplimiento tributario: los directos, con los que se trata de medir la evasión de manera directa, y los indirectos, que se enfocan en la economía sumergida como una manera indirecta de medir la evasión tributaria. A continuación, se describe cada una de esas dos tipologías de métodos:

- i) **Métodos directos.** Dentro de los métodos directos Tanzi & Shome (1993) incluyen las siguientes posibilidades: 1) uso de cuentas nacionales, 2) uso de controles directos, 3) uso de encuestas familiares y 4) uso de encuestas directas sobre el comportamiento de los contribuyentes.
 1. Uso de cuentas nacionales. Este método, que es uno de los más utilizados en la práctica para medir el incumplimiento tributario, consiste en comparar la base de un impuesto concreto declarada a las autoridades (después de hacer ciertos ajustes) con la base estimada a partir de las cuentas nacionales. Este método se ha aplicado en la práctica para determinar el incumplimiento tributario en el caso del impuesto de sociedades, del impuesto a la renta de las personas físicas y también en el impuesto al valor agregado o añadido.
 2. Uso de controles directos. En este método, llamado también método de muestreo, se selecciona una muestra aleatoria de contribuyentes, representativa de la población total, y se examina con detalle. El promedio de evasión fiscal de esa muestra se usará para obtener los resultados de toda la población. Este valor será contrastado con el recaudo tributario efectivo declarado por los contribuyentes lo cual permitirá estimar la brecha fiscal de una determinada jurisdicción.
 3. Uso de encuestas de presupuestos familiares. Este método implica utilizar encuestas sobre el presupuesto de los hogares, que permiten analizar la relación existente entre el gasto que efectúan y los ingresos que declaran. Cuando el gasto de los hogares es superior al ingreso declarado existe una alta posibilidad de que haya incumplimiento tributario salvo que haya ingresos adicionales derivados de la riqueza acumulada, el endeudamiento o incluso provenientes de sucesiones o herencias entre otras posibilidades.
 4. Uso de encuestas directas al contribuyente. Este método implica realizar encuestas directas para conocer el comportamiento de los contribuyentes y así intentar estimar la veracidad de las declaraciones de impuestos. Conforme a las anomalías detectadas en la información fiscal se valorará el grado de incumplimiento tributario.
- ii) **Los métodos indirectos.** Estos métodos se centran en estimar el tamaño de la economía sumergida. La economía sumergida se correlaciona en alto grado con la informalidad económica y las actividades económicas ocultas (aunque en algunos casos esa relación es incierta), razón por la que la economía

sumergida solo es un indicador aproximado del incumplimiento tributario. Son varios los métodos indirectos que se usan para estimar la economía sumergida, entre ellos Tanzi & Shome (1993) citan: el método de discrepancia entre gastos e ingresos, el censo de empleo, el método de los insumos físicos y distintas versiones del enfoque monetario.

Por otra parte, Fenocchietto (1998), al igual que Tanzi & Shome (1993), también distinguen entre métodos para medir la evasión tributaria y métodos para medir la economía subterránea o sumergida.

- i) **Evasión tributaria.** Teniendo en cuenta las fuentes de información de las que proceden los datos, la evasión tributaria se puede estimar de tres maneras distintas: 1) a partir de informes de las oficinas recaudadoras (ya sea teniendo en cuenta los ajustes a la base imponible efectuados en las declaraciones juradas o las declaraciones realizadas como consecuencia de la aplicación de las leyes de blanqueo de capitales), 2) a partir de agregados macroeconómicos (como las cuentas nacionales), que permiten cotejar el ingreso nacional con las declaraciones de impuestos declaradas y 3) a partir de técnicas microeconómicas aplicadas a una muestra representativa de contribuyentes que permita inferir el comportamiento fiscal y el grado de incumplimiento tributario de toda la población.

- ii) **Economía subterránea.** Fenocchietto (1998) indica que las técnicas más utilizadas para medir la economía subterránea o sumergida usan información de agregados macroeconómicos. Entre ellas, las dos más utilizadas son:
 1. Método monetario. Es un método indirecto con el que se intenta estimar la demanda de efectivo para medir la economía sumergida. Concretamente, se realiza una regresión estadística en la que la variable explicada es la demanda de efectivo.
 2. Método de la energía eléctrica. También es un método indirecto con el que se intenta medir el nivel de informalidad a partir del uso de energía eléctrica. Este método parte de la hipótesis de que existe una alta correlación entre la producción y el consumo de energía eléctrica. Si el incremento de la utilización del recurso es superior a la producción registrada en el SCN, dicha diferencia obedecería a las actividades económicas informales y que incurren en incumplimiento tributario.

Otros autores, como la OECD (2001), Jorrat (2003) y Rojas (2004), hacen referencia a tres métodos que permiten medir el incumplimiento tributario. Estos métodos, que ya habían sido expuestos previamente en los

trabajos de Cosulich Ayala (1993), Richupan (1984) y Tanzi & Shome (1993), son: i) el método del potencial teórico tributario, ii) el método de discrepancia entre gastos e ingresos y iii) el método de auditorías a grupos focales aleatorios.

Almeida Haro (2017), Schneider y Enste (2000) y Prado Domínguez (2004) también coinciden, en concordancia con Fenocchietto (1998), en que el incumplimiento tributario y la economía sumergida se correlacionan en alto grado. Para estos autores, los métodos más apropiados para medir la dimensión de estos fenómenos son: i) los métodos monetarios y ii) los métodos econométricos, concretamente los modelos de múltiples indicadores y múltiples causas o también denominados por sus siglas en inglés como *Multiple Indicator Multiple Cause* (MIMIC)⁵.

Basándose en los estudios de Richupan (1984) y Cosulich Ayala (1993), Carrasco (2010) hace referencia a tres grandes tipos de métodos para medir el incumplimiento tributario:

- i) **Métodos basados en agregados macroeconómicos**, en los que este autor incluye, a su vez, métodos como: los métodos monetarios, el método de la utilización de insumos de producción o el método del potencial tributario.
- ii) **Métodos microeconómicos**, en los que considera el método del mercado laboral, el método de encuestas directas al contribuyente, el método del punto fijo (con el que se contrasta el incumplimiento tributario entre dos o más vigencias fiscales) y el método especial de cuentas (basado en una fiscalización tributaria discriminada).
- iii) **Métodos basados en informes de la administración tributaria**, en los que a su vez incluye el método de la muestra selectiva y el método de amnistías especiales.

Por último, los estudios de Alm (2012) y Timofte et al. (2019) coinciden en que los métodos para medir el incumplimiento tributario se pueden clasificar en dos categorías:

- i) Los métodos de medición directa, desarrollados mediante auditorías y encuestas de incumplimiento tributario.

⁵ Los modelos MIMIC son un tipo de modelos de ecuaciones estructurales que permiten explicar la relación existente entre una variable no observable (variable latente) y diversas variables exógenas observables (Weck, 1983; Frey y Weck, 1983; Frey y Weck-Hannemann, 1984). Las variables observables se dividen en causas e indicadores. Concretamente, en el caso de la economía sumergida esta sería la variable latente (no observable), que por un lado viene determinada por un conjunto de variables exógenas observables (causas) y, a su vez, incide en otro conjunto de variables observables (indicadores).

- ii) Los métodos de enfoque moderno, sistematizados con experimentos de campo que comparan el tamaño de la economía sumergida con la magnitud de la pérdida de recaudo tributario.

A la vista de todo lo expuesto se puede afirmar que en la literatura fiscal se han presentado múltiples herramientas para estimar el incumplimiento tributario (o alguna de las formas de incumplimiento tributario presentadas previamente) y que no todos los autores las denominan y clasifican de la misma manera. Esta falta de homogeneidad dificulta el estudio del incumplimiento y genera cierta dispersión cuando se intentan comprender y clasificar los modelos, métodos, metodologías o criterios que pretenden medirlo. Por esa razón en esta Tesis Doctoral se presenta una clasificación que intenta englobar a la mayor parte de las herramientas presentadas, tratando de dar coherencia en una única taxonomía a las múltiples herramientas existentes. Esta clasificación se estructura en tres grandes grupos denominados: métodos de enfoques globales, métodos de información parcial y métodos estadísticos y/o econométricos. A continuación, se describe brevemente cada uno de ellos.

2.4.2. Métodos de enfoques globales

En esta categoría, que también se podría denominar como métodos de aproximación indirecta, métodos de macro-mediciones y/o métodos de enfoques de orden indirecto, se emplea información proveniente de los agregados macroeconómicos contenidos en la contabilidad nacional, los sistemas de información fiscal, las encuestas que proporcionan información sobre el nivel de la renta agregada, los reportes del mercado laboral y la información económica que analiza las relaciones insumo/producto (véase la tabla 2.3). Estos métodos emplean diversas fuentes de información para medir el incumplimiento tributario, entre las que se destacan:

- i) El SCN que contiene información de variables macroeconómicas y sociales que permite estimar el montante de la recaudación tributaria potencial y contrastarlo con la recaudación tributaria efectiva de un período determinado.
- ii) La Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH), la cual permite cotejar los ingresos declarados por los hogares con el ingreso efectivamente declarado en las declaraciones de impuestos.
- iii) Los reportes de insumos de producción que constituyen la base para diferenciar entre el recaudo tributario potencial y efectivo a partir de los bienes intermedios que forman parte de la producción agregada.
- iv) Los registros de demanda de dinero, que permiten estimar el grado de correspondencia entre la utilización de efectivo y el crecimiento de la economía sumergida. Esto es posible porque los

agentes económicos que premeditadamente planean evadir impuestos prefieren acudir a los mercados informales y realizar operaciones en efectivo para evitar la rastreabilidad de la administración tributaria.

- v) Los datos económicos de los agregados monetarios que sirven para evaluar el grado de correlación entre la demanda de efectivo y el incumplimiento tributario.
- vi) El coeficiente tributario constante, con el cual se compara la presión tributaria de una vigencia fiscal en la que el grado de incumplimiento tributario haya sido mínimo con la presión tributaria efectiva de la vigencia fiscal en estudio.
- vii) Los reportes de consumo de energía eléctrica con los que se puede estimar la producción potencial de la economía. Si esa producción potencial es superior al valor declarado en los informes de producción se deduce que dicha diferencia ha sido aportada por la economía sumergida. Esta diferencia pone de manifiesto la magnitud de la brecha entre el ingreso declarado y el no declarado convirtiéndose en el valor de la base imponible para el cálculo del incumplimiento tributario.

Los métodos de enfoques globales utilizan información consolidada que permite tener una visión holística de la evasión de un país o una jurisdicción. Por ello, las principales ventajas de estos métodos están relacionadas con ese carácter global que permite:

- i) Estimar el monto del recaudo tributario potencial (que es la base fundamental para realizar proyecciones futuras de las cuentas fiscales, valorando no solo las metas proyectadas para la recaudación fiscal sino también los recursos públicos no reportados por los contribuyentes).
- ii) Obtener información vital que ayuda a la administración tributaria a detectar los sectores económicos y grupos poblacionales que incumplen con el deber cívico de tributar.
- iii) Ofrecer señales nítidas para que la administración tributaria pueda orientar el cobro coactivo y se puedan afinar medidas proactivas y el marco normativo tributario que permita reducir la brecha tributaria a lo largo del tiempo.

Tabla 2.3. Métodos de enfoques globales

Categoría	Instrumentos empleados	Objetivo	Limitaciones
Métodos de enfoques globales	Sistema de cuentas nacionales (SCN)	Calcular mediante el SCN la base imponible vinculada con la tarifa impositiva oficial permitiendo calcular el recaudo tributario	Asimetría de información que ocasione imprecisiones y sesgos que desvirtúen el cálculo de la base imponible teórica y la estimación del recaudo tributario potencial.
	Estadísticas económicas y fiscales suministradas por entidades de carácter oficial	Estimar el recaudo tributario potencial y contrastarlo con el recaudo tributario efectivo de una vigencia fiscal determinada. La diferencia entre las dos magnitudes reporta el incumplimiento tributario que conforma la brecha tributaria (Tax Gap)	Dificultad de consecución y consistencia de la información que permita construir series de tiempo robustas
	Gran encuesta integrada de hogares (GEIH)	Contrastar el ingreso base que sustenta el presupuesto de gastos familiares reportado en el GEIH con el ingreso efectivamente reportado en la declaración de impuestos. Su diferencia establecerá el grado de incumplimiento tributario a partir de los datos reportados.	Imprecisiones a la hora de comparar el ingreso reportado en el GEIH con el ingreso reportado de las declaraciones de impuestos debido a la sub - declaración y el ocultamiento.
	Utilización de insumos de producción	Diferenciar entre el recaudo tributario potencial y efectivo a partir de los bienes intermedios que participan en la producción agregada y que se relacionan con la recaudación tributaria	Ambigüedad de los reportes estadísticos de producción que describen la utilización de insumos y bienes intermedios
	Demanda de dinero	Utilizar datos económicos de los agregados monetarios que ayuden a evaluar el grado de correlación entre la demanda de efectivo y el incumplimiento tributario	Dificultad para diferenciar entre las actividades lícitas e ilícitas que utilizan dinero en efectivo y que incurren en evasión o elusión tributaria.
	Coefficiente tributario constante	Elegir la presión tributaria de una vigencia fiscal en la que el incumplimiento tributario haya sido mínimo, para compararla con la generada en la vigencia fiscal en observación	Asimetría de información entre vigencias fiscales como consecuencia del cambio a lo largo del tiempo en las condiciones sociales, culturales o económicas de una jurisdicción fiscal.

Fuente: elaboración propia a partir de Torres Cuzcano (2012), Prado Domínguez (2004), Jorratt & Podestá (2010), Pickhardt & Sard (2011), Ruesga & Carbajo (2013) y Tanzi & Shome (1993).

Sin embargo, estos métodos también tienen limitaciones, entre las que destacamos las siguientes:

- i) No es fácil conseguir información que permita construir series de tiempo robustas a partir de los datos del SCN. La débil consistencia de la información económica y social proporcionada por el SCN puede desvirtuar la estimación del recaudo tributario potencial debido a la informalidad laboral y empresarial y a la existencia de economía sumergida. Por ello, se producen inexactitudes cuando se calcula la tasa efectiva de tributación a la que se habría generado la base imponible no declarada. Además, el hecho de incluir los descuentos y las deducciones tributarias, que podrían haber sido aplicados al ingreso no reportado, impide comparar la producción potencial y efectiva y la recaudación tributaria esperada con los ingresos fiscales efectivamente registrados por la administración tributaria (Tanzi & Shome, 1993).
- ii) Puede haber subdeclaraciones y ocultamiento por parte de los agentes económicos cuando contestan a la GEIH. Esta falta de veracidad puede generar dificultades al comparar el ingreso nacional reportado y el que efectivamente se ha producido.
- iii) Hay cierta ambigüedad en el uso de los reportes estadísticos de producción que muestran la utilización de insumos y bienes intermedios (como la energía eléctrica) porque la utilización de insumos no siempre se correlaciona directamente con el incremento en la producción (Richupan, 1984). Por lo tanto, el incremento en la utilización de esos insumos no siempre puede evidenciar una alta correlación con el incumplimiento tributario y la informalidad laboral y empresarial.
- iv) No resulta fácil diferenciar entre las actividades lícitas e ilícitas que utilizan dinero en efectivo cuando se producen fenómenos como el blanqueo de capitales o el lavado de activos y se realizan operaciones en los mercados grises y negros.
- v) Puede haber insuficiencias técnicas en los sistemas tributarios que dificulten la captura de datos que sirve para vislumbrar el recaudo tributario perdido a causa de la economía sumergida. Estas insuficiencias estructurales refuerzan la asimetría de la información entre vigencias fiscales, debido – entre otras razones – al cambio que se produce a lo largo del tiempo en las condiciones sociales, culturales o económicas en una jurisdicción fiscal.

2.4.3. Métodos de información parcial

Estos métodos, que también podrían denominarse como estimaciones basadas en microdatos, enfoques de perfil o aproximaciones directas, tienen como objetivo estimar el grado de incumplimiento tributario mediante la recolección de información primaria (tabla 2.4).

Tabla 2.4. Métodos de información parcial

Categoría	Instrumentos empleados	Objetivo	Limitaciones
Métodos de información parcial	Muestreo / Controles directos	Adelantar mediante técnicas estadísticas la selección aleatoria y estratificada de una población determinada.	Dificultad para seleccionar la población objetivo y lograr detectar los factores determinantes del incumplimiento tributario
	Encuestas directas a los contribuyentes y agentes responsables de declaración de impuestos	Elegir una muestra poblacional a la cual se le aplique el instrumento estadístico.	Limitaciones derivadas de la veracidad de los datos reportados por el contribuyente
	Auditorías de una determinada muestra	Elegir un grupo de contribuyentes (personales naturales o jurídicas) para analizar su nivel histórico de cumplimiento tributario	Dificultad para elegir la muestra poblacional adecuada por condiciones económicas heterogéneas
	Auditoría operacional y cruce de información	Cruzar los datos tributarios y financieros suministrados por los sistemas de información oficiales para buscar diferencias en el reporte tributario de los contribuyentes y determinar el grado de incumplimiento tributario.	Riesgos operativos porque los sistemas de información tributaria pueden presentar fallos en la recolección de los datos tributarios y/o en el contraste de la información con otros sistemas de información oficial
	Observación directa	Realizar observaciones directas por parte de los auditores fiscales a los contribuyentes con actividades productivas y comerciales de gran escala para contrastarlas con la información tributaria efectivamente reportada	El método puede suministrar información imprecisa debido a la corrupción, negligencia o deficiente seguimiento por parte de los auditores fiscales.
	Datos del mercado laboral e informalidad económica	Identificar la diferencia entre las rentas productivas potenciales sujetos a tributación y las rentas productivas que no tributan en una vigencia fiscal	Barreras metodológicas que impiden con certidumbre calcular el grado de informalidad empresarial y laboral y detectar que proporción de las actividades informales están sujetas a tributación.

Fuente: elaboración propia con base en Almeida Haro (2017), Torres Cuzcano (2012), Dell'Anno (2007), Engel & Hines (1999), Fenocchietto (1998), (Giles, 1996), Jorrot (2003), Jorrot & Podestá (2010), OECD (2001), Pickhardt & Sardà (2011), Prado Domínguez (2004), Ruesga & Carbajo (2013), Schneider (2009), Tanzi & Shome (1993), Timofte et al. (2019), Trigueros et al. (2012).

Estos métodos se nutren de diversas fuentes, entre las que cabe señalar:

- i) Muestreos aleatorios y/o estratificados, los cuales permiten identificar el pago tributario de los contribuyentes según su condición social y económica.
- ii) Encuestas de incumplimiento tributario realizadas por las autoridades tributarias a grupos focales determinados (personas naturales y jurídicas) para conocer la conducta fiscal y hábitos de pago tributario de los contribuyentes en una vigencia fiscal determinada.
- iii) Auditorías sobre muestras poblacionales determinadas, de manera que se elige un grupo determinado de contribuyentes para examinar (mediante auditorías contables y forenses) su cumplimiento tributario en una vigencia fiscal determinada.
- iv) Auditorías operativas y cruce de información, de manera que se cruzan datos de orden tributario y financiero que ratifiquen que el pago de impuestos del contribuyente es acorde con el nivel de ingresos evidenciados en los reportes expedidos por el sistema financiero.
- v) Auditorías de información directa centradas en la observación de grandes contribuyentes y conglomerados empresariales sujetos a tributación.
- vi) Recolección de datos provenientes del mercado laboral (y de la informalidad económica) con los que se intenta establecer la diferencia entre las rentas productivas potenciales y las efectivamente realizadas en la vigencia fiscal y que no se declaran a causa de la informalidad laboral y empresarial.

Estos métodos tienen diversas ventajas entre las que se podemos citar las siguientes:

- i) Usan información primaria y permiten a las autoridades fiscales realizar una observación directa tanto de la cultura de pago como del cumplimiento adecuado de las responsabilidades tributarias.
- ii) Permiten que se produzca el cruce de información financiera y tributaria. Los movimientos económicos de los contribuyentes deberían corresponder con las declaraciones de impuestos realizadas y cuando esto no es así se puede detectar el incumplimiento. Asimismo, el cruce de información sirve para identificar las rentas económicas potenciales y las rentas económicas generadas.

A pesar de lo indicado, estos métodos también presentan limitaciones que se derivan de diversos factores, entre los que destacamos los siguientes:

- i) Fallos en la captura de la información que se recolecta a través de instrumentos de tipo estadístico y dificultades para lograr detectar los factores clave del incumplimiento tributario.

- ii) Ambigüedades asociadas a la segmentación de los grupos poblacionales sujetos a auditorías fiscales y relacionadas con condiciones demográficas diferenciadas. Esta dificultad se materializa a la hora de elegir la muestra de población, que en muchas ocasiones por sus condiciones económicas heterogéneas impide detectar con claridad los rasgos distintivos de los potenciales contribuyentes.
- iii) Riesgo operativo derivado del deterioro y carencias de los sistemas de información de la administración tributaria. Este riesgo se materializa en los fallos que se pueden presentar tanto en la recolección de los datos tributarios como al contrastar la información con otros sistemas de información oficial.
- iv) Extenuante corrupción o negligencia por parte de la administración tributaria de las jurisdicciones de fiscalidad no avanzada, que puede llevar a vincular la corrupción, el cohecho y la prevaricación con los procesos de auditoría fiscal y observación directa de las operaciones productivas sujetas a tributación.
- v) La calidad de la información utilizada en términos de transparencia, puesto que depende de la honestidad, la cooperación y el ocultamiento de datos por parte de los contribuyentes. La economía sumergida se traduce en opacidad en las operaciones económicas e implica que la información manejada no sea suficientemente transparente como para alimentar instrumentos estadísticos o para facilitar los procesos de auditoría fiscal (Almeida Haro, 2017; Engel & Hines, 1999; Fenocchietto, 1998; Jorratt, 2012; Tanzi & Shome, 1993).
- vi) Algunas mediciones de informalidad se centran únicamente en las rentas derivadas del trabajo y no en las generadas por el capital productivo o financiero. Por lo tanto, las propias barreras metodológicas impiden calcular el grado de informalidad empresarial de y laboral de manera global y detectar con claridad cuáles son las actividades informales que más contribuyen al incumplimiento (Richupan, 1984).

2.4.3. Métodos estadísticos y/o econométricos

Estos métodos se basan en el análisis estadístico y/o la formalización econométrica como principal instrumento de estimación. En la práctica las herramientas que más se utilizan son los modelos de ecuaciones estructurales, también conocidos por su nombre en inglés como *structural equation modelling* o SEM y/o los modelos MIMIC porque permiten estimar magnitudes abstractas y/o difíciles de identificar, como, por ejemplo, los fenómenos de orden fiscal (ver tabla 2.5).

Tabla 2.5. Métodos estadísticos y/o econométricos

Categoría	Instrumentos empleados	Objetivo	Limitaciones
Métodos estadísticos y/o econométricos	Modelos autorregresivos, modelos de ecuaciones estructurales (SEM)	<p>Estudiar fenómenos que a priori no son fácilmente apreciables y que evidencian la existencia de una serie de relaciones entre ellos.</p> <p>El estudio de esos fenómenos se puede adelantar mediante el empleo de series de tiempo y/o la construcción de variables latentes que permitan estimar la dimensión de esos fenómenos que a priori no fácilmente apreciables.</p>	<p>Estos métodos muestran limitaciones derivadas de:</p> <p>i) insuficiente calidad y asimetría de la información de las series de tiempo disponibles.</p> <p>ii) limitada o inexistente relación entre las variables, que conforman los modelos, lo cual limita la significancia estadística y la consecución de resultados espurios.</p>

Fuente: elaboración propia con base en Dell’Anno (2007); Giles (1996); Friedman et al. (2000); Jorratt & Podestá (2010); Onrubia (2012); Pickhardt & Sardà (2011); Prado Domínguez (2004); Ruesga & Carbajo (2013); Schneider (2012); Schneider & Enste (2000); Schneider & Klinglmair (2004); Vargas Fajardo 2011).

A partir de la información comentada, y teniendo en cuenta el interés investigativo de esta Tesis Doctoral, se hace importante analizar, con mayor detalle, las fortalezas y limitaciones que presentan los SEM.

Los SEM poseen fortalezas notables porque son una herramienta poderosa para aproximarse al estudio de fenómenos no observables que requieran un análisis concatenado. Además, esta clase de modelos permiten: 1) analizar subconjuntos de variables, 2) estudiar la interrelación entre variables categóricas y/o cuantitativas y 3) plantear las relaciones causales que reflejan la realidad de fenómenos de impacto sustantivo en la sociedad, el medio ambiente, la cultura y la economía, entre otros (Cupani, 2012; Escobedo Portillo et al., 2016; Manzano Patiño & Zamora Muñoz, 2010; Tarka, 2018). Por eso, han ayudado a que en áreas de conocimiento como la sociología, la psicología, la ingeniería o la economía se hayan podido estudiar fenómenos latentes que difícilmente podrían ser analizados con la estadística descriptiva univariante (Buitrago-Rodríguez et al., 2018; Duncan, 1966; Hair et al., 2021). Por supuesto, estos modelos también presentan limitaciones y dificultades de estimación. De hecho, puede haber inestabilidad y pérdida en la bondad de ajuste cuando se trabaja con muestras pequeñas (de menos de 100 observaciones), variables categóricas difusas, datos o series de tiempo asimétricas y variables que no están fundamentadas en las realidades sociales, económicas o científicas estudiadas. Lo mismo sucede cuando se producen cambios artificiales sin argumento científico o la formulación teórica es inadecuada (Medrano & Muñoz-Navarro, 2017; Ruiz et al., 2010). Por estas razones los SEM pueden llegar a ser cuestionados y estigmatizados bajo la premisa de que los parámetros estimados no son una garantía a la hora de corroborar las hipótesis causales.

A la hora de estimar los SEM, no se puede dejar de lado que algunos investigadores se centran en el “análisis puramente estadístico” y en las medidas de ajuste que explican la covariación de los constructos latentes, sin dar tanta importancia a que las relaciones causales tengan validez y se haya formulado un modelo que muestre las realidades del entorno y del problema de investigación estudiado. En realidad “el objetivo de un SEM no es obtener modelos que ajusten bien, sino contrastar teorizaciones”, por lo que hay que cuidar al máximo detalle el rigor académico y científico (Medrano & Muñoz-Navarro, 2017, p. 19).

Los métodos estadísticos y econométricos también tienen limitaciones. El origen y calidad de la información o la falta de disponibilidad de series de tiempo robustas pueden ocasionar que los resultados obtenidos sean no significativos y/o espurios. Cuando se realizan estudios transfronterizos suele suceder que cada uno de los organismos que construyen y administran la información estadística aplica diferentes técnicas de estimación y/o cálculo de las variables que alimentan los modelos provocando así problemas de coherencia e identificación de la información y de los parámetros estructurales. Por esta razón los datos que nutren los SEM no siempre se pueden comparar internacionalmente porque las realidades fiscales son diferentes en cada jurisdicción. A esto hay que añadir que los datos de las variables que integran los modelos pueden no tener homogeneidad en cuanto a su periodicidad y bases de cálculo (Dybka et al., 2019; Fortin et al., 2007; Moffitt, 2001).

Estas limitaciones se acrecientan cuando los modelos estadísticos y econométricos (especialmente los SEM) solo usan datos de tipo transversal y cuando no se dispone de datos de corte longitudinal. De ahí la importancia de someter las estimaciones de estos modelos a pruebas de ajuste que validen su calibración, robustez y significancia estadística para que al estimar la economía sumergida o el incumplimiento tributario no arrojen resultados espurios y estadísticamente poco significativos (Alm, 2012; Dybka et al., 2019).

Por todo lo expuesto se considera que los métodos estadísticos y/o econométricos son los que mejor se adaptan a los objetivos perseguidos en esta Tesis Doctoral. Concretamente, se piensa que los modelos SEM son los más pertinentes para medir el incumplimiento tributario en Colombia por varios motivos:

- i) La información recopilada en las diferentes fuentes estadísticas nacionales e internacionales, que tienen información de Colombia, permite concluir que se puede disponer de un conjunto de variables cuantitativas que hacen posible elaborar constructos que integren un SEM que cuantifique la pérdida directa e indirecta de recaudación tributaria en Colombia.
- ii) Permiten incluir en un único modelo diversas causas que pueden generar incumplimiento tributario. Esto es muy útil en esta Tesis Doctoral porque el análisis de la estructura económica colombiana y del entorno en el que se desarrolla (informalidad laboral, pobreza extrema, economía

sumergida) ha permitido identificar algunas de las causas por las que se genera el incumplimiento tributario en el país.

- iii) Permiten diferenciar las variables macroeconómicas que conforman la economía sumergida y como su dimensión deteriora la recaudación tributaria. El alto grado de evasión/elusión en los impuestos, en Colombia, sumado al alto nivel de informalidad laboral – que se sitúa alrededor del 60% – y la existencia de actividades económicas criminales dejan al descubierto que la economía sumergida es un importante vaso comunicante del deterioro de la recaudación tributaria colombiana. Por esta razón incluir la economía sumergida en la estimación del deterioro de la recaudación tributaria ayudaría a que los hacedores de las políticas públicas y económicas consoliden diversas acciones que permitan que Colombia avance en el camino de ser una jurisdicción de fiscalidad avanzada.
- iv) La revisión de la literatura muestra que en el caso de América Latina y, especialmente en Colombia, hay más trabajos que estudian la economía sumergida y el incumplimiento tributario recurriendo a los enfoques directo e indirecto que los que emplean métodos estadísticos y econométricos.

2.5 Estudios sobre el incumplimiento tributario en Colombia

La mayoría de los estudios que han estudiado el incumplimiento tributario en Colombia se basan principalmente en el método del enfoque de la brecha (que utiliza como insumo el SCN) y en el método del potencial tributario. Por ejemplo, el estudio de Herschel (1971) demostró, mediante el método del enfoque de la brecha y utilizando el SCN, que en el año 1968 el ingreso no reportado en Colombia se situaba entre el 22% y 37%. Cerca de un quindenio después, y con un tratamiento metodológico similar, Perry & Cárdenas (1986), demostraron que durante los años 1971-1981 el incumplimiento tributario en el impuesto a la renta había oscilado entre el 83% y 92% del recaudo impositivo esperado. Una década más tarde, Rico (1993), también utilizando el método del enfoque de la brecha y el SCN, estableció que el incumplimiento en el tributo a la renta de las personas físicas jurídicas entre los años 1982 y 1986 se situaba en el 63% del total de los recursos tributarios esperados por dicha fuente y en el año 1992 se redujo al 23%. El mismo estudio estimó que en el caso de las personas físicas naturales el incumplimiento en el tributo de la renta de las personas físicas se situó durante el período 1978-1992 entre el 45% y 63%. Utilizando la misma línea metodológica (el enfoque de la brecha), el Centro de Estudios Fiscales de la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN, 1993) estableció que durante el período 1987-1989 el incumplimiento tributario en el impuesto a la renta se situó entre el 24 % y 34% en el caso de las personas jurídicas y entre el 54% y el 57% en el caso de las personas naturales. Asimismo, utilizando el método

del potencial tributario, Silvani & Brondolo (1993) indicaron que la dimensión de la evasión en el IVA se situó en Colombia en torno al 35%. Dos años más tarde, y basándose en los mismos recursos metodológicos, Haindl et al. (1995) concluyeron que en los inicios de la década de los noventa la dimensión del incumplimiento tributario en el impuesto a la renta de las personas jurídicas (naturales) fluctuó entre el 38% y el 51% de los ingresos tributarios esperados. Desde una perspectiva metodológica similar (el método del potencial tributario), Cadena (1998), citado por Avendaño Garcia (2005), mostró que en la década de los noventa el incumplimiento tributario en el impuesto a la renta de las personas físicas se situó entre el 51% y 55% del potencial recaudatorio.

Las investigaciones de Steiner & Soto (1998), realizadas mediante el método del enfoque de la brecha y el SCN y basándose en la comparación de las rentas del trabajo y del capital agregadas y desagregadas por tipo de contribuyente, concluyeron que el porcentaje del incumplimiento en el tributo a la renta de las personas físicas osciló durante el período 1988-1995 entre 29% y el 14% del potencial recaudatorio. Steiner y Soto (1998) también indicaron que el grado de dispersión entre el recaudo potencial y efectivo en el IVA se situó en el año 1994 en torno al 30%. Este estudio contrasta con el realizado por Avendaño (2005), según el cual el incumplimiento tributario del impuesto a la renta de las personas físicas descendió rápidamente desde el año 1970 hasta 1995 del 70% al 21%. El mismo estudio explica que en el año 1999 el incumplimiento en ese tributo se incrementó hasta el 29%. Dos años más tarde, Ávila Mahecha & Lasso (2007) demostraron, mediante el método del potencial tributario, que entre los años 1998 y 2006, el incumplimiento tributario en el IVA en Colombia se situó en torno al 24%. Tres años después, a través de la exploración econométrica de Vectores Autorregresivos (VEC), Parra y Patiño (2010) estimaron que, durante el período 2001-2009, el incumplimiento tributario (tomando como base de cálculo solo los tributos a la renta de las personas físicas y del IVA) pasó del 46% al 31%.

Con el método del potencial tributario, Ávila Mahecha & Cruz Lasso (2015) estimaron que el incumplimiento tributario en el impuesto a la renta, para período 2007-2012, fue cercano al 39% y del 34% para el año 2012. Utilizando el mismo método, del potencial tributario, y teniendo en cuenta las estimaciones preliminares de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), estudios más recientes como el de Sierra Rincón & Vargas Noy (2016) llegaron a valorar la brecha tributaria del IVA, para el año 2010, en cerca de 137.026 miles de millones de pesos. Finalmente, Rodríguez Cuervo (2018) estableció, también con el método del potencial tributario, que durante el período 2000-2016 el incumplimiento tributario en el impuesto a la renta de las personas físicas fue del 40 %, con lo cual la administración tributaria dejó de percibir 11 billones de pesos por año.

A partir de la revisión de literatura, presentada con anterioridad, se puede afirmar que ninguno de los estudios encontrados utiliza los SEM para estimar la pérdida de recaudación directa (por tributación ordinaria) así como tampoco para estimar la pérdida de recaudación indirecta causada por la economía sumergida. Partiendo de la base que en esta Tesis Doctoral se empleará un SEM, para estimar la brecha tributaria (por pérdida de recaudación directa e indirecta) y el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos, consideramos relevante mencionar que el uso de este método econométrico facilitará su propósito académico y permitirá que, como estudio pionero, facilite el desarrollo de futuras líneas de investigación que aborden el incumplimiento tributario en el país.

Por lo tanto, en el capítulo 4, de esta Tesis Doctoral, se describirá la importancia de los SEM como una herramienta poderosa para la estimación de variables latentes (como, por ejemplo: la brecha y el incumplimiento tributario) y se procederá a realizar la formulación de un modelo con estas características que permita ilustrar esos fenómenos para el caso colombiano.

Referencias

- Advani, A. (2022). Who does and doesn't pay taxes? *Fiscal Studies*, 43(1), 5–22.
<https://doi.org/10.1111/1475-5890.12257>
- Ahiabu, S. E. (2007). Flat tax reform and informal production. *University of Toronto*, 1–28.
<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.574.4996&rep=rep1&type=pdf>
- Akerlof, G. (1989). The economics of illusion. *Economics and Politics*, 1(1), 1–15.
<https://doi.org/10.1111/J.1468-0343.1989.TB00002.X>
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J. (1996). Explaining Tax Compliance. In S. Pozo (Ed.), *Exploring the Underground Economy* (pp. 103–128). Upjohn Institute for Employment Research. <https://doi.org/10.17848/9780880994279.ch5>
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9171-2>
- Alm, J. (2014). Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? *Economic Analysis and Policy*, 44(1), 30–38. <https://doi.org/10.1016/J.EAP.2014.01.004>

- Alm, J., & Borders, K. (2014). Estimating the “tax gap” at the state level: The case of Georgia’s personal income tax. *Public Budgeting and Finance*, 34(4), 61–79. <https://doi.org/10.1111/PBAF.12050>
- Alm, J., Kirchler, E., Muehlbacher, S., Gangl, K., Hofmann, E., Kogler, C., & Pollai, M. (2012). Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour. *CESifo Forum*, 13(2), 33–40.
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21–38. <https://doi.org/10.1007/s10038-003-0047-x>
- Alm, J., & Soled, J. A. (2017). W(h)ither the Tax Gap? *Washington Law Review*, 92(2), 343–354. <https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246. <https://doi.org/10.1016/J.JOEP.2005.09.002>
- Almeida Haro, P. V. (2017). *Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: La visibilidad de la economía oculta y su evasión* [Universitat de Lleida]. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=154684&info=resumen&idioma=SPA>
- Anderson, S. (2008). *Top 200: The Rise of Corporate Global Power*. DIANE. https://books.google.com.co/books?id=PhovQRviNqEC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860. <https://www.jstor.org/stable/2565123>
- Androniceanu, A., Gherghina, R., & Ciobanau, M. (2019). The Interdependence Between Fiscal Public Policies And Tax Evasion. *Revista Administratie Si Management Public*, 2019(32), 32–41. <https://ideas.repec.org/a/rom/rampas/v2019y2019i32p32-41.html>
- Angner, E., & Loewenstein, G. (2006). Behavioral economics. *Handbook of the Philosophy of Science*, 5, 641–690. <https://www.cmu.edu/dietrich/sds/docs/loewenstein/BehavioralEconomics.pdf>
- Argandoña Ramiz, A. (2010). La economía sumergida: consideraciones éticas. *Implicaciones de La Economía Sumergida En España*, 45–62. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3300059>
- Arias, L. A. (2011). *Política tributaria para el 2011-2016*. INDE consultores. <https://cies.org.pe/wp-content/uploads/2016/07/politicatributariadocumento.pdf>
- Armas, M. E., & Colmenares de Eizaga, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Revista Electrónica de Humanidades, Educación y Comunicación Social*, 4(6), 141–160. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2937210&info=resumen&idioma=SPA>

- Arrow, K. (1951). *Social choice and individual values*. John Wiley & Sons.
- Arteaga Mac Kinney, R. (2010). La justicia fiscal en el marco de la teoría de la justicia como equidad de John Rawls. La tributación, ¿carga, obligación o donación? *Dilemata*, 2(4), 101–115.
<https://www.dilemata.net/revista/index.php/dilemata/article/view/57>
- Artemenko, D. A., Aguzarova, L. A., Aguzarova, F. S., & Porollo, E. V. (2017). Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them. *European Research Studies Journal*, XX, 453–459.
- Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1976). The design of tax structure: Direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, 6(1–2), 55–75. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90041-4](https://doi.org/10.1016/0047-2727(76)90041-4)
- Atkinson, A., & Sandmo, A. (1980). Welfare Implications of the Taxation of Savings. *Economic Journal*, 90(359), 529–549. <https://econpapers.repec.org/RePEc:ecj:econjl:v:90:y:1980:i:359:p:529-49>
- Auerbach, A., & Hines, J. (2002). Taxation and economic efficiency. In A. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1347–1421). Elsevier.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubchp:3-21>
- Auerbach, A. J., Devereux, M. P., Keen, M., & Vella, J. (2017). International tax planning under the destination-based cash flow tax. *National Tax Journal*, 70(4), 783–802.
<https://doi.org/10.17310/ntj.2017.4.04>
- Avendaño García, N. (2005). *Evasión en el impuesto a renta de personas naturales: Colombia 1970-1999* [Tesis de pregrado, Universidad de los Andes].
<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/10003/u240068.pdf?sequence=1>
- Ávila Mahecha, J., & Cruz Lasso, Á. (2015). *Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012* (No. 057).
- Ávila Mahecha, J., & Lasso, Á. C. (2007). *Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: estimación para el periodo 1998-2006* (No. 024). [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos de Trabajo/Evasión del Impuesto al Valor Agregado \(IVA\) en Colombia_Estimación para el período 1998 - 2006.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Evasi%20del%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20(IVA)%20en%20Colombia_Estimaci%20n%20para%20el%20per%20odo%201998%20-2006.pdf)
- Ávila Valenzuela, M. G. (2018). Consecuencias de la Evasión Fiscal. *Revista de Investigación Académica Sin Frontera: División de Ciencias Económicas y Sociales*, 12(5).
<https://doi.org/10.46589/RDIASF.V0I12.52>
- Azémard, C., & Corcos, G. (2009). Multinational firms' heterogeneity in tax responsiveness: The role of transfer pricing. *The World Economy*, 32(9), 1291–1318. <https://doi.org/10.1111/J.1467->

9701.2009.01210.X

- Basombrío, M. (2009). Estado e igualdad: del contrato social al pacto fiscal. In *Serie Macroeconomía del Desarrollo* (Vol. 93, Issue 1). CEPAL. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/5462>
- Bayer, R.-C., & Kupzowa, J. (2006). *Corporate Tax Evasion and Extortionist Governments*. University of Adelaide. <https://core.ac.uk/download/pdf/6376842.pdf>
- Bayer, R. C., & Sutter, M. (2003). The excess burden of tax evasion - An experimental detection-concealment contest. In *Experimental*. University Library of Munich. <https://ideas.repec.org/p/wpa/wuwpx/0412003.html>
- Becker, G. S. (1962). Irrational behavior and economic theory. *Journal of Political Economy*, 70(1), 1–13. <https://www.jstor.org/stable/1827018>
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: an economic approach. In N. G. Fielding, A. Clarke, & R. Witt (Eds.), *The Economic Dimensions of Crime* (pp. 13–68). Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1007/978-1-349-62853-7_2
- Bedoya Martínez, O., & Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales | Contaduría Universidad de Antioquia. *Contaduría Universidad De Antioquia*, 69, 69–97. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/328431>
- Bickel, W. K., Green, L., & Vuchinich, R. E. (1995). Behavioral economics. *Journal of the Experimental Analysis of Behavior*, 64(3), 257–262. <https://doi.org/10.1901/JEAB.1995.64-257>
- Birch Sørensen, P. (2007). The theory of optimal taxation: What is the policy relevance? *International Tax and Public Finance*, 14(4), 383–406. <https://doi.org/10.1007/S10797-007-9024-1>
- Bird, R., & Davis-Nozemack, K. (2018). Tax avoidance as a sustainability problem. *Journal of Business Ethics*, 151(4), 1009–1025. <https://doi.org/10.1007/S10551-016-3162-2>
- Borck, R. (2004). Income tax evasion and the penalty structure. *Economics Bulletin*, 8(5), 1–9.
- Borda, L. (2007). Estado de derecho y Estado social de derecho. *Revista Derecho Del Estado*, 20, 73–96. <https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Buchanan, J. M. (1954). Social Choice, Democracy, and Free Markets. *Journal of Political Economy*, 62(2), 114–123. <https://www.jstor.org/stable/1825570>
- Buchanan, J. M. (1960). The Theory of Public Finance. *Southern Economic Journal*, 26(3), 134–138.

<https://doi.org/10.2307/1054956>

- Buchanan, J. M., & Tollison, R. D. (1984). The Theory of Public Choice - II. In *The Theory of Public Choice - II*. University of Michigan Press. <https://doi.org/10.3998/MPUB.7229>
- Buehn, A., & Schneider, F. (2012). Shadow economies around the world: novel insights, accepted knowledge, and new estimates. *International Tax and Public Finance* 19(1), 139–171. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9187-7>
- Buitrago-Rodríguez, J. N., Tovar-Sánchez, L. M., & Lamos-Díaz, H. (2018). Modelo de Ecuaciones Estructurales para el estudio de la percepción de los estudiantes de pregrado de Ingeniería Industrial con el Proyecto Educativo del Programa-PEP. *Revista Educación En Ingeniería*, 13(26), 90–100. <https://doi.org/10.26507/REI.V13N26.895>
- Burton, H. A., Karlinsky, S. S., & Blanthorne, C. (2005). Perception of a white-collar crime: Tax evasion. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, 3(1), 35–48. <https://doi.org/10.2308/JLTR.2005.3.1.35>
- Caballé, J., & Panadés, J. (2003). Cost uncertainty and taxpayer compliance. *International Tax and Public Finance*, 12(3), 239–263. <https://doi.org/10.1007/s10797-005-0490-z>
- Carrasco, C. M. (2010). *Instrumentos y técnicas para la medición de la evasión*. Asamblea General del CIAT.
- Chalk, N., & Hemming, R. (2000). *Assessing fiscal sustainability in theory and practice*. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp0081.pdf>
- Chander, P., & Wilde, L. (1992). Corruption in tax administration. *Journal of Public Economics*, 49(3), 333–349. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90072-N](https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90072-N)
- Chari, V., & Kehoe, P. (1999). Optimal fiscal and monetary policy. In J. Taylor & M. Woodford (Eds.), *Handbook of Macroeconomics* (Vol. 1, pp. 1671–1745). Elsevier. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:macchp:1-26>
- Chetty, R., Looney, A., & Kroft, K. (2009). Saliency and taxation: theory and evidence. *American Economic Review*, 99(4), 1145–1177. <https://doi.org/10.1257/AER.99.4.1145>
- Choy Zevallos, E. E., & Montes Farro, E. A. (2011). La informalidad en los sectores económicos y la evasión tributaria en el Perú. *Quipukamayoc*, 18(35), 11–15. <https://doi.org/10.15381/quipu.v18i35.6805>
- Cindori, S., & Slovic, J. (2017). Identifying money laundering in business operations as a factor for estimating risk. *International Journal of Innovation and Economic Development*, 3(3), 7–16. <https://doi.org/10.18775/IJIED.1849-7551-7020.2015.33.2001>

- Cobham, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. *QEH Working Paper Series*, 129, 1–20. <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/qehwps129-revised.pdf>
- Coeuré, B., & Loh, J. (2018). *Central bank digital currencies*. Bank for International Settlements. <https://www.bis.org/cpmi/publ/d174.pdf>
- Collosa, A. (2019). *Which are the causes of tax evasion?* | *Inter-American Center of Tax Administrations*. CIAT. <https://www.ciat.org/which-are-the-causes-of-tax-evasion/?lang=en>
- Cosulich Ayala, J. (1993). *La evasión tributaria* (CEPAL). CEPAL. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/9480>
- Cowell, F. A. (1985). The economic analysis of tax evasion. *Bulletin of Economic Research*, 37(3), 163–193. <https://doi.org/10.1111/J.1467-8586.1985.TB00192.X>
- Cuellar, M.-F. (2004). The mismatch between state power and state capacity in transnational law enforcement. *Berkeley Journal of International Law*, 22(1), 58. <https://doi.org/10.15779/Z38564P>
- Cupani, M. (2012). Análisis de Ecuaciones Estructurales: conceptos, etapas de desarrollo y un ejemplo de aplicación. *Revista Tesis*, 1(2), 186–199. <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/22039>
- Darby, M., & Karni, E. (1973). Free competition and the optimal amount of fraud. *Journal of Law and Economics*, 16(1), 67–88. <https://doi.org/10.1086/466756>
- Darmayasa, I. N., & Aneswari, Y. R. (2015). The Ethical Practice of Tax Consultant Based on Local Culture. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 142–148. <https://doi.org/10.1016/J.SBSPRO.2015.11.021>
- De la Cuesta, B., Milner, H. V., Nielson, D., & Knack, S. (2017). *Taxation without Representation?: Experimental evidence from ghana and uganda on citizen action toward taxes, oil, and aid*. World Bank group. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-8137>
- De la feria, R. (2018). *Tax fraud and the rule of law*. xford University Centre for Business Taxation. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2018-08/WP1802.pdf>
- Del Valle Santander, E. (2016). Factores de la evasión fiscal. *Oikonomos*, 2(0), 146–157. <https://revistaelectronica.unlar.edu.ar/index.php/oikonomos/article/view/39>
- Dell’Anno, R. (2007). The shadow economy in Portugal: an analysis with the MIMIC approach. *Journal of Applied Economics*, 10(2), 253–277. <https://ucema.edu.ar/publicaciones/download/volume10/dellanno.pdf>

- Dell'Anno, R. (2009). Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 38(6), 988–997.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:soceco:v:38:y:2009:i:6:p:988-997>
- Diamond, P. A., & Mirrlees, A. (1971). Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *The American Economic Review*, 61(1), 8–27.
- DIN. (1993). Estimaciones de la evasión en Colombia [Conferencia]. *V Seminario Regional de Política Fiscal, Estabilización y Ajuste*.
- Doménech, R., & Gracia, J. R. (2001). Estructura fiscal y crecimiento económico en la OCDE. *Investigaciones Economicas*, XXV(3), 441–472. <https://www.redalyc.org/pdf/173/17325301.pdf>
- Doran, M. (2009). Tax penalties and tax compliance. *Harv. J. on Legis*, 46, 111–161.
<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915><http://ssrn.com>/<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub>
- Duncan, O. D. (1966). Path Analysis: Sociological Examples. *American Journal of Sociology*, 72(1), 1–16.
<https://doi.org/10.1086/224256>
- Dybka, P., Kowalczyk, M., Olesiński, B., Torój, A., & Rozkrut, M. (2019). Currency demand and MIMIC models: towards a structured hybrid method of measuring the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, 26(1), 4–40. <https://doi.org/10.1007/S10797-018-9504-5>
- Edgeworth, F. Y. (1897). The Pure Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 7(25), 46–70.
<https://doi.org/10.2307/2956958>
- Eichhorn, C. (2006). *Optimal Policies in the Presence of Tax Evasion*. [Doctor oeconomiae publicae, Ludwig-Maximilians-Universität München].
- Engel, E. M. R. A., & Hines, J. R. (1999). *Understanding tax evasion dynamics*.
<https://doi.org/10.3386/W6903>
- Escobedo Portillo, M. T., Hernández Gómez, J. A., Estebané Ortega, V., & Martínez Moreno, G. (2016). Modelos de ecuaciones estructurales: Características, fases, construcción, aplicación y resultados. *Ciencia & Trabajo*, 18(55), 16–22. <https://doi.org/10.4067/S0718-24492016000100004>
- Esteller, A. (2004). *Tax evasion in interrelated taxes*. <https://ieb.ub.edu/publication/2004-02-tax-evasion-in-interrelated-taxes/>
- Estevez Clavería, A. (2020). *Evaluación de Factores que Determinan la Falta de Educación Fiscal como parte de la cultura Tributaria* [Tesis doctoral, Universidad Galileo].

- <http://biblioteca.galileo.edu/tesario/bitstream/123456789/1006/1/TESIS DOCTORAL LICDA. ESTEVEZ.pdf>
- Fan, X., & Wilson, D. (2008). Tax Evasion and the Optimal Tax Treatment of Foreign-Source Income. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 15(3), 205–222. <https://doi.org/10.1080/16081625.2008.9720820>
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 102–120. <https://doi.org/10.1111/J.1467-9930.2007.00248.X>
- Fenocchieto, R. (1998). *Métodos de estimación de la economía informal y de la evasión impositiva*. [Tesis doctoral, Universidad de Buenos Aires].
- Fernández Cruz, J. Á. (2009). Fraude fiscal y lavado de capitales. *Política Criminal*, 4(7), 151–170. <https://doi.org/10.4067/S0718-33992009000100005>
- Fleming, M. H., Roman, J., & Farrell, G. (2000). The Shadow Economy. *Journal of International Affairs*, 53(2), 387–409. <https://www.jstor.org/stable/24357758>
- Fleurbaey, M., & Maniquet, F. (2018). Optimal income taxation theory and principles of fairness. *Journal of Economic Literature*, 56(3), 1029–1079. <https://doi.org/10.1257/jel.20171238>
- Fortin, B., Lacroix, G., & Villeval, M. C. (2007). Tax evasion and social interactions. *Journal of Public Economics*, 91(11–12), 2089–2112. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubeco:v:91:y:2007:i:11-12:p:2089-2112>
- Franzoni, L. A. (1998). Tax Evasion and Tax Compliance. In *SSRN Electronic Journal*. Elsevier BV. <https://doi.org/10.2139/SSRN.137430>
- Frey, B., & Schneider, F. (2000). *Informal and underground economy* (No. 0004). <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/73197/1/wp0004.pdf>
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107–116. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(78\)90008-7](https://doi.org/10.1016/0047-2727(78)90008-7)
- Friedman, E., Johnson, S., Kaufmann, D., & Zoido-Lobaton, P. (2000). Dodging the grabbing hand: the determinants of unofficial activity in 69 countries. *Journal of Public Economics*, 76(3), 459–493. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubeco:v:76:y:2000:i:3:p:459-493>
- Fuest, C., & Riedel, N. (2010). *Tax evasion and tax avoidance in developing countries: The role of international profit shifting*. Oxford University Centre for Business Taxation.

- <https://econpapers.repec.org/RePEc:bx:wpaper:1012>
- Fullerton, D., & Metcalf, G. (2002). Tax incidence. *Handbook of Public Economics*, 4, 1787–1872.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubchp:4-26>
- Gahramanov, E. (2009). The Theoretical Analysis of Income Tax Evasion Revisited. *Economic Issues Journal Articles*, 14(1), 35–42. <https://ideas.repec.org/a/eis/articl/109gahramanov.html>
- Gauthier, S., & Laroque, G. (2022). *Optimal random taxation and redistribution*.
- Giarrizzo, V., & Sibori, J. S. (2010). La inconsistencia de la moral tributaria : El caso de los moralistas evasores. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 10(10), 95–124.
<https://doi.org/10.18002/PEC.V0I10.641>
- Giles, D. E. A. (1996). The hidden economy and tax-evasion prosecutions in New Zealand. *Applied Economics Letters*, 4(5), 281–285. <https://doi.org/10.1080/758532593>
- Gladney, H. M. (2014). *No taxation without representation*. Xlibris Corporation.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=_3M3BAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=%09Gladney,+H.+M.+\(2014\).+No+Taxation+Without+Representation.+Xlibris+Corporation.+\(1768\).&ots=cbP7jq rFUl&sig=xCPR_QSaAmWa04jy_8RJWKRnK54#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=_3M3BAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=%09Gladney,+H.+M.+(2014).+No+Taxation+Without+Representation.+Xlibris+Corporation.+(1768).&ots=cbP7jq rFUl&sig=xCPR_QSaAmWa04jy_8RJWKRnK54#v=onepage&q&f=false)
- Goerke, L. (2012). The optimal structure of commodity taxation in a monopoly with tax avoidance or evasion. *Public Finance Review*, 40(4), 519–536. <https://doi.org/10.1177/1091142111422440>
- Goerke, L., & Runkel, M. (2011). Tax evasion and competition. *Scottish Journal of Political Economy*, 58(5), 711–736. <https://econpapers.repec.org/RePEc:bla:scotjp:v:58:y:2011:i:5:p:711-736>
- González, J. I. (1998). Arrow: la elección, los valores y la ideología del mercado. *Cuadernos de Economía*, 17(28), 27–41. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/ceconomia/article/view/11609>
- Gordon, D. (Ed.). (2011). *The Turgot Collection Writings, Speeches, and Letters of Anne Robert Jacques Turgot, Baron de Laune*. Ludwig von Mises Institute. [https://cdn.mises.org/The Turgot Collection Writings, Speeches, and Letters of Anne Robert Jacques Turgot, Baron de Laune_2.pdf](https://cdn.mises.org/The_Turgot_Collection_Writings,_Speeches,_and_Letters_of_Anne_Robert_Jacques_Turgot,_Baron_de_Laune_2.pdf)
- Gottardi, P., Kajii, A., & Nakajima, T. (2011). Optimal Taxation and Constrained Inefficiency in an Infinite-Horizon Economy with Incomplete Markets. In *SSRN Electronic Journal*. CESINFO working paper. <https://doi.org/10.2139/SSRN.1922706>
- Grady, K. A. (1983). Income tax treaty shopping: An overview of prevention techniques. *Journal of International Law & Business*, 5, 626–657. <http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njilb>

- Gravelle, J. (2010). *Tax havens: International tax avoidance and evasion*. Congressional research service. https://www.everycrsreport.com/files/20090709_R40623_297d337c433a78ccee70034ff5775bb70aa965df.pdf
- Gunn, A. (1978). Tax Avoidance. *Michigan Law Review*, 76(5), 733–767. <https://doi.org/10.2307/1287988>
- Haindl, E., Dunn, D., & Schenone, O. (1995). Income Tax Issues. In P. Shome (Ed.), *Comprehensive tax reform: the Colombian experience* (Vol. 123). International Monetary Fund.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., & Ray, S. (2021). An introduction to structural equation modeling. In J. F. Hair, G. T. M. Hult, C. M. Ringle, M. Sarstedt, N. P. Danks, & S. Ray (Eds.), *Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R, Classroom Companion: Business* (pp. 1–29). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-80519-7>
- Hamilton, W. H. (1919). The Institutional Approach to Economic Theory. *The American Economic Review*, 9(1), 309–318. https://www.jstor.org/stable/1814009#metadata_info_tab_contents
- Hare, R. M. (1973). Rawls' theory of justice—i1. *Philosophical Quarterly*, 23(91), 144–155. <https://doi.org/10.2307/2217486/2/PQ23-0144.PDF.GIF>
- Hashimzade, N., Myles, G. D., & Tran-Nam, B. (2013). Applications of behavioural economics to tax evasion. *Journal of Economic Surveys*, 27(5), 941–977. <https://doi.org/10.1111/J.1467-6419.2012.00733.X>
- Hastuti, R. (2014). Tax awareness and tax education: A perception of potential taxpayers. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 83–91. www.pajak.go.id
- Hegerstrøm, E. A. (2017). *Virtual currency and its pseudonymous users: A decentralised system beyond the control of authorities?* [Master's thesis, University of Oslo]. <https://9pdf.net/document/qvl896pd-virtual-currency-pseudonymous-users-decentralised-control-authorities.html>
- Henn, M. (2013). *Tax havens and the taxation of transnational corporations*. Friedrich-Ebert-Stiftung. <https://library.fes.de/pdf-files/iez/global/10082.pdf>
- Henríquez, J. Y. (2015). Tributación: Equidad y/o Eficiencia. *Revista de Estudios Tributarios*, 12, 223–259. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40412>
- Herschel, F. (1971). Taxation of agriculture and hard-to-tax groups. In R. Musgrave & M. Gillis (Eds.), *Fiscal reform for Colombia* (pp. 387–402). https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=%09Herschel%2C+F.+%281971%29.+%20

- axation+of+agriculture+and+hard-to-tax+groups”%2C+&btnG=
- Hodgson, G. M. (2003). The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory. *Cambridge Journal of Economics*, 27(2), 159–175. <https://doi.org/10.1093/CJE/27.2.159>
- Holcombe, R. G. (1998). Tax policy from a public choice perspective. *National Tax Journal*, 51(2), 359–371. <https://doi.org/10.1086/NTJ41789332>
- Hope, O. K., Mark, M., & Wayne, T. (2013). Tax avoidance and geographic earnings disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2), 170–189. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.06.001>
- Hutton, E. (2017). Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en la relación con el Impuesto al Valor Agregado. *Fondo Monetario Internacional*, 1–32. <https://inff.org/es/resource/el-modelo-y-la-metodologia-del-programa-de-analisis-de-brechas-de-administracion-de-ingresos-para-la-estimacion-de-brechas-del-impuesto-al-valor-agregado>
- Iglesias, E. V. (2006). El papel del Estado y los paradigmas económicos en América Latina | Publicación | Comisión Económica para América Latina y el Caribe. *Revista Cepal*, 90, 7–15.
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management*, 2(2), 27–42.
- Jellinek, G. (2000). *Teoría general del Estado*. Fondo de Cultura Económica.
- Jeyapalan, K., Aripin, N., & Amran, N. A. (2003). The influence of education on tax avoidance and tax evasion. *EJournal of Tax Research*, 1(2), 134–146. https://www.researchgate.net/publication/255968132_The_Influence_of_Education_on_Tax_Avoidance_and_Tax_Evasion
- Johan, S., & Pant, A. (2019). Regulation of the crypto-economy: managing risks, challenges, and regulatory uncertainty. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(3), 126. <https://doi.org/10.3390/JRFM12030126>
- Jorratt, M. (2003). *Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT.
- Jorratt, M. (2012). Estimación de la evasión tributaria en los impuestos selectivos al consumo: El caso de Chile. *Revista de Administración Tributaria*, 34, 30–45.
- Jorratt, M., & Podestá, A. (2010). Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta. In J. P. Jiménez, J. Gómez Sabaini, Carlos, & A. Podestá (Eds.),

- Evasión y equidad en América Latina* (pp. 69–94). CEPAL.
<https://repositorio.cepal.org/handle/11362/4266>
- Joulfaian, D. (2009). Bribes and business tax evasion. *European Journal of Comparative Economics*, 6(2), 227–244. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Juárez Jonapa, F. J. (2012). *Teoría general del estado*. Red tercer milenio.
- Kahneman, D., & Smith, V. (2002). Foundations of behavioral and experimental economics. *Prize in Economic Sciences*, 7(1), 1–25. https://s3.eu-de.cloud-object-storage.appdomain.cloud/kva-image-pdf/assets/globalassets-priser-nobel-2002-sciback_ek_en_02.pdf
- Kaldor, N., & Mirrlees, J. A. (1962). A new model of economic growth. *Review of Economic Studies*, 29(3), 174–192. <https://doi.org/10.2307/2295953/2/29-3-174.PDF.GIF>
- Kannianen, V., Pääkkönen, J., & Schneider, F. (2004). Fiscal and ethical determinants of shadow economy: theory and evidence. *Helsinki Center of Economic Research*, 40, 1–30.
<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.624.5344&rep=rep1&type=pdf>
- Keynes, J. M. (1996). *The general theory of employment, interest, and money*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-70344-2/COVER>
- Kiekhofe, W. H., Clark, J. M., Homan, P. T., Fletcher, H. M., Wasserman, M. J., Atkins, W. E., Tyson, F. D., Hewett, W. W., & Ely, R. T. (1932). Institutional Economics. *The American Economic Review*, 22(1), 105–116. <https://www.jstor.org/stable/1813952>
- Kim, S. (2008). Does political intention affect tax evasion? *Journal of Policy Modeling*, 30(3), 401–415. <https://doi.org/10.1016/J.JPOLMOD.2007.12.004>
- Kiprotich, B. (2016). Principles of Taxation. *Governance*, 5(7), 341–352. https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2001). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535–553. [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2)
- Laffer, A. (2004). *Publications - the Laffer curve: past, present, and future*. 1765, 1–16.
<https://www.heartland.org/publications-resources/publications/the-laffer-curve-past-present-and-future>

- Lamagrande, A. J. (1998). Los desafíos de la administración tributaria frente a la globalización. *Crónica Tributaria*, ISSN 0210-2919, ISSN-e 2695-7566, N° 87, 1998, Págs. 47-90, 87, 47-90.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=45896>
- Lee, J. (2019). Smart Contracts for Securities Transactions on the DLT Platform (Blockchain): Legal Obstacles and Regulatory Challenges. In *SSRN Electronic Journal*. School of Law, University of Manchester. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3523317>
- Liu, A. A. (2013). Tax evasion and optimal environmental taxes. *Journal of Environmental Economics and Management*, 66(3), 656-670. <https://doi.org/10.1016/j.jeem.2013.06.004>
- Llatas Ramírez, L. (2014). Noción de estado y los derechos fundamentales en los tipos de estado. *Revista de La Facultad de Derecho y Ciencia Política*, 9(8), 175-194. <https://doi.org/10.21503/lex.v9i8.402>
- Ludeña Rueda, Y. M., Martínez Ordóñez, R. G., & Feijoo Cisneros, M. E. (2019). La Tributación y su interacción disciplinaria. *Universidad y Sociedad*, 11(2), 286-298.
<https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/1194>
- Macagnan, C. B. (2013). Teoría institucional: escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía (Institutional Theory: A Review of the Main Representatives of the Institutional School of Economics). *Revista de Administração e Contabilidade Da Unisinos*, 10(2), 130-141. <https://papers.ssrn.com/abstract=2747340>
- Macías Cardona, H. A., Henao Agudelo, F., & López Ramírez, M. R. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. *Semestre Económico*, 10(20), 67-85.
<https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/681>
- Mankiw, N. G., Weinzierl, M., & Yagan, D. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 147-174. <https://doi.org/10.1257/JEP.23.4.147>
- Manzano Patiño, A., & Zamora Muñoz, S. (2010). *Sistema de ecuaciones estructurales: una herramienta de investigación*. Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior.
<https://docplayer.es/42086072-Sistema-de-ecuaciones-estructurales-una-herramienta-de-investigacion.html>
- Martin, F. (2006). *Los factores determinantes de la recaudación tributaria*.
[http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Factores determinantes de la recaudacion tributaria v.2006.pdf](http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Factores%20determinantes%20de%20la%20recaudacion%20tributaria%20v.2006.pdf)
- Martínez Bonilla, J. L. (2016). *Delegación colombiana conocen el programa de Educación Fiscal*

- implementado en el Salvador. <https://docplayer.es/93903212-Delegacion-colombiana-conocen-el-programa-de-educacion-fiscal-implementado-por-el-salvador-p-2-3.html>
- McCaffery, E. J. (2006). The uneasy case for capital taxation. *Social Philosophy and Policy*, 23(2), 166–184. <https://doi.org/10.1017/S0265052506060213>
- Medrano, L. A., & Muñoz-Navarro, R. (2017). Aproximación conceptual y práctica a los modelos de ecuaciones estructurales. *Revista Digital de Investigación En Docencia Universitaria*, 11(1), 219–239. <http://www.scielo.org.pe/pdf/ridu/v11n1/a15v11n1.pdf>
- Ménard, C., & Shirley, M. (Eds.). (2005). *Handbook of new institutional economics* (Vol. 9). Springer. [https://indomarine.webs.com/documents/Handbook of New Institutional Economics.pdf](https://indomarine.webs.com/documents/Handbook%20of%20New%20Institutional%20Economics.pdf)
- Mendoza Shaw, A. F., Palomino Cano, R., Robles Encinas, J. E., & Ramírez Guardado, S. R. (2016). Correlación Entre Cultura Tributaria Y Educación Tributaria Universitaria: Caso Universidad Estatal De Sonora. *Revista Global de Negocios*, 4(1), 61–76. www.theIBFR.com
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of Economic Studies*, 38(2), 175–208. <https://doi.org/10.2307/2296779>
- Mirrlees, J. A. (1976). Optimal tax theory: A synthesis. *Journal of Public Economics*, 6(4), 327–358. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90047-5](https://doi.org/10.1016/0047-2727(76)90047-5)
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., & Poterba, J. (2011). The Mirrlees review. Conclusions and recommendations for reform. *Fiscal Studies*, 32(3), 331–359. <https://www.jstor.org/stable/24440228>
- Moffitt, R. A. (2001). Policy Interventions, Low-Level Equilibria And Social Interactions. *Social Dynamics*, 4(45–8), 6–17. <http://130.203.136.95/viewdoc/summary?doi=10.1.1.17.4655>
- Mohamad, A., LastName, M. H., & Zarinah, H. (2016). Cash economy: tax evasion amongst SMEs in Malaysia. *Journal of Financial Crime*, 23(4), 974–986. <https://doi.org/10.1108/JFC-05-2015-0025>
- Molero, J.-C., & Pujol, F. (2005). *Walking Inside the Potential Tax Evader's Mind* (No. 01).
- Moreno Sáez, A., & Rescalvo, R. (2000). Evaluación empírica del fraude fiscal: análisis de la estrategia de Landsberger y Meilijson. *Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 7, 1–38. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2079919&info=resumen&idioma=SPA>
- Musgrave, R. A. (1939). The Voluntary Exchange Theory of Public Economy. *The Quarterly Journal of Economics*, 53(2), 213–237. <https://doi.org/10.2307/1882886>

- Musgrave, R. A. (1969a). Cost-Benefit Analysis and the Theory of Public Finance. *Journal of Economic Literature*, 7(3), 797–806. <https://econpapers.repec.org/RePEc:aea:jeclit:v:7:y:1969:i:3:p:797-806>
- Musgrave, R. A. (1969b). *Fiscal systems*. Yale University Press. <https://www.worldcat.org/es/title/fiscal-systems/oclc/577054033>
- Musgrave, R. A., & Peacock, A. T. (1958). *Classics in the theory of public finance*. International Economic Association. [https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave Peacock 1958 Classics in the Theory of Public Finance.pdf](https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave+Peacock+1958+Classics+in+the+Theory+of+Public+Finance.pdf)
- Neill, J. R. (2000). The benefit and sacrifice principles of taxation: A synthesis. *Social Choice and Welfare*, 17, 117–124. [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/neill_\(scw_00\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/neill_(scw_00).pdf)
- Nguyen, J. H. (2020). Economic policy uncertainty and firm tax avoidance. *Accounting & Finance*, 60(4), 3935–3978. <https://doi.org/10.1111/ACFI.12538>
- O'Connor, J. (1973). *The Fiscal Crisis of the State*. Routledge.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=qRwuDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT11&dq=O%27connor,+J.+\(2017\).+The+fiscal+crisis+of+the+state.+Routledge.&ots=6e20SDxub8&sig=_fBAejfcCyV-QCJ8X6GNEqqs7BM#v=onepage&q=O'connor%2C J. \(2017\). The fiscal crisis of the state. Routledge.&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=qRwuDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT11&dq=O%27connor,+J.+(2017).+The+fiscal+crisis+of+the+state.+Routledge.&ots=6e20SDxub8&sig=_fBAejfcCyV-QCJ8X6GNEqqs7BM#v=onepage&q=O%27connor%2C+J.+(2017).+The+fiscal+crisis+of+the+state.+Routledge.&f=false)
- O'Connor, J. (1996). *The Fiscal Crisis of the State*. Routledge.
<https://books.google.com.co/books?id=onvnIE4WF0wC&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>
- Ocampo, M. (2018). Economía del comportamiento. *Oficina de Información Científica y Tecnológica Para El Congreso de Unión*, 022, 1–6.
https://www.foroconsultivo.org.mx/INCyTU/documentos/Completa/INCYTU_18-022.pdf
- Ochoa León, M. (2015). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA*, ISSN 2007-9907, Vol. 3, Nº. 5, 2014 (Ejemplar Dedicado a: Enero - Junio 2014), Págs. 18-46, 3(5), 18–46.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717&info=resumen&idioma=ENG>
- OECD. (2001). Compliance measurement – Practice Note. *Centre for Tax Policy and Administration*, 25, 1–23.
- OECD. (2014). *Addressing the tax challenges of the digital economy*. OECD Publishing.
<https://doi.org/10.1787/9789264218789-EN>

- OECD. (2019). *Model tax convention on income and on capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/G2G972EE-EN>
- Onrubia, J. (2012). La reforma de la Administración Tributaria: mitos y realidades. *El Sistema Fiscal Español En Tiempos de Crisis: ¿cambios o Reforma?* https://documentop.com/la-reforma-de-la-administracion-tributaria-mitos-y-realidades-ieb-ub_5a0423ef1723dd65df292bd5.html
- Onu, D. (2016). Measuring tax compliance attitudes: What surveys can tell us about tax compliance behaviour. *Advances in Taxation*, 23, 173–190. <https://doi.org/10.1108/S1058-749720160000023006/FULL/XML>
- Ordower, H. (2010). The culture of tax avoidance. *Saint Louis University School of Law*, 55(1), 46–128. <https://scholarship.law.slu.edu/ljAvailableat:https://scholarship.law.slu.edu/lj/vol55/iss1/9>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019). Estudios Económicos de la OECD: Colombia 2019. In *Estudios Económicos de la OECD: Colombia 2019*. OECD. <https://doi.org/10.1787/805F2A79-ES>
- Oszlak, O. (2006). Burocracia estatal: Política y políticas publicas. *Revista POSTData: Revista de Reflexión y Análisis Político*, 11, 11–56.
- Palil, M. R., Akir, M. R., & Ahmad, W. F. (2013). The perception of tax payers on tax knowledge and tax education with level of tax compliance: A study the influences of religiosity. *ASEAN Journal of Economics, Management and Accounting*, 1(1), 118–129.
- Pareto, V. (2014). *Manual of Political Economy: A Critical and Variorum Edition*. Oxford University Press.
- Parra Jiménez, O. D., & Patino Jacinto, R. A. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001 - 2009. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 18(2), 177–198. <https://doi.org/10.18359/RFCE.2279>
- Perry, G., & Cárdenas, M. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia. La economía política de las reformas*. FEDESARROLLO. [https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/37082/IDL-37082 v.3, pt5.pdf?sequence=3](https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/37082/IDL-37082_v.3_pt5.pdf?sequence=3)
- Peters, B. G. (1991). *The politics of taxation: a comparative perspective*. B. Blackwell, Cambridge, Mass. <https://www.worldcat.org/es/title/politics-of-taxation-a-comparative-perspective/oclc/24067609>
- Peyrone, V. (2003). El desafío de ser keynesiano en tiempos de vacas flacas. Condicionantes políticos derivados del comportamiento tributario y el ciclo económico. *Colección*, 14, 197–210. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2329021&info=resumen&idioma=SPA>

- Pickhardt, M., & Sardà, J. (2011). Size and causes of the underground economy in Spain: a correction of the record and new evidence from the MCDR approach. *European Journal of Law and Economics*, 39(2), 403–429. <https://doi.org/10.1007/S10657-013-9431-Y>
- Pigou, A. C. (1928). *A study in public finance*. Macmillan and Co. <https://www.worldcat.org/es/title/study-in-public-finance/oclc/2692215>
- Pigou, A. C. (1947). *A Study In Public Finance*. MacMillan and Co. <https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.190007>
- Piketty, T., & Saez, E. (2013). A theory of optimal inheritance taxation. *Econometrica*, 81(5), 1851–1886. <https://doi.org/10.3982/ECTA10712>
- Poterba, J. M. (1998). Public finance and public choice. *National Tax Journal*, 51(2), 391–396. <https://doi.org/10.1086/NTJ41789334>
- Prado Domínguez, J. (2004). Una estimación de la economía informal en España, según un enfoque monetario, 1964-2001. *El Trimestre Económico*, 71(282(2)), 417–452. <https://www.jstor.org/stable/20856819>
- Prazmowski, P. A. (2020). Distorsiones fiscales y la curva de Laffer en la República Dominicana. *Ciencia y Sociedad*, 45(1), 7–23. <https://doi.org/10.22206/CYS.2020.V45I1.PP7-23>
- Prebble, Zoe, & Prebble, J. (2010). The morality of tax avoidance. *Creighton Law Review*, 43(3), 693–745. <https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Pressman, S. (1997). Consumption, income distribution and taxation: Keynes' fiscal policy. *Journal of Income Distribution*, 7(1), 29–44. [https://doi.org/10.1016/S0926-6437\(97\)80003-0](https://doi.org/10.1016/S0926-6437(97)80003-0)
- Pruzhansky, V. (2004). A Discussion of Maximin. In *Tinbergen Institute Discussion Paper* . Tinbergen Institute Discussion Paper .
- Quirk, P. (1996). *Macroeconomic Implications of Money Laundering* (No. 066). <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Macroeconomic-Implications-of-Money-Laundering-2055>
- Raczkowski, K., & Mróz, B. (2018). Tax gap in the global economy. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 567–583. <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>
- Ramsey, F. P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 61. <https://doi.org/10.2307/2222721>

- Reinganum, J. F., & Wilde, L. L. (1985). Income tax compliance in a principal-agent framework. *Journal of Public Economics*, 26(1), 1–18. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(85\)90035-0](https://doi.org/10.1016/0047-2727(85)90035-0)
- Restrepo, J. C. (2015). *Hacienda Pública* (10th ed.). Universidad Externado de Colombia. <https://www.buscalibre.com.co/libro-hacienda-publica-10-edicion/9789587724837/p/49920141>
- Reurink, A. (2018). Financial fraud: a literature review. *Journal of Economic Surveys*, 32(5), 1292–1325. <https://doi.org/10.1111/JOES.12294>
- Ricardo, D. (1817). *On the Principles of Political Economy and Taxation* (3rd ed., Vol. 1). John Murray. https://www.econlib.org/library/Ricardo/ricP.html?chapter_num=1#book-reader
- Ricciardi, M. A. (2008). El Rol Del Estado Y El Dilema Entre Eficiencia Y Equidad. *Contribuciones a Las Ciencias Sociales*. <https://ideas.repec.org/a/erv/coccss/y2008i2008-0212.html>
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150–169. <https://doi.org/10.1016/J.INTACCAUDTAX.2006.08.005>
- Richupan, S. (1984). Measuring tax evasion. *Finance and Development*, 21(4), 38. <https://www.proquest.com/openview/7c6be21caad752f911c0159699ea42f0/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1819673>
- Rico, C. (1993). *La pérdida de recaudo en el impuesto sobre la renta. Aplicación para Colombia: 1978-1992* [Tesis de Maestría. Pontificia Universidad Javeriana]. https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Rico%2C+C.+%281993%29.+La+p%C3%A9rdida+de+recaudo+en+el+impuesto+sobre+la+renta.+Aplicaci%C3%B3n+para+Colombia%3A+1978-1992.+Tesis+de+Maestr%C3%ADa.+Pontificia+Universidad+Javeriana%2C+Bogot%C3%A1.&btnG=#
- Rodríguez Cuervo, J. O. (2018). *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997 - 2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos* [Tesis de maestría, Escuela de Administración y Contaduría]. <https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/68799/1033694553.2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Rohatgi, R. (2005). *Basic international taxation*. Richmond Law & Tax, Richmond. <https://www.worldcat.org/es/title/basic-international-taxation/oclc/308172634>
- Rojas, J. N. (2004). Evasión: ¿cómo medirla? *Revista Impuestos*, 121, 4–9. https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_7680752a7e40404ce0430a010151404c/revista-

impuestos/evasion%3A-¿como-medirla%3F

- Rosenberg, J. (1988). Synteza i aktywność biologiczna nowych analogów tiosemikarbazonowych chelatorów żelaza. *Michigan Law Review*, 87(2), 365–497. <https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Roth, J. A., Scholz, J. T., & Witte, A. D. (1989). Taxpayer Compliance. In *Taxpayer Compliance, Volume 1* (Vol. 1). University of Pennsylvania Press. <https://doi.org/10.9783/9781512806274>
- Rousseau, J.-J. (1836). *El Contrato social : ó sea principios del derecho político*. Herederos de la Roca. <https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/el-contrato-social-o-sea-principios-del-derecho-politico--0/html/>
- Ruesga, S. M., & Carbajo, D. (2013). *EL “Tax Gap” en España, Definición, Estimaciones y Medidas Dinámicas para su Reducción*.
- Ruiz de Zuazu, M. G. (2016). La educación fiscal como herramienta de prevención del fraude fiscal. *Presupuesto y Gasto Público*, 82, 9–22. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5599712&info=resumen&idioma=SPA>
- Ruiz, M. A., Pardo, A., & San Martín, R. (2010). Modelos de ecuaciones estructurales. *Papeles Del Psicólogo*, 31(1), 34–45. <http://www.cop.es/papeles>
- Ruta Aidis, E. S., & Mickiewicz, T. M. (2010). Size matters: entrepreneurial entry and government. *Small Business Economics*, 39(1), 119–139. <https://doi.org/10.1007/S11187-010-9299-Y>
- Rutherford, L. (2021). The political economy of taxation. *Tax and Transfer Policy Institute*, 11, 1–32. https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/publication/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2021-06/complete_political_economy_june_2021.pdf
- Samuelson, P. A. (1958). Aspects of Public Expenditure Theories. *The Review of Economics and Statistics*, 40(4), 338. <https://doi.org/10.2307/1926336>
- Sandmo, A. (1975). Optimal Taxation in the Presence of Externalities. *The Swedish Journal of Economics*, 77(1), 86–98. <https://doi.org/10.2307/3439329>
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643–663. <https://doi.org/10.17310/NTJ.2005.4.02>
- Sandmo, A. (2012). An evasive topic: theorizing about the hidden economy. *International Tax and Public Finance* 2011 19:1, 19(1), 5–24. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9185-9>
- Sanzo Pérez, M. J., Suárez Pandiello, J., & Prieto Rodríguez, J. (2006). Análisis económico de la actitud

- hacia el fraude fiscal en España. *Review of Public Economics*, 177, 107–128.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2100114&info=resumen&idioma=SPA>
- Schneider, F. (2009). The Size of the Shadow Economy for 25 Transition Countries over 1999/00 to 2006/07: What Do We Know? *Johannes Kepler University of Linz, September*, 1–13.
<http://www.econ.jku.at/schneider>.
- Schneider, F. (2012). *The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?* IZA Discussion paper.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77–114. <https://doi.org/10.1257/JEL.38.1.77>
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2013). The shadow economy: An international survey. In *The Shadow Economy: An International Survey, Second Edition*. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9781139542289>
- Schneider, F., & Klinglmaier, R. (2004). *Shadow economies around the world: what do we know?* (No. 03). Department of Economics, Johannes Kepler University Linz, Austria.
https://econpapers.repec.org/RePEc:jku:econwp:2004_03
- Schneider, F., & Williams, C. C. (2013). *The shadow economy*. Institute of Economic Affairs.
- Schumpeter, J. A. (1991). The Crisis of the Tax State. In R. Swedberg (Ed.), *The Economics and Sociology of Capitalism* (pp. 99–140). Princeton University Press.
https://books.google.com.co/books?id=t61SJFv39XcC&pg=PA99&hl=es&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false
- Sen, A. (2015). Development as Freedom (1999). In T. Roberts, A. Bellone Hite, & N. Chorev (Eds.), *The Globalization and Development Reader: Perspectives on Development and Global Change* (Second, pp. 525–548). John Wiley & Sons.
- Shaviro, D. (2006). Why worldwide welfare as a normative standard in U.S. tax policy. *Tax Law Review*, 60, 155. <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr60&id=163&div=&collection=>
- Shome, P. (1999). *Taxation in Latin America: structural trends and impact of administration*.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/1999/wp9919.pdf>
- Shome, P. (2019). Addressing tax avoidance: Cross country experience and an indian case study. In *undefined*. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3337909>
- Sierra Rincón, O. I., & Vargas Noy, Y. I. (2016). Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA

- en Colombia: un método alternativo de medición. *Revista CIFE*, 17(26), 37–74.
<https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/cife/article/view/3134/3131>
- Silvani, C., & Brondolo, J. (1993). Medición del Cumplimiento en el IVA y Análisis de sus... | OPAC - CIAT. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 1(264), 247–264.
<https://biblioteca.ciat.org/opac/book/2298>
- Slattery, T. (2014). Taking a bit out of crime: Bitcoin and cross-border tax evasion. *Brooklyn Journal of International Law*, 39(2). <https://core.ac.uk/download/pdf/228604591.pdf>
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157–178. <https://doi.org/10.1257/JEP.4.1.157>
- Slemrod, J. (2001). A General Model of the Behavioral Response to Taxation. *International Tax and Public Finance*, 8(2), 119–128. <https://doi.org/10.1023/A:1011204301325>
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: the economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25–48. <https://doi.org/10.1257/JEP.21.1.25>
- Slemros, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1423–1470). National bureau of economic research. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w7473/w7473.pdf
- Smith, A. (1759). *The theory of moral sentiments*. Printed for A. Millar, and A. Kincaid and J. Bell.
<https://www.worldcat.org/es/title/theory-of-moral-sentiments/oclc/964826434?referer=di&ht=edition>
- Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding Tax Evasion. *Public Finance = Finances Publiques*, 31(2), 295–305. <https://ideas.repec.org/a/pfi/pubfin/v31y1976i2p295-305.html>
- Steiner, R., & Soto, C. (1998). *Cinco ensayos sobre tributación en Colombia*. FEDESARROLLO.
https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/1605/Repor_Julio_1998_Steiner_y_Soto.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- Stiglitz, J. (1985). The general theory of tax avoidance. *National Tax Journal*, 38(3), 325–337.
<https://www.jstor.org/stable/41792029>
- Stiglitz, J. E. (1982). Self-selection and Pareto efficient taxation. *Journal of Public Economics*, 17(2), 213–240. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(82\)90020-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(82)90020-2)
- Summers, L. (1981). Taxation and Corporate Investment: A q-Theory Approach. *Brookings Papers on Economic Activity*, 12(1), 67–140. <https://econpapers.repec.org/RePEc:bin:bpeajo:v:12:y:1981:i:1981-1:p:67-140>

- Tanzi, V. (2000). *Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites* (No. 0-181). International Monetary Fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>
- Tanzi, V. (2001). La globalización y la acción de las termitas fiscales. *Finanzas & Desarrollo*, 38(1), 34–37. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/03/pdf/tanzi.pdf>
- Tanzi, V., & Davoodi, H. R. (2000). *Corruption, Growth, and Public Finances* (No. 182). <https://papers.ssrn.com/abstract=880260>
- Tanzi, V., & Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *Staff Papers*, 40(4), 807–828. <https://econpapers.repec.org/RePEc:pal:imfstp:v:40:y:1993:i:4:p:807-828>
- Tarka, P. (2018). An overview of structural equation modeling: its beginnings, historical development, usefulness and controversies in the social sciences. *Quality & Quantity*, 52(1), 313–354. <https://doi.org/10.1007/S11135-017-0469-8>
- Thaler, R. H. (2016). Behavioral economics: past, present, and future. *American Economic Review*, 106(7), 1577–1600. <https://doi.org/10.1257/AER.106.7.1577>
- Timofte, C., Socoliuc, M., & Grosu, V. (2019). Measuring tax evasion. conceptual approaches. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 19(1(29)), 116–121. [https://econpapers.repec.org/RePEc:scm:usvaep:v:19:y:2019:i:1\(29\):p:116-121](https://econpapers.repec.org/RePEc:scm:usvaep:v:19:y:2019:i:1(29):p:116-121)
- Toala Alvarado, M. M. (2015). *Análisis de incentivos tributarios para disminuir la evasión y elusión tributaria 2008-2012* [Universidad de Guayaquil Facultad de Ciencias Económicas]. <http://repositorio.ug.edu.ec/handle/redug/7925>
- Toder, E. (2007). What Is the Tax Gap? *Tax Notes*, 117(4), 367–378.
- Tondini, B. (2006). Blanqueo de capitales y lavado de dinero: su concepto, historia y aspectos operativos. *Centro Argentino de Estudios Internacionales*, 1–38. https://bibliodrogas.gob.cl/biblioteca/documentos/CONTROL_AR_5558.PDF
- Tondini, B. M. (2012). El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal. *Anales de La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 42, 182–195. <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/27010>
- Torgler, B. (2008). What do we know about tax fraud? An overview of recent developments. *Social Research*, 75(4), 1239–1270. <https://www.jstor.org/stable/40972114>
- Torgler, B. (2016). Tax Compliance and Data: What Is Available and What Is Needed. *Australian Economic Review*, 49(3), 352–364. <https://doi.org/10.1111/1467-8462.12158>

- Torgler, B., Schaffner, M., & Macintyre, A. (2007). *Tax Compliance, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality*. <http://isp-aysps.gsu.edu>
- Torgler, B., & Schneider, F. (2007). *Shadow economy, tax morale, governance and Institutional Quality: A panel analysis* (No. 2563).
- Torres Cuzcano, V. (2012). La evasión tributaria: Marco conceptual de sus causas y medición. *Alternativa Financiera*, 45(7), 1–14. https://www.researchgate.net/profile/Victor-Torres-Cuzcano/publication/276273760_Alternativa_Financiera_45_La_evasion_tributaria_Marco_conceptual_de_sus_causas_y_medicion_Tax_evasion_conceptual_approach_with_regard_to_their_causes_and_measurement/links/555484b108aeaaff3bf1e4a1/Alternativa-Financiera-45-La-evasion-tributaria-Marco-conceptual-de-sus-causas-y-medicion-Tax-evasion-conceptual-approach-with-regard-to-their-causes-and-measurement.pdf
- Trannoy, A., & Trotin, G. (2010). Do high tax and tax evasion go hand in hand? The non-linear case. In *IDEP Working Papers*. Institut d'économie publique (IDEP). <https://ideas.repec.org/p/iepep/wpidep/1004.html>
- Traxler, C. (2006). *Tax Evasion, Social Norms and Conditional Cooperation* [University of Munich, Department of Economics]. <https://econpapers.repec.org/RePEc:lmu:dissen:4951>
- Traxler, C. (2009). Voting over taxes: the case of tax evasion. *Public Choice*, 140(1–2), 43–58. <https://www.jstor.org/stable/40270908>
- Trigueros, M. P., Peláez Longinotti, F., & Sánchez Vecorena, J. (2012). *Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina* (No. 3). https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012_EIT_AL_pecho_pelaez_sanchez.pdf
- Trotin, G. (2012). Solving the Yitzhaki paradox: Income tax evasion and reference dependence under prospect theory. *Hal Open Science*, 38, 1–22. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00793664/document>
- Van Gelder, G., & Niels, B. (2013). Tax treatment of hybrid finance instruments. *Derivatives & Financial Instruments*, 15(4), 140–148.
- Van Winden, F., & Ash, E. (2012). On the behavioral economics of crime. *Review of Law and Economics*, 8(1), 181–213. https://pure.uva.nl/ws/files/1884280/116649_379315.pdf
- Vargas Fajardo, A. del P. (2011). Opciones de grado universitario ¿Evasión o acercamiento a una cultura de la escritura? *Infancias Imágenes*, 10(1), 97–109.

- <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3782062&info=resumen&idioma=SPA>
- Veblen, T. (1898). Why is economics not an evolutionary science? *Quarterly Journal of Economics*, 12(4), 373–397. <https://doi.org/10.2307/1882952>
- Vega Borrego, F. A. (2002). *Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición* [Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid]. <https://repositorio.uam.es/handle/10486/4659>
- Vickrey, W. (1961). Counterspeculation, auctions, and competitive sealed tenders. *The Journal of Finance*, 16(1), 8–37. <https://doi.org/10.1111/J.1540-6261.1961.TB02789.X>
- Voicu, C. (2012). Economics and “underground” economy theory. *Theoretical and Applied Economics*, XVIII(7(572)), 71–84. [https://econpapers.repec.org/RePEc:agr:journl:v:7\(572\):y:2012:i:7\(572\):p:71-84](https://econpapers.repec.org/RePEc:agr:journl:v:7(572):y:2012:i:7(572):p:71-84)
- Williamson, O. E. (1993). Transaction Cost Economics and Organization Theory. *Industrial and Corporate Change*, 2(2), 107–156. <https://doi.org/10.1093/ICC/2.2.107>
- Winer, S. L., Hettich, W., & Profeta, P. (2014). The political economy of taxation. In M. Jones (Ed.), *Political Science* (pp. 481–505). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511664458.023>
- Wonglimpiyarat, J. (2010). Economic innovation challenges of financial and tax auditing. *Journal of Economics and International Finance*, 2(12), 290–298. <http://www.academicjournals.org/JEIF>
- Yitzhaki, S. (1974). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201–202. <https://doi.org/10.1007/s10038-003-0047-x>
- Yitzhaki, S. (1987). On the Excess Burden of Tax Evasion. <Http://Dx.Doi.Org/10.1177/109114218701500201>, 15(2), 123–137. <https://doi.org/10.1177/109114218701500201>

Capítulo 3

ESTRUCTURA FISCAL, REFORMAS TRIBUTARIAS Y MECANISMOS PROPULSORES DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

Resumen

En este capítulo se presentan las principales causas/factores del incumplimiento tributario que han conducido a ensanchar la brecha tributaria en Colombia a lo largo del período 1970-2022. Antes de presentar esas causas es necesario conocer el contexto colombiano, explicando cómo es la estructura fiscal del país y qué reformas tributarias se han realizado durante los 50 años analizados. Para ello, el capítulo se estructura en cinco apartados distintos.

En el apartado 3.1 se presenta la estructura del sector público colombiano mostrando cuáles son las entidades a través de las que este realiza su acción. En el apartado 3.2 se describe cómo es la organización del sistema fiscal colombiano, haciendo también referencia al concepto de balance fiscal y describiendo su evolución a lo largo del período de tiempo analizado. En el apartado 3.3 se ponen de manifiesto los puntos clave de las reformas tributarias estructurales implementadas en Colombia a lo largo del período de estudio. En el apartado 3.4 se estudia cómo ha evolucionado la tributación en Colombia en el citado período. Finalmente, en el apartado 3.5 se identifican los factores que conducen al incumplimiento tributario en Colombia.

3.1. Estructura del sector público colombiano

El suministro de bienes y servicios por parte de la economía de mercado satisface parcialmente las necesidades sociales. Por ello, el sector público puede actuar implementando una política fiscal que ayude a la regulación social y se enfoque en el suministro de bienes públicos que contribuyan a una distribución simétrica de la renta y la riqueza, así como en aminorar la exclusión social (González, 1996; Joskow & Rose, 1989; y Stiglitz, 2003).

La axiomática de Musgrave (1985) indica que el Estado con la ayuda del sector público puede influir en la sociedad mediante cuatro políticas públicas. La primera, focalizada en la estabilización de la economía, promoviendo el pleno empleo y la estabilidad de precios. La segunda, encaminada a la asignación directa de recursos y la adquisición de bienes y servicios producidos por el mercado. La tercera dirigida a establecer la carga impositiva y asignar subvenciones sociales. Finalmente, la cuarta dirigida a promover la eficiencia distributiva de las rentas y bienes producidos.

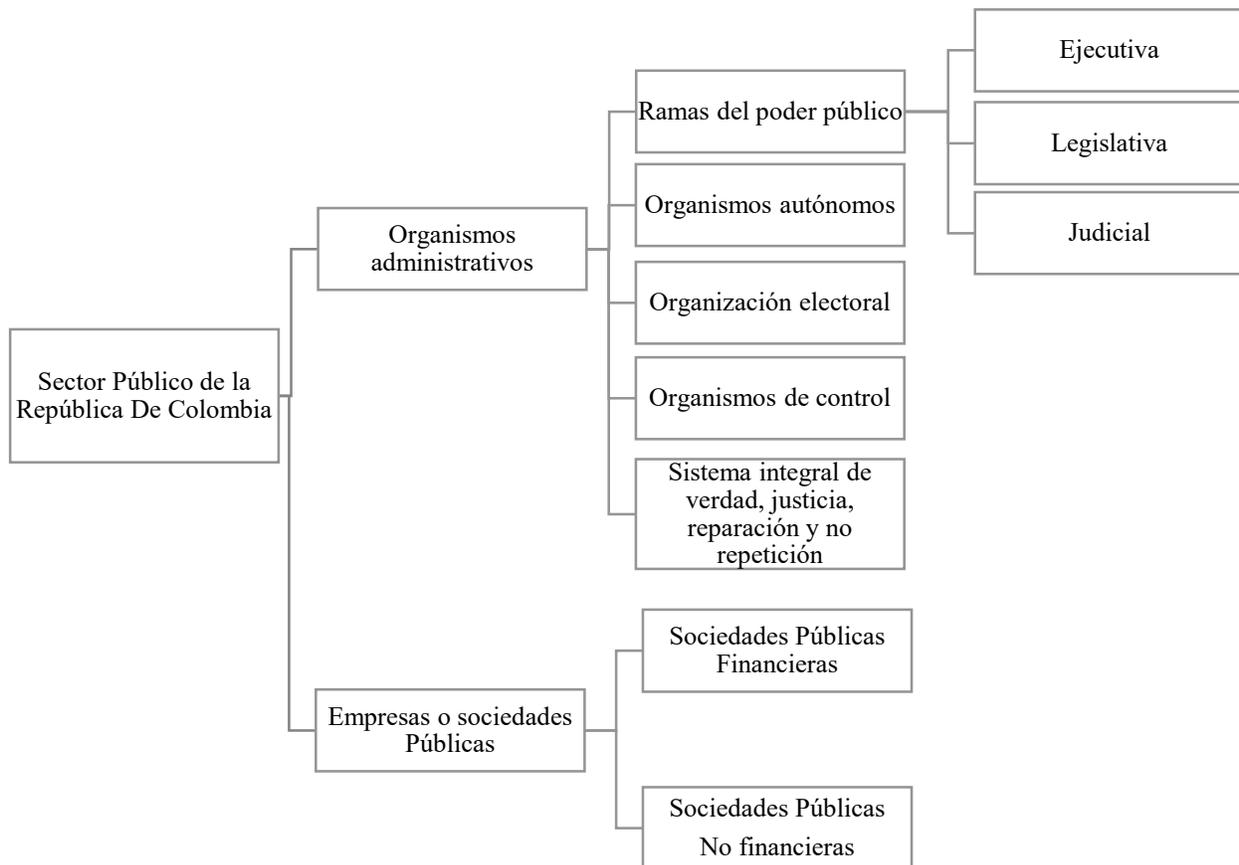
Este papel tan importante del sector público se desarrolla en la práctica a través de su herramienta principal de acción: los presupuestos públicos. Las funciones que desarrolla el sector público implican gastos y para financiarlas es necesario obtener ingresos. A través de esos ingresos y gastos el sector público puede ayudar a asociar las fuerzas de los sectores público y privado para estructurar un modelo económico que favorezca las transformaciones sociales y el estado del bienestar (Ostrom & Ostrom, 1977; Stiglitz, 1999; Stiglitz, 2003).

Para poder entender cómo es y cómo actúa el sector público en Colombia es necesario conocer a través de qué entes o entidades realiza su acción. Por ello, a continuación, se muestra la estructura organizativa del sector público colombiano (gráfico 3.1). La estructura organizativa que se presenta tiene en cuenta lo expuesto en dos fuentes de información distintas:

- Por una parte, la taxonomía del sector público propuesta por la Mesa de Entidades de la Comisión Intersectorial de Estadísticas de las Finanzas Públicas de Colombia a efectos de la elaboración de las estadísticas de finanzas públicas (Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas, 2019). Esta taxonomía distingue, por un lado, el gobierno (incluyendo el nivel nacional, departamental y municipal) y, por otro lado, las sociedades públicas (tanto financieras como no financieras). Se trata de una taxonomía ampliamente utilizada porque sigue las recomendaciones del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional (Fondo Monetario Internacional, 2014) para tratar de converger hacia las normas internacionales de información financiera.

- Por otra parte, el Manual de Estructura del Estado colombiano elaborado por el Departamento Administrativo de la Función Pública en el que se hace referencia a las ramas del poder público y otros organismos de distinta naturaleza⁶.

Gráfico 3.1. Estructura del sector público colombiano



Fuente: elaboración propia a partir del Manual de Estructura del Estado colombiano elaborado por el Departamento Administrativo de la Función Pública (<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/manual-estado/index.php>) y de la clasificación de entidades del sector público colombiano para la elaboración de estadísticas de finanzas públicas elaborada por la Comisión Intersectorial de Estadísticas de las Finanzas Públicas (CIEFP, 2019).

Como se observa en el gráfico 1, las entidades que integran el sector público se clasifican atendiendo a su naturaleza económica en: organismos administrativos y empresas o sociedades públicas. Las sociedades públicas guían su actuación respondiendo fundamentalmente a las fuerzas del mercado (oferta y demanda),

⁶ <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/manual-estado/index.php>.

mientras que los órganos administrativos se encargan de proveer bienes y servicios sobre una base que no responde prioritariamente a las fuerzas del mercado.

A continuación, se presenta con más detalle cada uno de los tipos de entidades e instituciones que integran el sector público colombiano.

3.1.1. Organismos administrativos

Los organismos administrativos se pueden estructurar en cinco categorías distintas: i) ramas del poder público, ii) organismos autónomos, iii) organización electoral, iv) organismos de control y v) sistema integral de verdad justicia, reparación y no repetición.

i) Ramas del poder público. Se dividen en tres ramas autónomas que contribuyen al cumplimiento de las funciones del Estado. Estas ramas son: a) rama ejecutiva, b) rama legislativa y c) rama judicial.

a. Rama ejecutiva. Ejecuta todas las actividades administrativas del Estado. Esta rama del poder público, designada también como poder ejecutivo, comprende tres niveles de gobierno organizativo y de ordenación territorial reconocidos como: el gobierno nacional, el gobierno departamental y el gobierno municipal.

Estos niveles de gobierno se designan por elección popular cada cuatro años y son ellos mismos quienes aprueban el presupuesto con el que operan en cada legislatura.

- **Gobierno nacional.** Este nivel de gobierno está integrado por la Presidencia de la República, los ministerios, los departamentos administrativos y las superintendencias encargadas del control y vigilancia de las actividades económicas.

Concretamente, le corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público elaborar el Presupuesto General de la Nación (PGN). El PGN es un instrumento de planificación que señala la forma en que se ejecuta el gasto público y las fuentes financiación que lo sustentan⁷. El PGN es aprobado por el Congreso de la República mediante la Ley Orgánica del Presupuesto con el fin de materializar las funciones de asignación, distribución y estabilización.

Dos mecanismos buscan el equilibrio del PGN: por un lado, la Regla Fiscal (RF), que establece las directrices para reducir la brecha entre ingresos y gastos y, por otro lado, el Marco Fiscal de

⁷ Generalmente las fuentes de financiación que sustentan el funcionamiento de las entidades de carácter nacional vienen de partidas presupuestales específicas, asignadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y distribuidas a través de la Tesorería General de la Nación.

Mediano Plazo (MFMP), que concreta los objetivos de la política fiscal y el principio de la homeóstasis presupuestaria estableciendo los límites del gasto y del endeudamiento público y las partidas futuras del ingreso de acuerdo con el crecimiento económico. Concretamente, la homeóstasis presupuestaria debe garantizar que el crecimiento real del PGN se corresponda con el crecimiento económico, garantizando el equilibrio macroeconómico de la nación.

- **El gobierno departamental.** Este nivel de gobierno despliega su acción administrativa mediante entidades públicas tales como las gobernaciones y las secretarías de gobierno y de hacienda departamentales, que son quienes gestionan los ingresos corrientes y de capital provenientes del nivel nacional e internacional.

La aprobación del presupuesto del nivel departamental la realiza la Asamblea Departamental, quien, por mediación de los diputados, expide leyes orgánicas del presupuesto anual de rentas y gastos para promover el desarrollo económico y social en los 32 departamentos que integran el territorio nacional.

- **El gobierno municipal.** El nivel de gobierno municipal⁸ desarrolla su gestión mediante entes públicos como: las alcaldías, las secretarías de hacienda y tesorerías municipales, los departamentos administrativos y las entidades que administran el presupuesto de ingresos y gastos corrientes de los entes territoriales. Dentro este nivel de gobierno se incluyen entidades descentralizadas como las instituciones dedicadas, entre otras, a la administración de los fondos de: i) vivienda, ii) recreación, deporte y cultura, iii) entidades de salud pública y iv) naturaleza educativa y prestadores de servicios públicos.

La aprobación del presupuesto en el nivel municipal se realiza a través del Consejo Municipal⁹. Este cuerpo colegiado administra los entes territoriales municipales y dictamina las leyes orgánicas del presupuesto de rentas y gastos en concordancia con el plan de desarrollo municipal concebido por las alcaldías.

⁸ Colombia cuenta con 32 departamentos y 1.122 municipios. De acuerdo con lo establecido en el artículo 7mo de la Ley 1551 de 2012, esos municipios se clasifican en diversas categorías teniendo en cuenta tres características fundamentales: i) densidad poblacional, ii) volumen de los ingresos corrientes y de libre destinación en la vigencia fiscal y iii) influencia económica y geográfica del municipio en el territorio nacional.

⁹ En el caso del distrito capital Bogotá, el Consejo Municipal se denomina Consejo Distrital.

Cabe destacar que en cada uno de los niveles de gobierno señalados se incluyen los fondos de seguridad social¹⁰. Estos fondos permiten prestar asistencia social mediante cuatro frentes de acción: i) el Sistema General de Pensiones, regido por las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías de Colombia que asisten a la sociedad con prestaciones económicas por vejez, incapacidad, fallecimiento o supervivencia, ii) el Sistema General de Seguridad Social en Salud, administrado por las entidades promotoras de salud que se ocupan de la prestación y la financiación de los requerimientos sociales de salud, iii) el Sistema General de Riesgos Laborales, dispuesto por las administradoras de riesgos laborales, y que ampara contingencias derivadas de la actividad laboral tales como accidentes de trabajo o incidentes propios de la actividad de los trabajadores y iv) los Servicios Sociales Complementarios, quienes, mediante el Programa Colombia Mayor, otorgan subvenciones a la población mayor en condiciones de pobreza extrema, pobreza oculta y/o estado de indigencia.

Los fondos de seguridad social que soportan las prestaciones económicas señaladas se nutren de las contribuciones efectuadas por los trabajadores que cotizan al sistema de seguridad social colombiano por la percepción de rentas del trabajo y remuneraciones salariales subyacentes del sistema productivo.

- b. **Rama legislativa.** Su propósito fundamental es formular los proyectos de ley y los actos legislativos que rigen el funcionamiento del Estado. El Congreso de la República es quien se ocupa de esta función. El Congreso es una legislatura compuesta bicameralmente por el Senado y la Cámara de Representantes. Dentro de sus responsabilidades también están: la realización de los debates de control político, el seguimiento de la gestión administrativa del ejecutivo y la aprobación de cambios substanciales en la estructura de la carta magna política que rige el Estado colombiano. La rama legislativa también se ocupa de la designación de funcionarios y autoridades con responsabilidades especiales.
- c. **Rama judicial.** Su misión es velar por la exigibilidad del cumplimiento de la Constitución Política de Colombia y de las leyes a través de las que se imparte justicia, mediante las jurisdicciones ordinaria, contenciosa, constitucional y disciplinaria. También reconoce y establece los derechos y los deberes que garantizan la convivencia y el bienestar de la sociedad. Asimismo, vela por el cumplimiento de la estabilidad jurídica, así como la imparcialidad y el equilibrio entre justicia y equidad mediante fallos, sentencias y autos.

¹⁰ La *Ley 100 de 1993* (1993), organiza el sistema de seguridad social colombiano estableciendo su administración por entidades públicas y privadas, con el fin de imprimir eficiencia y competitividad a las prestaciones sociales otorgadas por el sistema.

Algunas de las entidades judiciales encargadas de ejecutar las responsabilidades de esta rama del poder público son: la Corte Constitucional (jurisdicción constitucional), la Corte Suprema de Justicia (jurisdicción ordinaria), el Consejo de Estado (jurisdicción de lo contencioso administrativo), el Consejo Superior de la Judicatura (jurisdicción disciplinaria) y la Fiscalía General de la Nación (ente acusador).

- ii) **Organismos autónomos.** Los organismos autónomos son instituciones públicas que se distinguen por su carácter autónomo e independiente de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución Política de Colombia de 1991. Se constituyen como autoridades que regulan, supervisan y realizan funciones específicas y propias del Estado. Los organismos autónomos son: el Banco de la República de Colombia¹¹, la Comisión Nacional del Servicio Civil, las Corporaciones Autónomas Regionales, los Entes Universitarios Autónomos y la Autoridad Nacional de Televisión.
- iii) **Organización electoral.** Es la estructura organizativa que planea, supervisa y coordina los comicios y los sufragios electorales en el territorio nacional. Esta estructura también coordina el proceso logístico de identificación de los individuos que residen en el espacio colombiano. Su gestión es liderada por el Registrador del Estado Civil y está asistida por dos organismos fundamentales: el Consejo Nacional Electoral y la Registraduría del Estado Civil.
- iv) **Organismos de control.** Son instituciones independientes que controlan y vigilan el cumplimiento de las funciones públicas y el destino de los recursos públicos. Asimismo, asignan las sanciones correspondientes a las que haya lugar. Estas misiones se realizan mediante: el Ministerio Público, conformado por la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo, las Personerías Municipales y Distritales, así como la Contraloría General de la República y la Auditoría General de la República.
- v) **Sistema integral de verdad, justicia, reparación y no repetición.** Está integrado por varios mecanismos judiciales especiales que se pusieron en marcha a raíz del proceso de paz firmado en el año 2016 entre el gobierno nacional y las Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia FARC – EP con el propósito de reparar y restablecer los derechos de las víctimas del conflicto armado. Su misión se centra en la rendición de cuentas por parte de los actores armados con el fin de esclarecer la verdad de lo ocurrido durante el conflicto bélico, garantizando la seguridad jurídica del proceso y promoviendo la no repetición y la reconciliación nacional. Esta misión se lleva a cabo a través de tres organismos

¹¹ Es el Banco Central de la República de Colombia, designado por la Constitución de 1991 como la máxima autoridad monetaria y crediticia del territorio nacional.

fundamentales: la Jurisdicción Especial para la Paz, la Unidad de Búsqueda de Personas Desaparecidas en el marco del conflicto y la Comisión de Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la No Repetición Civil.

3.1.2. Empresas - Sociedades públicas

De acuerdo con la Ley 489 de 1998 y conforme a lo estipulado por la Mesa de Entidades de la CIEFP, las sociedades públicas son entidades públicas descentralizadas de carácter autónomo que ofertan bienes y servicios. Concretamente, su objetivo se centra en la provisión de oficios de carácter administrativo, la prestación de servicios públicos o la ejecución de actividades de carácter industrial y comercial. Atendiendo al tipo de actividades realizadas, se puede distinguir entre sociedades públicas no financieras y sociedades públicas financieras.

- **Sociedades públicas no financieras**

Las sociedades públicas no financieras son instituciones públicas residentes que producen y ofertan bienes y servicios no financieros (Fondo Monetario Internacional, 2001; Lozano-Espitia, 2002; Alonso C et al., 2006; Villar et al., 2018; CIEFP, 2019).

Las empresas del gobierno de propiedad pública ofertan bienes y servicios que permiten atender los requerimientos sociales en educación y suministrar servicios públicos como los servicios domiciliarios, de seguridad social, procedimientos de justicia, etc. Asimismo, proveen los mecanismos apropiados para garantizar la seguridad nacional. Estos servicios de carácter público pueden converger o no en un espacio mercantil, aunque su precio no está determinado por la confluencia de la oferta y demanda de mercado. Más bien, actúan como oligopolios puros de carácter público que proveen servicios primordiales para el establecimiento del orden social.

Dentro de las entidades descentralizadas se encuentran, por ejemplo, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas sociales de Estado, los establecimientos públicos, las sociedades de economía mixta, las unidades administrativas o las empresas suministradoras de servicios públicos.

- **Sociedades públicas financieras**

Las sociedades públicas financieras son las instituciones públicas que se dedican principalmente a la intermediación y prestación de servicios financieros, captando y colocando recursos que tienen un papel fundamental en la financiación de las actividades productivas del país (tanto del sector público como del privado). Las sociedades públicas financieras forman parte del sistema financiero colombiano y del mercado de capitales intermediado (Fondo Monetario Internacional, 2001; Lozano-Espitia, 2002; Alonso et al., 2006; Bernal et al., 2018; Banco de la República de Colombia, 2018; CIEFP, 2019).

Las sociedades públicas financieras realizan operaciones cuasifiscales de orden financiero que influyen en los balances del sector público. Algunas de estas sociedades promueven operaciones financieras activas de crédito mediante empréstitos subsidiados y su supervisión la lleva principalmente a cabo la Superintendencia Financiera de Colombia, como regulador financiero (Banco de la República, 2018; Lozano-Espitia, 2002; Alonso et al., 2006; Bernal et al., 2018). Asimismo, destaca el papel supervisor del Banco de la República de Colombia, que es máxima autoridad monetaria y crediticia del país, y que interviene en el mercado monetario para encontrar la estabilidad de precios y terciar en posibles tensiones financieras y cambiarias.

3.2. El sistema fiscal colombiano

En este apartado se muestra cómo es la estructura con la que se organiza el sistema fiscal colombiano. Para ello, el apartado se organiza en tres epígrafes distintos. En el primero de ellos se hace referencia a las disposiciones legales que han permitido que el Estado colombiano haya podido avanzar en materia fiscal en las últimas décadas. En el segundo se presentan las diversas categorías de ingresos y gastos que integran el sistema fiscal colombiano y que permiten comprender la complejidad del mismo. En el tercero se explica cómo es el balance fiscal en Colombia y cuál es la situación de contexto que permite entender su evolución a lo largo del tiempo.

3.2.1. Marco normativo

En los últimos 50 años Colombia ha diseñado un marco institucional que le ha permitido fortalecer la administración pública y enrutarla hacia la disciplina fiscal. Para estos efectos, el Estado colombiano delineó, especialmente desde inicios de la década de los años noventa, un marco regulatorio institucional que racionalizaría su tamaño y le permitiría avanzar hacia el fortalecimiento del ahorro público, la estabilidad macroeconómica y la estructuración orgánica del PGN. En este camino, las administraciones públicas se plantearon mermar el nivel de endeudamiento y racionalizar los gastos de funcionamiento de los entes territoriales, basándose en fortalecer la descentralización administrativa y política subnacional para alcanzar mayor autonomía y la consecución de un Estado más participativo (Departamento Nacional De Planeación, 2006; (Fernández-Corugedo, 2020).

En el bienio 2002-2004 la administración pública apostó por la modernización del sector público mediante la reestructuración del tamaño de las entidades del Estado y la inclusión de instrumentos financieros que ayudarían a fortalecer la gestión pública. Esta apuesta se desarrolló a través de cuatro frentes de acción: i) la transparencia fiscal, ii) la cultura de la rendición de cuentas, iii) la renovación y la armonización internacional de la

metodología con la cual se diseñaría el PGN y iv) el establecimiento de un balance de gestión fiscal que reflejase la capacidad fiscal del Estado colombiano para atender las necesidades en materia económica y social (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2015). A ello se unieron los esfuerzos por consolidar la responsabilidad, la transparencia y la sostenibilidad fiscal. Asimismo, hay que añadir el diseño de mecanismos como la RF y diversos marcos normativos que promovieron la eficiencia recaudatoria y distributiva del gasto, así como la equidistribución del ingreso para tratar de reducir la pobreza y las necesidades básicas insatisfechas. Además, se intentó mejorar la estabilidad de las finanzas públicas con la reducción de la evasión y el fortalecimiento de la gerencia pública en un horizonte plurianual (Bonet et al., 2014; Bonet-Morón et al., 2018). Las apuestas del gobierno central se han orientado, desde entonces, a fortalecer la administración pública con la reestructuración del ingreso, a través de reformas tributarias que vigorizan los ingresos corrientes, atenúan la evasión tributaria y aminoran la rigidez del gasto público. El marco normativo generado persigue el resultado positivo del balance fiscal nacional, de cara a la estabilización de la salud fiscal colombiana y que esta pueda responder a los derechos económicos, sociales y culturales de los ciudadanos.

Desde esta perspectiva resulta importante reconocer las disposiciones jurídicas que han conducido a que el Estado colombiano, principalmente desde inicios de la década de los noventa, haya podido caminar hacia la modernización del sector público y la estabilidad fiscal del gobierno nacional y los entes subnacionales.

En primer lugar, la carta magna política de 1991 estableció los principios de eficiencia, equidad y progresividad para el sistema fiscal colombiano, con el fin de establecer gradualmente la eficiencia recaudatoria y la justicia distributiva derivadas de la exacción de tributos (Piza, 2008).

Cuatro años más tarde, la Ley 209 de 1995 aprobó la creación del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera como un mecanismo de resiliencia fiscal. La pretensión con la que se creó este fondo era la de fortalecer el ahorro fiscal mediante la administración de los recursos monetarios procedentes de las regalías del sector energético, especialmente de la exploración y explotación del petróleo.

Un año más tarde el Estado colombiano vio la necesidad de poner en marcha una herramienta moderna que contribuyera a la sistematización y eficiencia del ejercicio presupuestario y, por ello, se aprobó el Decreto 111 de 1996 que definiría el marco presupuestario colombiano dispuesto por el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

En el año 1997, la Ley 358 estableció la necesidad de delimitar el déficit fiscal de los entes territoriales, proponiendo instrumentos de monitoreo que mostrasen la evolución de la ratio de endeudamiento-liquidez. El espíritu técnico de esta Ley, creada en torno al principio de estabilidad y sostenibilidad fiscal, se centró en promover los instrumentos fiscales que ayudasen a comparar el nivel de endeudamiento de los entes territoriales con su capacidad pago.

El período 1998-1999 se caracterizó por la fragilidad macroeconómica, fiscal y política del entorno colombiano. La crisis asiática que se inició en Tailandia y se diseminó desde Rusia hasta América del Sur generó externalidades negativas tanto en la tasa de crecimiento económico, como en la estabilidad de los mercados financieros. La resiliencia macroeconómica y fiscal tanto a nivel nacional como subnacional se vio afectada como resultado del efecto sistémico comentado.

Como respuesta a las fragilidades económicas provocadas por esa crisis, y con el objetivo de buscar un correctivo al desequilibrio fiscal del nivel subnacional, el Estado colombiano formuló el marco legislativo integrado por la Ley 617 de 2000 y el Acto Legislativo 01 de 2001. La Ley 617 de 2000 promovió el equilibrio fiscal y la categorización de los entes territoriales para asignar a cada uno de ellos límites específicos en materia de gastos de funcionamiento, tomando como referencia su densidad poblacional y la dimensión de su volumen productivo. El Acto Legislativo 01 de 2001 reformó el sistema de transferencias del nivel subnacional con la creación del Sistema General de Participaciones, como mecanismo de distribución de recursos territoriales destinados a la mejora de la salud, la educación, los servicios públicos domiciliarios y el saneamiento básico. El crecimiento de esa distribución se desligó de los ingresos corrientes de la nación y se indexó a la tasa de inflación, asimismo se fijó una tasa de crecimiento real constante situada en el 2% para el período 2002-2005 y en el 2,5% para el período 2006-2008 (Bonet et al., 2014). Continuando con el análisis de las disposiciones que fortalecieron el marco normativo del Sistema General de Participaciones, el Acto Legislativo 04 de 2007 estableció que la distribución de los recursos se mantendría indexada a la tasa de inflación, pero con cambios en la tasa de crecimiento real en un rango situado entre el 3% y el 4% para el período 2009-2016. Este Acto Legislativo también instituyó el reparto de recursos adicionales para el período 2009-2015, estableciendo un rango entre el 1,3% y el 1,8% del total de las apropiaciones. A partir del año 2017 se estableció que el monto de los recursos que capitalizarían el Sistema General de Participaciones se ajustaría de acuerdo con el crecimiento promedio cuatrianual de los ingresos corrientes de la nación.

Por otro lado, basándose en las normas orgánicas del Estatuto Orgánico del Presupuesto y del PGN, la Ley 819 de 2003 se centró en los objetivos de responsabilidad, transparencia y fortalecimiento del sistema fiscal colombiano. Esta Ley estableció como objetivo fiscal el equilibrio de la deuda pública, a fin de promover una tasa crecimiento económico sostenible y perdurable. La Ley también estableció metas concretas para las vigencias fiscales futuras, así como para el superávit primario de las sociedades públicas no financieras, e introdujo el concepto de Balance Fiscal Estructural¹².

¹² El concepto de Balance Fiscal Estructural se explicará con detalle en el apartado 3.2.3.

Con el objetivo de cohesionar la transparencia y la sostenibilidad fiscal y tratando de buscar el superávit del Balance Fiscal Estructural, el Estado colombiano aprobó en el año 2011 la Ley 1473 con la cual se creó la RF. Este mecanismo, aplicado solo para el gobierno central, resulta fundamental para la arquitectura de la política fiscal porque proyecta los resultados plurianuales del Balance Fiscal Estructural, con el objetivo de armonizar el ingreso estructural con el gasto estructural.

La RF es una herramienta de estabilidad fiscal que atenúa el excesivo endeudamiento, limita el desmedido sesgo del gasto público y proyecta la adecuada focalización de las regalías provenientes de la actividad minero-energética. Los objetivos cuantitativos de estabilización y saneamiento fiscal contenidos en la RF se centran en la reducción progresiva del déficit fiscal estructural al 2,4%; 1,4% y 1% para los años 2014, 2018 y 2022 respectivamente.

El marco jurídico de la RF se sistematiza a través del MFMP. El MFMP es un mecanismo que tiene como objetivo evaluar las metas fiscales propuestas por la administración pública en una determinada vigencia fiscal, adaptándose a las fluctuaciones del entorno macroeconómico nacional e internacional. Además, el MFMP persigue la armonización entre el superávit fiscal primario y el endeudamiento público, la reducción del déficit fiscal estructural, la disminución de la pobreza extrema y la reducción progresiva de la exclusión social.

Con el objetivo de poder dar seguimiento al cumplimiento de las metas fiscales y materializar la armonización del ingreso fiscal estructural y el gasto estructural, surgen dos órganos colegiados que contribuyen a la evaluación y cumplimiento de la RF y el MFMP: i) el Comité Consultivo de la RF y ii) la Comisión del Gasto y la Inversión Pública.

El marco normativo expresado por la Ley 1473 de 2011, el Decreto 1790 de 2012 y el Decreto 370 de 2020, permitió constituir el Comité Consultivo de la RF para establecer la armonización entre el gasto y el ingreso fiscal estructural, conforme a las metas fiscales interanuales sistematizadas por el MFMP (López Velandia & López Ghio, 2019).

Con la Ley de Reforma Tributaria 1819 de 2016 y con el Decreto 320 de 2017 se creó la Comisión del Gasto y la Inversión Pública con el objetivo de reducir los sesgos del gasto público y atenuar progresivamente el déficit fiscal estructural. Este marco normativo se centraba en la evaluación de la eficiencia de la política de subvenciones y en revisar los criterios de priorización de la inversión y su incidencia en los indicadores sociales. Todo ello con el fin de formular marcos de acción que fortalezcan la gestión de las entidades que integran el sector público y conduzcan a la formalización de la economía, la reconversión de la base productiva colombiana, la reducción de las brechas de pobreza y la distribución del ingreso nacional (Bernal et al., 2018).

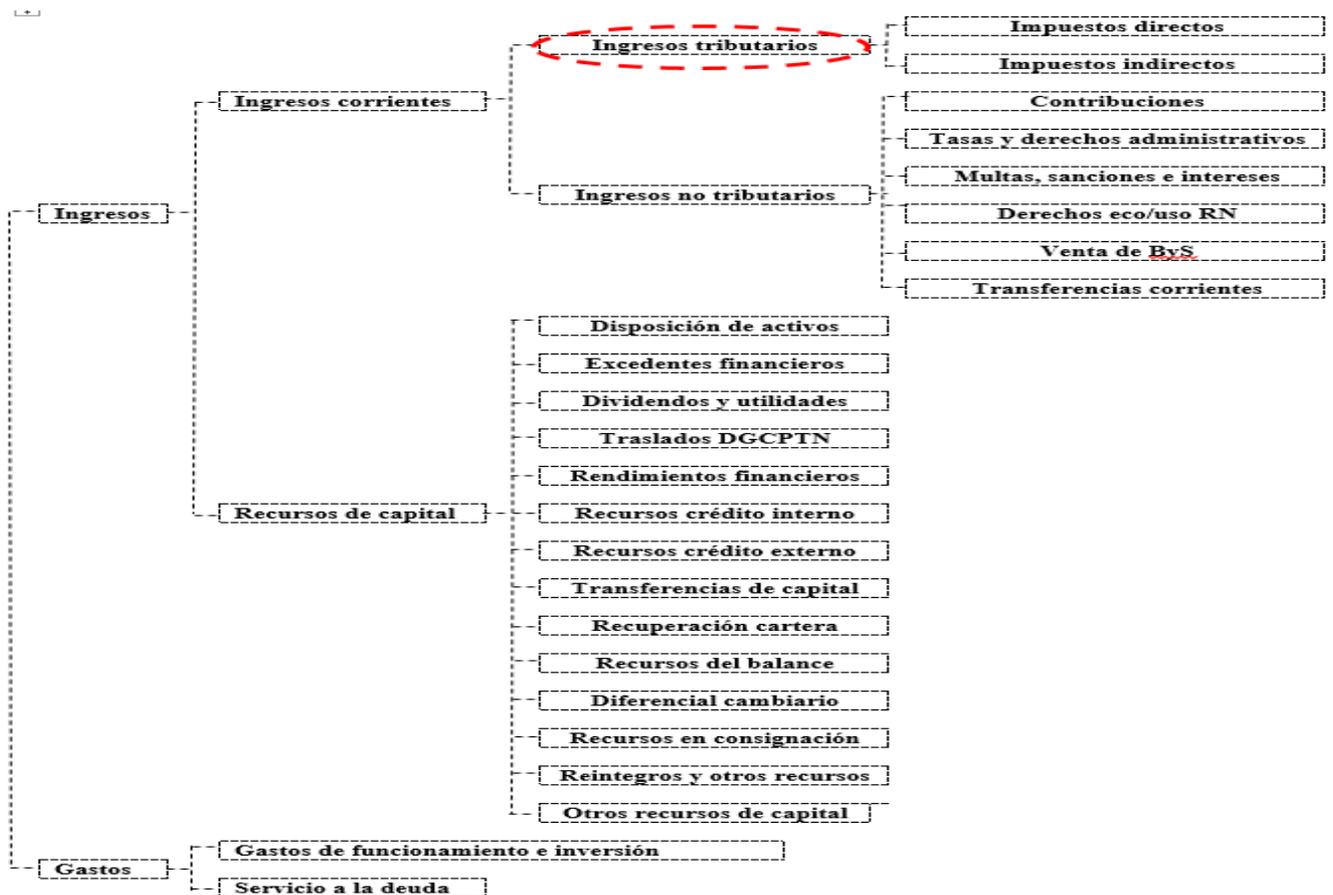
3.2.2. Estructura del sistema fiscal colombiano

El sistema fiscal colombiano se debe sustentar en una estructura que le permita:

- i. Actuar como instrumento de focalización de recursos para atender las necesidades de inversión social y los gastos oficiales de funcionamiento.
- ii. Actuar como instrumento de política económica para promover la eficiencia recaudatoria, la distribución de la riqueza y la justicia distributiva.

Atendiendo a estas consideraciones, es importante conocer cómo es la estructura del sistema fiscal colombiano. Es más, teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por esta Tesis Doctoral, conviene prestar especial atención a los ingresos tributarios, puesto que desempeñan un papel fundamental a la hora de identificar el impacto que el incumplimiento tributario ocasiona en su recaudación. Por todo ello, en el gráfico 3.2 se muestra la estructura del sistema fiscal colombiano.

Gráfico 3.2. Estructura del sistema fiscal colombiano



Fuente: elaboración propia a partir de (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2018)

Como se observa en el gráfico 3.2 el sistema fiscal colombiano se estructura en torno a dos categorías distintas de ingresos y gastos. Concretamente se distinguen: a) los ingresos corrientes (ICs), b) los recursos de capital, c) los gastos de funcionamiento e inversión y d) el servicio a la deuda. Esta clasificación se ha elaborado teniendo en cuenta lo dispuesto en dos fuentes distintas. Por un lado, el Manual de Clasificación Presupuestal del PGN en armonía con los estándares internacionales (MinHacienda, 2018) y, por otro lado, el documento denominado Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano (MinHacienda, 2019).

A continuación, se presenta con detalle cada una de las categorías de ingresos y gastos que integran el sistema fiscal colombiano.

3.2.2.1. Ingresos Corrientes

Los ICs son las fuentes de financiación que sustentan el diseño del presupuesto del Estado. Son recursos que proceden de los ingresos ordinarios y habituales derivados del aporte nacional, departamental y municipal. Por lo tanto, este tipo de recursos se caracterizan por su carácter regular y predictivo. Estos ingresos sirven, principalmente, para financiar los gastos de la nación, con los que se atienden las necesidades de inversión social. Los ICs están, a su vez, integrados por dos tipos de ingresos distintos: los ingresos públicos tributarios (IPTs) y los ingresos no tributarios (INTs).

Los IPTs constituyen la principal fuente de financiación del Estado y tienen su origen en la responsabilidad fiscal que tienen los sujetos pasivos de sufragar los impuestos directos e indirectos. Estos tributos son esenciales a la hora de estimar el impacto generado por la brecha tributaria.

Los impuestos directos gravan específicamente las rentas productivas y de capital, el cúmulo de patrimonio y el acervo de riqueza. Esta clase de impuestos se caracteriza por ser no transferibles y en ellos es el sujeto pasivo quien directamente debe realizar su pago. A título ilustrativo se pueden citar como ejemplos de este tipo de impuestos: el impuesto a la renta de las personas físicas (naturales y jurídicas), la autorretención de renta, el impuesto predial, el impuesto a las valorizaciones y el impuesto de timbre.

Los impuestos indirectos son por naturaleza transferibles. En el caso colombiano el de mayor peso en los IPTs es el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Con menor participación se encuentran, entre otros: el tributo de Industria y Comercio, las tarifas arancelarias y el Impuesto al Valor Agregado Externo (IV Ae).

Los INTs hacen referencia a las rentas que recibe el Estado que son diferentes de los tributos. Se incluyen en esta categoría los recursos provenientes de contribuciones sociales, las asociadas a la nómina, las relacionadas con el control fiscal, el notariado y las relacionadas con los aportes a las comisiones de regulación, superintendencias y fondos especiales. También se incluyen en esta categoría las tasas y derechos

administrativos derivados de los bienes y servicios ofrecidos por las entidades públicas, las multas, sanciones e intereses derivados del cobro coactivo del Estado, los derechos económicos por el uso de recursos naturales diferentes a las regalías y por la venta de bienes y servicios que realizan las empresas industriales y comerciales del Estado.

Por último, en esta categoría también se incluyen los recursos resultantes de las transferencias corrientes tales como: las donaciones y transferencias de capital, las sentencias, las conciliaciones, la prescripción de depósitos, los procesos de extinción de dominio y los recursos del aseguramiento del sistema de seguridad social.

3.2.2.2. Recursos de Capital

Los recursos de capital se caracterizan por su carácter ocasional y esporádico. Este tipo de ingresos proceden de múltiples fuentes entre las que destacan las siguientes:

- **Disposición de activos financieros y no financieros.** Estos recursos provienen de la venta de acciones, de los rendimientos financieros que generan los fondos de inversión y de la privatización total o parcial de las empresas públicas.
- **Excedentes financieros.** Son los beneficios obtenidos con la producción de bienes y servicios generados por las instituciones públicas y las empresas industriales y comerciales del Estado en una vigencia fiscal determinada.
- **Dividendos y utilidades.** Son los beneficios distribuidos por las empresas de economía mixta¹³ y recibidos por la administración pública. Asimismo, se incluyen las utilidades generadas por inversiones de capital que realiza el Banco de la República en los mercados financieros trasfronterizos.
- **Traslados de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN).** Son recursos girados a través de la DGCPTN por los órganos públicos empleando el sistema de cuenta única nacional. Estos recursos atienden las obligaciones presupuestales y financieras comprometidas en una vigencia fiscal determinada y explícitas en el Plan Nacional de Desarrollo (Melo-Becerra et al., 2020).
- **Rendimientos financieros.** Son recursos de carácter oficial que proceden de las operaciones financieras que realiza el sector público, como por ejemplo los intereses por préstamos o rendimientos de recursos de propiedad transitoria, entre otras fuentes.

¹³ Las sociedades de economía mixta son sociedades cuyo capital social está integrado por aportaciones del sector público y del sector privado.

- **Recursos del crédito interno y del crédito externo.** Son recursos que provienen de la financiación que conceden organismos e instituciones nacionales e internacionales, tales como: los establecimientos financieros nacionales, las instituciones multilaterales de carácter internacional y el mercado de capitales trasfronterizo. Esta clase de recursos también procede de las líneas de crédito de gobierno a gobierno y la emisión de títulos de deuda pública exigibles en moneda internacional.
- **Trasferencias de capital.** Son ingresos que proceden de donaciones de gobiernos e instituciones internacionales y condonaciones de deuda. Se incluyen también las indemnizaciones de capital y el reembolso de fondos de contingencia.
- **Recuperación de cartera.** Recursos resultantes de la amortización de préstamos ofrecidos por el gobierno nacional a otras entidades gubernamentales o personas naturales.
- **Recursos del balance.** Son recursos provenientes de vigencias pasadas y que se asignan a vigencias futuras para financiar el presupuesto del año siguiente.
- **Diferencial cambiario.** Son recursos que se generan con las operaciones de crédito y como consecuencia del diferencial cambiario generado entre el momento de su desembolso y el momento en que se produce la operación de monetización.
- **Recursos en consignación.** Son recursos consignados en instituciones públicas de forma transitoria para posteriormente ser entregados al beneficiario final.
- **Reintegros de recursos y otros recursos.** Son recursos de capital reembolsados por terceros al gobierno nacional como, por ejemplo, las partidas presupuestarias no ejecutadas o no asumidas por instituciones públicas o entes territoriales en una determinada vigencia fiscal.
- **Otros recursos de capital.** Aquí se incluyen otro tipo de recursos de capital como, por ejemplo, la reducción la deuda flotante con los proveedores o los ingresos generados por falta de ejecución de en el presupuesto.

3.2.2.3. Gasto Público

En el marco de la política fiscal colombiana, el gasto del Estado incluye los gastos de funcionamiento e inversión, por un lado, y el servicio a la deuda, por otro lado.

Los gastos de funcionamiento se derivan de la administración de las entidades que integran el sector público colombiano y la prestación de servicios a los ciudadanos. Los gastos de inversión persiguen el cumplimiento de los objetivos contenidos en los planes operativos de inversión de los ámbitos nacional, departamental y

municipal, los cuales se explicitan en el Plan Nacional de Desarrollo. Estos gastos de inversión se destinan, entre otros objetivos, a: i) la inversión social focalizada en servicios de salud, educación, vivienda, seguridad y defensa, ii) los programas sociales en general, iii) los gastos en infraestructuras públicas y iv) el flujo de transferencias corrientes¹⁴.

El servicio a la deuda hace referencia a los pagos que realiza el Estado para hacer frente a la amortización de títulos de deuda y empréstitos junto con los intereses y las comisiones pagados tanto por la deuda pública externa como interna. La deuda consolidada (externa e interna) es la emitida por el Estado para poder atender al déficit fiscal y a las necesidades de financiación requeridas por el PGN.

3.2.3. Estructura del balance fiscal colombiano y análisis de contexto

El sistema fiscal colombiano asume que el equilibrio del balance fiscal es un mecanismo estabilizador. Esta postura establece que la política fiscal debe tener como objetivo fundamental la reducción progresiva de la brecha entre el ingreso y el gasto fiscal (Ramos & Rincón, 2000; Ramírez Plazas, 2007; Restrepo, 2008).

El balance fiscal se expresa mediante la siguiente identidad macroeconómica:

$$Bf = (T - G) \quad [1]$$

donde

Bf : balance fiscal,

T: total de ingresos consolidados correspondientes a impuestos y otra tipología de ingresos corrientes y de capital.

G: gastos corrientes y de inversión ejecutados por las entidades públicas.

El resultado positivo del balance fiscal viene determinado por la suficiencia de los ingresos corrientes sobre los gastos ejecutados por el Estado. En caso contrario, el balance fiscal será negativo, lo que implica la insuficiencia de los ingresos corrientes para hacer frente a los gastos del Estado, originando inestabilidad fiscal.

¹⁴ Dentro de esta categoría se incluyen los recursos de naturaleza pública que provienen del Sistema General de Participaciones transferidos a los entes territoriales y que apoyan el desarrollo endógeno local y regional en términos principalmente de educación, salud y saneamiento básico. Asimismo, se incluyen los recursos provenientes de la distribución de regalías.

De acuerdo con lo expuesto, la descompensación del balance fiscal se origina por dos hechos fundamentales: el crecimiento progresivo y desmedido del gasto del Estado y/o la insuficiencia de ingresos producida por la ineficiencia recaudatoria de la administración tributaria y/o el incumplimiento tributario y la evasión fiscal en la que incurren los contribuyentes. Por ello, la política fiscal, al designarse como una importante herramienta de política económica, debe diseñar mecanismos proactivos que atenúen las externalidades negativas que impiden optimizar la recaudación fiscal.

En el caso colombiano, promover el diálogo entre la eficiencia recaudatoria y la eficiencia distributiva es una pretensión que el Estado debe perseguir para regenerar las condiciones de bienestar social, máxime cuando Colombia se caracteriza por ser una de las jurisdicciones más desiguales de Latinoamérica y tener uno de los contextos económicos y sociales con mayor concentración del ingreso alrededor del mundo. La cohesión entre equidistribución e imposición óptima debe ir de la mano de la focalización eficiente de los gastos del Estado. Esta cohesión permitirá que la gestión pública, mediante la política fiscal, encauce correctamente la administración del Estado colombiano hasta convertirse en una jurisdicción fiscal avanzada.

Con el fin de enrutar al país hacia la senda que le permitirá llegar a ser una jurisdicción fiscal avanzada, la legislación fiscal¹⁵ introdujo el concepto de balance fiscal estructural. El balance fiscal estructural es el saldo resultante de la diferencia entre los ingresos y los gastos estructurales del gobierno central. Los ingresos estructurales están integrados por las rentas que obtiene el Estado con la plena utilización de los factores productivos. Los gastos estructurales están integrados por las erogaciones permanentes de recursos públicos sin incluir el gasto fiscal contracíclico ocasionado por las fluctuaciones del ciclo económico en escenarios de recesión o crisis económica.

En la búsqueda de la transparencia y la sostenibilidad fiscal, el Estado colombiano se apropió del concepto de déficit fiscal estructural y lo oficializó. Cabe señalar que el déficit fiscal estructural se produce cuando el balance fiscal estructural es negativo o, lo que es lo mismo, cuando los ingresos estructurales no bastan para compensar los gastos estructurales.

La historia reciente ha evidenciado que el entorno fiscal colombiano ha avanzado limitadamente hacia la estabilidad y el saneamiento de las finanzas públicas. Sin embargo, todavía se deben superar retos y desafíos que permitan corregir la inestabilidad y el déficit fiscal estructural. Los progresos que puedan alcanzarse en esta materia tendrán que consolidarse a través de la racionalización de la deuda pública, la asignación eficiente del gasto público y la reducción de la corrupción.

¹⁵ Señalado por la Ley 819 de 2003.

Las razones que explican la progresión del balance fiscal negativo colombiano puede agruparse en dos componentes fundamentales. La primera derivada de la debilidad de los ingresos fiscales que se produce por la irregularidad de los ingresos públicos no tributarios y la ineficiencia recaudatoria de los IPTs. La segunda derivada del excesivo gasto público registrado plurianualmente. Con relación a los ingresos fiscales cabe señalar que actualmente la relación ingresos fiscales/PIB se sitúa cerca del 19% (al incluir las contribuciones parafiscales) y al 15% (sin incluirlas). Este resultado es muy inferior a la relación que muestran los países de América Latina y el Caribe, la cual en el año 2020 se situaba en el 23% en promedio y en el 34% en el caso de los países que conforman la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2020).

La debilidad de los IPTs también se ha producido por la aparición de factores latentes y mecanismos propulsores del incumplimiento tributario, que han amplificado la brecha tributaria debido a la dispersión entre el recaudo tributario potencial y efectivo. La insuficiencia recaudatoria en Colombia es el resultado de la cultura de la ilegalidad y la evasión tributaria, el desmedido uso de los descuentos tributarios, la corrupción y la economía criminal, entre otros aspectos. Además, la débil gobernanza de la administración tributaria, la brecha tecnológica y la insuficiente voluntad política han reprimido la modernización técnica requerida para apresurar el cierre de la brecha tributaria.

Con relación al excesivo gasto público registrado plurianualmente, Cárdenas & Mercer-Blackman (2005) indicaron que el gasto corriente como proporción del producto interno bruto (PIB) se situó en el año 2003 en torno al 33,7% y que durante el período 1990 – 2004 los gastos del gobierno central incrementaron significativamente su participación al pasar del 11% al 21% del PIB. Esta dinámica explicaría la razón de las continuas reformas tributarias estructurales de las últimas décadas.

Sin embargo, el balance fiscal negativo también se ha debido a las fuerzas disruptivas provenientes de las fluctuaciones económicas internacionales evidenciadas en la última década. Por ejemplo, la frágil recuperación de los Estados Unidos y de la zona euro, después de la crisis financiera de 2009 junto a la desaceleración de la economía de la República Popular China ocurrida en 2016 y los siguientes años, han sido los detonantes de la caída de los precios internacionales de los commodities. Estos hechos han producido, a lo largo del último lustro, pronunciados desbalances macroeconómicos y fiscales tanto para los mercados emergentes como para las pequeñas economías en desarrollo (MinHacienda, 2015; Fondo Monetario Internacional, 2020).

El balance fiscal colombiano no ha sido ajeno a los choques exógenos y al riesgo sistémico derivado de estos fenómenos. Los datos históricos muestran que en la última década el déficit fiscal colombiano se incrementó situándose en el 3,7% para el período 2014-2015. El escenario deficitario se produjo principalmente por: i) la volatilidad de los precios internacionales del petróleo y ii) la rigidez del gasto público, derivado de los desproporcionados gastos de funcionamiento. Estas circunstancias ocasionaron una perturbación substancial

en el camino hacia la estabilidad fiscal colombiana, toda vez que la contracción de los ICs desajustó la estimación del ingreso estructural, induciendo a la administración pública a reorganizar las cuentas fiscales y a expandir el gasto contracíclico (MinHacienda, 2015).

Además, los choques exógenos originados en el ámbito trasfronterizo en el último quinquenio, tales como la guerra comercial entre los Estados Unidos y la República Popular China y el riesgo sistémico propagado por la pandemia de la COVID-19 han mermado las proyecciones de ICs, impidiendo alcanzar las metas fiscales propuestas por el MFMP en la vigencia fiscal 2020 y 2021. En el año 2020 se ha registrado un déficit fiscal estructural que ronda el 7,8% del PIB y un déficit primario cercano al 4,9% debido a la emergencia sanitaria y social que está provocando la pandemia de COVID-19. Asimismo, la relación endeudamiento/PIB se ha situado en el 61% ante la necesidad de compensar la caída del 7% de los IPTs y la necesidad de obtener recursos financieros para atender la magnitud de la pandemia. Las proyecciones fiscales para el cierre del año 2021 indican que para lograr financiar el PGN e intentar aminorar los impactos sociales provocados por la pandemia, el déficit fiscal estructural tendrá que estar cerca del 8,6% y el déficit primario rondará el 5,3%, cifras que vendrán acompañadas de una reducción de la deuda al 59%. Se espera que esta situación pueda ser financiada parcialmente con una reforma tributaria estructural que permita obtener 14 billones de pesos (Ministerio de Hacienda y Crédito, 2021).

La fuerza disruptiva de esta coyuntura ha llevado a que la administración pública colombiana intente suplir el faltante presupuestario con dos estrategias: i) el incremento en el nivel de endeudamiento en los mercados financieros nacionales¹⁶ y ii) la configuración de una reforma tributaria que ayude a reestructurar el ingreso tributario y a compensar en parte el balance fiscal negativo¹⁷.

A luz de estos razonamientos, resulta imprescindible que Colombia dirija los esfuerzos fiscales hacia el cumplimiento de la RF y la disciplina fiscal, según lo establecido plurianualmente por el MFMP y lo recomendado por el Comité Consultivo de la Regla Fiscal. Además, es imperativo que las buenas prácticas de presupuestación y reporte sigan realizándose según lo dispuesto en los *Reports of the Observance of Standards and Codes* (ROSCs) reconocidos por el FMI, los cuales promueven la adecuada ejecución del gasto público.

¹⁶ El pasado mes de mayo de 2021, la calificación crediticia de Colombia fue degradada por la agencia de calificación de riesgo Standard and Poor's. Esta decisión ocasionó la pérdida del grado de inversión de la economía colombiana lo cual obstaculizará, en el corto y mediano plazo, el desarrollo de la estrategia fiscal comentada.

¹⁷ La historia fiscal de Colombia ha demostrado que el déficit fiscal se ha financiado principalmente a través de cuatro vías: i) estructuración de portafolios de deuda pública nacional e internacional, ii) señoreaje o emisión primaria por parte del Banco Central, iii) implementación de reformas tributarias que incrementan los ingresos fiscales y vi) contracción de los gastos de inversión y funcionamiento junto con la reducción del servicio a la deuda. De ahí la importancia de que los instrumentos de política fiscal contrarresten los sesgos del gasto público para contribuir al superávit del balance fiscal consolidado.

Con el objetivo de encontrar la estabilidad fiscal y mejorar las calificaciones internacionales de la deuda colombiana, se requiere que el endeudamiento público se armonice de acuerdo con los límites plurianuales establecidos por la RF y el MFMP.

3.3. Principales reformas tributarias y modificaciones estructurales del sistema fiscal colombiano

En este apartado se describen los puntos clave de las reformas tributarias llevadas a cabo en Colombia desde 1819. Esta descripción se desarrolla alrededor de dos grandes períodos: el primero comprendido entre el año 1819 y el año 1965 y el segundo entre el año 1966 y el año 2020.

El primer período, en el que se presentan los antecedentes históricos en los que se empezaron a hacer tímidas reformas tributarias, se inicia en el año 1819 porque es el momento en que Colombia se independiza del Reino de España y se termina en el año 1965 porque es el año en el que se produce un cambio estructural inédito al entender que los impuestos internos debían convertirse en la principal fuente de financiación y establecer que la tributación directa debía ser una de las principales prioridades de la arquitectura fiscal.

El segundo período, en el que se acometen grandes reformas, se inicia en ese momento de cambio (en el año 1966) y termina en el año 2022 (año en el que se aprobó el último marco tributario). En este segundo período se han producido importantes cambios económicos y sociales en Colombia, que se irán comentando en detalle en el apartado 3.3.2, tales como: la apertura económica, la declaratoria de independencia del Banco de la República como gestor de las operaciones fiscales del gobierno, la reforma del sistema de seguridad social, la delegación de la recaudación tributaria al sistema financiero, el establecimiento de nuevos tributos, la inclusión de ajustes por inflación como mecanismo de mitigación de los efectos distorsionantes de la tributación y la penalización del incumplimiento tributario, entre otros.

3.3.1. Antecedentes históricos (1819-1965)

Desde inicios de 1819 y con la independencia de Colombia, las disposiciones de orden económico y tributario trazaron el esquema impositivo que sustentaría las finanzas públicas del país, oficializado en el Congreso de Cúcuta en 1821¹⁸. Desde entonces y hasta 1830, la estructura tributaria se destacó por: i) concentrar su

¹⁸ Este Congreso realizado en el municipio de Cúcuta, en el departamento de Norte de Santander – Colombia, señaló una nueva organización política y territorial agrupando a las Provincias Unidas de la Nueva Granada (actualmente la República de Colombia) y la Confederación Venezolana (actualmente la República Bolivariana de Venezuela) en una República

recaudación en la tributación externa procedente de las operaciones de comercio exterior, ii) otorgar exenciones fiscales atribuidas al sector exportador y iii) establecer exenciones, deducciones y descuentos a las congregaciones de orden religioso.

La primera reforma tributaria estructural en Colombia data de principios de los años cuarenta del siglo XIX. El diseño tributario planteado generó cambios substanciales en el pago impositivo y determinó un nuevo orden para el Estado. Las disposiciones tributarias definidas, fueron ratificadas con la Constitución de 1886¹⁹, la cual declaró a Colombia como república y estableció la departamentalización nacional. Un año más tarde, bajo la presidencia de José Manuel Marroquín, se concibió la segunda reforma tributaria y primera como república centralista, la cual estableció el incremento de distintos tributos y la imposición a bienes básicos, tales como el tabaco, el fósforo y los cigarrillos (Figuroa, 2002 y Ocampo, 2007).

Desde los inicios del siglo XX la actividad económica colombiana se centró en el intercambio y la exportación de bienes agrícolas. Los recursos recaudados por dichos conceptos representaban en aquel entonces el 92% del total del recaudo tributario, mientras que el restante 8% era aportado por otros tributos como, por ejemplo, el Impuesto al Timbre.

Durante las dos primeras décadas del siglo XX en Colombia se estableció que la carga tributaria debería vincularse al consumo de bienes y se vio la necesidad de extenderla al consumo de bienes de carácter suntuoso. Durante los primeros treinta años de ese siglo las Leyes 56 de 1918 y 64 de 1927 instauraron el impuesto a la renta de las personas físicas, dando paso al nacimiento formal de la tributación directa y desagregando la naturaleza de la renta bruta y la renta líquida. La participación de estos tributos produjo una contribución significativa a la tributación nacional a partir de los años treinta (Perry & Cárdenas, 1986; González R & Calderón, 2002)²⁰.

unitaria llamada la Gran Colombia. En 1831 se desintegra la Gran Colombia y se da paso a otra forma de organización política y territorial de Colombia.

¹⁹ La constitución de 1886 denominó oficialmente a Colombia como república independiente (anteriormente, y para distinguirla, se denominaba la Gran Colombia a partir de lo señalado en el Congreso de Cúcuta de 1821), lo cual permitió que el Estado colombiano pasara de ser una jurisdicción federalista a ser una jurisdicción centralista. Esta constitución delineó el ordenamiento jurídico colombiano desde entonces y hasta 1991, momento considerado hito histórico porque se convocó una nueva asamblea nacional constituyente que proclamó la actual carta magna política que rige el país.

²⁰ En 1923 bajo la presidencia de Pedro Nel Ospina, se conformó la misión Kemmerer, la cual tuvo como propósito general, el análisis de la estructura económica del país. Esta comisión de expertos diseñó la estructura monetaria colombiana y la correspondiente al Banco de la República. Sin embargo, detectó la inminente necesidad por cohesionar la política monetaria y la política fiscal, para encontrar el equilibrio macroeconómico Intertemporal. Consecuentemente diagnosticó desajustes importantes en el funcionamiento fiscal del país, para lo cual propuso la creación de una entidad que administrara el recaudo tributario. Esta iniciativa se convirtió en una solución pragmática a la recaudación centralizada de los recursos tributarios, dada la dispersión e insuficiencia recaudatoria de los entes territoriales.

La gran depresión de 1930 produjo una gran contracción de la demanda estadounidense que, a su vez, provocó una fuerte disminución de los IPTs colombianos, derivada de la mengua del recaudo arancelario. Esta situación obligó al Estado a reestructurar el sistema tributario y a diseñar una política tributaria que desconcentrase el recaudo tributario de los impuestos externos y centrarse la tarea recaudatoria en impuestos internos de naturaleza directa e indirecta (Perry & Cárdenas, 1986; González & Calderón, 2002).

En el año 1932 el señoreaje monetario permitió relajar las metas fiscales, aunque trajo consigo un aumento de la inflación y también del déficit fiscal. Este escenario llevó a que el ejecutivo redujese circunstancialmente la emisión artificial de circulante y tratase de compensar el quebrantamiento fiscal con el incremento de los gravámenes de renta y con el diseño de mecanismos que ayudasen a determinar la renta presuntiva para el país (González & Calderón, 2002).

En consecuencia, desde 1936 el marco fiscal colombiano exigió que las personas jurídicas contribuyesen en mayor medida al pago del IRC. En este contexto, la administración pública puso en marcha las primeras iniciativas para buscar la eficiencia recaudatoria y la justicia distributiva mediante el establecimiento de dos mecanismos fiscales: i) la certificación de paz y salvo fiscal y ii) la imposición de gravámenes a las herencias, sucesiones y donaciones (Perry & Cárdenas, 1986).

En 1939 Colombia evolucionó en materia fiscal porque se establecieron tarifas marginales de tributación que contribuirían a la depuración de las rentas y a la asignación de cargas tributarias en virtud de la equidad vertical y horizontal. Esta herramienta tributaria fue un significativo avance en materia de redistribución del ingreso, pero causó un progresivo incumplimiento tributario por su implementación.

A inicios de 1950, el presidente Mariano Ospina Pérez encomendó al Banco Mundial la realización de un proyecto, conocido como la misión Currie, con el propósito de poner en marcha los pilares esenciales del plan de desarrollo del país. La misión técnica propuso aplicar una estructura tributaria acorde a las necesidades fiscales colombianas e indicó que en el diseño tributario existente predominaba la regresividad fiscal y la limitada justicia distributiva por las asimetrías en las tarifas tributarias que gravaban a las rentas de mayor dimensión con tarifas marginales menores (González & Calderón, 2002).

El encauzamiento formal de las finanzas públicas en Colombia empezó a desarrollarse con la creación del primer estatuto orgánico del presupuesto, dispuesto con el Decreto 164 de 1950. Este instrumento, además de adecuar la estructura y organización del presupuesto general de la nación, incluyó en el potencial recaudatorio del impuesto a la renta de las personas físicas a casi 400.000 contribuyentes con la finalidad de mejorar la calidad de la tributación y aminorar la brecha fiscal (Junguito & Rincón, 2004)(Junguito & Rincón, n.d.).

En la mitad de la década los cincuenta, las reformas fiscales estructurales no se hicieron esperar. El precepto del general Gustavo Rojas Pinilla incrementó la tasa marginal de tributación del impuesto a la renta de las personas físicas hasta el 20% e impulsó la Ley de avalúos²¹. Las disposiciones comentadas se convirtieron, por un lado, en la fuente de financiación del plan nacional de infraestructuras y, por otro, en el estabilizador automático de las finanzas públicas departamentales. Como medida complementaria y como consecuencia de la contracción de los ingresos provenientes del sector cafetero, la administración Rojas Pinilla planteó una nueva reforma tributaria estructural, que incluiría una tasa marginal del 20% al impuesto a la renta de las personas físicas (Figueroa, 2002).

En 1955, durante el mismo mandato del general Rojas Pinilla, se encomendó a la misión Le Bret dos tareas: i) identificar los sectores económicos potencialmente estratégicos para Colombia y ii) entender la estructura del consumo y del nivel de vida de los colombianos. La misión concluyó que la fragilidad institucional, la preferencia por los bienes extranjeros y la conducta de los consumidores generaban un país limitadamente sostenible a largo plazo, y a esto se unía la estructura de un sistema tributario ineficiente y anticuado.

Entre 1950 y 1960, en el marco de la bonanza cafetera, el modelo económico colombiano estuvo influenciado por la política de industrialización del Modelo Cepalino²², que puso de manifiesto cuáles eran los retos que debería afrontar el país y cuáles eran las nuevas fuentes de financiación que le permitirían proyectar la expansión de una infraestructura productiva y moderna. Concretamente, en 1954 la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) dispuso que los países en vías de desarrollo deberían fortalecer su senda de crecimiento y desarrollo a través del progreso tecnológico y la industrialización. Ello con el fin de aumentar la productividad factorial y aumentar los salarios reales, junto al crecimiento de la ventaja competitiva y la generación de valor agregado. Por eso, en ese momento las economías en vías de desarrollo y, especialmente, la economía colombiana debía dirigir su estrategia de internacionalización hacia el abastecimiento de los mercados transfronterizos a través de la exportación de materias primas comercializables (commodities), pero con la condición de que tuvieran valor añadido. Esta misión también recomendó que el modelo debía acompañarse de una estabilidad monetaria y un sistema fiscal que promoviera el crecimiento del stock de capital por mediación de los incentivos tributarios. Estas recomendaciones llevaron a la administración pública colombiana a plantear nuevas reformas fiscales que ayudasen a establecer un modelo de tributación eficiente que recaudaría los recursos necesarios para sustentar dicha iniciativa.

²¹ Hace referencia al marco normativo con el cual se rigen las personas físicas o jurídicas que otorgan avales y garantías a la valoración de los bienes y predios en Colombia.

²² Modelo económico propuesto por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Este modelo promovió, en las décadas de los años cincuenta y sesenta, la industrialización por sustitución de importaciones (ISI) de las economías de la región latinoamericana, promoviendo el consumo y la exportación de bienes nacionales, así como la restricción de los bienes que provenían del extranjero en calidad de importaciones.

En 1960, durante la transición de la dictadura a la democracia propiciada por el Frente Nacional, Colombia emprendió profundos cambios fiscales. Por un lado, se dispusieron modificaciones en los tributos de renta y patrimonio y, por el otro, se gravaron los beneficios tributarios empresariales. A esto hay que añadir que las disposiciones económicas, aprobadas en Colombia para entonces, continuaban implementando el Modelo Cepalino, que sugería fortalecer la industrialización del país, de manera que convenía que el diseño tributario se adaptase a las reglas de una tributación óptima.

Con la Ley 81 de 1960 se intentó poner en marcha un sistema tributario más progresivo. Por una parte, se consideró que la ampliación de las exenciones y deducciones fiscales afianzaría las tasas de ahorro e inversión del país. Por otra parte, se aprobaron diversas disposiciones con la idea de que aumentar la base imponible a los beneficios empresariales respaldaría la expansión y el fortalecimiento industrial sugerido por la CEPAL²³. Sin embargo, este experimento fiscal diezmó la recaudación del impuesto a la renta de las personas físicas, cuya recaudación pasó del 4,4% al 3,5% del PIB. Como consecuencia de la reducción en la recaudación, en 1963 se produjo una crisis fiscal del Estado que llevó a la creación de una sobretasa al impuesto a la renta de las personas físicas del 20% y a la entrada en vigor en 1965 del impuesto a las ventas (Perry & Cárdenas, 1986; González & Calderón, 2002).

Como medida de lucha frente a la crisis fiscal evidenciada, en el año 1966 se aprobó el Decreto 1366. Con este Decreto se instauraron, desde la segunda mitad de la década de los años sesenta, medidas proactivas para reducir el incumplimiento tributario y las exenciones, deducciones y descuentos en el impuesto a la renta de las personas físicas. De este modo se pretendía estabilizar el balance fiscal negativo que se había producido por el deterioro de la recaudación nacional.

Finalmente, el gobierno de Guillermo León Valencia proyectó entre 1962 y 1966 el establecimiento de una tasa diferencial de cambios para las exportaciones de bienes básicos como el café y el petróleo, como medida proactiva para la estabilización del balance fiscal. Esto se hizo con el fin de aprovechar la favorable cotización de los precios internacionales de los commodities en el ámbito trasfronterizo.

3.3.2. Grandes reformas tributarias (1966-2020)

Desde el año 1966 Colombia inicia una senda de importantes reformas tributarias que fueron diseñadas e implementadas por los gobiernos de turno. Por ello, se van a presentar los distintos gobiernos o

²³ En la década de los sesenta el sistema fiscal colombiano logra definir una base gravable con mayor progresividad y se diseñan medidas proactivas para controlar la evasión fiscal.

administraciones que se han ocupado de la gestión del país desde 1966, junto con los datos más relevantes de las reformas desarrolladas.

3.3.2.1. Administración Carlos Lleras Restrepo (1966-1970)

La administración Lleras Restrepo se encontró, en el segundo quinquenio de los años sesenta, con dos hechos económicos que generaban inestabilidad macroeconómica. Por un lado, un balance fiscal negativo derivado de la política fiscal expansionista del gobierno anterior y, por el otro, un profundo desequilibrio en la balanza de pagos por la caída de las exportaciones y la palmaria volatilidad de la tasa de cambio. Esta coyuntura exhortó a que el gobierno del presidente Lleras Restrepo impulsara tres iniciativas, de carácter estructural, que intentarían contribuir a la estabilización macroeconómica y al fortalecimiento del crecimiento económico colombiano. Estas iniciativas son: i) instaurar el estatuto cambiario para que la economía colombiana tuviese un modelo de control de cambios, ii) desarrollar una reforma constitucional para trazar un nuevo camino hacia el desarrollo económico del país y iii) establecer una reforma institucional para fortalecer las entidades públicas del Estado (Caballero Argáez, 2009).

Teniendo en cuenta la exigua recaudación tributaria del país durante el primer quinquenio de los años sesenta, el gobierno Lleras Restrepo se planteó la idea de consultar a un grupo de expertos, de manera que en 1965 se creó la misión fiscal Taylor. Esta misión recomendó reestructurar el número de tributos de baja productividad que conformaban el sistema fiscal colombiano (Clavijo, 1997; Junguito & Rincón, 2004; Figueroa, 2008). La misión Taylor realizó diversas sugerencias, en materia fiscal, a la administración Lleras Restrepo, entre las que se destacan las siguientes:

- Fortalecer la recaudación total como porcentaje del PIB, la cual había descendido en cerca de 2 puntos porcentuales del PIB.
- Reorganizar el sistema tributario y fortalecer la recaudación del IRC.
- Robustecer la recaudación del IRC, con el propósito de continuar desconcentrando la dependencia de la tributación nacional de los gravámenes externos, debido en gran medida a las fluctuaciones cambiarias a las que se veía expuesta su recaudación.
- Reducir la dispersión del gravamen del impuesto a la renta de las personas físicas, estableciendo exclusivamente dos tarifas para el tributo.
- Aminorar las exenciones y prerrogativas al impuesto a la renta de las personas físicas e instaurar la retención en la fuente como estrategia de optimización recaudatoria.

- Reducir la exenciones, deducciones y descuentos contenidos en el marco tributario vigente.
- Estructurar el sistema de retención en la fuente.

Dos años más tarde, en 1967, el gobierno Lleras Restrepo contó con la asesoría de la comisión técnica dirigida por Richard Musgrave, la cual concluyó que la estructura fiscal del Estado no promovía la justicia distributiva en Colombia. Esta misión se planteó como uno de sus objetivos ofrecer recomendaciones que contribuyeran al avance económico y social de Colombia en materia de salud y educación (Clavijo, 1997; Figueroa, 2008; González & Calderón, 2002; Junguito y Rincón, 2004).

Las recomendaciones de la misión Musgrave fueron acogidas en el *Decreto 1366 de 1967*, que incluía cambios que se centraron en los siguientes pilares:

- Eliminar las prerrogativas, exenciones y descuentos que se aplicaban en el IRC y en el impuesto predial, los cuales actuaban como elementos distorsionantes de la fiscalidad en Colombia.
- Reestructurar el gravamen a la renta y fortalecer el escaso recaudo del tributo que se producía como consecuencia de la estrechez de su base gravable.
- Fortalecer la tributación indirecta y gravar el consumo de bienes suntuosos con tarifas diferenciadas.
- Reducir la tarifa del IRC e incrementar las tarifas inherentes a la tributación indirecta, las cuales tenían una marcada dispersión frente a las de los países de la región. Esto llevaba a que la presión tributaria solo alcanzase el 12%/PIB, cifra inferior a la de algunos países de la región como: Argentina, Brasil y Chile, que alcanzaban el 20%/PIB.
- Fortalecer el recaudo del impuesto al patrimonio el cual promovería la equidad distributiva.
- Impulsar la creación del impuesto a las ventas al detalle y fortalecer el recaudo de los impuestos arancelarios.
- Establecer modificaciones al impuesto al timbre y el fortalecimiento de la tributación municipal en miras de reducir la pereza fiscal de los territorios.
- Generar un marco legislativo con mayor exigibilidad de penas y sanciones para la evasión tributaria.

Continuando con la estrategia de fortalecimiento del sistema fiscal y desde la perspectiva de profundizar en el modelo de sustitución de importaciones, el gobierno aprobó el *Decreto 444 de 1967*. Además de establecer el sistema de control de cambios y hacer referencia al modelo de sustitución de importaciones, esta disposición jurídica reguló los impuestos indirectos y las deducciones a los gravámenes de importación, reestructuró los

gravámenes arancelarios, imputó un gravamen a las remesas exteriores y creó el impuesto a los combustibles como medida de fortalecimiento de los IPTs.

Tabla 3.1. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Carlos Lleras Restrepo

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas naturales	Personas jurídicas		
Carlos Lleras Restrepo (1966-1970)	1964	Dct 3190	Se amplía la base del impuesto a la renta de las personas físicas y se decide simplificar el número de tarifas del tributo.		A. Se formaliza el impuesto a las ventas como parte del sistema tributario del país. B. Se sugiere aumentar el impuesto al consumo de bienes suntuosos.	A. Se estiman medidas proactivas para la disminución de la evasión. B. Se aplica la retención a la fuente en el impuesto a la renta de las personas físicas. C. Se recomienda disminuir el gasto fiscal. D. Se crea el impuesto a los combustibles. E. Se crea el Plan Vallejo. F. Se gravan las operaciones con remesas. G. Se inicia la reestructuración de los gravámenes arancelarios.
		Dct 2953				
	1967	Ley 63				
		Dct 444				
		Dct 1366				
		Ley 64				
	1968	Misión Musgrave				
	1969					

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Lleras Restrepo y de lo expuesto por Clavijo (1997); González & Calderón (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

3.3.2.2. Administración Misael Pastrana Borrero (1970-1974)

Desde 1970 el Estado colombiano buscó fortalecer el balance fiscal impulsando reformas tributarias estructurales, con objetivos tales como: fortalecer la suficiencia recaudatoria, acortar el déficit fiscal y atenuar la defraudación fiscal penalizándola. Este proceso, que se inició durante el gobierno de Misael Pastrana Borrero, intentó corregir los efectos una fiscalidad distorsionante reduciendo la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas y también la de los tributos de carácter indirecto, armonizándolas con los países de la región Clavijo (1997); González & Calderón, 2002; Junguito & Rincón, 2004; Figueroa, 2008).

En este contexto, la administración Pastrana Borrero buscó apoyarse preferencialmente en el recaudo de impuestos indirectos y, para ello, promulgó en 1973 las Leyes 4^a, 5^a y Ley 6. Estas Leyes condujeron a establecer:

- Un sistema de renta presuntiva, acompañado de prerrogativas para las personas físicas en el sector rural y agropecuario. Asimismo, para las personas jurídicas se estableció un impuesto marginal de

tributación del 4% en el caso de las rentas inferiores a los 60.000 pesos y del 6% para los niveles superiores (Figueroa, 2002).

- Gravámenes a los beneficios financieros provenientes de inversiones en títulos de renta fija pública y de las cuentas corrientes y de ahorros, que generaban beneficios al mantenerse la unidad de poder adquisitivo constante (UPAC)²⁴.
- Estrategias de política económica y fiscal orientadas al desarrollo progresivo de los mercados financieros del país, aplicando el principio de equidad vertical en términos de tributación. Los beneficios procedentes de transferencias de patrimonios, rentas de carácter ocasional y los excedentes financieros por rendimiento del capital también se incluyeron dentro de la renta líquida de tributación.
- La formulación de una política de transferencias a los territorios.
- La creación de la Ley de Aduanas, que establecía un incremento promedio del 5% al 10% en las tasas aduaneras y la eliminación del gravamen al exceso de utilidades.

Las medidas de política fiscal implementadas durante el gobierno de Misael Pastrana llevaron a los siguientes resultados en la práctica:

- Las prerrogativas y el aumento de la carga tributaria erosionaron la base imponible y dieron lugar a situaciones de incumplimiento tributario, en particular en el impuesto a la renta de las personas físicas.
- Se generaron prerrogativas a las rentas de capital sujetas a tributación.
- Quedaron al descubierto las insuficiencias e ineficiencias de las sucesivas reformas tributarias estructurales, creando situaciones de inestabilidad fiscal y tributaria que provocaron un impacto negativo en las decisiones de inversión y financiación de los agentes económicos (Junguito & Rincón, 2004).

²⁴ La UPAC fue creada el día 2 de mayo del año 1972 mediante el (*Decreto 677 de 1972, 1972*), con el fin de aplicarla a los ahorros destinados a la adquisición de viviendas a través de corporaciones de ahorro y vivienda.

Tabla 3.2. Reformas tributarias estructurales del Gobierno de Misael Pastrana Borrero

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Misael Pastrana (1970-1974)	1973	Leyes 4ª, 5ª y 6ª	<p>A. Se elevan los gravámenes a la rentabilidad obtenida en las cuentas de ahorro y corrientes.</p> <p>B. Se fortalecen las exenciones y se intensifican los gravámenes a las rentas procedentes de las inversiones en renta pública y privada.</p>	<p>A. Se reduce el gravamen a los excedentes brutos.</p> <p>B. Se genera la renta presuntiva para el sector agropecuario.</p> <p>C. Se establece una tarifa del 4% para los primeros de \$60.000 de renta y del 6% para los excesos generados.</p>	Sin modificación	<p>A. Se elimina la idea de no gravar el patrimonio y la propiedad, concentrándose en mejorar el recaudo a través de impuestos directos que son más difíciles de evadir.</p> <p>B. Se crea la Ley de Aduanas.</p> <p>C. Se producen avances en la descentralización del Estado y en la política de transferencias.</p>

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Pastrana Borrero y de lo expuesto por Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

3.3.2.3 Administración Alfonso López Michelsen (1974-1978)

En 1974 el gobierno de López Michelsen decretó la primera emergencia económica de la década de los años 70²⁵. Esta emergencia estaba orientada a disminuir la distorsión de precios causada por los elevados índices de inflación. En ese contexto, las medidas tributarias tuvieron como objetivo fortalecer la recaudación y promover la equidad distributiva (Perry & Cárdenas, 1986; Clavijo, 1997; González & Calderón, 2002; Junguito & Rincón, 2004; Figueroa, 2008).

El marco normativo impulsado por la administración López Michelsen estableció las siguientes disposiciones en materia fiscal:

²⁵ La emergencia económica es un estado de excepción, señalado en el artículo 215 de la Constitución Política de Colombia, que otorga al ejecutivo funciones especiales para hacer frente a una situación de extrema gravedad en el ámbito económico. El estado de emergencia económica cita tres situaciones de inestabilidad que pueden otorgar al ejecutivo los poderes especiales para poder intervenir mediante actos administrativos especiales: i) conflicto de tierra con un país extranjero, ii) conmoción interior y iii) estado de emergencia.

- El Decreto 2053 de 1974, el Decreto 2247 de 1974, y la Ley 49 de 1975 impusieron una tasa marginal al impuesto de la renta (ubicando la tarifa en el 56%), ampliaron la cobertura del impuesto a las ventas (salvo para la adquisición de bienes de capital, maquinaria agrícola y equipos de transporte), suprimieron las exoneraciones vigentes del gravamen al patrimonio para las personas físicas y ajustaron las tarifas, incrementando el impuesto marginal en 0,5% (Figuroa, 2008).
- Respecto a los gravámenes de tipo indirecto, las normas mencionadas eliminaron los beneficios a los bienes importados por parte de las empresas privadas, exceptuando a las sociedades de capital público. El incremento en los impuestos de bienes importados se utilizó como vehículo de capitalización del Fondo de Fomento a las Exportaciones (PROEXPO).
- En 1977 se aprobó la Ley 54. Con esta Ley se fijaron medidas para la absolución parcial de los lucros ocasionales – lo que llevó a aplicar gravámenes especiales a la negociación de títulos de renta fija y variable – y la exoneración del pago del impuesto a la renta de las personas físicas a los recursos provenientes de las actividades de cooperación internacional y asistencia técnica.

Junguito & Rincón (2004) reconocen que el período 1974-1978 se caracterizó no solo por afianzar el modelo de sustitución de importaciones, sino por realizar un detallado análisis de las finanzas gubernamentales de Colombia. Se reconoció la existencia de un escenario de inestabilidad en el balance fiscal, provocado por un déficit de 3,5 mil de millones de pesos. En este contexto, la administración decidió flexibilizar las tarifas impositivas e incluir ajustes por inflación en las declaraciones de impuestos, con el fin de subsanar la distorsión ocasionada por el incremento en el nivel general de precios.

Perry & Cárdenas (1986) y Figuroa (2008) coinciden en señalar como inefectivas las medidas adoptadas durante este gobierno, en tanto obstaculizaron la progresividad del sistema tributario. Estos autores indican taxativamente que los ajustes por inflación condujeron a reducir las amnistías y a elevar el incumplimiento mediante la evasión y el ocultamiento tributario.

Tabla 3.3. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Alfonso López Michelsen

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Alfonso López Michelsen (1974-1978)	1974	Dct 2053	El impuesto marginal generó una progresión en un rango del 52% al 56%. Se suprimieron las exoneraciones y se ajustaron las tarifas.	Se realizaron cambios en el impuesto a la renta de las personas físicas, que consistieron en agrupar tarifas, para tratar de mitigar la erosión de la base imponible producida por la ingeniería fiscal financiera.	A. Se permite aplicar deducciones por las compras realizadas a empresas, excluyendo la adquisición de activos fijos productivos. B. Se robustece la exigibilidad del impuesto a las ventas.	A. Se declara la emergencia económica, con el fin de tener herramientas que logren mitigar los efectos de inflación. B. Se continuó con la implementación de las recomendaciones de la misión Musgrave.
	1974-1975	Dct 2247 y Ley 49				
	1977	Ley 54				

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración López Michelsen y de lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986), Clavijo (1997), González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004), Figueroa (2008).

3.3.2.4 Administración Julio César Turbay Ayala (1978-1982)

Con el inicio del período presidencial de Julio César Turbay Ayala en 1978 se concibió una importante modificación en el diseño tributario colombiano, que vino de la mano de una nueva reforma tributaria estructural. En 1979 mediante la Ley 20 se decretó el nuevo marco regulatorio denominado “Ley del Alivio Tributario”. Este marco tributario trajo consigo un conjunto de estímulos con los que se pretendía fortalecer la capitalización del tejido empresarial colombiano, aminorando los tributos a los beneficios esporádicos de las sociedades y reduciendo el gravamen en el orden del 28% (González & Calderón, 2002; Clavijo, 1997; Junguito & Rincón, 2004; Figueroa, 2008). A partir de las reflexiones de esos autores y en línea con lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986), se infiere que la Ley 20 implicó cambios en el sistema fiscal colombiano entre los que, sin carácter exhaustivo, se pueden destacar los siguientes:

- Se incluyó formalmente la tasa de inflación en el cálculo del costo de los activos fijos, lo cual trajo consigo una reducción en las tarifas aplicadas y el aumento de las exenciones tributarias por este concepto.
- Se reestructuró el gravamen aplicado a los beneficios ocasionales al flexibilizar la tarifa. Como parte del alivio tributario, se estipuló una exención total del tributo si el sujeto pasivo demostraba que la

enajenación de activos se reinvertiría en sociedades anónimas o en la adquisición de títulos de renta fija pública.

- La tarifa a las rentas ocasionales se situó, de forma gradual, por debajo de la aplicada al IRC, lo cual exhortó a que los contribuyentes declarasen las rentas ordinarias como rentas esporádicas ocasionando la perforación y la erosión de la base imponible.
- Se modificó el tratamiento de las ganancias ocasionales derivadas de los juegos de azar. En este caso las exenciones, deducciones y descuentos tributarios fueron similares a los aplicados en el impuesto a la renta de las personas físicas, de manera que estas medidas disiparon cualquier posibilidad de crecimiento de los IPTs lo cual afectó a la eficiencia recaudatoria impositiva colombiana.
- De igual manera se implementaron exenciones a las sucesiones de patrimonio, donaciones de capital y a las inversiones en acciones en sociedades anónimas que pertenecieran a sectores estratégicos definidos por la administración pública.

Otro de los objetivos de la administración Turbay Ayala fue la elaboración del “Plan de Integración Nacional” que tendría una proyección temporal de tres años. El plan se apoyó en tres pilares fundamentales:

- Fortalecer la descentralización del orden fiscal y económico.
- Consolidar la infraestructura vial y las plataformas de comunicación.
- Generar las condiciones para estimular la actividad minera del país.

La puesta en práctica de este plan, al que el gobierno dio prioridad, implicaba conseguir financiación. Para ello, se decidió optimizar el gasto público, reduciendo gastos innecesarios y las transferencias públicas.

Hay que tener en cuenta que todo esto sucedió en medio de la crisis internacional de los años 70, que se propagó rápidamente por América Latina y fue muy intensa en Colombia, lo cual llevó a que la economía nacional disminuyera sus expectativas de crecimiento. Esta crisis fue el detonante, junto con las prerrogativas comentadas, del efecto negativo que la recaudación tributaria tuvo en el balance fiscal. El resultado de esta progresiva crisis condujo a una recesión, en gran medida agravada por el deterioro del intercambio comercial exterior que, a su vez, generó un profundo déficit en la cuenta corriente (Clavijo, 1997; Junguito & Rincón, 2004; Figueroa, 2008).

Asimismo, hay que señalar que en 1981 los precios internacionales del café sufrieron una fuerte caída, generada principalmente por la contracción de la demanda internacional, el incremento de los costes de conservación de

los inventarios y la fuerte apreciación de la tasa de cambio. Esta situación amplió el balance fiscal negativo para el período comentado (Junguito & Rincón, 2004; Figueroa, 2008).

Las señales de una crisis económica anunciada llevaron a plantear reformas fiscales que sustentaron el denominado “Plan General de Integración”. La administración Turbay delegó los estudios técnicos a la misión dirigida por Richard Bird, que fue también conocida como la “Misión de Finanzas Intergubernamentales”. Esta misión iniciada en 1981 propuso diversas recomendaciones estructurales para hacer más eficiente la ejecución del gasto público. El objetivo central fue el de orientar la asignación de los recursos fiscales hacia las necesidades de primer orden social, al compás de la optimización recaudatoria, encontrando el equilibrio en el balance fiscal y previniendo la malversación de los recursos públicos a través de la austeridad (Clavijo, 1997; Figueroa, 2008).

La administración Turbay aplicó las recomendaciones de la misión, formulando medidas proactivas anti-evasión y elaborando estrategias para fortalecer la optimización recaudatoria, aminorar la pereza fiscal y endurecer las auditorías fiscales. El entramado tributario de Colombia, según las sugerencias técnicas, debía restringir las adiciones presupuestales²⁶ y adoptar una contabilidad de caja en el PGN que contribuyera a mejorar el equilibrio del balance fiscal (Perry & Cárdenas 1986; Junguito & Rincón, 2004).

Se puede decir que la Ley del Alivio Tributario se convirtió en un verdadero “escollo tributario” para la estabilidad de las finanzas públicas. El quebranto de los IPTs no solo vino dado por las excesivas prerrogativas, sino también por el hecho de que las ventajas fiscales aprobadas condujeron a un mayor uso de la ingeniería fiscal financiera que se apoyaba en tecnicismos para evadir y eludir impuestos. (Clavijo, 1997; Figueroa, 2008; Junguito & Rincón, 2004).

Por todo ello, la época que abarca los últimos años de la década de los años setenta y los primeros años de la década de los ochenta fue estigmatizada como un período de dificultades o afujías fiscales, que condujo a un desplome significativo del ingreso público tributario que pasó del 9% al 6,8% del PIB. (Figueroa, 2008; Junguito & Rincón, 2004).

²⁶ Hace referencia a la aprobación de partidas presupuestales adicionales a las aprobadas en principio por el PGN.

Tabla 3.4. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Julio Cesar Turbay Ayala

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Julio César Turbay Ayala (1978-1982)	1979	Ley 20	<p>A. Reforma al gravamen de beneficios ocasionales reduciendo el intervalo de imposición al 10%-28%.</p> <p>B. Tratamiento especial para las ganancias ocasionales procedentes de los juegos de azar.</p>	<p>A. Inclusión de la inflación en el 100% de los activos fijos para efectos de exenciones.</p> <p>B. Fortalecimiento de las exenciones con el fin de elevar la inversión en la renovación del stock de capital del país.</p>	Sin modificación	<p>A. Se concibió el Plan Integrador Nacional, dirigido a fortalecer la infraestructura, redes de comunicación y la actividad minero-energética (1979-1982).</p> <p>B. Se delegó el estudio de la situación fiscal y económica a la misión Richard Bird.</p> <p>C. El plan de política fiscal del gobierno fue conocido como “Ley de Alivio Tributario”.</p> <p>D. Se elevaron significativamente las transferencias y el gasto público.</p> <p>E. El período 1980-1982 se caracterizó por ser el inicio de la crisis internacional de la deuda en América Latina y el inicio de la crisis de la década de los ochenta para el país.</p>

Fuente: elaboración propia a partir de la Ley 20 de 1979 impulsada por la administración Turbay Ayala y lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986); Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

3.3.2.5. Administración Belisario Betancur Cuartas (1982-1986)

La administración Betancur se inició en 1982 en circunstancias económicas intrincadas que provocaron una reducción de los ingresos tributarios y un elevado déficit fiscal. Según Perry & Cárdenas (1986) y Junguito & Rincón (2004) esta situación obligó a tomar medidas de emergencia económica, basadas en la aprobación de normas que introdujeron cambios substanciales en el sistema fiscal colombiano. Entre ellas se destacan las siguientes:

- Ley 9 de 1983. Esta Ley flexibilizó las tarifas para tratar de subsanar los impactos que los altos índices de inflación ocasionaban en el ingreso nacional. Estas medidas buscaron reducir el fraude fiscal y elevar la debilitada presión tributaria proveniente de la administración anterior.

- Ley 14 de 1983. Entre otras medidas, esta Ley determinó que el pago del impuesto a la propiedad debía deducirse del tributo del patrimonio. La medida buscó reducir la evasión fiscal e impedir el descuento de excedentes negativos por la enajenación de activos financieros.

Desde el punto de vista del impuesto a la renta de las personas físicas, esta Ley pretende limitar las exoneraciones y descuentos por los dispendios derivados de la adquisición de bienes raíces y la aplicación de retención en la fuente a las transacciones de empresas productivas obligadas a tributar. Generalmente la retención en la fuente es un mecanismo de control recaudador y de detección de contribuyentes que conjugan actividades productivas con el incumplimiento tributario.

- Decreto 3541 de 1983. Este Decreto unificó la tarifa del impuesto a las ventas en el 10%, el cual en adelante pasaría a denominarse IVA. La norma estableció también un impuesto del 35% a los bienes suntuosos, fijó la tarifa del 8% en el impuesto de bienes importados e incluyó en la base gravable los servicios de mantenimiento, arrendamiento de bienes en calidad de leasing y los servicios informáticos.
- Ley 48 de 1983. Con esta Ley el gobierno estableció incentivos y alivios tributarios en respuesta a la crisis de la deuda y la crisis cafetera que se estaba produciendo por los shocks macroeconómicos transfronterizos. Entre los alivios tributarios implementados por esta Ley se encuentra el Certificado de Reembolso Tributario (CERT), que estaba destinado a fortalecer las ventajas competitivas de los exportadores colombianos y a vigorizar la reconversión industrial reintegrando parcialmente las cantidades abonadas en calidad de gravámenes indirectos (González & Calderón, 2002).

Con respecto a las finanzas públicas territoriales, el gobierno de Betancur promovió la descentralización administrativa y fiscal, otorgando a los municipios el manejo autónomo de los recursos públicos y promoviendo en ellos la recaudación tributaria para elevar el nivel de sus recursos propios y que se aproximasen al equilibrio del balance fiscal.

Según Clavijo (1997) y Junguito & Rincón (2004), la administración Betancur diseñó medidas proactivas para fortalecer la recaudación tributaria. Estos autores señalan que esas medidas estaban orientadas a prescindir de la dependencia del recaudo generado en la cuenta especial de cambios y disminuir el desequilibrio fiscal, compensándola con la financiación del sector público a través del señoreaje del Banco Central²⁷. No obstante, las reformas tributarias estructurales adoptadas gravaron las inversiones en medio de un entorno económico en

²⁷ Antes de la década de los noventa, la estructura fiscal permitía que la emisión primaria por parte del Banco de la República de Colombia financiara el déficit del gobierno central. Sin embargo, esta capacidad atizó la inflación en Colombia en la década de los años ochenta.

crisis, por lo que las medidas fueron criticadas por los gremios productivos por considerarlas inapropiadas para las circunstancias por las que atravesaba la economía colombiana.

Tabla 3.5. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Belisario Betancur Cuartas

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Sociedades Jurídicas		
Belisario Betancur Cuartas (1982-1986)	1983	Leyes 9, 48, 14 y Dct 3541	A. Se reduce el impuesto marginal en 7 puntos porcentuales, ubicándose en el 49%, para posteriormente en el año 1986 quedar dispuesto en el 30%. B. Se eliminan las exoneraciones a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes raíces.	A. Se reduce la tarifa para las sociedades de capital limitado en 2 puntos porcentuales, situándose en el 18%. B. Se amplía la base de la imposición de la renta presuntiva al sector comercio y a las entidades financieras. C. Se aumenta la retención en la fuente a los pagos realizados por las empresas.	A. Se unifica el impuesto a las ventas con el Impuesto al Valor Agregado, y se incrementa su base imponible en el sector del comercio en general, incorporando además la comercialización de servicios financieros, Leasing e informáticos. B. Se unifican tarifas, situando el impuesto en el 10%. C. Se establece una tarifa en el impuesto a las ventas del 8% para bienes importados.	A. Se enuncia la segunda emergencia económica de los últimos 20 años. B. Se flexibilizan tarifas en general con el fin de hacer frente a la crisis económica que vive el país. Sin embargo, se amplía la base imponible de los gravámenes de renta e IVA. C. Se adelanta la primera reforma de la década al régimen de transferencias con el fin de generar mayor autonomía de los territorios. D. Los incentivos tributarios se generan como mecanismo que contrarrestará la fuerte crisis económica y la caída de los precios internacionales del café. E. Se crea el Certificado de Reembolso Tributario como compensación tributaria para los exportadores, mediante la Ley 48 de 1983. F. Medidas proactivas para eliminar la doble tributación y el efecto cascada.
	1984	Ley 50				
	1985	Ley 55				

Fuente: elaboración propia a partir de Leyes y Decretos dispuestos en la administración Betancur Cuartas y lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986); Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

3.3.2.6. Administración Virgilio Barco Vargas (1986-1990)

En 1986 el gobierno de Virgilio Barco aprueba la Ley 75 con el objetivo de mejorar la eficiencia recaudatoria, sustituyendo una fiscalidad considerada distorsionante por la neutralidad del impuesto a la renta de las personas físicas. Sánchez & Gutiérrez (1994), en concordancia con lo también expuesto por autores como Perry & Cárdenas (1986), Clavijo (1997), González & Calderón (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008), afirman que la reforma tributaria de 1986 fue diseñada para fortalecer la equidad vertical del gravamen de renta y generar una estructura fiscal competitiva, como consecuencia de la flexibilización de la balanza de pagos que iba a tener lugar ante la inminente apertura económica a la que se aproximaba Colombia.

Los puntos clave de la comentada reforma se centraron en:

- La exoneración del pago de retención en la fuente por rentas de trabajo a una porción importante de contribuyentes. Paralelamente a esta decisión, y como medida de eficiencia recaudatoria, se vinculó al sector financiero como socio estratégico para el recaudo de impuestos y cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.
- La introducción de cambios estructurales importantes como, por ejemplo, la eliminación progresiva de la doble tributación que mitigaría la evasión fiscal internacional, la reestructuración de la base gravable del impuesto de renta, incluyendo un número mayor de contribuyentes, como medida adoptada para reducir el incumplimiento en el tributo y la mejora de la eficiencia recaudatoria colombiana.
- La creación de un mecanismo de amnistía para exonerar los capitales existentes en jurisdicciones de fiscalidad flexible, no declarados en Colombia. Esta amnistía permitió repatriar capitales y proceder a su declaración tributaria. La absolución y conciliación de estas obligaciones tributarias se puso en marcha de acuerdo con el programa de ajuste sugerido por el FMI, el cual estaba orientado al fortalecimiento del balance fiscal, la modernización del mercado de capitales y la consolidación de la inversión como vehículo del crecimiento económico del país.

Tabla 3.6. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Virgilio Barco Vargas

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Virgilio Barco Vargas (1986-1990)	1996	Ley 75	<p>A. El impuesto marginal se reduce al 30%.</p> <p>B. Los dividendos por acción se exoneran del pago del tributo.</p>	<p>Se agrupa en una sola tarifa el impuesto para las sociedades de composición limitada e ilimitada de origen extranjero.</p>	<p>Continúa el proceso de unificación con el impuesto a las ventas y ampliación de la base gravable.</p>	<p>A. Se elimina la retención de la fuente para gran parte de los trabajadores que devengaban rentas por salarios.</p> <p>B. Se genera neutralidad al sistema fiscal agrupando tarifas e impidiendo la evasión y elusión fiscal.</p> <p>C. La estandarización de gravámenes a la renta fue una estrategia para motivar la recepción de capitales extranjeros y como soporte al proceso aperturista al que se acercaba la economía.</p> <p>D. Se delega el recaudo de tributos al sistema financiero colombiano con el fin de buscar eficiencia y transparencia.</p> <p>E. Se aprueba una amnistía tributaria para disminuir la evasión y mejorar la calidad del recaudo de los ingresos públicos tributarios.</p> <p>F. Se presenta una propuesta de reestructuración del Estado Orgánico Presupuestal, en pro de avanzar en el proceso de descentralización y régimen de transferencias.</p>

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Barco Vargas y lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986); Sánchez & Gutiérrez (1994); Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

3.3.2.7. Administración César Gaviria Trujillo (1990-1994)

La administración de César Gaviria llevó a cabo la apertura económica de Colombia y realizó transformaciones en el Estado que se hicieron explícitas en la Carta Política promulgada en 1991. Se realizaron importantes cambios institucionales, entre ellos la independencia del Banco de la República y la prohibición del señoreaje monetario.

En ese período también se implementaron importantes reformas fiscales, soportadas por las Leyes 44 y 49 de 1990, 6ª de 1992, 100 de 1993 y el Decreto 1744 de 1991, entre otras disposiciones jurídicas. Las modificaciones introducidas se concentraron en:

- Introducir ajustes por inflación en la estructura tributaria.

- Aplicar una sobretasa del 25% al gravamen de la renta.
- Elevar al 10% los gravámenes a la nómina.
- Incrementar el IVA al 12%.
- Incrementar la tarifa del IVA para bienes suntuosos al 45%.

Sánchez & Gutiérrez (1994) y Figueroa (2008) señalan que el modelo aperturista facilitó la amnistía fiscal, a través de la Ley de Saneamiento de Capitales, propiciando su repatriación y fortaleciendo el ahorro interno. La estrategia aperturista no solo buscó dinamizar el intercambio comercial mediante la reducción del arancel promedio, sino también atraer la inversión extranjera y dinamizar el intercambio de capitales. En ese contexto, se decidió exonerar a los fondos de inversión del impuesto a la renta de las personas físicas y ampliar los beneficios a la enajenación de títulos de renta variable.

Las exoneraciones fiscales del gobierno Gaviria se aplicaron a las ganancias ocasionales de los fondos de pensiones y cesantías. Se permitió que las retenciones en la fuente se dedujeran de la liquidación del impuesto a la renta de las personas físicas para quienes devengaban honorarios o comisiones por servicios. También la inversión extranjera con permanencia superior a 10 años en el país fue exonerada de una parte del pago al impuesto a la renta de las personas físicas: la tasa impositiva se fijó en el 12% (González & Calderón, 2002). Con respecto al IVA, el gobierno de César Gaviria situó la tarifa en el 12% para compensar el impacto en los IPTs por el desmonte arancelario de la apertura económica.

Clavijo (2005) señala que las medidas incluidas en las reformas tributarias del gobierno de Gaviria condujeron a aumentar la carga tributaria, que pasó del 14% al 20%, incluyendo los aportes al sistema de seguridad social; y también se observó un crecimiento del gasto público que pasó del 24% al 34% del PIB, situación que impidió la materialización de la homeóstasis presupuestal.

Como medida proactiva para optimizar el recaudo y reducir el incumplimiento tributario, en 1991 se reforzó la administración tributaria con la creación de la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN) y la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN). En 1993 se integraron estas entidades en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del país.

Tabla 3.7. Reformas tributarias estructurales del gobierno de César Gaviria Trujillo

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
César Gaviria Trujillo (1990-1995)	1990	Ley 49	A. Creación de una sobretasa al impuesto a la renta de las personas físicas, que se elimina en 1995 con la Ley 223. B. Se suprime el impuesto al patrimonio. C. Se incrementa en un 10% los impuestos de orden parafiscal. D. Se permite que el pago de retención en la fuente sea deducido del pago del impuesto.	A. Incremento en el gravamen al 35%. B. Se incluyen como sujetos pasivos a los fondos de inversión, cooperativas solidarias y financieras y empresas industriales y comerciales de capital mixto. C. Se permite que el pago de retención en la fuente sea deducido del pago del impuesto.	A. En 1990 se incrementa el gravamen en un 2% y se modificará nuevamente con la Ley 6 de 1992, incrementando la tarifa al 14%. B. Se amplía la base gravable a un número mayor de bienes y servicios. C. Se establece el 35% para bienes de carácter suntuoso. D. Se flexibilizan las penas y sanciones por evasión, fraude y elusión fiscal.	A. Se diseñan 5 estrategias estructurales en términos económicos desde inicios de la década de los noventa, denominadas: i) la apertura económica, ii) la reforma financiera, iii) la reforma tributaria, iv) la reforma al endeudamiento y v) la reforma cambiaria. B. Se aprueba una amnistía para la repatriación de capitales de personas físicas y jurídicas. C. Se aplican exoneraciones del pago del IRC a los fondos de capital extranjero. D. Se propicia el autoevaluó catastral. E. Se flexibiliza el arancel promedio como respuesta al proceso aperturista. F. Se fusiona la DAN con la DIN para conformar la DIAN. G. Se prohíbe el señoreaje monetario por parte del Banco Central para financiar el déficit fiscal del gobierno. H. Se establecen las competencias de los entes territoriales en el marco de la descentralización y el régimen de transferencias con la Ley 60 de 1993. I. Se estructura el sistema de seguridad social y se da paso a la partición del capital privado en las Entidades Promotoras de salud (EPS), Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías (AFP) y Administradoras de Riesgos Laborales (ARL) (Riveros & González, 2012).
	1991	Dec 1744				
	1992	Ley 6				
	1993	Ley 100				
	1993	Ley 60				
	1994	Ley 174				

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Gaviria Trujillo y lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986); Sánchez & Gutiérrez (1994); Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004), Clavijo (2005) y Figueroa (2008).

3.3.2.8. Administración Ernesto Samper Pizano (1994-1998)

Durante el gobierno de Ernesto Samper Pizano, Colombia vivió uno de los períodos más intrincados en materia económica. La fragilidad política del gobierno, ocasionada por las imputaciones por corrupción, afectaron a la estabilidad macroeconómica y a la dinámica de los mercados (Pérez-Liñan, 2000; Echeverría Herrera & Ortiz

Velosa, 1999). Conforme a lo expresado por Clavijo (1997), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008) las principales disposiciones de la administración Samper Pizano en materia fiscal fueron las siguientes:

- Se aprobó la Ley 174 de 1994 que incrementó la renta presuntiva con referencia al patrimonio líquido al 5%²⁸.
- En contraste con la administración anterior, el gobierno Samper contempló exoneraciones a los impuestos laborales del 30%.
- En 1995, con la Ley 223, se incrementó la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas hasta situarla en el 35% y en el IVA hasta el 16%.

A comienzos de 1996, el país mostró tenues señales de quebranto fiscal. Los IPTs tuvieron un crecimiento inferior al previsto por el ejecutivo y la situación obligó al gobierno a diseñar un plan de choque, a través de la Ley de Racionalización Fiscal, con el fin de mejorar la calidad recaudatoria. Con esta Ley se creó la Comisión de Racionalización del Gasto y las Finanzas Públicas, cuya misión fue reestructurar el diseño fiscal y tributario del país. Respecto a los controles al incumplimiento tributario, la Ley 383 de 1997 estipuló multas y sanciones a las que se verían abocados los evasores que realizasen actividades de contrabando. Estas multas podrían incluso alcanzar 1.000 salarios mínimos. A un año de finalizar la administración Samper, se aprobó la Ley 83 contra la evasión de impuestos y el contrabando (Clavijo, 1997 y Junguito & Rincón, 2004).

Tabla 3.8. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Ernesto Samper Pizano

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Ernesto Samper Pizano (1994-1998)	1994	Ley 174	A. Se elevan los gravámenes. B. Se suprime la sobretasa al impuesto dispuesta en 1992. C. Se endurecen las penas para los evasores de impuestos. D. Se establece que si el patrimonio líquido de las personas físicas excede los 150 millones de pesos, estas deben ser responsables de	A. Se establecen multas y sanciones de mayor envergadura para las sociedades evasoras y que cometan fraude fiscal a través de la ingeniería fiscal financiera. B. Se continúa con la tarifa en el 35%. C. Se establece que la renta presuntiva debe corresponder al	Se sitúa la tarifa en el 16% con la Ley 223 de 1995.	A. Se delega a la Comisión de Racionalización del Gasto Público y las Finanzas Públicas el análisis del estado fiscal del país. B. Se estipula la renta presuntiva para los contribuyentes de mayor dimensión. C. Se aprueban exoneraciones, exenciones, deducciones y descuentos tributarios para
	1995	Ley 223				
	1996	Ley 345				
	1997	Ley 383				

²⁸ El patrimonio líquido es el resultante de deducir a los activos los pasivos de acuerdo con la ecuación contable: Activo – Pasivo = Patrimonio.

			adquirir bonos de seguridad estatal.	1,5% del patrimonio bruto o el 5% del patrimonio líquido.		hacer frente a la emergencia económica y social que produjo la avalancha del río Páez. D. Se establece la ley de lucha contra la evasión y el fraude fiscal.
--	--	--	--------------------------------------	---	--	---

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Samper Pizano y lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986); Sánchez & Gutiérrez (1994); Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

3.3.2.9. Administración Andrés Pastrana Arango (1998-2002)

La administración de Andrés Pastrana decretó la emergencia económica a través del Decreto 2330 de 1998 para hacer frente a la desaceleración económica que venía de años atrás y que se había producido por la especulación en los mercados financieros locales, la crisis del sudeste asiático, el deterioro de la estabilidad del sistema financiero y la volatilidad del mercado cambiario. Todos estos factores afectaron a la consistencia macroeconómica y, en consecuencia, al recaudo tributario del país.

La declaración de emergencia económica llevó al ejecutivo a aprobar el Decreto 2331 de 1998, a través del cual se creó el Fondo Nacional de Ahorradores y se estableció el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF)²⁹. Esta medida exhortó a los ahorradores e inversores a evitar el uso del sistema financiero, agravando así la exclusión financiera y convirtiéndose en un impuesto regresivo y antitécnico (Junguito & Rincón, 2004; Clavijo, 1997).

En 1998 el gobierno Pastrana Arango aprobó la Ley 488 con los siguientes propósitos:

- Ampliar la cobertura del impuesto a la renta de las personas físicas a las cajas de compensación y a los fondos de empleados en el país.
- Abolir los términos de renta presuntiva para el patrimonio bruto, decisión que fue acompañada con una disminución en el IVA del 16% al 15% como medida de alivio de la desaceleración económica y medida que, un año más tarde, compensaría la recesión económica que alcanzaba el 4,2%³⁰.

²⁹ El GMF fue inicialmente conocido como el 2 x 1000 porque dispuso que por cada \$ 1000 pesos que negociasen los agentes económicos en el sistema financiero debería existir una contribución de dos pesos al sistema financiero. Este tributo financió conjuntamente al sistema financiero y al Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero “FOREC” que atendía las necesidades de reconstrucción surgidas por el terremoto sufrido a inicios del año 1999.

³⁰ En términos reales a precios constantes de 1994.

- Ampliar la base gravable a 272 subpartidas arancelarias, buscando mejoras en la recaudación tributaria.
- Excluir los beneficios financieros obtenidos de la inversión en activos de renta fija y variable del gravamen de renta ocasional, estimulando la inversión en el mercado de capitales.
- Deducir del cálculo del impuesto a la renta de las personas físicas los aportes que los trabajadores (tanto dependientes como independientes) hacen a los fondos regionales, señalando que dichos aportes no serían objeto de retención en la fuente.
- Ampliar el endeudamiento interno y crear herramientas para atender las necesidades del país, tales como: i) el fondo de inversión para la paz con el fin de financiar el proceso de paz que se iniciaba con las FARC y ii) el fondo para el fortalecimiento de la tributación territorial con el fin de reforzar el aporte de los municipios en la recaudación tributaria y en el equilibrio fiscal.
- Deducir los pagos del IVA relacionados con la obtención de activos del cálculo del gravamen de renta.
- Incrementar la tarifa del GMF al 3 x 1000 y orientar los recursos recaudados al fortalecimiento del capital bancario y cooperativo del país.

La Ley 633 de 2000 fue otra de las normas promulgadas por el gobierno. Con ella se dispuso que el impuesto a la renta de las personas físicas debía liquidarse teniendo en cuenta de manera conjunta el patrimonio líquido y bruto. La renta líquida no podría estar en niveles inferiores al 6% del patrimonio líquido o al 1% del patrimonio bruto del contribuyente. La Ley retornó el gravamen del IVA al 16% y extendió su base a los servicios en general, exonerando algunos de ellos considerados de carácter especial.

Tabla 3.9. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Andrés Pastrana Arango

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Andrés Pastrana Arango (1998-2002)	1998	Ley 488, Dtc 2330 y 2331	A. Se crea el GMF (2 por mil), el cual asciende en el año 2000 hasta el 3 por mil.		El IVA se reduce al 15% como medida de alivio frente a la recesión sufrida en 1999. Sin embargo, con la Ley 633 de 2000 la tarifa vuelve a situarse en el 16%.	A. Se establece la emergencia económica ante la recesión que se había producido por los shocks económicos internacionales y el deterioro de la estabilidad del sector financiero del país. B. Se crea el Sistema General de Participaciones con la
	2000	Leyes 633 y 617	B. Se suprime la renta presuntiva sobre las disposiciones en el patrimonio bruto.	B. Las cajas de compensación familiar y fondos de empleados de las sociedades Ingresan como nuevos sujetos pasivos.		
	2001	Ley 715	C. Se decide que los beneficios financieros			

			<p>derivados de la enajenación de activos financieros no integrarán las rentas de carácter ocasional.</p> <p>D. Los aportes a los fondos de pensiones podrían ser deducidos del pago del impuesto a la renta de las personas físicas y adicionalmente no se les aplicaría retención en la fuente.</p>	<p>C. Las sociedades que demuestren haber invertido en propiedades, plantas y equipos y, en general, en activos fijos productivos por los hayan pagado IVA, podrían deducirlo en el impuesto a la renta de las personas físicas.</p>	<p>Ley 715 de 2000 como respuesta a la crisis fiscal que se había producido en el país a finales de la década de los noventa.</p> <p>C. Se crea la misión del Ingreso Público con el encargo de analizar la quebrantada situación fiscal del país para poder establecer medidas proactivas para su fortalecimiento.</p> <p>D. Se autoriza la emisión de títulos de renta fija pública para la paz, con el fin de hacer frente al desbalance fiscal generado en los territorios.</p>
--	--	--	---	--	---

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Pastrana Arango y lo expuesto por Perry & Cárdenas (1986); Sánchez & Gutiérrez (1994); Clavijo (1997); González & Calderón. (2002), Junguito & Rincón (2004) y Figueroa (2008).

En síntesis, la Administración Pastrana se enfrentó a un déficit fiscal cercano al 6% y a un nivel de endeudamiento del 29,6% del PIB (Junguito & Rincón, 2004). Para contrarrestar esa situación, el gobierno puso en marcha estrategias fiscales para incrementar los IPTs, mejorar el balance fiscal y disminuir el déficit fiscal, entre ellas la creación de la Misión del Ingreso Público, cuya gestión permitió sentar las bases de una reforma tributaria estructural encaminada a dar solución a la grave situación fiscal heredada del gobierno anterior. Asimismo, la comisión recomendó ajustar la metodología de cálculo del impuesto a la renta de las personas físicas, ampliar la base gravable, reducir las exenciones de orden permanente, reestructurar la base del IVA y desmontar el GMF para promover un mercado financiero intermediado más competitivo e incluyente (Figueroa, 2008).

3.3.2.10. Administración Álvaro Uribe Vélez (I) (2002-2006)

Al llegar a la presidencia Álvaro Uribe Vélez declaró el Estado de Conmoción Interior en el país³¹. Con esta medida, el gobierno buscaba establecer mecanismos apropiados para proporcionar los recursos necesarios a las

³¹ El Estado de Conmoción Interior se puede declarar cuando el orden social se encuentra amenazado y las fuerzas policiales y militares no pueden controlar esta situación por la vía de sus funciones ordinarias. Al declararlo el presidente de la República se dota de condiciones especiales dentro del marco del orden político y administrativo para contrarrestar esta situación.

fuerzas militares y policiales, restablecer el orden público y enfrentar en mejores condiciones a las guerrillas en el país (Clavijo, 2005; Ramos & Rincón, 2000 y Clavijo & Vera, 2010). Entre esos mecanismos está el Decreto 1838 de 2002 por el cual se creó un impuesto especial destinado a atender los gastos del PGN necesarios para preservar la seguridad democrática. Este Decreto dictaminó que los contribuyentes que poseían un patrimonio superior a los \$169.500.000 estarían obligados a tributar el 12% del total del patrimonio líquido. También se aprobó la Ley 788 de 2002 con la que se introdujeron diversas medidas tributarias proactivas, entre ellas:

- La penalización de la evasión y el fraude fiscal, acompañada de herramientas de detección de anomalías relacionadas con el ocultamiento de ingresos y la creación de sistemas múltiples de contabilidad para detectar deducciones impropiedades por pérdidas financieras no justificadas en el ejercicio contable. Se fijó una sanción del 20% del valor ocultado y la obligación de pagar intereses moratorios (Figuroa, 2002). Según la DIAN, en el año 2003 se estimó que la evasión fiscal en Colombia alcanzaba el 33% (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018). Este organismo señaló dos razones principales de incumplimiento tributario: la asimetría de la información tributaria y la baja moral tributaria de los agentes económicos.
- La exoneración a las cooperativas y organismos de orden superior cooperativo del pago del impuesto a la renta de las personas físicas.
- La asignación del 20% de los excedentes de los fondos de educación y solidaridad a programas de educación y capacitación del Ministerio de Educación Nacional.
- La inclusión del Fondo de Garantías Financieras (FOGAFIN) y del Fondo de Entidades Cooperativas (FOGACOOP) como entidades sujetas al pago del impuesto a la renta de las personas físicas.
- La definición de tarifas diferenciales del 2% al 7% en el IVA de algunos bienes y servicios³².
- La inclusión como excepciones del pago de impuestos a las importaciones de origen vegetal, animal, agrícola y mineral, entre otras.

En el marco de esta Ley, y con la perspectiva de lograr las metas fiscales propuestas y la estabilidad de las finanzas públicas, se promovió la modernización tecnológica de la DIAN. Para ello, se creó el sistema de información MUISCA, que estaba orientado a reducir las asimetrías de información de los contribuyentes y a detectar el incumplimiento tributario y el fraude fiscal. Este sistema incluye el mecanismo denominado Registro

³² En el año 2005 se estableció una unificación de la tarifa del 10%.

Único Tributario (RUT), que permite cruzar la información de los contribuyentes con la información que genera el sistema financiero. En el proceso de modernización tecnológica se contó con la colaboración de la Agencia Tributaria de España y de los gobiernos de Chile y Canadá (Clavijo, 2005; Junguito & Rincón, 2004 y Figueroa, 2008).

En esta senda de modernización del sistema fiscal, el gobierno aprobó la *Ley 819 de 2003*, la cual además de establecer una sobretasa del 1,2% al impuesto al patrimonio neto e incrementar la base gravable del IVA, proyectaba una disminución de los gastos del Estado de manera que se diseñaron diversos escenarios fiscales prospectivos que conducían a la estabilidad del balance fiscal (Villar & Forero, 2014).

Durante este gobierno también se promulgó la *Ley 863 de 2003* que aumentó el GMF del 3 x 1000 al 4 x 1000. Además, se amplió la base gravable de los contribuyentes responsables de declarar rentas y se impuso un sobreimpuesto del 10% al total del impuesto neto.

Tabla 3.10. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Álvaro Uribe Vélez (I)

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Álvaro Uribe Vélez (I) (2002-2006)	2002	Dec 1338, Ley 788	A. El GMF (3 por mil) se convierte en un gravamen permanente y evoluciona al 4 por mil. B Se establece que los contribuyentes que posean un patrimonio líquido superior a los \$169,5 millones están sujetos a contribuir con una tarifa del 1,2% del mismo. C. Se establece que el impuesto al patrimonio será del 0,3% del patrimonio líquido para las vigencias fiscales 2004, 2005, 2006, y para los contribuyentes que posean un patrimonio líquido superior a los \$3.000 millones.		A. Se mantiene la tarifa del 16%. B. Se amplía la base gravable y se establecen tarifas diferenciales para bienes y servicios entre el 2% y el 7%.	A. Se establece el Estado de Conmoción Interior apelando al artículo 223 de la Carta Magna Política de Colombia (y al Decreto 1838 de 2002) como consecuencia de la crítica situación de orden público que atravesaba el país por el conflicto armado con los grupos alzados en armas. B. Se aprueban penas y sanciones para los evasores y contribuyentes que presenten moras en las obligaciones con el Estado. C. En el año 2003 se pone en marcha el sistema de administración de información MUISCA para mejorar la gestión de la información de los contribuyentes y optimizar el recaudo. D. Se establece el MFMP con la Ley 819 de 2003. E. Se reforma el sistema de pensiones mediante la Ley 797 de 2003. F. Se aprueban los Contratos de Estabilidad Tributaria con la Ley 963 de 2005
	2003	Leyes 797 819 y 863				
	2005	Ley 963				
	2006	Ley 1111				

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Uribe Vélez (I) y lo expuesto por Clavijo, (2005), Lozano et al., (2007); Clavijo & Vera, 2010, (2010), Bonet et al., (2014) y Villar & Forero (2014).

3.3.2.11. Administración Álvaro Uribe Vélez (II) (2006-2010)

Durante el segundo período presidencial de Álvaro Uribe Vélez se aprobó la Ley 1370 de 2009 con diversos propósitos, entre los que destacan:

- Flexibilizar la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas, reduciéndola al 30% para los contribuyentes que demostraran inversiones en activos fijos de tipo productivo.
- Incrementar el impuesto al patrimonio bruto superior a \$3.000 millones en un 2,4% y el superior a \$5.000 millones en un 4,8% a partir del año 2011.

Pese a las reformas tributarias realizadas hasta ese momento, Colombia tenía un esquema fiscal carente de simplicidad y equidad, con una mezcla híbrida de alta carga fiscal a los contribuyentes con tarifas elevadas, elevadas exoneraciones fiscales y altos índices de evasión tributaria (Clavijo, 2011). Se puede decir que el período 2006-2010 se caracterizó por la baja presión tributaria (situada en el 15% por las exenciones, deducciones, descuentos y gabelas tributarias), junto con altos índices de informalidad e incumplimiento tributario y una política fiscal expansiva derivada de la crisis del sobreendeudamiento de los Estados Unidos (Clavijo, 2011; Figueroa, 2008).

Tabla 3.11. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Álvaro Uribe Vélez (II)

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Álvaro Uribe Vélez (II) (2006-2010)	2009	Ley 1370	A. El impuesto a la renta de las personas físicas mantiene las condiciones dispuestas en el marco anterior.	A. Se disminuye la tarifa del gravamen al 30% para las sociedades que inviertan en activos productivos.	Se mantiene la tarifa del 16% y se mantienen las disposiciones del marco fiscal anterior.	A. Se aprueba el incremento del GMF a pesar de reconocer su efecto distorsionante en la fiscalidad. B. Se aplican exenciones, descuentos y deducciones como mecanismo para contrarrestar la desaceleración económica producida por la crisis financiera internacional de 2007 cuyo epicentro estaba en los Estados Unidos.

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Uribe Vélez (II) y lo expuesto por Clavijo (2005), Lozano et al. (2007); Figueroa (2008); Clavijo & Vera (2010), Bonet et al. (2014) y Villar & Forero (2014).

3.3.2.12 Administración Juan Manuel Santos Calderón (I) (2010-2014)

En el primer período presidencial de Juan Manuel Santos Calderón se aprobó la Ley 1430 de 2010 con el fin de abolir las prerrogativas relacionadas con la inversión en activos fijos productivos y contribuir al cierre progresivo de la brecha fiscal. Entre las acciones de importancia implementadas en el marco de la Ley 1430 de 2010 se mencionan las siguientes:

- Implementación de mecanismos de monitoreo y auditoría en el pago del IVA.
- Disminución del 20% en el dispendio del consumo de energía eléctrica del sector manufacturero e industrial.

Con la Ley 1473 de 2011, la RF³³ se cohesionó con el MFMP para establecer no solo los límites al endeudamiento y al gasto del Estado, sino también metas concretas al déficit fiscal como, por ejemplo, el 2,3% del PIB para 2014, el 1,9% para 2018 y el 1,0% para 2022 (Villar & Forero, 2014).

³³ La RF debe tener una alta correlación con el PGN. El Consejo Superior de Política Fiscal (CONFIS) establece directrices para el buen desempeño de la política fiscal y ejecución de la RF. (Echeverry et al., 2011) indican que la RF debe orientarse a la consolidación de una disciplina fiscal que armonice la política fiscal con la política monetaria.

En el año 2012 se introdujeron nuevas medidas de ajuste en el sistema de tributación en Colombia, entre las que destacan:

- Aplicación de cambios en el gravamen de las contribuciones parafiscales cobradas a las empresas y destinadas al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y las Cajas de Compensación Familiar. El cambio consistió en eliminar el gravamen a los trabajadores que percibieran menos de 10 salarios mínimos legales vigentes y para compensar su recaudo se creó el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), con una tarifa del 8% para la vigencia fiscal 2013 y un aumento al 9% para el período 2014-2015.
- Implementación de criterios para aplicar deducciones o descuentos en el impuesto sobre las ventas para el caso de enajenación de bienes inmuebles y servicios. Estas prerrogativas también se aplicaron en el pago del impuesto a las importaciones de bienes de la misma naturaleza. Asimismo, en el impuesto a la renta de las personas físicas se crearon dos nuevos sistemas de determinación de la renta. Para poder aplicar estos sistemas, las personas físicas se clasificaron a efectos tributarios en tres categorías (empleados, trabajadores por cuenta propia y otros). Esos nuevos sistemas son los siguientes:
 - El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), que buscaba ampliar la base gravable y generar un impuesto a la renta de las personas físicas que tuviera más peso en el ingreso tributario. Las personas físicas que pertenecían a la categoría de empleadas y devengasen ingresos superiores a los 3.6 millones de pesos mensuales podían determinar su renta con el sistema IMAN o con el sistema ordinario, de manera que declararían la que resultase mayor. En este caso, se impuso una tarifa máxima del 27% y se limitaron ciertos beneficios y deducciones que antes se contemplaban.
 - El Impuesto Mínimo Alternativo Simple (IMAS) que se aplicaba a los trabajadores por cuenta propia para recaudar de ellos entre el 0% y el 8,17% de los ingresos que obtenían en su actividad económica. Los trabajadores por cuenta propia podían determinar su renta con el sistema IMAS o con el sistema ordinario, de manera que declararían la que resultase mayor.
- Simplificación de la tarifa del IVA de siete a tres categorías. La primera establece el cobro del 0% para todos los bienes de la canasta básica de bienes. La segunda disminuye del 10% al 5% la tarifa de servicios de medicina prepagada. La tercera fija el tributo en 5% para los alimentos tratados industrialmente.

Tabla 3.12. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Juan Manuel Santos (I)

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Juan Manuel Santos Calderón (2010-2014)	2010	Ley 1430	<p>A. Se crea el ICBF y el impuesto CREE como mecanismo de fortalecimiento del programa familias en acción.</p> <p>B. Se segrega el pago al impuesto y se genera una tarifa diferencial para los empleados asalariados y los trabajadores por cuenta propia.</p> <p>C. Se crea el IMAN y el IMAS.</p>	<p>Se eliminan las deducciones por inversión en activos fijos productivos.</p>	<p>A. Se excluyen algunos bienes de la base gravable y se incluyen otros con una tarifa diferencial del 5%.</p> <p>B. Se aprueban deducciones y exenciones de impuestos por la adquisición de bienes muebles y servicios.</p>	<p>A. Se proyecta cerrar la brecha fiscal con la mejora de los sistemas de información y el endurecimiento de las sanciones y penas para la evasión y el fraude fiscal.</p> <p>B. Se estima reducir el GMF para el 2018.</p> <p>C. El IMAN debe ser pagado por los contribuyentes que devenguen más de \$3.600.000 mensuales.</p> <p>D. Se establece la RF con la Ley 1473 de 2011, la cual debe articularse con lo dispuesto en el MFMP.</p> <p>E. Se aprueba la normativa de Sanciamiento Fiscal (Ley 1438 de 2011, 1608 de 2013 y Dct 1141 de 2013).</p> <p>F. Se plantea una reforma sanitaria con la Ley 1438 de 2011, con la cual se pretende fortalecer la prestación de los servicios de salud primaria.</p> <p>G. Se reafirma el GMF del 4 por 1000 con la Ley 1739 de 2014 y se plantea su abolición en 2018 de manera escalonada.</p>
	2011	Ley 1473				
		Ley 1438				
	2012	Ley 1607				
	2013	Ley 1608				
	2014	Ley 1739				

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Santos Calderón (I) y lo expuesto por Bonet et al. (2014) y Villar & Forero (2014).

Con la Ley 1739 de 2014, el gobierno Santos decidió mantener el GMF en 4 x 1000 y creó el impuesto a la riqueza³⁴ por el que todas las personas físicas y jurídicas responsables del IRC que valoraran su patrimonio bruto en 1.000 millones de pesos deberían tributarlo entre el período 2015-2018.

³⁴ El impuesto a la riqueza es análogo al denominado impuesto al patrimonio y que previamente también se había llamado sobretasa a las utilidades, bonos para el desarrollo social y seguridad interna o bonos para la paz. Este impuesto se reguló inicialmente durante el gobierno del presidente César Gaviria con el Decreto 1132 de 1992 y durante el gobierno del presidente Samper con la Ley 345 de 1996. Posteriormente, el impuesto es ratificado en el gobierno del Presidente Pastrana

Uno de los principios fundamentales para lograr encontrar el equilibrio fiscal del Estado fue el de intentar alcanzar la homeóstasis presupuestal. Para ello, el gobierno Santos puso en marcha el Programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, por medio del cual el Ministerio de Salud y Protección Social (mediante la Ley 1116 de 2013 y el Decreto 1141 de 2013) estableció la metodología y hoja de ruta para estimar la competitividad de las Empresas Sociales del Estado (ESE) y valorar su eficiencia administrativa y financiera.

3.3.2.13. Administración Juan Manuel Santos Calderón (II)

La caída de los precios internacionales del petróleo en el período 2014-2015 creó un desajuste en las cuentas fiscales del gobierno central, con un faltante cercano a los \$24 billones. Con el objetivo de reducir la ratio de déficit fiscal/ PIB en 3 puntos porcentuales, se aprobó una nueva reforma tributaria orientada a fortalecer el recaudo en \$7 billones y mitigar las necesidades del presupuesto estimado en \$225 billones para la vigencia fiscal del año 2017.

Los puntos clave de la reforma fueron los siguientes (*Ley 1819 de 2016*, 2016; González & Corredor, 2016; Espitia et al., 2017; Deloitte, 2017):

- Eliminación de los tributos IMAN, IMAS, CREE del impuesto de renta. Para ello, las rentas presuntivas sujetas a tributación se estructuraron en cinco cédulas tributarias: i) rentas de trabajo, ii) rentas pensionales de jubilación, invalidez y sobrevivencia, iii) rentas de capital, correspondientes a intereses y rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y usufructo de la propiedad intelectual, iv) rentas no laborales derivadas de honorarios de servicios personales y profesionales y v) rentas procedentes de dividendos y por la participación como accionistas en el capital productivo.
- Reducción de la tarifa del tributo a la renta para personas jurídicas del 40% al 33% y tratamiento especial para las zonas francas con una imposición del 20%.
- Definición de tarifas diferenciadas para las rentas derivadas del trabajo y las pensiones: i) el 19% para las rentas entre 1.090 y 1.700 unidades de valor tributario (UVTs), ii) el 28% para las rentas entre 1.700 y 4.100 UVTs y iii) el 33% para las rentas superiores a 4.100 UVTs.
- Definición de tarifas para rentas provenientes de los rendimientos del capital, entre el 10% y el 35% sobre una base gravable de 600 UVTs.

con la Ley 488 de 1998 y en el gobierno del presidente Uribe con el Decreto 1338 de 2002. Asimismo, se incluyó en el diseño tributario del gobierno del presidente Santos con la Ley 1739 de 2014.

- Creación del mono-tributo como tarifa integral de pago anual para reemplazar el impuesto a la renta de las personas físicas en los casos de informalidad laboral y empresarial. El nuevo gravamen, que incluía a comerciantes y unidades productivas de menor dimensión –con ingresos anuales entre \$50 millones y \$116 millones para la vigencia fiscal de 2018 (o lo que es lo mismo, entre 1.400 y 3.600 UVTs) –, buscaba promover la simplificación de los trámites de la declaración.

Aunado a lo anterior la Ley 1819 de 2016 estipuló que los pequeños comerciantes y unidades productivas de menor dimensión debían contribuir al servicio social de características complementarias denominado “Beneficios Económicos Periódicos” (BEPS). Este servicio social es un mecanismo que les permite acceder a los beneficios ofertados por las cajas de compensación familiar para ahorrar para la vejez y acceder al uso de herramientas digitales financieras para realizar sus operaciones económicas.

- Modificación de la tarifa del IVA, con un incremento del 3% a partir del año 2017 hasta fijarse en el 19%. La Ley estableció períodos bimestrales para la presentación, declaración y pago del tributo para los grandes contribuyentes (con ventas brutas superiores a 92.000 UVTs). En el caso de contribuyentes con valores de ventas inferiores se establecieron plazos de cuatro meses para la declaración y el pago del gravamen.
- Exigibilidad del impuesto nacional al consumo. La medida se orientó a exigir el pago por la adquisición y uso de servicios de telefonía móvil y transferencia de datos, imputando una tarifa del 4% sobre el total del valor del servicio, excepto en el caso de las personas incluidas en los estratos socioeconómicos más bajos (que son los estratos 1 y 2). También se hizo exigible el pago del tributo sobre venta de comidas, bebidas y cigarrillos.

A modo de síntesis se puede decir que las reformas tributarias del segundo período del gobierno de Santos se orientaron a reducir la evasión y el fraude tributario y a intensificar la fiscalización y la auditoría, en especial en las organizaciones productivas y sin ánimo de lucro.

Tabla 3.13. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Juan Manuel Santos (II)

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Juan Manuel Santos (2014 - 2018)	2016	Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016	A. Se definen tarifas diferenciadas para las rentas derivadas del trabajo. B. Se clasifican las rentas presuntivas sujetas a tributación en cinco cédulas tributarias.	A. Se reduce la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas para personas jurídicas, pasando del 40% al 33%. B. Se crea el monotributo como tarifa integral de pago anual	Se cambia la tarifa del IVA, con una ampliación del 3% a partir del año 2017, estableciéndose en el 19%.	Se aplica la exigibilidad del impuesto nacional al consumo.

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes y Decretos dispuestos en la administración Santos Calderón (I) y lo expuesto por Bonet et al., (2014), Villar & Forero, (2014); González & Corredor, (2016) y Espitia et al. (2017).

3.3.2.14. Administración Iván Duque Márquez (2018-2022)

Al comienzo de la administración de Iván Duque se estableció un PGN de 258 billones de pesos para la vigencia fiscal de 2018. Hacían falta, según las estimaciones, 14 billones de pesos para garantizar el equilibrio. Con ese objetivo se aprobó la Ley de Financiamiento, con cuya aplicación se estimaba obtener un recaudo de 8 billones de pesos a través de cinco vías principales de acción: i) incrementar el recaudo tributario, ii) reducir la informalidad laboral y empresarial, iii) aumentar la productividad, el crecimiento económico y la redistribución del ingreso, iv) simplificar trámites y v) impulsar la innovación tecnológica.

Esta Ley generó cambios fiscales trascendentales como, por ejemplo, la sustitución de la denominación del régimen común y del régimen simplificado por el de responsables y no responsables de la declaración del

tributo. Además, se dispuso la aplicación del IVA plurifásico³⁵ a toda la cadena productiva de las bebidas azucaradas. Otras de las acciones relevantes que se establecían en la citada Ley son las siguientes:

- Reducir el impuesto a la renta de las personas físicas del 33% al 30% hasta el año 2022.
- Estabilizar el impuesto a la renta de las personas físicas al sector financiero en el 37%.
- Aumentar la tarifa impositiva para personas físicas. La tarifa se eleva al 35% para los contribuyentes con ingresos superiores a \$33 millones; al 37% para los ingresos superiores a \$65 millones y al 39% para los contribuyentes con más de \$95 millones.
- Definir la tarifa marginal del 15% al impuesto a la renta de las personas físicas sobre dividendos, rentas ocasionales y distribución de beneficios mayores de 300 UVTs.
- Establecer el impuesto a las remesas en el 7,5%.
- Definir el régimen especial de imposición en renta para megaproyectos con alcances significativos en la economía, con una tarifa del 27%.
- Simplificar ciertas disposiciones tributarias. Las personas físicas y jurídicas tienen la posibilidad de declarar de forma unificada el pago del impuesto a la renta de las personas físicas y el impuesto de industria y comercio (ICA), procedimientos que se aplican a contribuyentes que reportan ingresos brutos entre las 1.400 UVTs y las 80.000 UVTs. La tarifa varía entre el 1,8% y el 11,6%.
- Exonerar del impuesto a la renta de las personas físicas para las industrias creativas por un período de siete años a partir de la vigencia fiscal 2019.
- Definir una tarifa del 1% al impuesto a la propiedad para patrimonios de personas físicas y jurídicas nacionales y extranjeras superiores a los \$5.000 millones.
- Mantener la tarifa del IVA en el 19%.
- Fijar una tarifa sobre ventas de inmuebles nuevos o usados en el 2% para bienes que exceden las 26.800 UVTs o los \$918 millones.
- Unificar las cédulas tributarias en tres categorías: i) cédula general, integrada por las rentas procedentes del trabajo, el capital y las actividades no laborales, ii) cédula de las rentas pensionales y iii) cédula de dividendos y participaciones. Con esta unificación se estableció una tarifa marginal impositiva progresiva entre el 35% el 39% para las rentas que en 2019 excedían las 8.670 UVTs.

³⁵ El IVA plurifásico hace referencia al IVA liquidado y aplicado desde cada uno de los eslabones de la cadena de transformación productiva y hasta la etapa definitiva de adquisición por parte del consumidor final.

- Legalizar y normalizar los capitales en el extranjero. Esta prerrogativa establece un período de gracia para que los sujetos pasivos responsables de declarar esos capitales lo hagan ante la administración tributaria bajo el principio de la resiliencia fiscal³⁶, como mecanismo para disuadir, detectar y perseguir evasores.

La Corte Constitucional declaró inexecutable la Ley de Financiamiento de 2018 por vicios de procedimiento en su aprobación en el Congreso de la República. Esta situación obligó al gobierno a impulsar una nueva iniciativa, que fue sancionada con la Ley 210 de 2019 denominada Ley de Crecimiento. Esta Ley se aprobó con el objetivo de promover el crecimiento económico, el empleo y la inversión, así como fortalecer las finanzas públicas con progresividad, equidad y eficiencia. Las acciones más relevantes de esta Ley se expresan en los siguientes términos:

- Establecer deducciones y descuentos impositivos en el impuesto a la renta de las personas físicas de las organizaciones que promuevan el primer empleo para trabajadores menores de 28 años, tratando así, como herramienta de política pública, de atenuar el crecimiento exponencial de la tasa de desempleo juvenil.
- Establecer la reducción progresiva del impuesto a las sociedades pasando la tarifa del 33% al 30% en el período de 2020-2022, en pro del fortalecimiento productivo y de alivianar la carga tributaria de las personas jurídicas.
- Ampliar los descuentos tributarios por adquisición de bienes de capital y realización de megaproyectos en los sectores agrícola y turístico. Asimismo, ampliar a 7 años la exoneración del impuesto a la renta de las personas físicas para las industrias creativas.
- Reducir las contribuciones al servicio de salud de los pensionados que reciban un salario mínimo y eliminar la carga impositiva a las transacciones realizadas a través de plataformas digitales. Además, ampliar el plazo para la normalización de capitales no declarados en el extranjero.
- Establecer el mecanismo de devolución de IVA a hogares de estratos inferiores en la búsqueda de mayor equidad.
- Eliminar el impuesto al ipoconsumo por la venta de inmuebles de montos mayores a 900 millones de pesos.

³⁶ Hace referencia a la capacidad fiscal que tiene un Estado para superar las situaciones fiscales adversas y garantizar la sostenibilidad fiscal en el corto y mediano plazo y el equilibrio entre el ingreso fiscal y el gasto público.

Como consecuencia de las graves repercusiones económicas y sociales que trajo consigo la pandemia de COVID-19, y también como consecuencia de los desequilibrios fiscales que acarreó la emergencia sanitaria, el gobierno de Iván Duque Márquez impulsó un nuevo marco tributario, el cual fue aprobado por el Congreso de la República de Colombia bajo la Ley 14 de septiembre de 2021, también denominada “Ley de Inversión Social”. Esta iniciativa fiscal se centró en:

- Ampliar el Programa de Apoyo al Empleo Formal para impulsar la formalización de la economía.
- Mantener sin modificaciones la tarifa del IVA, aunque se crearon tres días sin IVA como mecanismo para impulsar la demanda agregada, incentivando especialmente el consumo de prendas de vestir, electrodomésticos, equipos tecnológicos y de comunicaciones, elementos deportivos, juguetes, bienes escolares y bienes intermedios para la producción agrícola.
- Exonerar de manera transitoria el IVA (hasta el 31 de diciembre de 2022) a los servicios de hotelería y para eventos y congresos académicos que requieran estos servicios.
- Aplicar una exención del 50% del impuesto a la renta de las personas físicas a las empresas que se clasifiquen en el régimen simple (entre 80.000 y 100.000 UTV's).
- Exonerar del impuesto a la renta de las personas físicas a las empresas dedicadas a la economía naranja (cine, moda, desarrollo tecnológico, entre otras actividades).
- Crear beneficios tributarios para las empresas del sector productivo afectadas por el estallido social y los paros nacionales, realizados en Colombia entre noviembre de 2019 y mayo de 2021.
- Aplicar una sobretasa del 38% al impuesto a la renta de las personas físicas, durante período 2022 – 2025, para el sistema financiero.
- Crear el impuesto complementario de normalización tributaria con una tarifa del 17%.
- Permitir que el 50% del impuesto de industria y comercio se deduzca en el impuesto a la renta para las personas físicas.
- Reducir incentivos tributarios para las empresas dedicadas a la economía naranja de 7 a 5 años.
- Exonerar del IVA y del impuesto al consumo a la comercialización de comidas y bebidas.
- Congelar gastos burocráticos por un período de 10 años, en pro de estabilizar el endeudamiento y las finanzas públicas.
- Aplicar sanciones de mayor calado para los evasores de impuestos.
- Crear un programa matrícula cero para cerca de 695.000 estudiantes de universidades públicas.
- Permitir que los entes territoriales puedan acceder a mayores recursos de endeudamiento público.

- Focalizar la recaudación derivada de esta reforma tributaria hacia la reducción de la pobreza de la población colombiana del 42,5% en 2020 al 34,3% en 2021 y de la pobreza extrema del 15,1% en 2020 al 6,7% en 2021.
- Crear el programa “Colombia Mayor” para las personas mayores desamparadas.
- Proponer el programa “Ingreso Solidario”, con la idea de distribuir recursos financieros a la población vulnerable por 2,1 billones de pesos colombianos en el año 2021 y 7,2 billones de pesos colombianos en el 2022.

Tabla 3.14. Reformas tributarias estructurales del gobierno de Iván Duque Márquez

Presidente	Años	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Iván Duque Márquez (2018-2022)	2018	Ley 1943 de 2018: Ley de Financiamiento	Se aumenta el impuesto a una tarifa máxima del 35% a la renta a las personas físicas con ingresos superiores a los 33 millones de pesos.	A. Se reduce el impuesto a la renta de las personas físicas del 33% al 30% para las personas jurídicas. B. Se fija el impuesto a la renta de las personas físicas para el sector financiero en el 37%. C. Se establece el régimen especial de imposición del 27% en el impuesto a la renta de las personas físicas para megaproyectos.	Se mantiene la tarifa del IVA en 19%.	Se crea la posibilidad de que las personas físicas y jurídicas puedan declarar de forma unificada el pago del impuesto a la renta de las personas físicas y el ICA.
	2019	Ley 2101 de 2019: Ley de crecimiento	Se mantienen las condiciones expuestas por la Ley de Financiamiento.	A. Se aplican descuentos en el impuesto a la renta de las personas físicas. B. Se exonera del impuesto a la renta de las personas físicas a las	Se crea un mecanismo de devolución de IVA para los hogares menos favorecidos.	Se elimina el impuesto al ipoconsumo a la venta de inmuebles.

				industriales creativas. C. Se mantiene la reducción progresiva del impuesto a las sociedades en la tarifa del 33% al 30% en el período 2020-2022.		
	2021	Ley 2155 de 2021: “Ley de Inversión Social”	No se disponen medidas adicionales.	Se dispone: i) una sobretasa del 38% al impuesto a la renta de las personas físicas para el sistema financiero ii) que el 50% del impuesto de industria y comercio sea deducible del impuesto a la renta de las personas físicas y iii) exención del 50% del impuesto a la renta de las personas físicas para las empresas del régimen simple.	Se crean tres días sin IVA como impulso económico al consumo de bienes de tecnología e insumos agrícolas. Se exonera del impuesto del IVA al sector hotelero.	Creación de los programas sociales: i) Apoyo al Empleo Formal. ii) Colombia Mayor. iii) Ingreso Solidario.

Fuente: elaboración propia a partir de las Leyes dispuestos en la administración Duque Márquez.

Las tres reformas tributarias impulsadas en el gobierno de Iván Duque Márquez fueron concebidas con la intención de lograr tanto una mayor formalización laboral y empresarial como corregir el desbalance fiscal dejado por los desequilibrios económicos y sociales acusados por la pandemia COVID-19. Asimismo, la reducción de la carga tributaria para las personas jurídicas buscó ofrecer mecanismos fiscales de compensación productiva que impulsaran el crecimiento económico del sector real.

3.3.2.15. Administración Gustavo Petro Urrego (2022-2026)

Como consecuencia del reciente cambio de gobierno en Colombia, el 7 de agosto de 2022, el presidente Gustavo Petro Urrego propuso una nueva reforma tributaria, que fue aprobada por el Congreso de la República de Colombia mediante la Ley 2277 de 2022 y sancionada por el mandatario el 13 de diciembre de 2022. Esta

reforma tributaria, que entró en vigor desde el 1 de enero de 2023, promete ser el marco fiscal con mayor progresividad de los últimos cincuenta años y proyecta un recaudo plurianual de 20 billones de pesos colombianos.

Este marco tributario busca financiar programas sociales y reducir el déficit fiscal del 7% al 4,5% (déficit dejado por la pandemia de COVID-19). El propósito del gobierno nacional es consolidar una política fiscal sostenible y que se sustente mediante los ingresos corrientes de la nación. De este modo se busca reducir la dependencia del endeudamiento público, fortalecer la equidad social e impulsar un crecimiento económico que logre hacer frente a la posible recesión económica mundial que se proyecta para el año 2023.

Los puntos en los que se concentró esta nueva reforma tributaria son las siguientes:

- El recaudo tributario esperado provendrá principalmente del impuesto a la renta de las personas físicas pagado especialmente por el sector de hidrocarburos. La contribución de este sector aportará cerca del 53% del recaudo adicional.
- Las pensiones no serán objeto de tributación.
- El recaudo tributario adicional esperado se va a destinar a siete grandes programas sociales asociados a: i) la transición energética, ii) el desarrollo productivo, iii) el desarrollo de la economía popular, iv) la lucha contra el hambre, v) la reducción de la pobreza, vi) la salvaguarda de la salud pública y vii) la protección del medio ambiente.
- Las personas naturales que devenguen rentas salariales mensuales superiores a 13 millones de pesos colombianos deberán pagar una tarifa adicional del 1%.
- Las empresas del sector minero energético pagarán una sobretasa en el impuesto a la renta de las personas físicas por la extracción de carbón y petróleo. La tarifa aumentará progresivamente dependiendo de la cotización de cada una de las materias primas en los mercados internacionales.
- Las empresas del sector minero energético no podrán deducir el valor de las regalías de producción del impuesto a la renta de las personas físicas.
- Los dividendos y participaciones en sociedades accionarias aumentarán su tributación entre el 15% y 20%.
- La declaración de renta para las personas físicas se declarará nuevamente mediante una sola cédula tributaria.
- La tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas será del 30% para las micro, pequeñas y medianas empresas (mipymes) que demuestren una renta líquida de 460 UTV's.
- Las ganancias ocasionales por venta de bienes e ingresos por herencias y/o sucesiones tributarán con una tarifa del 19%.

- Las hidroeléctricas y el sector financiero pagarán una sobretasa del 3% y 5% hasta 2027.
- Un impuesto al carbono se va a crear, de manera que impondrá 20.500 pesos colombianos por cada tonelada de carbono producida.
- Una tarifa progresiva entre el 0,5% y el 1,5% se va a aplicar a los patrimonios que se encuentren entre los 3.000 y 9.000 millones de pesos colombianos.
- Las tarifas de los impuestos a la renta y el IVA no se van a modificar para no afectar a los precios de la canasta básica de consumo ni a la producción de bienes y servicios. Esto se hará como una medida de contingencia ante la alta inflación en Colombia.
- Los tres días sin IVA se van a eliminar.
- Las bebidas azucaradas con contenidos superiores a los 6 gramos se van a gravar. Estas bebidas pagarán impuestos adicionales entre los 28 y los 55 pesos colombianos.
- El IVA se va a aplicar al comercio de animales y las corridas de toros.
- Los bienes elaborados con plásticos, de un solo uso, tributarán con una tarifa del 1,9% por gramo utilizado.
- Los alimentos ultra procesados tributarán con una tarifa del 10% y con una escala progresiva del 5% adicional para los años 2024 y 2025.
- El montante a partir del cual se penaliza el delito de evasión de impuestos por omisión de activos y por incorporación de activos inexistentes cambia. Esta penalización se va a generar a partir de los 1.000 millones de pesos no declarados.

Tabla 3.15. Reforma tributaria estructural del gobierno de Gustavo Petro Urrego

Presidente	Año	Reforma Tributaria	Generalidades del IRPF		Generalidades del Impuesto al Valor Agregado	Otras Generalidades
			Personas Naturales	Personas Jurídicas		
Gustavo Petro Urrego (2022-2026)	2022	Ley 2277 de 2022	<p>Las personas naturales que devenguen 13 millones mensuales tributarán el 1% adicional.</p> <p>La declaración de renta para las personas físicas se declarará en una sola cédula tributaria.</p>	<p>La tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas continuará en el 35%.</p> <p>Las mypimes tributarán solo el 50% del impuesto a la renta de las personas físicas si demuestran condiciones económicas especiales.</p> <p>Las hidroeléctricas y el sector financiero pagarán una sobretasa del 3% y 5%.</p> <p>Las empresas del sector minero energético tributarán una sobretasa por la extracción de carbón y petróleo.</p>	<p>La tarifa del IVA no se modifica.</p> <p>Se eliminaron los tres días sin IVA.</p> <p>Se impondrá IVA al comercio de animales y las corridas de toros.</p>	<p>Se impone una tarifa progresiva entre el 0,5% y el 1,5% para los patrimonios entre los 3.000 y 9.000 millones de pesos colombianos.</p> <p>Se gravarán las bebidas azucaradas.</p> <p>Los alimentos ultra procesados tributarán con una tarifa del 10%.</p> <p>Los bienes elaborados con plásticos de un solo uso tributarán una tarifa del 1,9%.</p>

Fuente: elaboración propia a partir de las Ley 2277 de 2022 dispuesta en la administración Petro Urrego.

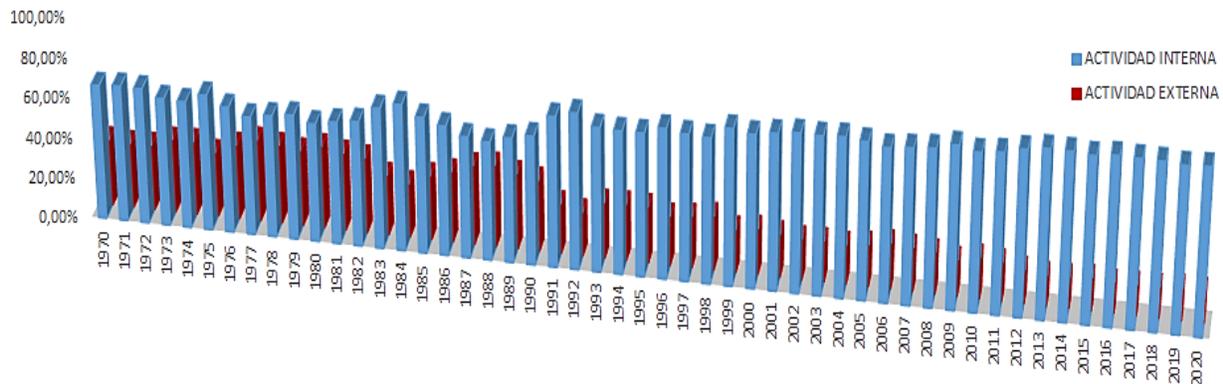
3.4. Evolución de la tributación colombiana en el período 1970 – 2020

La estructura del sistema fiscal colombiano ha puesto históricamente de manifiesto su limitada eficiencia, condicionada equidad, marcada inestabilidad, limitada simplicidad y cuestionada progresividad. Por ello, constituye una de las causas estructurales que ha impedido que Colombia sea una jurisdicción de fiscalidad avanzada. No obstante, también hay otras causas que influyen en ello, como la estrechez, la erosión y la perforación de la base gravable, la pereza fiscal en los territorios, la ausencia de una fiscalidad diferenciada y los altos niveles de evasión tributaria. Estas debilidades dejan al descubierto que la recaudación tributaria nacional es endeble en comparación con las tasas efectivas de tributación de la región latinoamericana (por ejemplo, 33% en Brasil, 29% en Argentina, 28% en Chile, 25% en Bolivia o 21% en Chile) y en el ámbito

fiscal trasfronterizo (por ejemplo, 34% en los países de la OCDE, 47% en Dinamarca, 47% en Francia, 43% en Italia, 42% en Alemania y 35% en España) lo cual confirma la ineficiencia recaudatoria y distributiva del sistema fiscal colombiano³⁷. Al revisar pormenorizadamente la estructura fiscal colombiana, se observa que el recaudo impositivo se concentra en alto grado en tres tributos³⁸: dos de carácter interno (el IRC y el IVA) y uno derivado de las operaciones de comercio exterior (el IVAe).

Durante el período 1970-2020, la contribución de la tributación interna a la recaudación nacional total alcanzó el 82% en media, mientras que el valor medio aportado por los tributos externos se mantuvo cercano al 19% (gráfico 3.3).

Gráfico 3.3. Participación de los impuestos Internos y externos en el total de ingresos tributarios



Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

Sin embargo, como también se observa en el gráfico 3.3, estas cifras no se han mantenido constantes a lo largo del tiempo. A continuación, se analiza la evolución de estas cifras por décadas:

³⁷ Datos tomados del informe de Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe publicado por la CEPAL en 2020 (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/global-revenue-statistics-database.htm>) y de las estadísticas presentadas por el portal datosmacro.com (<https://datosmacro.expansion.com/>).

³⁸ Es importante señalar que el recaudo tributario se mide en valores corrientes. Esto es así porque los estimativos gubernamentales y la calibración del balance fiscal nacional tienen en cuenta el valor nominal efectivamente recaudado, lo cual permite estimar la magnitud de los fundamentales macroeconómicos (como el déficit fiscal y los niveles de endeudamiento) por los que debe regirse la administración pública. Las estimaciones del incumplimiento tributario, así como la descompensación entre el recaudo potencial y el recaudo efectivo, también se estiman en valores corrientes con el fin de aproximarse a la realidad fiscal que permita a la administración tributaria establecer los mecanismos proactivos para la reducción del fraude, el incumplimiento y el ocultamiento tributario.

- En los años setenta y ochenta los impuestos internos representaron el 62% de los IPTs, mientras que los gravámenes externos constituían el 37% del recaudo tributario colombiano total.
- Durante la década de los años noventa los resultados de la tributación colombiana dejaron al descubierto que la internacionalización económica provocó una caída en la participación de los impuestos externos, con un aporte de tan solo el 26% del total de la tributación nacional. En ese período los impuestos internos fueron una contribución substancial, concretamente representaron el 74% del total de los IPTs colombianos. Este comportamiento se explica principalmente por los cambios estructurales que tuvieron lugar a finales de la década de los años ochenta y principios de los noventa. Estos cambios estructurales se produjeron principalmente por la apertura económica del país que se orientó hacia el intercambio comercial, y que vino acompañada de la flexibilización del arancel promedio externo como mecanismo de internacionalización económica, modificaciones en el régimen cambiario colombiano y la promoción de los flujos internacionales de inversión extranjera, entre otros cambios. Estos cambios, explícitos en el Consenso de Washington³⁹, contribuyeron a que Colombia avanzara hacia un modelo de economía más abierta influenciado por la liberalización económica, lo que condujo a tener mayores intercambios transfronterizos, pero también mayor vulnerabilidad a los riesgos sistémicos derivados de los choques macroeconómicos internacionales y la inestabilidad cambiaria.
- En la primera década del nuevo milenio los tributos de carácter interno constituyeron el 79% del total de los tributos nacionales, mientras que los tributos de carácter externo se quedaron en el 21% de los IPTs colombianos.
- En la segunda década del siglo XXI, los impuestos internos tuvieron incluso mayor participación en el total de la recaudación aportando el 83%, mientras que los impuestos externos solo alcanzaron el 17% del total de la tributación nacional.

El panorama de las cinco últimas décadas contrasta con las cifras recaudatorias del año 2020. La coyuntura actual está fuertemente condicionada por la pandemia de COVID-19, la cual además de implicar gastos considerables, puede deteriorar significativamente el recaudo tributario de los próximos años. La estructura fiscal colombiana del año 2020 muestra que los impuestos internos constituyen el 84% del total del recaudo

³⁹ El Consenso de Washington hace referencia a una serie de medidas de estabilización económica para los países en desarrollo que fueron establecidas por instituciones con sede en Washington (como el Banco Mundial, el FMI y la Reserva Federal) como respuesta a la crisis de la deuda de América Latina en los años ochenta. Concretamente, el Consenso se centra en diez medidas de carácter neoliberal, entre las que, a título ilustrativo, se puede citar: la disciplina fiscal y priorización del gasto público de los gobiernos, la apertura económica y comercial o la recepción de los flujos de inversión extranjera.

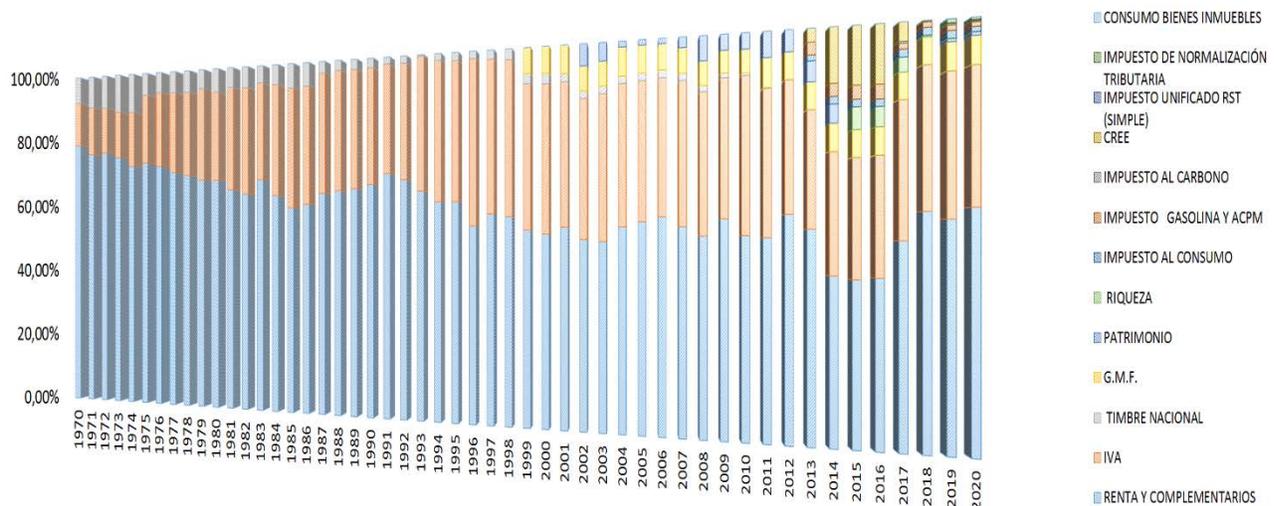
tributario colombiano, de manera que los tributos externos solo aportan el 16% de los IPTs (5 puntos porcentuales menos que al inicio del siglo XXI).

A continuación se muestra un análisis detallado de la evolución que han seguido los tributos internos (apartado 3.4.1.) y los tributos externos (apartado 3.4.2) aplicados en Colombia a lo largo del período 1970-2020 y también un análisis de la evolución mostrada por los dos tributos internos de mayor peso (el IRC y el IVA). Este análisis nos permite finalmente contrastar la eficiencia recaudatoria y la eficiencia distributiva del país durante el período de estudio (apartado 3.4.3).

3.4.1. La tributación interna

Durante el período 1970-2020 la recaudación interna se ha concentrado fundamentalmente en dos gravámenes: el IRC y el IVA. El primero ha aportado en media el 54%, mientras que el segundo ha contribuido con el 34% (gráfico 3.4). Estas cifras dejan al descubierto que los dos tributos juntos han representado en media el 88% de la recaudación interna nacional en los últimos cincuenta años.

Gráfico 3.4. Participación por tipo de impuesto en el total de impuestos internos



Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

Analizando la evolución de estos tributos por décadas se observa lo siguiente:

- El aporte conjunto de los dos tributos se situó en la década de los años setenta en el 93% del total de la recaudación interna nacional, ascendiendo el IRC al 71% y el IVA al 22%.

- Una década más tarde, en los años ochenta, la participación de estos tributos se situó respectivamente en el 63% y 33%, con un aporte global a la recaudación interna colombiana del 96%. Estas cifras muestran que Colombia empezó a trazar un camino hacia la tributación indirecta gravando el consumo de los bienes producidos.
- La década de los años noventa se caracterizó por una reducción de la participación del IRC al 57%, la cual se compensó con una subida del IVA que amplió su participación media al 39%, manteniendo así el aporte conjunto de los dos tributos en el 96% del total de la recaudación tributaria interna.
- En la primera década del nuevo milenio, la participación conjunta de los tributos alcanzó en media el 89% del recaudo tributario interno, con una participación específica del IRC del 53% y del IVA del 36%.
- En la segunda década de siglo XXI el aporte de los tributos cayó 8 puntos porcentuales como consecuencia de la participación de nuevos tributos en la estructura fiscal colombiana. En esa década la participación media del IRC y del IVA fue respectivamente del 49% y el 32%.

Esas cifras son señales concretas de dos hechos importantes: i) la orientación del proceso de exacción fiscal en Colombia hacia la aplicación de una mayor carga tributaria a los bienes de consumo y al valor agregado y ii) la estrechez de la base imponible interna durante los años ochenta y noventa y la limitada posibilidad de ampliar la carga fiscal a otros tributos.

Es evidente que desde los años noventa se produce una caída relativa de la participación de los tributos indicados, lo cual muestra que Colombia inicia un camino hacia una imposición tributaria más diversificada. La creación de nuevos tributos surge de la necesidad de buscar otras fuentes de financiación pública, en pro de establecer un tímido camino hacia la justicia distributiva.

Esa imposición tributaria diversificada se desarrolló a finales de los años noventa y a lo largo de las dos primeras décadas de siglo XXI, como consecuencia de varios hitos económicos, políticos y sociales y para hacer frente a distintas necesidades del país. A continuación, y en síntesis, se comentan los principales impuestos que se crearon en esos años:

- La inestabilidad social, financiera y fiscal que sufría Colombia a finales del año 1999 exhortó al ejecutivo a la creación transitoria del GMF como mecanismo proactivo para la estabilización macroeconómica. La creación de este tributo ha generado una amplia controversia, pues pasó de ser un gravamen transitorio a convertirse en un impuesto antitécnico permanente, que ha profundizado la estabilidad fiscal y la exclusión financiera.

- Como consecuencia de las fallidas negociaciones de paz y de la inestabilidad social ocasionada por los actos perpetrados por los grupos alzados en armas, en el año 2002 se reestableció el impuesto al patrimonio como respuesta a la política de seguridad democrática diseñada por el gobierno de ese momento. Este impuesto se eliminó en 2015 y se volvió a reestablecer en el año 2019.
- El año 2012 se caracterizó por ser una vigencia fiscal en la que se crearon varios tributos como: i) el impuesto nacional al consumo, que surge de la iniciativa de la administración pública de formalizar las unidades comerciales de menor dimensión que expedían bebidas y comidas preparadas y recaudar fondos por el consumo de telefonía móvil y por la venta de bienes muebles, ii) el impuesto CREE, establecido por la necesidad de crear empleos formales, reducir la pobreza y fortalecer la inversión social o iii) el impuesto a la gasolina y al aceite combustible para motores (ACPM)⁴⁰ como fuente de financiación de la red nacional vial, entre otros usos.
- En el año 2014 se creó el impuesto a la riqueza como estrategia fiscal para contener la caída de los ingresos corrientes de la nación que se había producido por los choques macroeconómicos internacionales y con el fin de disponer de nuevas fuentes de ingresos que apoyasen la financiación del proceso de paz que desarrollaba Colombia desde el año 2012. Dos años más tarde, en 2016, se creó el impuesto al carbono, el cual responde a la exigencia de fomentar la responsabilidad social ambiental de la base productiva colombiana, mitigar la emisión de gases de efecto invernadero y aminorar el calentamiento global en el territorio nacional.
- En el año 2018 se crearon tres nuevos impuestos: i) el impuesto unificado bajo el régimen simple tributario (RST)⁴¹, instaurado por el deseo de formalizar las pequeñas unidades comerciales y lograr su inclusión en el sistema financiero, ii) el impuesto de normalización tributaria, como estrategia de mitigación de la pronunciada evasión fiscal internacional y para fomentar la normalización tributaria de los capitales no declarados en vigencias fiscales pasadas y iii) el impuesto por la enajenación de bienes inmuebles.

3.4.2. La tributación externa

La contribución de los impuestos externos a los IPTs colombianos se ha concentrado históricamente en dos tributos: el IVAe y las tarifas arancelarias (TAs).

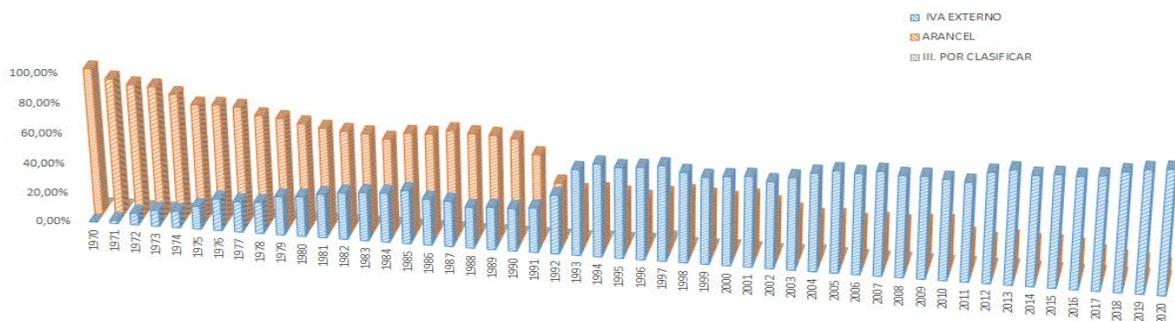
⁴⁰ Combustible utilizado para motores diésel, denominado en el ámbito internacional como gasóleo o petrodiesel.

⁴¹ Es un tributo de carácter integral creado con la reforma tributaria de 2018 “Ley de Financiamiento” bajo el régimen simple tributario (RST), con el fin de sustituir el IRC, el impuesto al consumo y el ICA de los establecimientos comerciales de menor dimensión y en pro de la formalización laboral y empresarial.

En la década de los años setenta, las TAs constituían el 79% del total del recaudo externo, mientras que el IVAe representaba el 21%, lo cual implica una participación del 29% y el 8% respectivamente en el total de la recaudación colombiana (gráfico 3.5). Esta estructura fiscal demuestra la dependencia de los IPTs del recaudo tributario externo por las operaciones de comercio exterior y especialmente por el flujo de importaciones de bienes durante la década de los sesenta y principios de los setenta. En el camino hacia la apertura y la liberalización económicas que se inicia en la década de los ochenta, la participación de esos tributos revierte su tendencia: las TAs pasan a suponer el 71% del recaudo externo, mientras que el IVAe asciende al 29%. Esta tendencia se corrobora al ver la participación que tienen esos dos tributos en el total de la recaudación fiscal colombiana, la cual asciende respectivamente al 26% y 11%.

En la década de los años noventa, época en la que se oficializa la apertura económica en Colombia, se observó un rápido incremento del IVAe, que elevó su participación en 30 puntos porcentuales hasta situarse en el 59% del recaudo externo, correspondiente al 15% de la recaudación nacional. En el caso del recaudo obtenido por las TAs, su contribución descendió en este período al 41% del total de los ingresos tributarios externos, lo cual equivale al 11% del recaudo tributario nacional. Esta tendencia es producto de la reducción progresiva del arancel promedio, así como de la intensificación del contrabando técnico y abierto y de la débil capacidad fiscalizadora de la administración tributaria.

Gráfico 3.5. Participación por tipo de impuesto en el total del recaudo tributario externo



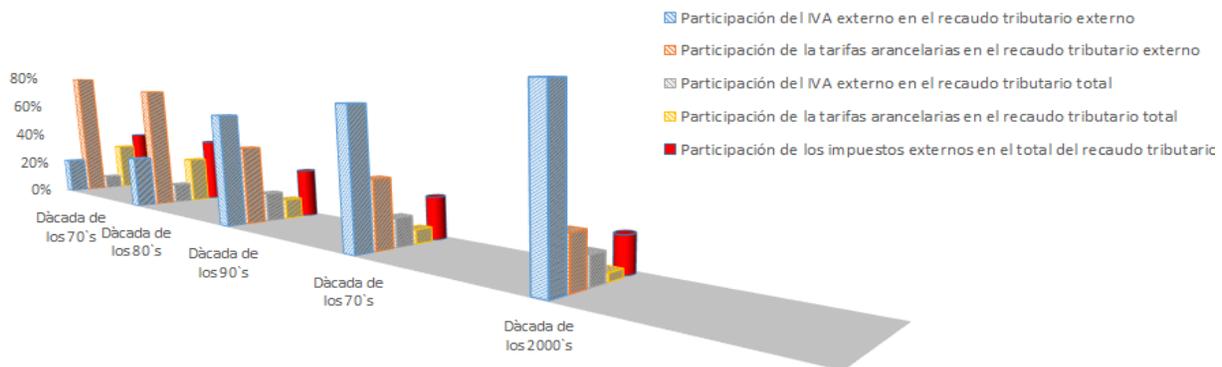
Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

Con la llegada del nuevo milenio, el modelo aperturista intensifica la tendencia recaudatoria comentada. El IVAe constituyó el 67% del total de la recaudación externa y el 14% de la recaudación total, mientras que las TAs sufrieron una marcada reducción al situarse en el 33% del total del recaudo externo y en solo el 7% de la recaudación nacional. Estas cifras confirman el intensivo modelo aperturista diseñado por la política económica colombiana, que se apoyaba en un mayor grado de intercambio comercial y mayor movilidad de capitales durante los primeros diez años del siglo XXI.

Durante la segunda década del nuevo milenio el recaudo tributario colombiano se caracterizó por una marcada contribución del IVAe. Este tributo constituía el 77% del recaudo externo y el 13% de la recaudación total nacional, mientras que las TAs solo representaban el 23% del recaudo externo y el 4% del total de la recaudación nacional, confirmando así que la estructura fiscal colombiana se orientó tanto a la reducción de los aranceles como a exigir el pago del IVAe.

La progresiva participación del IVAe en el total de los impuestos externos se explica, principalmente, por la ampliación de la base gravable a los bienes importados (gráfico 3.6). Esta ampliación se impulsó para compensar la reducción del recaudo tributario nacional que se había producido por el descenso progresivo del arancel nominal promedio, el cual se redujo desde el 45% aplicado a finales de la década de los ochenta a menos del 10% en las dos primeras décadas del siglo XXI. Esta situación generó una aceleración interanual en el recaudo del tributo (Clavijo, 2005; Echavarría et al., 2019).

Gráfico 3.6. Participación por tipo de impuesto en el total del recaudo tributario externo y total



Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

La reducción progresiva de la participación de las TAs en el total de los impuestos externos se explica por tres causas principales: la progresiva suscripción de tratados de libre comercio, la apertura comercial del país y la debilidad institucional de la administración tributaria y su función de control. Estas causas se explican detalladamente a continuación:

- La suscripción a lo largo de los dos últimas décadas de diversos tratados de libre comercio con múltiples jurisdicciones (como Estados Unidos, Chile, Panamá, Costa Rica, Canadá, la Unión Europea y Corea del Sur, entre otras) ha intensificado el intercambio bilateral y ha acentuado la flexibilidad y las

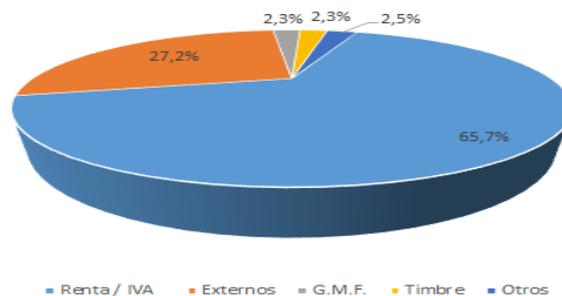
exoneraciones arancelarias. Estos elementos han golpeado al recaudo arancelario y han producido una menor velocidad en el crecimiento recaudatorio por dicho concepto (Piedrahita, 2008).

- La apertura comercial estimuló la propensión marginal a importar y la liberalización comercial trajo consigo contrabando⁴², ocultamiento, asimetrías en la liquidación de los tributos aduaneros y subfacturación. Estos comportamientos no deseados han acentuado el grado de dispersión entre las tarifas arancelarias efectivas y las tarifas arancelarias teóricas incluidas en la regulación aduanera nacional (Piedrahita, 2008 y Cuervo Peña et al., 2018).
- La ausencia de mecanismos de fiscalización aduanera, que permitan desarrollar con eficiencia la detección y la aprehensión de las importaciones anómalas que llegan al territorio aduanero del país, deja al descubierto la necesidad de establecer mecanismos proactivos de fiscalización que garanticen la seguridad de la cadena logística del comercio exterior y ayuden a mitigar la evasión que se produce por el contrabando (DIAN, 2018).

3.4.3. Análisis inter-temporal del IRC y del IVA

Tal y como se comentó en el apartado 3.4.1, a lo largo de las últimas cinco décadas la estructura fiscal colombiana ha concentrado el recaudo tributario en los tributos internos y, especialmente, en el IVA y el IRC. A largo del período de estudio se demuestra que esos tributos constituyeron en media el 65% del total de la recaudación nacional (gráfico 3.6), por ello es importante realizar un análisis detallado de su evolución, viendo lo que ha sucedido por décadas.

Gráfico 3.7. Participación media en el período 1970-2020 de los impuestos en el total de los IPTs

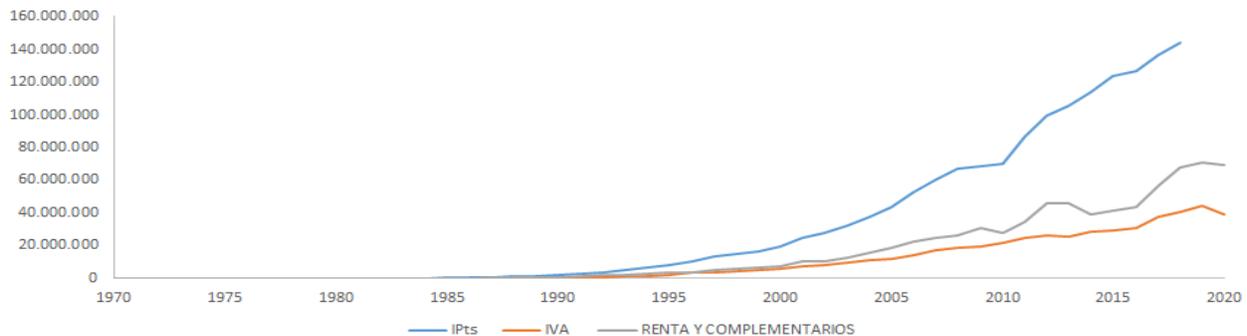


Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

⁴² La dimensión del contrabando en Colombia se cifra en el año 2019 en alrededor de 5.473 millones de dólares, equivalentes a 17 billones de pesos, lo cual corresponde al 1,6%/PIB (DIAN, 2018).

A continuación se analiza lo sucedido con esos impuestos en cada una de las décadas (ver gráfico 3.7.)

Gráfico 3.8. Evolución de los IPTs, el IRC y el IVA a lo largo del período 1970-2020

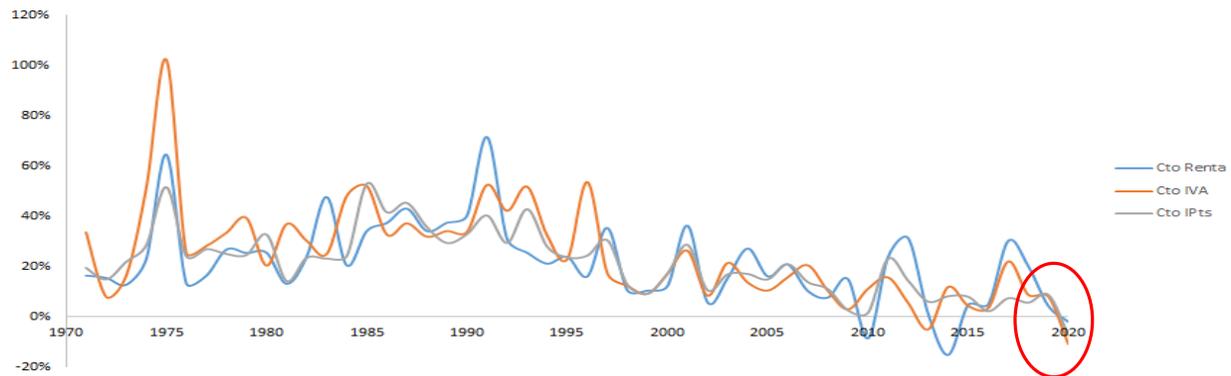


Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

- En la década de los años setenta el recaudo tributario se situó cerca de los 39 mil millones de pesos. El IVA alcanzó los 6 mil millones de pesos y el IRC los 17 mil millones de pesos. En ese momento la administración pública se planteó, como desafío de mediano plazo, fortalecer la limitada presión tributaria colombiana mediante el aumento de la contribución del IVA en la tributación, la cual representaba alrededor del 8,28% del PIB.
- En la década de los ochenta la recaudación tributaria nacional se situó en 537 mil millones, alcanzando los tributos del IVA y el IRC los 111 mil millones y 211 mil millones de pesos respectivamente. El nivel de recaudación alcanzado en esta década muestra un avance importante en el incremento de la presión fiscal (que se situaba en el 8,14% del PIB), aunque todavía insuficiente. El progreso de la gestión recaudatoria fue producto de medidas como: i) la unificación del IVA con el Impuesto a las ventas, ii) la reestructuración de las políticas de exenciones y exoneraciones tributarias, iii) el establecimiento de acuerdos de doble tributación y iv) el fortalecimiento de la penalización por incumplimiento y evasión tributaria.
- Durante la década de los años noventa la recaudación nacional experimentó un incremento substancial al situarse en los 8.3 billones de pesos. Este aumento se apoyó fundamentalmente en el aporte de 2.4 billones de pesos por parte del IVA y 3.5 billones de pesos por parte del IRC. Asimismo, se delegó la recaudación de los tributos al sistema financiero, lo que permitió mejorar la recaudación (que representaba aproximadamente el 9,8% del PIB), nivel todavía muy inferior al correspondiente a una jurisdicción fiscalmente avanzada.

- En la primera década del nuevo siglo la recaudación tributaria se situó cerca de los 44 billones de pesos. Este nivel de recaudación fue sustentado por los 12 billones de pesos recaudados por el IVA y por los 18 billones de pesos aportados por el IRC. Este nivel de recaudación condujo a que la presión fiscal escalara casi 4 puntos porcentuales, situándose cerca del 13,80%. El crecimiento manifiesto del recaudo tributario durante esta década se consiguió con la puesta en marcha de medidas como: i) la intensificación de las auditorías fiscales, ii) el fortalecimiento tecnológico de la administración tributaria y iii) el endurecimiento de las penas y sanciones para los evasores. Estas medidas contribuyeron al avance de la eficiencia recaudatoria, aunque no bastaron para alcanzar los niveles de presión tributaria de los países de América Latina y la OCDE.
- En la segunda década del siglo XXI el recaudo impositivo colombiano se situó en media en 116 billones de pesos, de los que alrededor de 30 billones de pesos correspondieron al IVA y alrededor de 47 billones de pesos al IRC. Este nivel de recaudación condujo a que la presión fiscal se incrementará casi en un punto porcentual, situándose en el 14,6%, como consecuencia de medidas como: la diversificación tributaria hacia otros tributos y el fortalecimiento de los mecanismos de detección por parte de la administración tributaria, entre otras. Cabe señalar que estas medidas condujeron a avances importantes en materia recaudatoria, aunque aún insuficientes para alcanzar el nivel correspondiente a una jurisdicción de fiscalidad avanzada.
- En el año 2020 los resultados esperados en materia tributaria se alejaron de las proyecciones fiscales establecidas por la administración debido a la pandemia de COVID-19. Colombia cerró el año 2020 con un déficit fiscal cercano al 6,8% del PIB y el recaudo tributario retrocedió en casi 7 puntos porcentuales, ubicándose en 146 billones de pesos (11 billones de pesos menos que lo obtenido en la vigencia fiscal 2019). Este alejamiento de las proyecciones fue corroborado por el descenso del recaudo en el IVA, en casi 10 puntos porcentuales, y la caída en la tributación del IRC, cercana al 2%; todo ello producido por una fuerte contracción de la demanda agregada y una fuerte caída del PIB, en torno al 7%; que parece indicar que estamos ante el inicio de una recesión económica (gráfico 3.8).

Gráfico 3.9. Crecimiento de los IPTs, el IRC y el IVA a lo largo del período 1970-2020

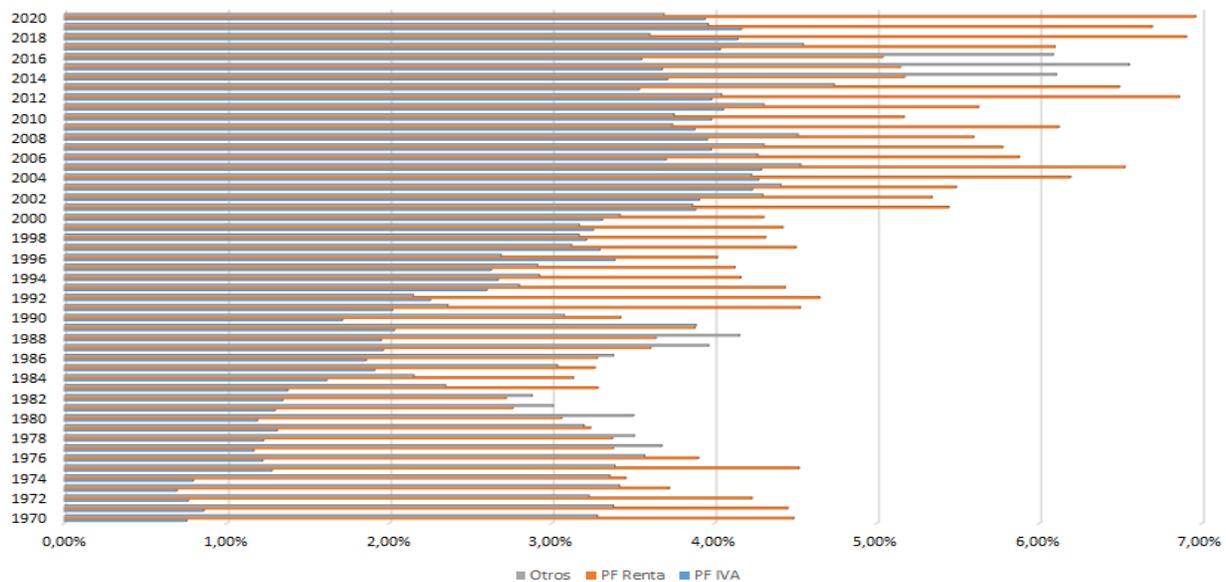


Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN

<https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx> .

Cabe señalar que el incremento en la recaudación de los dos tributos analizados (IRC e IVA) se ha sustentado en dos elementos fundamentales: 1) la variación intertemporal de las tarifas aplicadas en cada uno de ellos y 2) la variación intertemporal de la velocidad de recaudación. Por ello, es necesario analizar de manera separada cómo han ido variando estos dos elementos en esos dos impuestos (gráfico 3.9).

Gráfico 3.10. Participación del IRC y del IVA en el PIB



Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx> y del Banco Mundial: <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?locations=CO>

Con respecto al IRC, es importante poner de manifiesto que en la historia reciente se ha demostrado que se trata de un tributo sujeto a tarifas cambiantes. La variabilidad tarifaria ha sido atribuida desde mediados de la

década de los años setenta a la necesidad de mitigar el déficit fiscal y aminorar el deterioro fiscal colombiano (Junguito & Rincón, 2004; González & Calderón, 2002; Bolaños, 2019; Sánchez & Espinosa, 2005). A continuación se analiza cómo han ido variando las tarifas y la velocidad de recaudación en cada una de las décadas del período estudiado:

- A mediados de la década de los años setenta la recaudación del tributo se situó en el 3,9% del PIB (gráfico 3.9). En ese momento la tarifa del impuesto se había fijado en el 20% para las sociedades limitadas y en el 40% para las sociedades anónimas.
- En la década de los años ochenta la recaudación del tributo aumentó, pero a menor velocidad que el crecimiento del país, situándose alrededor del 3,3% del PIB (gráfico 3.9). Como consecuencia de la crisis de la deuda en América Latina, el fin de la bonanza cafetera en 1982 y el exceso de exoneraciones tributarias, en el año 1985 la administración pública propuso elevar la tarifa del IRC al 30%, tanto para las sociedades como para las personas físicas. En el año 1986, la tarifa del tributo se volvió a subir, concretamente al 35% para las sociedades, y se establecieron tarifas marginales escalonadas para las personas físicas.
- Durante la década de los años noventa el recaudo en el tributo se situó en el 4,26% del PIB, lo cual implica un incremento de más de un punto y medio porcentual (gráfico 3.9). Concretamente, en 1992, la tarifa se elevó al 37,5% debido a la sobretasa interpuesta al tributo, aunque fue eliminada en 1995, situando la tarifa del tributo nuevamente en el 35%.
- Durante la primera década del siglo XXI, la recaudación del tributo se situó en el 5,75% del PIB, contribuyendo substancialmente al incremento de la recaudación total sobre el PIB. En 2003 se colocó una sobretasa al tributo, la cual incrementó la tarifa al 38,5%. Sin embargo, en el año 2009, la tarifa se reduce al 30% para las sociedades que demuestren realizar inversiones en activos productivos.
- Durante la segunda década del siglo XXI el recaudo del IRC se situó en el 6% del PIB, lo cual implica una desaceleración en la velocidad del recaudo como consecuencia no solo de la flexibilización de las tarifas, sino también de los shocks internacionales que afectaron a la economía colombiana. En los primeros años de la década la tarifa del IRC bordeó el 40%, aunque se redujo al 33% en el año 2016 y al 30% en el año 2018 (gráfico 3.8).

En el caso del IVA también se observan variaciones a lo largo del período analizado (Jaramillo & Tovar, 2008 y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2019):

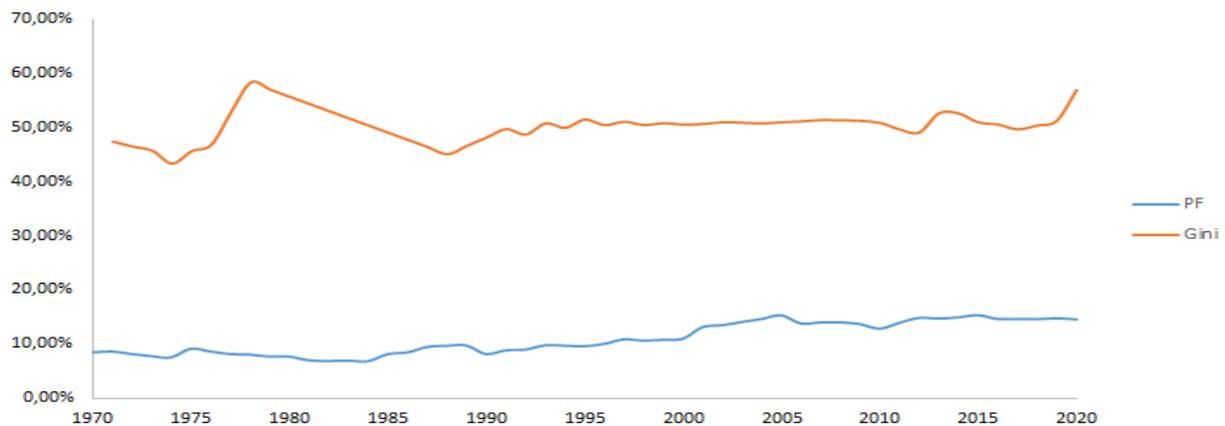
- En la década de los años setenta la tarifa del IVA se estableció en el 10% y el recaudo del tributo se situó en el 1% del PIB (gráfico 3.9).
- En la década de los años ochenta se mantuvo el mismo nivel en el 10% pero se extendió a las operaciones de comercio al por menor. Asimismo se asignaron tarifas diferenciales del IVA (entre el 20% y 30%) a los bienes suntuosos. Esta medida se creó con el propósito de aminorar la crisis fiscal por la que atravesaba el Estado colombiano y en miras de incrementar el nivel de recaudación del tributo, el cual llegó a crecer más de medio punto porcentual, situándose en el 1,65% del PIB (gráfico 3.9).
- En la década de los años noventa el recaudo del tributo se elevó en un punto porcentual, ubicándose en el 2,70% del PIB (gráfico 3.9). No obstante, esta década se caracterizó por los constantes cambios en la tarifa del tributo. Así en el año 1991 la tarifa se elevó en dos puntos porcentuales, situándose en el 12% y se amplió la base gravable a diferentes servicios. Dos años después, en 1993, la tarifa se volvió a subir tres puntos porcentuales, llegando al 15%, y también se elevó en el caso de los bienes suntuosos hasta el 45%. En el año 1996 la tarifa se incrementó de nuevo hasta el 16% y se extendió la base gravable a otros bienes de consumo. A finales de la década de los noventa la tarifa descendió en un punto porcentual, aunque como consecuencia de una nueva crisis fiscal del Estado hacia finales del año 1999, la tarifa se subió nuevamente hasta el 16%.
- En la primera década del siglo XXI el recaudo del IVA alcanzó el 4% del PIB, a pesar de que la tarifa del tributo se mantuvo en el 16%. Esta mejora en la recaudación permitió elevar la recaudación total a niveles cercanos al 14% del PIB.
- En los primeros años de la segunda década del siglo XXI se mantuvo la misma tarifa, aunque en el año 2016 se elevó al 19% y se amplió la base gravable a diversos bienes y servicios de consumo masivo. A pesar de ello, el recaudo del tributo tuvo una desaceleración situándose en el 3,87%. La velocidad de recaudación del tributo había crecido en las décadas previas por el incremento del potencial recaudatorio y el crecimiento de la capacidad productiva colombiana. Sin embargo, esa velocidad decrece en la segunda década del siglo XXI. Los elevados niveles de evasión tributaria y el aumento de la informalidad empresarial y laboral dificultan la recaudación del tributo ocasionando que su cobro pierda velocidad, llegando al 3,7% del PIB (gráficos 3.8 y 3.9).

En el año 2020 la actividad recaudatoria interna y externa colombiana se concentra en tres tributos: i) el IRC, con el 41%, ii) el IVA, con el 27% y iii) el IVAe, con el 18%. En conjunto estos tres tributos representan cerca del 87% del total del recaudo. En este contexto de alta dependencia de estos tres tributos se ponen de manifiesto

cuatro características estructurales del sistema tributario colombiano: i) la estrechez de la base gravable, ii) el impacto significativo que genera la inestabilidad de las tarifas de los tributos a la velocidad recaudatoria intertemporal, iii) la urgencia por implementar verdaderas reformas tributarias que desconcentren gradualmente la carga tributaria de esos tres tributos y iv) la necesidad de diseñar un sistema tributario con tarifas impositivas diferenciadas que distribuyan mejor la carga tributaria de las personas físicas y de las unidades productivas de menor dimensión.

Finalmente, para poder comparar la eficiencia recaudatoria y la eficiencia distributiva del sistema fiscal colombiano es importante tener en cuenta la relación existente entre la evolución de la presión fiscal en Colombia y el efecto distributivo del nivel de ingreso de la economía (medido con el coeficiente de Gini). Como se puede apreciar en el gráfico 3.10, la presión fiscal alcanzó en el año 1970 una magnitud cercana al 8% y desde entonces ha mantenido una tendencia creciente (con pequeños altibajos) aunque con un crecimiento muy moderado que le ha llevado a situarse en niveles cercanos al 15%. Este porcentaje es una clara muestra de débil eficiencia recaudatoria.

Gráfico 3.11. Evolución de los IPTs como proporción del PIB y del coeficiente de Gini durante el período 1970-2020



Fuente: elaboración propia a partir de la información estadística de la DIAN <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

Al contrastar la presión fiscal colombiana con los niveles de distribución del ingreso se observa que en los últimos cincuenta años el coeficiente de Gini se ha mantenido alrededor del 50%. Esta circunstancia corrobora que el sistema fiscal colombiano ha logrado consolidar limitadamente la justicia distributiva. Esto se produce

por la marcada ineficiencia recaudatoria y la ineficiencia distributiva de la estructura impositiva nacional y es ahí donde se sitúa el epicentro de la brecha social en Colombia.

Con el fin de condensar lo dicho hasta aquí, es importante reafirmar que la tributación colombiana se concentra específicamente en los tributos del IVA y el IRC. Su recaudación representa aproximadamente el 7% y el 4% del PIB respectivamente, lo cual ratifica la necesidad de apostar por la diversificación tributaria y propiciar el crecimiento de la presión tributaria colombiana (gráfico 3.9). Sin duda, aumentar la recaudación tributaria por IRC e IVA y promover la diversificación de la imposición tributaria es el gran desafío fiscal de la administración pública para las dos próximas décadas. Este reto debe sistematizarse mediante la creación de mecanismos fiscales proactivos que fortalezcan el cobro, permitan aminorar la brecha tributaria en Colombia y conseguir un balance fiscal positivo. Este cometido debe acompañarse, de igual manera, de los esfuerzos de la administración tributaria por establecer medidas proactivas para la reducción de la evasión tributaria en Colombia.

3.5. Factores que conducen al incumplimiento tributario

En el apartado 2.3 se presentaron los factores que conducen al incumplimiento tributario y se clasificaron en cuatro categorías diferentes: i) factor psico-social (FPS), ii) factor transfronterizo-externo (FTE), iii) factor institucional (FI) y iv) factor estructural y de fragmentación económica (FEFE). A partir de esa clasificación, a continuación, se explica cómo se ve reflejado cada uno de esos factores en el caso colombiano.

3.5.1. Factor psico-social (FPS)

Los estudios realizados por la OCDE (2016, 2017) pusieron de manifiesto que la integración social, la gobernanza y la gestión del sector público son elementos que inciden decididamente en la confianza social. Un nuevo estudio de la OCDE et al. (2022) realizado cinco años más tarde, evaluó la confianza de los colombianos en la gestión pública y reveló que el 67% de los encuestados no cree en la gestión de la administración pública. Por consiguiente, la desconfianza (como consecuencia de la corrupción que arropa al Estado colombiano) se ha convertido en una de las principales motivaciones exógenas que han estimulado al contribuyente a evadir y eludir sus responsabilidades fiscales. En Colombia la improvisación, la desorganización, la incorrecta planeación y la imprecisa administración del sector público han exacerbado el sentimiento de desilusión social y han hecho de Colombia un Estado limitado débil y fallido.

Martínez Rosas et al. (2020) consideran que, hechos como el abuso de poder por parte de los órganos de control y las altas cortes, el beneficio particular de los actores públicos o el detrimento del interés colectivo que produce

la corrupción socavan la eficiencia del sector público y la confianza social de los ciudadanos. Algunos sucesos recientes de Colombia confirman que estos hechos inciden en la incredulidad y la desilusión de la sociedad colombiana. A continuación, se describen esos hechos de manera no exhaustiva:

- i) El abuso de poder por parte de los órganos de control y las altas cortes se vio materializado en 2017 con el caso denominado “El Cartel de la Toga”. En ese momento se vio que magistrados de las altas cortes de Colombia accedían y utilizaban información privilegiada, modificaban investigaciones y alteraban versiones testimoniales a cambio de dádivas y sobornos entregados por el crimen organizado.
- ii) El beneficio particular de los actores públicos tomó relevancia en Colombia en el año 2015, al divulgarse que los ejecutivos de la compañía brasileña Odebrecht habían entregado sobornos a funcionarios públicos por valor de 11 millones de dólares a cambio de que se les concediera la licitación vial de mayor envergadura en la historia reciente del país.
- iii) El caso de detrimento del interés colectivo por corrupción que más indignación pública y social ha provocado se produjo cuando la Federación Colombiana de Educadores (FECODE) denunció en el año 2021 irregularidades en el Programa de Alimentación Escolar (PAE). El monto de la malversación de los recursos había ascendido a 47 mil millones de pesos colombianos y las acusaciones giraron en torno a la sobrevaloración, en más del 100%, de los precios de adquisición de los alimentos y la entrega a los estudiantes de los colegios públicos de alimentos en estado de descomposición o con variación en el gramaje y en los componentes nutricionales y/o sencillamente en la no entrega de los alimentos a la población estudiantil.

Este tipo de hechos ha provocado que la desilusión y la desconfianza social acentúen el incumplimiento tributario y que se instaure la pereza fiscal no solo de los contribuyentes sino de la propia administración pública. Esta situación se pone de manifiesto en el estudio de Cadena (2002), quien indica que la pereza fiscal del contribuyente es consecuencia de la inadecuada distribución de las transferencias corrientes del gobierno central hacia los territorios y la incorrecta administración de los recursos por parte de los gobiernos regionales. Cadena (2002) señala que el esfuerzo tributario de un territorio, aparte de depender de la eficiencia distributiva de las transferencias corrientes, también depende de las circunstancias demográficas sociales y culturales del territorio y de la percepción del contribuyente (positiva o negativa) sobre la cobertura de las necesidades básicas insatisfechas. A los argumentos anteriores se suma que la estructura del sistema tributario colombiano se ha caracterizado por ser una ordenación complicada y carente de pedagogía tributaria lo cual no ha permitido que los contribuyentes descifren apropiadamente el funcionamiento fiscal y desarrollen patrones culturales equivocados, sentimientos negativos y valores individuales negativos hacia la tributación.

Cortázar Velarde (2000) también relaciona el incumplimiento tributario con la moral tributaria y la cultura del contribuyente y, al mismo tiempo, asocia estas dos fuerzas con la eficiente ejecución del gasto público y la transparencia de las instituciones oficiales. Estos argumentos van en línea con los estudios de Bonilla & Tapia (2014) y Chía Suárez et al. (2018) en los que se indica que el incumplimiento tributario en Colombia se vincula en alto grado con dos componentes fundamentales: la educación tributaria de la primera infancia y la percepción del contribuyente sobre la eficiencia del sistema tributario. La relación comentada ha conducido a que históricamente se haya fraguado en Colombia una débil cultura tributaria, debido a que los programas de alfabetización tributaria no han impactado contundentemente en los valores tributarios de las generaciones jóvenes y tampoco han sido eficientes a la hora de sustentar la transparencia fiscal del sector público.

Por tanto, se puede decir que la falta de transparencia fiscal del sector público ha llevado a que la moral y la conciencia tributaria de los contribuyentes se reduzca acompasadamente y que se acreciente la aversión al pago de las obligaciones tributarias. La falta de transparencia del sector público es parte de la abominable corrupción⁴³ que envuelve a las instituciones públicas y privadas colombianas. A causa de la corrupción Colombia, ha sido destacada como uno de los países de América Latina que presenta menor progresividad, junto con una limitada distribución del ingreso y baja equidad horizontal. Esto explica el atraso en el desarrollo económico y social, la pobreza extrema, la confrontación social de los últimos setenta años y también la desilusión y la desconfianza social.

3.5.2. Factor transfronterizo-externo (FTE)

Colombia tiene varios desafíos en materia tributaria entre los que se destaca la consolidación de un modelo de apertura comercial y financiera que sea coherente con la estructura económica del país. Ante la importante movilidad de capitales que se ha registrado en los últimos 30 años en la balanza de pagos colombiana, es necesario llevar a cabo un seguimiento intensivo a los capitales financieros nacionales que residen en jurisdicciones de baja o nula tributación y que, por tanto, no realizan la correspondiente declaración de activos ante la administración tributaria colombiana.

La movilidad de capitales comentada ha traído ventajas y desventajas para el recaudo tributario colombiano. Como ventaja destaca la vertiginosa entrada de inversión extranjera directa al sector de servicios y

⁴³ Según transparencia internacional y su Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) en 2021 Colombia se ubica en el puesto 87 del total de 180 países evaluados.

Información disponible en: <https://transparenciacolombia.org.co/2022/01/25/indice-de-percepcion-de-la-corrupcion-2021/>.

manufacturero. Esta entrada ha generado encadenamientos productivos efectivos para la economía colombiana y perspectivas favorables para la recaudación de impuestos. No obstante, hay desventajas como, por ejemplo, el blanqueo de capitales, el cual a través de vehículos financieros sofisticados (como derivados sintéticos, criptomonedas y precios de transferencia, entre otros) utiliza el sistema financiero internacional para ocultar o maquillar las operaciones económicas que, en gran medida, contribuyen a elevar el incumplimiento tributario en Colombia. Estas operaciones de carácter internacional podrían relacionarse con el contrabando, el narcotráfico y otras operaciones delictivas, aunque no solo se relacionan con este tipo de actividades (Cárdenas Villanueva et al., 2018; Rocha García, 2014).

La cuantificación de las operaciones financieras que emplean el blanqueo de capitales como argucia tributaria no es tarea sencilla y su medición es imprecisa debido al grado de opacidad con el que se desarrollan. Las limitaciones tecnológicas, la asimetría de la información y la poca consistencia en los datos impiden que su valoración sea confiable y exacta, imposibilitando, a su vez, la cuantificación del incumplimiento tributario nacional e internacional colombiano. Sin embargo, hay estudios que se han aproximado a la cuantificación del blanqueo internacional de capitales en Colombia. Por ejemplo, el estudio de Rocha García (2014) concluyó que el blanqueo de capitales en Colombia entre el período 1976-2012 registró alrededor de los 20.000 millones de dólares. A esa estadística se suman los estudios de Roa-Rojas (2011) y Ortiz Luzuriaga et al. (2021), así como las estimaciones de la Unidad de Investigación y Análisis Financiero (UIAF)⁴⁴ quienes valoran que el blanqueo de capitales en Colombia ronda el 3% del PIB.

La proliferación de jurisdicciones de baja o nula tributación, las limitaciones en el intercambio automático de información tributaria internacional y el escollo que representa la suscripción de acuerdos de doble imposición internacional han sido agentes definitivos para que el arbitraje regulatorio internacional dé cabida al incumplimiento tributario en Colombia. Aunque Colombia ha avanzado en esta materia, todavía en el año 2014 la administración tributaria dejaba de percibir recursos fiscales, por las rentas ocasionadas en las jurisdicciones de fiscalidad flexible o nula tributación, de cerca de 4 billones de pesos⁴⁵. En contraste, un estudio más actualizado y realizado por Tax Justice Network (2021) expone que el abuso fiscal trasfronterizo corporativo en Colombia, incluyendo las transacciones por precios de transferencia, se sitúa cerca del 0,8% del PIB y es equivalente a 8 billones de pesos colombianos.

⁴⁴ Información disponible en:

<https://www.uiaf.gov.co/sites/default/files/2022-06/documentos/archivos-anexos/Lo%20que%20debe%20saber%20sobre%20LAFT-1.pdf>.

⁴⁵ Información disponible en:

Información disponible en: <https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-online/evasion-paraisos-fiscales-y-derecho-internacional>.

3.5.3. Factor institucional (FI)

Los fallos de las instituciones públicas en Colombia son variados y numerosos. Dentro de ellos se pueden mencionar, por ejemplo, el rezago de la infraestructura tecnológica, la débil capacitación de los funcionarios, la anticuada escala salarial, la falta de manuales de funciones y procedimientos, el clientelismo por parte de los clanes políticos, los actos de corrupción en el funcionamiento administrativo y en la contratación estatal, la ausencia de meritocracia y la interminable burocracia, entre otros (Martínez Cárdenas & Ramírez Mora, 2006).

En la literatura disponible no hay un estudio que logre condensar, de manera exhaustiva, los fallos de las instituciones públicas en Colombia. Sin embargo, un elemento concluyente es que la eficiencia de las instituciones públicas tiene un alto grado de correlación con la corrupción que se desarrolla en su entorno. El estudio de la Corporación Transparencia por Colombia (2017) indica que las 167 entidades públicas evaluadas demuestran estar, según el Índice de Transparencia de las Entidades Públicas, expuestas a un alto riesgo de corrupción. Asimismo, el estudio de Ayala-García et al. (2022) muestra que las instituciones públicas en Colombia no salen bien libradas en la lucha contra la corrupción. Esto es así porque el clientelismo por parte de los clanes políticos tiene una fuerte influencia en el gasto público y en la contratación estatal. Este hecho se ve reflejado con mayor intensidad en los municipios colombianos en los que se prefiere realizar la adquisición de bienes y servicios mediante la contratación directa y no con licitaciones públicas, lo cual abre la puerta a injerencias por parte de los actores políticos. El informe del Monitor Ciudadano de la Corrupción (2021) concluye que cerca del 46% de los actos de corrupción en Colombia tienen relación con la contratación estatal. Por lo tanto, los fallos institucionales, permeados en alguna medida por la corrupción, promueven la inadecuada gestión de la gerencia pública y originan conductas tributarias impropias que destrozan la relación entre la política tributaria del Estado y el contribuyente (OECD et al., 2018).

Los fallos de las instituciones públicas en Colombia son diversos y se pueden analizar desde múltiples perspectivas. Su análisis exhaustivo puede generar una importante dispersión a la hora de formular resultados concluyentes. Para superar esta limitación, y lograr los objetivos propuestos en esta Tesis Doctoral, los fallos institucionales se estructuran en dos grandes grupos: fallos de la administración tributaria y fallos en la arquitectura tributaria.

3.5.3.1. Fallos de la administración tributaria

Es evidente que la gestión pública de la DIAN no escapa a los problemas administrativos y estructurales. La falta de transparencia, la corrupción y la limitada eficiencia técnica son fallos institucionales que generan que el contribuyente cada vez tenga una percepción menos positiva de la administración tributaria. Los hechos de

corrupción denunciados por diversas fuentes periodísticas así lo confirman. Por ejemplo, en los últimos dos años funcionarios de la DIAN, del nivel regional, han sido judicializados por conductas dolosas como pertenecer a redes de tráfico de influencias, ser cabecillas de redes de importaciones y exportaciones ilegales y recibir coimas y dádivas a cambio de favorecer el contrabando técnico y abierto⁴⁶. Esto deja al descubierto que efectivamente existen mafias criminales dentro del cuerpo administrador tributario colombiano. Sin embargo, los entes de control – como la Fiscalía General de la Nación⁴⁷ – están realizando acciones para atenuar el crecimiento progresivo de estas estructuras criminales judicializándolas. La DIAN, por su parte, ha creado en 2021 el Plan Anticorrupción y de Atención al Ciudadano (PACC)⁴⁸, con el objetivo fortalecer la transparencia institucional de la entidad y generar cercanía con el ciudadano para que logre denunciar las irregularidades de los funcionarios de la institución. Además, la entidad habilitó la Red Interinstitucional de Transparencia y Anticorrupción (RITA)⁴⁹, que tiene como objetivo que un oficial reciba de forma virtual de los ciudadanos las denuncias que apunten irregularidades y la falta de transparencia de los funcionarios de la administración tributaria.

Ahora bien, a pesar de los esfuerzos tecnológicos mencionados, la limitada eficiencia técnica de los sistemas de registro y seguimiento de la información tributaria de la DIAN recrudece esta situación. La administración tributaria colombiana ha hecho progresos en el sistema de detección y cobro coactivo del incumplimiento tributario; sin embargo, la realidad demuestra que el sistema MUISCA aún tiene fallos en la consolidación de la información tributaria regional y en la asistencia técnica que requieren las oficinas tributarias en los territorios colombianos. Los fallos en los servicios en línea⁵⁰ de la factura electrónica o las inconsistencias en el portal de presentación de la declaración de impuestos son otras de las dificultades que contribuyen a que se materialicen no solo los actos de corrupción sino el incumplimiento tributario en Colombia.

A esto hay que añadir que los programas de capacitación y educación tributaria por parte de la administración tributaria son insuficientes en Colombia. La cultura tributaria tiene un alto grado de correlación con los valores humanos y las convicciones de una sociedad. Por esta razón la educación tributaria en Colombia debe

⁴⁶ Información disponible en: [://www.fiscalia.gov.co/colombia/noticias/fiscalia-judicializo-a-funcionaria-de-la-dian-que-habria-suministrado-informacion-reservada-para-favorecer-a-estructuras-delincuenciales-que-defraudaron-al-estado/](https://www.fiscalia.gov.co/colombia/noticias/fiscalia-judicializo-a-funcionaria-de-la-dian-que-habria-suministrado-informacion-reservada-para-favorecer-a-estructuras-delincuenciales-que-defraudaron-al-estado/).

⁴⁷ Información disponible en: <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/noticias/fiscalia-judicializo-a-funcionaria-de-la-dian-que-habria-suministrado-informacion-reservada-para-favorecer-a-estructuras-delincuenciales-que-defraudaron-al-estado/>.

⁴⁸ Información disponible en: <https://www.dian.gov.co/dian/entidad/PlanEvalInstitucional/9.%20PAAC%202021%20-%20Documento.pdf>.

⁴⁹ Información disponible en: <https://incp.org.co/rita-la-herramienta-que-identifica-casos-de-corrupcion/>

⁵⁰ Información disponible en: <https://www.dian.gov.co/Transaccional/Paginas/solucionesafallasservilinea.aspx>,
<https://www.dian.gov.co/impuestos/factura-electronica/inconvenientes-tecnologicos/Paginas/default.aspx>.

considerarse como un vehículo indispensable para afianzar una cultura tributaria basada en la confianza, la responsabilidad social y la interpretación simple de las normas tributarias. Aunque los escasos programas de educación tributaria puestos en marcha en Colombia (como VIVUM 360, Construcción de Conversación Ciudadana, Cultura de la Contribución en la Escuela, Copa de la Contribución⁵¹) tienen la intención de mejorar la educación fiscal en Colombia, sigue siendo necesario que no solo se desarrollen programas de alfabetización tributaria y se extiendan hacia diferentes entidades públicas, privadas y educativas, sino que también se fortalezca la pedagogía para que el funcionario público entienda su responsabilidad con la DIAN y el contribuyente comprenda la importancia social de tributar. Por ello, es importante que los esfuerzos educativos del administrador tributario se consoliden como una herramienta esencial para atenuar el incumplimiento tributario en Colombia (Chía Suárez et al., 2018).

3.5.3.2. Fallos en la arquitectura tributaria

Las diversas reformas tributarias impulsadas por cada gobierno de turno, la vigencia anacrónica de la estructura del marco tributario y el exiguo monitoreo de los beneficios tributarios provocan que la arquitectura tributaria colombiana sea enrevesada y que el contribuyente se plantee incumplir con sus responsabilidades tributarias. A continuación, se describen como estos fallos se reflejan en Colombia.

- i) Los cambios en la legislación fiscal se han visto plasmados en las múltiples reformas tributarias propuestas por los distintos gobiernos que ha tenido Colombia en los últimos 50 años (véase el apartado 3.3.2). Tantos cambios hacen que el sistema fiscal colombiano sea ambiguo e inestable. Cada cuatro años el gobierno nacional impulsa, ante el Congreso de la República, entre 2 y 3 reformas tributarias. Ahora bien, aunque la restructuración del ingreso, mediante las reformas tributarias, es importante para que Colombia se aproxime hacia la progresividad y la equidad distributiva se necesario que también se restructure el gasto público (en especial el gasto de funcionamiento). Hoy Colombia tiene un déficit fiscal cercano al 7% y la deuda externa ronda el 55% del PIB. Aunque los recursos tributarios se destinan a hacer frente a la ejecución de programas sociales también ayudan a afrontar la amortización de la deuda pública y los gastos de funcionamiento del sector público los cuales alcanzan, el 20% y el 59% del presupuesto general de la nación⁵². Esta distribución es desconcertante porque se hace

⁵¹ Disponible en:

<https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/CulturaContribucion/Cultura-de-la-Contribucion/Documents/Cultura-de-la-Contribucion-2021.pdf>.

⁵² El presupuesto general de la nación aprobado para la vigencia fiscal 2023 alcanza los 350 billones de pesos colombianos. Información disponible en: <https://www.dnp.gov.co/Paginas/Aprueban-Presupuesto-General-de-la-Nacion-por-350-billones-de-pesos.aspx>.

evidente que el monto de los recursos públicos destinados a atender los programas sociales es escaso e insuficiente, lo cual influye en el contribuyente y en su decisión de incurrir en incumplimiento tributario.

ii) La arquitectura del marco tributario colombiano se caracteriza porque su estructura es anacrónica y anticuada. Esto es así porque el bosquejo fiscal colombiano presenta problemas estructurales, entre los que destacan:

- Un marco de penas y sanciones que no condena drásticamente a quienes incumplen y defraudan tributariamente al Estado. Hoy en Colombia solo se penaliza con cárcel a quien haya evadido un monto superior a los 1000 millones de pesos⁵³.
- Una distribución desequilibrada de la carga tributaria pues a día de hoy la presión fiscal colombiana recae con mayor peso relativo en las personas jurídicas (empresas) que en las personas naturales. Las organizaciones productivas colombianas son quienes generan el empleo, pagan los salarios y originan el valor agregado a la economía y a la vez son quienes pagan la mayor tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas de América Latina, lo que confirma que el marco tributario colombiano tiene una vigencia anacrónica y arcaica (Salazar Sierra, 2021)

iii) El débil monitoreo de la eficiencia económica de los beneficios tributarios. Bautista (2011) y Clavijo & Vera (2010) dicen que durante el período 2000 – 2010 Colombia tuvo dos importantes avances: un apropiado manejo del gasto fiscal y una mejora en los niveles de recaudación tributaria. Sin embargo, también dicen que los cuantiosos beneficios tributarios otorgados a las personas naturales y jurídicas en ese período de tiempo provocaron la erosión de la base gravable porque históricamente han sido empleados como vehículos tributarios para evadir y eludir las responsabilidades tributarias. Actualmente en Colombia los beneficios tributarios sobrepasan el 8% del PIB y se valoran en 92 billones de pesos colombianos (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022). Lo cierto es que estos beneficios tributarios crecieron de forma significativa en los últimos años debido al esfuerzo fiscal de la administración Duque Márquez por implementar los programas sociales que ayudaron a atender a la emergencia sanitaria ocasionada por la pandemia de COVID-19. Desafortunadamente estos beneficios tributarios han tenido a lo largo del tiempo dos resultados negativos para la economía. Por un lado, han aumentado la competitividad de los sectores productivos que han recibido esta clase de descuentos, pero han afectado el desempeño de los sectores productivos que no han sido favorecidos por esas

⁵³ Esta cifra se dispuso en la última reforma tributaria aprobada en Colombia. Ley 2277 de 2022.

prerrogativas tributarias. Por otro lado, han atentado contra la recaudación tributaria estos beneficios tributarios porque, en algunos casos, se han aplicado injustificadamente por parte de las personas naturales y jurídicas, promoviendo la elusión tributaria e impidiendo que la presión tributaria se incremente a lo largo del tiempo.

3.5.4. Factor estructural y de fragmentación económica (FEFE)

Este factor hace referencia a dos causas que generan incumplimiento tributario: a) la conformación de la economía sumergida y b) las fluctuaciones macroeconómicas que fragmentan la estabilidad económica. Estas causas han impactado significativamente a la economía y al sistema fiscal colombiano en los últimos 50 años. A continuación, se explica cómo se pueden identificar esas causas en el caso colombiano.

3.5.4.1. Economía sumergida

Respecto a la economía sumergida, se puede decir que es un fenómeno de dificultosa cuantificación en Colombia por la limitada disponibilidad de información y la opacidad económica. Teniendo en cuenta las aportaciones de Dell'Anno (2007), la economía sumergida se puede relacionar con tres tipos de actividades distintas: 1) las actividades económicas que, aunque son legales, ocultan y/o transforman hechos económicos, 2) las actividades económicas informales y 3) las actividades económicas criminales. Estas actividades tienen como común denominador el incumplimiento tributario y la condicionada nitidez con la que se ejecutan.

- i) Hay un sin número de transacciones económicas ordinarias que – sin ser necesariamente informales – operan en el marco de la legalidad, pero no reportan sus transacciones ante los organismos de control tributario. Algunos ejemplos están relacionados con la venta de bienes (comercio al por menor, venta de piezas para el armado de automotores, venta de electrodomésticos), la prestación de servicios personales y profesionales (médicos, psicológicos, odontológicos, contables, jurídicos, mantenimiento y de reparación, webcam, inversiones en criptoactivos) o los juegos de azar (bingos, loterías, casinos, máquinas tragamonedas). El monto del incumplimiento tributario de estas actividades no se conoce con exactitud, aunque sí se han publicado algunos datos al respecto. Por ejemplo, Coljuegos⁵⁴ ha realizado varias denuncias en las que asegura que los juegos de suerte y azar evaden impuestos por más

⁵⁴ Coljuegos es una empresa industrial y comercial del Estado que está vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público en Colombia y tiene como tarea principal regular administrar, reglamentar y regular los juegos de suerte y azar en Colombia.

de 5.000 millones de pesos colombianos⁵⁵. También ha habido denuncias periodísticas e investigaciones de la DIAN en las que se detectaron centenares de empresas en Colombia que falsificaban facturas y transformaban hechos económicos para ocultar o reducir la base imponible del IVA.⁵⁶

- ii) Hay pocos estudios sobre el tema de la informalidad en Colombia. Según el Departamento Nacional de Estadística (DANE) y el Observatorio Laboral de la Universidad del Rosario alrededor, el 60% de la población ocupada en Colombia es informal⁵⁷. Asimismo, Fernández (2020) afirma que la informalidad empresarial en Colombia está, análogamente, cerca del 60%. El grado de informalidad laboral y empresarial en Colombia es alarmantemente alto y ello explica no solo los altos niveles de pobreza y desigualdad, sino también el incumplimiento tributario.
- iii) Son varios los hechos económicos de tipo criminal que, asociados a las redes del crimen organizado, distorsionan el desempeño económico e impactan en la recaudación tributaria de Colombia. Por ejemplo: el narcotráfico, el contrabando, la trata de personas, el mercado de artículos robados, el microtráfico, la extorsión, el secuestro, el tráfico de armas y el tráfico de órganos, entre otros, son parte de estas actividades económicas criminales. La información disponible de igual manera, sobre estos hechos económicos es escasa y difusa. Los datos disponibles muestran, y solo de forma aproximada, la cuantificación de una sola parte de estos delitos. Un factor común de estos de hechos económicos es que, en algunos casos, utilizan el sistema financiero, las jurisdicciones de baja o nula fiscalidad y diferentes vehículos de inversión para ocultar o legalizar su funcionamiento. La confluencia de estos elementos ha promovido el blanqueo de capitales y el incumplimiento tributario en los últimos cincuenta años en Colombia (Rocha García, 2014).

Por ello, dimensionar y cuantificar el volumen de las operaciones realizadas por el narcotráfico y el contrabando es un ejercicio complicado. Los estudios de Gutiérrez et al. (2016) y de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) & Sistema Integrado de Monitoreo de Cultivos Ilícitos (SIMCI) (2022) demuestran que las operaciones del narcotráfico oscilan entre los 13 y los 19 billones de pesos colombianos. Respecto a las operaciones de comercio exterior, hay un estudio de la

⁵⁵ Información disponible en: <https://gerente.com/co/juegos-azar-ilegales-evaden-millonarios-impuestos/#:~:text=De%20acuerdo%20con%20Coljuegos%20y,en%20establecimientos%20comerciales%20de%20pa%C3%ADs.>

⁵⁶ Información disponible en: <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/wp-content/uploads/Tomo-V.pdf>

⁵⁷ Información disponible en: [https://www.labourosario.com/post/2018/05/25/informe-perfil-actual-de-la-informalidad-en-colombia-estructura-y-retos.](https://www.labourosario.com/post/2018/05/25/informe-perfil-actual-de-la-informalidad-en-colombia-estructura-y-retos)
[https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/empleo-informal-y-seguridad-social.](https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/empleo-informal-y-seguridad-social)

Coordinación de Estudios Económicos et al. (2019) que ha valorado el monto del contrabando técnico en Colombia alrededor de los 4.797 millones de dólares y del contrabando abierto alrededor de los 419 millones de dólares. Estas operaciones reducen el crecimiento del recaudo tributario en 1,1 billones de pesos colombianos en términos de impuestos de importación y en 3,5 billones de pesos en el IVA externo. Por tanto, existe un detrimento fiscal cercano a los 4,6 billones de pesos colombianos como consecuencia de las operaciones de comercio exterior en Colombia.

Pinto Borrero et al. (2004) han explicado que entre 1998 y 2001 el valor monetario de los secuestros en Colombia estuvo alrededor de los 35.704 millones de pesos colombianos. Asimismo, la cuantificación monetaria del plagio entre los años 2001 y 2002 se estimó en 18.000 millones de pesos colombianos y en 2003 su valoración rondó los 5.000 millones de pesos. Un estudio realizado por la Fiscalía General de la Nación y publicado en 2021 por la Revista Semana⁵⁸ reveló que la extinta guerrilla de las FARC recaudó a lo largo de su existencia más de 3,6 billones de pesos por el pago de extorsiones y rescates de la población civil.

3.5.4.2. Fluctuaciones económicas

Respecto a las fluctuaciones macroeconómicas, cabe señalar que las recesiones económicas, el incremento de la tasa de desempleo, la volatilidad de la tasa de cambio y el incremento desmedido de la inflación provocan desequilibrios macroeconómicos que fragmentan la estabilidad económica y la estructura del equilibrio fiscal. Una prueba de ello han sido las consecuencias que ha provocado la pandemia de COVID-19 en Colombia, la cual ha llevado a una recesión cercana al 7%, un incremento en el nivel de desempleo del 22%, un fuerte aumento de los niveles de pobreza, un déficit fiscal del 7%, una caída de los precios internacionales del petróleo por debajo de los 30 dólares por barril, una inflación cercana al 13% y una depreciación de la tasa de cambio USD/COP en más de 1.000 unidades monetarias (Bonet-Morón et al., 2020; World Bank Group, 2022). Estas fluctuaciones en los fundamentales macroeconómicos favorecen que los agentes económicos se enfrenten a disyuntivas como participar o no en mercados negros y/o grises, pagar impuestos o buscar ahorro tributario mediante el incumplimiento tributario y continuar trabajando en la economía formal o hacerlo total o parcialmente en la informalidad. Según el estudio de la OCDE et al. (2022)⁵⁹, en el período en el que se desarrolló la pandemia los ingresos tributarios cayeron en promedio en América Latina y el Caribe en el 8%,

⁵⁸ Información disponible en:

<https://www.fiscalia.gov.co/colombia/noticias/fiscalia-presenta-el-informe-de-las-rentas-criminales-de-las-desmovilizadas-farc-y-el-recuento-historico-de-la-victimizacion-a-lideres-sociales-por-parte-de-agentes-del-estado/>.

⁵⁹ Información disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/los-ingresos-tributarios-en-america-latina-y-el-caribe-sufren-un-impacto-historico-antes-de-mostrar-los-primeros-signos-de-recuperacion.htm>.

mientras que la recaudación tributaria lo hizo en Colombia alrededor del 10%. Esta situación confirma que las fluctuaciones macroeconómicas derivadas de la emergencia sanitaria provocaron un detrimento en la recaudación fiscal y un incremento en el incumplimiento tributario.

Superada la pandemia, se espera que en el año 2023 se produzcan en Colombia algunas fluctuaciones macroeconómicas como:

- Una desaceleración económica derivada del conflicto armado entre Rusia y Ucrania y de la amenaza latente de una recesión mundial.
- Una subida en el valor de las importaciones como consecuencia de la crisis logística del comercio internacional.
- Una reducción en la confianza de los inversores por la incertidumbre que ha ocasionado el cambio de gobierno en Colombia en 2022 (y la propuesta de 9 reformas estructurales económicas).
- Un incremento de la inflación cercano a los dos dígitos⁶⁰.
- Una depreciación de la tasa de cambio que podría sobrepasar los 5.000 USD/COP⁶¹ (ANIF, 2022⁶²; Departamento Nacional de Planeación, 2022⁶³).

Estos choques macroeconómicos podrían conducir a que las metas fiscales propuestas por la administración Petro Urrego se vieran comprometidas y que el incumplimiento no se redujera a los niveles esperados por la reforma tributaria aprobada en el año 2022.

Referencias

Alonso C, J. C., Cantera, M. E., & Orozco, B. (2006). Sector público y déficit fiscal. *Apuntes de Economía*, 9, 2–29. https://repository.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/2364/1/sector_publico.pdf

⁶⁰ Información disponible en:

https://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/ipc/cp_ipc_nov22.pdf.

⁶¹ Información disponible en: <https://www.dataifx.com/post/dolar-registra-triple-record-tras-llegar-los-5000-manana-regira-en-colombia-un-dolar-oficial>.

⁶² Información socializada en el “Comentario Económico del Día” realizado por el equipo económico de Asociación la Nacional de Instituciones Financieras (ANIF) el día en marzo de 2022. Disponible en: <https://www.anif.com.co/comentarios-economicos-del-dia/el-conflicto-rusia-ucrania-y-sus-consecuencias-sobre-colombia-y-el-mundo/>.

⁶³ Información socializada en el Seminario de Economía DNP en mayo de 2012.

Disponible en:

<https://www.dnp.gov.co/Paginas/El-impacto-del-conflicto-Rusia-Ucrania-en-la-economia-colombiana-fue-abordado-en-el-seminario-de-Economia-DNP.aspx>.

- ANIF. (2022). El conflicto Rusia-Ucrania y sus consecuencias sobre Colombia y el mundo. *Económico Del Día*, 7, 1–8.
- Ayala-García, J., Bonet-Morón, J., Pérez-Valbuena, G. J., Heilbron-Fernández, E. J., & Suret-Leguizamón, J. D. (2022). La corrupción en Colombia: un análisis integral. *Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana*, 307, 1–45.
https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/10302/DTSERU_307.pdf
- Banco de la República de Colombia. (2018). *Finanzas públicas_Sector público no financiero (SPNF)_pruebas*. <https://www.banrep.gov.co/es/estadisticas/finanzas-publicas-sector-publico-no-financiero-spnf-pruebas>
- Bautista, J. A. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 45–76.
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722011000100003&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Bernal, R., Villar, L., Salazar, N., González, J. I., Henao, J. C., Junguito, R., Meléndez, M., Montenegro, A., Ramírez, J. C., & Uribe, J. D. (2018). *Comisión del Gasto y la Inversión Pública*. Fedesarrollo.
<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/3516>
- Bolaños Bolaños, L. del C. (2019). Vista de El impuesto de renta en Colombia: una mirada desde el gasto tributario. *Mexicano de Derecho Comparado*, 52(155), 721–756.
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/14946/15913>
- Bonet-Morón, J., Pérez-Valbuena, G. J., & Montero-Mestre, J. L. (2018). Las finanzas públicas territoriales en Colombia: dos décadas de cambios. *Documento de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana*, 267, 1–56.
- Bonet-Morón, J., Ricciulli-Marín, D., Pérez-Valbuena, G. J., Galvis-Aponte, L. A., Haddad, E. A., Araújo, I. F., & Perobelli, F. S. (2020). *Impacto económico regional del Covid-19 en Colombia: un análisis insumo-producto* (No. 288). <https://doi.org/10.32468/DTSERU.288>
- Bonet, J., Pérez, G., & Ayala, J. (2014). Contexto histórico del SGP en Colombia. In J. A. Bonet & L. A. Galvis (Eds.), *Sistemas de transferencias subnacionales: lecciones para una reforma en Colombia* (pp. 80–128). Banco de la República.
https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/dtser_205.pdf

- Bonilla, V., & Tapia, J. (2014). Causas del incumplimiento de los deberes formales que exige la Administración Tributaria. *Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Del Comercio, Universidad de Las Fuerzas*, 1–6.
- Caballero Argáez, C. (2009). La impronta de Carlos Lleras Restrepo en la economía colombiana de los años sesenta del siglo XX. *Revista de Estudios Sociales*, 33, 91–103.
<http://journals.openedition.org/revestudsoc/15832>
- Cadena, X. (2002). ¿La descentralización empereza? Efecto de las transferencias sobre los ingresos tributarios municipales en Colombia. *Revista Desarrollo y Sociedad*, 50, 67–108.
<https://doi.org/10.13043/DYS.50.2>
- Cárdenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2005). *El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Fedesarrollo. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1018>
- Cárdenas Villanueva, L. P., Olarte Barrera, L. J., & Rodríguez Umbacea, N. M. (2018). *Factores que inciden en la evasión del impuesto de renta en personas naturales, a través de monedas virtuales en el periodo 2012-2016* [Universidad La Gran Colombia]. <https://repository.ugc.edu.co/handle/11396/4745>
- Chía Suárez, M. A., Gómez Quiñónez, J. A., López Ruíz, C. C., & Porras Mejía, S. A. (2018). Hacia el fomento de la cultura tributaria desde la primera infancia. *Revista Activos*, 16(30), 1–28.
- Clavijo, S. (1997). Impuestos, gasto público y ‘fiscalizadores creíbles’: breve historia de las comisiones de finanzas públicas en Colombia. *Revista Desarrollo y Sociedad*, 40, 9–81.
<https://doi.org/10.13043/DYS.40.1>
- Clavijo, S. (2005). Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado. *Revista Del Banco de La República*, 78(927), 17–41.
<https://publicaciones.banrepcultural.org/index.php/banrep/article/view/9998>
- Clavijo, S. (2011). *Estructura fiscal de Colombia y ajustes requeridos (2010-2020)*. Fedesarrollo.
<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/321>
- Clavijo, S., & Vera, A. (2010). *Los desafíos fiscales de Colombia (2010-2014)*. ANIF.
- Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas. (2019). *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas –MEFP 2014 y su aplicación para Colombia en el Sistema de Seguridad Social*. CIEFP.
https://www.urf.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-120437

- Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, & Dirección de Gestión de Organizacional. (2019). *Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas año 2020*. [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos de Trabajo/Informe-de-la-estimaci3n-de-la-distorsi3n-en-el-valor-de-las-importaciones-colombianas-a3o-2019.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Informe-de-la-estimaci3n-de-la-distorsi3n-en-el-valor-de-las-importaciones-colombianas-a3o-2019.pdf)
- Corporación Transparencia por Colombia. (2017). *Indice de Transparencia Nacional 2015-2016*. https://transparenciacolombia.org.co/Documentos/Publicaciones/indice-transparencia/ITN_2015-2016.pdf
- Cortázar Velarde, J. C. (2000). Estrategias educativas para el desarrollo de una cultura tributaria en América Latina. Experiencias y líneas de acción. *Revista Del CLAD Reforma y Democracia* , 17, 1–30. <https://www.yumpu.com/es/document/read/31434867/estrategias-educativas-para-el-desarrollo-de-una-siare-clad>
- Decreto 2053 de 1974, (1974). Presidente de la Republica de Colombia. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=72940>
- Decreto 3190 de 1964, (1964). Presidente de la República de Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1518923>
- Decreto 2953 de 1966, (1966). Presidente de la República de Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1503944>
- Decreto 677 de 1972, (1972). Presidente de la República de Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1145318>
- Decreto 2247 de 1974, (1974) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1425123>
- Decreto 3541 de 1983, (1983). Presidente de la República de Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1530324>
- Decreto 1744 de 1991, (1991). Presidente de la República de Colombia. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1342966>
- Decreto 2331 de 1998, (1998). Presidente de la República de Colombia. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=48705>

Decreto 1338 de 2002, (2002). Presidente de la República de Colombia.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6132>

Decreto 2330 de 1998, (1998). Ministerio de Hacienda y Crédito público.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2330_1998.html

Decreto 1366 de 1967, (1967). Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

https://www.redjurista.com/Documents/decreto_1366_de_1967_ministerio_de_hacienda_y_credito_publico.aspx#/

Decreto 444 de 1967, (1967). Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Colombia).

https://www.redjurista.com/Documents/decreto_444_de_1967_ministerio_de_hacienda_y_credito_publico.aspx#/

Dell'Anno, R. (2007). The shadow economy in Portugal: an analysis with the MIMIC approach. *Journal of Applied Economics*, 10(2), 253–277.

<https://ucema.edu.ar/publicaciones/download/volume10/dellanno.pdf>

Deloitte. (2017). *Ley de Reforma Tributaria*.

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Reforma_Tributaria_30012017.pdf

Departamento Nacional de Planeación. (2022, May 12). *El impacto del conflicto Rusia-Ucrania en la economía colombiana fue abordado en el seminario de Economía DNP*. Departamento Nacional de Planeación . <https://www.dnp.gov.co/Paginas/El-impacto-del-conflicto-Rusia-Ucrania-en-la-economia-colombiana-fue-abordado-en-el-seminario-de-Economia-DNP.aspx>

Departamento Nacional De Planeación. (2006). *Seminario Internacional Transparencia Fiscal: Presupuesto por resultados y calidad del gasto público*. [Seminario]. Dirección de Evaluación de Políticas Públicas.

https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Sinergia/Documentos/Memorias_Seminario_Transparencia_Fiscal.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2018). *Informe de gestión y resultados institucionales DIAN 2017*. https://www.dian.gov.co/dian/entidad/EvaluacionInstitucional/Evaluación_Vigencia_2017.pdf

Echavarría, J. J., Giraldo, I., & Jaramillo, F. (2019). Cadenas globales de valor, crecimiento y protección arancelaria en Colombia. *Borradores de Economía*, 1080, 1–51. <https://doi.org/10.32468/be.1080>

Echeverría Herrera, G., & Ortiz Velosa, S. (1999). La inestabilidad política y sus dimensiones en la

- economía: Un marco interpretativo 1994-1998. *Económicas CUC*, 27(1), 87–100.
<https://repositorio.cuc.edu.co/handle/11323/6839>
- Echeverry, J., Suescùn, R., & Alonso, G. (2011). *Notas fiscales. Regla fiscal para Colombia*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
https://www.academia.edu/11120054/Notas_Fiscales_Regla_Fiscal_para_Colombia_REGLA_FISCAL_PARA_COLOMBIA
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J. I., Reyes, L. C., Villabona, J. O., & Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 19(36), 149–174. <https://doi.org/10.18601/01245996.V19N36.06>
- Fernández-Corugedo, E. (2020). *El delicado equilibrio fiscal de Colombia*. Dialogoafondo. <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=11577>
- Fernández, C. (2020). Informalidad empresarial en Colombia. *Coyuntura Económica*, 1, 133–168.
- Figuroa, A. L. (2002). *Principios constitucionales del derecho tributario*. Universidad de los Andes.
- Figuroa, A. L. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. In E. Lozano Rodríguez (Ed.), *Fundamentos de la tributación* (pp. 3–42). Universidad de los Andes.
https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/HISTORIA_DE_LAS_REFORMAS_TRIBUTARIAS_EN_COLOMBIA_-_ALF_%283%29.pdf
- Fondo Monetario Internacional. (2001). *Manual de estadísticas de finanzas públicas*. Fondo Monetario Internacional. <http://www.imf.org>
- Fondo Monetario Internacional. (2014). *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2014*. Fondo Monetario Internacional. https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/GFSM_2014_SPA.pdf
- Fondo Monetario Internacional. (2020). *Perspectivas de la Economía Mundial*. Fondo Monetario Internacional. <https://www.imf.org/es/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>
- González, F. A., & Calderón, V. M. (2002). Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II). *Boletines de Divulgación Económica*, 9, 1–35. [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/EstudiosEconomicos/Las_reformas_tributarias_en_Colombia_durante_el_siglo_XX_\(II\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/EstudiosEconomicos/Las_reformas_tributarias_en_Colombia_durante_el_siglo_XX_(II).pdf)
- González, J. I. (1996). La política fiscal y los efectos redistributivos de los subsidios y de los impuestos en

- Colombia. *Cuadernos de Economía*, 15(25), 69–84. <https://doi.org/10.15446/CUAD.ECON>
- González, J. I., & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18(34), 173–200. <https://doi.org/10.18601/01245996.V18N34.11>
- Gutiérrez, I., Tobón, S., Suárez, C., Vanegas, M., & Duncan, G. (2016). La situación del narcotráfico en Colombia ad portas del posacuerdo. In *instname: Universidad EAFIT* (No. 3; Issue 3). Universidad EAFIT. <http://repository.eafit.edu.co/handle/10784/9112>
- Jaramillo, C., & Tovar, J. (2008). El impacto del impuesto al valor agregado sobre el gasto en Colombia. *Lecturas de Economía*, 68, 67–93. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-25962008000100003&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Joskow, P., & Rose, N. (1989). The effects of economic regulation. In R. Schmalensee & R. Willig (Eds.), *Handbook of Industrial Organization* (Vol. 2, pp. 1449–1506). Massachusetts Institute of Technology. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:indhes:2>
- Junguito, R., & Rincón, H. (n.d.). *La política fiscal en el siglo XX en Colombia: una visión global 1*.
- Junguito, R., & Rincón, H. (2004). La política fiscal en el siglo XX en Colombia: una visión global. *Borradores de Economía*, 318, 53–75. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/942>
- Ley 345 de 1996, (1996). Congreso de Colombia Disposiciones., Por la cual se autoriza al Gobierno Nacional para la emisión de bonos de deuda pública interna y se dictan otras. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0345_1996.html
- Ley 1370 de 2009, (2009). Congreso de Colombia Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. <https://funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=38426>
- Ley 49 de 1975, (1975). Congreso de Colombia Por la cual se adicionan el impuesto sobre la renta y complementarios y el artículo 30 del Decreto-ley 2821 de 1974. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788610>
- Ley 100 de 1993, (1993). Congreso de la Republica de Colombia Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. <https://www.minsalud.gov.co/SITES/RID/LISTS/BIBLIOTECADIGITAL/RIDE/DE/DIJ/LEY-100-DE-1993.PDF>

Ley 20 de 1979, (1979). Congreso de Colombia Por la cual se crean estímulos al contribuyente, se fomenta la capitalización del país y se dictan otras disposiciones en materia tributaria.

https://www.camara.gov.co/sites/public_html/leyes_hasta_1991/ley/1979/ley_0020_1979.html

Ley 6 de 1973, (1973). Congreso de Colombia Por la cual se crean estímulos tributarios para las sociedades anónimas, se aumentan las exenciones personales y se dictan otras disposiciones en materia tributaria).

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1561603>

Ley 63 de 1967, (1967). Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas contra la evasión y el fraude a los impuestos sobre la renta complementarios especiales y sucesorales.

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1806170>

Ley 819 de 2003, (2003). Responsabilidad y transparencia por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto & Congreso de Colombia fiscal y se dictan otras disposiciones.

[https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/INVERSIONES Y FINANZAS PBLICAS/LEY_819_2003.PDF](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/INVERSIONES_Y_FINANZAS_PBLICAS/LEY_819_2003.PDF)

Ley 715 de 2001, (2001). Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0715_2001.html

Ley 60 de 1993, (1993). Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas orgánicas sobre la distribución de competencias de conformidad con los artículos 151 y 288 de la Constitución Política y se distribuyen recursos según los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras dispo.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=274>

Ley 50 de 1984, (1984). Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas para proveer al financiamiento del Presupuesto Público, al fortalecimiento de los Fiscos Municipales, se conceden unas facultades, se hace una cesión y se dictan otras disposiciones.

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1604756>

Ley 863 de 2003, (2003). Congreso de Colombia Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=11172>

Ley 5 de 1973, (1973). por la cual se estimula la capitalización del sector agropecuario y se, Fondo dictan disposiciones sobre Títulos de Fomento Agropecuario, Banco Financiero Agropecuario, Fondos Ganaderos, Prenda Agraria, autorizaciones a la Banca Comercial Ganadero, Asistencia Técnica, &

Congreso de Colombia deducciones y exenciones tributarias y otras materias.

https://www.adr.gov.co/wp-content/uploads/2021/08/L3_Ley_5_de_1973.pdf

Ley 1943 de 2018, (2018). Congreso de la Colombia Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Ley 174 de 1994, (1994). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria.

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0174_1994.html

Ley 75 de 1986, (1986). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.

https://www.redjurista.com/Documents/ley_75_de_1986_congreso_de_la_republica.aspx#/

Ley 633 de 2000, (2000). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6285>

Ley 6 de 1992, (1992). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=2767>

Ley 1607 de 2012, (2012). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>

Ley 488 de 1998, (1998). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=187>

Ley 9 de 1983, (1983). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones.

https://www.redjurista.com/Documents/ley_9_de_1983_congreso_de_la_republica.aspx#/

Ley 48 de 1983, (1983). Congreso de Colombia por la cual se expiden normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular aspectos del comercio exterior colombiano.

<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1602720>

Ley 223 de 1995, (1995). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968>

Ley 383 de 1997, (1997). Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=341>

Ley 14 de 1983, (1983). Congreso de Colombia Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=267>

Ley 963 de 2005, (2005). Congreso de Colombia Por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=17028>

Ley 4 de 1973, (1973). Congreso de Colombia Por la cual se introducen modificaciones a las Leyes 200 de 1936, 135 de 1961 y 1ª de 1968. Se establecen disposiciones sobre renta presuntiva, se crea la Sala Agraria en el Consejo de Estado y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74097>

Ley 1111 de 2006, (2006). Congreso de Colombia por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=22580>

Ley 54 de 1977, (1977). Congreso de Colombia Por la cual se modifica y adiciona el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1607705>

Ley 617 de 2000, (2000). Congreso de Colombia Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la ley orgánica de presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=3771>

Ley 797 de 2003, (2003). Congreso de Colombia Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema

general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7223>

Ley 49 de 1990, (1990). Congreso de Colombia por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6545>

Ley 788 de 2002, (2002). Congreso de Colombia Por lacual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7260>

Ley 1819 de 2016, (2016). Congreso de Colombia Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Ley 2277 de 2022, (2022). Congreso de Colombia Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>

Ley 1608 de 2013, (2013). Congreso de Colombia Por medio de la cual se adoptan medidas para mejorar la liquidez y el uso de algunos recursos del Sector Salud.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51120>

Ley 2010 de 2019, (2019). Congreso de Colombia Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159687>

Ley 55 de 1985, (1985). Congreso de Colombia Por medio de la cual se dictan normas tendientes al ordenamiento de las finanzas del Estado y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74133>

Ley 1430 de 2010, (2010). Congreso de Colombia Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41063>

Ley 1473 de 2011, (2011). Congreso de Colombia por medio de la cual se establece una regla fiscal y se

- dictan otras disposiciones. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=43236>
- Ley 2155 de 2021, (2021). Congreso de Colombia Por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=170902>
- Ley 1739 de 2014, (2014). Congreso de Colombia Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=60231>
- López Velandia, J., & López Ghio, R. (2019). *Regla fiscal para el gobierno central en Colombia: Antecedentes, desempeño y perspectivas*. Banco Interamericano de Desarrollo.
https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Regla_fiscal_para_el_gobierno_central_en_Colombia_Antecedentes_desempeño_y_perspectivas_es.pdf
- Lozano-Espitia, L. I. (2002). Dinámica y características de la deuda pública en Colombia: 1996-Marzo 2002. *Borradores de Economía*, 211, 1–27.
- Lozano, I., Ramos, J., & Rincón, H. (2007). Implicaciones fiscales y sectoriales de la reforma a las transferencias territoriales en Colombia. *Borradores de Economía*, 437, 1–30.
- Martínez Cárdenas, E. E., & Ramírez Mora, J. M. (2006). La corrupción en la contratación estatal colombiana -una aproximación desde el neoinstitucionalismo-. *Reflexión Política*, 8(15), 148–162.
<https://doi.org/10.29375/ISSN.0124-0781>
- Martínez Rosas, S. X., Peña Galeano, C. A., & Zarama Salazar, Á. M. (2020). *Así se mueve la corrupción 2016 - 2020. Radiografía de los hechos de corrupción en Colombia*. Corporación Transparencia por Colombia. <https://transparenciacolombia.org.co/wp-content/uploads/radiografía-2016-2021-02-11-21.pdf>
- Melo-Becerra, L. A., Ramos-Forero, J. E., & Gómez, C. (2020). El Presupuesto General de la Nación: Una aproximación a las partidas de transferencias e inversión. *Borradores de Economía*, 1136, 1–44.
https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/9916/be_1136.pdf?sequence=6&isAllowed=y
- Ministerio de Hacienda y Crédito. (2021). *Cierre fiscal 2020 y actualización Plan Financiero 2021*.
https://www.irc.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-156938%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2015). *Marco fiscal de mediano plazo*. MINHACIENDA.
https://www.irc.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-009854%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2018). *Manual de clasificación presupuestal del Presupuesto General de la Nación en armonía con estándares internacionales*. MINHACIENDA.
https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/DNP/manual_de_clasificacion_presupuestal.pdf
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). *Marco Fiscal de mediano plazo 2022. Crecimiento e inversión social con sostenibilidad fiscal*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Monitor Ciudadano de la Corrupción. (2021). *Radiografía de la Corrupción 2016-2020*. Corporación Transparencia por Colombia . <https://www.monitorciudadano.co/metodologia-radiografia-de-la-corrupcion-2016-2020/>
- Musgrave, R. A. (1985). A brief history of fiscal doctrine. In A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (Vol. 1, pp. 1–59). Elsevier. <https://ideas.repec.org/h/eee/pubchp/1-01.html>
- Ocampo, J. A. (2007). La macroeconomía de la bonanza económica latinoamericana. *Revista de La CEPAL*, 93, 7–29. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2581014>
- OCDE. (2016). *Activos con America Latina y el Caribe*. OCDE. <https://www.oecd.org/latin-america/Activos-con-America-Latina-y-el-Caribe.pdf>
- OCDE. (2017). Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2017. In *Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2017*. OECD.
<https://doi.org/10.1787/9789264266391-ES>
- OCDE, ONU, CIAT, & BID. (2022). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean Estadísticas tributarias en y el Caribe*. OCDE. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/58a2dc35-en-es.pdf?expires=1661882345&id=id&accname=ocid75017717&checksum=B08102244A75CBA8BAC635A8167D072C>
- OECD, CAF, & ECLAC. (2018). *Latin American Economic Outlook 2018 Rethinking Institutions for Development*. OECD. <https://doi.org/10.1787/LEO-2018-EN>
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC), & Sistema Integrado de Monitoreo de

- Cultivos Ilícitos (SIMCI). (2022). *Monitoreo de territorios afectados por cultivos ilícitos 2021*. UNODC-SIMCI.
https://www.unodc.org/documents/colombia/2022/Octubre/Otros/Informe_de_Monitoreo_de_Territorios_Afectados_por_Cultivos_Illicitos_2021.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019). Estudios Económicos de la OECD: Colombia 2019. In *Estudios Económicos de la OECD: Colombia 2019*. OECD.
<https://doi.org/10.1787/805F2A79-ES>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2020). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 (1990-2018)*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/68739B9B-EN-ES>
- Ortiz Luzuriaga, M. T., Flores Sanchez, J., Caicedo Leones, W., & Ordoñez Guartazaca, M. (2021). Prevención del riesgo de lavado de activos. Caso: Colombia y Ecuador. *Revista Universidad de Guayaquil*, 133(2), 27–40. <https://doi.org/10.53591/RUG.V133I2.1391>
- Ostrom, V., & Ostrom, E. (1977). Public goods and public choices. In E. S. Savas (Ed.), *Alternatives for Delivering Public Services* (pp. 7–49). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780429047978-2/PUBLIC-GOODS-PUBLIC-CHOICES-VINCENT-OSTROM-ELINOR-OSTROM>
- Peña Cuervo, J. J., Espinosa Martínez, Fernanda, L., & Peña Cuervo, A. L. (2018). El delito aduanero de contrabando: identificación de los elementos de su tipo penal en Colombia. *Prolegómenos*, 21(41), 131–147. <https://doi.org/10.18359/PROLE.2944>
- Pérez-Liñan, A. (2000). ¿Juicio político o golpe legislativo? Sobre las crisis constitucionales en los años noventa. *América Latina Hoy*, 26, 67–74. <https://doi.org/10.14201/ALH.2702>
- Perry, G., & Cárdenas, M. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas*. Fedesarrollo.
<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1620>
- Piedrahita, C. (2008). *Retrospectiva arancelaria colombiana. Una década de liberación comercial: 1990-1999*. Cuadernos de trabajo DIAN. [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Otros Cuadernos de Trabajo/055. Retrospectiva arancelaria colombiana. Una década de liberación comercial 1990-1999.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Otros_Cuadernos_de_Trabajo/055_Retrospectiva_arancelaria_colombiana._Una_d%C3%A9cada_de_liberaci%C3%B3n_comercial_1990-1999.pdf)
- Pinto Borrero, M. E., Altamar Consuegra, I. M., Lahuerta Percipiano, Y., Cepeda Zuleta, L. F., & Mera Sotelo, A. V. (2004). *El secuestro en Colombia: Caracterización y costos económicos* (No. 257). https://colaboracion.dnp.gov.co/cdt/estudios_economicos/257.pdf

Piza, J. R. (2008). El régimen fiscal en la Constitución de 1991. *Revista Derecho Del Estado*, 21, 51–80.

<https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>

Ramírez Plazas, J. (2007). *Las finanzas públicas en Colombia*. Librería Ediciones del Profesional.

<http://biblioteca.ugc.edu.co/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=82449>

Ramos, J., & Rincón, H. (2000). El balance fiscal y el balance en la cuenta corriente en Colombia: canales de transmisión y causalidad. *Borradores de Economía*, 1, 3–16.

<https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/pdfs/borra166.pdf>

Restrepo, J. C. (2008). *Hacienda pública* (8th ed.). Universidad Externado de Colombia.

<https://ideas.repec.org/b/ext/public/22.html>

Roa-Rojas, L. M. (2011). El lavado de activos en la economía formal colombiana: aproximaciones sobre el impacto en el PIB departamental. *Revista Criminalidad*, 53(1), 329–347.

[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-31082011000100009&lng=en&nrm=iso&tlng=es)

[31082011000100009&lng=en&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-31082011000100009&lng=en&nrm=iso&tlng=es)

Rocha García, R. (2014). La riqueza del narcotráfico y la desigualdad en Colombia, 1976-2012*. *Revista Criminalidad*, 56(2), 273–290. [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-31082014000200007&lng=en&nrm=iso&tlng=es)

[31082014000200007&lng=en&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-31082014000200007&lng=en&nrm=iso&tlng=es)

Salazar Sierra, C. (2021, April 12). *La tarifa del impuesto de renta a empresas en Colombia es de las más altas de la Oede | Fedesarrollo*. Fedesarrollo. <https://www.fedesarrollo.org.co/es/content/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde>

Sánchez, F., & Espinosa, S. (2005). *Impuestos y reformas tributarias en Colombia, 1980-2003*. CEDE.

[https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/Impuestos y reformas tributarias -Cede.pdf](https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/Impuestos%20y%20reformas%20tributarias%20-%20Cede.pdf)

Sánchez, F., & Gutiérrez, C. (1994). Reformas tributarias en Colombia 1980-1992. *Coyuntura Económica*, 24(1), 97–110. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/2242>

Stiglitz, J. (2003). *La economía del sector público* (3rd ed.). Antoni Bosch.

<https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf>

Stiglitz, J. E. (1999). Public policy for a knowledge economy. *Remarks at the Department for Trade and Industry and Center for Economic Policy Research*.

[http://cercetareservicii.ase.ro/resurse/Documente/PUBLIC POLICY FOR A KNOWLEDGE](http://cercetareservicii.ase.ro/resurse/Documente/PUBLIC%20POLICY%20FOR%20A%20KNOWLEDGE)

ECONOMY.pdf

Tax Justice Network. (2021). *Estado de la Justicia Fiscal 2021*. Tax Justice Network.

Villar, L., & Forero, D. (2014). *Escenarios de vulnerabilidad fiscal para la economía colombiana*.

Fedesarrollo. [https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/328/Escenarios de vulnerabilidad fiscal para la economia colombiana - BBVA Version Final %282%29.pdf](https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/328/Escenarios%20de%20vulnerabilidad%20fiscal%20para%20la%20economia%20colombiana%20-%20BBVA%20Version%20Final%20%282%29.pdf)

World Bank Group. (2022). *A World Bank Group Flagship Report. Finance for an Equitable Recovery*.

<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/36883/9781464817304.pdf>

Capítulo 4

UNA ESTIMACIÓN DE LA BRECHA FISCAL EN COLOMBIA A PARTIR DEL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Resumen

El principal objetivo de este capítulo es estimar el impacto generado por la brecha tributaria en los IPTs colombianos a lo largo del período 1970-2018. Concretamente, en este capítulo se responderá a los siguientes interrogantes: i) ¿es posible cuantificar a cuánto asciende el deterioro de la recaudación tributaria en Colombia que es consecuencia de la brecha tributaria (*Tax Gap*) durante el período 1970-2018?, ii) ¿es posible medir el tamaño de la economía sumergida, como uno de los factores relevantes del deterioro de la recaudación tributaria en Colombia?, iii) ¿resulta factible estimar el grado de incidencia que tiene la economía sumergida en la recaudación de los IPTs colombianos?

Para responder a estas preguntas, el capítulo se estructura en cuatro apartados principales. En el apartado 4.1 se presentan diversos aspectos generales sobre los modelos de ecuaciones estructurales (SEM), su desarrollo histórico y las principales características que los identifican. En el apartado 4.2 se describen las fases que se deben tener en cuenta para su construcción. En el apartado 4.3 se describe el desarrollo metodológico que se ha seguido para proponer un modelo de ecuaciones estructurales que tiene en cuenta las realidades sociales, económicas y fiscales colombianas. Ese modelo va a ayudar a evidenciar y confirmar la incidencia del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos. En el mismo apartado se describen los resultados obtenidos de la estimación del modelo propuesto y el cálculo aproximado de la brecha tributaria en Colombia. Finalmente, en el apartado 4.4 se presentan algunas de las conclusiones que se derivan del análisis empírico realizado en esta Tesis Doctoral.

4.1. Los modelos de ecuaciones estructurales

4.1.1. Aspectos generales

Los modelos de ecuaciones estructurales, también conocidos en inglés como *Structural Equation Models* o por sus siglas como SEM, son un instrumento de la estadística multivariante⁶⁴ que facilita el estudio de las relaciones causales y permite examinar los efectos y las relaciones entre múltiples variables (dependientes e independientes) para un mismo fenómeno con características latentes inobservables. Estos modelos se identifican con diferentes nombres en el argot estadístico como, por ejemplo, análisis factorial confirmatorio, análisis de estructura de covarianzas⁶⁵, análisis de la variable latente, análisis Lisrel o modelos de estructura de Q varianza. Esta clase de modelos multivariados nacen de la necesidad de dotar de mayor flexibilidad a los modelos de regresión tradicional y se caracterizan por ser menos restrictivos porque permiten incluir los errores de medida en las variables dependientes e independientes que conforman el modelo (Arboleda Quintero, 2017; Closas, 2011; Iglesias Labraca & Reche Lorite, 2021; Mateos-Aparicio, 2011; Soriano & Mejía-Trejo, 2022). Una de las principales ventajas de esta familia de modelos multivariantes es que su estructura permite que los investigadores, a través de la construcción de hipótesis, propongan la dirección y el tipo de relaciones causales que se esperan entre las diversas variables. Los SEM tienen como objetivo confirmar, mediante el análisis estadístico de la muestra, las relaciones propuestas a partir de una teoría explicativa que se haya decidido utilizar como referencia. Por eso, estos modelos son considerados como una metodología estadística confirmatoria debido a que su funcionamiento permite probar y confirmar las hipótesis causales que se relacionan con diversos fenómenos latentes. Los modelos SEM se construyen mediante dos componentes: 1) La construcción de las relaciones causales las cuales se representan: a) gráficamente, mediante un diagrama de trayectorias, b) se explican, a través de la teoría subyacente y c) se representan, por intermedio de una serie de ecuaciones estructurales que permiten identificar los efectos de las variables observadas en las variables latentes que compongan el modelo. (Alvarez Jirón & Dicoyskiy Riobóo, 2022; Brand, 2021; Buitrago-Rodríguez et al., 2018; Ruiz et al., 2010; Schumacker & Lomax, 2004).

Las ecuaciones estructurales incluyen ecuaciones lineales de regresión que flexibilizan los supuestos de condicionalidad y permiten modelar los errores de medida provenientes de la diferencia entre los valores observados y los pronosticados, de modo que, su intencionalidad es capturar la correlación existente entre las

⁶⁴ El análisis multivalente estudia la dinámica de múltiples variables en un determinado momento, lo cual facilita identificar la relación existente entre ellas.

⁶⁵ La covarianza se entiende como una unidad de dispersión frente al valor medio de las variables y a su vez, identifica la interdependencia y correlación entre ellas.

variables dependientes e independientes⁶⁶. En este sentido, Autores como (Byrne, 2016; Matsueda, 2011; Ruiz et al., 2010; Schumacker & Lomax, 2004; Soriano & Mejía-Trejo, 2022) explican que el objetivo de los SEM es explicar las relaciones causales entre las variables dependientes e independientes identificándolas mediante el contraste de las covarianzas observadas y las pronosticadas. La covarianza entre dos variables indica que el grado de variación de una de ellas se asocia conjuntamente a los valores de la otra. En los SEM la correlación entre variables es simétrica pues si una variable “X” manifiesta una correlación positiva o negativa con una variable “Y” entonces la variable “Y” representará el mismo patrón de correlación con la variable “X”. Sin embargo, la causalidad en este tipo de modelos es asimétrica, de manera que si una variable “X” es causa de una variable “Y” no necesariamente la variable “Y” tiene por qué ser causa de la variable “X”. Así, si la variable “X” es causa de la variable “Y” no solo es necesario que exista una relación lineal entre ellas, sino también hay que identificar la dirección del efecto y aislar las variables tratadas de otras posibles causas que puedan distorsionar su interpretación, mediante el error de medición.

Estos modelos pueden ser desarrollados a través de dos métodos de investigación: i) el experimental, empleado especialmente en las ciencias naturales, en las que existe un conocimiento previo de los fenómenos investigados y son clasificados como estudios exploratorios y ii) el no experimental, utilizado en las ciencias sociales, en las que la investigación no se basa en la experimentación sino en la observación de hechos pasados, categorías de fenómenos ocurridos, variables estadísticas y contextos socioeconómicos que permitan llegar al investigador a sus conclusiones (Alvarez Jirón & Dicovski Riobóo, 2022; Closas, 2011; Soriano & Mejía-Trejo, 2022). Es importante destacar que generalmente las investigaciones que utilizan SEM y que emplean el método de investigación no experimental, descartan como premisa que la causalidad de las variables que integran el modelo se manifieste bidireccionalmente corroborando así que este tipo de modelos son considerados como estructuras confirmatorias que validan teorizaciones en una sola dirección (Brand Uribe, 2021; Buitrago-Rodríguez et al., 2018; Mateos-Aparicio, 2011; Tarka, 2018).

4.1.2 Contexto histórico

Los modelos SEM se empezaron a desarrollar al inicio del siglo XX, cuando se puso de manifiesto la necesidad, por parte de los investigadores, de trabajar con variables latentes de las que no se podía disponer de datos. Desde entonces, los SEM han sido considerados, por su naturaleza estadística multivariante y por las bondades

⁶⁶ Recuerde que en los modelos de regresión lineal el valor de los residuos obedece a la diferencia entre los valores observados de una determinada variable dependiente y los valores predeterminados mediante la recta de la regresión. Generalmente la covarianza mide el grado de variabilidad agrupada entre variables aleatorias, es decir, que para el caso de los SEM, las covarianzas mostrarán el grado de variación conjunta entre las variables observadas y las variables estimadas (latentes en el SEM). En este sentido, la correlación indica que las variables que integran el SEM están relacionadas linealmente.

que tiene el enfoque causal, como una técnica muy útil en varias ramas del conocimiento (Hooper et al., 2008; Kaplan, 2009; Manzano Patiño & Zamora Muñoz, 2010). Han sido varios los trabajos de investigación que han contribuido al desarrollo de los SEM como una herramienta estadística de gran utilidad para la estimación de fenómenos latentes. Así, Spearman (1904), basándose en el trabajo cuantitativo desarrollado por Karl Pearson (1901), fue el que estableció los pilares iniciales al proponer el primer modelo factorial. Concretamente, Spearman (1904) estudió las habilidades cognitivas humanas (latentes) mediante el análisis factorial. Años más tarde este trabajo se convirtió en uno de los insumos fundamentales que daría pie a la construcción de los SEM. Los trabajos de Wright (1918, 1921b, 1934) aplicados a la investigación de fenómenos latentes relacionados con la genética y el medio ambiente supusieron una innovación al investigar, por una parte, la posible correlación que podría existir entre las variables dependientes e independientes que componían un modelo de factores y, por la otra, las posibles relaciones causales lineales que podría contener dicho modelo factorial. La investigación de Wright (1921a) contribuyó de manera clara al desarrollo de los SEM al proponer una técnica denominada análisis de sendas, o también análisis de caminos, análisis de senderos o en inglés *path analysis*, que asume relaciones lineales entre las variables y, por tanto, emplea la correlación parcial como un primer elemento en el análisis. Al hacer uso de correlaciones parciales esta técnica muestra, como parte de las hipótesis de investigación, las posibles relaciones de causalidad que podrían originarse entre variables observadas y no observadas, estas últimas también llamadas latentes. Estas relaciones se ilustran mediante un diagrama de caminos (trayectorias), representado por flechas, conocido como *path diagram*” (Brand Uribe, 2021; Closas, 2011; Schumacker & Lomax, 2004; Tarka, 2018).

Desde ese momento fueron varios los estudios que siguieron cimentando el desarrollo de los SEM. Inicialmente, Fisher (1992), quien centró sus investigaciones en el análisis de la varianza, ayudó al estudio de las relaciones causales, explicando el efecto de una variable independiente sobre una variable dependiente y el grado de influencia que la variación de una variable independiente tiene en los cambios de una variable dependiente. Posteriormente, Koopmans (1949) introdujo como noción teórica el modelo de estructuras. La introducción del término estructura suponía, según Koopmans (1949), que el modelo está compuesto de una serie de parámetros que no solo muestran un grado de variación conjunta entre las variables dependientes e independientes, sino las posibles relaciones causales entre ellas. Esta reflexión abrió un importante horizonte para que años más tarde se lograra cohesionar el *path analysis* con el análisis factorial confirmatorio. Este trabajo junto con los aportes de Wright (1918) ayudaron a consolidar la contribución substancial de los SEM a múltiples áreas del conocimiento. En la década de los años 70 del siglo pasado, las investigaciones académicas de Blalock (1961) y Duncan (1966) demostraron cómo los SEM podían utilizarse en el campo de la psicología, allanando el camino académico y técnico que permitiría que otras ciencias y disciplinas avanzaran hacia el

estudio de fenómenos latentes de mayor complejidad (Bollen & Lennox, 1991; Mateos-Aparicio, 2011; Matsueda, 2011).

En esos años los SEM fueron ganando importancia en estudios en los que se utilizaba el *path analysis* como instrumento de estudio de fenómenos latentes complejos. Jöreskog (1970) marcó un punto de inflexión al proponer un método denominado análisis factorial confirmatorio general que permitía: i) determinar el número de factores contenidos en un modelo estructural y contrastar el resultado de las cargas factoriales pronosticadas con los valores de las covarianzas muestrales y ii) corroborar las relaciones causales descritas por la teoría explicativa. También Jöreskog (1970) logró demostrar que la máxima verosimilitud era el método más idóneo para estimar los parámetros y las covarianzas del modelo estructural. Posteriormente, Jöreskog & Goldberger (1974) actualizaron las contribuciones de Jöreskog (1970) presentando un modelo de ecuaciones estructurales inédito, que era operativizado con un software de programación computacional denominado LISREL (*linear structural relations*). Esta herramienta permitiría estimar de manera integral las cargas factoriales, los parámetros pronosticados del modelo y las pruebas de bondad del ajuste χ^2 o en lengua inglesa *Model chi-square*. Asimismo, LISREL permitió i) combinar el análisis factorial confirmatorio con el modelo de estructuras y ii) explicar las correlaciones de las variables y la cimentación de las ecuaciones estructurales simultáneas. LISREL también permitió a los investigadores comprobar si determinadas hipótesis causales se cumplían. Años más tarde, Joreskog & Sorbom (1982) perfeccionaron LISREL y presentaron LISREL VI. Esta nueva propuesta añadió diversas ventajas a la hora de estimar un SEM como, por ejemplo, la posibilidad de elegir un número mayor de métodos de estimación o, a la luz de la teoría explicativa, poder proponer con mayor precisión el tipo y dirección de las relaciones causales que legitiman las hipótesis de investigación (Alvarez Jirón & Dicovski Riobóo, 2022; Brand, 2021; Hair et al., 2021; Iglesias Labraca & Reche Lorite, 2021; Ruiz et al., 2010).

4.1.3. Características de los SEM

Algunos de los rasgos que caracterizan a los SEM tienen que ver con: i) el tipo de variables que incluyen, ii) los métodos que facilitan su estimación y iii) su estructura híbrida. A continuación, se explica cada uno de estos rasgos.

i. Tipo de variables

Los SEM incluyen dos tipos de variables:

- Variables latentes, también denominadas variables no observadas, constructos no observados, constructos hipotéticos o factores latentes. Esta clase de variables, que no se pueden observar,

tiene la limitación de que no se pueden cuantificar directamente y requieren de variables observadas que contribuyan (mediante indicadores) a su cuantificación. Este tipo de variables pueden ser exógenas, estas tienen un efecto puntual sobre otras variables y no reciben efecto alguno de otro tipo de variables, o endógenas, que no tienen ningún efecto puntual sobre otras variables, pero sí reciben información de estas. Las variables latentes dependen de los juicios de valor generados por el investigador dado que éste selecciona las variables observadas que componen el modelo (Closas, 2011; Iglesias Labraca & Reche Lorite, 2021).

- Variables observadas, denominadas también indicadoras o dispuestas. Tienen la particularidad de poder ser medidas de manera directa. Estas variables aportan la información necesaria para poder construir las variables latentes y comprobar las relaciones causales descritas a partir de la teoría explicativa. Su información es definitiva para que los parámetros estimados puedan confirmar las relaciones teóricas propuestas y se puedan comprobar las hipótesis causales de investigación. El fin último es detectar cómo estas variables observadas covarían para identificar la variable latente que se ha hipotetizado (Manzano Patiño, 2017; Ruiz et al., 2010; Silva Zamora & Schiattino Lemus, 2008).

ii. Métodos de estimación

Son varios los métodos que se pueden emplear para estimar un SEM. Entre ellos, destacan los siguientes: a) máxima verosimilitud (ML), b) mínimos cuadrados ordinarios (OLS), c) mínimos cuadrados generalizados (GLS) y d) mínimos cuadrados no ponderados o de distribución asintótica (ULS). Todos ellos persiguen una finalidad semejante: valorar los parámetros del SEM que permitan comparar las covarianzas estimadas por el modelo con las covarianzas representadas en la muestra estadística y corroborar las hipótesis causales que describen el fenómeno estudiado (Bowen & Guo, 2012; Medrano & Muñoz-Navarro, 2017).

Estos métodos requieren que se satisfaga el principio de normalidad de los datos, aunque se diferencian en el modo en que la función de ajuste minimiza el grado de dispersión de las covarianzas muestrales. Cabe destacar que unos métodos se comportan mejor que otros, dependiendo del tamaño de la muestra y del tipo de variables que incluya el modelo (categóricas y/o cuantitativas).

Ahora bien, sea cual sea el método de estimación, es importante confirmar la calidad de la información recolectada para reducir los problemas de asimetría de la información que podrían distorsionar el resultado de las matrices de varianzas y covarianzas y también el valor de los parámetros de estimación del modelo (Manzano Patiño, 2017; Medrano & Muñoz-Navarro, 2017; Ruiz et al., 2010). Al realizar la estimación de un SEM, el método y la forma de recopilación de los datos son esenciales para 1) legitimar

las relaciones causales, 2) validar la significancia estadística y 3) evaluar la bondad del ajuste y consistencia del modelo. Estos modelos estudian las múltiples vinculaciones entre variables, apoyándose en el *path análisis*, y evaluando las relaciones de dependencia (de esas variables) con el modelo teórico propuesto (Bowen & Guo, 2012; Guàrdia & Arnau, 1991). Para lograr estimar los efectos causales, implícitos en el modelo, es imprescindible corroborar que la teoría explicativa articule y explique con suficiencia no solo el grado de variación conjunta de las variables, sino también la relación recíproca o unidireccional entre ellas (Manzano Patiño & Zamora Muñoz, 2010; Ruiz et al., 2010; Schumacker & Lomax, 2004).

iii. Estructura híbrida

Un SEM completo está integrado por dos partes: i) el modelo de medida y ii) el modelo de relaciones estructurales o de efectos. El modelo de medida relaciona las variables latentes⁶⁷ con las variables observadas. Así, para cada variable latente se calcula su dimensión a través de los indicadores observables /cargas factoriales y las relaciones causales a las que haya lugar. El modelo de relaciones estructurales o de efectos es un conjunto de hipótesis acerca de las relaciones direccionales entre variables latentes (constructos). El modelo de relaciones estructurales muestra los efectos y la relación entre los constructos latentes y los errores de predicción mediante el diagrama de trayectorias (Ávila, 2020; Buitrago-Rodríguez et al., 2018; Cupani, 2012; Mazo & Pérez, 2015). El modelo de efectos solo involucra variables indicadoras del mismo constructo, aunque explica los efectos conjuntos entre variables latentes, mientras que el modelo de medida logra explicar las diferentes vías y relaciones entre variables latentes y las observadas, pero no los efectos entre ellas. Por esta razón es necesario incorporar un modelo compuesto en el que se puedan obtener ambas estimaciones (Durcan, 2014; Goldberger, 1972; Guàrdia Olmos et al., 2014; Lozano, 2007; Manzano Patiño & Zamora Muñoz, 2010).

Por su condición multivariante y predictiva, los SEM emplean la regresión múltiple⁶⁸ y el análisis factorial confirmatorio los cuales permiten estimar el valor las varianzas-covarianzas de las variables observadas y los indicadores que confirmen la causalidad sobre las variables latentes estudiadas. Además permiten estimar los efectos de las variables observadas sobre las variables latentes mediante los parámetros pronosticados por el modelo (Cupani, 2012; Kaplan, 2009). Por lo tanto, si al estimar las

⁶⁷ Los SEM pueden ser reflexivos cuando la variable latente es definida por las relaciones de las variables observadas y formativos cuando las variables latentes definen las variables observadas.

⁶⁸En el análisis multivariado se define como el valor de una serie de variables independientes (observadas) que traen consigo relaciones de causalidad y que impactan simultáneamente sobre el valor esperado de una variable dependiente (respuesta).

covarianzas muestrales, del modelo, su valor es positivo o negativo⁶⁹ ese resultado permitirá identificar si los cambios de una variable responden a los cambios de otra en el tiempo y si su dinámica conjunta evidencia un grado de asociación en el tiempo. En síntesis, el valor de las covarianzas captura la relación entre variables latentes y observadas y estará sujeta a la temporalidad y a la tipificación de los efectos de carácter global entre ellas. Por ello, los SEM se estiman mediante variables de corte longitudinal con el propósito de analizar efectos causales y correlacionales, recogiendo cambios a través del tiempo (Guárdia & Arnau, 1991; Manzano Patiño & Zamora Muñoz, 2010).

4.1.4. Fases de un SEM

Diversos autores como Casas Guillén & Romea (2002), Escobedo Portillo et al. (2016), Medrano & Muñoz-Navarro (2017), Ruiz et al. (2010) o Salgado Beltrán (2009) hacen hincapié en que se debe seguir una serie de fases para desarrollar un SEM de manera ordenada. Según esos autores para aproximarse hacia una estructura coherente y válida es necesario proceder en seis fases distintas: i) formulación, ii) especificación, iii) identificación, iv) estimación de los parámetros, v) evaluación del ajuste y vi) interpretación de los resultados. A continuación, se explican estas fases.

i) Formulación del modelo

En esta fase el investigador debe analizar cuáles serán los posibles constructos latentes que integrarán el modelo y preseleccionar las variables observadas que darán lugar a la construcción de las relaciones causales. Para llevar a cabo esta etapa de manera eficiente es necesario tener un conocimiento amplio sobre el fenómeno a estudiar porque de ello depende la selección de la teoría subyacente que explicará los resultados que arroje la matriz de covarianzas.

ii) Especificación

En esta fase el investigador define las variables observadas y las variables latentes con el fin de aproximarse a la formulación de las hipótesis de investigación y asegurarse de que se encontrarán las relaciones correctas. En esta etapa de construcción es posible acercarse al planteamiento del modelo de efectos para identificar los parámetros mediante el método de estimación seleccionado y reconfirmar

⁶⁹ El grado de sensibilidad de una variable frente a otra pueda arrojar valores positivos o negativos, lo que genera dependencia. Sin embargo, las medidas de covarianza no necesariamente muestran relaciones de causalidad entre las variables, de allí que es menester ver cómo el efecto de una magnitud influencia el comportamiento de otra, pero apelando a elementos adicionales para detectar el origen de los efectos observados.

las diversas teorizaciones. Es importante que en este momento el investigador se asegure de que cuenta con la cantidad y calidad de información necesaria para estimar el SEM y realizar los contrastes.

iii) Identificación

A partir de la especificación del modelo, y una vez confirmado que el SEM permite explicar las variables latentes, se procede a proponer el diagrama de trayectorias. Este diagrama permite corroborar en detalle las variables del modelo estructural, faculta la esquematización de ellas y posibilita el planteamiento en firme de las hipótesis de investigación. Es importante que en este momento el investigador se asegure de haber seleccionado la teoría subyacente que valide las relaciones causales que darán vida a la estimación del modelo. Los signos esperados que arrojará la matriz de covarianzas pronosticadas (cargas factoriales) verificarán la coherencia entre las teorías seleccionadas y sus efectos esperados, para poder tener una visión holística de la estructura del modelo a estimar.

iv) Estimación de los parámetros

Tras las fases de formulación, especificación e identificación se procede a la estimación de los parámetros especificados en el SEM, tomando como referencia las varianzas y covarianzas muestrales. En esta etapa el investigador debe haber escogido el método de estimación más apropiado, para obtener el valor de los parámetros estimados. La estimación del SEM se puede llevar a cabo mediante la asistencia de diferentes programas estadísticos como, por ejemplo, AMOS, EQS, LISREL, STATA y R, entre otros. Este proceso facilitará que se contrasten las covarianzas pronosticadas por el modelo con las covarianzas contenidas en la muestra.

v) Evaluación del ajuste

La evaluación del ajuste del modelo tiene como finalidad comprobar la validez de las relaciones causales propuestas y de las hipótesis de investigación. En esta etapa los datos sistematizados mediante el SEM deben permitir contrastar las diferencias entre las covarianzas muestrales y las covarianzas pronosticadas. Asimismo, los índices de bondad del ajuste permiten que el investigador evalúe si el modelo refleja adecuadamente que las variables independientes impactan en las dependientes y si la concatenación entre las variables observadas y las variables latentes explica las relaciones causales y el problema de investigación. Para llevar a cabo este proceso de evaluación hay tres tipos de índices que permiten valorar el ajuste del modelo, denominados: 1) índices de ajuste absoluto, 2) índices de ajuste comparativo o incremental y 3) índices de ajuste parsimonioso. A continuación se describe cada uno de ellos:

1. Índices de ajuste absoluto

Los principales índices de ajuste absoluto son: χ^2 , el índice de Akaike o en lengua inglesa *Akaike Information Criterion* (AIC), el error de aproximación cuadrático medio o en lengua inglesa *Root Mean Squared Error of Approximation* (RMSEA), el índice de bondad de ajuste o en lengua inglesa *Goodness of Fit Index* (GFI), el índice ajustado de bondad del ajuste o en lengua inglesa *Adjusted Goodness of Fit* (AGFI), el índice de cuadrados medios residuales o en lengua inglesa *Root Mean Square Residual* (RMSR), el índice de normalización de la raíz cuadrada media residual o en lengua inglesa *Root Mean Square Error* (RMSE) y el índice de ajuste no normalizado o en lengua inglesa *Nonnormed Fit Index* (NNFI). A continuación, se describe brevemente cada uno de ellos.

- ***Chi-cuadrado / Model chi-square.*** Este índice muestra si existen diferencias entre los datos que componen el modelo (las covarianzas observadas y las pronosticadas). Puede considerarse también una medida de parsimonia. El grado de ajuste idóneo se encuentra entre 5,0 y 2,0. Este indicador suscita discrepancias entre algunos investigadores porque no genera resultados lo suficientemente consistentes para series muy cortas.
- ***Índice de Akaike/ Akaike Information Criterion (AIC).*** Este índice permite estimar la calidad relativa de un modelo teniendo en cuenta su complejidad. Por eso, ayuda a identificar cuál de los modelos observados encuentra mejor ajuste y mayor parsimonia. Los valores que confirman un ajuste apropiado del modelo seleccionado se encuentran entre un rango 0 y 1, siendo deseable que su valor sea cercano a cero.
- ***Error de aproximación cuadrático medio / Root Mean Squared Error of Approximation (RMSEA).*** Este índice evalúa en qué medida el modelo estimado se ajusta a la matriz de covarianzas y valora el grado de parsimonia que tiene. Cuando sus estimaciones están entre 0,06 y 0,07 reporta un ajuste aceptable al modelo y los valores superiores a 0,10, evidencian un ajuste óptimo.
- ***Índice de bondad de ajuste/ Goodness of Fit Index (GFI).*** Es un indicador que mide el grado de variabilidad que está explicando el modelo y estima el valor relativo en el que varía la covarianza poblacional. Ese índice varía entre 0 y 1 y el nivel ideal de ajuste se encuentra entre 0,90 y 0,95. Este indicador aumenta a medida que los datos muestrales se incrementan.

- **Índice ajustado de bondad de ajuste/ Adjusted Goodness of Fit (AGFI).** Es un indicador que contribuye al ajuste de los grados de libertad entre dos modelos estimados, y su valor oscila entre 0 y 1. El nivel óptimo de ajuste para la calibración del modelo se espera que esté en el 0,90 aproximadamente. Se valora como una corrección del GFI.
- **Índice de cuadrados medios residuales/ Root Mean Square Residual (RMSR).** Se calcula como la raíz cuadrada de la diferencia entre la matriz de covarianzas de la muestra y la matriz de covarianzas que representa el modelo. El intervalo de ajuste, para el primero, se halla entre 1 y 7. Este índice es cuestionado por la dificultad que presenta a la hora de interpretar los resultados.
- **Índice de normalización de la raíz cuadrada media residual/ Root Mean Square Error (RMSE).** Este índice mide la desviación estandar de los valores residuales. Compara las raíces cuadradas de la diferencia entre las matrices de covarianzas muestrales y las pronosticadas. Su valor óptimo de ajuste se encuentra entre un rango 0 y 1, siendo deseable que su valor sea inferior al 0,05 y/o que tienda a 0.
- **Índice de ajuste no normalizado/ Nonnormed Fit Index (NNFI).** Este índice también es conocido como índice Tucker-Lewis (TLI). Analiza la adherencia, consistencia y ajuste del modelo, comparando los grados de libertad entre los modelos representados por las hipótesis nulas y los del modelo alternativo. La bondad de ajuste debe establecerse en valores superiores a 0,90.

2. Índices de ajuste comparativo o incremental

Son índices que, sin tener en cuenta el χ^2 en su planteamiento original, estiman el ajuste global del modelo y evalúan a su vez que las variables del modelo se correlacionan entre sí. Dentro de esta familia de indicadores se encuentra el índice de ajuste normalizado o en lengua inglesa *Normed Fit Index* (NFI) y el índice de ajuste comparativo o en lengua inglesa *Comparative Fit Index* (CFI).

- **Índice de ajuste normalizado/ Normed Fit Index (NFI).** Confronta el modelo inicial con el modelo nulo, el cual estima que todas las variables están correlacionadas. Arroja un valor entre 0 y 1 y el valor idóneo de ajuste para la calibración del modelo se encuentra en valores superiores al 0,9.

- **Índice de ajuste comparativo/ Comparative Fit Index (CFI).** Compara y examina las estimaciones arrojadas por el NFI. Este índice tiene varias ventajas cuando se trabaja con muestras pequeñas y estima que todas las variables están correlacionadas. El valor del índice se encuentra entre 0 y 1, y lo ideal es que el indicador muestre valores superiores a 0,90, aunque el valor de 0,90 es adecuado.

3. Índices de ajuste parsimonioso

Evalúan la pertinencia del ajuste del modelo respecto al número de coeficientes estimados que demuestren un ajuste idóneo. Evalúan, también, el apropiado ajuste de cada uno de los parámetros pronosticados. Los modelos de parsimonia son ineludibles porque un modelo con el menor número de coeficientes generará mayor confianza y los resultados obtenidos demostrarán mayor fiabilidad (Cruz-Torres et al., 2013; Manzano Patiño & Zamora Muñoz, 2010; Salgado Beltrán, 2009). Los índices de parsimonia incluyen dos medidas fundamentales: el índice de parsimonia y el índice de normalidad parsimonia.

- **Índice de parsimonia.** Este índice es una modificación del GFI en la que se tiene en cuenta el número de grados de libertad para la comparación de modelos alternativos. El ajuste ideal se alcanza con el 0,90, siendo deseables los valores más altos.
- **Índice de normalidad parsimonia.** Este índice es sensible a la pérdida de grados de libertad para determinar el nivel de ajuste, pero desde la óptica del NFI. Al comparar modelos diferentes, el ajuste ideal se alcanza con valores próximos a 0,90.

vi) Interpretación final de los resultados

La validación y la interpretación de los SEM debe realizarse a través de las hipótesis propuestas basadas en la teoría subyacente, de modo que con los parámetros estimados se debe contrastar la bondad del modelo mediante el cálculo de los índices de ajuste seleccionados. Si se detecta que los niveles de ajuste son insuficientes y no se comprueba la existencia de relaciones causales habría que volver a la etapa de formulación del modelo para descubrir posibles omisiones de variables relevantes, lo cual se pone de manifiesto en el resultado de los residuos estandarizados (Escobedo Portillo et al., 2016; Hooper et al., 2008). Si al validar el modelo se observa que las relaciones son legítimas se procede a interpretar el valor de las cargas factoriales para dilucidar las relaciones causales entre las variables observadas y las variables latentes. Posteriormente se procede a la interpretación de los parámetros del

modelo estructural para generar las conclusiones inherentes al objeto de investigación estudiado (Bollen, 1989; Cupani, 2012; Hair et al., 2021; Matsueda, 2011).

4.2. Desarrollo metodológico

Una vez presentada la estructura, las principales características y etapas de desarrollo de los SEM, es pertinente mencionar que el objetivo principal de esta Tesis Doctoral se centra en estimar el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos, durante el período 1970-2018. Por lo anteriormente expuesto, a continuación, se describirá el desarrollo metodológico con el cual se pretende alcanzar dicho propósito. En primera instancia se propone un SEM que incluye tres variables latentes denominadas: i) incumplimiento tributario por inestabilidad macroeconómica (*eim*), ii) incumplimiento tributario por impago del impuesto a la renta de las personas físicas (*eirc*), iii) incumplimiento tributario por economía sumergida (*ese*). Para cimentar los constructos latentes se seleccionaron once variables observadas de orden económico y social, las cuales, mediante las covarianzas pronosticadas (cargas factoriales) permitirán medir las relaciones de dependencia, causalidad y manifestación de los constructos y su impacto en la recaudación tributaria.

Los datos utilizados para construir el SEM se tomaron de diversas bases de datos y fuentes de información secundarias, concretamente de los registros de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el Departamento Nacional de Estadística (DANE), el Banco Central de Colombia (BCC), el Banco Mundial (BM), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Instituto para la Calidad del Gobierno, también conocido en lengua inglesa como Quality of Government Institute⁷⁰ (QOG), que está liderado por la Universidad de Gotemburgo (Suecia) (ver anexo 1)⁷¹. Los datos suministrados por estas entidades (oficiales y académicas) contribuyeron a superar, en parte, las dificultades de asimetría y completitud de la información requerida para poder realizar el trabajo empírico propuesto en esta Tesis Doctoral.

Una vez recopilada la información, el análisis de los datos se realizó con el apoyo del software “R” y, de manera complementaria, se recurrió al software Lavaan, que permitió la modelación de las ecuaciones estructurales. Como recurso adicional, se utilizó el paquete *semPlot* para elaborar los diagramas de trayectorias (*path diagram*) (ver anexo 1). Dada la ausencia de normalidad multivariante y el interés en alcanzar en las medidas de ajuste global idóneas, se procedió a estimar el modelo y sus correspondientes parámetros utilizando el

⁷⁰ Disponible en: <https://www.gu.se/en/quality-government/qog-data/data-downloads/standard-dataset>

⁷¹ Para la estimación del SEM se elaboró un anexo estadístico ad hoc en el cual se presentan las cifras utilizadas y los recursos empleados para dichos fines.

método de máxima verosimilitud⁷² con la corrección robusta propuesta por Satorra & Bentler (1988). Adicionalmente, para corregir los problemas de sesgo de la distribución normal, se empleó la técnica *bootstrap* con el fin de calcular el valor aproximado de las varianzas y de los intervalos de confianza para los parámetros del modelo. Este proceso garantiza que el método de máxima verosimilitud contribuye al adecuado contraste de las hipótesis de investigación formuladas (Rossel, 2007). Con los paquetes TSA, Forecast y fBasics se realizó el análisis de autocorrelación temporal y diferenciación de las series de datos correspondientes a las variables observadas. Así, una vez obtenidas las series diferenciadas, y atenuada la autocorrelación, se realizó la estimación del SEM con los datos mencionados.

El período de tiempo analizado en este estudio abarca desde el año 1970 hasta el año 2018, justo antes del estallido de la pandemia de coronavirus disease 19 (COVID-19), y se ha trabajado con datos anuales. Los motivos que justifican esa periodicidad son los siguientes:

- i) Disponibilidad y completitud de la información económica y tributaria. Los datos publicados por las fuentes oficiales solo estaban disponibles, en algunos casos, desde el año 1970 y con temporalidad anual. Este hecho condicionó el número de observaciones y que las series de tiempo solo pudieran contener datos anuales y no de otro tipo de periodicidad. Además esta circunstancia limitó, relativamente, el número de grados de libertad con los que se estimaron los parámetros pronosticados por el SEM. Sin embargo, cabe señalar que con la información disponible entre los años 1970 y 2018 se logró tener cerca de 528 observaciones, correspondientes a 11 variables a lo largo de 48 años (ver anexo 1).
- ii) Cambios estructurales relevantes. En los últimos 50 años, Colombia ha experimentado diferentes cambios de orden económico, político y social que han obligado a que el país transforme tanto su política pública como su política fiscal. Durante el período de tiempo analizado, se puso de manifiesto que el peso de los impuestos internos en los IPTs colombianos fue mayor que el de los tributos externos, especialmente en la década de los años 90, como consecuencia de la apertura económica impulsada desde el año 1991. Asimismo, a lo largo del período 1970-2018 se promovieron las reformas tributarias de mayor envergadura para Colombia, y estas impactaron en los IPTs tanto positivamente (incrementado relativamente la presión tributaria intertemporal), como negativamente (aumentando el coste fiscal, la erosión y la perforación de la base gravable y reduciendo mínimamente la inequidad social).

⁷² Según Álvarez Jirón & Riobóo (2022) y Lara (2014), el método de Máxima Verosimilitud (ML) es uno de los métodos más apropiados para la estimación y ajuste de los SEM. Se utiliza porque otorga estimaciones consistentes y sin sesgos para modelos que tienen tamaños de muestra que no son suficientemente grandes.

- iii) Inestabilidad de las series de tiempo por choques coyunturales. Aunque inicialmente el estudio se realizó hasta el año 2018, se exploró la posibilidad de alargarlo hasta el año 2021, estimando el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos a lo largo del período 1970- 2021. Sin embargo, el enorme desajuste en todos los parámetros macroeconómicos que generó la pandemia y la brusca desaceleración de la actividad económica provocaron resultados débiles y estadísticamente no significativos en todos los estudios realizados.

Una vez explicada la metodología por medio de la cual se estimará el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos a continuación, y conforme a lo explicado en el apartado 4.2, se procede a describir cada una de las fases que permitirán formular y estimar el SEM que facilitará el cumplimiento del objetivo investigativo propuesto por esta Tesis Doctoral.

4.2.1. Formulación: modelo de medida para cada variable latente

La cimentación del SEM se basa principalmente en las propuestas metodológicas de Goldberger (1972), Hauser & Goldberger (1971) y Jöreskog & Goldberger (1974) y en las argumentaciones de Dell’anno (2007), Durcan (2014), Hooper et al. (2008), Kline (2018), Pearl (2012), Tenenhaus et al. (2005) y Vinzi et al. (2010). Adicionalmente el desarrollo por fases del modelo se fundamenta en lo expresado por autores como Escobedo Portillo et al. (2016), Medrano & Muñoz-Navarro (2017) y Ruiz et al. (2010). Este proceso de construcción, por una parte, reconocer las relaciones de covarianza entre las variables observadas y los constructos latentes y, por la otra, pronosticar los parámetros del modelo que permitan identificar el impacto que el incumplimiento tributario tiene en los IPTs colombianos en el período estudiado. Por lo anteriormente expuesto, la construcción del SEM se desarrollará a través de las fases de: formulación, especificación e identificación, estimación de los parámetros, evaluación del ajuste e interpretación de los resultados.

El modelo de medida permitirá valorar si la covariación de las variables observadas, mediante sus indicadores, pueden identificar y valorar cada una de las variables latentes propuestas por esta Tesis Doctoral. Este ejercicio permitirá también, a través de las cargas factoriales proporcionadas por la matriz de covarianzas, exponer las relaciones causales entre las variables observadas y los constructos latentes. Por lo tanto, en este modelo se presentan tres variables latentes denominadas: i) incumplimiento tributario por inestabilidad macroeconómica (*eim*), ii) incumplimiento tributario por impago del impuesto a la renta de las personas físicas (*eirc*), iii) incumplimiento tributario por economía sumergida (*ese*). El modelo de medida se expresa matricialmente mediante la siguiente ecuación:

$$X = \Lambda\eta + \varepsilon \quad [1]$$

donde

X : matriz de variables observadas de dimensiones $m \times p$, donde m representa el número de variables observadas y p el número de períodos.

Λ : matriz de cargas factoriales, donde m representa el número de las variables observadas y n el número de variables latentes.

η : matriz de variables latentes, donde n representa el número de variables latentes y p el número de períodos.

ε : matriz de los errores estándar de las variables observadas m en el período p .

A lo anterior se suman los supuestos que integran el modelo de medida:

$$E(\varepsilon) = 0 \quad [2]$$

La esperanza de los errores del modelo es cero (media condicional cero)

$$E(\eta\varepsilon') = E(\varepsilon\eta') = 0 \quad [3]$$

Se espera que la suma de los términos del error arroje como resultado cero y que la covarianza entre la disturbancia y la variable latente sea igualmente cero.

4.2.2. Especificación del modelo de efectos

Teniendo en cuenta que el modelo de medida formulado permite que cada una de las variables latentes sea medida a partir de los indicadores observables, se procede a presentar la especificación del modelo estructural, el cual muestra los efectos y la relación entre las variables latentes y los errores de predicción, así como el impacto en los IPTs. Este modelo se presenta de la siguiente manera:

$$Ln(\Delta_t IPTs) = \eta\beta + \varsigma \quad [4]$$

donde

$Ln(\Delta_t IPTs)$ ⁷³: matriz de efectos encontrados en los IPTs de dimensiones $n \times k$, donde n el número de variables latentes y k es el número de coeficientes de regresión para cada variable latente en el período de estudio.

⁷³ El Ln se emplea para suavizar y reducir la tendencia de la serie de tiempo del ingreso público tributario. A esta serie de tiempo se le aplica la primera diferencia (un rezago) con el fin de reducir la autocorrelación temporal de los errores de estimación. Si los errores estuvieran correlacionados en el tiempo el modelo, probablemente, no evidenciaría los efectos del incumplimiento tributario en los IPTs.

η : matriz de variables latentes (*eim*, *eirc*, *ese*) de dimensiones $n \times p$, donde n el número de variables latentes y p representa el número de períodos.

β : matriz de coeficientes de regresión de las variables latentes (*eim*, *eirc*, *ese*) de dimensiones $p \times k$, donde p es el número de períodos k es el número de coeficientes de la regresión (parámetros).

ζ : matriz de errores estándar del modelo de dimensiones $n \times k$.

El modelo de efectos también puede representarse matricialmente así:

$$\text{Ln}(\Delta_t \text{IPT}_s) = \begin{bmatrix} \text{eim} \\ \text{eirc} \\ \text{ese} \end{bmatrix} [\beta_{\text{eim}} \quad \beta_{\text{eirc}} \quad \beta_{\text{ese}}] + [\zeta] \quad [5]$$

$$\text{Ln}(\Delta_t \text{IPT}_s)_{n \times k} = \begin{bmatrix} \text{eim}_{1970} & \text{eim}_{1971} & \dots & \text{eim}_{2018} \\ \text{eic}_{1970} & \text{eic}_{1971} & \dots & \text{eic}_{2018} \\ \text{ese}_{1970} & \text{ese}_{1971} & \dots & \text{ese}_{2018} \end{bmatrix}_{n \times p} \begin{bmatrix} \beta_{1,1970} & \beta_{2,1970} & \beta_{3,1970} \\ \beta_{1,1971} & \beta_{2,1971} & \beta_{3,1971} \\ \vdots & \vdots & \vdots \\ \beta_{1,2018} & \beta_{2,2018} & \beta_{3,2018} \end{bmatrix}_{p \times k} + \begin{bmatrix} \zeta_{\text{eim},\beta_1} & \zeta_{\text{eim},\beta_2} & \zeta_{\text{eim},\beta_3} \\ \zeta_{\text{eic},\beta_1} & \zeta_{\text{eic},\beta_2} & \zeta_{\text{eic},\beta_3} \\ \zeta_{\text{ese},\beta_1} & \zeta_{\text{ese},\beta_2} & \zeta_{\text{ese},\beta_3} \end{bmatrix}_{n \times k}$$

donde

eim: variable latente que representa el incumplimiento tributario por inestabilidad macroeconómica (*eim*).

eirc: variable latente que representa el incumplimiento tributario por impago del impuesto a la renta de las personas físicas (*eirc*).

ese: variable latente que representa el incumplimiento tributario por economía sumergida (*ese*).

β_{eim} : grado de sensibilidad en los IPTs que es consecuencia del incumplimiento tributario por inestabilidad macroeconómica (*eim*).

El descenso de la autocorrelación temporal, de esta serie, se puede apreciar en los autocorrelogramas obtenidos.

β_{eirc} : grado de sensibilidad en los IPTs que es consecuencia del incumplimiento tributario por impago del impuesto a la renta de las personas físicas (*eirc*).

β_{ese} : grado de sensibilidad en los IPTs que es consecuencia del incumplimiento tributario por economía sumergida (*ese*).

Los supuestos que integran el modelo de efectos agregados son los siguientes:

$$E(\zeta) = 0 \quad [6]$$

La esperanza de los errores del modelo es cero (media condicional cero).

$$E(\zeta^2) = \sigma^2 \quad [7]$$

La esperanza de los errores al cuadrado es igual a la varianza. Dicho de otro modo: la varianza de los errores es constante para cada observación lo cual mitiga la heterocedasticidad.

$$E(\zeta_t \zeta_{t-1}) = 0 \quad [8]$$

La esperanza de la autocorrelación temporal de los errores es igual a cero, es decir que existe no autocorrelación debido a que los errores no tienen memoria.

$$\zeta \sim N(0, \sigma^2) \quad [9]$$

Por lo tanto, los errores al no tener memoria, la varianza de los errores son cero y tienden a una distribución normal.

En síntesis, la formulación del SEM propuesto expondrá dos resultados. El primero, aportado por el modelo de medida, en el cual al multiplicar la matriz de cargas factoriales (matriz de covarianzas) con la matriz de variables latentes y relacionar ese resultado con matriz de los errores estándar, de las variables observadas, arrojará como resultante el valor de la matriz de variables observadas. El segundo, aportado por el modelo de efectos, en el cual al multiplicar la matriz de coeficientes de regresión de las variables latentes β con la matriz de variables latentes η (aportada por el modelo de medida) y sumar esa resultante con la matriz de los errores estándar arrojará como resultado los efectos encontrados en los ingresos públicos tributarios colombianos representados por la matriz $Ln(\Delta_t IPTs)$.

4.2.3. Identificación: variables del modelo estructural

Una parte fundamental de la construcción de un SEM con éxito implica apoyarse en la teoría explicativa que justifique las relaciones causales entre las variables latentes y las variables observadas. El tamizaje apropiado de esa teoría permitirá no sólo explicar las relaciones causales entre *eim*, *eirc*, *ese* y las variables observadas seleccionadas, sino también el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos. El planteamiento de los fundamentos teóricos en firme hace posible construir las hipótesis de investigación, las cuales son validadas a través de la estimación del modelo estructural. Por lo tanto, a continuación, se presentan las ideas teóricas que permitirán continuar con el desarrollo metodológico propuesto.

- **Impacto de *eim* en los IPTs.** La inestabilidad macroeconómica se puede producir por factores muy variados, como, por ejemplo, los cambios que afectan de manera global a la economía global, la implementación inadecuada de algunas políticas económicas o los cambios estructurales que afectan al desempeño económico en el largo plazo. Todos esos factores tienen un efecto sobre la estabilidad y acaban afectando a la recaudación de los IPTs (Aizenman & Jinjara, 2008; Lamagrande, 1998; Tanzi & Davoodi, 1998; Tondini, 2012). Esta situación se explica, también, porque el desequilibrio del entorno económico y las crisis económicas, en una determinada jurisdicción, generan dificultades económicas y financieras a los contribuyentes y les impide cumplir con sus obligaciones fiscales ante el Estado (Bhagwati & Hansen, 1973; CEPAL, 2020; CEPAL et al., 2021; Schneider & Enste, 2013). Asimismo, la inestabilidad macroeconómica al intensificar la incertidumbre reduce la inversión de la economía, merma las expectativas productivas e impide que el crecimiento económico sea perdurable y duradero. Por consiguiente, los contribuyentes utilizan el incumplimiento tributario como una estrategia económica de ahorro tributario y/o de compensación del ingreso perdido como consecuencia de esa variabilidad macroeconómica afectando negativamente a la recaudación tributaria y la estabilidad presupuestaria de una determinada jurisdicción fiscal (Arango et al., 2006; Fishburn, 1981; Prado Domínguez, 2004; Schneider et al., 2015; Schneider & Enste, 2013).
- **Impacto de *eirc* en los IPTs.** El impuesto a la renta de las personas físicas es uno de los tributos de mayor representatividad en la recaudación tributaria de una jurisdicción fiscal. Por ello, el *eirc* afecta a la recaudación de los IPTs. Problemas como la deficiencia tecnológica de los sistemas de información tributaria o la inoperancia administrativa (cuando la administración tributaria carece de las herramientas tecnológicas que permiten rastrear con precisión los hechos económicos que evaden y eluden el pago del impuesto a la renta de las personas físicas) conducen a que la presión tributaria se desmorone y afecte la recaudación fiscal (Alm, 2021; Cosulich Ayala, 1993; Henríquez, 2015; Jacinto et al., 2019).

En el caso de las personas naturales, el hecho de pagar el impuesto a la renta de las personas físicas genera la ilusión social de recibir beneficios públicos relacionados con la salud, la vivienda, la educación, las infraestructuras o los servicios públicos domiciliarios, entre otros bienes públicos. Cuando el contribuyente percibe que la carga tributaria que acarrea es demasiado pesada con respecto a las contraprestaciones que recibe sus sentimientos se tornan en desilusión, lo cual ocasiona la disminución progresiva en la recaudación de ese tributo y el crecimiento del incumplimiento tributario afectando a la recaudación de los IPTs (Alm et al., 2014; Bernasconi et al., 2014; Hadi AKDEDE, 2006; Nchor & Konderla, 2016). En el caso de las personas jurídicas, pagar el impuesto a la renta de las personas físicas también genera expectativas, pero en este caso de recibir beneficios públicos relacionados con infraestructuras productivas, asistencia técnica, programas oficiales que favorezcan el cambio técnico y tecnológico productivo, líneas de crédito que promuevan la reconversión industrial, programas sociales que faciliten la inserción y la formalización (laboral y productiva), entre otros. Recibir parcialmente (o incluso no recibir) esos beneficios públicos profundiza el sentimiento de desilusión de las personas jurídicas, lo cual también promueve la pérdida progresiva en la recaudación de ese tributo, deteriorando la recaudación tributaria de los IPTs (Alm et al., 2014; Chiarini et al., 2013; Hadi AKDEDE, 2006; Kirchler et al., 2003; Pommerehne & Weck-Hannemann, 1996; Schneider et al., 2015; Torgler & Valev, 2010).

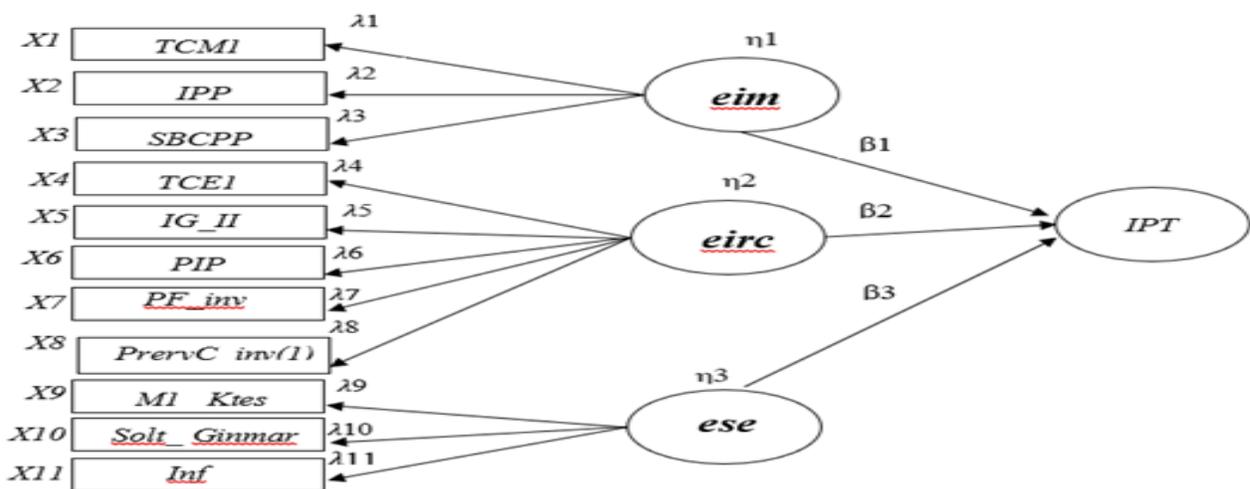
- **Impacto de *ese* en los IPTs.** Cuando la economía sumergida tiene un tamaño considerable se acaba incrementando el *ese* porque la erosión de la base imponible, el ocultamiento de ingresos y la transgresión de las normas fiscales afectan significativamente a los IPTs y al equilibrio fiscal. Las actividades delictivas son un vehículo clave para el incremento de la desigualdad y de la informalidad económica, así como de los niveles de pobreza monetaria y multidimensional, sobre todo en los países en vías de desarrollo que suelen tener sistemas fiscales atrasados y regresivos y un marco fiscal inestable que afecta negativamente al ingreso real de los agentes económicos (Fleming et al., 2000; Schneider, 2004; Schneider & Enste, 2013). Esta situación tiene profundas consecuencias en el ingreso real de los agentes económicos y los conduce a que recurran a la economía sumergida y al incumplimiento tributario.

Asimismo, el rápido desarrollo tecnológico y la digitalización de las operaciones económicas están limitando el uso de efectivo. El efectivo se está sustituyendo por monedas digitales (que se utilizan como medio de pago) o por vehículos de inversión que escapan tanto al control de los bancos centrales como a la supervisión de la administración tributaria. La naturaleza inmaterial de las monedas digitales ha promovido el *ese* en la última década, debido a que en algunas jurisdicciones la regulación y la

supervisión de las operaciones económicas digitales es escasa o inexistente. La opacidad con la que se llevan a cabo estas y otras operaciones económicas dificulta la trazabilidad e impide que se detecte el lugar desde donde se originan las transacciones y qué contribuyente es responsable de impuestos como el IVA o el impuesto a la renta de las personas físicas. Esa misma opacidad promueve que el crimen organizado realice actividades ilícitas con monedas digitales y a través del comercio electrónico. Esta situación amenaza tanto la estabilidad fiscal de los países desarrollados como la de los países en vía de desarrollo (Hendrickson & Luther, 2022; Houben & Snyers, 2018; Slattery, 2014; Suryadi & Budianto, 2022).

Partiendo de la base teórica que explica las relaciones causales del modelo estructural, a continuación se presenta cada una de las variables observadas y las variables latentes (*eim*, *eirc*, *ese*) que integran el modelo y también las hipótesis relativas al impacto de esos constructos en los IPTs colombianos. Así, el gráfico 4.1 muestra el diagrama de trayectorias que relaciona las variables observadas con las variables latentes y su influencia en los IPTs.

Gráfico 4.1. Diagrama de trayectorias



Fuente: Elaboración propia

Tabla 4.1. Hipótesis de trabajo y signos esperados del SEM

N°	Variable Latente	N°	Variable Observada	Hipótesis de Investigación
1	<i>Eim</i> : Inestabilidad Macroeconómica	1	SBCPP: Saldo Balanza Ccial % PIB	H0: No existe un efecto de la <i>eim</i> sobre los IPTs
	Conexa a la Evasión Tributaria	2	IPP: Importaciones Proporción PIB	H1: Existe un efecto de la <i>eim</i> sobre los IPTs
		3	TCMI: Tasa de Crecimiento de M1	

2	<i>eric</i> : Impago en el impuesto a la renta de las personas físicas conexo al incumplimiento tributario (<i>eric</i>).	4	PreyC_inv(1): La pérdida de Recaudo Tributario del Impuesto de Renta y Complementarios.	H0: No existe un efecto del <i>eric</i> sobre los <i>IPTs</i>
		5	PF_ivn: Pérdida de Presión Tributaria.	
		6	PIP: Participación de la Industria en el Producto Interno Bruto.	H1: Existe un efecto del <i>eric</i> sobre los <i>IPTs</i>
		7	IG_II: Índice de Globalización.	
		8	TCE: Tasa de Crecimiento Económico.	
3	<i>Ese</i> : Economía Sumergida Conexa a la Evasión Tributaria	9	Inf. Tasa de Inflación.	H0: No existe un efecto de la <i>ese</i> sobre los <i>IPTs</i>
		10	Solt_Ginmar: Gini Ingreso Total Del Hogar.	
				11

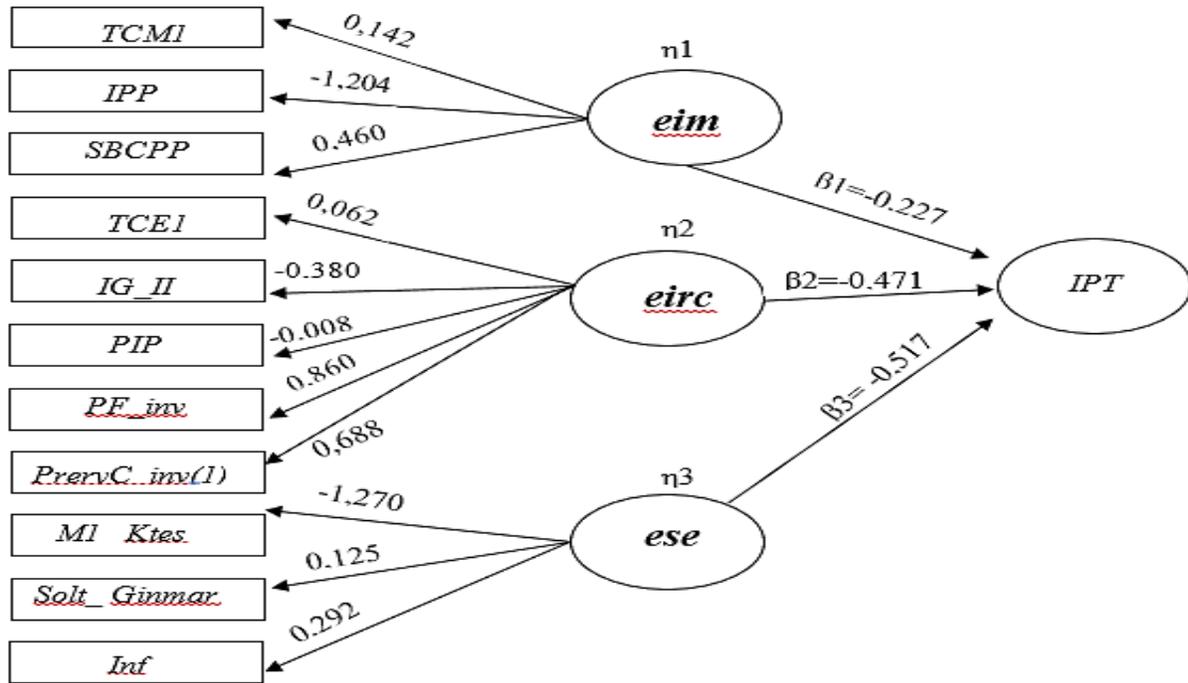
Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar en la tabla 4.1, el SEM está compuesto por tres variables latentes, once variables observadas y seis hipótesis de investigación (nulas y alternativas). Los constructos latentes planteados recogen el grado de vinculación de cada uno de ellos con el incumplimiento tributario. Las variables observadas se denominan y se describen acorde a la teoría explicativa. Las hipótesis de investigación tienen como objetivo comprobar si cada variable latente (*eim*, *eric*, *ese*) tiene un efecto significativo y representativo en la pérdida de recaudo tributario en Colombia.

4.2.4. Decisión del modelo estructural y estimación de parámetros

Como se comentó anteriormente, en esta investigación se ha utilizado el método de máxima verosimilitud para la estimación del modelo, aplicando la corrección de Satorra & Bentler (2001) para las medidas de ajuste. Asimismo, el método bootstrap facilitó el cálculo del valor aproximado de las varianzas y de los intervalos de confianza para los parámetros del modelo (Rossel, 2007). A partir de la formulación del SEM y de la identificación de las variables que lo conforman, se obtuvo el diagrama de trayectorias (gráfico 4.2) que muestra como las variables latentes (*eim*, *eric*, *ese*) se relacionan con las variables observadas. Esto permitió estimar el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos.

Gráfico 4.2. Diagrama de trayectorias estimado



Fuente: Elaboración propia.

El diagrama de trayectorias muestra las relaciones causales entre variables observadas, las variables latentes y el impacto en los IPTs. Así, se confirma la relación negativa entre los IPTs y la evasión y elusión tributarias, lo cual permite afirmar que el incumplimiento tributario por inestabilidad macroeconómica (*eim*), el incumplimiento tributario por impago del impuesto a la renta de las personas físicas (*eirc*) y el incumplimiento tributario por economía sumergida (*ese*) deterioran los IPTs colombianos.

En la tabla 4.2 se muestran las cargas factoriales correspondientes a las variables observadas que influyen en el modelo de medida.

Tabla 4.2. Cargas factoriales de las variables observadas

Variable	Estimate	Std. Err	P(> Z)	Std. Estimate
<i>eim</i>				
SBCPP	1			0,460
IPP	-0,445	0,515	0,387	-1,204
TCM1	0,751	0,841	0,372	0,142
<i>eirc</i>				
PreryC_inv(1)	1			0,688
PF_inv	0,655	0,212	0,002	0,860
PIP	-0,005	0,082	0,956	-0,008
IG_II	-0,166	0,062	0,007	-0,380
TCE	0,452	1,145	0,693	0,062
<i>ese</i>				
Inf	1			0,292
Solt_Ginmar	0,057	0,043	0,181	0,125
M1_Ktes	-1,125	0,796	0,158	-1,270

Fuente: elaboración propia.

Una vez determinadas las cargas factoriales, se pronosticaron los parámetros correspondientes a las variables latentes que integran el SEM, con el fin de corroborar las hipótesis de trabajo relacionadas con el impacto del incumplimiento tributario en los IPTs colombianos (ver anexo 1). Los valores de los parámetros se presentan en la tabla 4.3.

Tabla 4.3 Impacto en los IPTs derivado de *eim*, *eirc* y *ese*

Variables	Estimate	Std. Err	P(> Z)	Std. Estimate	Sign
<i>eim</i>	-0,112	0,064	0,080	-0,227	**
<i>eirc</i>	-0,591	0,251	0,018	-0,471	***
<i>ese</i>	-0,494	0,191	0,010	-0,517	***

Nota: ** Estadísticamente significativo al 10 %. *** Estadísticamente significativo al 5 % y 1%.

Fuente: elaboración propia.

Como se evidencia en la tabla 4.3 las variables latentes muestran en su totalidad una significancia estadística entre el 10% y 1%, lo cual proporciona suficientes argumentos para afirmar que las relaciones entre las variables observadas, las variables latentes y la variable impactada son legítimas.

A continuación se presenta el SEM que permite evaluar el grado de sensibilidad de *eim*, *eirc* y *ese* en los IPTs:

$$\text{Ln}(\Delta_t \text{IPTs}) = - 0.227 * eim - 0.471 * eirc - 0.517 * ese + [\zeta]$$

4.2.5. Evaluación del ajuste

A continuación se presentan los estadísticos de ajuste que corroboran la validez del modelo (tabla 4.4).

Tabla 4.4 Estadísticos de ajuste

Test	Tipo de Índice	Valor	Valor Óptimo de Ajuste	Autor que Sustenta la Medida de Ajuste	Resultado
pvalor Chi ² Robusto	Ajuste Absoluto	0,186	> 0,05	Cupani (2012), Escobedo; et al. (2016); Beaujean (2014)	Buen Ajuste
RMSEA	Ajuste Absoluto	0,06	≈ 0,06	Hu & Benter (1998); Browne & Cudeck (1993); Mac Callun et al. (2010)	Buen Ajuste
CFI Robusto	Ajuste Incremental	0,875	≈ 1	Hu & Benter (1998); Manzano & Zamora (2010)	Buen Ajuste
NFI	Ajuste Incremental	0,408	≈ 1	Tanaka, (1987); Manzano & Zamora (2010)	Ajuste Moderado

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 4.4 se observa que la mayor parte de los indicadores reflejan un buen ajuste en términos de calibración y robustez esperada. Las medidas de ajuste absoluto RMSA y Chi² Robusto muestran que el SEM obtenido cumple con el principio de parsimonia (en terminos del número de parámetros y variables predictoras) y que su calibración es adecuada en lo referente a máxima verusimilitud. Las medidas de ajuste incremental o comparativo CFI Robusto y NFI Robusto muestran un ajuste adecuado en términos de independencia, no asociación y una adecuada correlación entre variables. Al haber encontrado un nivel de ajuste y calibración adecuado para el SEM, se procede a interpretar los resultados obtenidos.

4.2.6. Interpretación de los resultados

Después de desarrollar las cinco fases de construcción del SEM se procede con la ultima fase, que corresponde a la interpretación de los resultados. La interpretación integra, de manera holística, no solo el resultado encontrado en los parámetros del modelo estructural sino los valores de las cargas factoriales que ratifican las relaciones de causalidad y las teorizaciones presentadas (ver anexo 1). A continuación se procede a describir dichos resultados para cada una de las variables latentes que componen el SEM.

4.2.6.1 Impacto del incumplimiento por inestabilidad macroeconómica en la recaudación tributaria colombiana

Los resultados obtenidos muestran que el detrimento de los IPTs en Colombia está influenciado por los constructos latentes presentados en esta Tesis Doctoral. Así, según el valor de los parámetros estimados por el SEM se infiere que por cada punto porcentual en el que crece *eim* los IPTs muestran un detrimento cercano al

23%, lo cual influye en la amplificación progresiva de la brecha fiscal en Colombia. Este resultado confirma el efecto negativo esperado y se explica a partir de 1) el saldo de la balanza comercial, 2) las importaciones como proporción del PIB y 3) la tasa de crecimiento de M1. Este efecto tiene consistencia estadística y un grado de certeza del 90%. Con este resultado se confirma que la inestabilidad y la variabilidad de los agregados macroeconómicos mencionados inciden significativamente en el incumplimiento tributario y en la ampliación de la brecha fiscal en Colombia. Esto a su vez corrobora las hipótesis de investigación y el aparato teórico subyacente. Específicamente, el efecto significativo que la inestabilidad macroeconómica tiene en la recaudación tributaria tiene que ver con el saldo de la balanza comercial, las importaciones como porcentaje del PIB, el crecimiento de la cantidad nominal de dinero y las importaciones como porcentaje del PIB.

Las fluctuaciones en el saldo de la balanza comercial han fomentado el incumplimiento tributario, desde principios de la década de los noventa, por diversas razones como, por ejemplo:

- i) La base gravable de varios tributos se ha erosionado debido a la flexibilidad de algunas tarifas arancelarias. A esto se suma la fragilidad de las operaciones de auditoría en los puertos y aeropuertos que fiscalizan el comercio internacional por parte de la administración tributaria.
- ii) La planeación tributaria agresiva, principalmente en lo que toca a las operaciones vinculantes de las corporaciones multinacionales (conformación artificial de precios de transferencia y arbitraje tributario internacional, entre otras estrategias) fragmenta la seguridad tributaria transfronteriza y conduce al incumplimiento tributario y a la ampliación de la brecha fiscal.

En el mismo contexto macroeconómico, el uso de efectivo (TCM1) se relaciona positivamente con *eim*. Así, cuando el banco central toma la decisión de trazar una política monetaria expansionista, el aumento de la disponibilidad de dinero y la relajación de los tipos de interés conducen a la expansión de la economía sumergida (porque se produce un aumento de operaciones en los mercados paralelos y hay más informalidad) y, por ende, conducen al incumplimiento tributario. Varios autores, como Arango et al. (2006) o Pérez & Pacheco (2016), confirman estos resultados, ya que en su opinión las transacciones económicas en Colombia están mediatizadas en gran medida por el uso de efectivo, que facilita el hecho de no reportar⁷⁴ los ingresos ante la administración tributaria y, por lo tanto, contribuye al aumento de la evasión y la elusión tributarias.

Por otro lado, los resultados de las cargas factoriales sugieren que las importaciones como porcentaje del PIB influyen en *eim*. Esta relación causal sugiere que en la medida en que las importaciones disminuyen en

⁷⁴ Porque es más difícil rastrear las operaciones en efectivo.

Colombia, *em* amplifica la brecha fiscal debido al incumplimiento tributario por contrabando técnico/abierto. Esto es así por tres razones:

- i) La flexibilización de la política comercial. Esta política ha sido fomentada en Colombia desde principios de la década de los años noventa con medidas como exoneraciones arancelarias. Esas exoneraciones incentivan el comercio fluido entre partes y contrapartes y conducen a aumentar las importaciones. Sin embargo, fenómenos como la volatilidad de la tasa de cambio, medidas proteccionistas en algunas partidas arancelarias o el efecto pass through pueden elevar los costes de nacionalización y transacción, de manera que al final se reduzcan las importaciones y algunos empresarios e importadores acaben reemplazando las partidas arancelarias y promuevan el contrabando abierto para tratar de compensar los sobrecostos en los que se incurren por efectos cambiarios e inflacionarios, lo cual, a su vez, terminaría por incrementar la evasión tributaria
- ii) La flexibilización en los términos de intercambio. La apertura económica en Colombia (implícita en los tratados de libre comercio y acuerdos comerciales) ha promovido el desvío comercial y este lleva al incumplimiento tributario. La poca flexibilidad en algunas tarifas arancelarias y la imposición de barreras de orden técnico han producido desabastecimiento en algunos mercados formales, lo cual incentiva el contrabando abierto y técnico y, por ende, el crecimiento de la brecha tributaria en Colombia⁷⁵.
- iii) La laxitud y permisividad de las leyes tributarias que establecen penas y sanciones contra el contrabando acentúan el saldo negativo de la balanza comercial y, por ende, influyen en la estabilidad macroeconómica. A pesar de la flexibilidad de tarifas arancelarias, derivada de los múltiples tratados de libre comercio, debilidades como la limitada moral y cultura tributarias y la inocua responsabilidad fiscal ciudadana continúan promoviendo el aumento de la ilegalidad, el contrabando abierto y el incumplimiento tributario. A pesar de esto, en Colombia se han logrado significativos progresos en materia de reducción del contrabando. Sin embargo, del total de importaciones que se registran en el país, cerca del 15 % todavía no paga impuestos de nacionalización, resultando, según la administración tributaria, en pérdidas cercanas a los 21 billones de pesos.

⁷⁵ En Colombia, se pierden 4,6 billones de pesos de recaudo por cuenta de este fenómeno. Información disponible en: <https://www.andi.com.co/Home/Noticia/17397-el-contrabando-equivale-a-25-billones-a>

4.2.6.2 Impacto del incumplimiento tributario por impago del impuesto a la renta de las personas físicas en la recaudación tributaria colombiana

Los hallazgos confirman que por cada punto porcentual que aumenta *eirc* los IPTs tienen un detrimento cercano al 47,1% (estando esta relación legitimada por niveles de confianza del 95%). Este resultado se manifiesta por tres principales causas: la pérdida de recaudo en el impuesto a la renta de las personas físicas, el detrimento de la recaudación tributaria como proporción del PIB y la contracción de la producción industrial relacionada con el PIB. Asimismo, el incumplimiento tributario asociado a *eirc* también se explica por el descenso del índice de globalización y la progresión de la tasa de crecimiento económico, causas que, frenan la tributación óptima e intensifican la dimensión de la brecha fiscal nacional.

Teniendo en cuenta que el impuesto a la renta de las personas físicas es uno de los tributos con mayor participación en los IPTs de Colombia, los resultados obtenidos con la pérdida de recaudo y el detrimento de la recaudación tributaria como proporción del PIB son confirmados por la evidencia empírica, que permite ver que, pese a los esfuerzos de la administración tributaria por mejorar la eficiencia recaudatoria, la presión tributaria en el país es de tan solo el 15%, es decir, es inferior a la media de América Latina y el Caribe (22%) y a la de los países de la OCDE (32%). Por esto, es apremiante proponer medidas proactivas que ayuden a la modernización tecnológica para atenuar la asimetría de la información y fortalecer la capacidad para detectar el ingreso no reportado. Estos esfuerzos mejorarían la eficiencia del recaudo y ayudarían a tener un sistema tributario más simple, capaz de reducir la brecha fiscal en Colombia.

Los resultados también demuestran que la pérdida de participación de la industria en la producción del país incrementa significativamente el *eirc*. Esa pérdida de participación productiva se materializa porque componentes institucionales como, por ejemplo, la inestabilidad del sistema tributario, el alto gasto fiscal⁷⁶, la escasa cultura tributaria empresarial y la ausencia de una tributación diferenciada influyen en la equidad vertical y horizontal e impiden la progresión tributaria, lo cual impacta la productividad industrial. En la historia reciente esas causas han acentuado la informalidad del tejido empresarial colombiano, y, por lo mismo, han conducido al incumplimiento tributario que amplifica la brecha fiscal en Colombia.

Los resultados encontrados también indican que *eirc* es consecuencia de una economía menos globalizada. Aunque Colombia ha avanzado en los últimos y treinta años en la suscripción de acuerdos comerciales y en la flexibilización de las barreras a la entrada a la inversión extranjera aún existen elementos que restringen el intercambio comercial y la libre movilidad de capitales en diversos sectores económicos lo cual incentiva el incumplimiento tributario nacional. Ese escenario se explica (en primer lugar) porque una economía menos

⁷⁶ En Colombia, los beneficios tributarios son valorados en cerca de 94 billones de pesos.

globalizada al tener rigideces arancelarias limita la entrada de bienes importados lo cual desabastece parcialmente los mercados nacionales y motiva el contrabando técnico y abierto. Además, el restringir las importaciones, vía aumento de los aranceles, incrementa el nivel general de precios de la economía lo cual motiva a que el contribuyente busque alternativas en mercados en que los que el contrabando y el incumplimiento tributario es una ventaja económica corrosiva para la estabilidad fiscal colombiana. En segundo lugar, una economía menos globalizada reduce la inversión y afecta el crecimiento económico, incrementa el desempleo y acentúa el déficit comercial lo cual motiva aún más que los agentes económicos busquen en el incumplimiento tributario una alternativa para incrementar el ahorro fiscal.

En tercer lugar, la escasa eficiencia de las políticas de ciencia y tecnología, y de la política de Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D+i) no han favorecido la competitividad de los sectores económicos que exportan. Esas deficiencias no solo profundizan el déficit comercial de la economía, sino que llevan a que el exportador busque formas de evadir y eludir impuestos para lograr compensar la pérdida de competitividad. Esas deficiencias son, en parte, el resultado de la flaqueza institucional que no ayuda a potenciar las ventajas comparativas y competitivas de los sectores económicos y acentúa el incumplimiento tributario en varios tributos, entre los que se encuentra el impuesto a la renta de la persona físicas.

Otro resultado muestra que cuando se incrementa la tasa de crecimiento económico, *etric* también lo hace. Son varias las razones que explican esta relación. Por ejemplo, en los períodos en los que existe expansión y crecimiento económico las personas jurídicas se pueden acoger a beneficios tributarios, como descuentos, deducciones, exoneraciones y prerrogativas⁷⁷ que pueden ser utilizados artificialmente como vehículos tributarios que reducen la base imponible. Este coste fiscal distorsionante e inequitativo, no permite cuantificar si esos beneficios tributarios generan efectos positivos en el crecimiento económico.

Por otro lado, la informalidad empresarial, las asimetrías de información, la corrupción al interior de la administración tributaria y el lento avance tecnológico de los sistemas de recaudación y de control no garantizan plenamente la seguridad fiscal del país, ni en materia cambiaria o aduanera, ni tampoco en lo concerniente a los tributos derivados de las rentas productivas.

4.2.6.3 Impacto del incumplimiento por economía sumergida en la recaudación tributaria colombiana

Se puede concluir que por cada punto porcentual en el que se incrementa *ese*, los IPTs se aminoran en cerca del 52%. La correspondencia es estadísticamente significativa y confirma los supuestos de la teoría subyacente. Asimismo, las cargas factoriales asociadas al constructo latente confirman que la variación en el nivel de

⁷⁷ Según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estos se valoraron en el año 2018 por encima del 8% del PIB.

precios, junto con las medidas de desigualdad de ingreso y al menor uso del efectivo, constituyen los factores que causan el incumplimiento tributario, en especial por la presencia de economías sumergidas. Sobre la base de los resultados obtenidos, y en relación con la primera causa comentada, la inestabilidad del sistema tributario se ha visto materializada, en los últimos 50 años, en parte por las múltiples reformas tributarias estructurales realizadas en cada vigencia fiscal en Colombia. Esa inestabilidad fiscal y las reformas tributarias regresivas han aplicado impuestos distorsionantes que tienen como resultado el traslado de la carga tributaria hacia los precios de los insumos y bienes transables de la economía (incrementando el nivel general de precios). En dicho escenario el contribuyente, mediante su participación en la economía sumergida y como una alternativa de compensación a la pérdida del poder adquisitivo y al ahorro fiscal, propicia el incumplimiento tributario y contribuye a la ampliación de la brecha tributaria en Colombia.

La segunda causa mencionada se focaliza en los efectos nocivos de la progresión en la desigualdad de los ingresos en Colombia y la aparición de la economía no oficial. Actualmente, el coeficiente de Gini se sitúa en Colombia alrededor del 0.52. Este indicador aparte de ser uno de los más altos del mundo, manifiesta que la desigualdad es un promotor de la economía sumergida y de la infracción tributaria. En efecto, el incremento del coeficiente de Gini y el incumplimiento tributario se constatan principalmente cuando existe una alta concentración del ingreso en una pequeña parte de la población y cuando los agentes económicos, de menores ingresos, no logran maximizar los niveles de utilidad esperada y tampoco su bienestar.

Además de la relación la de la inflación y el coeficiente de Gini con la evasión tributaria, la reducción en la cantidad de dinero que circula en la economía también es uno de los factores que contribuye a la aparición de la economía sumergida y del incumplimiento tributario. Este fenómeno se explica porque en la medida en que la autoridad monetaria reduce la cantidad de efectivo, el coste de la financiación se incrementa, lo que dificulta el acceso al crédito financiero. Los agentes se ven entonces obligados a recurrir a fuentes de financiación informales que evaden todo tipo de tributos (fraude fiscal). En Colombia la exclusión financiera está cerca del 18% (alrededor de unos 6 millones de personas). De otra parte, el menor uso de efectivo es una consecuencia de las operaciones de comercio electrónico (que alcanzan un 5% del PIB). Esta desmaterialización en las operaciones comerciales, la cual es Colombia es cada vez más frecuente, crea una divergencia en los sistemas tributarios internacionales, haciendo que la base imponible y los IPTs se contraigan. En efecto, la movilidad de pagos, su detección y el lugar de ubicación del servidor que ejecuta la transacción pueden variar en tiempo y lugar. Esto hace difícil definir la residencia fiscal de la operación ya que no está claro si la contribución debe hacerse en el país origen de la operación o en el país de destino. El menor uso de efectivo y el incremento del fraude fiscal se puede explicar también por la utilización de algunos tipos de criptoactivos. Estos registran operaciones en Colombia cercanas a los 6.000 millones de pesos por semana. Por su limitada regulación, estos

medios son propicios para el lavado de activos y el intercambio de dinero ilícito a nivel transfronterizo, ya que las operaciones son fáciles de ejecutar y difíciles de rastrear.

4.3.6.4. Cálculo de la brecha tributaria en Colombia

Una vez estimado cuál es el impacto del incumplimiento tributario por *eim*, *eirc* y *ese* en los IPTs colombianos, procede determinar a cuánto asciende el valor de la brecha fiscal en Colombia. Para poder hacer este cálculo hay que tener en cuenta la cifra base del nivel de recaudación tributaria actual de Colombia, que es aproximadamente de 200 billones de pesos, y relacionarla con los niveles de recaudación histórica perdida en el período 1970-2018 debido a *eim*, *eirc* y *ese*. Sabiendo que por cada punto porcentual que se incrementa el incumplimiento tributario por *eim* los ingresos tributarios se reducen aproximadamente en un 23%, entonces se puede afirmar que los ingresos tributarios que se han dejado de recaudar como consecuencia del *eim* corresponden a 46 billones de pesos. Por su parte, sabiendo que por cada punto porcentual que se incrementa el incumplimiento tributario por *eirc* los ingresos tributarios se reducen aproximadamente en un 47%, entonces el recaudo tributario que ha dejado de recibir el Estado colombiano debido al *eirc* se sitúa en torno a los 94 billones de pesos. Asimismo, sabiendo que por cada punto porcentual que se incrementa el incumplimiento tributario por *ese* los ingresos tributarios nacionales se reducen aproximadamente en un 53%, entonces se puede inferir que la recaudación que ha dejado de percibir el sistema fiscal colombiano por este concepto corresponde a 104 billones de pesos.

A continuación, en la tabla 4.5, se presentan las cifras de manera ilustrativa:

Tabla 4.5 Estimación de la brecha tributaria y el incumplimiento tributario⁷⁸

Tipo de brecha		Valor en billones de COP		Valor total en billones COP	Valor en EUR	Valor total en EUR	Valor en USD	Valor total en USD	Porcentaje sobre el PIB colombiano	Valor del recaudo tributario efectivo en billones de COP	Valor del recaudo tributario potencial colombiano en billones de COP	Porcentaje de la Brecha fiscal como proporción del recaudo potencial	Porcentaje de incumplimiento tributario en el que se reducen los IPTs
Brecha tributaria ocasionada por eim	Pérdida de recaudación directa	46	140	244	10.105.914	53.605.285	11.036.468	58.541.267	3,29%	200	444	10,36%	22,70%
Brecha tributaria ocasionada por circ		94			20.651.216		22.552.783		6,71%			31,53%	47,10%
Brecha tributaria indirecta ocasionada por ese		104			22.848.154		24.952.015		7,43%			23,42%	51,70%

Fuente: Elaboración propia

Teniendo en cuenta lo expuesto, se puede afirmar que el sistema fiscal colombiano se expone a una pérdida directa de recaudación por evasión y elusión tributarias por valor de 140 billones de pesos mientras que la pérdida indirecta ocasionada por la economía sumergida está cercana a los 104 billones de pesos en cada vigencia fiscal. Por consiguiente, teniendo en cuenta los resultados señalados, se puede argumentar que el Estado colombiano y la administración tributaria nacional dejarían de recaudar 244 billones de pesos (equivalente a 53,6 millones de euros), en cada vigencia fiscal, cifra que sin lugar a dudas incrementaría los IPTs y llevaría a situar a Colombia en un nuevo paradigma recaudatorio que le ayudaría a transformarse gradualmente a través del tiempo en una jurisdicción de fiscalidad avanzada.

4.4. Reflexiones finales

⁷⁸ Para la valoración de la brecha fiscal en moneda extranjera se tomaron como referencia las tasas de cambio que rigen actualmente en el mercado de divisas colombiano, las cuales equivalen a EUR/COP = 4.551,79 y a USD/COP= 4.168.

El detrimento en los IPTs generado por *eim*, *eirc* y *ese* en las últimas cinco décadas ha sido determinante en el progresivo aumento de la brecha tributaria en Colombia. El estrecho margen de tributación en el país, generado por las tres variables latentes mencionadas, hace que la dispersión entre el recaudo tributario potencial y efectivo se sitúe en Colombia entre el 23% y el 52%. Estas cifras muestran que Colombia es una jurisdicción tributaria que posee una significativa fragilidad recaudatoria y distributiva. Esto se debe, entre otras razones, a la escasa cultura tributaria de los contribuyentes que les lleva a no valorar la importancia de cumplir con el deber cívico de tributar, a la difusa información tributaria de los contribuyentes y a las fragmentaciones macroeconómicas.

Asimismo, el crecimiento progresivo de la economía sumergida y la considerable debilidad institucional han profundizado la brecha en el recaudo. La escasa presión tributaria colombiana, en contraste con los países de la OCDE y del resto de América Latina, deja al descubierto su limitada eficiencia tributaria y la poca capacidad del Estado para atender las demandas sociales y las necesidades económicas del colectivo nacional.

Entre las variables que sirven en este estudio como criterio de evaluación del incumplimiento tributario en Colombia, *ese* es la que contribuye en mayor medida a la reducción de la recaudación tributaria, principalmente por la distorsión de precios, la ineficiente distribución del ingreso y el uso de innovaciones financieras. La segunda variable que más afecta a los IPTs de Colombia es *eirc*, ya que el tributo es más fácil de evadir y ocultar en este impuesto que en otros como el IVA o IVAe.. En tercer lugar, con una menor incidencia sobre el recaudo tributario, aunque igualmente significativa, se encuentra *eim*. Esta variable latente incide en la reducción de los IPTs colombianos y favorece que haya operaciones opacas y difíciles de rastrear como consecuencia del saldo negativo de la balanza comercial y de la reducción de las importaciones asociada a la colocación de barreras arancelarias y no arancelarias y la expansión de la cantidad de efectivo en la economía. Esa fluctuación de los fundamentales macroeconómicos afecta a los IPTs en Colombia. No es un secreto que, por su estructura, la economía nacional está expuesta a que algunos choques externos (como, por ejemplo, la movilidad de capitales, el flujo creciente del comercio internacional, la volatilidad de la tasa de cambio y los diferenciales de las tasas de interés internacionales) impacten negativamente en el desempeño económico dejando abierta la posibilidad de que se produzca incumplimiento tributario.

Por todo lo expuesto, se puede decir que es necesario establecer una nueva arquitectura tributaria que incluya mecanismos proactivos que reduzcan el incumplimiento tributario y atenúen la reducción de la brecha fiscal en Colombia. Después de analizar los hallazgos encontrados en esta Tesis Doctoral pensamos que la débil situación fiscal de Colombia y la ineficiencia recaudatoria y distributiva a la que se expone el sistema fiscal nacional pueden ser revertidas mediante el cambio de la voluntad política del Estado. Esta voluntad política

puede incorporar pilares estructurales que ayuden a diseñar una nueva arquitectura tributaria que permita a Colombia avanzar en el camino para convertirse en una jurisdicción de fiscalidad avanzada.

La ineficiencia e inestabilidad del sistema fiscal colombiano ha generado un agudo malestar social, que se vio reflejado en el estallido popular de los últimos tres años que estalló con la promulgación de un nuevo proyecto de reforma tributaria impulsado por el gobierno nacional. La propuesta de este nuevo marco tributario fue interpretada por las clases menos favorecidas como una iniciativa regresiva y poco apropiada, aún más, cuando el entorno económico colombiano había sufrido las consecuencias de la pandemia de coronavirus disease 19 (COVID-19). Esta situación acentúa aún más nuestra reflexión sobre la necesidad de edificar nuevos pilares tributarios estructurales que orienten los sentimientos negativos del contribuyente hacia el deber cívico de tributar. Por todo lo anteriormente comentado, en el capítulo 5 se proponen varios mecanismos fiscales proactivos que ayuden a Colombia avanzar hacia un nuevo paradigma fiscal que sirva para fortalecer la recaudación tributaria en el largo plazo.

Referencias

- Aizenman, J., & Jinjarak, Y. (2008). The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence. *The Journal of International Trade & Economic Development*, 17(3), 391–410. <https://doi.org/10.1080/09638190802137059>
- Alm, J. (2021). Tax evasion, technology, and inequality. *Economics of Governance*, 22, 321–343. https://www.researchgate.net/profile/James-Alm/publication/348758290_Tax_evasion_technology_and_inequality/links/60f831980c2bfa282af1d5da/Tax-evasion-technology-and-inequality.pdf?_sg%5B0%5D=started_experiment_milestone&_sg%5B1%5D=started_experiment_milestone&origin=journalDetail
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C. (2014). *Corruption and Firm Tax Evasion Corruption and Firm Tax Evasion Recommended Citation Recommended Citation* (No. 14–22). <https://scholarworks.gsu.edu/icepp>
- Alvarez Jirón, D. M., & Dicovski Riobóo, L. M. (2022). Modelos de ecuaciones estructurales (SEM) y su aplicación en la educación. *Revista Ciencia y Tecnología El Higo*, 12(1), 28–41. <https://doi.org/10.5377/ELHIGO.V12I1.14524>

- Arango, C., Misas, M., & López, E. (2006). Economía subterránea en Colombia 1976-2003: una medición a partir de la demanda de efectivo. *Revista Ensayos Sobre Política Económica*, 50, 154–211.
<https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/3286/espe.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Arboleda Quintero, L. L. (2017). *Estimación de modelos de estructura de covarianza mediante algoritmos genéticos* [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia].
<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/62856/1128384041.2017.pdf?sequence=1>
- Ávila, M. M. (2020). Los modelos de medida en las ciencias sociales: difusión del enfoque de ecuaciones estructurales (PLS-SEM). *Revista de Investigación Latinoamericana En Competitividad Organizacional*, 2(6), 1–9. <https://www.eumed.net/rev/rilco/06/ecuaciones-estructurales.html>
- Bernasconi, M., Corazzini, L., & Seri, R. (2014). Reference dependent preferences, hedonic adaptation and tax evasion: Does the tax burden matter? *Journal of Economic Psychology*, 40, 103–118.
<https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.01.005>
- Bhagwati, J., & Hansen, B. (1973). A Theoretical Analysis of Smuggling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(2), 187. <https://doi.org/10.2307/1882182>
- Blalock, H. M. (1961). Correlation and causality: the multivariate case. *Social Forces*, 39(3), 246–251.
<https://doi.org/10.2307/2573216>
- Bollen, K. (1989). *Structural Equations with Latent Variables*. John Wiley & Sons.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=4a3UDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=Bollen,+K.+A+\(1989\).+Structural+equations+with+latent+variables+\(Vol.+210\).+John+Wiley+%26+Sons.&ots=znRQbpNwsZ&sig=qyVQBSV9ajhPMIcelQQmyUxPhQ4#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=4a3UDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=Bollen,+K.+A+(1989).+Structural+equations+with+latent+variables+(Vol.+210).+John+Wiley+%26+Sons.&ots=znRQbpNwsZ&sig=qyVQBSV9ajhPMIcelQQmyUxPhQ4#v=onepage&q&f=false)
- Bollen, K., & Lennox, R. (1991). Conventional Wisdom on Measurement: A Structural Equation Perspective. *Psychological Bulletin*, 110(2), 305–314. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.110.2.305>
- Bowen, N., & Guo, S. (2012). *Structural Equation Modeling*. Oxford University press.
<https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=VN9oAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=estimate+methods+for+Structural+Equation+Model&ots=bfe9pnorJ-&sig=MiqR42jAwiUXIKBam8rlsJ-v1pI#v=onepage&q=estimate+methods+for+Structural+Equation+Model&f=false>
- Brand Uribe, Y. (2021). *Modelos de ecuaciones estructurales: conceptos y aplicaciones* [Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Colombia].
<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/80064/1059705148.2021.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Brand, Y. (2021). *Modelos de Ecuaciones Estructurales: Conceptos y Aplicaciones* [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia].

- <https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/80064/1059705148.2021.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Buitrago-Rodríguez, J. N., Tovar-Sánchez, L. M., & Lamos-Díaz, H. (2018). Modelo de Ecuaciones Estructurales para el estudio de la percepción de los estudiantes de pregrado de Ingeniería Industrial con el Proyecto Educativo del Programa-PEP. *Revista Educación En Ingeniería*, 13(26), 90–100.
<https://doi.org/10.26507/REI.V13N26.895>
- Byrne, B. M. (2016). *Structural Equation Modeling With Amos* (Tercera edición). Taylor y Francis.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=T8xTDAQAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Byrne,+B.+M.+\(2016\).+Structural+equation+modeling+with+AMOS:+Basic+concepts,+applications,+and+programming.+routledge.&ots=l-jb_IcMNR&sig=WwhRb9BGnfnfj08cnHwBQqh6Q6c#v=onepage&q=Byrne%2C+B.+M.+\(2016\).+Structural+equation+modeling+with+AMOS%3A+Basic+concepts%2C+applications%2C+and+programming.+routledge.&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=T8xTDAQAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Byrne,+B.+M.+(2016).+Structural+equation+modeling+with+AMOS:+Basic+concepts,+applications,+and+programming.+routledge.&ots=l-jb_IcMNR&sig=WwhRb9BGnfnfj08cnHwBQqh6Q6c#v=onepage&q=Byrne%2C+B.+M.+(2016).+Structural+equation+modeling+with+AMOS%3A+Basic+concepts%2C+applications%2C+and+programming.+routledge.&f=false)
- Casas Guillén, M., & Romea, J. (2002). Los modelos de ecuaciones estructurales y su aplicación en el Índice Europeo de Satisfacción del Cliente. *Revista Electrónica de Comunicaciones y Trabajos de ASEPUMA*, 10(1), 1–11.
https://www.researchgate.net/publication/26440779_Los_modelos_de_ecuaciones_estructurales_y_su_aplicacion_en_el_Indice_Europeo_de_Satisfaccion_del_Cliente
- CEPAL. (2020). *Dimensionar los efectos del COVID-19 para pensar en la reactivación*.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45445/S2000286_es.pdf?sequence
- CEPAL, BID, ADELA, KAS, & UNCTAD. (2021). *Recuperación económica tras la pandemia COVID-19: empoderar a América Latina y el Caribe para un mejor aprovechamiento del comercio electrónico y digital*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47308/1/S2100678_es.pdf
- Chiarini, B., Marzano, E., & Schneider, F. (2013). Tax rates and tax evasion: an empirical analysis of the long-run aspects in Italy. *European Journal of Law and Economics*, 35(2), 273–293.
<https://doi.org/10.1007/s10657-011-9247-6>
- Closas, A. H. (2011). Ecuaciones estructurales, una técnica estadística para formular y contrastar modelos de relaciones causa-efecto. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas*, 7, 175–189.
<https://doi.org/10.30972/RFCE.073921>
- Cosulich Ayala, J. (1993). *La evasión tributaria* (CEPAL). CEPAL.
<https://repositorio.cepal.org/handle/11362/9480>
- Cruz-Torres, C. E., Díaz-Loving, R., Oropeza-Lozano, R. E., Díaz-Rivera, P. E., Padilla-Bautista, J. A., & González-Rivera, I. (2013). Temor a la evaluación social negativa: validez de constructo y criterio del

- instrumento de medición. *Universitas Psychologica*, 12(2), 531–545.
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1657-92672013000200019
- Cupani, M. (2012). Análisis de Ecuaciones Estructurales: conceptos, etapas de desarrollo y un ejemplo de aplicación. *Revista Tesis*, 1(2), 186–199. <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/22039>
- Dell’anno, R. (2007). The Shadow Economy in Portugal: An Analysis with the Mimic Approach. *Journal of Applied Economics*, 10(2), 253–277. <https://doi.org/10.1080/15140326.2007.12040490>
- Duncan, O. D. (1966). Path Analysis: Sociological Examples. *American Journal of Sociology*, 72(1), 1–16. <https://doi.org/10.1086/224256>
- Durcan, O. D. (2014). *Introduction to Structural Equation Models*. Academic press.
https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=o5LOBQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Duncan,+2014+structural+equation+model&ots=r1xX8wCWAD&sig=ka_VS0g4ctcv9BWeIjX1DUSzfCA#v=onepage&q=Duncan%2C+2014+structural+equation+model&f=false
- Escobedo Portillo, M. T., Hernández Gómez, J. A., Estebané Ortega, V., & Martínez Moreno, G. (2016). Modelos de ecuaciones estructurales: Características, fases, construcción, aplicación y resultados. *Ciencia & Trabajo*, 18(55), 16–22. <https://doi.org/10.4067/S0718-24492016000100004>
- Fishburn, G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic Papers*, 20(37), 325–332. <https://doi.org/10.1111/J.1467-8454.1981.TB00359.X>
- Fisher, R. A. (1992). Statistical Methods for Research Workers. In S. Kotz & N. Johnson (Eds.), *Breakthroughs in Statistics* (pp. 66–70). Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4612-4380-9_6
- Fleming, M., Roman, J., & Farrell, G. (2000). The shadow economy. *Journal of International Affairs*, 53(2), 387–409. https://www.researchgate.net/profile/Graham-Farrell/publication/272818593_Fleming_Roman_Farrell_2000_Shadow_Economy/links/54ef7d610cf25f74d7227c53/Fleming-Roman-Farrell-2000-Shadow-Economy.pdf
- Goldberger, A. S. (1972). Structural Equation Methods in the Social Sciences. *Econometrica*, 40(6), 1001. <https://doi.org/10.2307/1913851>
- Guàrdia, J., & Arnau, J. (1991). Análisis evaluativo de las características teórico-empíricas de 10s sistemas de ecuaciones estructurales. *Anuario de Psicología*, 48, 5–16. <https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/24156/1/28901.pdf>
- Guàrdia Olmos, J., Però Cebollero, M., Hervás Jorge, A., LastNameLastNameCapilla Lladró, R., Pablo Soriano Jiménez, P., & Porras Yañez, M. (2014). Factors related with the university degree selection in Spanish public university system. An structural equation model analysis. *Quality and Quantity*, 1–19. <https://doi.org/10.1007/s11135-014-0008-9>
- Hadi AKDEDE, S. (2006). Corruption and tax evasion. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 7(2), 141–149.

- <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2151882>
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., & Ray, S. (2021). An introduction to structural equation modeling. In J. F. Hair, G. T. M. Hult, C. M. Ringle, M. Sarstedt, N. P. Danks, & S. Ray (Eds.), *Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R, Classroom Companion: Business* (pp. 1–29). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-80519-7>
- Hauser, R. M., & Goldberger, A. S. (1971). The Treatment of Unobservable Variables in Path Analysis. *Sociological Methodology*, 3, 117. <https://doi.org/10.2307/270819>
- Hendrickson, J. R., & Luther, W. J. (2022). Cash, crime, and cryptocurrencies. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 85, 200–207. <https://doi.org/10.1016/J.QREF.2021.01.004>
- Henríquez, J. Y. (2015). Evasión tributaria: atentado a la equidad. *Revista de Estudios Tributarios*, 13, 171. <https://lajtp.uchile.cl/index.php/RET/article/view/39874>
- Hooper, D., Coughlan, J., & Mullen, M. (2008). Evaluating model fit: a synthesis of the structural equation modelling literature. In A. Brown (Ed.), *7th European Conference on research methodology for business and management studies* (pp. 195–200). CASS Business School. <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=ZZoHBAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA195&dq=Hooper+structural+equation+modeling&ots=gW2L2xXsa8&sig=YMDT38Gi5x65w6dD-vbbS4fS-fc#v=onepage&q=Hooper structural equation modeling&f=false>
- Houben, R., & Snyers, A. (2018). *Cryptocurrencies and blockchain Legal context and implications for financial crime, money laundering and tax evasion*. Janetta CUJKOVA. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150761/TAX3 Study on cryptocurrencies and blockchain.pdf>
- Iglesias Labraca, J. M., & Reche Lorite, F. (2021). *Modelos de Ecuaciones Estructurales* [Trabajo de grado, Universidad de América]. https://indaga.ual.es/discovery/fulldisplay/alma991002024516904991/34CBUA_UAL:VU1
- Jacinto, R. A. P., Gómez, S. T. M., Ortiz, D. A. Q., & Montenegro, J. D. (2019). Evasión tributaria, una revisión. *Revista Activos*, 17(1), 167–194. <https://doi.org/10.15332/25005278.5399>
- Jöreskog, K. G. (1970). A general method for estimating a linear structural equation system. *ETS Research Bulletin Series*, 1970(2), i–41. <https://doi.org/10.1002/J.2333-8504.1970.TB00783.X>
- Jöreskog, K. G., & Goldberger, A. S. (1974). Estimation of a Model with Multiple Indicators and Multiple Causes of a Single Latent Variable. *Journal of the American Statistical Association*, 70(351a), 631–639. <https://doi.org/10.1080/01621459.1975.10482485>
- Joreskog, K. G., & Sorbom, D. (1982). Recent developments in structural equation modeling. *Journal of Marketing Research*, 19(4), 416. <https://doi.org/10.2307/3151714>

- Kaplan, D. (2009). *Structural Equation Modeling: Foundations and Extensions* (Segunda edición). SAGE.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=LwZ1AAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Kaplan+structural+equation+modeling&ots=-_84LIGoDI&sig=tFCT1jN5Ty76pQjjwKEcRYCvc7Q#v=onepage&q=Kaplan structural equation modeling&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=LwZ1AAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Kaplan+structural+equation+modeling&ots=-_84LIGoDI&sig=tFCT1jN5Ty76pQjjwKEcRYCvc7Q#v=onepage&q=Kaplan+structural+equation+modeling&f=false)
- Karl Pearson, F. R. (1901). LIII. On lines and planes of closest fit to systems of points in space. *The London, Edinburgh, and Dublin Philosophical Magazine and Journal of Science*, 2(11), 559–572.
https://ia800708.us.archive.org/view_archive.php?archive=/22/items/crossref-pre-1909-scholarly-works/10.1080%252F14786440108636578.zip&file=10.1080%252F14786440109462720.pdf
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535–553.
[https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2)
- Kline, R. B. (2018). Principles and practice of structural equation modeling. *Commentary on Hayduk*, 45(3.4), 188–195. <https://doi.org/10.25336/csp29418>
- Koopmans, T. C. (1949). Identification problems in economic model construction. *Econometrica*, 17(2), 144.
<https://doi.org/10.2307/1905689>
- Lamagrande, A. J. (1998). Los desafíos de la Administración Tributaria frente a la globalización. *Crónica Tributaria*, 87, 47–90. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=45896>
- Lara, A. (2014). *Introducción a las ecuaciones estructurales en AMOS y R*. 72.
<https://docplayer.es/27322041-Introduccion-a-las-ecuaciones-estructurales-en-amos-y-r.html>
- Lozano, S. (2007). Validación de un modelo de medida de las dificultades en los procesos de toma de decisiones sobre la carrera profesional. *Revista de Educación*, 343, 325–351.
<https://redined.educacion.gob.es/xmlui/bitstream/handle/11162/68964/00820083000022.pdf?sequence=1>
- Manzano Patiño, A. (2017). Introducción a los modelos de ecuaciones estructurales. *Investigación En Educación Médica*, 7(25), 67–72. <https://www.scielo.org.mx/pdf/iem/v7n25/2007-5057-iem-7-25-67.pdf>
- Manzano Patiño, A., & Zamora Muñoz, S. (2010). *Sistema de ecuaciones estructurales: una herramienta de investigación*. Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior.
<https://docplayer.es/42086072-Sistema-de-ecuaciones-estructurales-una-herramienta-de-investigacion.html>
- Mateos-Aparicio, G. (2011). Los modelos de ecuaciones estructurales: Una revisión histórica sobre sus orígenes y desarrollo. In J. M. Riobóo Almanzor & I. Riobóo Lestón (Eds.), *Historia de la probabilidad*

- y la estadística (V) (pp. 289–301). Nino-Centro de Impresión Digital.
https://www.researchgate.net/profile/David-Castilla-Espino/publication/322420925_El_Analisis_de_Fronteras_Estocasticas_Origenes_y_Desarrollo/links/5a588d860f7e9bbacbe09ea0/El-Analisis-de-Fronteras-Estocasticas-Origenes-y-Desarrollo.pdf#page=305
- Matsueda, R. L. (2011). *Key advances in the history of structural equation modeling* (No. 114).
<https://csss.uw.edu/Papers/wp114.pdf>
- Mazo, D. A., & Pérez, R. A. (2015). Modelos de ecuaciones estructurales vía PLS. *XXV Simposio Internacional de Estadística*. <https://docplayer.es/42083764-Modelos-de-ecuaciones-estructurales-via-pls.html>
- Medrano, L. A., & Muñoz-Navarro, R. (2017). Aproximación conceptual y práctica a los modelos de ecuaciones estructurales. *Revista Digital de Investigación En Docencia Universitaria*, 11(1), 219–239.
<http://www.scielo.org.pe/pdf/ridu/v11n1/a15v11n1.pdf>
- Nchor, D., & Konderla, T. (2016). The shadow economy of Czech Republic and tax evasion: The currency demand approach. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(6), 2081–2086. <https://doi.org/10.11118/actaun201664062081>
- Pearl, J. (2012). The Causal Foundations of Structural Equation Modeling. In H. Hoyle (Ed.), *Handbook of Structural Equation Modeling* (pp. 1–37). Guilford Press.
- Pérez, C., & Pacheco, B. H. (2016). *Beneficios potenciales de un incremento en el uso de los medios de pago electrónicos en Colombia*. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/2947>
- Pommerehne, W., & Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1–2), 161–170. <https://www.jstor.org/stable/30027259>
- Prado Domínguez, J. (2004). Una estimación de la economía informal en España, según un enfoque monetario, 1964-2001. *El Trimestre Económico*, 71(282(2)), 417–452.
<https://www.jstor.org/stable/20856819>
- Rossel, R. A. V. (2007). Robust modelling of soil diffuse reflectance spectra by “Bagging-Partial Least Squares Regression.” *Journal of Near Infrared Spectroscopy*, 15, 39–47.
<https://doi.org/10.1255/jnirs.694>
- Ruiz, M. A., Pardo, A., & San Martín, R. (2010). Modelos de ecuaciones estructurales. *Papeles Del Psicólogo*, 31(1), 34–45. <http://www.cop.es/papeles>
- Salgado Beltrán, L. (2009). *Instrumentos de marketing aplicados a la compra de productos ecológicos: Un caso de estudio entre Barcelona, España y La Paz, México* [Tesis doctoral, Universitat de Barcelona]. <https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/35375>
- Satorra, A., & Bentler, P. M. (1988). Scaling Corrections for Statistics in Covariance Structure Analysis.

- Journal of Near Infrared Spectroscopy*. <https://escholarship.org/content/qt3141h70c/qt3141h70c.pdf>
- Schneider, F. (2004). Shadow economies around the world: What do we really know? In *European Journal of Political Economy* (No. 1167). <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2004.10.002>
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2013). The shadow economy: An international survey. In *The Shadow Economy: An International Survey, Second Edition*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139542289>
- Schneider, F., Raczkowski, K., & Mróz, B. (2015). Shadow economy and tax evasion in the EU. *Article in Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 1–20. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2014-0027>
- Schumacker, R. E., & Lomax, R. G. (2004). *A Beginner's Guide to Structural Equation Modeling* (segunda edición). Lawrence Erlbaum Associates. [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=RVF4AgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Schumacker,+R.+E.,+%26+Lomax,+R.+G.+\(2004\).+A+beginner%27s+guide+to+structural+equation+modeling.+psychology+press.&ots=2i6WRMsuAN&sig=pmHFOtRq1q_Ui7qkvKmKZzPO0eQ#v=onepage&q=Schumacker%2C+R.+E.%2C+%26+Lomax%2C+R.+G.+\(2004\).+A+beginner%27s+guide+to+structural+equation+modeling.+psychology+press.&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=RVF4AgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Schumacker,+R.+E.,+%26+Lomax,+R.+G.+(2004).+A+beginner%27s+guide+to+structural+equation+modeling.+psychology+press.&ots=2i6WRMsuAN&sig=pmHFOtRq1q_Ui7qkvKmKZzPO0eQ#v=onepage&q=Schumacker%2C+R.+E.%2C+%26+Lomax%2C+R.+G.+(2004).+A+beginner%27s+guide+to+structural+equation+modeling.+psychology+press.&f=false)
- Silva Zamora, C., & Schiattino Lemus, I. (2008). Modelos de ecuaciones estructurales ¿qué es eso? *Ciencia & Trabajo*, 10(29), 106–110. <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/lil-515279>
- Slattery, T. (2014). Taking a bit out of crime: Bitcoin and cross-border tax evasion. *Brooklyn Journal of International Law*, 39, 829–873.
- Soriano, J. L., & Mejía-Trejo, J. (2022). Modelado de ecuaciones estructurales en el campo de las Ciencias de la Administración. *Revista de Métodos Cuantitativos Para La Economía y La Empresa*, 33, 242–263. <https://doi.org/10.46661/REVMETODOSCUANTECONEMPRESA.5414>
- Spearman, C. (1904). General intelligence objectively determined and measured. *American Journal of Psychology*, 15(2), 201–293. <http://digamoo.free.fr/spearman1904b.pdf>
- Suryadi, P., & Budianto, A. (2022). Money Laundering And Tax Evasion Resulting From Cyber Crimes Through Digital Currency (Crypto Currency). *EAI*, 1–14. <https://doi.org/10.4108/EAI.16-4-2022.2320042>
- Tanzi, V., & Davoodi, H. (1998). Corruption, Public Investment, and Growth. In H. Shibata & T. Ithori (Eds.), *The Welfare State, Public Investment, and Growth* (pp. 41–60). Springer. https://doi.org/10.1007/978-4-431-67939-4_4
- Tarka, P. (2018). An overview of structural equation modeling: its beginnings, historical development, usefulness and controversies in the social sciences. *Quality & Quantity*, 52(1), 313–354. <https://doi.org/10.1007/S11135-017-0469-8>

- Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y. M., & Lauro, C. (2005). PLS path modeling. *Computational Statistics & Data Analysis*, 48(1), 159–205. <https://doi.org/10.1016/J.CSDA.2004.03.005>
- Tondini, B. M. (2012). El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal. *Anales de La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 9(42). <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/27010>
- Torgler, B., & Valev, N. T. (2010). Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion. *Contemporary Economic Policy*, 28(4), 554–568. <https://doi.org/10.1111/J.1465-7287.2009.00188.X>
- Vinzi, V. E., Trinchera, L., & Amato, S. (2010). PLS Path modeling: from foundations to recent developments and open issues for model assessment and improvement. In V. E. Vinzi, W. W. Chin, J. Henseler, & H. Wang (Eds.), *Handbook of Partial Least Squares* (pp. 47–82). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-540-32827-8_3
- Wright, S. (1918). On the nature of size factors. *Genetics*, 3(4), 367–374. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1200442/pdf/367.pdf>
- Wright, S. (1921a). Correlation and causation. *Jounar of Agricultural Research*, XX(7), 557–585. <https://naldc.nal.usda.gov/download/IND43966364/pdf>
- Wright, S. (1921b). Systems of mating. I. The biometric relations between parent and offspring. *Genetics*, 6(2), 111–123. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1200501/pdf/111.pdf>
- Wright, S. (1934). The method of path coefficients. *The Annals of Mathematical Statistics*, 5(3), 161–215. http://www.fitelson.org/269/Wright_PC.pdf

Capítulo 5

PROPUESTA DE MECANISMOS PROACTIVOS PARA LA REDUCCIÓN DE LA BRECHA FISCAL EN COLOMBIA

Resumen

Una vez identificado el impacto que la brecha tributaria puede generar en los IPTs, en este capítulo se va a intentar dar respuesta a la siguiente pregunta: *¿se pueden identificar y proponer mecanismos proactivos que ayuden a reducir el notable desequilibrio que persiste actualmente en Colombia entre las recaudaciones potencial y efectiva?*

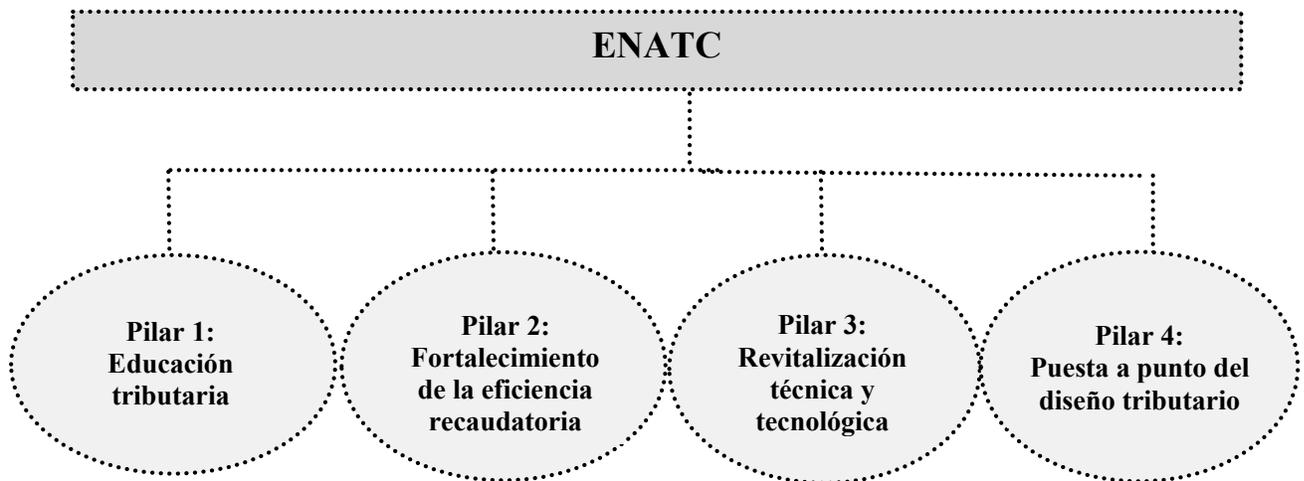
Para dar respuesta a esta pregunta pretendemos elaborar una propuesta original, que denominaremos *Esquema para una nueva arquitectura tributaria para Colombia* (ENATC). Esta propuesta se elabora teniendo en cuenta cuatro pilares fundamentales que, de acuerdo con la investigación realizada en esta Tesis Doctoral, podrán contribuir positivamente a que la realidad tributaria y fiscal del país permita reducir en el medio y largo plazo la economía sumergida, así como la elusión y la evasión tributarias que afectan tan negativamente a la recaudación y al equilibrio fiscal de la economía colombiana.

Para ello, el capítulo se estructura en cinco apartados distintos. En el apartado 5.1 se muestra la configuración del ENATC, haciendo una breve referencia a cada uno de los pilares que lo conforman. En el apartado 5.2 se presenta el pilar 1, denominado educación tributaria (ET), el cual pone el énfasis en las estrategias que debe seguir la Administración Tributaria en términos de educación y cultura tributaria en Colombia. En el apartado 5.3 se presenta el pilar 2, denominado fortalecimiento de la eficiencia recaudatoria (FER) y, entre otras medidas de mejora, se desarrolla un Indicador de Eficiencia de la Política Tributaria (IEPT). En el apartado 5.4 se muestra el pilar 3, denominado revitalización técnica y tecnológica (RT), el cual hace referencia a los mecanismos que, en nuestra opinión, podrían ayudar a una revitalización del sistema tributario colombiano que condujese a reducir la brecha recaudatoria y el incumplimiento tributario. En el apartado 5.5, se muestra el pilar 4, denominado puesta a punto del diseño tributario (PPDT), el cual presenta varios mecanismos que promueve un diseño tributario diferente que le permita a Colombia reducir la evasión y la elusión tributarias.

5.1. Esquema para una nueva arquitectura tributaria para Colombia

Para poder producir avances en materia tributaria en Colombia y aminorar el incumplimiento tributario, que es el germen de la brecha fiscal existente, se presenta una propuesta de mejora denominada *Esquema para una nueva arquitectura tributaria para Colombia* (ENATC). Esta propuesta tiene en cuenta los avances que se han logrado en el país y aspira a aportar ideas positivas sobre los progresos ya conseguidos por la administración pública y la DIAN en Colombia. Hechas estas precisiones, a continuación, se muestra la estructura del ENATC (gráfico 5.1).

Gráfico 5.1. Estructura del ENATC



Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar en el gráfico 5.1, el ENATC se desarrolla a través de cuatro pilares fundamentales:

- El pilar 1, denominado educación tributaria (ET), hace referencia a la profunda necesidad de fortalecer las estrategias de la administración pública del país en materia de educación tributaria en todos los niveles educativos.
- El pilar 2, denominado fortalecimiento de la eficiencia recaudatoria (FER), implica analizar las dificultades de dimensión económica que impiden el crecimiento del recaudo tributario en el marco de la política tributaria del país.
- El pilar 3, denominado revitalización técnica (RT), pone el énfasis en la mejora continua de la capacidad tecnológica de la DIAN para tratar de mitigar las asimetrías de la información.

- El pilar 4, denominado puesta a punto del diseño tributario (PPDT), se centra en la calibración del diseño tributario colombiano, en términos de la concentración impositiva y las exoneraciones del sistema. Asimismo, pone el énfasis en las estrategias de innovación que están relacionadas con instrumentos y vehículos que buscan aminorar el incumplimiento tanto en el interior de Colombia como en el ámbito trasfronterizo con el que se vincula el país.

La interacción de estos cuatro pilares contribuirá al cierre de las fisuras recaudatorias, que son producto del incumplimiento tributario en Colombia.

A continuación, se presentan los mecanismos de acción propuestos para cada uno de los pilares, en miras de atenuar la amplificación de la brecha tributaria en Colombia y, con ello, el incumplimiento tributario inherente al funcionamiento del sistema tributario del país.

5.2. Pilar 1: educación tributaria (ET)

Como se señaló en el capítulo 3 de esta Tesis Doctoral, la DIAN ha venido desarrollando diversas estrategias pedagógicas para fortalecer la educación y cultura tributarias en Colombia. Específicamente la Ley 223 de 1995 determinó la importancia de la alfabetización tributaria y el papel del ente recaudador en dicha tarea. Por ello, a partir de ese año se pusieron en marcha múltiples acciones de mejora (Agudelo et al., 2021):

- En el año 1998 el grupo de cultura y educación tributarias de la DIAN publicó un trabajo, en colaboración con el Ministerio de Educación Nacional (MEN), en el que se identificaban algunos elementos para la mejora de la cultura tributaria dentro del espacio académico denominado “*Constitución Política y Democracia*”. Igualmente, en ese trabajo se elaboró una cartilla con la que se delineaba la estructura de la hacienda pública.
- Entre 1998 y 2001 la DIAN realizó una propuesta académica de capacitación tributaria de cierta profundidad, dirigida a las instituciones educativas de básica primaria, bachillerato y educación media vocacional. Se realizaron talleres de formación para docentes, se editó material relacionado con la educación tributaria y se propusieron diseños curriculares y estrategias pedagógicas para capacitar a estudiantes de todos los niveles educativos⁷⁹.

⁷⁹ Cabe mencionar que, desde el año 2003, el Ministerio de Educación Nacional ha desarrollado estrategias educativas para los profesores de los colegios de Colombia, con el fin de afianzar las competencias de enseñanza en temas como la convivencia social y la participación democrática.

- En el año 2007 la DIAN realizó un estudio, en colaboración con la entidad consultora ParqueSof, sobre la cultura tributaria en Colombia con el que se desarrolló una estrategia pedagógica para promocionar la alfabetización tributaria y la vinculación de los contribuyentes, los funcionarios del sector público y la población joven del país.
- Entre los años 2006 y 2008 se elaboró, en colaboración con la Universidad Externado de Colombia, el documento titulado *Cultura tributaria, solidaridad y corresponsabilidad*.
- En los informes de gestión de la DIAN, (2009)⁸⁰ y (2021)⁸¹ se hace referencia al convenio celebrado, en 2009, con la Organización de Estados Iberoamericanos (OEI) con el que se perseguía conjugar esfuerzos por parte de las dos entidades para afianzar un plan de educación y cultura tributarias en el país. Como resultado de ello en 2012⁸² se editó la cartilla *Pedagogía de la Contribución en la Escuela: Inserción y Actividades* la cual fue reeditada en 2019⁸³. Con esa cartilla se buscaba diseñar y ejecutar una estrategia contundente que complementara los currículos educativos – especialmente en los colegios – y así promover la moral tributaria desde la base.
- En el año 2021 se ven materializadas las estrategias del ente recaudador colombiano para afianzar la educación tributaria con la creación de los denominados Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF) y el Programa Cultura de la Contribución desde el Espacio Escolar, los cuales – a través de las instituciones de educación superior – buscan brindar asesoría contable y tributaria a empresarios de pequeñas y medianas empresas y, en general, a los contribuyentes que lo requieran⁸⁴.

Como se pone de manifiesto son varias las iniciativas con las que la DIAN ha intentado desarrollar estrategias para fortalecer la educación tributaria y, así, poder reducir el incumplimiento tributario en Colombia. Sin embargo, todavía no hay señales nítidas – por lo menos no existen cifras públicas y/o de carácter oficial – de los resultados de capacitación de los distintos niveles educativos en Colombia y tampoco hay evidencia alguna sobre el impacto generado en la recaudación tributaria del país. Por ello, para fomentar la alfabetización y la educación tributaria, en esta Tesis Doctoral se propone desarrollar un Modelo de Educación Tributaria para Colombia que permita cohesionar las distintas estrategias de educación tributaria (EET) y la responsabilidad

⁸⁰ <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/HistoricoRendicion/Informe%20de%20Gesti%C3%B3n%202009.pdf>.

⁸¹ <https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2021/Estrategia-Rendicion-de-Cuentas-2021.pdf>.

⁸² <https://biblioteca.ugc.edu.co/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=182590>.

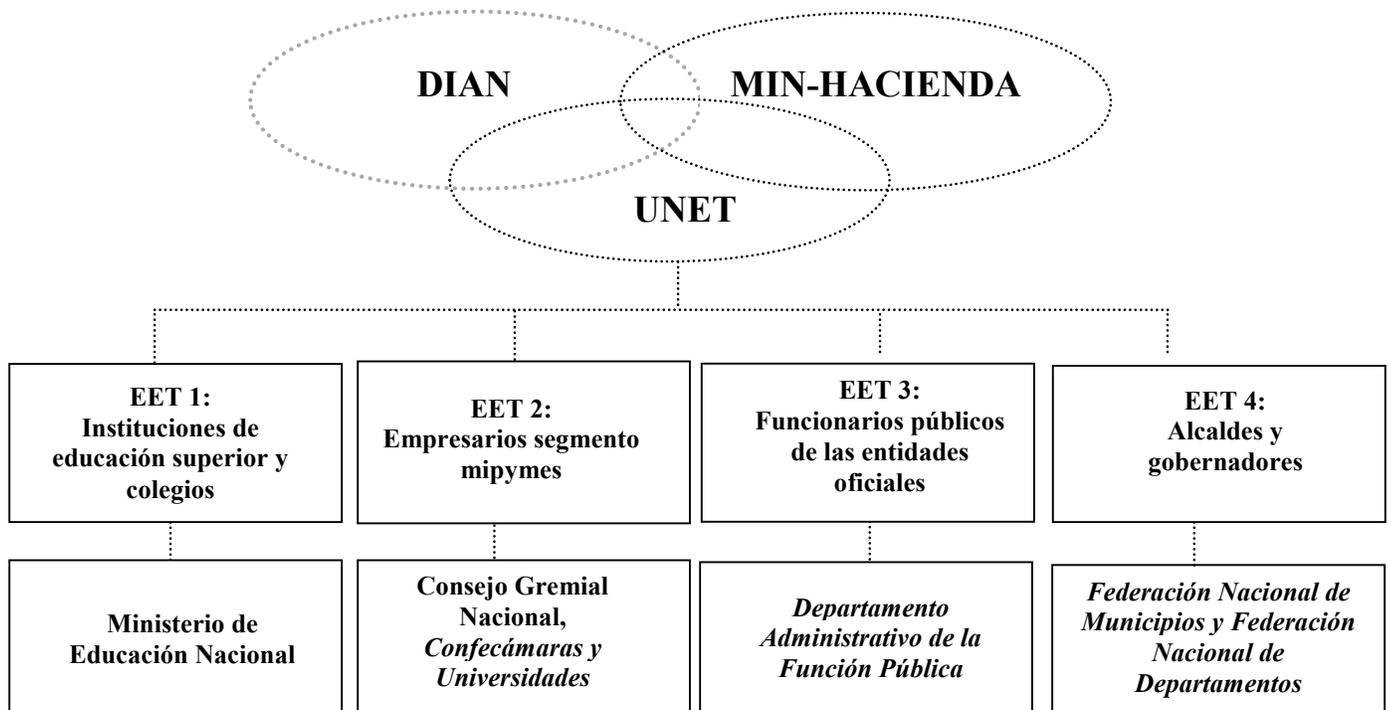
⁸³ <https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/CulturaContribucion/Documents/Manual-para-el-maestro-mayo-2019.pdf>.

⁸⁴ El artículo 95 de la Constitución Política de Colombia establece la importancia de establecer la responsabilidad fiscal/tributaria que deben tener los ciudadanos con el Estado.

fiscal de los ciudadanos (gráfico 5.2). El primer paso para poner en marcha ese modelo sería crear una Unidad Nacional de Educación Tributaria (UNET). La UNET estaría liderada por la DIAN y su escuela de impuestos y aduanas nacionales, junto con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, se intentaría promover la participación de múltiples actores sociales, entre los que, sin ánimo de exhaustividad, cabe destacar:

- Los gremios y también el Consejo Gremial Nacional.
- Las asociaciones de colegios públicos y privados junto con el *Viceministerio de Educación Preescolar, Básica y Media del Ministerio de Educación Nacional de Colombia*.
- *Las universidades e institutos técnicos y tecnológicos en asociación con el Viceministerio de Educación Superior del Ministerio de Educación Nacional*.
- *La Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio (Confecámaras)*.
- *El Departamento Administrativo de la Función Pública*.
- *La Federación Colombiana de Municipios*.
- *La Federación Nacional de Departamentos*.

Gráfico 5.2. Modelo de Educación Tributaria para Colombia



Fuente: Elaboración propia.

Este modelo, que implica la interacción entre la UNET, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pretende ampliar las estrategias de alfabetización fiscal que históricamente había desarrollado la administración tributaria, poniendo el énfasis en cuatro tipos de stakeholders distintos: i) las instituciones de educación superior y los colegios, ii) los gremios y los empresarios de micro, pequeñas y medianas empresas (mipymes), iii) los funcionarios públicos de las entidades oficiales y iv) los alcaldes y gobernadores.

A continuación, se describe cada una de las EET haciendo referencia a los colectivos a los que van dirigidas.

- **EET 1: Instituciones educativas de básica primaria, básica secundaria y educación superior**⁸⁵

Con la primera estrategia se espera fortalecer la capacitación de niños y jóvenes de educación básica primaria, básica secundaria y educación superior. Esta iniciativa pretende implementarse en los colegios públicos y privados, concibiendo las cátedras pertinentes – e incluyendo a los colegios en los que aún no se han implementado acciones – para que desarrollen un currículo articulado y coherente que oriente a los estudiantes en términos de responsabilidad social, compromiso democrático y cumplimiento de las responsabilidades tributarias con el Estado. Esta apuesta requiere la creación de material didáctico y recursos ilustrativos que despierten la curiosidad de los estudiantes y ayuden a desarrollar el interés de los niños y jóvenes colombianos por el bienestar público, la moral y la cultura tributaria.

La UNET debería realizar, sin excepción alguna, ciclos de capacitación de carácter no discrecional para los profesores de las instituciones educativas señaladas, para que estos adquieran las competencias académicas que les permitan orientar y acompañar a los estudiantes en la tarea de entender la importancia que tiene la cultura tributaria. Asimismo, dentro de las pruebas *Saber 11*⁸⁶, que se realizan como requisito estatal a todos los estudiantes del grado once, se deberían incluir preguntas de conocimiento tributario y fiscal para que las sinergias entre profesores y estudiantes ayudasen a dar forma a una verdadera conciencia tributaria compartida por los actores comentados.

En la educación técnica y superior, la UNET debería promover – en colaboración con el Ministerio de Educación Nacional, el Viceministerio de Educación Superior y la Asociación Colombiana de

⁸⁵ La educación tributaria colombiana en estos tres niveles de educación es deficiente. Este fallo estructural ha impactado de forma significativa en la cultura tributaria y en la profundización del incumplimiento tributario en Colombia, de manera que ha menguado progresivamente el deber cívico de tributar y ha deteriorado la conciencia tributaria colectiva y el papel de la fiscalidad en el cumplimiento de las demandas sociales.

⁸⁶ Estas pruebas fueron implementadas en el año 2014 por el Ministerio de Educación Nacional, con el propósito de examinar diferentes competencias académicas de los estudiantes que se encuentran a punto de optar a un título de formación secundaria.

Universidades (ASCUN) – la inserción curricular de la educación tributaria en los planes de estudio, no solo en las Facultades de Ciencias Económicas y Administrativas, sino en todas las Facultades del país. Esta iniciativa ayudaría a avivar la conciencia tributaria de todos los estudiantes que cursan una carrera técnica y/o profesional en el país y les permitiría comprender la importancia de cumplir con las responsabilidades tributarias. Los estudiantes deben comprender que el incumplimiento tributario no solo trae consigo un inminente riesgo de sufrir detecciones, multas y sanciones, sino que también conduce al desbalance fiscal del Estado.

Asimismo, en el examen de Estado denominado *Saber Pro*⁸⁷ – que deben realizar todos los universitarios que opten a un título profesional – se deberían incluir criterios de evaluación que valoren el conocimiento tributario de los estudiantes en términos de cultura, responsabilidad hacia el pago tributario y compromiso con la política de Estado.

- **EET 2: Empresarios del segmento mipymes**

La segunda estrategia de capacitación tributaria se define para el segmento empresarial mipymes. Cerca del 96% del total de empresas que componen la base productiva de Colombia son mipymes y, entre ellas, más del 50% destaca por la informalidad empresarial, cumpliendo solo el 15% con sus responsabilidades tributarias. Por todo ello, resulta necesario presentar una iniciativa que ilustre a los gerentes de este segmento sobre la responsabilidad de cumplir con el pago de tributos de acuerdo con lo dispuesto en el marco tributario del Estado.

Corresponde, por lo tanto, a la UNET – con el concurso del Consejo Gremial Nacional, la Asociación Nacional de Pequeños Industriales y la Confederación Nacional de Cámaras de Comercio (Confecámaras) – el desarrollo de Seminarios Técnicos de Capacitación Tributaria a nivel nacional, que instruyan a los líderes y gerentes del segmento mipymes sobre la importancia de tributar y la responsabilidad social que ello representa. Esta iniciativa se complementa con la creación de los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF), iniciada por la DIAN en el año 2016, y con la que se proyecta brindar la asesoría contable y tributaria que requieran los contribuyentes a través de los consultorios tributarios situados en las universidades del país. La conjugación de estas dos estrategias puede conducir a aminorar el incumplimiento tributario a medio plazo y reducir progresivamente el tamaño de la brecha fiscal en Colombia. Sin embargo, el éxito de estas iniciativas depende en gran medida de la estructura del plan de capacitación y de las estrategias pedagógicas desarrolladas. La búsqueda de temáticas interesantes y pertinentes puede atraer a la población empresarial y despertar su

⁸⁷ Es el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación Superior quien administra y realiza este examen.

interés por la cultura de la tributación, contribuyendo así a fortalecer la conciencia tributaria. Es importante que en la estrategia de capacitación se indique claramente cuáles son los motivos que pueden generar penas, multas y sanciones a las estructuras empresariales que incurren en fraude fiscal y cuáles son los problemas que plantea la evasión y la elusión tributarias en Colombia. De hecho, la iniciativa de ofrecer Seminarios Técnicos de Capacitación Tributaria debería complementarse con el fortalecimiento de las Auditorías Tributarias, Aduaneras y Cambiarias y con el aumento de la periodicidad de los Operativos Aduaneros, Cambiarios y Tributarios desarrollados por la DIAN.

Otro de los cimientos educativos, en el que deben enfatizar los Seminarios Técnicos de Capacitación Tributaria, implicaría suministrar información técnica a los líderes empresariales del segmento de las mipymes sobre las ventajas y beneficios económicos y fiscales que trae consigo vincular sus operaciones a la bancarización y a las líneas especializadas de financiación ofrecidas por la industria financiera. La bancarización ayudaría, mediante el registro de operaciones económicas y comerciales, a ilustrar a la administración tributaria sobre la realidad de los ingresos que generan las mipymes (y no solo los sujetos a tributación sino también los que sean foco de incumplimiento tributario).

- **EET 3: Funcionarios públicos de las entidades oficiales**

La tercera estrategia de educación tributaria está relacionada con la conducta de los funcionarios públicos y la consistencia institucional del sector público. El incumplimiento tributario no solo tiene que ver con las infracciones administrativas cometidas por el contribuyente, sino también con la ineficiencia y la corrupción de los funcionarios públicos que tienen la recaudación tributaria dentro de sus funciones como servidores del Estado. Aunque la información disponible es limitada, según la Fiscalía General de la Nación y la Unidad Administrativa Especial de la Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales de Colombia las investigaciones por fraude o sospecha operacional a funcionarios – específicamente de la DIAN – se han incrementado dramáticamente con cerca de 372 investigaciones disciplinarias⁸⁸ y con apropiaciones por más de 2.700 millones de pesos colombianos. Asimismo, las operaciones ficticias materializadas en la devolución y recobros oficiales del IVA han sobrepasado los 2 billones de pesos⁸⁹.

⁸⁸ Esta información puede consultarse en <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/noticias/desarticulada-red-de-corrupcion-conformada-por-funcionarios-de-la-dian-y-particulares-que-vendian-maquinaria-decomisada/>.

⁸⁹ Disponible en: <https://www.portafolio.co/economia/panama-papers-criollo-asi-cayo-banda-que-desfalcaba-a-la-dian-532373>.

En este contexto, sería clave que la UNET uniese esfuerzos con el Departamento Administrativo de la Función Pública, sobre todo con la Dirección de Transparencia del órgano, para realizar talleres de capacitación en las entidades del orden nacional y territorial –especialmente en la DIAN– en los que se reflexione sobre cómo la conciencia y la ética fiscal de los funcionarios públicos y el fortalecimiento institucional de las entidades públicas se convierten en un vehículo estructural para la optimización recaudatoria y, por ende, en un potenciador para atender las demandas sociales solicitadas por el Estado.

- **EET 4: Alcaldes y gobernadores**

La cuarta estrategia se centra en promover la capacitación de alcaldes y gobernadores territoriales para incentivar la aplicación de las normas de transparencia de la administración pública, la reducción de la corrupción y la reducción de la pereza fiscal a través de los mecanismos proactivos para la recaudación eficiente. Esta estrategia no solo contribuirá al cierre progresivo de la brecha fiscal en Colombia, sino también al fortalecimiento de los IPTs en el largo plazo.

Para iniciar las acciones propuestas resulta necesario que la UNET se articule con la Federación Nacional de Municipios y la Federación Nacional de Departamentos para diseñar conjuntamente un plan de capacitación destinado a los citados servidores públicos elegidos por voto popular⁹⁰.

Adicionalmente se propone que las normas de transparencia de la administración pública sean promovidas por la UNET y las federaciones comentadas, con la participación de los órganos de control (Fiscalía General de la Nación, Procuraduría General de la Nación y Contraloría General de la Nación), para así vigorizar el diseño de políticas públicas que contribuyan a la mitigación de la corrupción en las entidades de orden público. Está iniciativa no solo debe dar seguimiento al oficio de los funcionarios públicos relacionados con la administración tributaria central, sino también a la labor desarrollada por los empleados de la administración tributaria regional que ejecutan la fiscalización tributaria en los territorios.

Además de contar con todas las entidades y federaciones comentadas, la UNET también debería apelar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para poder combatir (conjugando esfuerzos) la pereza fiscal de manera significativa y optimizar la acción recaudatoria del Estado. Esto debería ser así porque los sistemas de distribución de transferencias, como por ejemplo el sistema General de Participaciones

⁹⁰ La elección de alcaldes por medio del voto popular fue oficializada mediante el Acto Legislativo 1 de 1986. Asimismo, la elección de gobernadores fue dispuesta a través de la Constitución de 1991 y materializada en octubre del mismo año.

o el Sistema General de Regalías, han configurado escenarios paternalistas en los municipios de menor dimensión, lo cual ha aminorado de alguna manera el recaudo tributario territorial debido a la pereza fiscal de los gobiernos territoriales.

5.3. Pilar 2: fortalecimiento de la eficiencia recaudatoria (FER)

El segundo pilar hace referencia al fortalecimiento recaudatorio tributario de Colombia. Desde 1970 Colombia ha experimentado más de 1,2 reformas tributarias por año, con un incremento relativamente poco significativo en la presión fiscal global, la cual se sitúa entre el 15% y 16% del PIB, valor que es muy inferior a la media de América Latina. La historia reciente ha demostrado que los cambios en el marco normativo tributario no han resuelto los problemas de inequidad distributiva, concentración del ingreso y concentración de la riqueza existentes en Colombia. De hecho, a pesar de que el recaudo tributario colombiano se ha incrementado en media en el 9% en la última década⁹¹, son evidentes no solo los altos niveles de informalidad laboral (situados alrededor del 60%⁹²), sino también la desigualdad de ingresos (que casi alcanza el 52%)⁹³. Esta situación, de carácter estructural, confirma la ineficiencia recaudatoria del sistema fiscal colombiano y que su organización no ha contribuido a reducir la desigualdad de ingresos en Colombia.

Los datos presentados muestran que las reformas tributarias puestas en marcha en Colombia desde la década de los años 70, han generado una transformación en las fuentes de financiación tributarias, pero sin resultados contundentes en el incremento de la ratio IPTs/PIB. Al examinar la baja presión fiscal en Colombia y el elevado nivel de incumplimiento tributario (que se une a los significativos niveles de inequidad distributiva), se infiere que la arquitectura tributaria del Estado colombiano necesita ser reestructurada no solo desde los mecanismos que recaudan los tributos sino desde los pilares que orientan la asignación de la carga tributaria tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas.

En Colombia se hace evidente la profunda desarticulación que hay entre la recaudación nacional y las entidades del orden territorial. Esa desarticulación se hace manifiesta en la inconsistencia de la información tributaria contenida en las bases de datos de la DIAN a nivel territorial, lo cual ha impedido que las metas de recaudación nacional se cumplan y ha coartado un comportamiento más dinámico de los flujos de inversión social pública y privada, el empleo y el crecimiento económico nacional.

⁹¹ Información disponible en: <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>.

⁹² Información disponible en: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/empleo-informal-y-seguridad-social>.

⁹³ Información disponible en: <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?locations=CO>.

En el estudio de Jorratt (2017) se indica que el papel fundamental de la recaudación tributaria es conseguir recursos para hacer frente a las demandas sociales. Esta idea ya había sido comentada previamente en los trabajos de Pita (2000) y Rains et al. (1996), quienes corroboran que la eficiencia del sistema tributario depende de la arquitectura tributaria y de que el modo de imposición sustente la equidad vertical y horizontal. Por su parte Tanzi & Zee (2002) señalan que la deficiencia más relevante del sistema tributario de los países en vías de desarrollo – y en particular de América Latina – es un “rendimiento inadecuado”, es decir, que cuentan con sistemas tributarios con cierto grado de inmadurez recaudatoria que no logra alcanzar el volumen de IPTs adecuado para hacer frente a los programas y demandas sociales del Estado. Por lo tanto, lo expuesto por estos autores es una radiografía contundente sobre los fallos del sistema fiscal colombiano y afianzan los argumentos del porque es indispensable avanzar hacia una reestructuración de la arquitectura tributaria nacional.

Todo lo expuesto muestra nítidas señales de la necesidad de examinar la eficiencia de la política tributaria en términos de eficiencia recaudatoria, bienestar social, progresividad impositiva y equidad distributiva. En este sentido, el incremento de la presión fiscal es determinante para hacer frente a las demandas sociales e intentar mejorar la distribución del ingreso y reducir la inequidad distributiva. La eficiencia recaudatoria –verificada por la ratio IPT/PIB – es una herramienta que puede ayudar a evaluar la dinámica del incumplimiento tributario y a analizar la ampliación la brecha tributaria de la economía. Por todo lo comentado, y ante la necesidad de evaluar si la arquitectura tributaria colombiana contribuye a las condiciones sociales nacionales, en esta Tesis Doctoral se propone el índice de eficiencia de la política tributaria (IEPT) con el fin de aportar, al Estado colombiano y a los gobiernos de turno, una herramienta que evalúe si los cambios presentados en la recaudación de impuestos se ven reflejados en la distribución del ingreso en Colombia. Este índice se presenta con detalle en el siguiente apartado.

5.3.1. Definición del índice de eficiencia de la política tributaria

El índice de eficiencia de la política tributaria (IEPT) que se propone en esta Tesis Doctoral incluye dos componentes: una componente estática que refleja CÓMO ESTAMOS AHORA y una componente dinámica que refleja CÓMO HEMOS CAMBIADO A LO LARGO DEL TIEMPO.

La componente estática (CÓMO ESTAMOS AHORA) depende del nivel de la presión fiscal actual (esto es, del porcentaje de los ingresos tributarios procedentes de particulares y empresas que son recaudados por el Estado como proporción del PIB) y del nivel de desigualdad actual (esto es, de cómo se están distribuyendo los ingresos entre los ciudadanos). Cuanto más cerca esté la presión fiscal del valor al que tienden las economías más avanzadas del mundo (tabla 5.1) y mejor se distribuyan los ingresos entre los ciudadanos mejor estaremos ahora.

Tabla 5.1. Nivel de presión fiscal y valor del índice de Gini en el mundo

País	Último año disponible	PF (%PIB)	Var.	Último año disponible	IG	Var.
Dinamarca	2021	0,4760	-0,3	2021	0,270	-1,10%
Francia	2020	0,4730	0,1	2021	0,290	0,34%
Bélgica	2020	0,4540	0,3	2021	0,241	-5,12%
Italia	2021	0,4350	0,7	2021	0,329	1,23%
Suecia	2021	0,4300	0	2021	0,268	-0,37%
Finlandia	2021	0,4290	1,1	2021	0,257	-3,02%
Austria	2020	0,4240	-0,6	2021	0,267	-1,11%
Noruega	2021	0,4240	2,9	2020	0,253	-0,39%
Alemania	2020	0,4130	-0,2	2021	0,309	1,31%
Grecia	2020	0,4110	-0,6	2021	0,324	3,18%
Países Bajos	2020	0,3970	0,4	2021	0,264	-6,38%
Luxemburgo	2021	0,3900	-0,6	2021	0,296	-5,13%
Portugal	2021	0,3790	0,5	2021	0,330	5,77%
Eslovenia	2020	0,3770	0,2	2021	0,230	-2,13%
España	2020	0,3730	2,1	2021	0,330	2,80%
Polonia	2020	0,3640	0,6	2021	0,268	-1,47%
Eslovaquia	2021	0,3580	0,7	2020	0,209	-8,33%
Canadá	2020	0,3440	0,6	2017	0,333	1,83%
Reino Unido	2020	0,3280	-2,4	2018	0,335	1,21%
Japón	2019	0,3140	-0,1	2013	0,329	2,49%
Argentina	2020	0,2940	1,2	2020	0,423	-1,40%
Suiza	2020	0,2770	0,4	2020	0,312	1,96%
Uruguay	2020	0,2660	0,1	2020	0,402	1,26%
Sudáfrica	2019	0,2620	-0,4	2014	0,630	-0,63%
Estados Unidos	2020	0,2550	0,6	2019	0,415	0,24%
Bolivia	2020	0,2240	-2,3	2020	0,436	4,81%
Chile	2020	0,1930	-1,6	2020	0,449	1,13%
Honduras	2020	0,1920	-2,3	2019	0,482	-1,43%
Ecuador	2020	0,1910	-0,9	2020	0,473	3,50%
Colombia	2020	0,1870	-1	2020	0,542	5,65%
México	2020	0,1790	1,6	2020	0,454	-2,78%
Perú	2020	0,1520	-1,4	2020	0,438	5,29%
Venezuela	2016	0,1440	-5,8	2006	0,448	-9,49%
Egipto	2019	0,1420	-0,7	2017	0,315	-0,94%
Paraguay	2020	0,1340	-0,5	2020	0,435	-4,81%
República Dominicana	2020	0,1260	-1	2020	0,396	-5,49%
Guatemala	2020	0,1240	-0,6	2014	0,483	-7,65%

Fuente: elaboración propia a partir de datos de <https://datosmacro.expansion.com>

Como se observa en la tabla 5.1 los países en los que la redistribución de los ingresos es más equitativa (aquellos que tienen un menor índice de Gini, esto es, entre 0,20 y 0,30) suelen tener niveles de presión fiscal elevados (por encima del 0,40 y tendiendo al 0,50).

La componente dinámica (CÓMO HEMOS CAMBIADO) depende de la evolución de la jurisdicción a lo largo del tiempo, es decir, de si la jurisdicción se ha ido acercando o no al nivel de presión fiscal que tienen los países más avanzados del mundo y si esos cambios en el nivel de presión fiscal van acompañados de cambios en el nivel de redistribución de los ingresos.

Teniendo en cuenta lo expuesto, el IEPT que se propone se define del siguiente modo:

$$IEPT_{i,t} = \frac{\overbrace{IG_{i,t} + \frac{|PF_{i,t} - PF^*|}{PF^*}}^{\text{CÓMO ESTAMOS AHORA}} + \overbrace{\left[\frac{|PF_{i,t} - PF^*| - |PF_{i,t-1} - PF^*| + 0,5}{4} \right]}^{\text{CÓMO HEMOS CAMBIADO A LO LARGO DEL TIEMPO}} + \frac{\overbrace{[IG_t - IG_{t-1} + 1]}}^{\text{ESTAMOS DISTRIBUYENDO MEJOR O PEOR EL INGRESO}}{2}}{4}$$

donde

- $IEPT_{i,t}$ es el índice de eficiencia de la política tributaria de la jurisdicción i en el momento t , $i=1, \dots, n$; $t=1, \dots, T$
- $IG_{i,t}$ es el índice de Gini de la jurisdicción i en el momento t , $i=1, \dots, n$; $t=1, \dots, T$. El $IG \in [0, 1]$, de manera que $IG = 0$ representa la situación de máxima igualdad (todos los ciudadanos tienen los mismos ingresos) e $IG = 1$ representa la situación de máxima desigualdad (todos los ingresos están en manos de una sola persona).
- $IG_{i,t-1}$ es el índice de Gini de la jurisdicción i en el momento $t-1$, $i=1, \dots, n$; $t=1, \dots, T$
- $PF_{i,t}$ es la presión fiscal de la jurisdicción i en el momento t , $i=1, \dots, n$; $t=1, \dots, T$. La $PF \in [0, 1]$, de manera que $PF = 0$ es la situación en la que no se recauda nada y $PF = 1$ es la situación en la que se recauda todo el PIB.
- $PF_{i,t-1}$ es la presión fiscal de la jurisdicción i en el momento $t-1$, $i=1, \dots, n$; $t=1, \dots, T$.
- PF^* es la presión fiscal de referencia y su valor se ha fijado en 0,5 porque es el valor al que tienden las economías más avanzadas del mundo (tabla 5.1).
- Las constantes son factores de re-escalado.

Tal y como se ha definido, el valor del IEPT se va a situar entre 0 y 1, de manera que 0 representa la mejor situación (en el momento actual hay máxima redistribución de ingresos y el nivel de presión fiscal es igual al

de las economías más avanzadas del mundo y, además, se ha conseguido mejorar con respecto al pasado) y 1 representa la peor situación (en el momento actual la jurisdicción está lejos de alcanzar una distribución de ingresos equitativa y tiene un nivel de presión fiscal muy alejado del de las economías avanzadas y, además, se ha empeorado con respecto al pasado).

5.3.2. Aplicación del IEPT al caso de Colombia

Una vez explicada la estructura del índice de eficiencia de la política tributaria (IEPT) a continuación se presenta su cálculo para Colombia:

Tabla 5.2. Valor del IEPT para Colombia (1970-2020)

<i>t</i>	COMO ESTAMOS AHORA				COMO HEMOS CAMBIADO		<i>IEPT_t</i>
	<i>IG_t</i>	<i>PF_t</i>	$\frac{ PF_t - PF^* }{PF^*}$	$IG_t + \frac{ PF_t - PF^* }{PF^*}$	$\frac{ PF_t - PF^* - PF_{t-1} - PF^* + 0,5}{PF^*}$	$\frac{ IG_t - IG_{t-1} + 1}{2}$	
1970	0,5098	0,084	0,830	1,340			
1971	0,474	0,086	0,828	1,302	0,498	0,482	0,571
1972	0,465	0,082	0,837	1,302	0,505	0,495	0,575
1973	0,457	0,078	0,845	1,302	0,504	0,496	0,575
1974	0,433	0,075	0,849	1,283	0,502	0,488	0,568
1975	0,456	0,091	0,818	1,274	0,484	0,511	0,567
1976	0,468	0,086	0,829	1,297	0,505	0,506	0,577
1977	0,529	0,080	0,839	1,368	0,505	0,530	0,601
1978	0,584	0,079	0,843	1,427	0,502	0,528	0,614
1979	0,571	0,075	0,851	1,421	0,504	0,493	0,605
1980	0,557	0,074	0,852	1,409	0,500	0,493	0,601
1981	0,544	0,067	0,866	1,410	0,507	0,493	0,603
1982	0,531	0,065	0,870	1,400	0,502	0,493	0,599
1983	0,517	0,065	0,869	1,387	0,500	0,493	0,595
1984	0,504	0,064	0,872	1,376	0,501	0,493	0,593
1985	0,491	0,076	0,849	1,339	0,488	0,493	0,580
1986	0,477	0,078	0,844	1,321	0,498	0,493	0,578
1987	0,464	0,087	0,827	1,291	0,491	0,493	0,569
1988	0,450	0,088	0,825	1,275	0,499	0,493	0,567
1989	0,466	0,087	0,825	1,292	0,500	0,508	0,575
1990	0,482	0,086	0,828	1,309	0,501	0,508	0,580
1991	0,497	0,093	0,814	1,312	0,493	0,508	0,578
1992	0,487	0,093	0,813	1,301	0,500	0,495	0,574
1993	0,508	0,101	0,798	1,306	0,492	0,510	0,577

1994	0,500	0,097	0,807	1,306	0,504	0,496	0,577
1995	0,515	0,093	0,813	1,329	0,503	0,508	0,585
1996	0,505	0,095	0,809	1,314	0,498	0,495	0,577
1997	0,511	0,101	0,799	1,310	0,495	0,503	0,577
1998	0,505	0,097	0,805	1,310	0,503	0,497	0,578
1999	0,508	0,098	0,805	1,313	0,500	0,502	0,579
2000	0,506	0,098	0,804	1,309	0,500	0,499	0,577
2001	0,507	0,116	0,768	1,275	0,482	0,501	0,564
2002	0,510	0,117	0,765	1,275	0,499	0,502	0,569
2003	0,509	0,121	0,758	1,267	0,496	0,500	0,566
2004	0,508	0,125	0,750	1,258	0,496	0,499	0,563
2005	0,510	0,128	0,744	1,254	0,497	0,501	0,563
2006	0,512	0,138	0,725	1,237	0,491	0,501	0,557
2007	0,514	0,140	0,721	1,235	0,498	0,501	0,558
2008	0,513	0,140	0,721	1,234	0,500	0,500	0,559
2009	0,513	0,136	0,727	1,240	0,503	0,500	0,561
2010	0,509	0,129	0,742	1,252	0,508	0,498	0,564
2011	0,497	0,140	0,721	1,218	0,489	0,494	0,550
2012	0,491	0,149	0,702	1,193	0,491	0,497	0,545
2013	0,500	0,150	0,700	1,200	0,499	0,505	0,551
2014	0,510	0,151	0,698	1,208	0,499	0,505	0,553
2015	0,515	0,152	0,696	1,211	0,499	0,503	0,553
2016	0,504	0,153	0,694	1,198	0,499	0,495	0,548
2017	0,508	0,158	0,684	1,192	0,495	0,502	0,547
2018	0,504	0,149	0,702	1,206	0,509	0,498	0,553
2019	0,513	0,148	0,704	1,217	0,501	0,505	0,556
2020	0,535	0,147	0,706	1,241	0,501	0,511	0,563
2021	0,523	0,146	0,708	1,231	0,501	0,494	0,557
2022	0,520	0,156	0,688	1,208	0,490	0,499	0,549

Fuente: elaboración propia a partir de la información suministrada por la DIAN y el DANE.

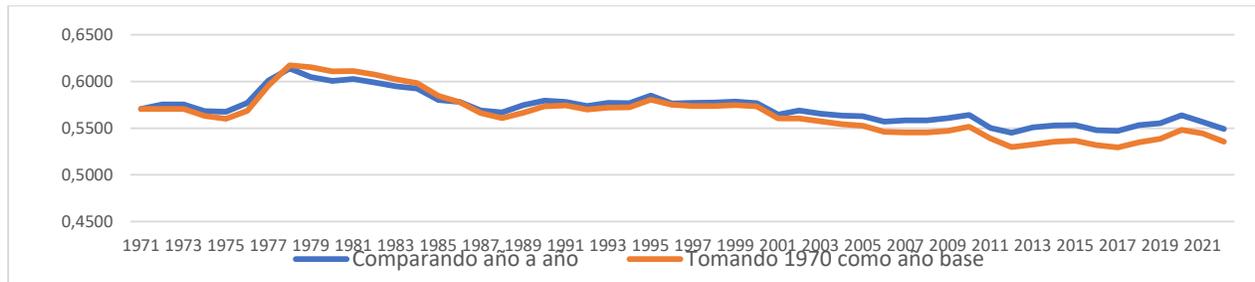
Como se observa en la tabla 5.2 Colombia ha ido mejorando con el paso del tiempo (lo cual refleja un importante cambio de tendencia), pero esta mejora solo se ha conseguido incrementando, relativamente, el nivel de presión fiscal sin que el cambio haya ido acompañado de mejoras en la redistribución de los ingresos. Al revisar la evolución del IEPT en Colombia, en los últimos cincuenta años, se pueden interpretar los siguientes resultados:

- En la década de los setenta la desigualdad de ingresos, en promedio, se incrementa mientras que la presión tributaria se reduce lo cual deja al descubierto que la política tributaria no refleja cambios representativos en la distribución del ingreso en Colombia.

- A partir de la década de los ochenta, el valor del IEPT se reduce. Durante este período de tiempo el Índice de Gini muestra una reducción, cercana a 1,5 puntos porcentuales, mientras que la presión fiscal muestra un incremento en menos de 2 puntos porcentuales. En este momento del tiempo se evidencia que mientras la recaudación tributaria se incrementa, lentamente, la desigualdad en la distribución del ingreso se reduce, muy poco, con lo cual se podría afirmar que la política tributaria incide, poco pero positivamente, en la desigualdad de ingresos en Colombia.
- En la década de los noventa, el valor del IEPT continúa reduciéndose. Sin embargo, como se puede apreciar, en la tabla 5.2, el Índice de Gini se incrementa en cerca de medio punto porcentual, en promedio, mientras que la presión tributaria lo hace en poco más de un punto porcentual. Para este período de tiempo, aunque el IEPT mejora sus resultados, se infiere que la política tributaria colombiana no incide, como se esperaba, en la distribución del ingreso.
- Entre los años 2000 y 2010, el valor del IEPT continúa reduciéndose. Como se puede apreciar, en la tabla 5.2, aunque el índice de Gini mantiene su tendencia, la presión fiscal aumenta en cerca de 3 puntos porcentuales. Con lo anterior se infiere que, aunque el sistema fiscal colombiano mejora la eficiencia recaudatoria este resultado fiscal no contribuye, como se esperaba, a la redistribución del ingreso nacional.
- Finalmente, entre los años 2011 y 2022, el valor del IEPT continúa reduciéndose, pero sin que el Índice de Gini disminuya su valor. Aunque la presión tributaria se incrementa en poco más de 1,5 puntos porcentuales, en este período de tiempo, la tendencia de la desigualdad de la distribución del ingreso nacional se mantiene (en los niveles registrados de los últimos 50 años) lo cual deja múltiples reflexiones sobre la eficiencia recaudatoria del sistema fiscal y su incidencia en la distribución de los ingresos de los colombianos.

Al realizar una interpretación global del índice, y como puede apreciarse en el gráfico 5.3, se infiere que, aunque el IEPT ha venido reduciéndose en los últimos cincuenta años, la velocidad con la que crece el recaudo tributario en Colombia es muy lenta y que la redistribución del ingreso no ha mejorado sustancialmente. No se puede desconocer que el cambio de tendencia, aunque importante pero insuficiente, demuestra que el diseño tributario colombiano adolece de eficiencia recaudatoria y eficiencia distributiva en comparación con los países avanzados que tienen una fiscalidad avanzada.

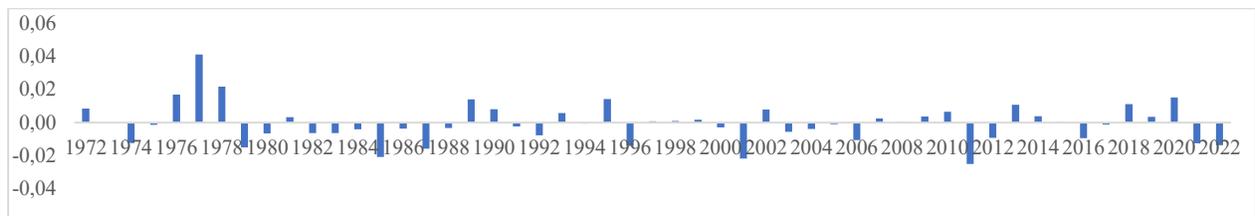
Gráfico 5.3. Evolución del IEPT en Colombia (1971-2022)



Fuente: elaboración propia a partir de la información suministrada por la DIAN, el DANE.

En el gráfico 5,4 se corroboran los resultados comentados. Si bien el IEPT ha tenido variaciones negativas, interanuales, desde la década de los ochenta, esas variaciones no han sido significativas lo cual confirma, una vez más, que la velocidad con la que crece el recaudo tributario colombiano es muy lenta y que distribución del ingreso de los colombianos dista del nivel demostrado por los países avanzados y que tienen un sistema fiscal avanzado.

Gráfico 5.4. Variación interanual del IEPT en Colombia comparando año a año (1971-2022)



Fuente: elaboración propia a partir de la información suministrada por la DIAN, el DANE.

En síntesis, los resultados del IEPT corroboran que la componente estática (CÓMO ESTAMOS AHORA) demuestra que los niveles de la presión fiscal y de desigualdad de ingresos, en Colombia, se encuentran alejados de los niveles demostrados por los países avanzados y de fiscalidad desarrollada. Análogamente, la componente dinámica (CÓMO HEMOS CAMBIADO) demuestra que, aunque la realidad fiscal colombiana ha avanzado incipientemente en la recaudación tributaria, aun los niveles de desigualdad distan de las realidades de las jurisdicciones de fiscalidad avanzada las cuales. Estas jurisdicciones han demostrado que el poseer un diseño tributario integrado por los principios de equidad vertical y horizontal infiere positivamente en los niveles de presión fiscal y en la distribución del ingreso en el mediano y largo plazo. Por lo tanto, a la luz de estos comentarios, se puede discernir el por qué Colombia es una de las jurisdicciones, en el ámbito internacional, con mayor desigualdad en el nivel ingresos, altos niveles de pobreza y permanentes estallidos sociales.

Por lo tanto, se hace necesario, con urgencia, que Colombia avance hacia reformas tributarias estructurales que le permitan fortalecer, intertemporalmente, la velocidad del recaudo tributario. Esos cambios estructurales deben ser acompañados por las políticas públicas que reduzcan la desigualdad de ingresos y fortalezcan la planificación social. Además, estos mismos resultados dejan al descubierto que la administración pública colombiana debe adelantar un examen diagnóstico, de carácter exhaustivo, al papel que desempeña la política tributaria colombiana en la planificación social. Además, los hallazgos que proporciona el IEPT dejan delineados los múltiples retos y desafíos a los que en el futuro deberá enfrentarse la administración pública nacional para lograr mejorar las condiciones de bienestar social de los colombianos.

5.4. Pilar 3: revitalización técnica y tecnológica (RT)

En Colombia se observa que hay un rezago técnico y tecnológico en todos los procesos que atañen a la gestión oficial. En el caso de la DIAN, y pese a los avances que se han producido en los últimos seis años, también se observan las limitaciones técnicas y tecnológicas que se han convertido a lo largo del tiempo en una de las causas del incumplimiento tributario. Las restricciones técnicas, que han impedido avances significativos en la gestión recaudadora, se han centrado en la falta de habilidades, destrezas y competencias específicas por parte de los funcionarios de la entidad en lo relacionado con: la interpretación de la función misional de la administración tributaria, la comprensión de la importancia de la transparencia profesional y el desarrollo de la cultura del servicio al contribuyente. Asimismo, en la DIAN se han observado problemas con la implementación y el uso de las tecnologías de la información y la comunicación (TICs) que son la base para la gestión de los funcionarios de la entidad y el monitoreo de las actividades de los contribuyentes. La falta de integración de los sistemas de tratamiento de datos de los contribuyentes, la fragilidad de los sistemas de información que reportan las declaraciones presuntivas y la ausencia de un aparato normativo que regule el intercambio de información tributaria y de doble imposición internacional son algunas de las limitaciones tecnológicas que han contribuido a que persista el incumplimiento tributario y que los niveles de recaudación aún no lleguen a ser los deseados en Colombia. Estas deficiencias estructurales han estigmatizado a Colombia en el ámbito internacional como una jurisdicción con una recaudación condicionada, permeada por la ineficiencia y la corrupción y carente de tecnologías sofisticadas que permitan incrementar la relación IPTs/PIB.

Sin embargo, no ha pasado lo mismo en otros países del entorno. Países como Argentina, Brasil, Bolivia y Chile han logrado alcanzar un avance significativo en términos de sostenibilidad de la recaudación tributaria como porcentaje del PIB, demostrando así que, aunque la desigualdad no ha cedido significativamente en el tiempo, la recaudación tributaria sí ha acreditado un importante progreso debido al empleo de instrumentos proactivos para la reducción de la brecha fiscal como por ejemplo: i) el factor tecnológico, ii) la activación de

programas educativos que mejoran la cultura tributaria, iii) el endurecimiento de las penas y sanciones y iv) el cambio en la metodología de cálculo del SCN.

En el caso de Brasil, Argentina y Chile el factor tecnológico ha jugado un importante papel en la reducción del incumplimiento tributario. En la última década, y pese a las externalidades negativas que trajo consigo la pandemia de COVID-19, esos países tuvieron los mayores niveles de recaudación de América Latina, situados respectivamente en el 31%, 29% y 19%. Esos niveles son muy superiores a los exhibidos por Colombia, que tan solo registra una recaudación del 15% del PIB⁹⁴ (Afonso & Pacheco De Castro, 2016). Por ello, es importante para el sistema tributario colombiano que se propongan mecanismos proactivos en materia tecnológica que busquen reducir la brecha fiscal. Esos mecanismos deberían pivotar alrededor de las TICs que ayudan a cruzar las operaciones económicas y tributarias tanto internas como externas. Los mecanismos que se proponen en esta Tesis Doctoral son:

- La implementación obligatoria de la factura electrónica.
- La reconversión electrónica obligatoria para todos los segmentos empresariales.
- La segmentación empresarial tributaria.
- La integración de los sistemas informáticos.
- El fortalecimiento de las competencias del capital humano de la administración pública.
- El fortalecimiento de las auditorías tributarias.
- El control electrónico de las declaraciones con saldo a favor.
- La interconexión de las auditorías fiscales internacionales.
- La compensación automática tributaria por denuncia de terceros.
- La declaración electrónica presuntiva.

A continuación, se desarrolla brevemente cada uno de los mecanismos propuestos, explicando sus características básicas y objetivos principales.

5.4.1. Implementación obligatoria de la factura electrónica

Contrariamente a lo que se podría pensar, la administración tributaria no es quien posee el derecho y la propiedad de la información tributaria, sino que es el contribuyente quien realmente aporta los datos tributarios

⁹⁴ La información se puede consultar en: <https://datosmacro.expansion.com/impuestos/presion-fiscal#cont>.

pertinentes. Por esta razón, los mecanismos que se proponen para reducir la brecha fiscal en Colombia deben encaminarse a interconectar todas las posibles fuentes de las que surge la información sobre los movimientos económicos y financieros de los contribuyentes, para poder fiscalizar los hechos económicos imposables y detectar aquellos que se desarrollan en entornos económicos de ocultamiento y criminalidad.

No es un secreto que la ausencia de plataformas electrónicas eficientes no ha ayudado a reducir la brecha fiscal en Colombia. Esta es una de las razones por la que se ha mantenido la anemia recaudatoria del sistema fiscal colombiano a lo largo del tiempo y todavía, a día de hoy, está siendo capitalizada por las empresas porque, a pesar de su alto grado de informalidad, son conocedoras de la condicionada capacidad de detección de la administración tributaria colombiana, que viene dada por la insuficiencia e ineficiencia de los sistemas de información. Por ello, es necesario que la administración tributaria sea incisiva en la implementación de la factura electrónica, no como un proyecto progresivo – como se ha planteado en la reforma tributaria adoptada en Colombia con la Ley 1819 de 2016 – sino como una obligación legal para todos los segmentos empresariales del país. Este mecanismo debería interconectarse directamente en tiempo real con los sistemas de información del sistema financiero y con los servidores de la DIAN.

Como se explicó a lo largo del capítulo 3 de esta Tesis Doctoral, los IPTs colombianos dependen en alto grado de los aportes de pocos tributos entre los que se encuentra el IVA. Es por esta razón, que se hace necesario que la administración tributaria continúe trabajando en la implementación obligatoria de la factura electrónica, en todos los establecimientos de comercio del territorio nacional, lo cual permitirá la reducción del incumplimiento en el tributo.

5.4.2. Reconversión electrónica obligatoria para las empresas

La reconversión electrónica de las empresas no es una tarea fácil, más aún en una jurisdicción tributaria en vías de desarrollo como es el caso colombiano. Por ello, la DIAN debería, junto al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, formular un paquete de prerrogativas tributarias que ayude a compensar el costo de oportunidad en el que incurrirían los establecimientos de comercio y unidades productivas en Colombia por reconvertir electrónicamente todos sus procedimientos financieros y administrativos que sean susceptibles de tributación.

Orientar las actividades económicas hacia dicha reconversión electrónica ayudará que la administración tributaria pueda atenuar las asimetrías de información y fortalecer las herramientas de monitoreo fiscal que facilitan la reducción del incumplimiento. Para lograr este objetivo habría que contar con la participación del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MINTIC) para que, en colaboración con la UNET, formule el diseño de un software estandarizado que permita armonizar la información susceptible de tributación de cada segmento empresarial de Colombia y mejore el procedimiento de auditoría fiscal por

parte de la DIAN. Esta medida se implementaría gradualmente a largo plazo, y su entrada en vigor atenuaría las asimetrías de información tributaria.

5.4.3. Segmentación empresarial tributaria

Para lograr poner en marcha la factura y la reconversión electrónicas, es importante contar con un mecanismo que permita disponer de una segmentación sectorizada de la información tributaria del sector empresarial colombiano. Esta clasificación, realizada con la ayuda de herramientas o procesos que pueden estar relacionados con campos de conocimiento como la inteligencia artificial, big data, data science o machine learning, permitirá identificar puntos de referencia tributaria y cimentar patrones comunes financieros y administrativos sujetos a tributación y que ayuden a generar pronósticos de recaudación tributaria basados en la distribución de ingresos y costos operacionales y no operacionales.

Esta segmentación suministrará a la administración tributaria información que será útil para hacer proyecciones sobre las declaraciones tributarias presuntivas de los contribuyentes. Esta iniciativa debe acompañarse de un estudio que delimite las características socioeconómicas de cada uno de los segmentos empresariales y que capture la información exógena que permita aumentar la recaudación tributaria de Colombia.

Dado que la estructura de la base productiva de Colombia está integrada en más del 90% por mipymes, la UNET también debería – con la asistencia de las herramientas tecnológicas descritas y en continua colaboración con el Consejo Gremial Nacional, Confecámaras, la Asociación Colombiana de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas y las instituciones de educación superior – fortalecer la educación tributaria dentro de las empresas que constituyen este segmento empresarial, confiando en que la unión de los mecanismos de educación y tecnológicos logren cohesionar una base real de información que permita consolidar la información exógena fiscal que puede ayudar a aumentar la recaudación tributaria.

La segmentación empresarial también servirá para que la información reportada a la administración tributaria, y soportada mediante los estados financieros conforme a las normas internacionales de información financiera (NIIF), permita hacer reportes financieros electrónicos transparentes que muestren, de forma legítima, el volumen de las operaciones económicas sujetas a tributación. La implementación y la cohesión de los tres mecanismos citados requiere de una intensa auditoría fiscal presencial y electrónica que audite la operatividad del reporte y la declaración de responsabilidades fiscales, según su posición geográfica y características socioeconómicas.

5.4.4. Integración de los sistemas informáticos

Los sistemas de información electrónica del sistema tributario colombiano se soportan mediante dos plataformas electrónicas administradas por la DIAN. Esas plataformas se denominan: 1) MUISCA (Modelo Único de Ingresos y Servicios de Control Automatizado), la cual administra los tributos internos y externos, y 2) Siglo XXI, la cual gestiona el registro de las operaciones de comercio exterior en el país.

A pesar de que estas son las plataformas informáticas existentes, hoy en día no se encuentran integradas y adolecen de algunas limitaciones:

- En el caso de MUISCA – que es una herramienta que se puso en marcha como un modelo de información avanzada – se observa que la falta de continuidad en los desarrollos informáticos ha limitado su adaptabilidad a la estructura del sistema fiscal colombiano. Además, las bondades otorgadas por el sistema se han visto restringidas como consecuencia de la falta de articulación entre el nivel central y el nivel seccional de la administración tributaria (territorios del interior). Estas limitaciones se han puesto en evidencia en las regiones más recónditas del país, no solo por la falta de actualización tecnológica que requieren los municipios más alejados geográficamente de la capital de la república, sino también por la escasa asistencia técnica que reciben estos territorios por parte de la administración tributaria del nivel central. Estas reflexiones hacen patente la necesidad de priorizar una asistencia técnica igualitaria a lo largo y ancho del territorio nacional que: 1) permita optimizar la recaudación tributaria regional y 2) asista a la reducción de la pereza fiscal en los municipios colombianos.
- En el caso de la plataforma Siglo XXI, esta se ha visto desligada de las operaciones del sistema MUISCA y solo se ha centrado en capturar la información de las declaraciones de importación y/o exportación, lo cual ha limitado la validación y veracidad de los manifiestos aduaneros sin que se logre corroborar certeramente que lo consignado en estos documentos aduaneros sea consecuente con la inspección técnica y física en puertos y aeropuertos. La debilidad tecnológica y el descontrol aduanero ha profundizado la ineficiencia fiscalizadora por parte de los agentes aduaneros, lo cual incentiva progresivamente el contrabando técnico y abierto en las terminales marítimas y aéreas.

Dado que hay falta de integración entre estas plataformas, sería conveniente unificarlas para lograr el fortalecimiento y la cohesión de la información tributaria para poder depurar la asimetría de los datos teniendo en cuenta el origen (nacional y/o internacional) de las operaciones económicas sujetas a tributación. Esta integración ayudará a la administración tributaria a: i) reducir el incumplimiento tributario del IVAe, ii) detectar las falsas declaraciones de importación en las que se utilice el IVAe como un instrumento de deducibilidad del

IVA, iii) aminorar el incumplimiento tributario (en el pago de las tarifas arancelarias y en el impuesto a la renta de las personas físicas) de algunas personas jurídicas que gozan de beneficios tributarios en las zonas francas, pero que en realidad no ejecutan operaciones como actores del comercio exterior, iv) reducir los trámites burocráticos y de presentación de la documentación que demuestra la legitimidad de las operaciones de comercio exterior que tienen tratamientos fiscales especiales y v) cohesionar la información tributaria que requieren los territorios aduaneros para cotejar las declaraciones de importación /exportación con las declaraciones del impuesto a la renta de las personas físicas.

5.4.5. Fortalecimiento de las competencias del capital humano de la administración pública

Pese a los avances que ha logrado la DIAN en el último sexenio en materia de capacitación de su equipo humano, las denuncias a los funcionarios por corrupción e ineficiencia operativa siguen siendo materia de investigación judicial de los organismos de control y una fuente de desilusión para los contribuyentes. Por ello, para lograr poner en marcha los mecanismos propuestos en esta Tesis Doctoral, también deberían reestructurarse los procesos de selección y capacitación de los profesionales técnicos que trabajan en la entidad.

La observación directa realizada en esta Tesis Doctoral⁹⁵, tanto a nivel nacional como a nivel seccional, ha puesto de manifiesto que en las subdirecciones del nivel central hay cuellos de botella estructurales que impiden el desarrollo de nuevos avances tecnológicos, debido en parte a la brecha cognitiva de algunos desarrolladores informáticos y personal técnico. A las limitaciones comentadas, hay que añadir la deficiencia de los planes anuales de capacitación de la administración tributaria, ya que su estructura cuenta con contenidos virtuales desactualizados que no representan las necesidades actuales de la fiscalización tributaria.

Aunque la escuela de capacitación de la DIAN desarrolla programas formativos, es necesario que esos programas incluyan instrucción específica para poder situar en el más alto nivel a los responsables del área tecnológica y a los funcionarios que operativamente desarrollan la actividad misional de la DIAN. La observación directa realizada también ha puesto de manifiesto que, más allá de la brecha cognitiva del talento humano, los escollos administrativos impiden que los desarrolladores informáticos sean contratados con niveles salariales competitivos, lo cual hace más dificultoso contar con capital humano que aporte soluciones a los retos tecnológicos que tiene la entidad tanto en el nivel central como en las administraciones tributarias de los territorios del interior del país. Por este motivo, la entidad ha preferido licitar procesos con terceros que proveen las soluciones técnicas requeridas. Aunque esta no es una política que depende exclusivamente de la DIAN, sí

⁹⁵ En esta Tesis Doctoral se realizaron entrevistas a algunos funcionarios de la DIAN (pertenecientes a cargos jerárquicos y nivel medio) que han preferido reservar su identidad y que no se publiquen sus opiniones. El desarrollo de estos diálogos se realizó de manera informal ya que esta información no es transmitida públicamente por la DIAN.

que sería necesario presentar una iniciativa de cambio a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para promover una reestructuración administrativa que persiga la formación y actualización continuas del capital humano del ente recaudador.

Cabe señalar que, además de lo anterior, también sería importante que la UNET y la Escuela de Capacitación de la DIAN⁹⁶ pusiesen en marcha talleres permanentes sobre conciencia tributaria y gerencia del sector público, para así poder complementar integralmente las competencias técnicas de los servidores públicos del ente recaudador con la responsabilidad social que amerita la administración pública en Colombia.

5.4.6. Fortalecimiento de las auditorías

Las auditorías son el cimiento representativo de la administración tributaria colombiana, de manera que su acción es definitiva para la reducción de la brecha tributaria y del incumplimiento tributario. Por ello, es necesario fortalecer las auditorías fiscales y, especialmente, el programa de inspectores fiscales sin fronteras (IFSF) motivado por la OCDE e implementado en Colombia en el año 2018 por la DIAN. Aunque este cuerpo elite de fiscalización, dedicado al auditaje de operaciones internacionales y precios de transferencia, ha obtenido resultados positivos en materia de fiscalización tributaria, todavía resulta necesario continuar fortaleciendo su cuerpo auditor.

Este mecanismo propone enfocar las tareas de auditaje fiscal no solo a las operaciones de carácter internacional y al análisis de los precios de transferencia, sino también a las auditorías electrónicas derivadas de las operaciones económicas asociadas a las criptomonedas, las transacciones a través de Fintech y las operaciones económicas asociadas a innovaciones financieras. Esta iniciativa ayudará a integrar todos los mecanismos anteriores.

Si bien es cierto que desplegar la contratación de auditores puede ayudar a reducir el incumplimiento tributario, no hay que olvidar que va a tener un impacto en los costes administrativos. Por ello, este mecanismo debería orientar sus esfuerzos de fiscalización y seguimiento al control tributario integral, incluyendo la evasión y la elusión en el impuesto a la renta de las personas físicas y en el IVA. El solo hecho de realizar fiscalización y detección de manera integral podría despertar la conciencia tributaria del evasor y persuadirlo para analizar el hecho de “no pagar tributos” no desde una perspectiva de probabilidad sino desde la responsabilidad cívica.

5.4.7. Control electrónico de las declaraciones con saldo a favor

⁹⁶ Se dedica únicamente a la capacitación de los recursos humanos que componen la plantilla laboral de la DIAN.

La dimensión del costo fiscal al que se ha visto enfrentado el sistema tributario colombiano es alarmante. Uno de los principales problemas que acentúa ese costo tiene que ver con las excesivas prerrogativas que, por cultura histórica, se han mantenido e intensificado desde los años 70 en forma de exoneraciones, deducciones, descuentos y demás beneficios fiscales. Estas prerrogativas fiscales se han convertido a lo largo de las últimas cinco décadas en saldos a favor en las declaraciones debido a un uso desproporcionado. Al cierre del año 2021 los beneficios tributarios otorgados por el sistema fiscal colombiano ascendieron a los 92 billones de pesos, cifra que supera en más de 4 veces el recaudo tributario proyectado por las últimas reformas tributarias impulsadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Romero Tarazona, 2020). Por eso, en el debate público se ha cuestionado si otorgar estos beneficios tributarios ha sido beneficioso para la economía. Sin embargo, no existe en la literatura un estudio contundente que demuestre que los descuentos, deducciones y prerrogativas tributarias han tenido impactos positivos en la sociedad, como ayudar a mejorar la productividad del sector real, ayudar a reducir la informalidad económica o contribuir al equilibrio del sistema fiscal colombiano. Todos estos cuestionamientos no tienen una respuesta clara debido a que no existe un mecanismo apropiado, por parte de la política pública, que logre identificar qué efectos positivos o negativos produce el hecho de otorgar prerrogativas fiscales.

Por ello, la administración tributaria debería implementar un mecanismo que monitoree si los saldos a favor que se derivan del uso de las prerrogativas son consistentes con lo expresado en la legislación fiscal y con los impactos positivos esperados en la productividad económica. Es imprescindible que la administración tributaria incluya dentro del sistema MUISCA los módulos informáticos que rastreen y auditen con certeza el grado de correlación que existe entre la declaración de los saldos tributarios positivos y los efectos económicos generados, para así poder comprobar que los beneficios tributarios han sido empleados para fines productivos y no como vehículos de elusión tributaria. Este mecanismo podría aumentar su alcance si se integra con el mecanismo de fortalecimiento de las auditorías, de manera que se llegara a determinar si el costo fiscal en el que incurre el Estado es apropiado o no.

5.4.8. Interconexión de las auditorías fiscales internacionales

El problema del incumplimiento tributario en Colombia no solo está relacionado con la evasión/elusión de impuestos de carácter interno, sino también con las infracciones tributarias derivadas de las operaciones económicas internacionales. Desde el inicio de la década de los años 90 en Colombia se apostó por la apertura económica de las cuentas corriente y de capital de la balanza de pagos. Esta apertura comercial y financiera suprimió, en parte, las barreras que impedían el movimiento de capitales y bienes y servicios de origen transfronterizo. Asimismo, la flexibilización de las disposiciones jurídicas del estatuto del inversor extranjero generó un incremento significativo de las operaciones especulativas a corto y largo plazo. Estas medidas, a las

que Colombia particularmente prestó mucha atención, habían sido sugeridas por las disposiciones del Consenso de Washington⁹⁷.

A pesar de que la apertura económica implementada trajo consigo beneficios, también ha acarreado perjuicios en materia fiscal que han deteriorado la recaudación tributaria. Por ejemplo, el incremento de las exportaciones e importaciones de bienes se ha traducido en incumplimiento tributario por la pérdida de recaudo tributario en concepto del IVAe y también por las tarifas arancelarias. El movimiento de capitales entrantes y salientes ha provocado que las rentas utilicen las jurisdicciones de fiscalidad flexible para erosionar la base imponible. Asimismo, las operaciones vinculantes entre las corporaciones multinacionales y sus filiales a nivel transfronterizo han hecho que los precios de transferencia se conviertan en un vehículo idóneo para evadir las responsabilidades tributarias y contribuir al deterioro del recaudo tributario colombiano. De hecho, se calcula que la pérdida de recaudo tributario que es consecuencia en Colombia de los determinantes señalados oscila entre los 4 y los 15 billones de pesos, lo cual es equivalente a un cuarto de punto porcentual del PIB.

El mensaje que se envía a la administración tributaria es contundente: es necesario disponer de mecanismos que atenúen el incumplimiento tributario internacional y fortalezcan el recaudo tributario. Por ello, es necesario implementar mecanismos que favorezcan la interconexión de las auditorías fiscales internacionales, lo que implica poner en marcha varias acciones que contribuyan a la reducción del incumplimiento. Algunas de esas acciones son las siguientes:

- i) Crear un módulo especializado en el sistema MUISCA que cruce información tributaria con varias jurisdicciones fiscales para depurar la información exógena y poder detectar a quienes defraudan al Estado. Para ello es importante proseguir con la suscripción de acuerdos de doble imposición y tratados que permitan el intercambio de información tributaria internacional.
- ii) Continuar capacitando al cuerpo de inspectores fiscales sin fronteras para que, mediante el módulo especializado de seguimiento fiscal internacional y auditorías directas, puedan estimar la pérdida de recursos que genera el incumplimiento tributario transfronterizo.

⁹⁷ El Consenso de Washington es un conjunto de disposiciones económicas propuestas por John Williamson en 1989, en el marco de los preceptos propuestos por instituciones de carácter multilateral como el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial. Estas recomendaciones, de carácter estructural, se emitieron para que los países en vía de desarrollo lograran hacer frente a los efectos económicos derivados de la crisis financiera que se había originado en los países asiáticos. Entre las recomendaciones se encuentran la liberalización de la balanza de pagos, la austeridad fiscal, la política de estabilización macroeconómica y la protección de la propiedad intelectual y privada. Estas disposiciones han sido interpretadas como los pilares fundamentales de la ortodoxia económica y el funcionamiento del neoliberalismo económico (Castañeda Rodríguez & Díaz-Bautista, 2017).

- iii) Fortalecer la interconexión del módulo especializado de seguimiento fiscal internacional con los sistemas de información del Banco Central Colombiano, la Superintendencia Financiera y las entidades financieras para así mejorar la calidad de la información exógena y optimizar el trabajo desarrollado por el cuerpo de inspectores fiscales sin fronteras.
- iv) Promover la interconexión de las auditorías fiscales en pro de rastrear las operaciones económicas y financieras procedentes del uso de criptomonedas y los flujos de capitales de la industria financiera tradicional y no tradicional que emplean la tecnología 4.0 (Fintech).

5.4.9. Compensación automática tributaria por denuncia de terceros

La interacción entre grupos sociales genera, de manera espontánea, una herramienta que es efectiva para salvaguardar las reglas generales de convivencia. Esa herramienta se denomina “presión social”. En la medida en que las iniciativas indicadas en el modelo de educación tributaria propuesto para Colombia (gráfico 5.2) surtan el efecto esperado, los contribuyentes fortalecerán la conciencia de tener mayor responsabilidad fiscal. En ese contexto podría funcionar bien un mecanismo que permita compensar a los contribuyentes que denuncien fraudes e incumplimientos aminorando parte de la carga fiscal que soportan.

La implementación de este mecanismo podría ser compleja porque habría que verificar la veracidad de la denuncia y valorar la posible compensación tributaria conforme al tipo de información suministrada. No obstante, simplificaría mucho proponer un sistema compensatorio estándar. Además, es posible que con el paso del tiempo las denuncias realizadas simplemente por el hecho de obtener una compensación automática pasasen a estar también motivadas por la conciencia tributaria de los contribuyentes y como un acto de responsabilidad social.

5.4.10. Declaración electrónica presuntiva

El avance tecnológico en la DIAN debería estar encaminado a dar información tributaria a los contribuyentes (con declaraciones presuntivas) – por lo menos inicialmente en el impuesto a la renta de las personas físicas – que sirvan para hacer estimaciones sobre el monto que debe declarar el contribuyente y ayuden a limitar las iniciativas de ocultación. Ahora bien, es importante que esta iniciativa otorgue el derecho a réplica del contribuyente sobre la presunción del monto a pagar en impuestos y que la información base de la proyección de pago sea veraz y consistente.

Cabe señalar que la consolidación efectiva de todos los mecanismos proactivos anteriormente propuestos podría ayudar, en gran medida, a disponer de declaraciones electrónicas presuntivas suficientemente afinadas y

adaptadas a la realidad. Estas declaraciones podrían ser muy útiles en el impuesto a la renta de las personas físicas y en el IVA, y podrían conducir a aminorar la brecha tributaria en Colombia.

5.5. Pilar 4. Puesta a punto del diseño tributario (PPDT)

Desde el punto de vista de la economía pública, y específicamente del estudio de la fiscalidad de las administraciones públicas de los países en vía de desarrollo, se han suscitado interminables debates sobre si el aumento de los IPTs debería servir para atender los déficits presupuestarios o para atender necesidades básicas insatisfechas a través de subsidios y programas sociales de gran calado pero que no tienen efectos en la productividad factorial del sector privado.

En el caso colombiano esta dicotomía también ha sido objeto de discusión académica y política, sobre todo porque el diseño tributario y la eficiencia de la política tributaria de las últimas cuatro décadas, especialmente tras la pandemia de COVID -19, han sido cuestionados por no lograr reducir: i) los altos niveles de informalidad laboral (estos oscilan entre el 50% y el 60% de la población activa), ii) la pronunciada concentración del ingreso manifestada por un Coeficiente de Gini superior a 0,50, iii) la extrema pobreza que casi afecta al 40% de la población y iv) el pronunciado déficit fiscal del 7% del PIB.

En los últimos 70 años la arquitectura tributaria colombiana se ha concentrado en promover reformas fiscales enfocadas especialmente en modificar los impuestos del IVA y de la renta de las personas físicas. Según la DIAN (2020), en el año 2019 el incumplimiento tributario en el IVA se situó en torno al 23%, mientras que el fraude fiscal en el impuesto a la renta de las personas físicas rondaba el 34%. Sin embargo, como el impuesto a la renta de las personas físicas es aquel en el que se produce más incumplimiento, la brecha tributaria no ha cedido como se podría haberse esperado en Colombia. Ante dicha situación, la evidencia empírica pone de relieve la necesidad de promover mecanismos fiscales que vigoricen el diseño tributario colombiano y que contribuyan al incremento del recaudo tributario especialmente en estos dos tributos.

Las últimas reformas tributarias llevadas a cabo en Colombia revelan cambios en la estructura tributaria que son consecuencia de la fuerte necesidad de compensar la pérdida de los IPTs que se ha producido por la fuerte volatilidad de los precios internacionales del petróleo y la urgencia por encontrar la estabilidad del sistema fiscal nacional. En torno a esta coyuntura, las agencias calificadoras y los organismos de carácter multilateral han advertido a Colombia que de no realizar una verdadera puesta a punto de su diseño tributario la calificación de la deuda externa podría degradarse lo cual aumentaría el riesgo crediticio soberano.

Asimismo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha indicado que no realizar esas reformas al diseño tributario llevaría al Estado colombiano a asumir un costo financiero más elevado para la deuda externa pública

debido al incremento de la rentabilidad que exigirían los inversores extranjeros y al aumento de la prima de riesgo de los bonos soberanos nacionales. Por eso, la disyuntiva comentada inicialmente toma más relevancia a la hora aplicar mayores cargas fiscales a los agentes económicos cuando el incremento de las tasas marginales de tributación no conduce a mejorar los IPTs y no se convierte en una herramienta de planificación social. Por eso, las preocupaciones centrales sobre la realidad tributaria colombiana muestran la gran intranquilidad que encierra la poca eficiencia de la política tributaria y que el diseño tributario no haya contribuido a que los niveles de incumplimiento tributario no hayan cedido en la medida esperada. De allí nace la necesidad porque los estudios fiscales logren medir, con mayor certidumbre, la dimensión del incumplimiento tributario en el país y la eficiencia de la política tributaria en el cierre progresivo de la brecha tributaria y en el avance hacia una verdadera la planificación social para Colombia.

Teniendo en cuenta lo expuesto, a continuación, se presentan varios mecanismos que promueven un diseño tributario para Colombia que avance hacia la reducción del incumplimiento tributario y de la brecha fiscal actual. Los mecanismos propuestos son:

- Compensación estratificada del IVA.
- Segmentación empresarial en el impuesto a la renta de las personas físicas (mipymes y grandes empresas).
- Reestructuración del impuesto a la renta de las personas físicas: dividendos, participaciones y enajenaciones.
- Integración del monitoreo fiscal internacional.
- Reducción del costo fiscal.
- Fortalecimiento de multas, penas y sanciones a la infracción tributaria.

5.5.1. Compensación estratificada del IVA

La reforma tributaria que se aprobó en el año 2016 dispuso un incremento de tres puntos porcentuales en el IVA (que pasó del 16% al 19%), incluyendo los bienes de carácter suntuoso. Sin embargo, el incremento de la tarifa del IVA también afectó a productos básicos contenidos en la canasta familiar. Decisiones como las comentadas ahondan en la brecha de pobreza y la desigualdad, fenómenos que se encuentran implícitos en el asentamiento de la estratificación socioeconómica, la brecha salarial, la concentración del ingreso y la riqueza en Colombia.

Dada la notable desigualdad que hay en la distribución de los ingresos en Colombia, el incremento de la tarifa del IVA potencia una fiscalidad distorsionante que impacta directamente en la cesta de bienes de consumo de los agentes económicos. A ello se suman otras externalidades que también son distorsionantes desde una perspectiva macroeconómica y coyuntural como: el incremento del costo de vida, los efectos derivados de la depreciación de la tasa de cambio por descontrol de la inflación (pass-through) y el efecto cascado que generan otros tributos, como el impuesto a los combustibles y al ACPM⁹⁸.

Este modelo de fiscalidad distorsionante invita a los contribuyentes a incurrir en el incumplimiento tributario y, paralelamente, a intensificar sus actividades en torno a la economía sumergida. Para corregir esos efectos negativos, se propone aplicar un esquema de compensación estratificada del IVA (CEIVA), con el que se puede compensar a los contribuyentes de los estratos de ingresos más bajos (1, 2 y 3) con la deducción de cinco puntos porcentuales en el impuesto a la renta de las personas físicas que actuaría como un beneficio fiscal para las rentas del trabajo, las pensiones y demás tipos de ingresos y rentas, siempre y cuando se logre demostrar el pago del IVA en las declaraciones de impuestos reportadas. Este mecanismo debería alentar al contribuyente a pagar impuestos y a participar en los mercados formales legalmente constituidos y debería consolidar los principios básicos de la equidad distributiva, la neutralidad fiscal, la eficiencia recaudatoria y simplicidad tributaria.

Esta iniciativa debería reforzarse con la implementación obligatoria de la factura electrónica porque facilita la demostración de la autenticidad de la información incluida en la solicitud de deducción y la aplicación del beneficio de compensación. Además, se recomienda que la administración tributaria revise en detalle los bienes gravados con IVA que son de primera necesidad e integran la canasta familiar, como es el caso de la medicina pre-pagada, los servicios de telefonía móvil, los servicios de internet, los aceites de cocina, las grasas, las margarinas, los cereales, las hortalizas enlatadas, los condimentos, los artículos de aseo, los jabones, los embutidos o los lácteos, entre otros.

5.5.2. Segmentación empresarial en el impuesto a la renta de las personas físicas

En la reforma tributaria que actualmente rige en Colombia se aplica una tarifa que ronda el 35% en el impuesto a la renta de las personas físicas y se incluyen exoneraciones, deducciones y descuentos para las pensiones de altos importes. Asimismo, se exonera del pago del impuesto a las plantaciones de orden forestal, las rentas

⁹⁸ El ACPM es un aceite combustible para motores conocido popularmente como petrodiesel.

inherentes a la vivienda de interés social, la enajenación de energía basada en fuentes eólicas (entre otras fuentes alternativas) y al transporte fluvial de bajo calado. Sin embargo, hasta el momento ninguna reforma tributaria ha establecido un tratamiento específico para las mipymes ni una fiscalidad diferenciada que ayude a promover la productividad de estas unidades empresariales. Por estas razones se propone un mecanismo de segmentación empresarial en el impuesto a la renta de las personas físicas para diferenciar las mipymes y las grandes empresas, con el fin de dotar a la base productiva colombiana de mayores herramientas de productividad y competitividad.

Según la Asociación Nacional de Instituciones Financieras (ANIF)⁹⁹ las mipymes constituyen alrededor del 99% del total de las empresas en Colombia y crean más del 79% del empleo del país. Por ello, teniendo en cuenta que más del 50% de ellas pueden llegar a ser informales, la probabilidad de incurrir en incumplimiento tributario es alta debido a los altos costos de la financiación y a las altas tarifas impositivas en el impuesto a la renta de las personas físicas que no muestran diferencias sustanciales con las tributadas por la gran empresa.

La probabilidad de incurrir en incumplimiento es alta por dos motivos fundamentales:

- Los mercados de capitales han estructurado los portafolios de servicios financieros solo para la gran empresa, cuando la base productiva colombiana está conformada en su gran mayoría por mipymes.
- La fiscalidad empresarial se bosqueja en el marco de un diseño tributario análogamente pensado para unidades productivas grandes. En Colombia no existe impuesto a la renta de las personas físicas diferenciado, sino unificado. Los sectores económicos con menor productividad y menores excedentes financieros tributan casi de igual manera que los que tienen mayor productividad y grandes excedentes financieros, como por ejemplo los sectores financieros y de hidrocarburos. Esta situación lleva a que la informalidad y la economía sumergida sean definitivos en el incumplimiento tributario en Colombia.

Por estas razones el mecanismo de segmentación empresarial que se propone para el impuesto a la renta de las personas físicas incluiría, inicialmente, tarifas diferenciadas para impulsar a las mipymes hacia condiciones que las hagan más productivas y competitivas. Esta propuesta inicial plantea que el monto de la tributación dependa del número de trabajadores y de la valoración de activos de las unidades productivas que pertenecen al segmento empresarial mipymes (basándose en la clasificación de empresas incluida en la Ley 590 de 2000 y en la Ley 905 de 2004). A continuación, en la tabla 5.3, se presenta la restructuración de la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas que se aplicaría a las mipymes.

⁹⁹ Información disponible en los estudios generados por este gremio económico en: <https://www.anif.com.co/wp-content/uploads/2021/05/carlos-prada-anif.pdf> y en <https://www.anif.com.co/comentarios-economicos-del-dia/retos-y-oportunidades-de-las-pymes/>.

Tabla 5.3. Reestructuración de la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas para las mipymes en Colombia

Tamaño de la unidad productiva	Total de activos valorados en salarios mínimos vigentes en pesos colombianos	Valor de los activos en pesos colombianos	No de trabajadores	Tarifa base	Diferencial	Tarifa Máxima	Propuesta	Tiempo de gracia
Microempresa	500	368.858.500	1 a 9	15%	18%	28%	Incremento marginal del 1% hasta el año 2037	14 años
Pequeña	Mayor a 500 y hasta un máximo de 5.000	3.688.585.000	10 a 50	20%	13%	30%	Incremento marginal del 1% hasta el año 2034	11 años
Mediana	Mayor a 5.000 y hasta un máximo de 30.000	22.131.510.000	51 a 199	24%	8%	31%	Incremento marginal del 1% hasta el año 2031	8 años

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos incluidos en la Ley 590 de 2000 y la Ley 905 de 2004.

Concretamente, se propone reestructurar el impuesto a la renta de las personas físicas para las tres categorías mencionadas (micro, pequeñas y medianas empresas) para aplicar tarifas diferenciadas a partir del año 2024, que permitan aumentar la productividad y la competitividad de esas empresas y, por supuesto, reducir el incumplimiento tributario. Una vez entrada en vigor la tarifa base propuesta para cada tipo de unidad productiva, habría un incremento marginal anualizado del 1% hasta alcanzar un máximo del 28% para las microempresas, el 30% para las pequeñas empresas y el 31% para las medianas. Cada una de esas mipymes debería mostrar anualmente a la administración tributaria que el diferencial de la tarifa es invertido en procesos de reconversión industrial y capacitación del capital humano porque son acciones definitivas que pueden promover la formalidad empresarial, la mejora de la productividad factorial total y la calidad del recaudo tributario procedente de este segmento productivo. Así, en el caso de una microempresa se estipula una tarifa base para el impuesto a la renta de las personas físicas del 15%, desde el año 2024, con incrementos progresivos del 1% hasta el año 2037. En el caso de una empresa pequeña, el gradiente tarifario se comportará de igual forma, pero solo hasta el año 2034. Y en el caso de una empresa mediana, el gradiente tendrá vigencia hasta el año 2031. Evidentemente para que este mecanismo sea eficiente necesita ser complementado por los mecanismos (propuestos previamente) de reconversión obligatoria de todos los segmentos empresariales e implementación obligatoria de la factura electrónica.

El mecanismo de segmentación empresarial que se propone también incluye una modificación tarifaria para las grandes empresas. Al analizar la reforma tributaria propuesta por el gobierno de Iván Duque Márquez, a través de la Ley 2155 de 2021, se observa que la tarifa del tributo, sin importar la dimensión o tamaño de las unidades productivas, se situó en el 35%. De igual forma, la reforma propuesta por la administración Petro Urrego, a través de la Ley 2277 de 2022, no aliviana la carga tributaria de las grandes empresas, aunque incluye incentivos tributarios para las mipymes (que todavía no son suficientes). Si bien la base productiva colombiana está compuesta en más del 90% por mipymes, las grandes empresas aportan un impulso importante en la generación

de productividad en Colombia. En este contexto, el marco tributario vigente para 2023, propuesto por la administración Petro Urrego, lesiona de forma importante la competitividad de las grandes empresas y de las mipymes porque no solo deben soportar una carga tributaria muy elevada en el impuesto a la renta de las personas físicas sino que deben hacerse responsables de la declaración de nuevos gravámenes como por ejemplo: a) impuestos saludables, b) impuestos ambientales, d) impuestos a los alimentos ultra procesados y con alto contenido de azúcares y la ampliación de la base gravable de los impuestos a los dividendos, el patrimonio y las ganancias ocasionales.

En Colombia las grandes empresas tributan en el impuesto a la renta de las personas físicas a una tarifa que es de las más altas de América Latina (por ejemplo, en Chile asciende al 25% y en México al 30%) y también de los países desarrollados, especialmente los pertenecientes a la OCDE, cuya media asciende al 22% (Salazar Sierra, 2021). Estas cifras ponen de manifiesto que las grandes empresas son poco competitivas en Colombia, debido, entre otros factores, a la excesiva carga tributaria que deben soportar a la hora de proyectar sus ejercicios productivos en el ámbito nacional e internacional¹⁰⁰.

Para corregir esta situación, tratando de tener mayor capacidad recaudatoria sin mermar la competitividad ni generar distorsiones impositivas, se propone modificar la tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas para las grandes empresas tal y como se indica en la tabla 5.4.

Tabla 5.4. Propuesta de modificación de la tarifa marginal para el impuesto a la renta de las personas físicas (jurídicas)

Año	Tarifa efectiva de la vigencia fiscal anterior	Evidencia del incremento en la productividad factorial total (Si/No)	Evidencia del incremento en la inversión de capital físico (Si/No)	Evidencia de la generación de nuevos puesto de trabajo (Si/No)	Escala marginal reducida	Tarifa efectiva
2024	35%	Si	Si	Si	1%	34%
2025	34%	Si	Si	Si	1%	33%
2026	33%	Si	Si	Si	1%	32%
2027	32%	Si	Si	Si	1%	31%
2028	31%	Si	Si	Si	1%	30%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 2155 de 2021 y la ley Ley 2277 de 2022.

¹⁰⁰ Esta información puede consultarse en: <https://www.fedesarrollo.org.co/es/content/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde>.

La propuesta implica un ajuste en las tarifas marginales aplicadas a las rentas productivas de las grandes empresas. La tarifa se reduciría anualmente desde el año 2024 hasta el año 2028 en un 1%, de tal manera que la tarifa vigente del 35% descendería hasta el 30%, para igualarse a la carga tributaria que soportan las grandes empresas en los otros países de América Latina y la OCDE. Para que esta propuesta surta efecto, y que las grandes empresas puedan acceder a este beneficio tributario, las organizaciones productivas deben demostrar a lo largo de ese tiempo que la descarga tributaria ha generado mejoras en la productividad, la inversión en capital físico y la generación de nuevos puestos de trabajo.

Las propuestas fiscales de este mecanismo de segmentación tienen la pretensión de favorecer el desarrollo de la economía de mercado y la redistribución de la renta nacional colombiana a través del incremento del recaudo tributario que se derivaría del aumento de la productividad y el capital físico puntero, así como de la generación de puestos de trabajo de calidad.

Con el objetivo de fortalecer la formalización y la competitividad empresarial, se propone, como acción complementaria de este mecanismo, la eliminación del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), conocido popularmente como el 4x1.000, que actualmente afecta tanto a las mipymes como a las grandes empresas. En nuestra opinión este tributo atenta contra la inclusión financiera y contra el desarrollo productivo de la base productiva colombiana. Desde su creación, a finales de la década de los años 90, se concibió como un tributo de carácter temporal (que duraría dos o tres años). Sin embargo, se ha convertido en un tributo anti-técnico y regresivo debido a su permanencia en el tiempo.

5.5.3. Restructuración del impuesto a la renta de las personas físicas para dividendos, participaciones y enajenaciones

El mercado de capitales se encuentra actualmente en Colombia en pleno desarrollo. Desde el año 2000, la inversión en activos de renta variable se ha convertido en un instrumento potente que promueve, a través de la inclusión financiera, el ahorro nacional y la inversión. La mayor amplitud y profundidad de los mercados de renta variable ha permitido que los agentes económicos se enfrenten a decisiones de inversión como, por ejemplo, enajenar los activos de renta variable para obtener una rentabilidad por la diferencia entre los precios de compra y venta en el mercado o conservarlos para percibir rentas a través de los dividendos. Las tarifas impositivas que se aplican a los dividendos, participaciones y enajenaciones de acciones en Colombia son las que, en unidades de valor tributario (UVT), figuran en la tabla 5.5.

Tabla 5.5. Tarifa del impuesto a la renta de las personas físicas para dividendos y participaciones en Colombia

Rangos en UTV		Tarifa Marginal	Cálculo de la base gravable del impuesto marginal
Desde	Hasta		
> 0	600	0%	0
> 600	1.000	5%	(Dividendos en UTV - 1000 UVT) X 5%
> 1000	En adelante	10%	(Dividendos en UTV - 1000 UVT) X 10% + 20 UVT

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 2277 de 2022.

En vista de la estrechez de la base imponible que grava este tipo de rentas, es evidente que su contribución a la recaudación tributaria es escasa. Además, dado que la Ley 2277 de 2022 propuesta por el gobierno de Gustavo Petro Urrego grava los dividendos, participaciones y enajenaciones con tarifas del 15% y 20%, la participación de los agentes económicos (sobre todo los minoristas) podría verse desincentivada. Por ello, se propone reconfigurar la tarifa como se indica en la tabla 5.6.

Tabla 5.6. Tarifa propuesta del Impuesto a la renta de las personas físicas para dividendos, participaciones y enajenaciones en Colombia

Rangos en UTV		Tarifa Marginal	Cálculo de la base gravable del impuesto marginal
Desde	Hasta		
> 0	600	0%	0
> 600	1.000	4%	(Dividendos en UTV menos 600 UVT) X 4%
> 1000	2.000	5%	(Dividendos en UTV - 1000 UVT) X 5% + 20 UVT
> 2000	En adelante	15%	(Dividendos en UTV - 1000 UVT) X 15% + 1 UVT

Fuente: Elaboración propia a partir de los propuesto en la Ley 2277 de 2022.

La propuesta de modificación se plantea de la siguiente manera: a) aplicar un 0% a los dividendos, participaciones y enajenaciones que tengan un valor inferior a las 600 UVT, conservando el mínimo exento, b) aplicar un 4% a los dividendos, participaciones y enajenaciones comprendidos entre los 600 UVT y los 1000 UVT, c) aplicar un 5% más 20 UVT a los dividendos y participaciones que exceden de 1000 UVT hasta el tope de 2000 UVT y d) aplicar un 15% más 1 UVT a los dividendos y participaciones superiores a 2.000 UVT. Se estaría respetando el diseño proporcional inicial del impuesto y el mínimo exento, pero se mejoraría su capacidad recaudatoria para las rentas más altas, lo cual permitiría actuar como mecanismo de redistribución de la renta ya que el impuesto sería más progresivo que el vigente en este momento. Como ejemplo ilustrativo cabe señalar que actualmente un contribuyente con unos ingresos de 5.000 UVT por este tipo de rentas tendría que pagar una cuota líquida de 16 millones de pesos colombianos, mientras que con la nueva escala la cuota

líquida ascendería alrededor de los 23 millones de pesos colombianos, lo que representa un incremento en la recaudación tributaria de casi un 43% con respecto a la situación actual. Como se observa, este mecanismo se propone para promover la inversión de los accionistas minoritarios en renta variable e impulsar la redistribución del ingreso, la progresividad fiscal y la inclusión financiera en Colombia.

5.5.4. Integración del Monitoreo Fiscal Internacional

La información tributaria de carácter internacional es fundamental a la hora de estimar el recaudo tributario potencial y predecir el tamaño de la brecha fiscal. En lo referente al caso colombiano, la información tributaria internacional es insuficiente y ese es uno de los problemas que la administración tributaria debe tratar con especial atención. Además, la ausencia de instrumentos tributarios que faciliten la detección de las operaciones económicas transfronterizas ha sido otra de las causas que han promovido el incumplimiento tributario internacional en las últimas cinco décadas. Por esta razón, resulta necesario que la administración tributaria – a través de la Unidad de Investigación y Análisis Financiero (UIAF), liderada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – rastree enérgicamente las operaciones económicas y financieras internacionales que fomentan la pérdida de recaudo tributario en Colombia. El blanqueo de capitales, los precios de transferencia utilizados por las corporaciones multinacionales, el contrabando abierto y las operaciones efectuadas en jurisdicciones de fiscalidad flexible son operaciones económicas que han acentuado la pérdida de recaudo tributario en Colombia en las últimas décadas.

Estas operaciones económicas no son declaradas en el extranjero ni tampoco en la declaración de activos realizada en Colombia. Por tanto, el papel de la UIAF implica ayudar para que la administración tributaria colombiana pueda reducir progresivamente el incumplimiento tributario al integrar la revitalización técnica y tecnológica con la fiscalización y las auditorías internacionales que detecten dónde se esconden los recursos económicos que están defraudando en el ámbito trasfronterizo al sistema fiscal colombiano. Además, es necesario complementar esas actuaciones con: a) la suscripción de acuerdos específicos de intercambio automático de información tributaria internacional, b) la suscripción de acuerdos de doble imposición fiscal que cierren las posibles brechas normativas que ocasionan el arbitraje tributario internacional. Se debe promover la interconexión del sistema colombiano de información tributaria con los de las jurisdicciones que integran la OCDE y la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), entre otros, para que los movimientos económicos que conducen al incumplimiento tributario internacional logren ser mitigados. De

acuerdo con las Normas Internacionales de Transparencia Fiscal Internacional (TFI)¹⁰¹ que promulga la OCDE, y conforme al Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria Automática Internacional firmado en Berlín en 2014 (y refrendado en 2017 de forma multilateral por 54 naciones), Colombia ha trazado importantes retos y desafíos en materia de auditoría y detección de la evasión fiscal internacional. Sin embargo, resulta necesario que Colombia avance más hacia la consolidación de los acuerdos multilaterales mencionado, y que este mecanismo se complemente de forma decisiva con la revitalización técnica y tecnológica. Para ello se propone que el Ministerio de Hacienda cree un grupo de monitoreo especial, junto con la DIAN, dedicado única y exclusivamente a la consolidación y operatividad del Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria Automática Internacional, para que así la iniciativa no quede inoperante. Adicionalmente, el grupo debería ser el encargado de revisar los acuerdos de doble imposición a nivel trasfronterizo para poder auditar las posibles infracciones administrativas y facilitar las condiciones para reducir el arbitraje tributario internacionales. Para ello, resultaría clave que el grupo revise cuáles son las jurisdicciones en las que el Acuerdo de Berlín no surte efectos con el fin de propiciar los acercamientos necesarios que permitan el seguimiento de los capitales financieros. Lo anterior también se hará posible si se cuenta con la asistencia técnica del Comité de Basilea y el Banco de Pagos Internacionales (BIS), así como con el acompañamiento de la Cancillería Colombiana y la UIAF.

5.5.5. Reducción del costo fiscal

El costo fiscal en el que incurre Colombia – por las enormes exenciones, deducciones y prerrogativas, así como el uso inadecuado y poco moral de las mismas por parte de las personas físicas y jurídicas – conduce a que la brecha fiscal se amplíe. El problema viene de dos frentes distintos:

- La perforación de la base gravable que se hace por parte de los legisladores. En los últimos sesenta años las reformas tributarias en Colombia han venido acompañadas de las recomendaciones de diferentes Comisiones Técnicas Tributarias (CTT) que han sugerido los cambios técnicos que deberían tener las reformas tributarias para conseguir un verdadero cambio estructural que buscase la progresividad, la eficiencia recaudatoria y la distribución equitativa del ingreso. Sin embargo, estas iniciativas han resultado ser un proceso intrincado para Colombia porque las sugerencias técnicas de los cuerpos colegiados expertos no han sido atendidas en su totalidad por parte de los legisladores, que

¹⁰¹ El Régimen de Transparencia Fiscal Internacional habilita a los Estados para que dispongan de la información local e internacional de los residentes fiscales con el fin de optimizar el recaudo de origen internacional. Asimismo, es un marco elaborado para fiscalizar a las sociedades que tengan como responsabilidad reportar beneficios económicos y financieros a la administración tributaria del país en el que tengan su residencia fiscal. Estas normas de transparencia fiscal internacional son conocidas como normas anti-paraisos fiscales y pretenden impedir la elusión y la evasión fiscal generalizada en el extranjero.

han acabado favoreciendo la no imposición a las actividades económicas de los grandes capitales del país.

- La inadecuada utilización de los vehículos tributarios asociados a la ingeniería fiscal financiera. La sofisticación de los modelos financieros ha conseguido que las unidades productivas busquen los vacíos legales para acomodar las disposiciones tributarias y, con ello, erosionar la base gravable.

A continuación, se presentan algunas iniciativas con las que se podría tratar de contrarrestar los efectos comentados:

- Con respecto al primer frente, se propone crear una Comisión Técnica Tributaria Permanente (CTTP), integrada por funcionarios de la Procuraduría General de la República, la Contraloría General de la República, la Contaduría General de la República, la fiscalía General de la Nación, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. La misión de la CTTP debería ser monitorear, validar y avalar las exoneraciones que posiblemente aprobaría el Congreso de la República en cada actualización del marco tributario colombiano. Esta iniciativa favorecería, en cierta medida, la reducción del costo fiscal en Colombia y mitigaría el efecto conocido como captura del regulador¹⁰², tan frecuente en el funcionamiento económico del país.
- Con respecto al segundo frente, resulta necesario que el mecanismo de Control Electrónico de las Declaraciones con Saldo a Favor y el mecanismo de Fortalecimiento de las Auditorías vayan en línea con el progreso tecnológico para realizar un seguimiento a las operaciones económicas que estén vinculadas a la ingeniería fiscal financiera. Asimismo, es importante que la Contaduría General de la República ejerza su intervención denunciando y sancionando, mediante el Tribunal de Arbitramento y Ética Profesional, a los contables que faciliten su tarjeta profesional para erosionar la base gravable.

5.5.6. Fortalecimiento de multas, penas y sanciones (FMPS)

El incumplimiento de las responsabilidades fiscales ha sido históricamente considerado en Colombia más como una infracción administrativa que como una infracción de tipo penal. Por ello, en las disposiciones que han conformado el diseño tributario colombiano han prevalecido más las consideraciones del derecho administrativo que las del derecho penal.

¹⁰² La captura del regulador se define como el fallo estructural del regulador estatal cuando regula teniendo en cuenta los intereses de un grupo de interés específico y transgrediendo el interés general de la sociedad. Esto significa que el ente regulador estatal influye en las políticas públicas para favorecer a las rentas privadas (Boehm, 2005; Stigler, 2021).

A pesar de ello, el sistema tributario colombiano actual determina que los contribuyentes que incurran en incumplimiento tributario serán imputados con penas que van desde los 4 a los 9 años complementadas con multas y sanciones de elevado importe. No obstante, el marco tributario vigente establece que en el momento en que el contribuyente pague las cuantías no reportadas a la administración tributaria, le serán revocados los cargos. Esta disposición genera una profunda disonancia en términos de auditoría, detección y control del incumplimiento tributario porque el contribuyente interpretará la infracción administrativa y penal como una probabilidad de pago que depende de si es o no detectado por la administración tributaria. Por ello, es importante activar este mecanismo de fortalecimiento de multas, penas y sanciones, que contaría con el apoyo de un cuerpo colegiado de expertos tributarios y abogados penalistas – denominado Comisión del Diseño del Estatuto Anti evasión – que desarrollaría un mecanismo jurídico que delimite y tipifique las penas de índole penal y su correlativo traslado a las penas de privación de libertad, multas y demás tipos de sanciones, con la única excepción de exoneración en los casos en que se demuestre la no responsabilidad fiscal.

La consecución de este objetivo servirá para que las infracciones administrativas y penales no sean interpretadas por los contribuyentes como una probabilidad sino como una realidad de sanción, pago y reporte tributario. El funcionamiento de este mecanismo requiere que la comisión tributaria que diseñe las disposiciones anti-evasión también las actualice con periodicidad para incorporar cualquier nuevo supuesto de incumplimiento tributario en el esquema de tipificación de infracciones administrativas y penales.

Para terminar, cabe señalar que, a pesar de todas las reformas realizadas a lo largo de los años, el sistema tributario colombiano continúa siendo intrincando y altamente ineficiente, regresivo e inequitativo por una improvisada estructuración y una fallida modernización en el tiempo. El ENATC que hemos propuesto trata de promover una mejora estructural desde cuatro pilares que abarcan la mejora de la educación financiera, la potenciación de la eficiencia recaudatoria, la revitalización técnica y tecnológica y la puesta a punto del diseño tributario colombiano. Los mecanismos propuestos son iniciativas que pueden tomar tiempo para ser implementadas. Sin embargo, la voluntad de las diferentes entidades involucradas en la administración tributaria, el apoyo gubernamental, el fortalecimiento institucional, la financiación de la gerencia pública y la responsabilidad social fiscal harán del sistema tributario colombiano un instrumento eficaz y eficiente en términos recaudatorios. Así se rompería, por fin, la tendencia que han venido marcando los valores del coeficiente de Gini de las cinco últimas décadas.

Referencias

- Afonso, J. R., & Pacheco De Castro, K. (2016). Carga tributaria en Brasil: redimensionada y repensada. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 40, 1–16. <http://goo.gl/qYXFUm>
- Agudelo, L. V., Emilse, G., Duque, C., Rojas, S. R., Rosa, C., Coronado, P., Amanda, L., Díaz, R., Rubiela Velásquez, G., Blanca, B., Vargas, N., Fabio, M., Aguilera, A., Liliana, C., Cacia, E., Karla, L., Hurtado López, I., Liseth, A., Rivera, O., ... Romero, M. (2021). *Cultura de la contribución desde el espacio escolar experiencias e iniciativas significativas 2021*. DIAN.
- Ávila Mahecha, J., & Cruz Lasso, Á. (2015). *Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012* (No. 057).
- Boehm, F. (2005). Corrupción y captura en la regulación de los servicios públicos. *Revista de Economía Institucional*, 7(13), 245–263. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-59962005000200010&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Castañeda Rodríguez, V. M., & Díaz-Bautista, Ó. (2017). El Consenso de Washington: algunas implicaciones para América Latina. *Apuntes Del Cenes*, 36(63), 15–41. <https://doi.org/10.19053/01203053.V36.N63.2017.4425>
- Acto Legislativo 1 de 1986*, (1986) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=9440>
- Ley 223 de 1995*, (1995) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968>
- Ley 590 de 2000*, (2000) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=12672>
- Ley 905 de 2004*, (2004) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=14501>
- Ley 1819 de 2016*, (2016) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>
- Ley 2155 de 2021*, (2021) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=170902>
- Ley 2277 de 2022*, (2022) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>

DIAN. (2021). *Estrategia Rendición de Cuentas*.

<https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2021/Estrategia-Rendicion-de-Cuentas-2021.pdf>

Herschel, F. (1971). Taxation of agriculture and hard-to-tax groups. In R. Musgrave & M. Gillis (Eds.), *Fiscal reform for Colombia* (pp. 387–402).

https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=%09Herschel%2C+F.+%281971%29.+“Taxation+of+agriculture+and+hard-to-tax+groups”%2C+&btnG=

Jorratt, M. (2017). La equidad vertical y horizontal de los impuestos. In J. Carlos, G. Sabaini, J. P. Jiménez, & R. Martner (Eds.), *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina* (pp. 145–168). Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). www.cepal.org/es/suscripciones

Perry, G., & Cárdenas, M. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas*. Fedesarrollo.

<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1620>

Pita, C. (2000). La contribución del CIAT para mejorar la eficacia de las Administraciones Tributarias. In Ministerio de Economía y Hacienda (Ed.), *La tributación en un contexto de globalización económica: [XXXII Asamblea General del C.I.A.T.], 2000, ISBN 84-476-0428-4, págs. 283-298* (pp. 283–298). Ministerio de Economía y Hacienda. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1273247>

Rains, L., Bes, M., & Febres, J. (1996). *Reformas recientes de la política tributaria en América Latina*.

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34273/S9600580_es.pdf

Salazar Sierra, C. (2021, April 12). *La tarifa del impuesto de renta a empresas en Colombia es de las más altas de la Oede | Fedesarrollo*. Fedesarrollo. <https://www.fedesarrollo.org.co/es/content/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde>

Stigler, G. J. (2021). The Theory of Economic Regulation. In T. Ferguson & J. Rogers (Eds.), *The Political Economy: Readings in the Politics and Economics of American Public Policy* (pp. 67–81). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315495811-8/THEORY-ECONOMIC-REGULATION-GEORGE-STIGLER>

Tanzi, V., & Zee, H. H. (2002). *La política tributaria en los países en desarrollo*. International Monetary Fund. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781589060227/9781589060227.xml>

Capítulo 6

**CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS
DE INVESTIGACIÓN**

Hasta el momento actual Colombia se ha caracterizado por ser uno de los países de América Latina con mayor desigualdad en la distribución de los ingresos y por tener altos niveles de pobreza, junto a una inadecuada cobertura de las necesidades básicas. Estas limitaciones se explican por diversas razones como, por ejemplo, los choques económicos internacionales, la fluctuación de los precios de las materias primas, los crecientes niveles de inflación, los altos niveles de desempleo, el crecimiento desmedido del déficit fiscal, la debilidad institucional del país, la alta informalidad económica, el insuficiente desarrollo industrial, los altos grados de corrupción, la polarización política, la falta de planificación social y los altos niveles de incumplimiento tributario.

Entre todos ellos cabe destacar el importante impacto que tiene el incumplimiento tributario en el desarrollo económico y social del país. La ineficiencia en la recaudación de los tributos y su inadecuada asignación han sido un verdadero impedimento para que Colombia consiga reducir la desigualdad social. Asimismo, esta situación ha rezagado, a su vez, al sistema fiscal colombiano y ha imposibilitado que el país avance hacia un modelo recaudatorio que le permita convertirse en una jurisdicción de fiscalidad avanzada. Por todo lo anterior, esta Tesis Doctoral se ha centrado en estudiar el fenómeno del incumplimiento tributario y en proponer medidas proactivas que ayuden a superar los problemas que tiene el sistema fiscal del país. Partiendo de todas las ideas e hipótesis de trabajo que se han expuesto en los capítulos precedentes, en este se presentan las principales conclusiones obtenidas. Concretamente, el capítulo se ha organizado en tres apartados distintos:

- En el apartado 6.1 se describen las principales conclusiones a las que nos ha permitido llegar el ejercicio de investigación realizado.
- En el apartado 6.2 se presentan las principales limitaciones a las que se ha tenido que hacer frente a lo largo del estudio.
- En el apartado 6.3 se hace referencia a las futuras líneas de investigación que podrán ser desarrolladas tomando como punto de partida los hallazgos encontrados en esta Tesis Doctoral.

6.1. Conclusiones

Teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por esta Tesis Doctoral, las conclusiones de la misma se estructuran en los siguientes apartados: i) caracterización del incumplimiento tributario para el caso colombiano, ii) identificación de las principales causas del incumplimiento tributario en general y en el caso particular de Colombia, iii) asociación de las principales causas con factores o drivers que ocasionan incumplimiento tributario en Colombia, iv) confirmación de la insuficiencia recaudatoria estructural del sistema fiscal colombiano y análisis de su evolución a lo largo del tiempo, v) determinación de la brecha fiscal

y del efecto que el incumplimiento tributario ha tenido en los IPTs colombianos a lo largo del período estudiado, vi) propuesta de medidas proactivas que ayuden a mejorar la situación tributaria del país en el futuro, vii) fortalecimiento de la cohesión entre las instituciones públicas, los gremios productivos y los centros de pensamiento académico y viii) desconcentración del recaudo tributario.

i) Caracterización del incumplimiento tributario para el caso colombiano

En esta Tesis Doctoral se ha presentado el concepto de incumplimiento tributario haciendo referencia a las dos formas en que se puede manifestar: la evasión y la elusión tributarias. Distinguir entre esas dos formas de incumplimiento no ha sido una tarea fácil porque no en todas las jurisdicciones fiscales se producen por las mismas circunstancias y porque la naturaleza de esos fenómenos es distinta en distintos países. Por ello, en el caso colombiano ha sido necesario realizar una caracterización precisa y una delimitación conceptual del incumplimiento tributario para tener en cuenta las realidades sociales, institucionales y económicas que, históricamente, han impactado los IPTs en el contexto nacional. Esa caracterización y delimitación conceptual no solo permitieron identificar las causas y los factores que dan origen al incumplimiento tributario en Colombia, sino que facilitaron la identificación de la pérdida de recaudación directa e indirecta y la elaboración de una propuesta de medidas proactivas que ayude a mejorar la situación tributaria del país en el futuro.

ii) Identificación de las principales causas del incumplimiento tributario en general y en el caso particular de Colombia

Al analizar pormenorizadamente el incumplimiento tributario se ha visto que este puede explicarse por causas de diversa naturaleza y que pueden tener mayor o menor importancia dependiendo de las características del país que se esté analizando. Las causas identificadas (y analizadas en el caso colombiano) están fundamentalmente asociadas a:

1. **Motivaciones sociales y/o psicológicas.** La conducta y la moral tributaria juegan un papel fundamental a la hora de que el contribuyente tome la decisión de pagar impuestos o no. Asimismo, la educación tributaria, el sentimiento de desilusión y la pérdida de confianza en la gestión pública son causas que influyen decididamente en el deber cívico de tributar.
2. **Actividades económicas internacionales.** Los flujos internacionales de capitales financieros, el arbitraje regulatorio internacional, la existencia de jurisdicciones de baja tributación y la innovación financiera son fundamentales para que se materialice el ocultamiento, el fraude y el incumplimiento tributario.

3. **Fallos institucionales.** La inadecuada gerencia pública afecta no solo a la cobertura de las necesidades básicas insatisfechas de la sociedad sino también a la recaudación de impuestos y promueve la ampliación del incumplimiento tributario.
4. **Actividades delictivas/economía sumergida.** Las actividades económicas que defraudan al Estado y que se desarrollan en un entorno de informalidad y criminalidad contribuyen al aumento del incumplimiento tributario. Esto es así porque esas actividades económicas generan rentas ilegales que no son detectadas por los organismos de control y tampoco por la administración tributaria.
5. **Fluctuaciones económicas que fragmentan la estabilidad macroeconómica.** Por un lado, la inestabilidad económica trae consigo el deterioro de los ingresos disponibles y de la actividad productiva incrementando la desocupación laboral y por ende el incumplimiento tributario. Por otro lado, el deterioro de las condiciones macroeconómicas lleva a que los contribuyentes busquen distintas alternativas para obtener ahorro tributario.

iii) Asociación de las principales causas con factores o drivers que ocasionan incumplimiento tributario en Colombia

Cada una de las causas estudiadas en esta Tesis Doctoral se ha identificado con un factor o driver que genera incumplimiento tributario, aunque los dos últimos tipos de causas se han asociado a un único factor. Concretamente, los factores propuestos se denominan: i) factor psico-social, ii) factor transfronterizo-externo, iii) factor institucional y iv) factor estructural y de fragmentación económica. El análisis de estos factores en el caso colombiano ayudó a conocer la realidad del país y a entender cuáles son las causas que deterioran los IPTs nacionales. Estos factores se describen a continuación a la luz de la realidad de Colombia:

1. **Factor psico-social (FPS).** Hechos como la elevada informalidad que existe en Colombia ponen de manifiesto que la conciencia tributaria del país es muy baja. Una de las razones que pueden explicar esta situación es la falta de educación tributaria. El desconocimiento ha impedido que las generaciones de los últimos 50 años comprendan la importancia que tiene pagar impuestos para el bienestar colectivo. A esto hay que añadir que los escasos programas de alfabetización fiscal que se han implementado carecen de pedagogía y del alcance necesario para combatir el sentimiento de desilusión y desconfianza de la sociedad en lo relativo a la gestión del sector público nacional.
2. **Factor transfronterizo-externo (FTE).** Es evidente que el incumplimiento tributario se ha visto impulsado en Colombia por la falta de acuerdos de doble imposición y por la escasez de acuerdos

de intercambio internacional de información tributaria. Asimismo, el crecimiento vertiginoso de las innovaciones financieras ha llevado a que los contribuyentes encuentren en estos vehículos financieros una alternativa para eludir el pago de impuestos, ya que no pueden ser fácilmente rastreables por la administración tributaria. Y en lo que se refiere a las corporaciones multinacionales colombianas, a veces estas utilizan los precios de transferencia como un mecanismo de ocultamiento y planeación tributaria agresiva, que ocasiona un impacto negativo en los IPTs nacionales.

3. **Factor institucional (FI).** La debilidad de las instituciones públicas, especialmente de administración tributaria, ha favorecido que haya incumplimiento tributario en Colombia. La gravedad de la situación está en que esta debilidad no solo se observa en la administración tributaria de las ciudades capitales sino también en los territorios del interior del país, lo cual promueve la pereza fiscal de manera generalizada. A esto se añade la lenta modernización de los sistemas de información utilizados y la limitada asistencia técnica que la administración tributaria central ofrece a los entes territoriales. Todas estas limitaciones, que están relacionadas con el buen funcionamiento de las instituciones, han impedido que el recaudo tributario crezca en Colombia en la medida en la que cabría esperar y que las auditorías fiscales tengan la efectividad esperada sobre la reducción del incumplimiento tributario.
4. **Factor estructural y de fragmentación económica (FEFE).** Las actividades económicas asociadas a la economía sumergida también han inducido a la intensificación del incumplimiento tributario en Colombia. El incremento progresivo del narcotráfico, la prominente corrupción, el lavado de activos, el desarrollo de mercados negros (como, por ejemplo, los relacionados con el contrabando o el comercio de artículos robados), el secuestro y la extorsión (derivados del conflicto armado y la descomposición social) son graves problemas de tipo estructural que han promovido el incumplimiento tributario en el país. Lamentablemente Colombia ha sido cercada por la infiltración de mafias en la sociedad, el funcionamiento activo de los cárteles de la cocaína y las acciones al margen de la ley de bandas criminales y grupos insurgentes que históricamente han hecho un profundo daño social y contribuyen a promover el fraude fiscal.

A estos serios problemas que presenta el Estado colombiano se le suman las fluctuaciones económicas que se han producido en las últimas cinco décadas. Como el modelo de crecimiento económico del país depende en gran medida de las exportaciones de materias primas (como el petróleo o el carbón), este ha sido históricamente vulnerable a los choques económicos internacionales. Por eso, las crisis económicas que ha vivido el país en las últimas décadas han

fragmentado el desempeño económico y han limitado la productividad factorial del tejido empresarial colombiano, incrementando la tasa desempleo y la pobreza e impidiendo que el incumplimiento tributario se reduzca.

Actualmente, como consecuencia de la pandemia de COVID-19 y la guerra de Ucrania, la fluctuación de los precios internacionales de esas materias primas ha dado lugar a una marcada volatilidad en la tasa de cambio y un incremento significativo de la inflación. Estas son algunas de las causas que en estos momentos están fragmentado la estabilidad macroeconómica en Colombia y que, en parte, están ocasionando el incumplimiento tributario en Colombia.

iv) Confirmación de la insuficiencia recaudatoria estructural del sistema fiscal colombiano y análisis de su evolución a lo largo del tiempo

Desde el año 1970 ha habido quince gobiernos distintos en Colombia. Todos ellos han llevado a cabo reformas tributarias con el propósito último de incrementar el recaudo, pero sin resultados contundentes en la reducción del incumplimiento tributario. La exhaustiva revisión de todas las reformas implementadas que se ha realizado en esta Tesis Doctoral permite poner de manifiesto que el sistema fiscal colombiano se ha destacado, a lo largo del tiempo, por ser inestable (debido a los permanentes cambios en la legislación tributaria) y endeble (no solo en su capacidad para mejorar la recaudación tributaria, sino también en la de implementar medidas proactivas que permitan reducir la evasión y la elusión tributarias). Actualmente la presión tributaria colombiana es una de las más bajas de América Latina, lo cual confirma la limitada eficiencia recaudatoria y la insuficiente capacidad de la administración tributaria para atenuar el incumplimiento tributario.

El análisis pormenorizado de la estructura fiscal de Colombia que se ha realizado en esta Tesis Doctoral nos ha permitido confirmar que los tributos que tienen mayor participación en el total de la recaudación tributaria son el IVA y el impuesto a la renta de las personas físicas (naturales y jurídicas). Así, dentro de la estructura de los IPTs colombianos, se puede apreciar que por cada unidad monetaria que recibe la administración tributaria cerca de 0,90 unidades monetarias son aportadas por el IVA y el impuesto a la renta de las personas físicas, lo cual confirma que la base imponible en Colombia es estrecha y está altamente concentrada en estos dos tributos.

Esta situación ocasiona que los contribuyentes soporten una alta carga tributaria e incurran en el incumplimiento tributario como mecanismo informal de compensación. Por esta razón es importante que la arquitectura tributaria colombiana avance hacia un modelo de fiscalidad que distribuya la carga tributaria de manera diferente y que reduzca su nivel de concentración con la ayuda de nuevos tributos

que conduzcan a mejorar la eficiencia recaudatoria y no generen efectos distorsionantes de tributación. Puesto que el IVA y el impuesto a la renta de las personas físicas son los tributos en los que más se evade, estos son los que se han incluido en la parte empírica de la Tesis Doctoral.

La arquitectura tributaria colombiana ha presentado históricamente fallos porque en ella prevalecen las debilidades institucionales (entre las que se incluye la corrupción del sector público) y los intereses políticos, lo cual promueve progresivamente la evasión y la elusión tributarias. Un ejemplo de ello se pone de manifiesto, en los marcos tributarios que han regido en la historia reciente de Colombia. En esos marcos tributarios, la carga tributaria que se impone a las personas jurídicas es mayor a la asignada a las personas naturales lo cual impacta en la competitividad y la productividad, especialmente, de las organizaciones productivas que pertenecen al segmento empresarial de las mipymes.

Es evidente que Colombia en su premura por aumentar la recaudación fiscal no solo ha utilizado las reformas tributarias para conseguir el incremento de los recursos fiscales, sino que ha creado impuestos antitécnicos y en algunos casos tributos que gravan dos, tres y hasta cuatro veces a las personas jurídicas, lo cual se convierte en una causa importante de incumplimiento. Estos fallos estructurales se evidencian, por ejemplo, con el incremento de la tarifa del IVA del 16% al 19%, incremento marginal regresivo que ha impactado en la renta disponible de los agentes económicos, o con la creación del Gravamen a los Movimientos Financieros (4x1000), tributo que se incluyó en el año 1999 en la estructura tributaria colombiana con la idea de que solo estuviera vigente durante dos o tres períodos fiscales. Sin embargo, el tributo se ha mantenido a lo largo de las últimas dos décadas debido a que la administración tributaria lo convirtió en una de las fuentes ordinarias de los ingresos corrientes de la nación.

Otro de los fallos que en nuestra opinión presenta la estructura actual del sistema fiscal colombiano tiene que ver con el modo en el que las reformas tributarias gravan a la industria manufacturera. Por ejemplo, en la reforma tributaria que actualmente rige, propuesta por la administración del presidente Petro Urrego, la industria de elaboración de productos alimenticios (producción de alimentos ultra procesados y bebidas azucaradas) y el sector minero energético (el cual genera el 50% de las exportaciones colombianas y el 40% de los ingresos fiscales) han sido gravados con varias tarifas marginales. Las disposiciones fiscales actuales han intensificado la carga tributaria a las unidades productivas con la creación y el incremento de tarifas marginales en los tributos que gravan, por ejemplo, el patrimonio, los dividendos, las enajenaciones de activos fijos y activos financieros.

Además, la estructura tributaria vigente también grava la utilización de plásticos en el proceso productivo, las emisiones de dióxido de carbono y la producción de alimentos ultra procesados, lo cual

puede diezmar a medio plazo la competitividad y productividad del tejido empresarial colombiano. En concreto, el aumento de la carga tributaria de esta forma desmedida podría convertirse en una causa adicional de incumplimiento en las futuras vigencias fiscales. Finalmente, y teniendo en cuenta la insuficiencia recaudatoria estructural del sistema fiscal colombiano y su evolución a lo largo del tiempo, se puede concluir que actualmente Colombia se encuentra en un cambio de paradigma fiscal. La administración Petro Urrego ha diseñado un marco tributario ambicioso el cual proyecta recaudar 20 billones de pesos por cada vigencia fiscal. De lograrse ese panorama tributario, el sistema fiscal colombiano alcanzaría una recaudación adicional cercana a los 80 billones de pesos por concepto de impuestos directos e indirectos. Ese panorama fiscal contribuiría sustancialmente a que se mejorara la presión tributaria nacional y la distribución del ingreso en el tiempo.

Aunque dicho escenario es propicio, para lograr la estabilidad del marco fiscal del mediano plazo para Colombia, es importante mencionar que aún la estructura tributaria, propuesta por la reforma Petro Urrego, contiene rasgos de fiscalidad distorsionante. Esa situación está basada en los múltiples tributos que han sido imputados al sector empresarial colombiano lo cual puede ocasionar que carga tributaria adicional se traslade finalmente a nivel general de precios de la economía. Este escenario, de fiscalidad distorsionante, puede traer consigo, desempleo, pérdida de productividad al sector empresarial colombiano y desaceleración económica.

Por tanto, y partiendo de la base que Colombia necesita incrementar la recaudación tributaria, se hace necesario que la próxima reforma tributaria, que impulse el gobierno de turno, proponga cambios en la estructura fiscal que aliviane la carga tributaria sobre los sectores productivos y que enfoque sus esfuerzos tanto en estructurar un sistema de fiscalidad empresarial diferenciado como en incrementar la fiscalidad del impuesto a la renta sobre las personas naturales.

v) Determinación de la brecha fiscal y del efecto que el incumplimiento tributario ha tenido en los los IPTs colombianos a lo largo del período estudiado

En esta Tesis Doctoral se ha puesto de manifiesto que la medición del incumplimiento tributario en Colombia es una tarea dificultosa no solo por la inestabilidad del sistema fiscal del país y la escasa disponibilidad de datos de carácter económico, social y tributario, sino también por la dificultad que se presenta en el momento de diferenciar conceptualmente entre la evasión y la elusión tributarias. Hay varias metodologías y métodos que pueden ayudar a cuantificar el incumplimiento tributario. En esta Tesis Doctoral se han organizado esos métodos y metodologías en torno a tres enfoques distintos: los

métodos de enfoques globales, los métodos de información parcial y los métodos estadísticos y/o econométricos.

Todos esos métodos presentan ventajas y desventajas. Es más, dependiendo de la calidad, cantidad y naturaleza de la información disponible unos pueden llegar a ser más efectivos que otros para llegar a dimensionar la magnitud del incumplimiento tributario. Al tener en cuenta las limitaciones del caso colombiano se concluyó que los métodos estadísticos y/o econométricos, concretamente los modelos de ecuaciones estructurales (SEM), son los que mejor podrían facilitar la medición del impacto del incumplimiento tributario en los IPTs. Por esta razón se construyó un SEM que, a través de once variables observadas y tres variables latentes, permitió estimar el impacto del incumplimiento tributario en la recaudación tributaria colombiana.

Los resultados arrojados por el SEM mostraron un sorprendente hallazgo: el incumplimiento tributario por economía sumergida es quien contribuye en mayor medida al detrimento a la recaudación tributaria en Colombia. Este factor está relacionado con la tasa de inflación, las variaciones del índice de Gini y la emisión de efectivo. Concretamente, por cada punto porcentual que aumenta el incumplimiento tributario por la economía sumergida los IPTs se reducen en el 52% en cada vigencia fiscal. El incumplimiento tributario asociado al impago del impuesto a la renta de las personas físicas es otro de los factores que influyen en el detrimento de los IPTs colombianos. Este factor está relacionado con el grado de apertura económica al que está expuesta la economía, la tasa de crecimiento económico, la pérdida de participación de la industria en la producción interna del país y la pérdida de recaudo en el impuesto a la renta de las personas naturales y jurídicas. Concretamente, por cada punto porcentual que aumenta el incumplimiento tributario asociado al impago del impuesto a la renta de las personas físicas los IPTs se reducen alrededor del 47% en cada vigencia fiscal.

El incumplimiento tributario asociado a la inestabilidad macroeconómica también ocasiona el detrimento de los IPTs debido a la inestabilidad de algunos agregados macroeconómicos. Concretamente, la inestabilidad de la balanza comercial, el crecimiento del acervo nominal de dinero (como medida de política monetaria) y el aumento de las importaciones deterioran la recaudación tributaria y promueven la evasión y la elusión tributarias en Colombia. Así, por cada punto porcentual que aumenta el incumplimiento tributario asociado a la inestabilidad macroeconómica los IPTs se reducen en cerca del 23% en cada vigencia fiscal (ver anexo 1).

Una vez se estimó el impacto del incumplimiento tributario por *eim*, *eirc* y *ese* en los IPTs colombianos, se procedió a determinar el valor monetario de la brecha fiscal en Colombia. Para lograr obtener este cálculo se tuvo cuenta la cifra base del nivel de recaudación tributaria actual de Colombia

y se relacionó con los niveles de recaudación histórica perdida en el período en estudio como consecuencia a *eim*, *irc* y *ese*. Por lo tanto, el valor estimado de la brecha fiscal en Colombia expone que la reducción del 23% de los IPTs, y como consecuencia del incumplimiento tributario por *eim*, corresponde a una pérdida de recaudación cercana a los 46 billones de pesos en cada vigencia fiscal. Por otra parte, la reducción del 47% de los IPTs, y debido al incumplimiento tributario por *irc*, ocasiona una pérdida de recaudación alrededor de los 94 billones de pesos en cada vigencia fiscal. Finalmente, la reducción del 52% de los IPTs, y a causa del incumplimiento tributario por *ese*, diezma la recaudación tributaria en 104 billones de pesos en cada vigencia fiscal.

Tabla 6.1 Estimación de la brecha tributaria y el incumplimiento tributario

Tipo de brecha		Valor en billones de COP		Valor total en billones COP	Valor en EUR	Valor total en EUR	Valor en USD	Valor total en USD	Porcentaje sobre el PIB colombiano	Valor del recaudo tributario efectivo en billones de COP	Valor del recaudo tributario potencial colombiano en billones de COP	Porcentaje de la Brecha fiscal como proporción del recaudo potencial	Porcentaje de incumplimiento tributario en el que se reducen los IPTs
Brecha tributaria ocasionada por <i>eim</i>	Pérdida de recaudación directa	46	140	244	10.105.914	53.605.285	11.036.468	58.541.267	3,29%	200	444	10,36%	22,70%
		94			20.651.216		22.552.783		6,71%			31,53%	47,10%
Brecha tributaria ocasionada por <i>irc</i>	Pérdida de recaudación indirecta	104	22.848.154		24.952.015		7,43%		23,42%			51,70%	
Brecha tributaria ocasionada por <i>ese</i>													

Fuente: Elaboración propia

En concreto, la estimación de la brecha fiscal para Colombia, en el período de estudio, expone que el sistema fiscal colombiano incurrió en una pérdida directa de recaudación por evasión y elusión tributarias por valor de 140 billones de pesos. En ese mismo marco analítico, el cálculo de la brecha fiscal en Colombia expone que la pérdida indirecta ocasionada por la economía sumergida fue cercana a los 104 billones de pesos en cada vigencia fiscal. Fruto de esta estimación, se concluyó que el Estado colombiano dejó de recaudar alrededor de 244 billones de pesos (equivalente a 53,6 millones de euros)

en cada vigencia fiscal monto que, de llegar a recaudarse, incrementaría los IPTs nacionales y contribuiría a que el país alcanzara un paradigma recaudatorio diferente que le permitiera transformarse en una jurisdicción de fiscalidad avanzada en el futuro.

vi) Propuesta de medidas proactivas que ayuden a mejorar la situación tributaria del país en el futuro

Concretamente, se ha diseñado un esquema para una nueva arquitectura tributaria para Colombia (ENATC) que se apoya en cuatro pilares: i) la mejora de la educación tributaria, ii) el fortalecimiento de la eficiencia recaudatoria, iii) la revitalización técnica y tecnológica y iv) la puesta a punto del diseño tributario. Los elementos clave de estos pilares son los siguientes:

1. **Mejora de la educación tributaria.** Se propone crear una Unidad Nacional de Educación Tributaria (UNET), que estaría liderada por la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Esta unidad educativa promovería la alfabetización tributaria poniendo el énfasis en cuatro grupos sociales: a) las instituciones de educación superior y los colegios, b) los gremios y empresarios del segmento de mipymes, c) los funcionarios públicos de las entidades oficiales y d) los alcaldes y gobernadores de los territorios colombianos.
2. **Fortalecimiento de la eficiencia recaudatoria.** En este caso se proponen varias acciones proactivas que debe llevar a cabo la administración tributaria para incrementar el recaudo tributario. Concretamente, habría que dirigir los esfuerzos hacia: a) detectar cuáles son los agentes que aún no pagan el impuesto a la renta de las personas físicas (debido a los beneficios tributarios vigentes), b) hacer un seguimiento proactivo a la evasión del IVA y c) ampliar la base gravable con otros impuestos que puedan ayudar a elevar la recaudación tributaria y la presión fiscal en Colombia. Adicionalmente, se desarrolló un índice de eficiencia de la política tributaria (IEPT) que permite evaluar en qué medida la presión fiscal de una jurisdicción va acompañada por cambios en la redistribución de los ingresos tanto en el momento actual como a lo largo del tiempo. En este caso el IEPT se aplicó a Colombia, mostrando una ligera mejoría desde el año 1970 que se debe fundamentalmente al aumento de la presión fiscal y que lamentablemente no se ha acompañado de mayor equidad en la redistribución de los ingresos.
3. **Revitalización técnica y tecnológica.** Se propone poner en marcha varios mecanismos de mejora como: la implementación obligatoria de la factura electrónica, la reconversión electrónica obligatoria para todos los segmentos empresariales, la segmentación empresarial tributaria, la integración de los sistemas informáticos, el fortalecimiento de las competencias del capital humano

de la administración pública, el fortalecimiento de las auditorías tributarias, el control electrónico de las declaraciones con saldo a favor, la interconexión de las auditorías fiscales internacionales, la compensación automática tributaria por denuncia de terceros y la declaración electrónica presuntiva.

4. **Puesta a punto del diseño tributario.** Se propone que el sistema fiscal incluya mecanismos como:
 - i) la compensación estratificada del IVA, ii) la segmentación empresarial en el impuesto a la renta de las personas físicas (mipymes y grandes empresas), iii) la reestructuración del impuesto a la renta de las personas físicas: dividendos, participaciones y enajenaciones, iv) la integración del monitoreo fiscal internacional, v) la reducción del costo fiscal y vi) el fortalecimiento de multas, penas y sanciones a la infracción tributaria.

vii) Fortalecimiento de la cohesión entre las instituciones públicas, los gremios productivos y los centros de pensamiento académico

Para poder desarrollar y poner en marcha esas propuestas en el seno del sistema fiscal colombiano resulta necesario que la administración tributaria tenga mayor cohesión con algunas entidades del sector público, gremios productivos y centros de pensamiento académico. A continuación, se efectúan una serie de recomendaciones en las que se describe con cuál de esas instituciones debería trabajar la administración tributaria para encaminar al sistema fiscal colombiano hacia el fortalecimiento recaudatorio y la reducción del incumplimiento tributario:

1. Es necesario que la administración tributaria colabore activamente con los entes de control y la *Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF)* con el fin de fortalecer los mecanismos que permitan rastrear con mayor rigor las operaciones económicas que, a día de hoy, están asociadas a la economía sumergida (nacionales e internacionales) y que no permiten reducir el incumplimiento tributario.
2. Es importante que en el trabajo conjunto que realizan la DIAN, el DANE, el Ministerio de Trabajo y el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación se busquen diferentes caminos para cuantificar y reducir la informalidad laboral y empresarial en Colombia. Este trabajo cohesionado podría aportar elementos sustanciales para formalizar gradualmente las actividades económicas y que así se puedan generar puestos de trabajo de calidad. El trabajo de calidad facilita que se pueda asumir la carga tributaria y contribuye al crecimiento del recaudo tributario y a la reducción del incumplimiento tributario nacional.

3. Una de las prioridades en las que se debe centrar la administración tributaria, concretamente a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es definir el grado de articulación y correspondencia que debe haber entre las recomendaciones de las distintas comisiones técnicas tributarias (nombradas por el gobierno nacional) y los marcos tributarios aprobados por el Congreso de la República. Es evidente que las recomendaciones hechas a lo largo de los últimos 50 años por expertos tributarios han sido asumidas por la administración tributaria colombiana en primera instancia. Sin embargo, han sido históricamente ignoradas por el Congreso de la República. Esta falta de coordinación e implicación conjunta ha impedido que Colombia tuviese una verdadera reforma tributaria estructural, y esto, a su vez, ha promovido la estrechez y la perforación de la base imponible, debido a que los intereses de orden político han prevalecido sobre las necesidades sociales de la población colombiana.
4. Otra de las recomendaciones implica desconcentrar la tributación de impuestos como el IVA y la renta de las personas físicas (jurídicas) y buscar la productividad de otro tipo de impuestos que equilibre el esfuerzo fiscal de los contribuyentes. Esta apuesta tributaria puede llevarse a cabo gravando a los contribuyentes que posean activos en el exterior y especialmente aquellos que tengan capitales en las jurisdicciones de fiscalidad reducida.
5. Otra de las recomendaciones que ayudarían a que Colombia caminase hacia otro paradigma recaudatorio y moviese ficha para convertirse en una jurisdicción de fiscalidad avanzada está relacionada con la modernización técnica y tecnológica de los sistemas de información tributaria. Como se mencionó en el capítulo 5 de esta Tesis Doctoral, la asimetría y poca cohesión entre los sistemas de información que administra la DIAN no ayuda mucho. Es por lo anterior que se hace necesario que la administración tributaria ponga de manifiesto sus necesidades tecnológicas ante los ministerios de Hacienda y Crédito Público y Ciencia Tecnología e Innovación, con el fin de encontrar alternativas que contribuyan no solo a superar las brechas tecnológicas que impiden la optimización del recaudo tributario en Colombia sino a fortalecer los mecanismos tecnológicos que optimicen la detección de los evasores, el cobro coactivo de los impuestos nacionales y el control de las actividades económicas realizadas en el extranjero. Es importante que la asistencia técnica institucional comentada sea acompañada por el Ministerio de Relaciones Exteriores el cual, mediante la gestión de su política exterior, logre la suscripción de un mayor número de tratados de intercambio de información tributaria internacional que permitan sistematizar los movimientos financieros internacionales de los contribuyentes que residan en Colombia.

6. La urgencia por reducir el déficit fiscal y el endeudamiento público colombiano ha llevado a que la política tributaria solo concentre las necesidades de financiación del Estado en la reestructuración del ingreso tributario. Ahora bien, aunque es importante examinar cómo se puede incrementar la presión tributaria en Colombia también es importante reestructurar el gasto público para intentar reducir el déficit fiscal. Por ello, la administración tributaria (a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público) debería coordinar su gestión con la Comisión del Gasto y la Inversión Pública con el fin de analizar si la capacidad recaudatoria nacional puede financiar el gasto público y si dicha relación tiene correspondencia, a medio plazo, con el marco fiscal y la regla fiscal que rige al país.
7. En esa misma dirección, es importante que la Comisión del Gasto y la Inversión Pública haga un seguimiento más exhaustivo de la ejecución eficiente del gasto público en Colombia. Ese monitoreo, junto con la acción de la Procuraduría General de la Nación y la Contraloría General de la Nación, podrá consolidar la rendición de cuentas del gobierno nacional en materia de inversión social, lo cual emitirá nítidas señales a los contribuyentes sobre la importancia de cumplir con el deber cívico de tributar y hará que crean que la gestión pública vale la pena.
8. Es importante que Colombia siga avanzando en la suscripción de acuerdos de doble tributación y acuerdos de intercambio de información tributaria transfronteriza. Para ello se recomienda que la administración tributaria una sus esfuerzos a los del Ministerio de Relaciones Exteriores para suscribir nuevos acuerdos que permitan que el sistema fiscal colombiano vaya en línea con las recomendaciones de la OCDE y el marco de Basilea (promovido por el Banco Internacional de Pagos) en materia de transparencia fiscal y financiera.
9. Es importante que Colombia avance hacia un sistema fiscal en el que se definan tarifas impositivas diferenciadas para las mipymes y las grandes empresas. Por esa razón, es necesario que la administración tributaria, junto con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Ciencia Tecnología e Innovación y los gremios productivos del país, diseñen una nueva arquitectura tributaria que haga posible distribuir, de forma mucho más justa, la carga tributaria entre los diferentes segmentos productivos y con especial atención en unidades productivas de menor dimensión. Así se conseguirá asignar cargas tributarias más justas a cada segmento productivo, dependiendo no solo de su tamaño sino también de su capacidad productiva. De este modo se estarán dando pasos para que un importante número de mipymes avancen hacia la formalización empresarial y mejore la productividad factorial, lo cual, a su vez, permitirá incrementar la presión tributaria en Colombia.

10. Es necesario que las excesivas prerrogativas, deducciones y descuentos sean eliminados gradualmente para conservar solo aquellos que en realidad contribuyan al fortalecimiento de la productividad empresarial y a la creación de empleo formal. Por esta razón se recomienda que la administración tributaria y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público creen una comisión técnica con el concurso de los gremios productivos, los centros de pensamiento y la academia colombiana que debe analizar cuáles de esos beneficios tributarios son realmente propicios para contribuir a que el tejido empresarial del país avance hacia la productividad y la competitividad.

viii) Desconcentración del recaudo tributario

La implementación y la concentración del recaudo tributario, en el IVA y en el impuesto a la renta de las personas físicas (y jurídicas) ha promovido regresividad fiscal en Colombia por diversos motivos:

1. El incremento del IVA ha provocado históricamente efectos de fiscalidad distorsionante en el ingreso real de los colombianos. Ese escenario abre la posibilidad para que la administración tributaria, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el DNP estudien, en conjunto, los diferentes caminos que permitan progresivamente descentralizar, en una parte, ese tributo del recaudo tributario colombiano. Estudiar la desconcentración de este tributo debería dar paso a examinar su estructura y explorar la posibilidad de generar tarifas diferenciadas que contrarresten las brechas sociales en Colombia.
2. El impuesto a la renta de las personas físicas (jurídicas) ha ocasionado efectos distorsionantes, en comparación con otros países de la región latinoamericana, en la productividad y la competitividad empresarial. La tarifa de este impuesto desfavorece las operaciones económicas de las empresas colombianas pues reduce su productividad y competitividad internacional en la región latinoamericana. Es por esta razón que se hace necesario conformar una comisión técnica tributaria que centre sus esfuerzos en analizar la configuración del impuesto a la renta de las personas físicas y la redistribución de la carga tributaria en otros tributos que no forjen una fiscalidad distorsionante al tejido empresarial colombiano.

6.2. Limitaciones del estudio

Algunas de las limitaciones presentadas a lo largo de este ejercicio investigativo fueron las siguientes:

- i) **Delimitación conceptual.** Como se mencionó en el capítulo 2, de esta Tesis Doctoral, la diferenciación conceptual entre la evasión y la elusión tributarias no es una tarea fácil. Esto es así porque los dos

fenómenos tienen puntos en común que generan ambigüedades en su definición y en la interpretación de las causas que los ocasionan. En el caso colombiano se logró evidenciar que no existe una definición estándar ni un consenso académico y científico sobre las causas que ocasionan el incumplimiento tributario en el país. Esa limitación, dificultó el surtir la etapa de especificación del SEM y el seleccionar adecuadamente las variables observadas que permitieran explicar el fenómeno y formular de manera lógica el modelo. El condicionamiento comentado, fue superado gracias a dos actividades: a) al aporte de varios trabajos académicos, desarrollados por la comunidad científica internacional, los cuales contribuyeron al entendimiento de las diferentes vertientes conceptuales que se presentan en la evasión y la elusión tributarias y b) a las entrevistas de campo, que se realizaron a funcionarios de la administración tributaria nacional y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, las cuales allanaron un camino académico para lograr entender las realidades fiscales colombianas. Esas dos actividades permitieron que el ejercicio investigativo, de esta Tesis Doctoral, conociera con mayor detalle la conceptualización del fenómeno tributario (conforme a las realidades propias del sistema fiscal colombiano) y avanzara hacia: a) la identificación de las variables observadas, b) la recolección de la información estadística que viabilizara la construcción de las variables latentes y c) la implementación de las siguientes fases con las que se estimaría el SEM.

- ii) **Disponibilidad de datos.** A pesar de haber superado las limitaciones conceptuales comentadas, se identificó que algunas estadísticas económicas, sociales y tributarias en Colombia no estaban disponibles y/o presentaban información parcializada en el tiempo. Esta limitación acarreó dificultades al desarrollo de este trabajo, en una primera instancia, porque la falta de datos condicionó, el tamaño de la muestra estadística y la construcción de las variables latentes que integrarían el SEM proyectado. Esa restricción fue superada, en primera instancia, revisando detalladamente la especificación del modelo propuesto y buscando información estadística adicional en instituciones y centros de investigación internacionales. Sin embargo, pese a que se lograron recopilar las series estadísticas necesarias, y teniendo en cuenta que el período de investigación se centró entre los años 1970-2022, las condiciones económicas y sociales de Colombia cambiaron durante la pandemia COVID-19 lo cual propició que algunos datos ocasionaran inestabilidad y no significancia estadística en el SEM. Por esta razón se decidió delimitar el período de estudio, entre los años 1970-2018, el cual aportó una mayor estabilidad, mejor significancia estadística y ajuste al modelo (ver anexo 1). Lo cierto es que una vez sean superadas esas limitaciones de información, en el futuro, el presente estudio podrá ser actualizado y será posible desarrollar, con mayor facilidad, las líneas futuras de investigación propuestas por esta Tesis Doctoral.

- iii) **Armonización del lenguaje tributario.** Otra de las limitaciones encontradas a lo largo de la elaboración de esta Tesis Doctoral se centró en la armonización del lenguaje tributario colombiano respecto al lenguaje tributario internacional. Esta limitación se hace evidente toda vez que las realidades fiscales y sociales latinoamericanas son diferentes a las evidenciadas, especialmente, en la sociedad europea. Por lo tanto, en virtud de superar esa limitante esta Tesis Doctoral se redactó con un lenguaje estándar que permitiera exponer con claridad, las ideas de carácter tributario sobre Colombia, ante la comunidad científica internacional y en especial ante la comunidad académica española.

6.3. Futuras líneas de investigación

Durante el tiempo en el que se ha realizado esta investigación han ido surgiendo ideas nuevas y se han ido perfilando ante nosotros líneas de trabajo que nos parecían interesantes, aunque se alejaban de los objetivos perseguidos en esta Tesis Doctoral. Por ello, creemos que estas líneas representan el camino para seguir reflexionando y avanzando en el futuro. A continuación, se presentan las posibles líneas de investigación a las que podría dar pie todo el trabajo realizado en esta Tesis Doctoral y que, en parte, se pueden derivar de los hallazgos realizados. Estas líneas de trabajo se pueden organizar en tres frentes distintos:

- i) **Innovaciones financieras e incumplimiento tributario en Colombia.** Las innovaciones financieras se han desarrollado de forma vertiginosa alrededor del mundo y Colombia no ha sido ajena a esta situación. De hecho, las transacciones que se negocian en divisas a través de las plataformas de Trading, la irrupción de las Fintech en modelos alternativos de financiación y la negociación de criptomonedas mediante billeteras electrónicas, entre otras innovaciones financieras, han generado ecosistemas financieros propicios para el incumplimiento tributario. Dado que en Colombia las innovaciones financieras se han desarrollado más rápidamente que la regulación y la supervisión consideramos que sería interesante abordar esta línea de trabajo en el futuro para intentar encontrar posibles soluciones para que esos ecosistemas financieros no sigan operando en escenarios que propicien la evasión y la elusión tributarias.
- ii) **Jurisdicciones de baja o nula tributación e incumplimiento tributario en Colombia.** Las jurisdicciones de baja tributación han perjudicado la seguridad fiscal internacional y han promovido el incumplimiento tributario en Colombia. Investigaciones publicadas por periodistas, como el caso de los Panama Papers y de los Paradise Papers, han dejado al descubierto que varios agentes del sector público y privado de Colombia han utilizado estos territorios para hacer caso omiso de las leyes tributarias y evitar el pago de impuestos en Colombia. Como se indicó en el capítulo 3 de esta Tesis Doctoral el monto del recaudo tributario perdido por la influencia de las jurisdicciones de baja tributación es astronómico. Por esa razón nos parece que en el futuro sería necesario seguir avanzando en esta línea de investigación

y trabajar de manera concreta en dos áreas temáticas distintas: 1) investigar cuáles son los países con que los más interesa suscribir nuevos acuerdos de intercambio de información tributaria internacional y de doble imposición y 2) estimar el impacto que el ocultamiento de capitales nacionales en jurisdicciones de baja tributación tiene sobre la recaudación nacional.

iii) **Tamaño de la economía sumergida e incumplimiento tributario en Colombia.** En Colombia la economía sumergida ha incidido de forma importante en el incumplimiento tributario. Por ello, desarrollar nuevas investigaciones científicas centradas en el estudio de la economía sumergida podría contribuir a identificar más pilares tributarios que allanen el camino para que Colombia se convierta en el futuro en una jurisdicción de fiscalidad avanzada. Este interés investigativo puede desarrollarse en el futuro desde dos perspectivas distintas: 1) ampliando el período de estudio abordado en esta Tesis Doctoral y 2) estimando el tamaño de la economía sumergida en Colombia.

1. **Ampliar el período de estudio considerado en esta Tesis Doctoral.** Es necesario continuar observando en el futuro cómo el incumplimiento tributario, la informalidad laboral y empresarial y las actividades productivas de origen criminal potencian el detrimento de los IPTs colombianos. Así, se podrán aportar elementos científicos suficientes para que el Estado, mediante las políticas públicas y en especial la política tributaria, integre decisiones e instrumentos que reduzcan el incumplimiento tributario, la informalidad y las actividades económicas criminales. Para lograr avanzar sobre ese propósito es importante que la calidad de los datos económicos, sociales y tributarios de las fuentes oficiales de información mejoren. La administración tributaria colombiana y el DANE han expresado públicamente su interés por continuar trabajando en el robustecimiento de los sistemas de información que contienen esa información, lo cual abre la posibilidad de avanzar en el futuro con más datos y de mejor calidad.
2. **Estimar el tamaño de la economía sumergida en Colombia.** En Colombia son pocos los estudios que han intentado estimar el tamaño de la economía sumergida. Sin embargo, no solo es importante saber cuál es el impacto que este fenómeno tiene sobre la recaudación tributaria del país, sino también conocer su estructura y dimensión. Profundizar en esta línea de trabajo podría contribuir a que las políticas públicas que se diseñen en el futuro incluyan mecanismos proactivos para reducir el tamaño de la economía sumergida, la cual no solo genera perjuicios en el ámbito fiscal, sino que también ocasiona profundos daños sociales.

REFERENCIAS DE LA TESIS

REFERENCIAS

- Abata, M. (2014). The impact of tax revenue on Nigerian economy: Case of Federal Board of Inland Revenue. *Journal of Policy and Development Studies*, 9(1), 109–121. <https://doi.org/10.12816/0011186>
- Advani, A. (2022). Who does and doesn't pay taxes? *Fiscal Studies*, 43(1), 5–22. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12257>
- Afonso, J. R., & Pacheco De Castro, K. (2016). Carga tributaria en Brasil: redimensionada y repensada. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 40, 1–16. <http://goo.gl/qYXFUm>
- Agudelo, L. V., Emilse, G., Duque, C., Rojas, S. R., Rosa, C., Coronado, P., Amanda, L., Díaz, R., Rubiela Velásquez, G., Blanca, B., Vargas, N., Fabio, M., Aguilera, A., Liliana, C., Cagua, E., Karla, L., Hurtado López, I., Liseth, A., Rivera, O., ... Romero, M. (2021). *Cultura de la contribución desde el espacio escolar experiencias e iniciativas significativas 2021*. DIAN.
- Ahiabu, S. E. (2007). Flat tax reform and informal production. *University of Toronto*, 1–28. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.574.4996&rep=rep1&type=pdf>
- Aizenman, J., & Jinjarak, Y. (2008). The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence. *The Journal of International Trade & Economic Development*, 17(3), 391–410. <https://doi.org/10.1080/09638190802137059>
- Ajide, F. M. (2021). Shadow economy in Africa: how relevant is financial inclusion? *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 29(3), 297–316. <https://doi.org/10.1108/JFRC-10-2020-0095/FULL/XML>
- Akerlof, G. (1989). The economics of illusion. *Economics and Politics*, 1(1), 1–15. <https://doi.org/10.1111/J.1468-0343.1989.TB00002.X>
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J. (1996). Explaining Tax Compliance. In S. Pozo (Ed.), *Exploring the Underground Economy* (pp. 103–128). Upjohn Institute for Employment Research. <https://doi.org/10.17848/9780880994279.ch5>
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9171-2>
- Alm, J. (2014). Does an uncertain tax system encourage “aggressive tax planning”? *Economic Analysis and Policy*, 44(1), 30–38. <https://doi.org/10.1016/J.EAP.2014.01.004>

- Alm, J. (2021). Tax evasion, technology, and inequality. *Economics of Governance*, 22, 321–343.
https://www.researchgate.net/profile/James-Alm/publication/348758290_Tax_evasion_technology_and_inequality/links/60f831980c2bfa282af1d5da/Tax-evasion-technology-and-inequality.pdf?_sg%5B0%5D=started_experiment_milestone&_sg%5B1%5D=started_experiment_milestone&origin=journalDetail
- Alm, J., Bahl, R., & Murray, M. N. (1991). Tax Base Erosion in Developing Countries. *Economic Development and Cultural Change*, 39(4), 849–872. <https://doi.org/10.1086/451912>
- Alm, J., & Borders, K. (2014). Estimating the “tax gap” at the state level: The case of Georgia’s personal income tax. *Public Budgeting and Finance*, 34(4), 61–79. <https://doi.org/10.1111/PBAF.12050>
- Alm, J., Kirchler, E., Muehlbacher, S., Gangl, K., Hofmann, E., Kogler, C., & Pollai, M. (2012). Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour. *CESifo Forum*, 13(2), 33–40.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & McClellan, C. (2014). *Corruption and Firm Tax Evasion* Recommended Citation Recommended Citation (No. 14–22).
<https://scholarworks.gsu.edu/icepp>
- Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21–38. <https://doi.org/10.1007/s10038-003-0047-x>
- Alm, J., & Soled, J. A. (2017). W(h)ither the Tax Gap? *Washington Law Review*, 92(2), 343–354.
<https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246. <https://doi.org/10.1016/J.JOEP.2005.09.002>
- Almeida Haro, P. V. (2017). *Control de la evasión tributaria en un país en vías de desarrollo: La visibilidad de la economía oculta y su evasión* [Universitat de Lleida].
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=154684&info=resumen&idioma=SPA>
- Alonso C, J. C., Cantera, M. E., & Orozco, B. (2006). Sector público y déficit fiscal. *Apuntes de Economía*, 9, 2–29. https://repository.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/2364/1/sector_publico.pdf
- Alvarez Jirón, D. M., & Dicovski Riobóo, L. M. (2022). Modelos de ecuaciones estructurales (SEM) y su aplicación en la educación. *Revista Ciencia y Tecnología El Higo*, 12(1), 28–41.
<https://doi.org/10.5377/ELHIGO.V12I1.14524>
- Amoh, J. K., & Ali-Nakyea, A. (2019). Does corruption cause tax evasion? Evidence from an emerging

- economy. *Journal of Money Laundering Control*, 22(2), 217–232. <https://doi.org/10.1108/JMLC-01-2018-0001/FULL/XML>
- Anderson, S. (2008). *Top 200: The Rise of Corporate Global Power*. DIANE.
https://books.google.com.co/books?id=PhovQRviNqEC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860. <https://www.jstor.org/stable/2565123>
- Androniceanu, A., Gherghina, R., & Ciobanau, M. (2019). The Interdependence Between Fiscal Public Policies And Tax Evasion. *Revista Administratie Si Management Public*, 2019(32), 32–41.
<https://ideas.repec.org/a/rom/rampas/v2019y2019i32p32-41.html>
- Angner, E., & Loewenstein, G. (2006). Behavioral economics. *Handbook of the Philosophy of Science*, 5, 641–690. <https://www.cmu.edu/dietrich/sds/docs/loewenstein/BehavioralEconomics.pdf>
- Angour, N., & Nmili, M. (2019). Estimating Shadow Economy and Tax Evasion: Evidence from Morocco. *International Journal of Economics and Finance*, 11(5), 7. <https://doi.org/10.5539/IJEF.V11N5P7>
- ANIF. (2022). El conflicto Rusia-Ucrania y sus consecuencias sobre Colombia y el mundo. *Económico Del Día*, 7, 1–8.
- Arango, C., Misas, M., & López, E. (2006). Economía subterránea en Colombia 1976-2003: una medición a partir de la demanda de efectivo. *Revista Ensayos Sobre Política Económica*, 50, 154–211.
<https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/3286/espe.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Arboleda Quintero, L. L. (2017). *Estimación de modelos de estructura de covarianza mediante algoritmos genéticos* [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia].
<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/62856/1128384041.2017.pdf?sequence=1>
- Argandoña Ramiz, A. (2010). La economía sumergida: consideraciones éticas. *Implicaciones de La Economía Sumergida En España*, 45–62. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3300059>
- Arias, L. A. (2011). *Política tributaria para el 2011-2016*. INDE consultores. <https://cies.org.pe/wp-content/uploads/2016/07/politicatributariadocumento.pdf>
- Armas, M. E., & Colmenares de Eizaga, M. (2009). Educación para el desarrollo de la cultura tributaria. *Revista Electrónica de Humanidades, Educación y Comunicación Social*, 4(6), 141–160.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2937210&info=resumen&idioma=SPA>

- Arrow, K. (1951). *Social choice and individual values*. John Wiley & Sons.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=y_rkX6QWOYMC&oi=fnd&pg=PR2&dq=Arrow,+K.+\(1951\).+Social+choice+and+individual+values&ots=F0gsO_zvCB&sig=3Lf3xTS-C2adBR25WORywiWCSnM#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=y_rkX6QWOYMC&oi=fnd&pg=PR2&dq=Arrow,+K.+(1951).+Social+choice+and+individual+values&ots=F0gsO_zvCB&sig=3Lf3xTS-C2adBR25WORywiWCSnM#v=onepage&q&f=false)
- Arrow, K. J. (1981). *Risk Perception in Psychology and Economics*.
<https://apps.dtic.mil/sti/citations/ADA111671>
- Arteaga Mac Kinney, R. (2010). La justicia fiscal en el marco de la teoría de la justicia como equidad de John Rawls. La tributación, carga, obligación o donación? *Dilemata*, 2(4), 101–115.
<https://www.dilemata.net/revista/index.php/dilemata/article/view/57>
- Artemenko, D. A., Aguzarova, L. A., Aguzarova, F. S., & Porollo, E. V. (2017). Causes of Tax Risks and Ways to Reduce Them. *European Research Studies Journal*, XX, 453–459.
- Aruoba, S. B. (2021). Institutions, tax evasion, and optimal policy. *Journal of Monetary Economics*, 118, 212–229. <https://doi.org/10.1016/J.JMONECO.2020.10.003>
- Atkinson, A. B., & Stiglitz, J. E. (1976). The design of tax structure: Direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, 6(1–2), 55–75. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90041-4](https://doi.org/10.1016/0047-2727(76)90041-4)
- Atkinson, A., & Sandmo, A. (1980). Welfare Implications of the Taxation of Savings. *Economic Journal*, 90(359), 529–549. <https://econpapers.repec.org/RePEc:ecj:econjl:v:90:y:1980:i:359:p:529-49>
- Auerbach, A., & Hines, J. (2002). Taxation and economic efficiency. In A. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1347–1421). Elsevier.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubchp:3-21>
- Auerbach, A. J., Devereux, M. P., Keen, M., & Vella, J. (2017). International tax planning under the destination-based cash flow tax. *National Tax Journal*, 70(4), 783–802.
<https://doi.org/10.17310/ntj.2017.4.04>
- Avendaño García, N. (2005). *Evasión en el impuesto a renta de personas naturales: Colombia 1970-1999* [Tesis de pregrado, Universidad de los Andes].
<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/10003/u240068.pdf?sequence=1>
- Ávila, M. M. (2020). Los modelos de medida en las ciencias sociales: difusión del enfoque de ecuaciones estructurales (PLS-SEM). *Revista de Investigación Latinoamericana En Competitividad Organizacional*, 2(6), 1–9. <https://www.eumed.net/rev/rilco/06/ecuaciones-estructurales.html>
- Ávila Mahecha, J., & Cruz Lasso, Á. (2015). *Colombia: Estimación de la evasión del impuesto de renta de*

personas jurídicas 2007-2012 (No. 057).

- Ávila Mahecha, J., & Lasso, Á. C. (2007). *Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: estimación para el periodo 1998-2006* (No. 024). [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos de Trabajo/Evasión del Impuesto al Valor Agregado \(IVA\) en Colombia_Estimación para el período 1998 - 2006.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Evasi%20del%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20(IVA)%20en%20Colombia_Estimaci%20n%20para%20el%20per%20odo%201998%20-%202006.pdf)
- Ávila Valenzuela, M. G. (2018). Consecuencias de la Evasión Fiscal. *Revista de Investigación Académica Sin Frontera: División de Ciencias Económicas y Sociales*, 12(5). <https://doi.org/10.46589/RDIASF.V0I12.52>
- Ayala-García, J., Bonet-Morón, J., Pérez-Valbuena, G. J., Heilbron-Fernández, E. J., & Suret-Leguizamón, J. D. (2022). La corrupción en Colombia: un análisis integral. *Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana*, 307, 1–45. https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/10302/DTSERU_307.pdf
- Azémur, C., & Corcos, G. (2009). Multinational firms' heterogeneity in tax responsiveness: The role of transfer pricing. *The World Economy*, 32(9), 1291–1318. <https://doi.org/10.1111/J.1467-9701.2009.01210.X>
- Banco de la República de Colombia. (2018). *Finanzas públicas_Sector público no financiero (SPNF)_pruebas*. <https://www.banrep.gov.co/es/estadisticas/finanzas-publicas-sector-publico-no-financiero-spnf-pruebas>
- Basombrío, M. (2009). Estado e igualdad: del contrato social al pacto fiscal. In *Serie Macroeconomía del Desarrollo* (Vol. 93, Issue 1). CEPAL. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/5462>
- Basu, A. K., Chau, N. H., & Siddique, Z. (2012). Tax evasion, minimum wage noncompliance, and informality. In *Informal Employment in Emerging and Transition Economies* (Vol. 34, pp. 1–53). Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1108/S0147-9121\(2012\)0000034004/FULL/XML](https://doi.org/10.1108/S0147-9121(2012)0000034004/FULL/XML)
- Bautista, J. A. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 45–76. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722011000100003&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Bayer, R.-C., & Kupzowa, J. (2006). *Corporate Tax Evasion and Extortionist Governments*. <http://news.bbc.co.uk/1/hi/business/4595289.stm>

- Bayer, R. C., & Sutter, M. (2003). The excess burden of tax evasion - An experimental detection-concealment contest. In *Experimental*. University Library of Munich.
<https://ideas.repec.org/p/wpa/wuwpex/0412003.html>
- Becker, G. S. (1962). Irrational behavior and economic theory. *Journal of Political Economy*, 70(1), 1–13.
<https://www.jstor.org/stable/1827018>
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: an economic approach. In N. G. Fielding, A. Clarke, & R. Witt (Eds.), *The Economic Dimensions of Crime* (pp. 13–68). Palgrave Macmillan.
https://doi.org/10.1007/978-1-349-62853-7_2
- Bedoya Martínez, O., & Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales | Contaduría Universidad de Antioquia. *Contaduría Universidad De Antioquia*, 69, 69–97.
<https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/328431>
- Benkraiem, R., Uyar, A., Kilic, M., & Schneider, F. (2021). Ethical behavior, auditing strength, and tax evasion: A worldwide perspective. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 100380. <https://doi.org/10.1016/J.INTACCAUDTAX.2021.100380>
- Bernal, R., Villar, L., Salazar, N., González, J. I., Henao, J. C., Junguito, R., Meléndez, M., Montenegro, A., Ramírez, J. C., & Uribe, J. D. (2018). *Comisión del Gasto y la Inversión Pública*. Fedesarrollo.
<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/3516>
- Bernasconi, M., Corazzini, L., & Seri, R. (2014). Reference dependent preferences, hedonic adaptation and tax evasion: Does the tax burden matter? *Journal of Economic Psychology*, 40, 103–118.
<https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.01.005>
- Bhagwati, J., & Hansen, B. (1973). A Theoretical Analysis of Smuggling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(2), 187. <https://doi.org/10.2307/1882182>
- Bickel, W. K., Green, L., & Vuchinich, R. E. (1995). Behavioral economics. *Journal of the Experimental Analysis of Behavior*, 64(3), 257–262. <https://doi.org/10.1901/JEAB.1995.64-257>
- Birch Sørensen, P. (2007). The theory of optimal taxation: What is the policy relevance? *International Tax and Public Finance*, 14(4), 383–406. <https://doi.org/10.1007/S10797-007-9024-1>
- Bird, R., & Davis-Nozemack, K. (2018). Tax avoidance as a sustainability problem. *Journal of Business Ethics*, 151(4), 1009–1025. <https://doi.org/10.1007/S10551-016-3162-2>
- Bittencourt, M., Gupta, R., & Stander, L. (2014). Tax evasion, financial development and inflation: Theory

- and empirical evidence. *Journal of Banking & Finance*, 41(1), 194–208.
<https://doi.org/10.1016/J.JBANKFIN.2014.01.009>
- Blalock, H. M. (1961). Correlation and causality: the multivariate case. *Social Forces*, 39(3), 246–251.
<https://doi.org/10.2307/2573216>
- Boehm, F. (2005). Corrupción y captura en la regulación de los servicios públicos. *Revista de Economía Institucional*, 7(13), 245–263. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-59962005000200010&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Bolaños Bolaños, L. del C. (2019). Vista de El impuesto de renta en Colombia: una mirada desde el gasto tributario. *Mexicano de Derecho Comparado*, 52(155), 721–756.
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/14946/15913>
- Bollen, K. (1989). *Structural Equations with Latent Variables*. John Wiley & Sons.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=4a3UDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=Bollen,+K.+A+\(1989\).+Structural+equations+with+latent+variables+\(Vol.+210\).+John+Wiley+%26+Sons.&ots=znRQbpNwsZ&sig=qyVQBSV9ajhPMIcelQQmyUxPhQ4#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=4a3UDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=Bollen,+K.+A+(1989).+Structural+equations+with+latent+variables+(Vol.+210).+John+Wiley+%26+Sons.&ots=znRQbpNwsZ&sig=qyVQBSV9ajhPMIcelQQmyUxPhQ4#v=onepage&q&f=false)
- Bollen, K., & Lennox, R. (1991). Conventional Wisdom on Measurement: A Structural Equation Perspective. *Psychological Bulletin*, 110(2), 305–314. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.110.2.305>
- Bonet-Morón, J., Pérez-Valbuena, G. J., & Montero-Mestre, J. L. (2018). Las finanzas públicas territoriales en Colombia: dos décadas de cambios. *Documento de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana*, 267, 1–56.
- Bonet-Morón, J., Ricciulli-Marín, D., Pérez-Valbuena, G. J., Galvis-Aponte, L. A., Haddad, E. A., Araújo, I. F., & Perobelli, F. S. (2020). *Impacto económico regional del Covid-19 en Colombia: un análisis insumo-producto* (No. 288). <https://doi.org/10.32468/DTSERU.288>
- Bonet, J., Peréz, G., & Ayala, J. (2014). Contexto histórico del SGP en Colombia. In J. A. Bonet & L. A. Galvis (Eds.), *Sistemas de transferencias subnacionales: lecciones para una reforma en Colombia* (pp. 80–128). Banco de la República.
https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/dtser_205.pdf
- Bonilla, V., & Tapia, J. (2014). Causas del incumplimiento de los deberes formales que exige la Administración Tributaria. *Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Del Comercio, Universidad de Las Fuerzas*, 1–6.
- Borck, R. (2004). Income tax evasion and the penalty structure. *Economics Bulletin*, 8(5), 1–9.

- Borda, L. (2007). Estado de derecho y Estado social de derecho. *Revista Derecho Del Estado*, 20, 73–96.
<https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Bowen, N., & Guo, S. (2012). *Structural Equation Modeling*. Oxford University press.
<https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=VN9oAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=estimate+methods+for+Structural+Equation+Model&ots=bfe9pnorJ-&sig=MiqR42jAwiUXIKBam8rlsJ-v1pI#v=onepage&q=estimate+methods+for+Structural+Equation+Model&f=false>
- Brand Uribe, Y. (2021). *Modelos de ecuaciones estructurales: conceptos y aplicaciones* [Tesis de Maestria, Universidad Nacional de Colombia].
<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/80064/1059705148.2021.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Brand, Y. (2021). *Modelos de Ecuaciones Estructurales: Conceptos y Aplicaciones* [Tesis de maestria, Universidad Nacional de Colombia].
<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/80064/1059705148.2021.pdf?sequence=3&isAllowed=y>
- Bruce, D., & Fox, W. F. (2000). E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases. *National Tax Journal*, 53(4 PART 3), 1373–1388. <https://doi.org/10.17310/ntj.2000.4s2.06>
- Buchanan, J. M. (1954). Social Choice, Democracy, and Free Markets. *Journal of Political Economy*, 62(2), 114–123. <https://www.jstor.org/stable/1825570>
- Buchanan, J. M. (1960). The Theory of Public Finance. *Southern Economic Journal*, 26(3), 134–138.
<https://doi.org/10.2307/1054956>
- Buchanan, J. M., & Tollison, R. D. (1984). The Theory of Public Choice - II. In *The Theory of Public Choice - II*. University of Michigan Press. <https://doi.org/10.3998/MPUB.7229>
- Buehn, A., & Schneider, F. (2008). *MIMIC Models, Cointegration and Error Correction: An Application to the French Shadow Economy* (No. 3306).
- Buehn, A., & Schneider, F. (2012a). Shadow economies around the world: Novel insights, accepted knowledge, and new estimates. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 139–171.
<https://doi.org/10.1007/s10797-011-9187-7>
- Buehn, A., & Schneider, F. (2012b). Shadow economies around the world: novel insights, accepted knowledge, and new estimates. *International Tax and Public Finance 2011 19:1*, 19(1), 139–171.
<https://doi.org/10.1007/S10797-011-9187-7>

- Buitrago-Rodríguez, J. N., Tovar-Sánchez, L. M., & Lamos-Díaz, H. (2018). Modelo de Ecuaciones Estructurales para el estudio de la percepción de los estudiantes de pregrado de Ingeniería Industrial con el Proyecto Educativo del Programa-PEP. *Revista Educación En Ingeniería*, 13(26), 90–100. <https://doi.org/10.26507/REI.V13N26.895>
- Burton, H. A., Karlinsky, S. S., & Blanthorne, C. (2005). Perception of a white-collar crime: Tax evasion. *The ATA Journal of Legal Tax Research*, 3(1), 35–48. <https://doi.org/10.2308/JLTR.2005.3.1.35>
- Buxadé, A. D.-S. (2014). Fraude Fiscal y Educación Tributaria en España. *Derecho & Sociedad*, 43, 207–214. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12570>
- Byrne, B. M. (2016). *Structural Equation Modeling With Amos* (Tercera edición). Taylor y Francis. [https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=T8xTDAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Byrne,+B.+M.++\(2016\).+Structural+equation+modeling+with+AMOS:+Basic+concepts,+applications,+and+programming.+routledge.&ots=l-jb_IcMNR&sig=WwhRb9BGnfnfj08cnHwBQqh6Q6c#v=onepage&q=Byrne%2C+B.+M.++\(2016\).+Structural+equation+modeling+with+AMOS%3A+Basic+concepts%2C+applications%2C+and+programming.+routledge.&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=T8xTDAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Byrne,+B.+M.++(2016).+Structural+equation+modeling+with+AMOS:+Basic+concepts,+applications,+and+programming.+routledge.&ots=l-jb_IcMNR&sig=WwhRb9BGnfnfj08cnHwBQqh6Q6c#v=onepage&q=Byrne%2C+B.+M.++(2016).+Structural+equation+modeling+with+AMOS%3A+Basic+concepts%2C+applications%2C+and+programming.+routledge.&f=false)
- Caballé, J., & Panadés, J. (2003). Cost uncertainty and taxpayer compliance. *International Tax and Public Finance*, 12(3), 239–263. <https://doi.org/10.1007/s10797-005-0490-z>
- Caballé, J., & Panadés, J. (2004). Inflation, tax evasion, and the distribution of consumption. *Journal of Macroeconomics*, 26(4), 567–595. <https://doi.org/10.1016/J.JMACRO.2003.06.001>
- Caballero Argáez, C. (2009). La impronta de Carlos Lleras Restrepo en la economía colombiana de los años sesenta del siglo XX. *Revista de Estudios Sociales*, 33, 91–103. <http://journals.openedition.org/revestudsoc/15832>
- Cadena, X. (2002). ¿La descentralización empereza? Efecto de las transferencias sobre los ingresos tributarios municipales en Colombia. *Revista Desarrollo y Sociedad*, 50, 67–108. <https://doi.org/10.13043/DYS.50.2>
- Cárdenas, M., & Mercer-Blackman, V. (2005). *El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Fedesarrollo. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1018>
- Cárdenas Villanueva, L. P., Olarte Barrera, L. J., & Rodríguez Umbacea, N. M. (2018). *Factores que inciden en la evasión del impuesto de renta en personas naturales, a través de monedas virtuales en el período 2012-2016* [Universidad La Gran Colombia]. <https://repository.ugc.edu.co/handle/11396/4745>

- Carrasco, C. M. (2010). *Instrumentos y técnicas para la medición de la evasión*. Asamblea General del CIAT.
- Casas Guillén, M., & Romea, J. (2002). Los modelos de ecuaciones estructurales y su aplicación en el Índice Europeo de Satisfacción del Cliente. *Revista Electrónica de Comunicaciones y Trabajos de ASEPUMA*, 10(1), 1–11.
https://www.researchgate.net/publication/26440779_Los_modelos_de_ecuaciones_estructurales_y_su_aplicacion_en_el_Indice_Europeo_de_Satisfaccion_del_Cliente
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigacion Economica*, 76(299), 125–152.
<https://doi.org/10.1016/j.inveco.2017.02.002>
- Castañeda Rodríguez, V. M., & Díaz-Bautista, Ó. (2017). El Consenso de Washington: algunas implicaciones para América Latina. *Apuntes Del Cenes*, 36(63), 15–41.
<https://doi.org/10.19053/01203053.V36.N63.2017.4425>
- Cazacu, A. . . (2017). Transfer pricing and the manifestations of tax evasion. *International Business and Economics*, 5(1), 114–118.
- CEPAL. (2020). *Dimensionar los efectos del COVID-19 para pensar en la reactivación*.
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45445/S2000286_es.pdf?sequenc
- CEPAL, BID, ADELA, KAS, & UNCTAD. (2021). *Recuperación económica tras la pandemia COVID-19: empoderar a América Latina y el Caribe para un mejor aprovechamiento del comercio electrónico y digital*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47308/1/S2100678_es.pdf
- Cerqueti, R., & Coppier, R. (2011). Economic growth, corruption and tax evasion. *Economic Modelling*, 28(1–2), 489–500. <https://doi.org/10.1016/J.ECONMOD.2010.07.006>
- Chalk, N., & Hemming, R. (2000). *Assessing fiscal sustainability in theory and practice*.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp0081.pdf>
- Chander, P., & Wilde, L. (1992). Corruption in tax administration. *Journal of Public Economics*, 49(3), 333–349. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90072-N](https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90072-N)
- Chari, V., & Kehoe, P. (1999). Optimal fiscal and monetary policy. In J. Taylor & M. Woodford (Eds.), *Handbook of Macroeconomics* (Vol. 1, pp. 1671–1745). Elsevier.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:macchp:1-26>
- Chetty, R., Looney, A., & Kroft, K. (2009). Salience and taxation: theory and evidence. *American Economic*

- Review*, 99(4), 1145–1177. <https://doi.org/10.1257/AER.99.4.1145>
- Chía Suárez, M. A., Gómez Quiñónez, J. A., López Ruíz, C. C., & Porras Mejía, S. A. (2018). Hacia el fomento de la cultura tributaria desde la primera infancia. *Revista Activos*, 16(30), 1–28.
- Chiarini, B., Marzano, E., & Schneider, F. (2013). Tax rates and tax evasion: an empirical analysis of the long-run aspects in Italy. *European Journal of Law and Economics*, 35(2), 273–293. <https://doi.org/10.1007/s10657-011-9247-6>
- Choy Zevallos, E. E., & Montes Farro, E. A. (2011). La informalidad en los sectores económicos y la evasión tributaria en el Perú. *Quipukamayoc*, 18(35), 11–15. <https://doi.org/10.15381/quipu.v18i35.6805>
- Chronis, P. (2009). Modeling Distortionary Taxation. In *SSRN Electronic Journal* (No. 95). Elsevier BV. <https://doi.org/10.2139/SSRN.4165723>
- Cindori, S., & Slovic, J. (2017). Identifying money laundering in business operations as a factor for estimating risk. *International Journal of Innovation and Economic Development*, 3(3), 7–16. <https://doi.org/10.18775/IJIED.1849-7551-7020.2015.33.2001>
- Clausing, K. A. (2009). Multinational firm tax avoidance and tax policy. *Https://Doi.Org/10.17310/Nij.2009.4.06*, 62(4), 703–725. <https://doi.org/10.17310/NTJ.2009.4.06>
- Clavijo, S. (1997). Impuestos, gasto público y ‘fiscalizadores creíbles’: breve historia de las comisiones de finanzas públicas en Colombia. *Revista Desarrollo y Sociedad*, 40, 9–81. <https://doi.org/10.13043/DYS.40.1>
- Clavijo, S. (2005). Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: guía para salir de un sistema tributario amalgamado. *Revista Del Banco de La República*, 78(927), 17–41. <https://publicaciones.banrepcultural.org/index.php/banrep/article/view/9998>
- Clavijo, S. (2011). *Estructura fiscal de Colombia y ajustes requeridos (2010-2020)*. Fedesarrollo. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/321>
- Clavijo, S., & Vera, A. (2010). *Los desafíos fiscales de Colombia (2010-2014)*. ANIF.
- Closas, A. H. (2011). Ecuaciones estructurales, una técnica estadística para formular y contrastar modelos de relaciones causa-efecto. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas*, 7, 175–189. <https://doi.org/10.30972/RFCE.073921>
- Cobham, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. *QEH Working Paper Series*, 129, 1–20. <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/qehwps129-revised.pdf>

- Cockfield, A. J. (2005). The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*, 8, 136–187. <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/yjolt8&id=136&div=&collection=>
- Coeuré, B., & Loh, J. (2018). *Central bank digital currencies*. Bank for International Settlements. <https://www.bis.org/cpmi/publ/d174.pdf>
- Collosa, A. (2019). *Which are the causes of tax evasion?* | *Inter-American Center of Tax Administrations*. CIAT. <https://www.ciat.org/which-are-the-causes-of-tax-evasion/?lang=en>
- Collosa, A. (2020). ¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria? *Revista de Derecho Penal Tributario*, 25, 1–7. <https://caept.org.ar/wp-content/uploads/2020/03/COLLOSA-LAS-CAUSAS-DE-LA-EVASION.pdf>
- Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas. (2019). *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas –MEFP 2014 y su aplicación para Colombia en el Sistema de Seguridad Social*. CIEFP. https://www.urf.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=/ConexionContent/WCC_CLUSTER-120437
- Acto Legislativo 1 de 1986*, (1986) (testimony of Congreso de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=9440>
- Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, & Dirección de Gestión de Organizacional. (2019). *Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas año 2020*. [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos de Trabajo/Informe-de-la-estimaci3n-de-la-distorsi3n-en-el-valor-de-las-importaciones-colombianas-a3o-2019.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Informe-de-la-estimaci3n-de-la-distorsi3n-en-el-valor-de-las-importaciones-colombianas-a3o-2019.pdf)
- Corabi, G. (2000). Consecuencias tributarias del comercio electrónico. *Revista Valores En La Sociedad Industrial*, 17(49), 43–53. <https://repositorio.uca.edu.ar/handle/123456789/13705>
- Corporación Transparencia por Colombia. (2017). *Indice de Transparencia Nacional 2015-2016*. https://transparenciacolombia.org.co/Documentos/Publicaciones/indice-transparencia/ITN_2015-2016.pdf
- Cortázar Velarde, J. C. (2000). Estrategias educativas para el desarrollo de una cultura tributaria en América Latina. Experiencias y líneas de acción. *Revista Del CLAD Reforma y Democracia*, 17, 1–30. <https://www.yumpu.com/es/document/read/31434867/estrategias-educativas-para-el-desarrollo-de-una-siare-clad>
- Cosulich Ayala, J. (1993). *La evasión tributaria* (CEPAL). CEPAL.

<https://repositorio.cepal.org/handle/11362/9480>

- Cowell, F. A. (1985). The economic analysis of tax evasion. *Bulletin of Economic Research*, 37(3), 163–193. <https://doi.org/10.1111/J.1467-8586.1985.TB00192.X>
- Crane, S. E., & Nourzad, F. (1986). Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis. *The Review of Economics and Statistics*, 68(2), 223. <https://doi.org/10.2307/1925500>
- Cruz-Torres, C. E., Díaz-Loving, R., Oropeza-Lozano, R. E., Díaz-Rivera, P. E., Padilla-Bautista, J. A., & González-Rivera, I. (2013). Temor a la evaluación social negativa: validez de constructo y criterio del instrumento de medición. *Universitas Psychologica*, 12(2), 531–545. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1657-92672013000200019
- Cuellar, M.-F. (2004). The mismatch between state power and state capacity in transnational law enforcement. *Berkeley Journal of International Law*, 22(1), 58. <https://doi.org/10.15779/Z38564P>
- Cupani, M. (2012). Análisis de Ecuaciones Estructurales: conceptos, etapas de desarrollo y un ejemplo de aplicación. *Revista Tesis*, 1(2), 186–199. <https://rdu.unc.edu.ar/handle/11086/22039>
- Darby, M., & Karni, E. (1973). Free competition and the optimal amount of fraud. *Journal of Law and Economics*, 16(1), 67–88. <https://doi.org/10.1086/466756>
- Darmayasa, I. N., & Aneswari, Y. R. (2015). The Ethical Practice of Tax Consultant Based on Local Culture. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 142–148. <https://doi.org/10.1016/J.SBSPRO.2015.11.021>
- De la Cuesta, B., Milner, H. V., Nielson, D., & Knack, S. (2017). *Taxation without Representation?: Experimental evidence from ghana and uganda on citizen action toward taxes, oil, and aid*. World Bank group. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-8137>
- De la feria, R. (2018). *Tax fraud and the rule of law*. xford University Centre for Business Taxation. <https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/2018-08/WP1802.pdf>
- Del valle Santander, E. (2011). Factores de la evasión fiscal. *Revista OIKONOMOS*, 2, 146–157. <https://revistaelectronica.unlar.edu.ar/index.php/oikonomos/article/viewFile/39/39>
- Del Valle Santander, E. (2016). Factores de la evasión fiscal. *Oikonomos*, 2(0), 146–157. <https://revistaelectronica.unlar.edu.ar/index.php/oikonomos/article/view/39>
- Dell'anno, R. (2007). The Shadow Economy in Portugal: An Analysis with the Mimic Approach. *Journal of Applied Economics*, 10(2), 253–277. <https://doi.org/10.1080/15140326.2007.12040490>

- Dell'Anno, R. (2007). The shadow economy in Portugal: an analysis with the MIMIC approach. *Journal of Applied Economics*, 10(2), 253–277.
<https://ucema.edu.ar/publicaciones/download/volume10/dellanno.pdf>
- Dell'Anno, R. (2009). Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 38(6), 988–997.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:soceco:v:38:y:2009:i:6:p:988-997>
- Dell'Anno, R. (2022). Theories and definitions of the informal economy: A survey. *Journal of Economic Surveys*, 36(5), 1610–1643. <https://doi.org/10.1111/JOES.12487>
- Dell'Anno, R., Gómez-Antonio, M., & Pardo, A. (2007). The shadow economy in three Mediterranean countries: France, Spain and Greece. A MIMIC approach. *Empirical Economics*, 33(1), 51–84.
<https://doi.org/10.1007/S00181-006-0084-3/METRICS>
- Deloitte. (2017). *Ley de Reforma Tributaria*.
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Reforma Tributaria 30012017.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Reforma%20Tributaria%2030012017.pdf)
- Departamento Nacional de Planeación. (2022, May 12). *El impacto del conflicto Rusia-Ucrania en la economía colombiana fue abordado en el seminario de Economía DNP*. Departamento Nacional de Planeación . <https://www.dnp.gov.co/Paginas/El-impacto-del-conflicto-Rusia-Ucrania-en-la-economia-colombiana-fue-abordado-en-el-seminario-de-Economia-DNP.aspx>
- Departamento Nacional De Planeación. (2006). *Seminario Internacional Transparencia Fiscal: Presupuesto por resultados y calidad del gasto público*. [Seminario]. Dirección de Evaluación de Políticas Públicas. [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Sinergia/Documents/Memorias_Seminario_Transparencia_Fiscal .pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Sinergia/Documents/Memorias_Seminario_Transparencia_Fiscal.pdf)
- Diamond, P. A., & Mirrlees, A. (1971). Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *The American Economic Review*, 61(1), 8–27.
- DIAN. (2021). *Estrategia Rendición de Cuentas*.
<https://www.dian.gov.co/dian/rendicioncuentas/RendicionCuentasCiudadania/RendicionCuentas2021/Estrategia-Rendicion-de-Cuentas-2021.pdf>
- DIN. (1993). Estimaciones de la evasión en Colombia [Conferencia]. *V Seminario Regional de Política Fiscal, Estabilización y Ajuste*.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2018). *Informe de gestión y resultados institucionales DIAN 2017*. [https://www.dian.gov.co/dian/entidad/EvaluacionInstitucional/Evaluación Vigencia 2017.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/entidad/EvaluacionInstitucional/Evaluación%20Vigencia%202017.pdf)

- Ley 345 de 1996*, (1996) (testimony of Congreso de Colombia Disposiciones., Por la cual se autoriza al Gobierno Nacional para la emisión de bonos de deuda pública interna y se dictan otras).
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0345_1996.html
- Doménech, R., & Gracia, J. R. (2001). Estructura fiscal y crecimiento económico en la OCDE. *Investigaciones Economicas*, XXV(3), 441–472. <https://www.redalyc.org/pdf/173/17325301.pdf>
- Doran, M. (2009). Tax penalties and tax compliance. *Harv. J. on Legis*, 46, 111–161.
<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915><http://ssrn.com>/<https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub>
- Duncan, O. D. (1966). Path Analysis: Sociological Examples. *American Journal of Sociology*, 72(1), 1–16.
<https://doi.org/10.1086/224256>
- Durcan, O. D. (2014). *Introduction to Structural Equation Models*. Academic press.
https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=o5LOBQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Duncan,+2014+structural+equation+model&ots=r1xX8wCWAD&sig=ka_VS0g4ctcv9BWelJX1DUSzfCA#v=onepage&q=Duncan%2C+2014+structural+equation+model&f=false
- Dybka, P., Kowalczyk, M., Olesiński, B., Torój, A., & Rozkrut, M. (2019). Currency demand and MIMIC models: towards a structured hybrid method of measuring the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, 26(1), 4–40. <https://doi.org/10.1007/S10797-018-9504-5>
- Echavarría, J. J., Giraldo, I., & Jaramillo, F. (2019). Cadenas globales de valor, crecimiento y protección arancelaria en Colombia. *Borradores de Economía*, 1080, 1–51. <https://doi.org/10.32468/be.1080>
- Echeverría Herrera, G., & Ortiz Velosa, S. (1999). La inestabilidad política y sus dimensiones en la economía: Un marco interpretativo 1994-1998. *Económicas CUC*, 27(1), 87–100.
<https://repositorio.cuc.edu.co/handle/11323/6839>
- Echeverry, J., Suescùn, R., & Alonso, G. (2011). *Notas fiscales. Regla fiscal para Colombia*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
https://www.academia.edu/11120054/Notas_Fiscales_Regla_Fiscal_para_Colombia_REGLA_FISCAL_PARA_COLOMBIA
- Edgeworth, F. Y. (1897). The Pure Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 7(25), 46–70.
<https://doi.org/10.2307/2956958>
- Eichhorn, C. (2006). *Optimal Policies in the Presence of Tax Evasion*. [Doctor oeconomiae publicae, Ludwig-Maximilians-Universität München].

- Engel, E. M. R. A., & Hines, J. R. (1999). *Understanding tax evasion dynamics*.
<https://doi.org/10.3386/W6903>
- Epaphra, M. (2015). Tax rates and tax evasion: Evidence from missing imports in Tanzania. *Journal of Public Economics*, 7(2), 122–137. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Escobedo Portillo, M. T., Hernández Gómez, J. A., Estebané Ortega, V., & Martínez Moreno, G. (2016). Modelos de ecuaciones estructurales: Características, fases, construcción, aplicación y resultados. *Ciencia & Trabajo*, 18(55), 16–22. <https://doi.org/10.4067/S0718-24492016000100004>
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., González, J. I., Reyes, L. C., Villabona, J. O., & Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 19(36), 149–174. <https://doi.org/10.18601/01245996.V19N36.06>
- Esteller, A. (2004). *Tax evasion in interrelated taxes*. <https://ieb.ub.edu/publication/2004-02-tax-evasion-in-interrelated-taxes/>
- Estevez Clavería, A. (2020). *Evaluación de Factores que Determinan la Falta de Educación Fiscal como parte de la cultura Tributaria* [Tesis doctoral, Universidad Galileo].
<http://biblioteca.galileo.edu/tesario/bitstream/123456789/1006/1/TESIS DOCTORAL LICDA. ESTEVEZ.pdf>
- Fan, X., & Wilson, D. (2008). Tax Evasion and the Optimal Tax Treatment of Foreign-Source Income. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 15(3), 205–222.
<https://doi.org/10.1080/16081625.2008.9720820>
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 102–120. <https://doi.org/10.1111/J.1467-9930.2007.00248.X>
- Fenocchieto, R. (1998). *Métodos de estimación de la economía informal y de la evasión impositiva*. [Tesis doctoral, Universidad de Buenos Aires].
- Fernández-Corugedo, E. (2020). *El delicado equilibrio fiscal de Colombia*. Dialogoafondo. <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=11577>
- Fernández, C. (2020). Informalidad empresarial en Colombia. *Coyuntura Económica*, 1, 133–168.
- Fernández Cruz, J. Á. (2009). Fraude fiscal y lavado de capitales. *Política Criminal*, 4(7), 151–170.
<https://doi.org/10.4067/S0718-33992009000100005>
- Figuroa, A. L. (2002). *Principios constitucionales del derecho tributario*. Universidad de los Andes.

- Figuroa, A. L. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. In E. Lozano Rodríguez (Ed.), *Fundamentos de la tributación* (pp. 3–42). Universidad de los Andes.
<https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/HISTORIA DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA - ALF %283%29.pdf>
- Fishburn, G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic Papers*, 20(37), 325–332.
<https://doi.org/10.1111/J.1467-8454.1981.TB00359.X>
- Fisher, R. A. (1992). Statistical Methods for Research Workers. In S. Kotz & N. Johnson (Eds.), *Breakthroughs in Statistics* (pp. 66–70). Springer. https://doi.org/10.1007/978-1-4612-4380-9_6
- Fisman, R., & Wei, S. J. (2004). Tax rates and tax evasion: evidence from “missing imports” in China. *Journal of Political Economy*, 112(2), 471–496. <https://doi.org/10.1086/381476>
- Fleming, M. H., Roman, J., & Farrell, G. (2000). The Shadow Economy. *Journal of International Affairs*, 53(2), 387–409. <https://www.jstor.org/stable/24357758>
- Fleming, M., Roman, J., & Farrell, G. (2000). The shadow economy. *Journal of International Affairs*, 53(2), 387–409. https://www.researchgate.net/profile/Graham-Farrell/publication/272818593_Fleming_Roman_Farrell_2000_Shadow_Economy/links/54ef7d610cf25f74d7227c53/Fleming-Roman-Farrell-2000-Shadow-Economy.pdf
- Fleurbaey, M., & Maniquet, F. (2018). Optimal income taxation theory and principles of fairness. *Journal of Economic Literature*, 56(3), 1029–1079. <https://doi.org/10.1257/jel.20171238>
- Fondo Monetario Internacional. (2001). *Manual de estadísticas de finanzas públicas*. Fondo Monetario Internacional. <http://www.imf.org>
- Fondo Monetario Internacional. (2014). *Manual de estadísticas de finanzas públicas 2014*. Fondo Monetario Internacional. https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/GFSM_2014_SPA.pdf
- Fondo Monetario Internacional. (2020). *Perspectivas de la Economía Mundial*. Fondo Monetario Internacional. <https://www.imf.org/es/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>
- Fortin, B., Lacroix, G., & Villeval, M. C. (2007). Tax evasion and social interactions. *Journal of Public Economics*, 91(11–12), 2089–2112. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubeco:v:91:y:2007:i:11-12:p:2089-2112>
- Franzoni, L. A. (1998). Tax Evasion and Tax Compliance. In *SSRN Electronic Journal*. Elsevier BV. <https://doi.org/10.2139/SSRN.137430>

- Frey, B., & Schneider, F. (2000). *Informal and underground economy* (No. 0004).
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/73197/1/wp0004.pdf>
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107–116. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(78\)90008-7](https://doi.org/10.1016/0047-2727(78)90008-7)
- Friedman, E., Johnson, S., Kaufmann, D., & Zoido-Lobaton, P. (2000). Dodging the grabbing hand: the determinants of unofficial activity in 69 countries. *Journal of Public Economics*, 76(3), 459–493.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubeco:v:76:y:2000:i:3:p:459-493>
- Fuest, C., & Riedel, N. (2010). *Tax evasion and tax avoidance in developing countries: The role of international profit shifting*. Oxford University Centre for Business Taxation.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:btx:wpaper:1012>
- Fullerton, D., & Metcalf, G. (2002). Tax incidence. *Handbook of Public Economics*, 4, 1787–1872.
<https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:pubchp:4-26>
- Gahramanov, E. (2009). The Theoretical Analysis of Income Tax Evasion Revisited. *Economic Issues Journal Articles*, 14(1), 35–42. <https://ideas.repec.org/a/eis/articl/109gahramanov.html>
- Gauthier, S., & Laroque, G. (2022). *Optimal random taxation and redistribution*.
- Genschel, P. (2005). 3 Globalization and the transformation of the tax state. *European Review*, 13(S1), 53–71. <https://doi.org/10.1017/S1062798705000190>
- Giarrizzo, V., & Sibori, J. S. (2010). La inconsistencia de la moral tributaria : El caso de los moralistas evasores. *Revista de La Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 10(10), 95–124.
<https://doi.org/10.18002/PEC.V0I10.641>
- Giles, D. E. A. (1996). The hidden economy and tax-evasion prosecutions in New Zealand. *Applied Economics Letters*, 4(5), 281–285. <https://doi.org/10.1080/758532593>
- Gladney, H. M. (2014). *No taxation without representation* . Xlibris Corporation.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=_3M3BAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=%09Gladney,+H.+M.+\(2014\).+No+Taxation+Without+Representation.+Xlibris+Corporation.+\(1768\).&ots=cbP7jq_rFUl&sig=xCPR_QSaAmWa04jy_8RJWKRnK54#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=_3M3BAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=%09Gladney,+H.+M.+(2014).+No+Taxation+Without+Representation.+Xlibris+Corporation.+(1768).&ots=cbP7jq_rFUl&sig=xCPR_QSaAmWa04jy_8RJWKRnK54#v=onepage&q&f=false)
- Goerke, L. (2012). The optimal structure of commodity taxation in a monopoly with tax avoidance or evasion. *Public Finance Review*, 40(4), 519–536. <https://doi.org/10.1177/1091142111422440>
- Goerke, L., & Runkel, M. (2011). Tax evasion and competition. *Scottish Journal of Political Economy*, 58(5), 711–736. <https://econpapers.repec.org/RePEc:bla:scotjp:v:58:y:2011:i:5:p:711-736>

- Goldberger, A. S. (1972). Structural Equation Methods in the Social Sciences. *Econometrica*, 40(6), 1001. <https://doi.org/10.2307/1913851>
- Gómez, R. S. (2020). Progresividad fiscal (España). *Eunomia. Revista En Cultura de La Legalidad*, 2020(18), 311–326. <https://doi.org/10.20318/EUNOMIA.2020.5279>
- Gómez Sabaini, J. C., & Morán, D. (2016). La situación tributaria en América Latina: raíces y hechos estilizados (Tax Policy in Latin America: Roots and Stylized Facts). *Cuadernos de Economía*, 35(67), 1–37. <https://papers.ssrn.com/abstract=3349512>
- Gómez Sabaini, J. C., & Morán, D. (2020). Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe: avances en su medición y panorama de las medidas recientes para reducir su magnitud. *Serie Macroeconomía Del Desarrollo*, 215, 1–80. www.cepal.org/apps
- González, F. A., & Calderón, V. M. (2002). Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II). *Boletines de Divulgación Económica*, 9, 1–35. [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios Economicos/Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX \(II\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/EstudiosEconomicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(II).pdf)
- González, J. I. (1996). La política fiscal y los efectos redistributivos de los subsidios y de los impuestos en Colombia. *Cuadernos de Economía*, 15(25), 69–84. <https://doi.org/10.15446/CUAD.ECON>
- González, J. I. (1998). Arrow: la elección, los valores y la ideología del mercado. *Cuadernos de Economía*, 17(28), 27–41. <https://revistas.unal.edu.co/index.php/ceconomia/article/view/11609>
- González, J. I., & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18(34), 173–200. <https://doi.org/10.18601/01245996.V18N34.11>
- Gordon, D. (Ed.). (2011). *The Turgot Collection Writings, Speeches, and Letters of Anne Robert Jacques Turgot, Baron de Laune*. Ludwig von Mises Institute. [https://cdn.mises.org/The Turgot Collection Writings, Speeches, and Letters of Anne Robert Jacques Turgot, Baron de Laune_2.pdf](https://cdn.mises.org/The%20Turgot%20Collection%20Writings,%20Speeches,%20and%20Letters%20of%20Anne%20Robert%20Jacques%20Turgot,%20Baron%20de%20Laune_2.pdf)
- Gottardi, P., Kajii, A., & Nakajima, T. (2011). Optimal Taxation and Constrained Inefficiency in an Infinite-Horizon Economy with Incomplete Markets. In *SSRN Electronic Journal*. CESINFO working paper. <https://doi.org/10.2139/SSRN.1922706>
- Grady, K. A. (1983). Income tax treaty sopping: An overview of prevention techniques. *Journal of International Law & Business*, 5, 626–657. <http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njilb>
- Gravelle, J. (2010). *Tax havens: International tax avoidance and evasion*. Congressional research service. https://www.everycrsreport.com/files/20090709_R40623_297d337c433a78ccee70034ff5775bb70aa965

df.pdf

- Guàrdia, J., & Arnau, J. (1991). Análisis evaluativo de las características teórico-empíricas de 10s sistemas de ecuaciones estructurales. *Anuario de Psicología*, 48, 5–16.
<https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/24156/1/28901.pdf>
- Guàrdia Olmos, J., Però Cebollero, M., Hervás Jorge, A., LastNameLastNameCapilla Lladró, R., Pablo Soriano Jiménez, P., & Porras Yañez, M. (2014). Factors related with the university degree selection in Spanish public university system. An structural equation model analysis. *Quality and Quantity*, 1–19.
<https://doi.org/10.1007/s11135-014-0008-9>
- Gunn, A. (1978). Tax Avoidance. *Michigan Law Review*, 76(5), 733–767. <https://doi.org/10.2307/1287988>
- Gutiérrez Bautista, M., Olarte Rivera, J. M., & Montero Numpaque, L. A. (2020). Evasión del impuesto sobre la renta en Colombia y America Latina causas y propuestas [Universidad Santo Tomas]. In *Evasión del impuesto sobre la renta en Colombia y America Latina causas y propuestas*.
<https://doi.org/10.15332/TG.ESP.2020.00085>
- Gutiérrez, I., Tobón, S., Suárez, C., Vanegas, M., & Duncan, G. (2016). La situación del narcotráfico en Colombia ad portas del posacuerdo. In *instname: Universidad EAFIT* (No. 3; Issue 3). Universidad EAFIT. <http://repository.eafit.edu.co/handle/10784/9112>
- Hadi AKDEDE, S. (2006). Corruption and tax evasion. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 7(2), 141–149.
<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2151882>
- Haindl, E., Dunn, D., & Schenone, O. (1995). Income Tax Issues. In P. Shome (Ed.), *Comprehensive tax reform: the Colombian experience* (Vol. 123). International Monetary Fund.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., & Ray, S. (2021). An introduction to structural equation modeling. In J. F. Hair, G. T. M. Hult, C. M. Ringle, M. Sarstedt, N. P. Danks, & S. Ray (Eds.), *Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R, Classroom Companion: Business* (pp. 1–29). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-80519-7>
- Hamilton, W. H. (1919). The Institutional Approach to Economic Theory. *The American Economic Review*, 9(1), 309–318. https://www.jstor.org/stable/1814009#metadata_info_tab_contents
- Hare, R. M. (1973). Rawls' theory of justice—i1. *Philosophical Quarterly*, 23(91), 144–155.
<https://doi.org/10.2307/2217486/2/PQ23-0144.PDF.GIF>
- Hashimzade, N., Myles, G. D., & Tran-Nam, B. (2013). Applications of behavioural economics to tax

- evasion. *Journal of Economic Surveys*, 27(5), 941–977. <https://doi.org/10.1111/J.1467-6419.2012.00733.X>
- Hastuti, R. (2014). Tax awareness and tax education: A perception of potential taxpayers. *International Journal of Business, Economics and Law*, 5(1), 83–91. www.pajak.go.id
- Hauser, R. M., & Goldberger, A. S. (1971). The Treatment of Unobservable Variables in Path Analysis. *Sociological Methodology*, 3, 117. <https://doi.org/10.2307/270819>
- Heathcote, J., Storesletten, K., & Violante, G. L. (2017). Optimal Tax Progressivity: An Analytical Framework. *The Quarterly Journal of Economics*, 132(4), 1693–1754. <https://doi.org/10.1093/QJE/QJX018>
- Hegerstrøm, E. A. (2017). *Virtual currency and its pseudonymous users: A decentralised system beyond the control of authorities?* [Master's thesis, University of Oslo]. <https://pdf.net/document/qvl896pd-virtual-currency-pseudonymous-users-decentralised-control-authorities.html>
- Hendrickson, J. R., & Luther, W. J. (2022). Cash, crime, and cryptocurrencies. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 85, 200–207. <https://doi.org/10.1016/J.QREF.2021.01.004>
- Henn, M. (2013). *Tax havens and the taxation of transnational corporations*. Friedrich-Ebert-Stiftung. <https://library.fes.de/pdf-files/iez/global/10082.pdf>
- Henríquez, J. Y. (2015a). Evasión tributaria: atentado a la equidad. *Revista de Estudios Tributarios*, 13, 171. <https://lajtp.uchile.cl/index.php/RET/article/view/39874>
- Henríquez, J. Y. (2015b). Tributación: Equidad y/o Eficiencia. *Revista de Estudios Tributarios*, 12, 223–259. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40412>
- Herschel, F. (1971). Taxation of agriculture and hard-to-tax groups. In R. Musgrave & M. Gillis (Eds.), *Fiscal reform for Colombia* (pp. 387–402). https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=%09Herschel%2C+F.+%281971%29.+%27Taxation+of+agriculture+and+hard-to-tax+groups%27%2C+&btnG=
- Heymann, D. (1986). *Tres ensayos sobre inflación y políticas de estabilización* (No. 18). https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/28518/S8600690_es.pdf
- Hodgson, G. M. (2003). The hidden persuaders: institutions and individuals in economic theory. *Cambridge Journal of Economics*, 27(2), 159–175. <https://doi.org/10.1093/CJE/27.2.159>
- Holcombe, R. G. (1998). Tax policy from a public choice perspective. *National Tax Journal*, 51(2), 359–371. <https://doi.org/10.1086/NTJ41789332>

- Holter, H. A., Krueger, D., & Stepanchuk, S. (2019). How do tax progressivity and household heterogeneity affect Laffer curves? *Quantitative Economics*, 10(4), 1317–1356. <https://doi.org/10.3982/QE653>
- Hooper, D., Coughlan, J., & Mullen, M. (2008). Evaluating model fit: a synthesis of the structural equation modelling literature. In A. Brown (Ed.), *7th European Conference on research methodology for business and management studies* (pp. 195–200). CASS Business School. <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=ZZoHBAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA195&dq=Hooper+structural+equation+modeling&ots=gW2L2xXsa8&sig=YMDT38Gi5x65w6dD-vbbS4fS-fc#v=onepage&q=Hooper structural equation modeling&f=false>
- Hope, O. K., Mark, M., & Wayne, T. (2013). Tax avoidance and geographic earnings disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2), 170–189. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.06.001>
- Houben, R., & Snyers, A. (2018). *Cryptocurrencies and blockchain Legal context and implications for financial crime, money laundering and tax evasion*. Janetta CUJKOVA. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150761/TAX3 Study on cryptocurrencies and blockchain.pdf>
- Hutton, E. (2017). Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en la relación con el Impuesto al Valor Agregado. *Fondo Monetario Internacional*, 1–32. <https://inff.org/es/resource/el-modelo-y-la-metodologia-del-programa-de-analisis-de-brechas-de-administracion-de-ingresos-para-la-estimacion-de-brechas-del-impuesto-al-valor-agregado>
- Iglesias Labraca, J. M., & Reche Lorite, F. (2021). *Modelos de Ecuaciones Estructurales* [Trabajo de grado, Universidad de América]. https://indaga.ual.es/discovery/fulldisplay/alma991002024516904991/34CBUA_UAL:VU1
- Iglesias, E. V. (2006). El papel del Estado y los paradigmas económicos en América Latina | Publicación | Comisión Económica para América Latina y el Caribe. *Revista Cepal*, 90, 7–15.
- Jabbar, A., & Iqbal, J. (2021). The Shadow Economy in Pakistan: An Analysis with MIMIC Model. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences*, 9(3), 340–350. <https://doi.org/10.1080/15140326.2007.12040490>
- Jacinto, R. A. P., Gómez, S. T. M., Ortiz, D. A. Q., & Montenegro, J. D. (2019). Evasión tributaria, una revisión. *Revista Activos*, 17(1), 167–194. <https://doi.org/10.15332/25005278.5399>
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management*, 2(2), 27–42.

- Jaramillo, C., & Tovar, J. (2008). El impacto del impuesto al valor agregado sobre el gasto en Colombia. *Lecturas de Economía*, 68, 67–93. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-25962008000100003&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Jellinek, G. (2000). *Teoría general del Estado*. Fondo de Cultura Económica.
- Jeyapalan, K., Aripin, N., & Amran, N. A. (2003). The influence of education on tax avoidance and tax evasion. *EJournal of Tax Research*, 1(2), 134–146. https://www.researchgate.net/publication/255968132_The_Influence_of_Education_on_Tax_Avoidance_and_Tax_Evasion
- Johan, S., & Pant, A. (2019). Regulation of the crypto-economy: managing risks, challenges, and regulatory uncertainty. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(3), 126. <https://doi.org/10.3390/JRFM12030126>
- Jöreskog, K. G. (1970). A general method for estimating a linear structural equation system. *ETS Research Bulletin Series*, 1970(2), i–41. <https://doi.org/10.1002/J.2333-8504.1970.TB00783.X>
- Jöreskog, K. G., & Goldberger, A. S. (1974). Estimation of a Model with Multiple Indicators and Multiple Causes of a Single Latent Variable. *Journal of the American Statistical Association*, 70(351a), 631–639. <https://doi.org/10.1080/01621459.1975.10482485>
- Joreskog, K. G., & Sorbom, D. (1982). Recent developments in structural equation modeling. *Journal of Marketing Research*, 19(4), 416. <https://doi.org/10.2307/3151714>
- Jorratt, M. (2003). *Los instrumentos para la medición de la evasión tributaria*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT.
- Jorratt, M. (2012). Estimación de la evasión tributaria en los impuestos selectivos al consumo: El caso de Chile. *Revista de Administración Tributaria*, 34, 30–45.
- Jorratt, M. (2017). La equidad vertical y horizontal de los impuestos. In J. Carlos, G. Sabaini, J. P. Jiménez, & R. Martner (Eds.), *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina* (pp. 145–168). Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). www.cepal.org/es/suscripciones
- Jorratt, M., & Podestá, A. (2010). Análisis comparativo de las metodologías empleadas para la estimación de la evasión en el impuesto a la renta. In J. P. Jiménez, J. Gómez Sabaini, Carlos, & A. Podestá (Eds.), *Evasión y equidad en América Latina* (pp. 69–94). CEPAL. <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/4266>
- Joskow, P., & Rose, N. (1989). The effects of economic regulation. In R. Schmalensee & R. Willig (Eds.),

- Handbook of Industrial Organization* (Vol. 2, pp. 1449–1506). Massachusetts Institute of Technology. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:indhes:2>
- Joulfaian, D. (2009). Bribes and business tax evasion. *European Journal of Comparative Economics*, 6(2), 227–244. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Juárez Jonapa, F. J. (2012). *Teoría general del estado*. Red tercer milenio.
- Junguito, R., & Rincón, H. (n.d.). *La política fiscal en el siglo XX en Colombia: una visión global 1*.
- Junguito, R., & Rincón, H. (2004). La política fiscal en el siglo XX en Colombia: una visión global. *Borradores de Economía*, 318, 53–75. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/942>
- Kahneman, D., & Smith, V. (2002). Foundations of behavioral and experimental economics. *Prize in Economic Sciences*, 7(1), 1–25. https://s3.eu-de.cloud-object-storage.appdomain.cloud/kva-image-pdf/assets/globalassets-priser-nobel-2002-sciback_ek_en_02.pdf
- Kaldor, N., & Mirrlees, J. A. (1962). A new model of economic growth. *Review of Economic Studies*, 29(3), 174–192. <https://doi.org/10.2307/2295953/2/29-3-174.PDF.GIF>
- Kanniainen, V., Pääkkönen, J., & Schneider, F. (2004). Fiscal and ethical determinants of shadow economy: theory and evidence. *Helsinki Center of Economic Research*, 40, 1–30. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.624.5344&rep=rep1&type=pdf>
- Kaplan, D. (2009). *Structural Equation Modeling: Foundations and Extensions* (Segunda edición). SAGE. https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=LwZ1AAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Kaplan+structural+equation+modeling&ots=-_84LIGoDI&sig=tFCT1jN5Ty76pQjjwKEcRYCvc7Q#v=onepage&q=Kaplan structural equation modeling&f=false
- Karl Pearson, F. R. (1901). LIII. On lines and planes of closest fit to systems of points in space. *The London, Edinburgh, and Dublin Philosophical Magazine and Journal of Science*, 2(11), 559–572. https://ia800708.us.archive.org/view_archive.php?archive=/22/items/crossref-pre-1909-scholarly-works/10.1080%252F14786440108636578.zip&file=10.1080%252F14786440109462720.pdf
- Keynes, J. M. (1996). *The general theory of employment, interest, and money*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-70344-2/COVER>
- Kiekhofe, W. H., Clark, J. M., Homan, P. T., Fletcher, H. M., Wasserman, M. J., Atkins, W. E., Tyson, F. D., Hewett, W. W., & Ely, R. T. (1932). Institutional Economics. *The American Economic*, 22(1), 105–116. <https://www.jstor.org/stable/1813952>

- Kim, S. (2008). Does political intention affect tax evasion? *Journal of Policy Modeling*, 30(3), 401–415.
<https://doi.org/10.1016/J.JPOLMOD.2007.12.004>
- Kiprotich, B. (2016). Principles of Taxation. *Governance*, 5(7), 341–352. https://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2001). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535–553.
[https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2)
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535–553.
[https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00164-2](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2)
- Kline, R. B. (2018). Principles and practice of structural equation modeling. *Commentary on Hayduk*, 45(3.4), 188–195. <https://doi.org/10.25336/csp29418>
- Koopmans, T. C. (1949). Identification problems in economic model construction. *Econometrica*, 17(2), 144.
<https://doi.org/10.2307/1905689>
- Kumhof, M. (2004). *Fiscal crisis resolution: taxation versus inflation* (No. 10).
- Laffer, A. (2004). *Publications - the Laffer curve: past, present, and future*. 1765, 1–16.
<https://www.heartland.org/publications-resources/publications/the-laffer-curve-past-present-and-future>
- Lamagrande, A. J. (1998a). Globalización, evasión fiscal y fiscalización tributaria. *Boletín AFIP*, 9, 1–38.
- Lamagrande, A. J. (1998b). Los desafíos de la administración tributaria frente a la globalización. *Crónica Tributaria*, ISSN 0210-2919, ISSN-e 2695–7566, N° 87, 1998, Págs. 47-90, 87, 47–90.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=45896>
- Lamagrande, A. J. (1998c). Los desafíos de la Administración Tributaria frente a la globalización. *Crónica Tributaria*, 87, 47–90. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=45896>
- Lee, J. (2019). Smart Contracts for Securities Transactions on the DLT Platform (Blockchain): Legal Obstacles and Regulatory Challenges. In *SSRN Electronic Journal*. School of Law, University of Manchester. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3523317>
- Liu, A. A. (2013). Tax evasion and optimal environmental taxes. *Journal of Environmental Economics and*

- Management*, 66(3), 656–670. <https://doi.org/10.1016/j.jeem.2013.06.004>
- Llatas Ramírez, L. (2014). Noción de estado y los derechos fundamentales en los tipos de estado. *Revista de La Facultad de Derecho y Ciencia Política*, 9(8), 175–194. <https://doi.org/10.21503/lex.v9i8.402>
- López Córdoba, R. C. (2014). LA EVASIÓN TRIBUTARIA Y SU CONSECUENCIA EN EL DESARROLLO ECONÓMICO DEL PAIS TAX EVASION AND ITS CONSEQUENCE ON ECONOMIC DEVELOPMENT OF THE COUNTRY. *In Crescendo*, 5(2), 253–266.
<http://revistas.uladech.edu.pe/index.php/increscendo/article/viewFile/203/309>
- López, J. J. (2017). A quantitative theory of tax evasion. *Journal of Macroeconomics*, 53, 107–126.
<https://doi.org/10.1016/J.JMACRO.2017.06.005>
- López Velandia, J., & López Ghio, R. (2019). *Regla fiscal para el gobierno central en Colombia: Antecedentes, desempeño y perspectivas*. Banco Interamericano de Desarrollo.
https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Regla_fiscal_para_el_gobierno_central_en_Colombia_Antecedentes_desempeño_y_perspectivas_es.pdf
- Lozano-Espitia, L. I. (2002). Dinámica y características de la deuda pública en Colombia: 1996-Marzo 2002. *Borradores de Economía*, 211, 1–27.
- Lozano Cetina, J. C. (2013). *Factores asociados a la economía en suramérica, análisis desde un enfoque de múltiples causas y múltiples indicadores*. [Tesis de maestría, Universidad del Valle].
- Lozano, I., Ramos, J., & Rincón, H. (2007). Implicaciones fiscales y sectoriales de la reforma a las transferencias territoriales en Colombia. *Borradores de Economía*, 437, 1–30.
- Lozano, S. (2007). Validación de un modelo de medida de las dificultades en los procesos de toma de decisiones sobre la carrera profesional. *Revista de Educación*, 343, 325–351.
<https://redined.educacion.gob.es/xmlui/bitstream/handle/11162/68964/00820083000022.pdf?sequence=1>
- Ludeña Rueda, Y. M., Martínez Ordóñez, R. G., & Feijoo Cisneros, M. E. (2019). La Tributación y su interacción disciplinaria. *Universidad y Sociedad*, 11(2), 286–298.
<https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/1194>
- Macagnan, C. B. (2013). Teoría institucional: escrito teórico sobre los protagonistas de la escuela institucionalista de economía (Institutional Theory: A Review of the Main Representatives of the Institutionalist School of Economics). *Revista de Administração e Contabilidade Da Unisinos*, 10(2), 130–141. <https://papers.ssrn.com/abstract=2747340>

- Macías Cardona, H. A., Henao Agudelo, F., & López Ramírez, M. R. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. *Semestre Económico*, 10(20), 67–85.
<https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/681>
- Mankiw, N. G., Weinzierl, M., & Yagan, D. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 23(4), 147–174. <https://doi.org/10.1257/JEP.23.4.147>
- Manzano Patiño, A. (2017). Introducción a los modelos de ecuaciones estructurales. *Investigación En Educación Médica*, 7(25), 67–72. <https://www.scielo.org.mx/pdf/iem/v7n25/2007-5057-iem-7-25-67.pdf>
- Manzano Patiño, A., & Zamora Muñoz, S. (2010). *Sistema de ecuaciones estructurales: una herramienta de investigación*. Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior.
<https://docplayer.es/42086072-Sistema-de-ecuaciones-estructurales-una-herramienta-de-investigacion.html>
- Martin, F. (2006). *Los factores determinantes de la recaudación tributaria*.
[http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Factores determinantes de la recaudacion tributaria v.2006.pdf](http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Factores%20determinantes%20de%20la%20recaudacion%20tributaria%20v.2006.pdf)
- Martínez Bonilla, J. L. (2016). *Delegación colombiana conocen el programa de Educación Fiscal implementado en el Salvador*. <https://docplayer.es/93903212-Delegacion-colombiana-conocen-el-programa-de-educacion-fiscal-implementado-por-el-salvador-p-2-3.html>
- Martínez Cárdenas, E. E., & Ramírez Mora, J. M. (2006). La corrupción en la contratación estatal colombiana -una aproximación desde el neoinstitucionalismo-. *Reflexión Política*, 8(15), 148–162.
<https://doi.org/10.29375/ISSN.0124-0781>
- Martínez Rosas, S. X., Peña Galeano, C. A., & Zarama Salazar, Á. M. (2020). *Así se mueve la corrupción 2016 - 2020. Radiografía de los hechos de corrupción en Colombia*. Corporación Transparencia por Colombia. <https://transparenciacolombia.org.co/wp-content/uploads/radiografia-2016-2021-02-11-21.pdf>
- Mateos-Aparicio, G. (2011). Los modelos de ecuaciones estructurales: Una revisión histórica sobre sus orígenes y desarrollo. In J. M. Riobóo Almanzor & I. Riobóo Lestón (Eds.), *Historia de la probabilidad y la estadística (V)* (pp. 289–301). Nino-Centro de Impresión Digital.
https://www.researchgate.net/profile/David-Castilla-Espino/publication/322420925_El_Analisis_de_Fronteras_Estocasticas_Origenes_y_Desarrollo/links/5a588d860f7e9bbacbe09ea0/El-Analisis-de-Fronteras-Estocasticas-Origenes-y-Desarrollo.pdf#page=305

- Matsueda, R. L. (2011). *Key advances in the history of structural equation modeling* (No. 114).
<https://csss.uw.edu/Papers/wp114.pdf>
- Mazo, D. A., & Pérez, R. A. (2015). Modelos de ecuaciones estructurales vía PLS. *XXV Simposio Internacional de Estadística*. <https://docplayer.es/42083764-Modelos-de-ecuaciones-estructurales-via-pls.html>
- McCaffery, E. J. (2006). The uneasy case for capital taxation. *Social Philosophy and Policy*, 23(2), 166–184.
<https://doi.org/10.1017/S0265052506060213>
- Medrano, L. A., & Muñoz-Navarro, R. (2017). Aproximación conceptual y práctica a los modelos de ecuaciones estructurales. *Revista Digital de Investigación En Docencia Universitaria*, 11(1), 219–239.
<http://www.scielo.org.pe/pdf/ridu/v11n1/a15v11n1.pdf>
- Melo-Becerra, L. A., Ramos-Forero, J. E., & Gómez, C. (2020). El Presupuesto General de la Nación: Una aproximación a las partidas de transferencias e inversión. *Borradores de Economía*, 1136, 1–44.
https://repositorio.banrep.gov.co/bitstream/handle/20.500.12134/9916/be_1136.pdf?sequence=6&isAllowed=y
- Ménard, C., & Shirley, M. (Eds.). (2005). *Handbook of new institutional economics* (Vol. 9). Springer.
<https://indomarine.webs.com/documents/Handbook of New Institutional Economics.pdf>
- Mendoza Shaw, A. F., Palomino Cano, R., Robles Encinas, J. E., & Ramírez Guardado, S. R. (2016). Correlación Entre Cultura Tributaria Y Educación Tributaria Universitaria: Caso Universidad Estatal De Sonora. *Revista Global de Negocios*, 4(1), 61–76. www.theIBFR.com
- Ministerio de Hacienda y Crédito. (2021). *Cierre fiscal 2020 y actualización Plan Financiero 2021*.
https://www.irc.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-156938%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Decreto 2330 de 1998*, (1998) (testimony of Ministerio de Hacienda y Crédito público).
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2330_1998.html
- Decreto 1366 de 1967*, (1967) (testimony of Ministerio de Hacienda y Crédito Público).
https://www.redjurista.com/Documents/decreto_1366_de_1967_ministerio_de_hacienda_y_credito_publico.aspx#/
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2015). *Marco fiscal de mediano plazo*. MINHACIENDA.
https://www.irc.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-009854%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2018). *Manual de clasificación presupuestal del Presupuesto General de la Nación en armonía con estándares internacionales*. MINHACIENDA.
https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/DNP/manual_de_clasificacion_presupuestal.pdf
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). *Marco Fiscal de mediano plazo 2022. Crecimiento e inversión social con sostenibilidad fiscal*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Decreto 444 de 1967*, (1967) (testimony of Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Colombia).
https://www.redjurista.com/Documents/decreto_444_de_1967_ministerio_de_hacienda_y_credito_publico.aspx#/
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *Review of Economic Studies*, 38(2), 175–208. <https://doi.org/10.2307/2296779>
- Mirrlees, J. A. (1976). Optimal tax theory: A synthesis. *Journal of Public Economics*, 6(4), 327–358.
[https://doi.org/10.1016/0047-2727\(76\)90047-5](https://doi.org/10.1016/0047-2727(76)90047-5)
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., & Poterba, J. (2011). The Mirrlees review. Conclusions and recommendations for reform. *Fiscal Studies*, 32(3), 331–359. <https://www.jstor.org/stable/24440228>
- Miskam, M., Noor, R. M., Omar, N., & Aziz, R. A. (2013). Determinants of tax evasion on imported vehicles. *Procedia Economics and Finance*, 7, 205–212. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(13\)00236-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(13)00236-0)
- Moffitt, R. A. (2001). Policy Interventions, Low-Level Equilibria And Social Interactions. *Social Dynamics*, 4(45–8), 6–17. <http://130.203.136.95/viewdoc/summary?doi=10.1.1.17.4655>
- Mohamad, A., LastName, M. H., & Zarinah, H. (2016). Cash economy: tax evasion amongst SMEs in Malaysia. *Journal of Financial Crime*, 23(4), 974–986. <https://doi.org/10.1108/JFC-05-2015-0025>
- Molero, J.-C., & Pujol, F. (2005). *Walking Inside the Potential Tax Evader's Mind* (No. 01).
- Monitor Ciudadano de la Corrupción. (2021). *Radiografía de la Corrupción 2016-2020*. Corporación Transparencia por Colombia . <https://www.monitorciudadano.co/metodologia-radiografia-de-la-corrupcion-2016-2020/>
- Monterrosa, R. R. (2003). El problema fiscal colombiano: ¿se trata de una baja presión tributaria? *Perfil de Coyuntura Económica*, 1, 39–60. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/coyuntura/article/view/2273>
- Moreno Sáez, A., & Rescalvo, R. (2000). Evaluación empírica del fraude fiscal: análisis de la estrategia de Landsberger y Meilijson. *Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 7, 1–38.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2079919&info=resumen&idioma=SPA>

- Musgrave, R. A. (1939). The Voluntary Exchange Theory of Public Economy. *The Quarterly Journal of Economics*, 53(2), 213–237. <https://doi.org/10.2307/1882886>
- Musgrave, R. A. (1969a). Cost-Benefit Analysis and the Theory of Public Finance. *Journal of Economic Literature*, 7(3), 797–806. <https://econpapers.repec.org/RePEc:aea:jeclit:v:7:y:1969:i:3:p:797-806>
- Musgrave, R. A. (1969b). *Fiscal systems*. Yale University Press. <https://www.worldcat.org/es/title/fiscal-systems/oclc/577054033>
- Musgrave, R. A. (1985). A brief history of fiscal doctrine. In A. J. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (Vol. 1, pp. 1–59). Elsevier. <https://ideas.repec.org/h/eee/pubchp/1-01.html>
- Musgrave, R. A., & Peacock, A. T. (1958). *Classics in the theory of public finance*. International Economic Association. [https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave Peacock 1958 Classics in the Theory of Public Finance.pdf](https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Peacock%201958%20Classics%20in%20the%20Theory%20of%20Public%20Finance.pdf)
- Nchor, D., & Konderla, T. (2016). The shadow economy of Czech Republic and tax evasion: The currency demand approach. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(6), 2081–2086. <https://doi.org/10.11118/actaun201664062081>
- Neill, J. R. (2000). The benefit and sacrifice principles of taxation: A synthesis. *Social Choice and Welfare*, 17, 117–124. [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/neill_\(scw_00\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/neill_(scw_00).pdf)
- Nguyen, J. H. (2020). Economic policy uncertainty and firm tax avoidance. *Accounting & Finance*, 60(4), 3935–3978. <https://doi.org/10.1111/ACFI.12538>
- O'Connor, J. (1973). *The Fiscal Crisis of the State*. Routledge.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=qRwuDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT11&dq=O%27connor,+J.+\(2017\).+The+fiscal+crisis+of+the+state.+Routledge.&ots=6e20SDxub8&sig=_fBAejfcCyV-QCJ8X6GNEqqs7BM#v=onepage&q=O'connor%2C J. \(2017\). The fiscal crisis of the state. Routledge.&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=qRwuDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT11&dq=O%27connor,+J.+(2017).+The+fiscal+crisis+of+the+state.+Routledge.&ots=6e20SDxub8&sig=_fBAejfcCyV-QCJ8X6GNEqqs7BM#v=onepage&q=O%27connor%2C%20J.+(2017).+The+fiscal+crisis+of+the+state.+Routledge.&f=false)
- O'Connor, J. (1996). *The Fiscal Crisis of the State*. Routledge.
<https://books.google.com.co/books?id=onvnIE4WF0wC&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>
- Ocampo, J. A. (2007). La macroeconomía de la bonanza económica latinoamericana. *Revista de La CEPAL*, 93, 7–29. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2581014>

- Ocampo, M. (2018). Economía del comportamiento. *Oficina de Información Científica y Tecnológica Para El Congreso de Unión, 022*, 1–6.
https://www.foroconsultivo.org.mx/INCyTU/documentos/Completa/INCYTU_18-022.pdf
- OCDE. (2016). *Activos con America Latina y el Caribe*. OCDE. <https://www.oecd.org/latin-america/Activos-con-America-Latina-y-el-Caribe.pdf>
- OCDE. (2017). Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2017. In *Panorama de las Administraciones Públicas: América Latina y el Caribe 2017*. OECD.
<https://doi.org/10.1787/9789264266391-ES>
- OCDE, ONU, CIAT, & BID. (2022). *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean Estadísticas tributarias en y el Caribe*. OCDE. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/58a2dc35-en-es.pdf?expires=1661882345&id=id&accname=ocid75017717&checksum=B08102244A75CBA8BAC635A8167D072C>
- Ochoa León, M. (2015). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA, ISSN 2007-9907, Vol. 3, N.º. 5, 2014 (Ejemplar Dedicado a: Enero - Junio 2014), Págs. 18-46, 3(5)*, 18–46.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5063717&info=resumen&idioma=ENG>
- OECD. (2001). Compliance measurement – Practice Note. *Centre for Tax Policy and Administration, 25*, 1–23.
- OECD. (2014). *Addressing the tax challenges of the digital economy*. OECD Publishing.
<https://doi.org/10.1787/9789264218789-EN>
- OECD. (2019). *Model tax convention on income and on capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.
<https://doi.org/10.1787/G2G972EE-EN>
- OECD, CAF, & ECLAC. (2018). *Latin American Economic Outlook 2018 Rethinking Institutions for Development*. OECD. <https://doi.org/10.1787/LEO-2018-EN>
- Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC), & Sistema Integrado de Monitoreo de Cultivos Ilícitos (SIMCI). (2022). *Monitoreo de territorios afectados por cultivos ilícitos 2021*. UNODC-SIMCI.
https://www.unodc.org/documents/colombia/2022/Octubre/Otros/Informe_de_Monitoreo_de_Territorios_Afectados_por_Cultivos_Illicitos_2021.pdf
- Onrubia, J. (2012). La reforma de la Administración Tributaria: mitos y realidades. *El Sistema Fiscal Español*

En Tiempos de Crisis: ¿cambios o Reforma? https://documentop.com/la-reforma-de-la-administracion-tributaria-mitos-y-realidades-ieb-ub_5a0423ef1723dd65df292bd5.html

Onu, D. (2016). Measuring tax compliance attitudes: What surveys can tell us about tax compliance behaviour. *Advances in Taxation*, 23, 173–190. <https://doi.org/10.1108/S1058-749720160000023006/FULL/XML>

Ordower, H. (2010). The culture of tax avoidance. *Saint Louis University School of Law*, 55(1), 46–128. <https://scholarship.law.slu.edu/ljAvailableat:https://scholarship.law.slu.edu/lj/vol55/iss1/9>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019). Estudios Económicos de la OECD: Colombia 2019. In *Estudios Económicos de la OECD: Colombia 2019*. OECD. <https://doi.org/10.1787/805F2A79-ES>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2020). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 (1990-2018)*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/68739B9B-EN-ES>

Ortiz Luzuriaga, M. T., Flores Sanchez, J., Caicedo Leones, W., & Ordoñez Guartazaca, M. (2021). Prevención del riesgo de lavado de activos. Caso: Colombia y Ecuador. *Revista Universidad de Guayaquil*, 133(2), 27–40. <https://doi.org/10.53591/RUG.V133I2.1391>

Ostrom, V., & Ostrom, E. (1977). Public goods and public choices. In E. S. Savas (Ed.), *Alternatives for Delivering Public Services* (pp. 7–49). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780429047978-2/PUBLIC-GOODS-PUBLIC-CHOICES-VINCENT-OSTROM-ELINOR-OSTROM>

Oszlak, O. (2006). Burocracia estatal: Política y políticas publicas. *Revista POSTData: Revista de Reflexión y Análisis Político*, 11, 11–56.

Oz-Yalaman, G. (2019). Financial inclusion and tax revenue. *Central Bank Review*, 19(3), 107–113. <https://doi.org/10.1016/J.CBREV.2019.08.004>

Palil, M. R., Akir, M. R., & Ahmad, W. F. (2013). The perception of tax payers on tax knowledge and tax education with level of tax compliance: A study the influences of religiosity. *ASEAN Journal of Economics, Management and Accounting*, 1(1), 118–129.

Palmade, V., & Anayiotos, A. (2005). *Rising Informality*. World Bank, Washington, DC. <https://doi.org/10.1596/39401>

Panadés, J. (2001). *Tax Evasion and Relative Contribution*. Instituto de Estudios Fiscales. <https://econpapers.repec.org/RePEc:hpe:wpaper:y:2002:i:18>

Pareto, V. (2014). *Manual of Political Economy: A Critical and Variorum Edition*. Oxford University Press.

<https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=43NYAwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=+Manual+of+Political+Economy+pareto&ots=9SdDJB65fF&sig=lnXOHdUpYNQga35-pG7ouIrVKsw#v=onepage&q=Manual of Political Economy pareto&f=false>

Parra Jiménez, O. D., & Patino Jacinto, R. A. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001 - 2009. *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, 18(2), 177–198.

<https://doi.org/10.18359/RFCE.2279>

Pearl, J. (2012). The Causal Foundations of Structural Equation Modeling. In H. Hoyle (Ed.), *Handbook of Structural Equation Modeling* (pp. 1–37). Guilford Press.

Peña Cuervo, J. J., Espinosa Martínez, Fernanda, L., & Peña Cuervo, A. L. (2018). El delito aduanero de contrabando: identificación de los elementos de su tipo penal en Colombia. *Prolegómenos*, 21(41), 131–147. <https://doi.org/10.18359/PROLE.2944>

Pérez-Liñan, A. (2000). ¿Juicio político o golpe legislativo? Sobre las crisis constitucionales en los años noventa. *América Latina Hoy*, 26, 67–74. <https://doi.org/10.14201/ALH.2702>

Pérez, C., & Pacheco, B. H. (2016). *Beneficios potenciales de un incremento en el uso de los medios de pago electrónicos en Colombia*. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/2947>

Perry, G., & Cárdenas, M. (1986a). *Diez años de reformas tributarias en Colombia: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas*. Fedesarrollo.

<https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1620>

Perry, G., & Cárdenas, M. (1986b). *Diez años de reformas tributarias en Colombia. La economía política de las reformas*. FEDESARROLLO. [https://idl-bnc-](https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/37082/IDL-37082 v.3, pt5.pdf?sequence=3)

[idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/37082/IDL-37082 v.3, pt5.pdf?sequence=3](https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/37082/IDL-37082 v.3, pt5.pdf?sequence=3)

Peters, B. G. (1991). *The politics of taxation: a comparative perspective*. B. Blackwell, Cambridge, Mass.

<https://www.worldcat.org/es/title/politics-of-taxation-a-comparative-perspective/oclc/24067609>

Peyrone, V. (2003). El desafío de ser keynesiano en tiempos de vacas flacas. Condicionantes políticos derivados del comportamiento tributario y el ciclo económico. *Colección*, 14, 197–210.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2329021&info=resumen&idioma=SPA>

Pickhardt, M., & Sardà, J. (2011). Size and causes of the underground economy in Spain: a correction of the record and new evidence from the MCDR approach. *European Journal of Law and Economics*, 39(2), 403–429. <https://doi.org/10.1007/S10657-013-9431-Y>

Piedrahita, C. (2008). *Retrospectiva arancelaria colombiana. Una década de liberación comercial: 1990-*

1999. Cuadernos de trabajo DIAN. [https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Otros Cuadernos de Trabajo/055. Retrospectiva arancelaria colombiana. Una década de liberación comercial 1990-1999.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Otros%20Cuadernos%20de%20Trabajo/055.%20Retrospectiva%20arancelaria%20colombiana.%20Una%20d%C3%A9cada%20de%20liberaci%C3%B3n%20comercial%201990-1999.pdf)
- Pigou, A. C. (1928). *A study in public finance*. Macmillan and Co. <https://www.worldcat.org/es/title/study-in-public-finance/oclc/2692215>
- Pigou, A. C. (1947). *A Study In Public Finance*. MacMillan and Co. <https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.190007>
- Piketty, T., & Saez, E. (2013). A theory of optimal inheritance taxation. *Econometrica*, 81(5), 1851–1886. <https://doi.org/10.3982/ECTA10712>
- Piketty, T., Saez, E., & Stantcheva, S. (2014). Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(1), 230–271. <https://doi.org/10.1257/POL.6.1.230>
- Pinto Borrero, M. E., Altamar Consuegra, I. M., Lahuerta Percipiano, Y., Cepeda Zuleta, L. F., & Mera Sotelo, A. V. (2004). *El secuestro en Colombia: Caracterización y costos económicos* (No. 257). [https://colaboracion.dnp.gov.co/cdt/estudios economicos/257.pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/cdt/estudios%20economicos/257.pdf)
- Pirttila, J. (1999). Tax evasion and economies in transition: Lessons from tax theory. In *SSRN Electronic Journal*. Elsevier BV. <https://doi.org/10.2139/SSRN.1016663>
- Pita, C. (2000). La contribución del CIAT para mejorar la eficacia de las Administraciones Tributarias. In Ministerio de Economía y Hacienda (Ed.), *La tributación en un contexto de globalización económica : [XXXII Asamblea General del C.I.A.T.]*, 2000, ISBN 84-476-0428-4, págs. 283-298 (pp. 283–298). Ministerio de Economía y Hacienda. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1273247>
- Piza, J. R. (2008). El régimen fiscal en la Constitución de 1991. *Revista Derecho Del Estado*, 21, 51–80. <https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Pommerehne, W., & Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1–2), 161–170. <https://www.jstor.org/stable/30027259>
- Ley 1370 de 2009*, (2009) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario). <https://funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=38426>
- Ley 49 de 1975*, (1975) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se adicionan el impuesto sobre la renta y complementarios y el artículo 30 del Decreto-ley 2821 de 1974). <https://www.suin-juricol.gov.co/viewDocument.asp?id=1788610>
- Ley 100 de 1993*, (1993) (testimony of Congreso de la Republica de Colombia Por la cual se crea el sistema

de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones).

<https://www.minsalud.gov.co/SITES/RID/LISTS/BIBLIOTECADIGITAL/RIDE/DE/DIJ/LEY-100-DE-1993.PDF>

Ley 20 de 1979, (1979) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se crean estímulos al contribuyente, se fomenta la capitalización del país y se dictan otras disposiciones en materia tributaria).

https://www.camara.gov.co/sites/public_html/leyes_hasta_1991/ley/1979/ley_0020_1979.html

Ley 6 de 1973, (1973) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se crean estímulos tributarios para las sociedades anónimas, se aumentan las exenciones personales y se dictan otras disposiciones en materia tributaria). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1561603>

Ley 590 de 2000, (2000) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se dictan disposiciones para promover el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresa).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=12672>

Ley 63 de 1967, (1967) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas contra la evasión y el fraude a los impuestos sobre la renta complementarios especiales y sucesorales). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1806170>

Ley 819 de 2003, (2003) (testimony of responsabilidad y transparencia por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto & Congreso de Colombia fiscal y se dictan otras disposiciones).

[https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/INVERSIONES Y FINANZAS PBLICAS/LEY_819_2003.PDF](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/INVERSIONES_Y_FINANZAS_PBLICAS/LEY_819_2003.PDF)

Ley 715 de 2001, (2001) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357).

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0715_2001.html

Ley 60 de 1993, (1993) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas orgánicas sobre la distribución de competencias de conformidad con los artículos 151 y 288 de la Constitución Política y se distribuyen recursos según los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras dispo).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=274>

Ley 50 de 1984, (1984) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se dictan normas para proveer al financiamiento del Presupuesto Público, al fortalecimiento de los Fiscos Municipales, se conceden unas facultades, se hace una cesión y se dictan otras disposiciones). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1604756>

Ley 863 de 2003, (2003) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las

finanzas públicas). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=11172>

Ley 5 de 1973, (1973) (testimony of por la cual se estimula la capitalización del sector agropecuario y se, Fondo dictan disposiciones sobre Títulos de Fomento Agropecuario, Banco Financiero Agropecuario, Fondos Ganaderos, Prenda Agraria, autorizaciones a la Banca Comercial Ganadero, Asistencia Técnica, & Congreso de Colombia deducciones y exenciones tributarias y otras materias).
https://www.adr.gov.co/wp-content/uploads/2021/08/L3_Ley_5_de_1973.pdf

Ley 1943 de 2018, (2018) (testimony of Congreso de la Colombia Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones). http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html

Ley 174 de 1994, (1994) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria).
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0174_1994.html

Ley 75 de 1986, (1986) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones).
https://www.redjurista.com/Documents/ley_75_de_1986_congreso_de_la_republica.aspx#/

Ley 633 de 2000, (2000) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interes social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6285>

Ley 6 de 1992, (1992) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=2767>

Ley 1607 de 2012, (2012) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>

Ley 488 de 1998, (1998) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=187>

Ley 9 de 1983, (1983) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas fiscales

relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones).

https://www.redjurista.com/Documents/ley_9_de_1983_congreso_de_la_republica.aspx#/

Ley 48 de 1983, (1983) (testimony of Congreso de Colombia por la cual se expiden normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular aspectos del comercio exterior colombiano).

<https://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1602720>

Ley 223 de 1995, (1995) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6968>

Ley 383 de 1997, (1997) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=341>

Ley 14 de 1983, (1983) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=267>

Ley 963 de 2005, (2005) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=17028>

Ley 4 de 1973, (1973) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se introducen modificaciones a las Leyes 200 de 1936, 135 de 1961 y 1ª de 1968. Se establecen disposiciones sobre renta presuntiva, se crea la Sala Agraria en el Consejo de Estado y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74097>

Ley 1111 de 2006, (2006) (testimony of Congreso de Colombia por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=22580>

Ley 54 de 1977, (1977) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se modifica y adiciona el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios). <https://www.suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?id=1607705>

Ley 617 de 2000, (2000) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la ley orgánica de presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas pa).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=3771>

Ley 797 de 2003, (2003) (testimony of Congreso de Colombia Por la cual se reforman algunas disposiciones del sistema general de pensiones previsto en la Ley 100 de 1993 y se adoptan disposiciones sobre los Regímenes Pensionales exceptuados y especiales).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7223>

Ley 49 de 1990, (1990) (testimony of Congreso de Colombia por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6545>

Ley 788 de 2002, (2002) (testimony of Congreso de Colombia Por lacual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=7260>

Ley 1819 de 2016, (2016) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Ley 2277 de 2022, (2022) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>

Ley 1608 de 2013, (2013) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se adoptan medidas para mejorar la liquidez y el uso de algunos recursos del Sector Salud).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51120>

Ley 2010 de 2019, (2019) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobr). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159687>

Ley 55 de 1985, (1985) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se dictan normas tendientes al ordenamiento de las finanzas del Estado y se dictan otras disposiciones).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=74133>

Ley 1430 de 2010, (2010) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41063>

- Ley 1473 de 2011*, (2011) (testimony of por medio de la cual se establece una regla fiscal y se dictan otras disposiciones & Congreso de Colombia).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=43236>
- Ley 2155 de 2021*, (2021) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se expide la ley de inversión social y se dictan otras disposiciones).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=170902>
- Ley 1739 de 2014*, (2014) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=60231>
- Ley 905 de 2004*, (2004) (testimony of Congreso de Colombia Por medio de la cual se modifica la Ley 590 de 2000 sobre promoción del desarrollo de la micro, pequeña y mediana empresa colombiana y se dictan otras disposiciones). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=14501>
- Poterba, J. M. (1998). Public finance and public choice. *National Tax Journal*, 51(2), 391–396.
<https://doi.org/10.1086/NTJ41789334>
- Prado Domínguez, J. (2004). Una estimación de la economía informal en España, según un enfoque monetario, 1964-2001. *El Trimestre Económico*, 71(282(2)), 417–452.
<https://www.jstor.org/stable/20856819>
- Prazmowski, P. A. (2020). Distorsiones fiscales y la curva de Laffer en la República Dominicana. *Ciencia y Sociedad*, 45(1), 7–23. <https://doi.org/10.22206/CYS.2020.V45I1.PP7-23>
- Prebble, Zoe, & Prebble, J. (2010). The morality of tax avoidance. *Creighton Law Review*, 43(3), 693–745.
<https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Decreto 2053 de 1974*, (1974) (testimony of Presidente de la Republica de Colombia).
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=72940>
- Decreto 3190 de 1964*, (1964) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1518923>
- Decreto 2953 de 1966*, (1966) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1503944>
- Decreto 677 de 1972*, (1972) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1145318>
- Decreto 2247 de 1974*, (1974) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1145318>

juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1425123

Decreto 3541 de 1983, (1983) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1530324>

Decreto 1744 de 1991, (1991) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1342966>

Decreto 2331 de 1998, (1998) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=48705>

Decreto 1338 de 2002, (2002) (testimony of Presidente de la República de Colombia). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6132>

Pressman, S. (1997). Consumption, income distribution and taxation: Keynes' fiscal policy. *Journal of Income Distribution*, 7(1), 29–44. [https://doi.org/10.1016/S0926-6437\(97\)80003-0](https://doi.org/10.1016/S0926-6437(97)80003-0)

Pruzhansky, V. (2004). A Discussion of Maximin. In *Tinbergen Institute Discussion Paper*. Tinbergen Institute Discussion Paper .

Quirk, P. (1996). *Macroeconomic Implications of Money Laundering* (No. 066). <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Macroeconomic-Implications-of-Money-Laundering-2055>

Raczkowski, K., & Mróz, B. (2018). Tax gap in the global economy. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 567–583. <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>

Rains, L., Bes, M., & Febres, J. (1996). *Reformas recientes de la política tributaria en America Latina*. https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34273/S9600580_es.pdf

Ramírez Gómez, S. (2001). Nuevas tecnologías y fiscalidad : la tributación del comercio electrónico. *Derecho y Conocimiento*, 1, 159–176. <https://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/1559>

Ramírez Plazas, J. (2007). *Las finanzas públicas en Colombia*. Librería Ediciones del Profesional. <http://biblioteca.ugc.edu.co/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=82449>

Ramos, J., & Rincón, H. (2000). El balance fiscal y el balance en la cuenta corriente en Colombia: canales de transmisión y causalidad. *Borradores de Economía*, 1, 3–16. <https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/pdfs/borra166.pdf>

Ramsey, F. P. (1927). A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal*, 37(145), 61. <https://doi.org/10.2307/2222721>

- Reinganum, J. F., & Wilde, L. L. (1985). Income tax compliance in a principal-agent framework. *Journal of Public Economics*, 26(1), 1–18. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(85\)90035-0](https://doi.org/10.1016/0047-2727(85)90035-0)
- Restrepo, J. C. (2008). *Hacienda pública* (8th ed.). Universidad Externado de Colombia. <https://ideas.repec.org/b/ext/public/22.html>
- Restrepo, J. C. (2015). *Hacienda Pública* (10th ed.). Universidad Externado de Colombia. <https://www.buscalibre.com.co/libro-hacienda-publica-10-edicion/9789587724837/p/49920141>
- Reurink, A. (2018). Financial fraud: a literature review. *Journal of Economic Surveys*, 32(5), 1292–1325. <https://doi.org/10.1111/JOES.12294>
- Ricardo, D. (1817). *On the Principles of Political Economy and Taxation* (3rd ed., Vol. 1). John Murray. https://www.econlib.org/library/Ricardo/ricP.html?chapter_num=1#book-reader
- Ricardo, D. (2005). From The principle of political economy and taxation. In S. Guang-Zhen (Ed.), *Readings In The Economics Of The Division Of Labor: The Classical Tradition* (Vol. 3, pp. 127–130). World Scientific Publishing. https://doi.org/10.1142/9789812701275_0014
- Ricciardi, M. A. (2008). El Rol Del Estado Y El Dilema Entre Eficiencia Y Equidad. *Contribuciones a Las Ciencias Sociales*. <https://ideas.repec.org/a/erv/coccss/y2008i2008-0212.html>
- Richard, O., Michael Amoh, & Tackie, G. (2018). Determinants of tax evasion in the developing economies: A structural equation model approach of the case of Ghana. *Journal of Accounting and Taxation*, 10(4), 37–47. <https://doi.org/10.5897/JAT2017.0275>
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150–169. <https://doi.org/10.1016/J.INTACCAUDTAX.2006.08.005>
- Richupan, S. (1984). Measuring tax evasion . *Finance and Development*, 21(4), 38. <https://www.proquest.com/openview/7c6be21caad752f911c0159699ea42f0/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1819673>
- Rico, C. (1993). *La pérdida de recaudo en el impuesto sobre la renta. Aplicación para Colombia: 1978-1992* [Tesis de Maestría. Pontificia Universidad Javeriana]. https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Rico%2C+C.+%281993%29.+La+p%C3%A9rdida+de+recaudo+en+el+impuesto+sobre+la+renta.+Aplicaci%C3%B3n+para+Colombia%3A+1978-1992.+Tesis+de+Maestr%C3%ADa.+Pontificia+Universidad+Javeriana%2C+Bogot%C3%A1.&btnG=#
- Roa-Rojas, L. M. (2011). El lavado de activos en la economía formal colombiana: aproximaciones sobre el

- impacto en el PIB departamental. *Revista Criminalidad*, 53(1), 329–347.
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-31082011000100009&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Rocha García, R. (2014). La riqueza del narcotráfico y la desigualdad en Colombia, 1976-2012*. *Revista Criminalidad*, 56(2), 273–290. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1794-31082014000200007&lng=en&nrm=iso&tlng=es
- Rodríguez Cuervo, J. O. (2018). *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997 - 2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos* [Tesis de maestría, Escuela de Administración y Contaduría].
<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/68799/1033694553.2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Rohatgi, R. (2005). *Basic international taxation*. Richmond Law & Tax, Richmond.
<https://www.worldcat.org/es/title/basic-international-taxation/oclc/308172634>
- Rojas, J. N. (2004). Evasión: ¿cómo medirla? *Revista Impuestos*, 121, 4–9.
https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_7680752a7e40404ce0430a010151404c/revista-impuestos/evasion%3A-%c3%a1-c%C3%93mo-medirla%3F
- Romero Carazas, R., Colmenares, Y. M., & Zavala, D. (2021). Análisis de la evasión tributaria en el Perú. *Revista Contacto*, 1(2), 1–13. <https://revistas.up.ac.pa/index.php/contacto/article/view/2402>
- Rosenberg, J. (1988). Synteza i aktywność biologiczna nowych analogów tiosemikarbazonowych chelatorów żelaza. *Michigan Law Review*, 87(2), 365–497. <https://doi.org/10.2/JQUERY.MIN.JS>
- Rosenzweig, A. H. (2006). Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage. *Virginia Tax Review*, 26, 55.
<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/vrgrtr26&id=563&div=&collection=>
- Rossel, R. A. V. (2007). Robust modelling of soil diffuse reflectance spectra by “Bagging-Partial Least Squares Regression.” *Journal of Near Infrared Spectroscopy*, 15, 39–47.
<https://doi.org/10.1255/jnirs.694>
- Roth, J. A., Scholz, J. T., & Witte, A. D. (1989). Taxpayer Compliance. In *Taxpayer Compliance, Volume 1* (Vol. 1). University of Pennsylvania Press. <https://doi.org/10.9783/9781512806274>
- Rousseau, J.-J. (1836). *El Contrato social : ó sea principios del derecho político*. Herederos de la Roca.
<https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/el-contrato-social-o-sea-principios-del-derecho-politico--0/html/>

- Roy, R. (1996). State Failure in India: Political-Fiscal Implications of the Blaciz Economy. *IDS Bulletin*, 27(2), 22–30. <https://doi.org/10.1111/j.1759-5436.1996.mp27002004.x>
- Ruesga, S. M., & Carbajo, D. (2013). *EL “Tax Gap” en España, Definición, Estimaciones y Medidas Dinámicas para su Reducción*.
- Ruiz de Zuazu, M. G. (2016). La educación fiscal como herramienta de prevención del fraude fiscal. *Presupuesto y Gasto Público*, 82, 9–22. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5599712&info=resumen&idioma=SPA>
- Ruiz, M. A., Pardo, A., & San Martín, R. (2010). Modelos de ecuaciones estructurales. *Papeles Del Psicólogo*, 31(1), 34–45. <http://www.cop.es/papeles>
- Ruta Aidis, E. S., & Mickiewicz, T. M. (2010). Size matters: entrepreneurial entry and government. *Small Business Economics*, 39(1), 119–139. <https://doi.org/10.1007/S11187-010-9299-Y>
- Rutherford, L. (2021). The political economy of taxation. *Tax and Transfer Policy Institute*, 11, 1–32. https://taxpolicy.crawford.anu.edu.au/sites/default/files/publication/taxstudies_crawford_anu_edu_au/2021-06/complete_political_economy_june_2021.pdf
- Salazar Sierra, C. (2021, April 12). *La tarifa del impuesto de renta a empresas en Colombia es de las más altas de la Oede | Fedesarrollo*. Fedesarrollo. <https://www.fedesarrollo.org.co/es/content/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde>
- Salgado Beltrán, L. (2009). *Instrumentos de marketing aplicados a la compra de productos ecológicos: Un caso de estudio entre Barcelona, España y La Paz, México* [Tesis doctoral, Universitat de Barcelona]. <https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/35375>
- Samaranayake, D. I. J., & Dayarathna-Banda, O. G. (2015). Unemployment, official economy and the dimension of the shadow economy: an empirical analysis for Sri Lanka using SEM approach. *Sri Lanka Journal of Economic Research*, 3(1), 154. <https://doi.org/10.4038/SLJER.V3I1.86>
- Samuelson, P. A. (1958). Aspects of Public Expenditure Theories. *The Review of Economics and Statistics*, 40(4), 338. <https://doi.org/10.2307/1926336>
- Sánchez, F., & Espinosa, S. (2005). *Impuestos y reformas tributarias en Colombia, 1980-2003*. CEDE. [https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/Impuestos y reformas tributarias -Cede.pdf](https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/18235605/Impuestos_y_reformas_tributarias_-Cede.pdf)
- Sánchez, F., & Gutiérrez, C. (1994). Reformas tributarias en Colombia 1980-1992. *Coyuntura Económica*, 24(1), 97–110. <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/2242>
- Sandford, C. (2019). Policies Dealing with Tax Evasion. In E. Feige & K. Ott (Eds.), *Underground*

- Economies in Transition: Unrecorded Activity, Tax Evasion, Corruption and Organized Crime* (pp. 87–100). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780429021138-8/POLICIES-DEALING-TAX-EVASION-CEDRIC-SANDFORD>
- Sandmo, A. (1975). Optimal Taxation in the Presence of Externalities. *The Swedish Journal of Economics*, 77(1), 86–98. <https://doi.org/10.2307/3439329>
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643–663. <https://doi.org/10.17310/NTJ.2005.4.02>
- Sandmo, A. (2012). An evasive topic: theorizing about the hidden economy. *International Tax and Public Finance 2011 19:1*, 19(1), 5–24. <https://doi.org/10.1007/S10797-011-9185-9>
- Sanzo Pérez, M. J., Suárez Pandiello, J., & Prieto Rodríguez, J. (2006). Análisis económico de la actitud hacia el fraude fiscal en España. *Review of Public Economics*, 177, 107–128. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2100114&info=resumen&idioma=SPA>
- Satorra, A., & Bentler, P. M. (1988). Scaling Corrections for Statistics in Covariance Structure Analysis. *Journal of Near Infrared Spectroscopy*. <https://escholarship.org/content/qt3141h70c/qt3141h70c.pdf>
- Schkolnik, M. (1996). *Estudio de incidencia presupuestaria: El caso de Chile* (No. 83).
- Schneider, F. (2004). Shadow economies around the world: What do we really know? In *European Journal of Political Economy* (No. 1167). <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2004.10.002>
- Schneider, F. (2009). The Size of the Shadow Economy for 25 Transition Countries over 1999/00 to 2006/07: What Do We Know? *Johannes Kepler University of Linz, September*, 1–13. <http://www.econ.jku.at/schneider>.
- Schneider, F. (2011). *Handbook on the shadow economy*. Edward Elgar Publishing. <https://www.elgar.com/shop/usd/handbook-on-the-shadow-economy-9781848443358.html>
- Schneider, F. (2012). *The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?* IZA Discussion paper.
- Schneider, F. (2022). New COVID-related results for estimating the shadow economy in the global economy in 2021 and 2022. *International Economics and Economic Policy*, 19(2), 299–313. <https://doi.org/10.1007/S10368-022-00537-6/FIGURES/3>
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow economies: Size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77–114. <https://doi.org/10.1257/JEL.38.1.77>

- Schneider, F., & Enste, D. H. (2013). The shadow economy: An international survey. In *The Shadow Economy: An International Survey, Second Edition*. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9781139542289>
- Schneider, F. G. (2000). The increase of the size of the shadow economy of 18 OECD countries: some preliminary explanations. In *SSRN Electronic Journal* (No. 306). Elsevier BV.
<https://doi.org/10.2139/SSRN.258933>
- Schneider, F., & Klinglmaier, R. (2004). *Shadow economies around the world: what do we know?* (No. 03). Department of Economics, Johannes Kepler University Linz, Austria.
https://econpapers.repec.org/RePEc:jku:econwp:2004_03
- Schneider, F., Raczkowski, K., & Mróz, B. (2015). Shadow economy and tax evasion in the EU. *Article in Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 1–20. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2014-0027>
- Schneider, F., & Williams, C. C. (2013). *The shadow economy*. Institute of Economic Affairs.
- Schumacker, R. E., & Lomax, R. G. (2004). *A Beginner's Guide to Structural Equation Modeling* (segunda edición). Lawrence Erlbaum Associates.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=RVF4AgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Schumacker,+R.+E.,+%26+Lomax,+R.+G.+\(2004\).+A+beginner%27s+guide+to+structural+equation+modeling.+psychology+press.&ots=2i6WRMsuAN&sig=pmHFOtRq1q_Ui7qkvKmKZzPO0eQ#v=onepage&q=Schumacker%2C R. E.%2C %26 Lomax%2C R. G. \(2004\). A beginner's guide to structural equation modeling. psychology press.&f=false](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=RVF4AgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Schumacker,+R.+E.,+%26+Lomax,+R.+G.+(2004).+A+beginner%27s+guide+to+structural+equation+modeling.+psychology+press.&ots=2i6WRMsuAN&sig=pmHFOtRq1q_Ui7qkvKmKZzPO0eQ#v=onepage&q=Schumacker%2C R. E.%2C %26 Lomax%2C R. G. (2004). A beginner's guide to structural equation modeling. psychology press.&f=false)
- Schumpeter, J. A. (1991). The Crisis of the Tax State. In R. Swedberg (Ed.), *The Economics and Sociology of Capitalism* (pp. 99–140). Princeton University Press.
https://books.google.com.co/books?id=t61SJFv39XcC&pg=PA99&hl=es&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false
- Sen, A. (2015). Development as Freedom (1999). In T. Roberts, A. Bellone Hite, & N. Chorev (Eds.), *The Globalization and Development Reader: Perspectives on Development and Global Change* (Second, pp. 525–548). John Wiley & Sons.
- Shaviro, D. (2006). Why worldwide welfare as a normative standard in U.S. tax policy. *Tax Law Review*, 60, 155. <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr60&id=163&div=&collection=>
- Shome, P. (1999). *Taxation in Latin America: structural trends and impact of administration*.
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/1999/wp9919.pdf>

- Shome, P. (2019). Addressing tax avoidance: Cross country experience and an indian case study. In *undefined*. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3337909>
- Sierra Rincón, O. I., & Vargas Noy, Y. I. (2016). Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia: un método alternativo de medición. *Revista CIFE*, 17(26), 37–74. <https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/cife/article/view/3134/3131>
- Silva Zamora, C., & Schiattino Lemus, I. (2008). Modelos de ecuaciones estructurales ¿qué es eso? *Ciencia & Trabajo*, 10(29), 106–110. <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/lil-515279>
- Silvani, C., & Brondolo, J. (1993). Medición del Cumplimiento en el IVA y Análisis de sus... | OPAC - CIAT. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 1(264), 247–264. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/2298>
- Sindreștean, A., Guga, Ștefan, & Spatari, M. (2021). *La fiscalidad del comercio electrónico y sus implicaciones para los estados, las trabajadoras y los trabajadores y los sindicatos*. UNI Global Union.
- Slattery, T. (2014a). Taking a bit out of crime: Bitcoin and cross-border tax evasion. *Brooklyn Journal of International Law*, 39(2). <https://core.ac.uk/download/pdf/228604591.pdf>
- Slattery, T. (2014b). Taking a bit out of crime: Bitcoin and cross-border tax evasion. *Brooklyn Journal of International Law*, 39, 829–873.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157–178. <https://doi.org/10.1257/JEP.4.1.157>
- Slemrod, J. (2001). A General Model of the Behavioral Response to Taxation. *International Tax and Public Finance*, 8(2), 119–128. <https://doi.org/10.1023/A:1011204301325>
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: the economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25–48. <https://doi.org/10.1257/JEP.21.1.25>
- Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2000). *Tax avoidance, evasión, and administration* (No. 7473). https://www.nber.org/system/files/working_papers/w7473/w7473.pdf
- Slemros, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In A. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1423–1470). National bureau of economic research. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w7473/w7473.pdf
- Smith, A. (1759). *The theory of moral sentiments*. Printed for A. Millar, and A. Kincaid and J. Bell. <https://www.worldcat.org/es/title/theory-of-moral-sentiments/oclc/964826434?referer=di&ht=edition>

- Soriano José Luis, & Mejía-Trejo, J. (2022). Modelado de ecuaciones estructurales en el campo de las Ciencias de la Administración. *Revista de Métodos Cuantitativos Para La Economía y La Empresa*, 33, 242–263. <https://doi.org/10.46661/REVMETODOSCUANTECONEMPRESA.5414>
- Spearman, C. (1904). General intelligence objectively determined and measured. *American Journal of Psychology*, 15(2), 201–293. <http://digamoo.free.fr/spearman1904b.pdf>
- Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding Tax Evasion. *Public Finance = Finances Publiques*, 31(2), 295–305. <https://ideas.repec.org/a/pfi/pubfin/v31y1976i2p295-305.html>
- Srinivasan, T. (1973). Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics*, 2, 339–346. <http://library.isical.ac.in:8080/jspui/bitstream/10263/1726/1/JOPE-2-4-1973-P339-346.pdf>
- Steiner, R., & Soto, C. (1998). *Cinco ensayos sobre tributación en Colombia*. FEDESARROLLO. https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/1605/Repor_Julio_1998_Steiner_y_Soto.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- Stigler, G. J. (2021). The Theory of Economic Regulation. In T. Ferguson & J. Rogers (Eds.), *The Political Economy: Readings in the Politics and Economics of American Public Policy* (pp. 67–81). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315495811-8/THEORY-ECONOMIC-REGULATION-GEORGE-STIGLER>
- Stiglitz, J. (1985). The general theory of tax avoidance. *National Tax Journal*, 38(3), 325–337. <https://www.jstor.org/stable/41792029>
- Stiglitz, J. (2003). *La economía del sector público* (3rd ed.). Antoni Bosch. <https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf>
- Stiglitz, J. E. (1982). Self-selection and Pareto efficient taxation. *Journal of Public Economics*, 17(2), 213–240. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(82\)90020-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(82)90020-2)
- Stiglitz, J. E. (1999). Public policy for a knowledge economy. *Remarks at the Department for Trade and Industry and Center for Economic Policy Research*. [http://cercetareservicii.ase.ro/resurse/Documente/PUBLIC POLICY FOR A KNOWLEDGE ECONOMY.pdf](http://cercetareservicii.ase.ro/resurse/Documente/PUBLIC%20POLICY%20FOR%20A%20KNOWLEDGE%20ECONOMY.pdf)
- Summers, L. (1981). Taxation and Corporate Investment: A q-Theory Approach. *Brookings Papers on Economic Activity*, 12(1), 67–140. <https://econpapers.repec.org/RePEc:bin:bpeajo:v:12:y:1981:i:1981-1:p:67-140>
- Suryadi, P., & Budianto, A. (2022). Money Laundering And Tax Evasion Resulting From Cyber Crimes

- Through Digital Currency (Crypto Currency). *EAI*, 1–14. <https://doi.org/10.4108/EAI.16-4-2022.2320042>
- Șuvelea, M. (2014). Causes of tax evasion and how to reduce it. *Hyperion Economic Journal*, 4(2), 54–62. [https://www.hej.hyperion.ro/articles/4\(2\)_2014/HEJ_nr4\(2\)_2014_Y3Suvelea.pdf](https://www.hej.hyperion.ro/articles/4(2)_2014/HEJ_nr4(2)_2014_Y3Suvelea.pdf)
- Tanzi, V. (1999). Uses and Abuses of Estimates of the Underground Economy. *The Economic Journal*, 109(456), 338–347. <https://doi.org/10.1111/1468-0297.00437>
- Tanzi, V. (2000). *Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites* (No. 0-181). International Monetary Fund. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>
- Tanzi, V. (2001). La globalización y la acción de las termitas fiscales. *Finanzas & Desarrollo*, 38(1), 34–37. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/03/pdf/tanzi.pdf>
- Tanzi, V. (2014). The Challenges of Taxing the Big. *Revista de Economía Mundial*, 37(37), 23–40. <https://doi.org/10.33776/REM.V0I37.3979>
- Tanzi, V. (2017). Corruption, Complexity and Tax Evasion. *EJournal of Tax Research*, 15(2), 144–160. <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/ejotaxrs15&id=144&div=&collection=>
- Tanzi, V., & Davoodi, H. (1998). Corruption, Public Investment, and Growth. In H. Shibata & T. Ithori (Eds.), *The Welfare State, Public Investment, and Growth* (pp. 41–60). Springer. https://doi.org/10.1007/978-4-431-67939-4_4
- Tanzi, V., & Davoodi, H. R. (2000). *Corruption, Growth, and Public Finances* (No. 182). <https://papers.ssrn.com/abstract=880260>
- Tanzi, V., & Shome, P. (1993). A Primer on Tax Evasion. *Staff Papers*, 40(4), 807–828. <https://econpapers.repec.org/RePEc:pal:imfstp:v:40:y:1993:i:4:p:807-828>
- Tanzi, V., & Zee, H. H. (2002). *La política tributaria en los países en desarrollo*. International Monetary Fund. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781589060227/9781589060227.xml>
- Tarka, P. (2018). An overview of structural equation modeling: its beginnings, historical development, usefulness and controversies in the social sciences. *Quality & Quantity*, 52(1), 313–354. <https://doi.org/10.1007/S11135-017-0469-8>
- Tax Justice Network. (2021). *Estado de la Justicia Fiscal 2021*. Tax Justice Network.
- Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y. M., & Lauro, C. (2005). PLS path modeling. *Computational Statistics & Data Analysis*, 48(1), 159–205. <https://doi.org/10.1016/J.CSDA.2004.03.005>

- Thaler, R. H. (2016). Behavioral economics: past, present, and future. *American Economic Review*, 106(7), 1577–1600. <https://doi.org/10.1257/AER.106.7.1577>
- Timofte, C., Socoliuc, M., & Grosu, V. (2019). Measuring tax evasion. conceptual approaches. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 19(1(29)), 116–121. [https://econpapers.repec.org/RePEc:scm:usvaep:v:19:y:2019:i:1\(29\):p:116-121](https://econpapers.repec.org/RePEc:scm:usvaep:v:19:y:2019:i:1(29):p:116-121)
- Toala Alvarado, M. M. (2015). *Análisis de incentivos tributarios para disminuir la evasión y elusión tributaria 2008-2012* [Universidad de Guayaquil Facultad de Ciencias Económicas]. <http://repositorio.ug.edu.ec/handle/redug/7925>
- Toder, E. (2007). What Is the Tax Gap? *Tax Notes*, 117(4), 367–378.
- Tondini, B. (2006). Blanqueo de capitales y lavado de dinero: su concepto, historia y aspectos operativos. *Centro Argentino de Estudios Internacionales*, 1–38. https://bibliodrogas.gob.cl/biblioteca/documentos/CONTROL_AR_5558.PDF
- Tondini, B. M. (2012a). El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal. *Anales de La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 42, 182–195. <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/27010>
- Tondini, B. M. (2012b). El problema del fraude y evasión internacional, su relación con la delincuencia organizada y su solución a través de los mecanismos de cooperación en materia fiscal. *Anales de La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales*, 9(42). <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/27010>
- Torgler, B. (2008). What do we know about tax fraud? An overview of recent developments . *Social Research*, 75(4), 1239–1270. <https://www.jstor.org/stable/40972114>
- Torgler, B. (2016). Tax Compliance and Data: What Is Available and What Is Needed. *Australian Economic Review*, 49(3), 352–364. <https://doi.org/10.1111/1467-8462.12158>
- Torgler, B., Schaffner, M., & Macintyre, A. (2007). *Tax Compliance, Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality*. <http://isp-aysps.gsu.edu>
- Torgler, B., & Schneider, F. (2007). *Shadow economy, tax morale, governance and Institutional Quality: A panel analysis* (No. 2563).
- Torgler, B., & Valev, N. T. (2010). Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion. *Contemporary Economic Policy*, 28(4), 554–568. <https://doi.org/10.1111/J.1465-7287.2009.00188.X>
- Torres Cuzcano, V. (2012). La evasión tributaria: Marco conceptual de sus causas y medición. *Alternativa Financiera*, 45(7), 1–14. <https://www.researchgate.net/profile/Victor-Torres->

Cuzcano/publication/276273760_Alternativa_Financiera_45_La_evasion_tributaria_Marco_conceptual_de_sus_causas_y_medicion_Tax_evasion_conceptual_approach_with_regard_to_their_causes_and_measurement/links/555484b108aeaaff3bf1e4a1/Alternativa-Financiera-45-La-evasion-tributaria-Marco-conceptual-de-sus-causas-y-medicion-Tax-evasion-conceptual-approach-with-regard-to-their-causes-and-measurement.pdf

Trannoy, A., & Trotin, G. (2010). Do high tax and tax evasion go hand in hand? The non-linear case. In *IDEP Working Papers*. Institut d'économie publique (IDEP).
<https://ideas.repec.org/p/iep/wpidep/1004.html>

Traxler, C. (2006). *Tax Evasion, Social Norms and Conditional Cooperation* [University of Munich, Department of Economics]. <https://econpapers.repec.org/RePEc:lmu:dissen:4951>

Traxler, C. (2009). Voting over taxes: the case of tax evasion. *Public Choice*, 140(1–2), 43–58.
<https://www.jstor.org/stable/40270908>

Trelles, O. (1979). Double Taxation/Fiscal Evasion and International Tax Treaties. *Indiana Law Review*, 12(2), 341–378. <https://doi.org/10.18060/2335>

Trigueros, M. P., Peláez Longinotti, F., & Sánchez Vecorena, J. (2012). *Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina* (No. 3).
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012_EIT_AL_pecho_pelaez_sanchez.pdf

Trotin, G. (2012). Solving the Yitzhaki paradox: Income tax evasion and reference dependence under prospect theory. *Hal Open Science*, 38, 1–22. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00793664/document>

Van Gelder, G., & Niels, B. (2013). Tax treatment of hybrid finance instruments. *Derivatives & Financial Instruments*, 15(4), 140–148.

Van Winden, F., & Ash, E. (2012). On the behavioral economics of crime. *Review of Law and Economics*, 8(1), 181–213. https://pure.uva.nl/ws/files/1884280/116649_379315.pdf

Vargas Fajardo, A. del P. (2011). Opciones de grado universitario ¿Evasión o acercamiento a una cultura de la escritura? *Infancias Imágenes*, 10(1), 97–109.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3782062&info=resumen&idioma=SPA>

Veblen, T. (1898). Why is economics not an evolutionary science? *Quarterly Journal of Economics*, 12(4), 373–397. <https://doi.org/10.2307/1882952>

Vega Borrego, F. A. (2002). *Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble*

- imposición* [Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid].
<https://repositorio.uam.es/handle/10486/4659>
- Vickrey, W. (1961a). The burden of the public debt: comment. *The American Economic Review*, 51(1), 132–137.
- Vickrey, W. (1961b). Counterspeculation, auctions, and competitive sealed tenders. *The Journal of Finance*, 16(1), 8–37. <https://doi.org/10.1111/J.1540-6261.1961.TB02789.X>
- Villanueva Gutiérrez, W. (2017). Planificación Fiscal Agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. *IUS ET VERITAS*, 54(54), 244–259.
<https://doi.org/10.18800/IUSETVERITAS.201702.013>
- Villar, L., & Forero, D. (2014). *Escenarios de vulnerabilidad fiscal para la economía colombiana*. Fedesarrollo. [https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/328/Escenarios de vulnerabilidad fiscal para la economía colombiana - BBVA Version Final %28%29.pdf](https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/328/Escenarios%20de%20vulnerabilidad%20fiscal%20para%20la%20economia%20colombiana%20-%20BBVA%20Version%20Final%2029.pdf)
- Vinzi, V. E., Trinchera, L., & Amato, S. (2010). PLS Path modeling: from foundations to recent developments and open issues for model assessment and improvement. In V. E. Vinzi, W. W. Chin, J. Henseler, & H. Wang (Eds.), *Handbook of Partial Least Squares* (pp. 47–82). Springer.
https://doi.org/10.1007/978-3-540-32827-8_3
- Voicu, C. (2012). Economics and “underground” economy theory. *Theoretical and Applied Economics*, XVIII(7(572)), 71–84. [https://econpapers.repec.org/RePEc:agr:journl:v:7\(572\):y:2012:i:7\(572\):p:71-84](https://econpapers.repec.org/RePEc:agr:journl:v:7(572):y:2012:i:7(572):p:71-84)
- Wang, J., & Wang, X. (2020). *Structural Equation Modeling: Applications Using Mplus* (second edition). John & Wiley.
https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=r7qtDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP2&dq=Steps+of+formal+Structural+Equations+Model&ots=wgy_Z-Uzi3&sig=5pLNvIJh5Cu4AkmWrIwB0iUJ1RM#v=onepage&q&f=false
- Wells, B., & Lowell, C. (2011). Tax base erosion and homeless income: Collection at source Is the linchpin. *Tax Law Review*, 65, 535.
<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr65&id=549&div=&collection=>
- Williams, C., & Schneider, F. (2016). *Measuring the Global Shadow Economy: The Prevalence of Informal Work and Labour*. Edward Elgar Publishing.
[https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=yoteCwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=Williams,+C.+C.,+%26+Schneider,+F.+\(2016\).+Measuring+the+Global+Shadow+Economy:+the+prevalence+of+informal+work+and+labour.+Edward+Elgar+Publishing.&ots=j6iSNgAwrW&sig=Nud9fUfMoLELvOI9kP](https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=yoteCwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT5&dq=Williams,+C.+C.,+%26+Schneider,+F.+(2016).+Measuring+the+Global+Shadow+Economy:+the+prevalence+of+informal+work+and+labour.+Edward+Elgar+Publishing.&ots=j6iSNgAwrW&sig=Nud9fUfMoLELvOI9kP)

T5HzWTfHQ#v=onepage&q&f=false

- Williamson, O. E. (1993). Transaction Cost Economics and Organization Theory. *Industrial and Corporate Change*, 2(2), 107–156. <https://doi.org/10.1093/ICC/2.2.107>
- Winer, S. L., Hettich, W., & Profeta, P. (2014). The political economy of taxation. In M. Jones (Ed.), *Political Science* (pp. 481–505). Oxford University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9780511664458.023>
- Wonglimpiyarat, J. (2010). Economic innovation challenges of financial and tax auditing. *Journal of Economics and International Finance*, 2(12), 290–298. <http://www.academicjournals.org/JEIF>
- World Bank Group. (2022). *A World Bank Group Flagship Report. Finance for an Equitable Recovery*.
<https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/36883/9781464817304.pdf>
- Wright, S. (1918). On the nature of size factors. *Genetics*, 3(4), 367–374.
<https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1200442/pdf/367.pdf>
- Wright, S. (1921a). Correlation and causation. *Journar of Agricultural Research*, XX(7), 557–585.
<https://naldc.nal.usda.gov/download/IND43966364/pdf>
- Wright, S. (1921b). Systems of mating. I. The biometric relations between parent and offspring. *Genetics*, 6(2), 111–123. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC1200501/pdf/111.pdf>
- Wright, S. (1934). The method of path coefficients. *The Annals of Mathematical Statistics*, 5(3), 161–215.
http://www.fitelson.org/269/Wright_PC.pdf
- Yitzhaki, S. (1974). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201–202.
<https://doi.org/10.1007/s10038-003-0047-x>
- Yitzhaki, S. (1987). On the Excess Burden of Tax Evasion.
<Http://Dx.Doi.Org/10.1177/109114218701500201>, 15(2), 123–137.
<https://doi.org/10.1177/109114218701500201>

ANEXOS



ANEXO 1



Datos empleados

I. ACTIVIDAD INTERNA								
Años	Actividad interna	Renta y complementario (personas físicas)	Renta Cuotas	Retención a la fuente a título de renta	Iva	Declaraciones IVA	Retención en la fuente a título de IVA	Timbre nacional
	I=(A+B+...+M)	A.=(1+2)	1.	2.	B.=(3+4)	3.	4.	C.
1970	7.557	5.958	5.419	539	1.000	1.000	0	599
1971	9.154	6.940	6.122	818	1.338	1.338	0	876
1972	10.508	8.021	6.862	1.159	1.447	1.447	0	1.040
1973	12.111	9.050	7.528	1.522	1.686	1.686	0	1.375
1974	15.481	11.135	8.996	2.139	2.555	2.555	0	1.791
1975	25.147	18.315	15.702	2.613	5.174	5.174	0	1.658
1976	29.014	20.769	10.950	9.819	6.497	6.497	0	1.748
1977	34.708	24.188	19.813	4.375	8.344	8.344	0	2.176
1978	44.704	30.677	25.063	5.614	11.151	11.151	0	2.876
1979	57.217	38.485	29.799	8.686	15.556	15.556	0	3.176
1980	72.045	48.318	35.143	13.175	18.758	18.758	0	4.969
1981	85.384	54.726	38.633	16.093	25.713	25.713	0	4.945
1982	108.021	67.870	46.655	21.215	33.536	33.536	0	6.615
1983	149.664	100.231	72.515	27.716	41.997	41.997	0	7.436
1984	194.135	120.839	81.860	38.979	62.269	62.269	0	11.027
1985	276.386	162.099	100.567	61.532	94.801	94.801	0	19.486
1986	373.567	222.601	124.243	98.358	126.040	126.040	0	24.926
1987	508.457	318.329	161.770	156.559	173.164	173.164	0	16.964
1988	674.696	426.929	205.014	221.915	228.690	228.690	0	19.077
1989	920.160	586.745	297.145	289.600	307.202	307.202	0	26.213
1990	1.267.784	822.513	433.768	388.745	411.482	411.482	0	33.789
1991	2.078.931	1.409.760	778.766	630.994	628.340	628.340	0	40.831
1992	2.796.539	1.846.321	745.607	1.100.714	894.653	894.653	0	55.565
1993	3.693.220	2.318.382	812.946	1.505.436	1.359.344	1.359.344	0	15.494
1994	4.698.324	2.810.450	1.035.281	1.775.169	1.801.397	1.801.397	0	86.477
1995	5.831.299	3.483.559	1.149.129	2.334.430	2.218.156	2.218.156	0	129.584
1996	7.608.094	4.046.703	1.292.721	2.753.982	3.412.537	2.888.624	523.913	148.854
1997	9.722.309	5.478.876	1.845.332	3.633.544	4.010.276	3.283.057	727.219	233.157
1998	10.890.906	6.061.012	1.641.863	4.419.149	4.512.718	3.589.001	923.717	317.176
1999	12.851.660	6.700.405	2.105.943	4.594.462	4.934.015	3.947.625	986.390	336.548
2000	14.755.989	7.526.964	2.474.471	5.052.493	5.789.589	4.576.003	1.213.585	402.693
2001	19.441.735	10.261.225	3.969.717	6.291.509	7.322.402	5.235.224	2.087.178	420.749
2002	21.903.835	10.859.993	3.635.357	7.224.636	7.951.042	5.610.841	2.340.202	433.977
2003	25.574.801	12.541.673	4.129.479	8.412.194	9.672.157	6.889.780	2.782.378	511.537
2004	30.232.457	15.955.334	6.546.626	9.408.708	11.010.806	7.840.824	3.169.982	574.710
2005	34.272.521	18.538.970	7.923.954	10.615.016	12.184.699	8.889.565	3.295.135	673.406
2006	40.544.593	22.419.113	9.842.101	12.577.012	14.129.093	10.887.932	3.241.161	791.208
2007	46.887.522	24.741.645	10.222.033	14.519.613	17.059.745	13.097.249	3.962.496	863.928
2008	52.854.172	26.666.889	10.140.964	16.525.925	18.857.401	14.322.836	4.534.565	809.376
2009	56.154.876	30.693.656	13.510.157	17.183.499	19.454.512	14.797.056	4.657.457	646.812
2010	55.597.454	28.115.446	9.419.571	18.695.875	21.664.560	16.577.992	5.086.567	357.159
2011	69.568.366	34.820.072	12.532.261	22.287.811	25.106.967	19.107.012	5.999.956	123.923
2012	82.192.814	45.729.042	21.996.893	23.732.148	26.544.725	19.871.594	6.673.132	58.973
2013	88.993.251	46.359.304	20.981.535	25.377.769	25.266.408	21.170.579	4.095.830	59.711
2014	96.283.866	39.439.825	11.981.405	27.458.420	28.313.654	24.334.361	3.979.293	72.429
2015	103.155.481	41.382.408	10.691.838	30.690.570	29.598.672	24.900.686	4.697.986	105.729
2016	107.142.729	43.494.125	10.873.932	32.620.193	30.686.589	25.722.895	4.963.695	106.191
2017	114.893.599	56.654.648	15.071.135	41.583.513	37.516.564	31.900.150	5.616.414	79.662
2018	121.352.059	68.060.908	17.793.464	50.267.444	40.856.078	34.478.565	6.377.512	79.870
2019 (p)**	130.934.945	71.065.759	18.229.132	52.836.627	44.239.491	36.959.190	7.280.301	85.770
2020 (p)**	122.448.250	69.741.280	18.631.182	51.110.098	39.498.649	32.591.369	6.907.281	41.461

Fuente: DIAN

Datos empleados

I. ACTIVIDAD INTERNA								
Años	G.M.F	Patrimonio	Riqueza	Impuesto al consumo	Impuesto a la gasolina y al ACPM	Impuesto al carbono	CREE	Declaraciones CREE
	D.	E.	F.	G.	H.	I.	J.=(5+6)	5.
1970	0	0	0	0	0	0	0	0
1971	0	0	0	0	0	0	0	0
1972	0	0	0	0	0	0	0	0
1973	0	0	0	0	0	0	0	0
1974	0	0	0	0	0	0	0	0
1975	0	0	0	0	0	0	0	0
1976	0	0	0	0	0	0	0	0
1977	0	0	0	0	0	0	0	0
1978	0	0	0	0	0	0	0	0
1979	0	0	0	0	0	0	0	0
1980	0	0	0	0	0	0	0	0
1981	0	0	0	0	0	0	0	0
1982	0	0	0	0	0	0	0	0
1983	0	0	0	0	0	0	0	0
1984	0	0	0	0	0	0	0	0
1985	0	0	0	0	0	0	0	0
1986	0	0	0	0	0	0	0	0
1987	0	0	0	0	0	0	0	0
1988	0	0	0	0	0	0	0	0
1989	0	0	0	0	0	0	0	0
1990	0	0	0	0	0	0	0	0
1991	0	0	0	0	0	0	0	0
1992	0	0	0	0	0	0	0	0
1993	0	0	0	0	0	0	0	0
1994	0	0	0	0	0	0	0	0
1995	0	0	0	0	0	0	0	0
1996	0	0	0	0	0	0	0	0
1997	0	0	0	0	0	0	0	0
1998	0	0	0	0	0	0	0	0
1999	880.692	0	0	0	0	0	0	0
2000	1.036.744	0	0	0	0	0	0	0
2001	1.437.359	0	0	0	0	0	0	0
2002	1.408.101	1.250.722	0	0	0	0	0	0
2003	1.621.500	1.227.934	0	0	0	0	0	0
2004	2.237.595	454.012	0	0	0	0	0	0
2005	2.401.226	474.219	0	0	0	0	0	0
2006	2.668.946	536.233	0	0	0	0	0	0
2007	2.989.522	1.232.681	0	0	0	0	0	0
2008	3.199.639	3.320.867	0	0	0	0	0	0
2009	3.121.278	2.238.618	0	0	0	0	0	0
2010	3.224.922	2.235.367	0	0	0	0	0	0
2011	5.069.606	4.447.798	0	0	0	0	0	0
2012	5.468.351	4.391.723	0	0	0	0	0	0
2013	5.897.755	4.456.463	0	1.257.209	2.736.574	0	2.959.828	0
2014	6.452.653	4.361.211	0	1.744.718	2.980.883	0	12.918.493	5.994.514
2015	6.741.442	0	5.544.789	1.824.553	3.418.956	0	14.538.932	7.062.275
2016	7.080.818	0	5.065.902	1.844.428	3.747.952	0	15.116.723	7.543.067
2017	7.300.662	0	3.975.484	2.107.892	1.619.472	476.862	5.162.352	4.058.412
2018	7.703.515	0	469.733	2.214.402	1.517.546	294.073	155.935	139.453
2019	8.670.910	852.628	72.551	2.412.341	1.623.254	451.046	111.904	102.340
2020	8.108.996	934.832	27.415	1.469.005	1.322.732	294.902	55.295	46.483

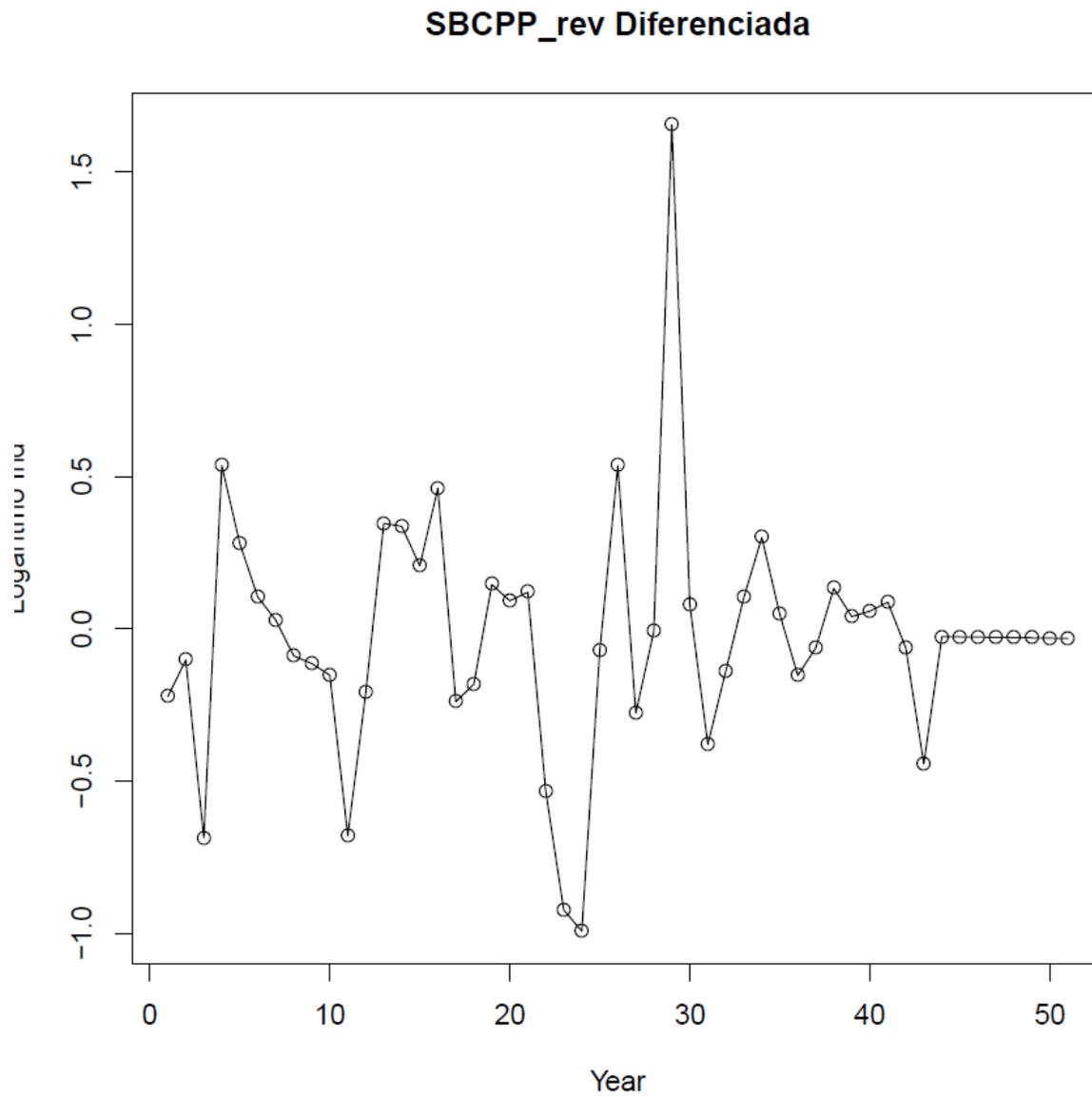
Fuente: DIAN

Datos empleados

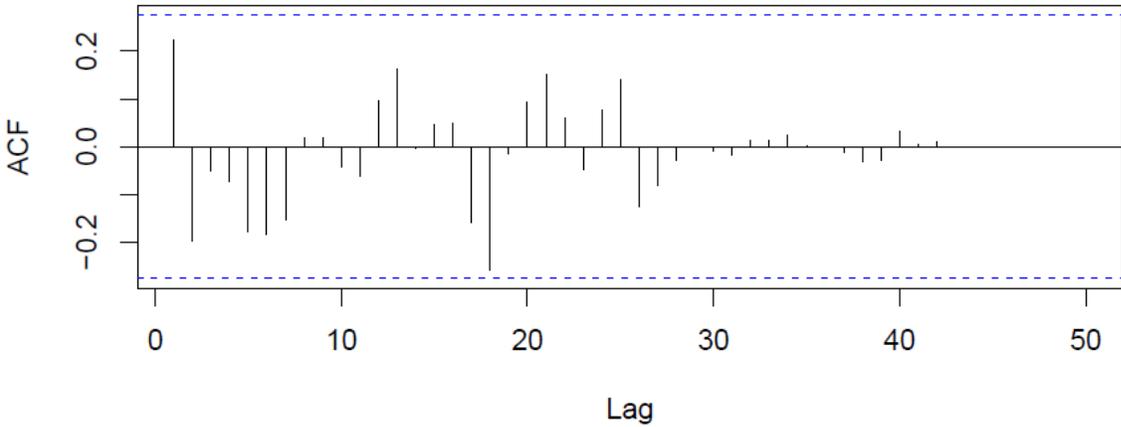
Años	I. ACTIVIDAD INTERNA				II. ACTIVIDAD EXTERNA			III. Por clasificar	IV. Total Dian DIAN
	Retención CREE	14. Impuesto unificado RST (Simple)	15. Impuesto de normalización tributaria	16. Consumo bienes inmuebles	Actividad externa	IVA	Arancel		
	6.	K.	L.	M.	II.=(7+8)	7.	8.		IV.=(I.+II+III)
1970	0	0	0	0	3.755	74	3.681	0	11.312
1971	0	0	0	0	4.389	344	4.045	0	13.543
1972	0	0	0	0	5.082	548	4.534	0	15.590
1973	0	0	0	0	6.930	774	6.156	0	19.041
1974	0	0	0	0	9.024	1.390	7.634	0	24.505
1975	0	0	0	0	12.063	2.584	9.479	0	37.210
1976	0	0	0	0	17.251	3.564	13.687	0	46.265
1977	0	0	0	0	24.144	5.107	19.037	0	58.852
1978	0	0	0	0	29.011	7.506	21.505	0	73.715
1979	0	0	0	0	34.819	9.342	25.477	0	92.036
1980	0	0	0	0	50.332	14.806	35.526	0	122.377
1981	0	0	0	0	54.694	17.159	37.535	0	140.078
1982	0	0	0	0	65.254	21.282	43.972	0	173.275
1983	0	0	0	0	64.202	21.357	42.845	0	213.866
1984	0	0	0	0	71.914	25.827	46.087	0	266.049
1985	0	0	0	0	131.173	40.758	90.415	0	407.559
1986	0	0	0	0	204.381	62.743	141.638	0	577.948
1987	0	0	0	0	332.825	91.559	241.266	0	841.282
1988	0	0	0	0	468.419	133.764	334.655	0	1.143.115
1989	0	0	0	0	561.579	161.477	400.102	0	1.481.739
1990	0	0	0	0	705.148	212.470	492.678	0	1.972.932
1991	0	0	0	0	693.539	275.308	418.231	0	2.772.470
1992	0	0	0	0	797.024	460.017	337.007	0	3.593.563
1993	0	0	0	0	1.447.246	901.757	545.489	0	5.140.466
1994	0	0	0	0	1.876.135	1.142.775	733.360	11.292	6.585.751
1995	0	0	0	0	2.312.084	1.436.018	876.066	16.146	8.159.529
1996	0	0	0	0	2.525.170	1.619.137	906.033	31.978	10.165.242
1997	0	0	0	0	3.432.829	2.079.276	1.353.553	130.502	13.285.640
1998	0	0	0	0	4.118.394	2.401.536	1.716.858	12.410	15.021.710
1999	0	0	0	0	3.573.073	2.134.398	1.438.675	10.616	16.435.349
2000	0	0	0	0	4.505.081	2.742.842	1.762.238	34.038	19.295.107
2001	0	0	0	0	5.406.024	3.152.714	2.253.310	22.000	24.869.759
2002	0	0	0	0	5.635.980	3.485.896	2.150.084	13.579	27.553.394
2003	0	0	0	0	6.690.430	4.405.051	2.285.380	20.019	32.285.250
2004	0	0	0	0	7.544.123	5.163.343	2.380.780	88.491	37.865.071
2005	0	0	0	0	9.285.242	6.277.481	3.007.760	33.837	43.591.600
2006	0	0	0	0	12.260.112	8.569.224	3.690.888	19.656	52.824.361
2007	0	0	0	0	13.335.911	9.091.407	4.244.505	18.421	60.241.854
2008	0	0	0	0	14.142.439	9.713.835	4.428.604	36.206	67.032.817
2009	0	0	0	0	12.727.672	8.594.142	4.133.529	28.234	68.910.781
2010	0	0	0	0	14.562.873	9.697.389	4.865.484	29.866	70.190.193
2011	0	0	0	0	16.939.565	12.552.138	4.387.427	60.709	86.568.640
2012	0	0	0	0	16.992.007	13.034.472	3.957.534	41.637	99.226.458
2013	2.959.828	0	0	0	16.306.389	12.069.786	4.236.603	143.166	105.442.806
2014	6.923.979	0	0	0	17.994.841	13.598.367	4.396.474	35.880	114.314.587
2015	7.476.657	0	0	0	20.503.603	15.433.526	5.070.077	46.239	123.705.323
2016	7.573.656	0	0	0	19.568.635	14.986.507	4.582.128	22.460	126.733.824
2017	1.103.940	0	0	0	21.414.442	17.151.532	4.262.909	122.222	136.430.262
2018	16.481	0	0	0	23.071.889	19.061.512	4.010.377	7	144.423.956
2019	9.564	73.645	1.138.324	137.322	26.290.795	22.016.182	4.274.613	141.122	157.366.861
2020	8.812	320.786	627.861	5.036	23.767.218	20.349.535	3.417.683	0	146.215.469

Fuente: DIAN

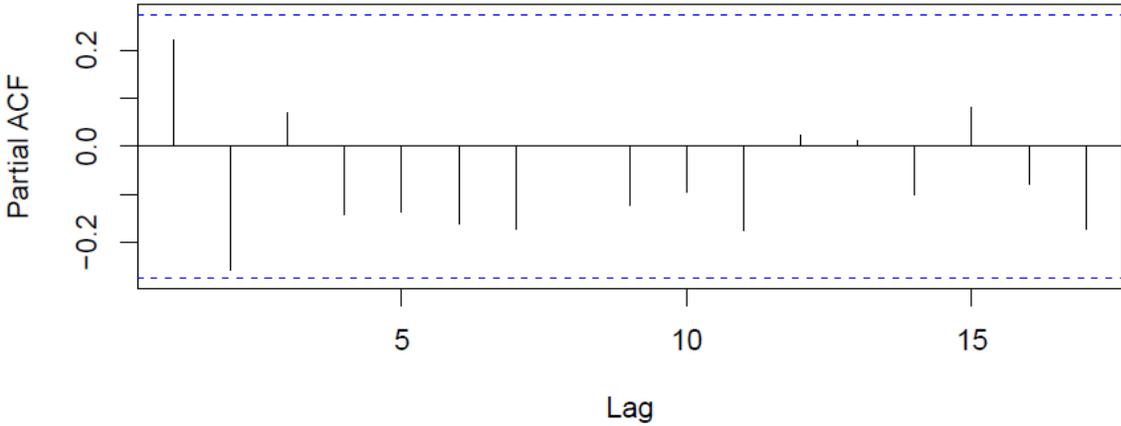
Gráficos de las series de tiempo diferenciadas



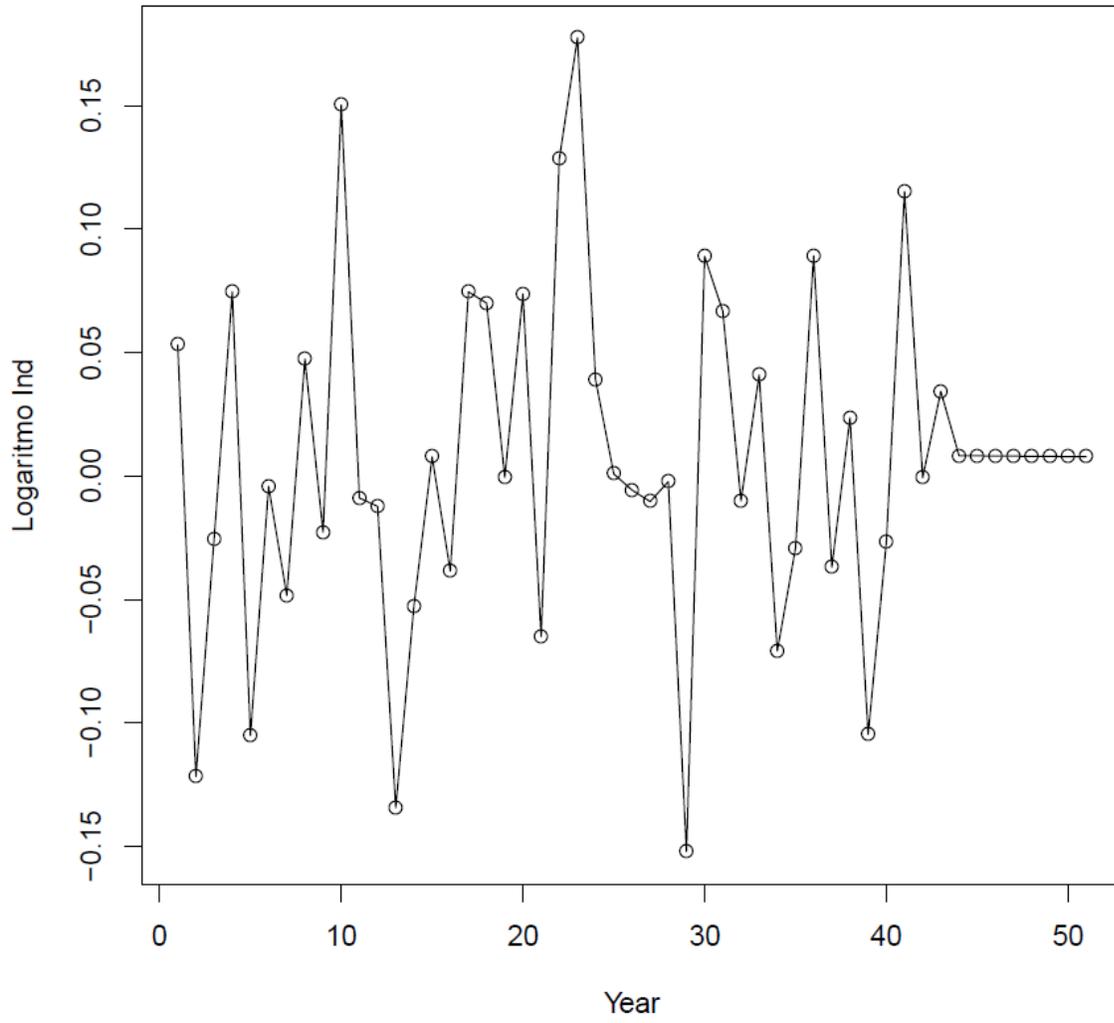
SBCPP_rev Diferenciada



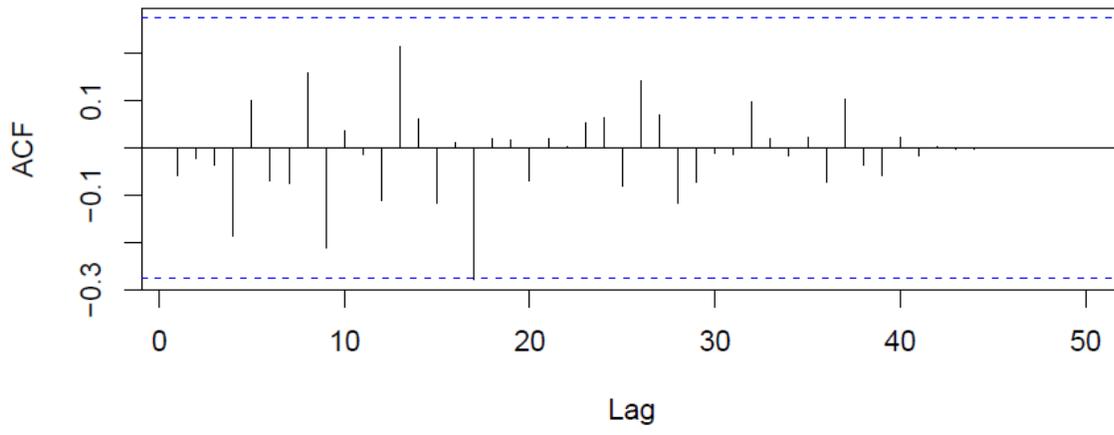
SBCPP_rev Diferenciada



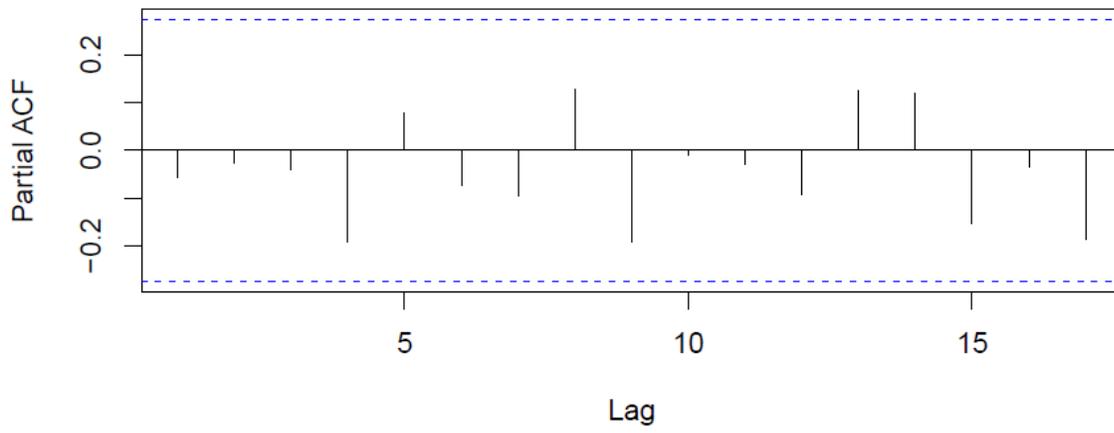
IPP Diferenciada



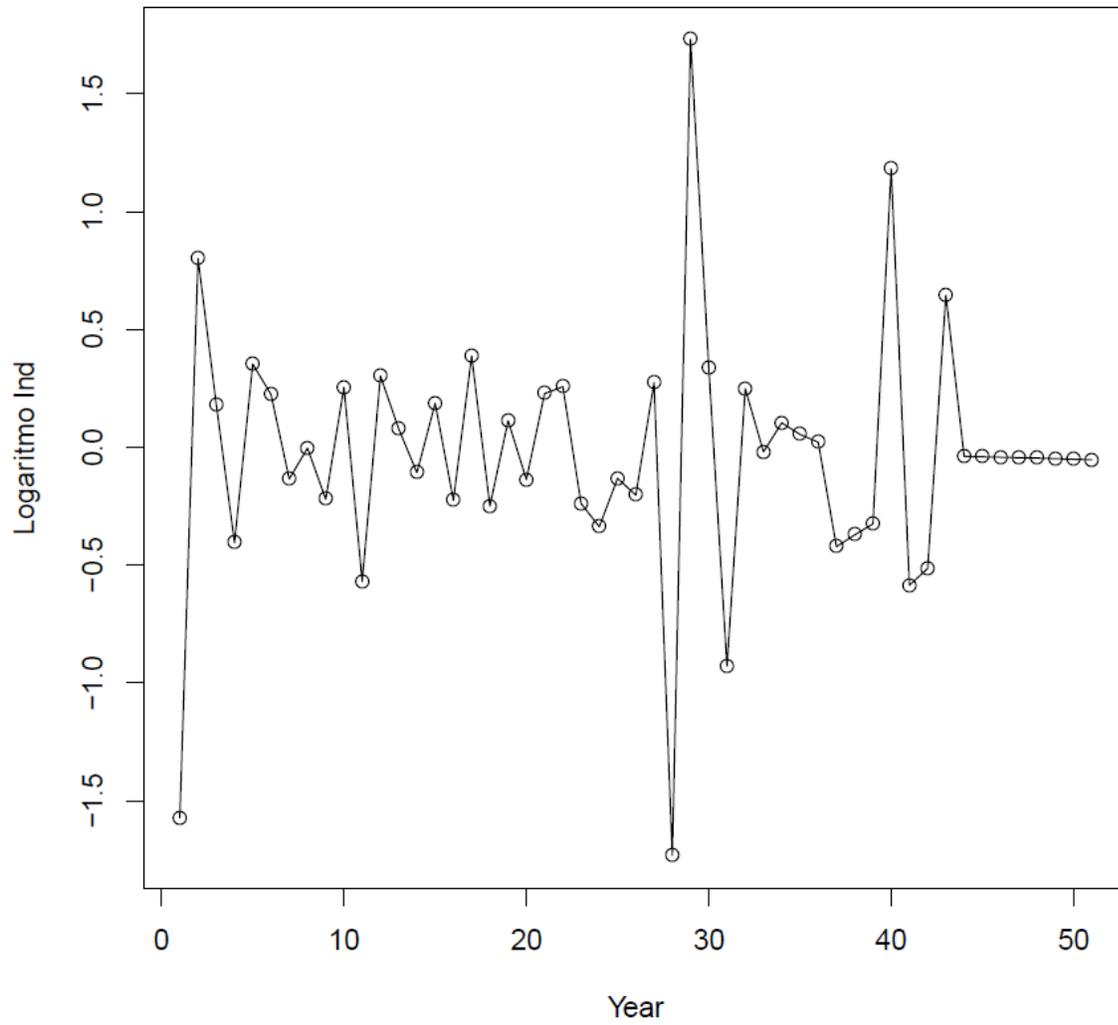
IPP Diferenciada



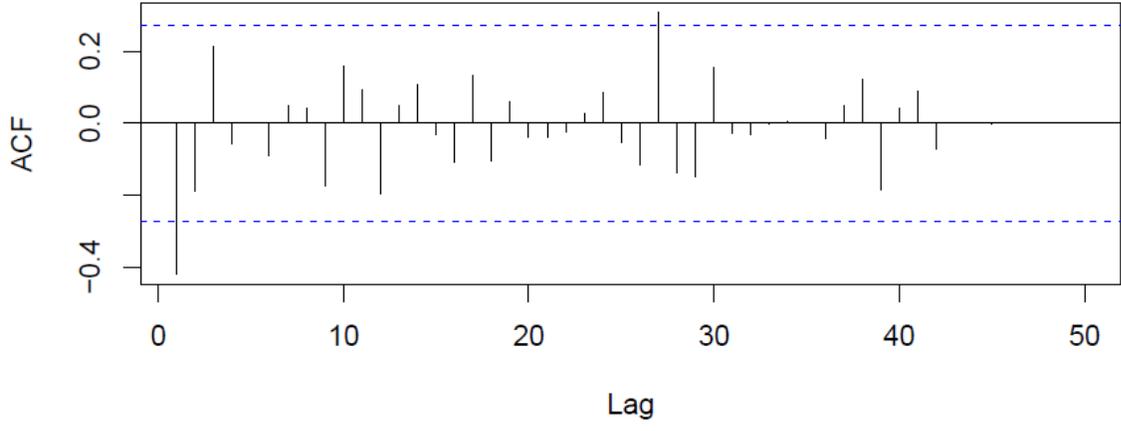
IPP Diferenciada



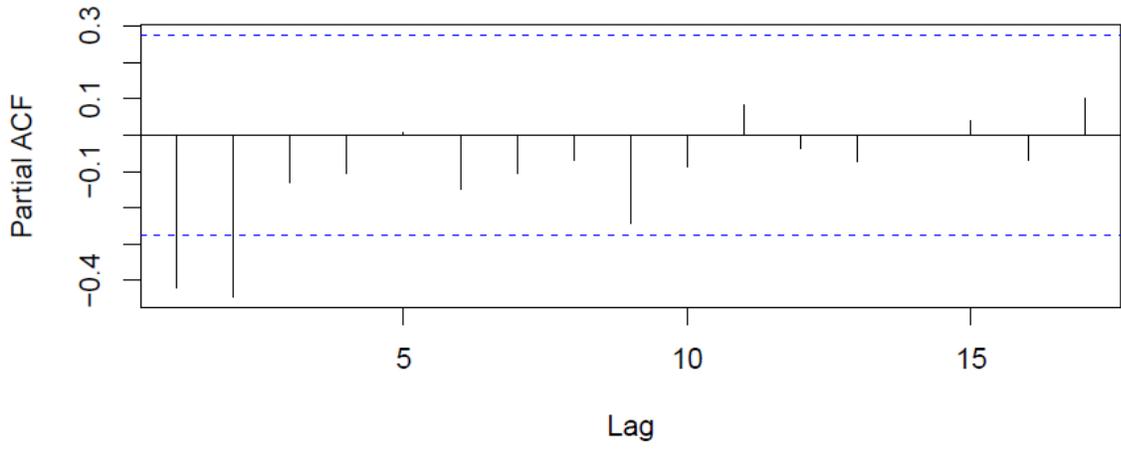
TCM1 Diferenciada



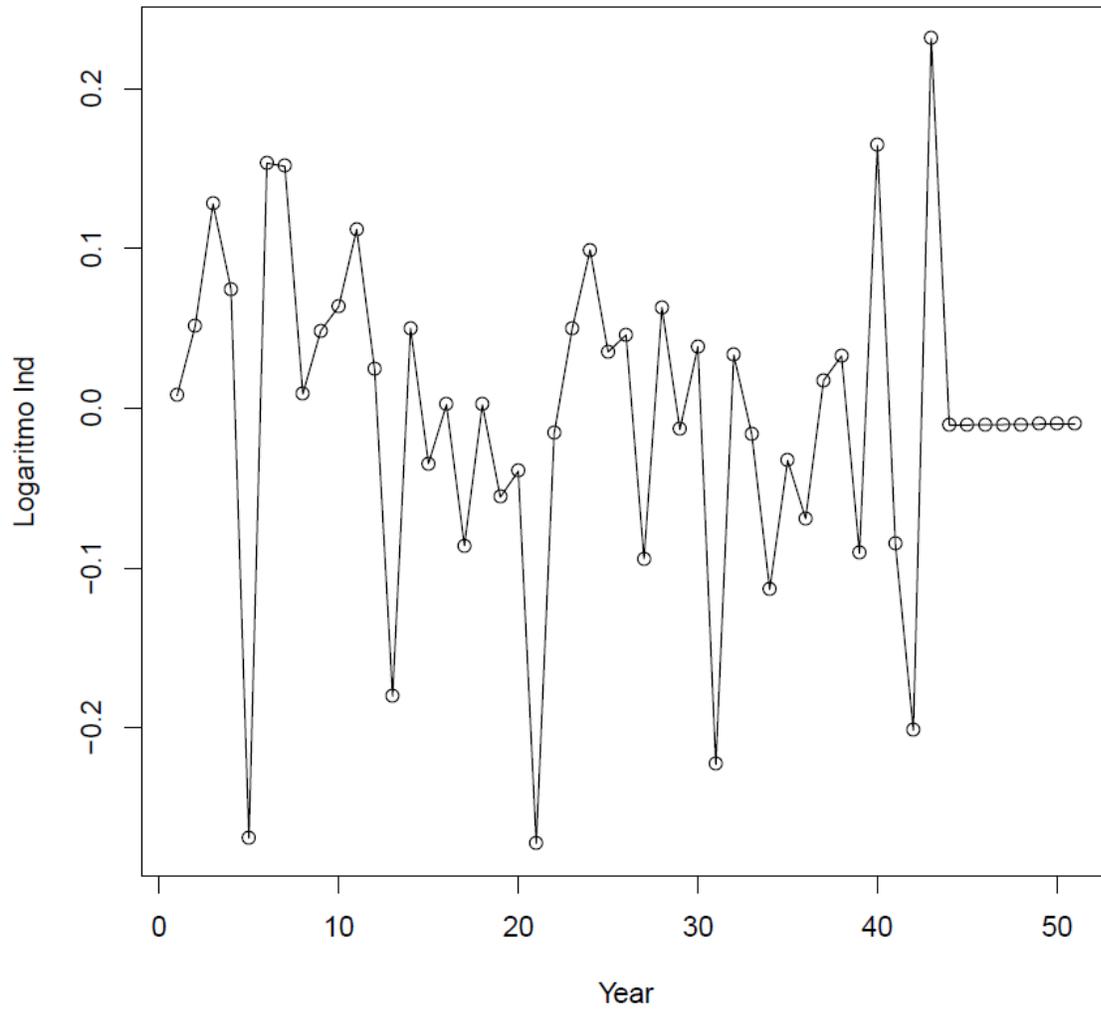
TCM1 Diferenciada



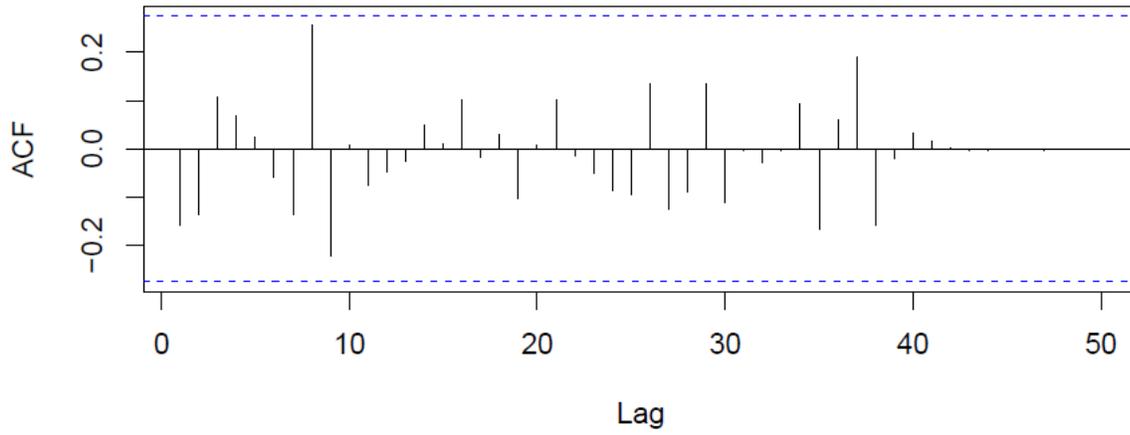
TCM1 Diferenciada



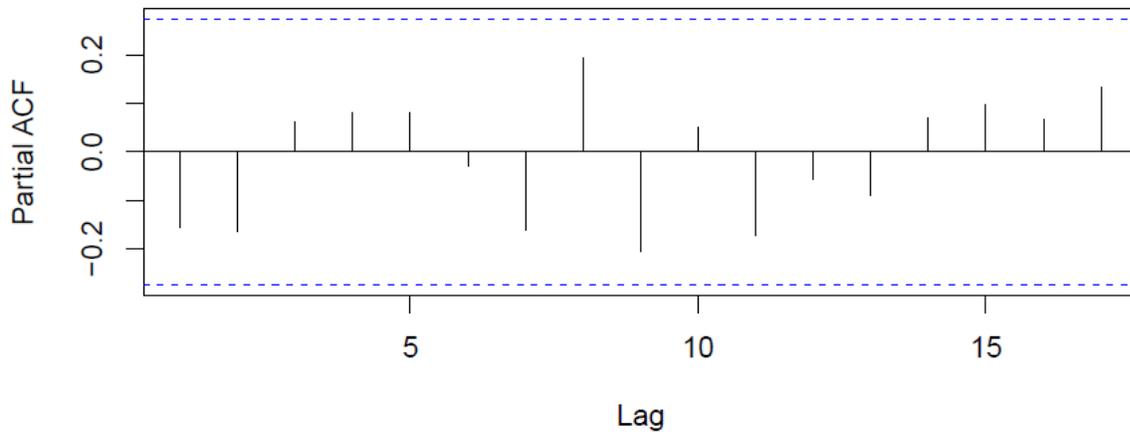
PreryC_inv Diferenciada



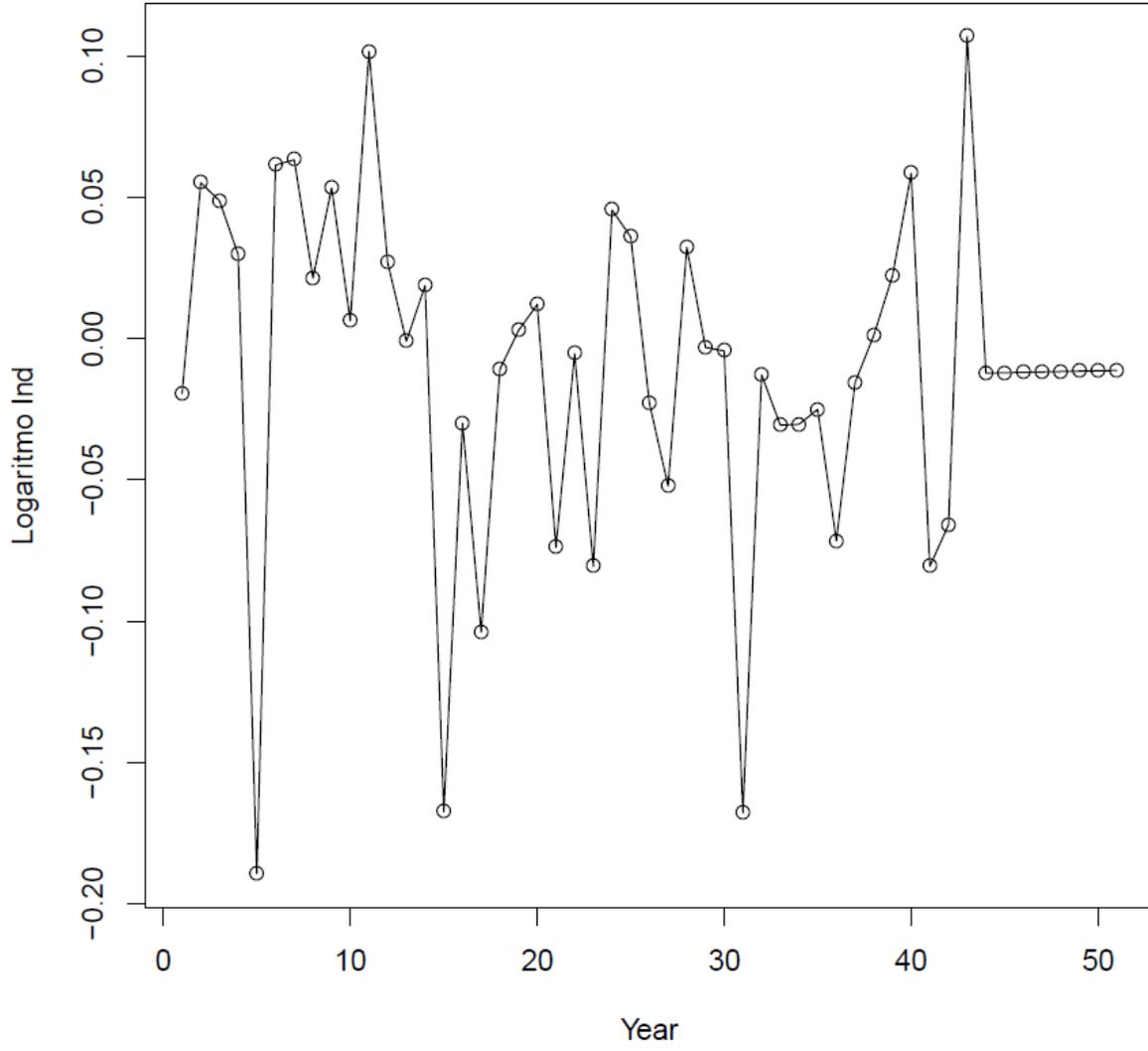
PreryC_inv Diferenciada



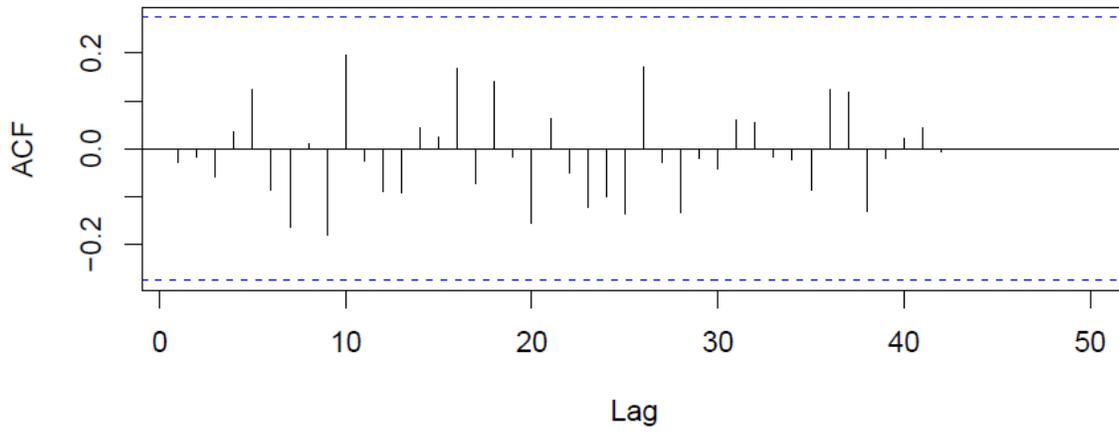
PreryC_inv Diferenciada



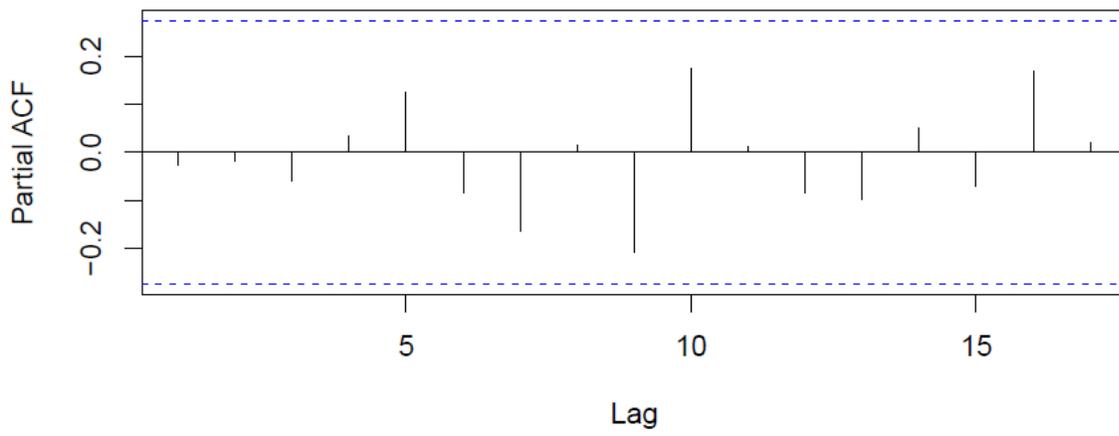
PF_inv Diferenciada



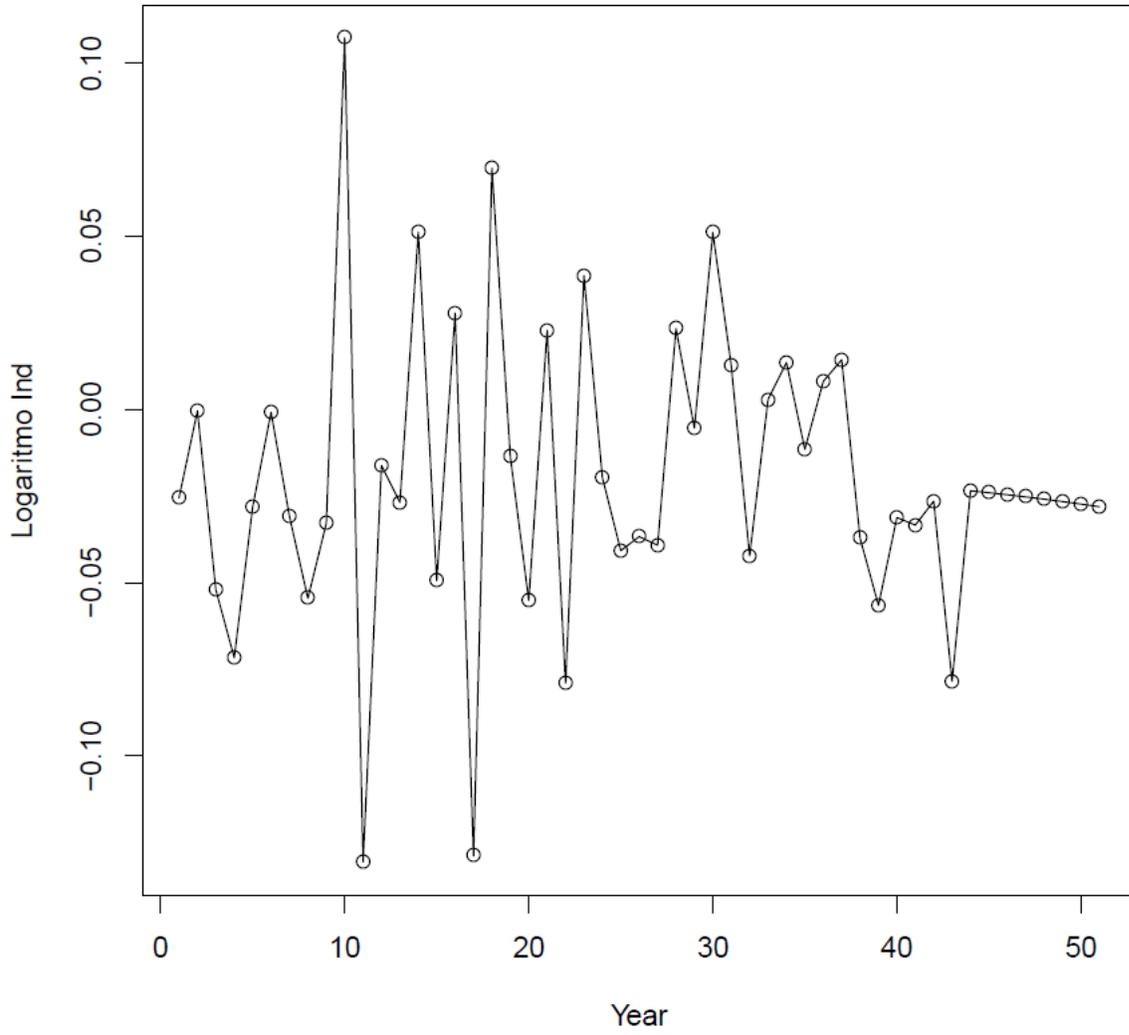
PF_inv Diferenciada



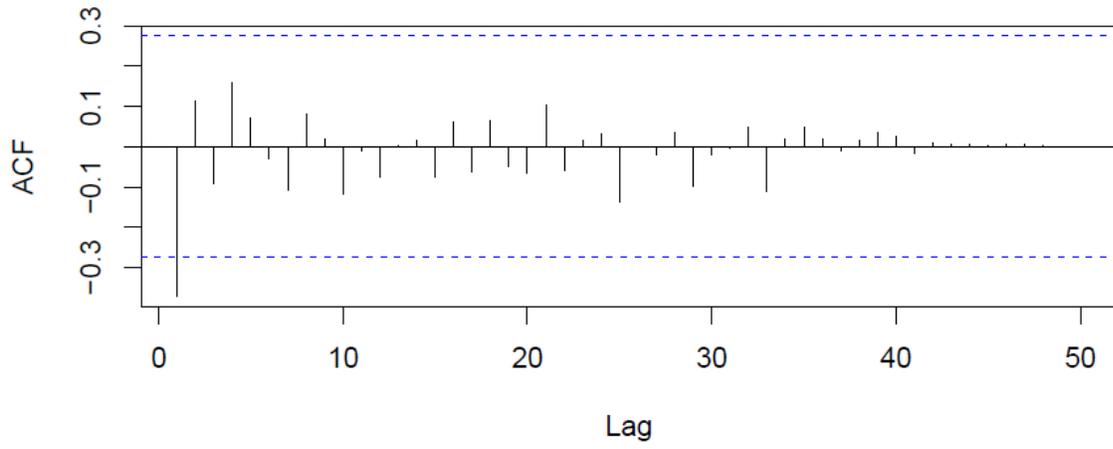
PF_inv Diferenciada



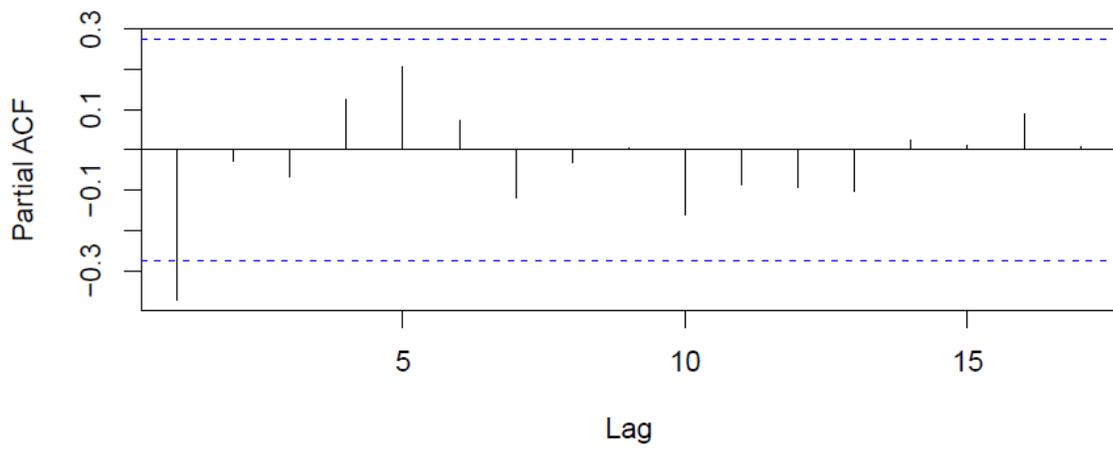
PIP Diferenciada



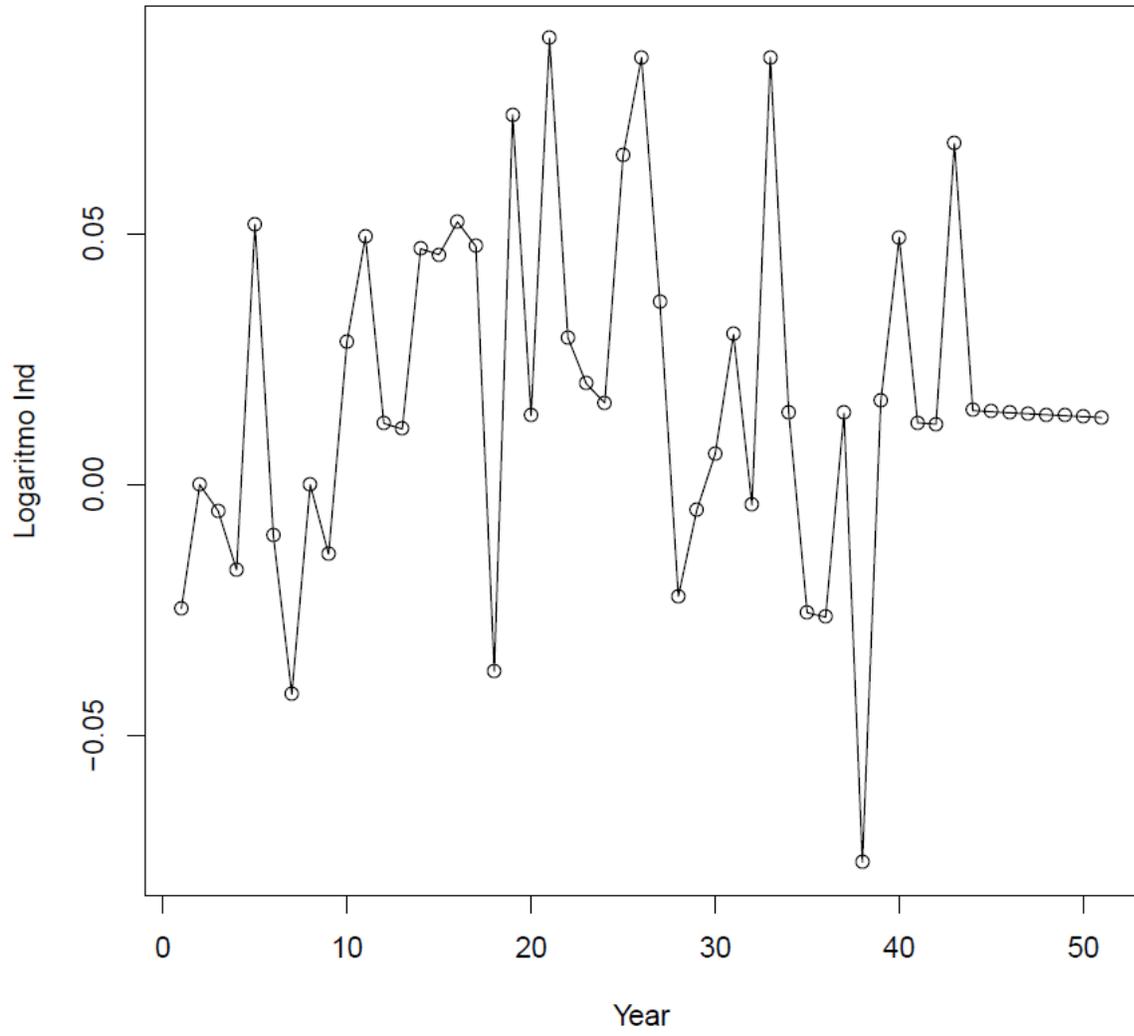
PIP Diferenciada



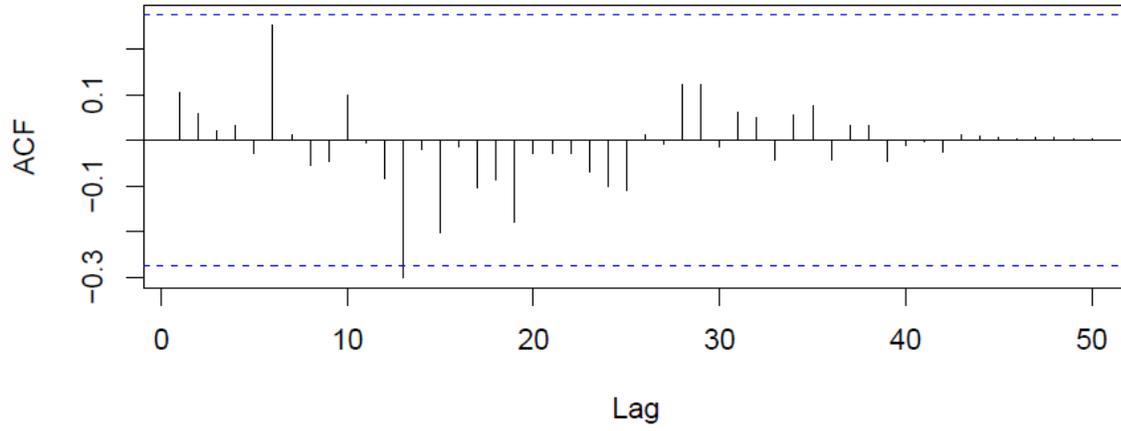
PIP Diferenciada



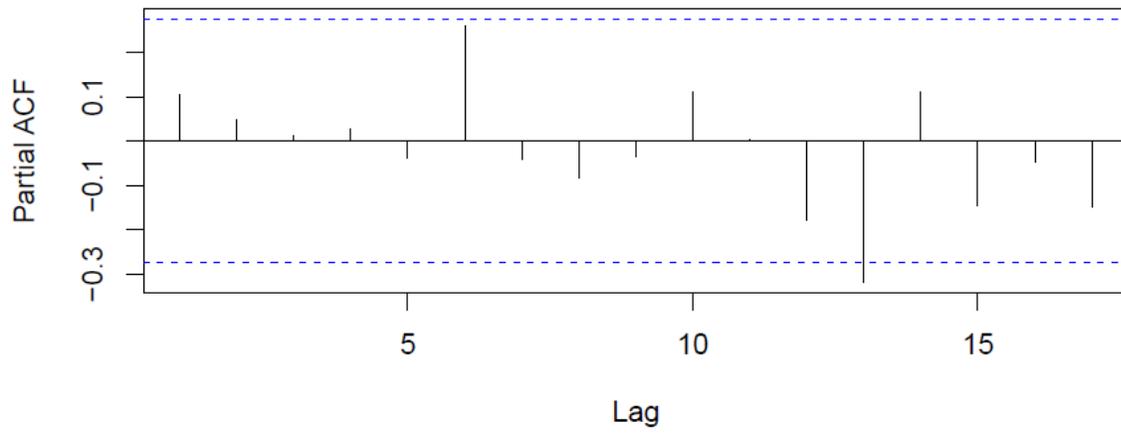
IG_II Diferenciada



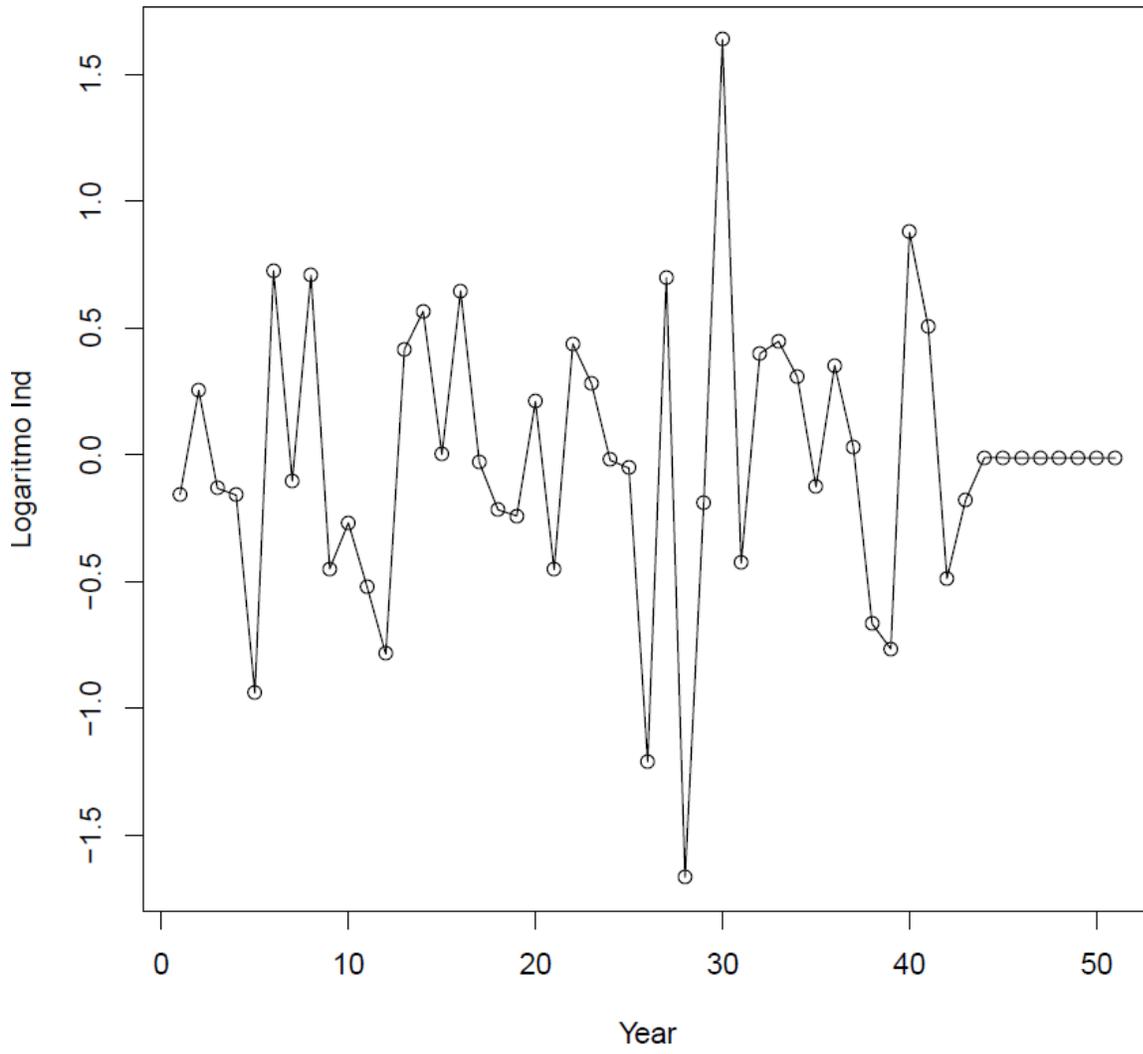
IG_II Diferenciada



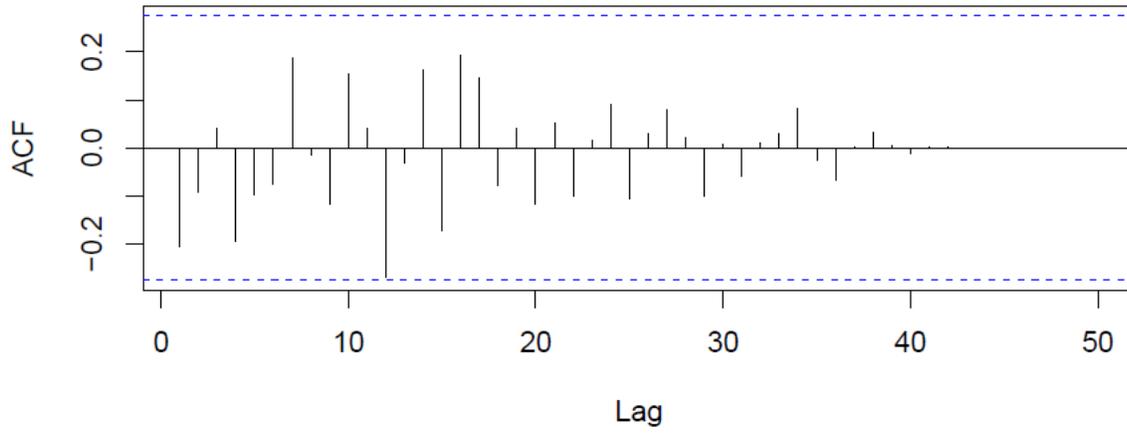
IG_II Diferenciada



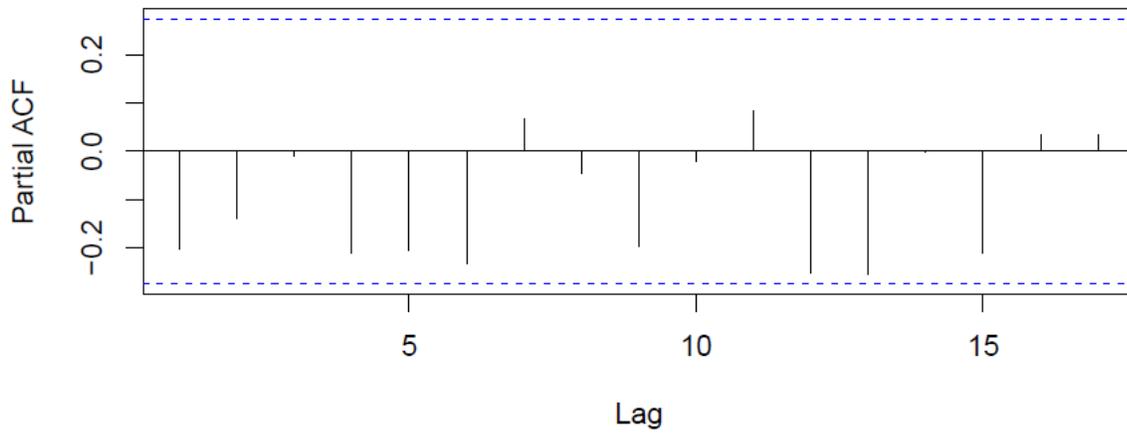
TCE1 Diferenciada



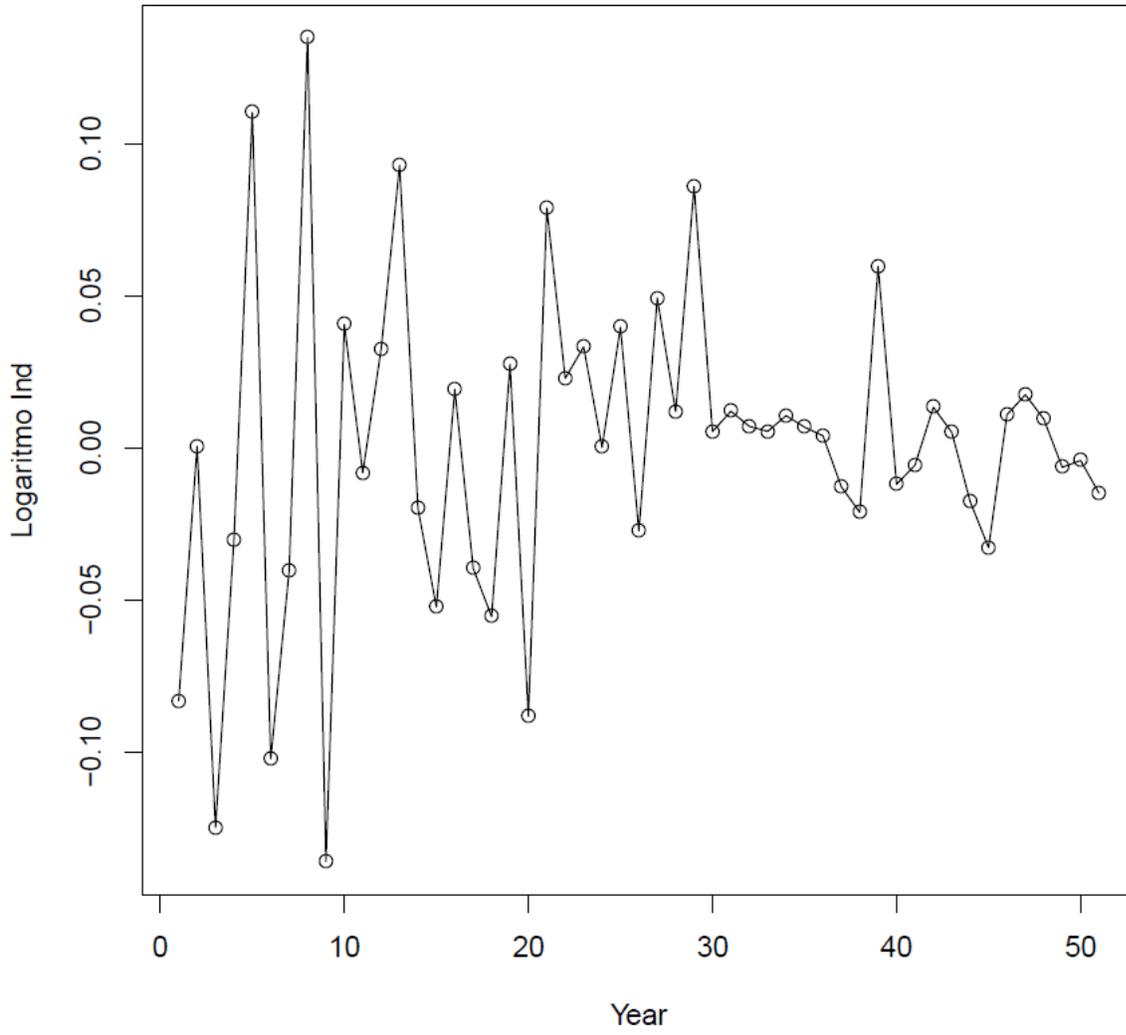
TCE1 Diferenciada



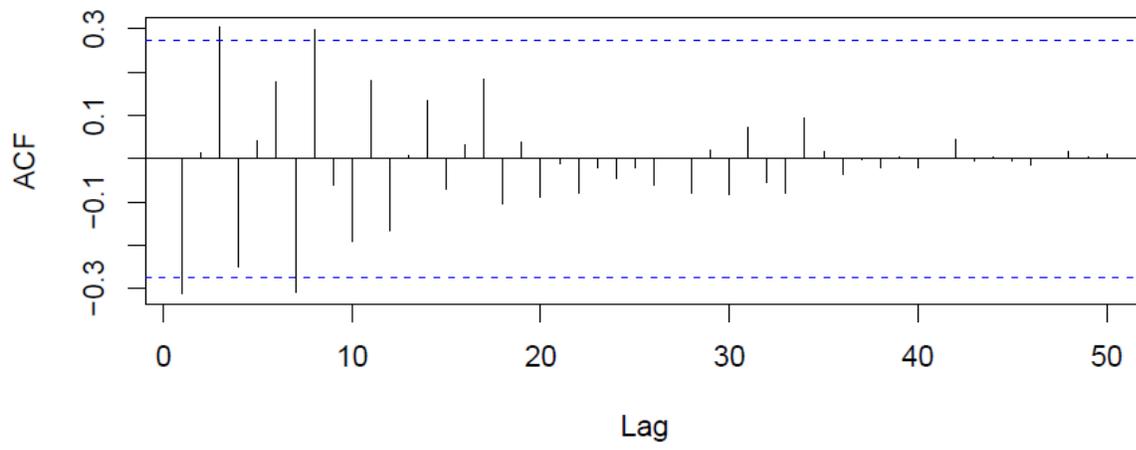
TCE1 Diferenciada



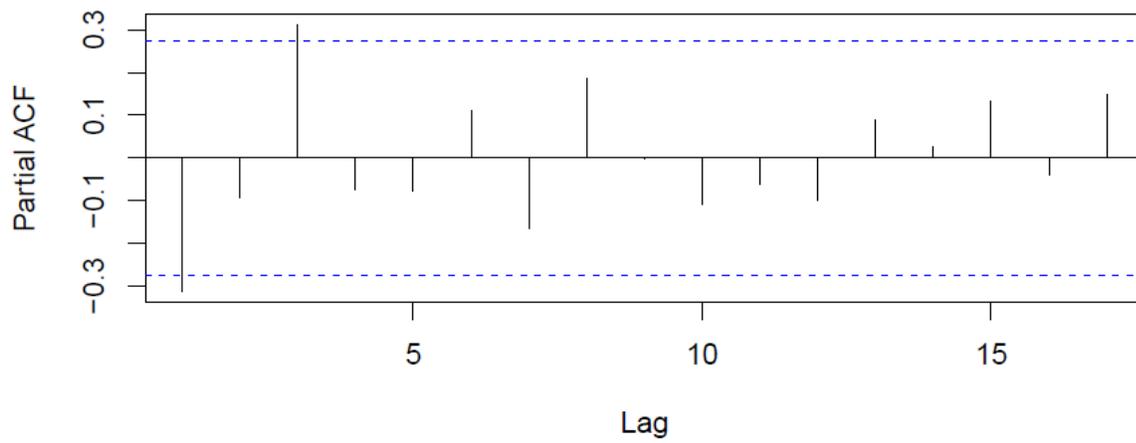
Infl Diferenciada



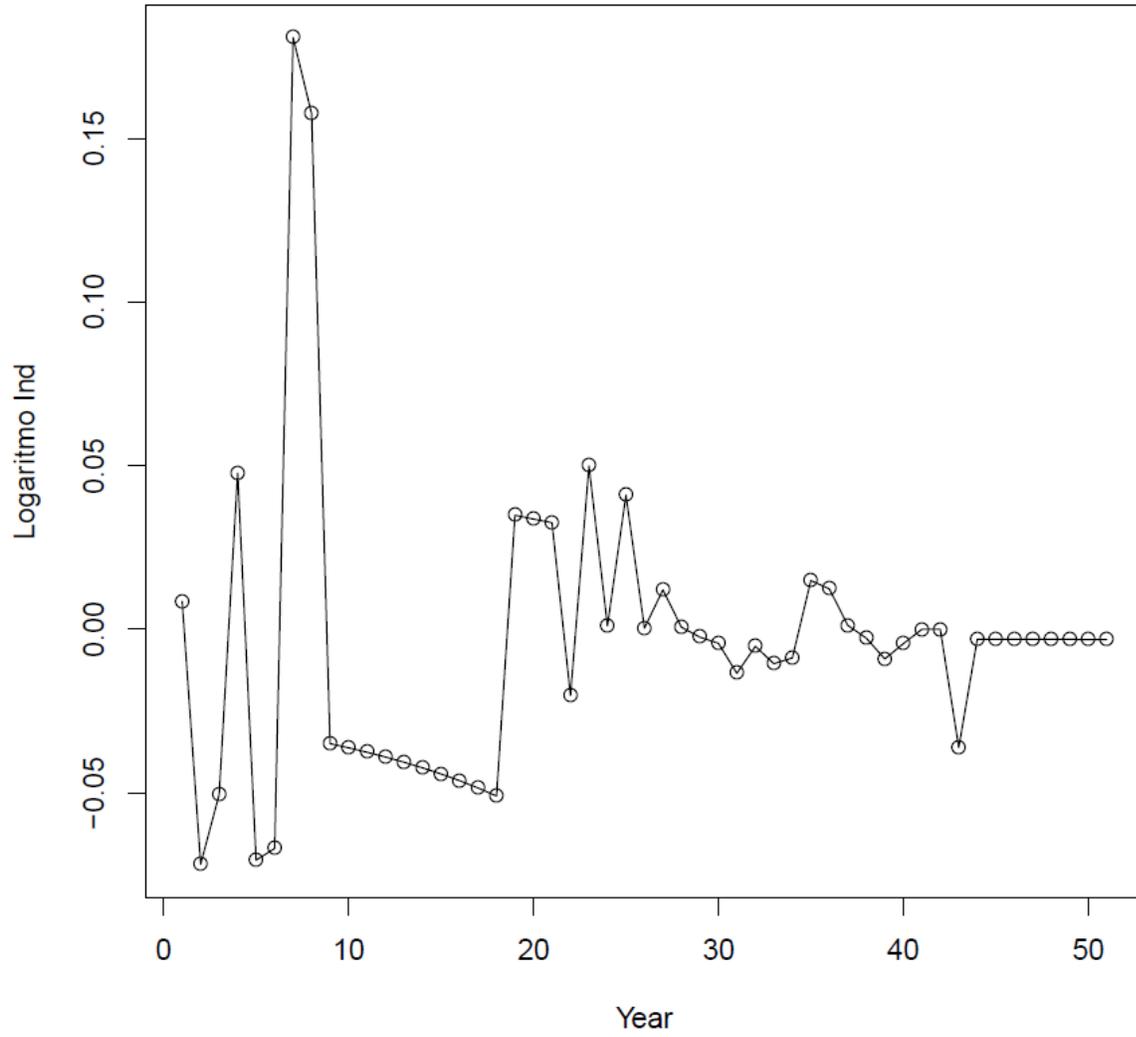
Infl Diferenciada



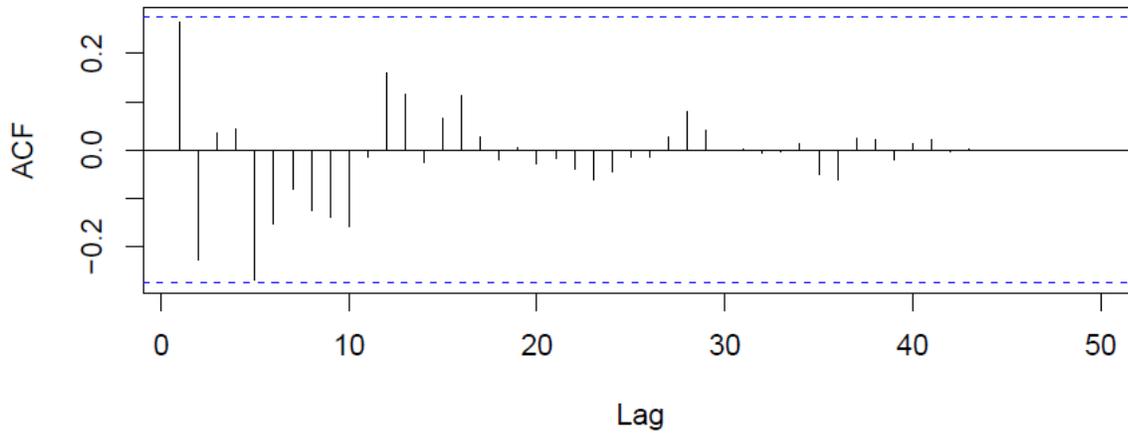
Infl Diferenciada



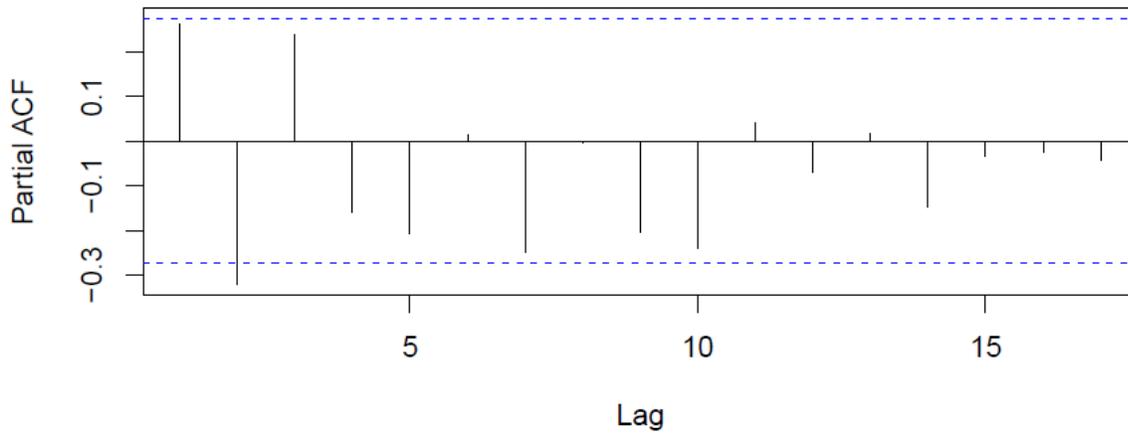
Solt_Ginmar Diferenciada



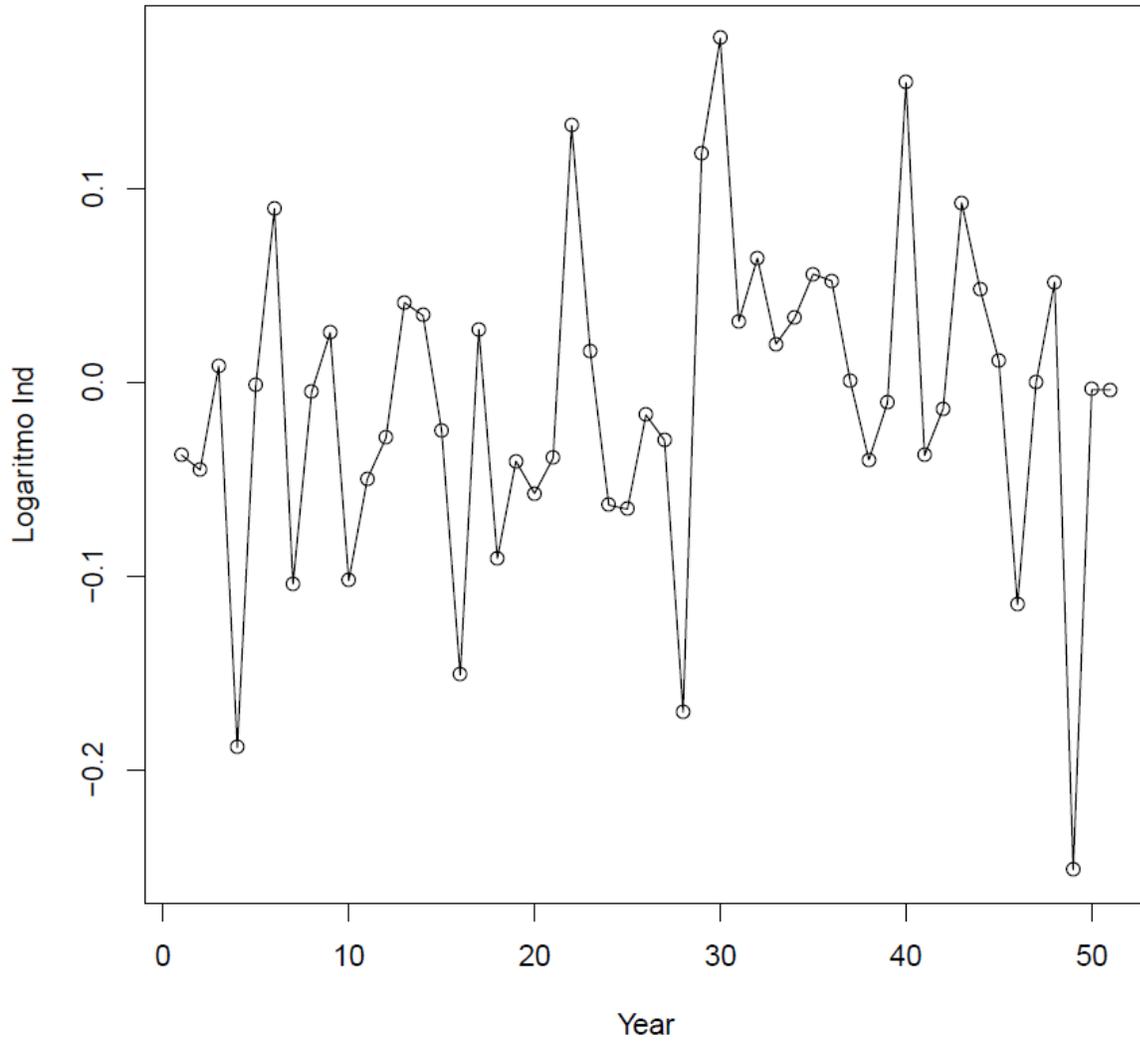
Solt_Ginmar Diferenciada



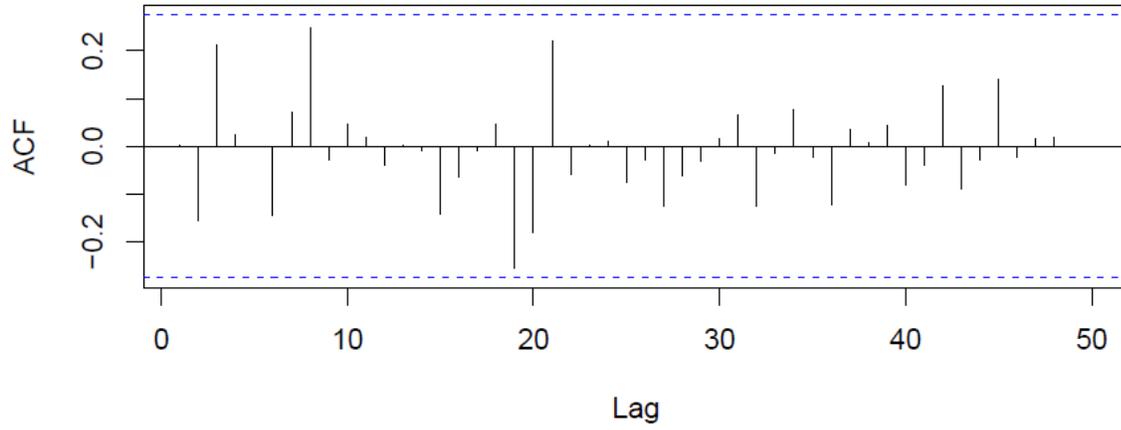
Solt_Ginmar Diferenciada



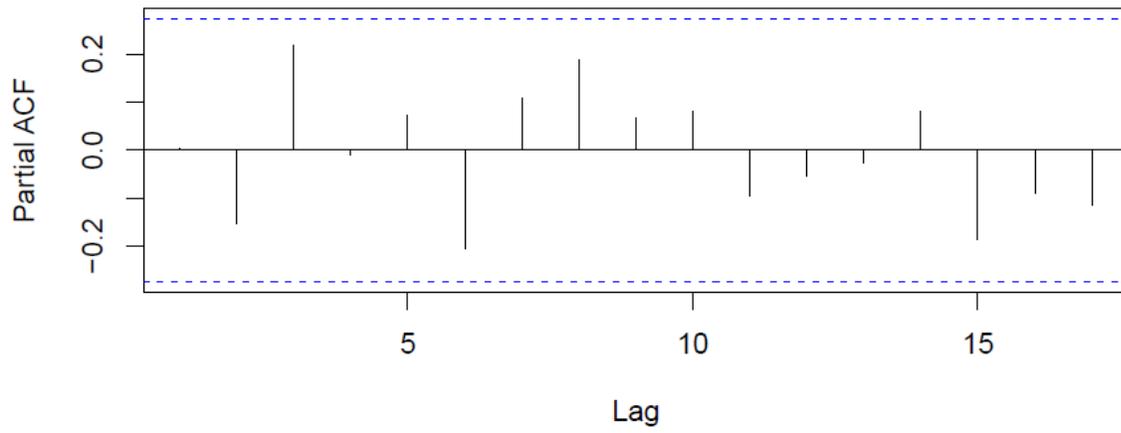
M1_KTES_PIB Diferenciada



M1_KTES_PIB Diferenciada



M1_KTES_PIB Diferenciada



Códigos de Programación

```
# #  
#####
```

```
# # MODELO ESTRUCTURAL
```

```
# #  
#####
```

```
# #
```

```
# #
```

```
# #
```

```
# # Programed by: Andres Vernazza
```

```
# #
```

```
# #
```

```
# #
```

```
# #  
#####
```

```
# # Load Functions
```

```
# #  
#####
```

```
library(psych)
```

```
library(lavaan)
```

```
library(semPlot)
```

```
# #
```

```
##  
  
##  
  
##  
#####  
  
## general paths  
  
##  
#####  
  
inPath <- "../input"  
outPath <- "../output"  
srcPath <- "../src"  
  
rute <- "D:/Personales/src"  
setwd(rute)  
  
##  
#####  
  
## load data  
  
##  
#####  
  
base2 <- read.delim(file.path(inPath,"base3.dat"),sep="\t",header=TRUE)  
  
##  
#####
```

```
## CREACION DE VARIABLES
```

```
##
```

```
#####
```

```
base2[,"GGPPIB_inv"] <- 100 - base2[,"GGPPIB"]
```

```
base2[,"SUELO"] <- 1109500 / (base2[,"PBT"] * 1000)
```

```
base2[,"PF_inv"] <- 1 / base2[,"PF1"] * 100
```

```
base2[,"PreryC_inv"] <- 1 / base2[,"PreryC"]
```

```
base.log <- matrix(0,nrow=dim(base2)[1],ncol=dim(base2)[2])
```

```
for (ii in 1 : dim(base2)[2]){
```

```
  logts=log(base2[,ii])
```

```
  base.log[,ii] <- logts
```

```
}
```

```
colnames(base.log) <- colnames(base2)
```

```
base.log <- as.data.frame(base.log)
```

```
nor_data <- data.frame(apply(base2,2,scale))
```

```
###
```

```
###
```

```
#####
```

```
### Diferenciación de Series
```

```
###
```

```
#####
```

```
###
```

```

options(scipen=1111)

options(digits=6)

library(TSA)

library(forecast)

library(fBasics)

base2.ts <- ts(base2, start=c(1970,1), frequency = 1)

#png(filename=file.path(outPath,"exam.png"))

ind <- names(base2[,-1])

dir.create(file.path(outPath,"Res Series Iniciales"))

dir.create(file.path(outPath,"Res Series Diferenciadas"))

## SERIES INICIALES

for (kk in ind){
pdf(file.path(outPath, "Res Series Iniciales",paste(kk,"Analisis_Iniciales.pdf")))
titulo <- paste(kk,"Original")
plot(base2.ts[,kk],ylab='Ind',xlab='Año',type='o',main=titulo)
opcion = par(mfrow=c(2,1))
acf(base2.ts[,kk], lag.max =80,main=titulo)
pacf(base2.ts[,kk],main=titulo)
}

```

```

dev.off()
}

## Test de Dickey Fuller Aumentado
df_test <- data.frame(NA)
for (ii in 1:length(ind)){
  df_test[ii,1] <- ind[ii]
  for (jj in 1:5){
    df_test[ii,jj+1] <- adf.test(base2.ts[,ind[ii]],k=1)[jj]
  }
  df_test[ii,7] <- ifelse(df_test[ii,5] <= 0.1,"Si","")
}
names(df_test) <- c("indica","statistic","LagOrder","alternative",
  "p_value","method","Estacionaria")

write.table(x = df_test, file = file.path(outPath, "Res Series Iniciales","INICIAL Dickey-Fuller
Test.dbf"), row.names = FALSE,
  sep = "\t", quote = FALSE, dec = ",")

## Phillips-Perron Unit Root Test
pp_test <- data.frame(NA)
for (ii in 1:length(ind)){
  pp_test[ii,1] <- ind[ii]
  for (jj in 1:5){

```

```

pp_test[ii,jj+1] <- pp.test(base2.ts[,ii+1],lshort=TRUE)[jj]
}
pp_test[ii,7] <- ifelse(pp_test[ii,5] <= 0.1,"Sí","")
}
names(pp_test) <- c("indica","statistic","LagOrder","alternative",
  "p_value","method","Estacionaria")

write.table(x = pp_test, file = file.path(outPath, "Res Series Iniciales","INICIAL Phillips-
Perron.dbf"), row.names = FALSE,
  sep = "\t", quote = FALSE, dec = ",")

#####

#Transformacion Logaritmica

#####

base.diff <- matrix(0,nrow=42,ncol=length(ind))

for (kk in 1:length(ind)){
logts=log(base2.ts[,ind[kk]])
#logts=log(base2.ts[,kk])
  #Diferenciación Trasformación Logarítmica
s00=sd(logts)
s10=sd(diff(logts,lag=1,differences=1))
s20=sd(diff(logts,lag=1,differences=2))

```

```

s30=sd(diff(logts,lag=1,differences=3))
Varianlog=c(s00,s10,s20,s30)
title=c("s00","s10","s20","s30")
cVarianlog=data.frame(title,Varianlog)
cVarianlog[,"lagg"] <- 1
cVarianlog[,"difference"] <- rbind(1,1,2,3)
minimo <- cVarianlog[which.min(cVarianlog[,2]),]

dts.log <- diff(logts,lag=as.numeric(minimo[3]),differences=1)
base.diff[,kk] <- dts.log
}

colnames(base.diff) <- ind

## SERIES DIFERENCIADAS

for (kk in ind){
pdf(file.path(outPath,"Res Series Diferenciadas",paste(kk,"Analisis_Diferenciados.pdf")))
titulo <- paste(kk,"Diferenciada")
plot(base.diff[,kk],ylab='Logaritmo Ind',xlab='Year',type='o',main=titulo)
opcion = par(mfrow=c(2,1))
acf(base.diff[,kk], lag.max=70, main = titulo)
pacf(base.diff[,kk], main = titulo)
dev.off()

```

```
}
```

```
## Test de Dickey Fuller Aumentado
```

```
df_test_diff <- data.frame(NA)
```

```
for (ii in 1:length(ind)){
```

```
  df_test_diff[ii,1] <- ind[ii]
```

```
  for (jj in 1:5){
```

```
    df_test_diff[ii,jj+1] <- adf.test(base.diff[,ii])[jj]
```

```
  }
```

```
  df_test_diff[ii,7] <- ifelse(df_test_diff[ii,5] <= 0.1, "Sí", "")
```

```
}
```

```
names(df_test_diff) <- c("indica", "statistic", "LagOrder", "alternative",
```

```
  "p_value", "method", "Estacionaria")
```

```
write.table(x = df_test_diff, file = file.path(outPath, "Res Series Diferenciadas", "DIFERENCIADO  
Dickey-Fuller Test.dbf"), row.names = FALSE,
```

```
  sep = "\t", quote = FALSE, dec = ",")
```

```
## Phillips-Perron Unit Root Test
```

```
pp_test_dif <- data.frame(NA)
```

```
for (ii in 1:length(ind)){
```

```
  pp_test_dif[ii,1] <- ind[ii]
```

```
  for (jj in 1:5){
```

```

pp_test_dif[ii,jj+1] <- pp.test(base.diff[,ii])[jj]
}
pp_test_dif[ii,7] <- ifelse(pp_test_dif[ii,5] <= 0.1,"Sí","")
}
names(pp_test_dif) <- c("indica","statistic","LagOrder","alternative",
  "p_value","method","Estacionaria")

write.table(x = pp_test_dif, file = file.path(outPath,"Res Series Diferenciadas","DIFERENCIADO
Phillips-Perron.dbf"), row.names = FALSE,
  sep = "\t", quote = FALSE, dec = ",")

## Save Diff data
base.diff <- data.frame(base.diff)
write.table(x = base.diff, file = file.path(inPath,"Base_Diff.dat"), row.names = FALSE,
  sep = "\t", quote = FALSE, dec = ".")

#####

## SEM with diff data
#####

dat.diff <- read.delim(file = file.path(inPath,"Base_Diff.dat"), header = TRUE, sep = "\t")
cor(dat.diff)
names(dat.diff)

```

```

## ESE Model

mod_ese <- "ese =~ Infl + Solt_Ginmar + M1_KTES

      ese ~ Wdi_Epc + Td1 + PIB

      IPT ~ ese

      #M1_KTES ~~ Infl

      Infl ~~ Solt_Ginmar

      "

fit_mod <- lavaan::sem(mod_ese,data=dat.diff,se="standard",estimator="MLMVS",orthogonal =
TRUE)

summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)

mi <- modindices(fit_mod)

mi <- mi[order(mi[,"mi"],decreasing=TRUE),]

mi[mi$op == "~~",]

adj <- fitMeasures(fit_mod)

adj["chisq"]/adj["df"]

lavTestLRT(fit_mod)

ese.base <- 39.1 # Schneider, F. (2007). Shadow economies and corruption all over the world: new
estimates for 145 countries.

ese.value <- lavPredict(fit_mod,type="lv")/lavPredict(fit_mod,type="lv")[30]*ese.base

plot((dat.diff$IPT),type="l")

lines((lavPredict(fit_mod,type="ov"), "IPT"),col="red")

legend(x = 5,y = 2.5, c("ipt.ori","ipt.est"),col=c("black","red"),

```

```
lty=c(1, 1),merge = TRUE)
```

```
semPaths(fit_mod,whatLabels='stand',style="lisrel",  
rotation=2, layout='tree',sizeMan2=3,sizeMan=6,  
intercepts=FALSE, springLevels=TRUE,  
curvature = 2,edge.label.cex=0.7, label.font=3,  
nCharNodes = 6)
```

```
res <- fit_mod@Model@GLIST
```

```
## EIRC Model
```

```
mod_eirc <- "eirc =~ PreryC_inv + PF_inv + PIP + IG_II + TCE1
```

```
          IPT ~ eirc
```

```
PreryC_inv ~~ TCE1
```

```
PreryC_inv ~~ IG_II
```

```
  #PreryC_inv ~~ PIP
```

```
PreryC_inv ~~ PF_inv
```

```
  #PF_inv ~~ TCE1
```

```
  #PF_inv ~~ IG_II
```

```
PF_inv ~~ PIP
```

```
PIP ~~ TCE1
```

```

# PIP ~ IG_II
IG_II ~ TCE1
"

fit_mod <- lavaan::sem(mod_eirc,data=dat.diff,se="standard",estimator="MLMVS",orthogonal =
TRUE)

summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)

mi <- modindices(fit_mod)

mi <- mi[order(mi[,"mi"],decreasing=TRUE),]

mi[mi$op == "~~",]

adj <- fitMeasures(fit_mod)

adj["chisq"]/adj["df"]

lavTestLRT(fit_mod)

ese.base <- 39.1 # Schneider, F. (2007). Shadow economies and corruption all over the world: new
estimates for 145 countries.

ese.value <- lavPredict(fit_mod,type="lv")/lavPredict(fit_mod,type="lv")[30]*ese.base

plot((dat.diff$IPT),type="l")

lines((lavPredict(fit_mod,type="ov")[, "IPT"]),col="red")

legend(x = 5,y = 2.5, c("ipt.ori","ipt.est"),col=c("black","red"),

lty=c(1, 1),merge = TRUE)

semPaths(fit_mod,whatLabels='stand',style="lisrel",

```

```
rotation=2, layout='tree',sizeMan2=3,sizeMan=5,  
intercepts=FALSE, springLevels=TRUE,  
curvature = 2,edge.label.cex=0.7, label.font=3,  
nCharNodes = 5)
```

```
res <- fit_mod@Model@GLIST
```

```
## EIVA Model
```

```
mod_eiva <- "eiva =~ Td1 + CPPIB + SUELO
```

```
    IPT ~ eiva
```

```
    SUELO =~ IPT
```

```
    "
```

```
fit_mod <- lavaan::sem(mod_eiva,data=dat.diff,se="standard",estimator="MLM",orthogonal =  
TRUE)
```

```
summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)
```

```
mi <- modindices(fit_mod)
```

```
mi <- mi[order(mi[,"mi"],decreasing=TRUE),]
```

```
mi[mi$op == "~~",]
```

```
adj <- fitMeasures(fit_mod)
```

```
adj["chisq"]/adj["df"]
```

```
lavTestLRT(fit_mod)
```

```
ese.base <- 39.1 ##Schneider, F. (2007). Shadow economies and corruption all over the world: new estimates for 145 countries.
```

```
ese.value <- lavPredict(fit_mod,type="lv")/lavPredict(fit_mod,type="lv")[30]*ese.base
```

```
plot((dat.diff$IPT),type="l")
```

```
lines((lavPredict(fit_mod,type="ov"),"IPT"),col="red")
```

```
legend(x = 5,y = 2.5, c("ipt.ori","ipt.est"),col=c("black","red"),
```

```
lty=c(1, 1),merge = TRUE)
```

```
semPaths(fit_mod,whatLabels='stand',style="lisrel",
```

```
rotation=2, layout='tree2',sizeMan2=3,sizeMan=5,
```

```
intercepts=FALSE,
```

```
edge.label.cex=0.7, label.font=3,
```

```
nCharNodes = 5, curvePivot = TRUE)
```

```
res <- fit_mod@Model@GLIST
```

```
## EIPS Model
```

```
mod_eips <- "eips =~ PD + RP_IN3 + PUDPM
```

```
        IPT ~ eips
```

```
        #RP_IN3 ~~ PD
```

```
#PUDDPM ~ RP_IN3
```

```
"
```

```
fit_mod <- lavaan::sem(mod_eips,data=dat.diff,se="standard",estimator="MLMVS",orthogonal =  
TRUE)
```

```
summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)
```

```
mi <- modindices(fit_mod)
```

```
mi <- mi[order(mi[,"mi"],decreasing=TRUE),]
```

```
mi[mi$op == "~~",]
```

```
adj <- fitMeasures(fit_mod)
```

```
adj["chisq"]/adj["df"]
```

```
lavTestLRT(fit_mod)
```

```
ese.base <- 39.1 # Schneider, F. (2007). Shadow economies and corruption all over the world: new  
estimates for 145 countries.
```

```
ese.value <- lavPredict(fit_mod,type="lv")/lavPredict(fit_mod,type="lv")[30]*ese.base
```

```
plot((dat.diff$IPT),type="l")
```

```
lines((lavPredict(fit_mod,type="ov")["IPT"]),col="red")
```

```
legend(x = 5,y = 2.5, c("ipt.ori","ipt.est"),col=c("black","red"),
```

```
lty=c(1, 1),merge = TRUE)
```

```
semPaths(fit_mod,whatLabels='stand',style="lisrel",
```

```
rotation=2, layout='tree',sizeMan2=3,sizeMan=5,
```

```
intercepts=FALSE, springLevels=TRUE,  
curvature = 2,edge.label.cex=0.7, label.font=3,  
nCharNodes = 5)
```

```
res <- fit_mod@Model@GLIST
```

```
## EII Model  ;;; NO CONVERGE !!!!!
```

```
mod_eii <- "eii =~ GCFGPP + TTRC + GGPIB_inv
```

```
      IPT ~ eii
```

```
      GCFGPP ~~ IPT
```

```
      "
```

```
fit_mod <- lavaan::sem(mod_eii,data=dat.diff,se="standard",estimator="ML",orthogonal = TRUE)
```

```
summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)
```

```
## EIM Model
```

```
mod_eim <- "eim =~ SBCPP_rev + IPP + TCM1
```

```
      IPT ~ eim
```

```
      SBCPP_rev ~~ TCM1
```

"

```
fit_mod <- lavaan::sem(mod_eim,data=dat.diff,se="standard",estimator="MLMVS",orthogonal =
TRUE)

summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)

mi <- modindices(fit_mod)

mi <- mi[order(mi[,"mi"],decreasing=TRUE),]

mi[mi$op == "~~",]

adj <- fitMeasures(fit_mod)

adj["chisq"]/adj["df"]

lavTestLRT(fit_mod)

ese.base <- 39.1 # Schneider, F. (2007). Shadow economies and corruption all over the world: new
estimates for 145 countries.

ese.value <- lavPredict(fit_mod,type="lv")/lavPredict(fit_mod,type="lv")[30]*ese.base

plot((dat.diff$IPT),type="l")

lines((lavPredict(fit_mod,type="ov")["IPT"]),col="red")

legend(x = 5,y = 2.5, c("ipt.ori","ipt.est"),col=c("black","red"),

lty=c(1, 1),merge = TRUE)

semPaths(fit_mod,whatLabels='stand',style="lisrel",

rotation=2, layout='tree',sizeMan2=3,sizeMan=5,
```

```
intercepts=FALSE, springLevels=TRUE,  
curvature = 2,edge.label.cex=0.7, label.font=3,  
nCharNodes = 5)
```

```
res <- fit_mod@Model@GLIST
```

```
## Modelo Conjunto
```

```
## Con Economia Sumergida
```

```
mod_tot <- "ese =~ Solt_Ginmar + Td1 + Tcns_rev  
  eirc =~ PreryC_inv + PF_inv + PIP + IG_II + TCE1  
  eiva =~ SUELO + Td1 + CPPIB + REIVA  
  eim =~ SBCPP_rev + IPP + TCM1  
  IPT ~ eirc + eiva + eim + ese  
  "
```

```
## Sin Economia Sumergida
```

```
mod_tot <- "#ese =~ M1_KTES + Wdi_Epc + Tchc_rev + Td1  
  eirc =~ PreryC_inv + PF_inv + PIP + IG_II + TCE1  
  eiva =~ SUELO + Td1 + CPPIB + REIVA  
  # eips =~ PD + RP_IN3 + PUDPM
```

```

# eii =~ GCFGPP + TTRC + GGPIB_inv
eim =~ SBCPP_rev + IPP + TCM1
IPT ~ eirc + eiva + eim
#T_EMP ~~ Td1
"

```

```

fit_mod <- lavaan::sem(mod_tot,data=dat.diff,se="standard",estimator="MLMVS",orthogonal =
TRUE)

```

```

summary(fit_mod,standardized=TRUE,fit.measures=TRUE,rsquare=TRUE)

```

```

mi <- modindices(fit_mod)

```

```

mi <- mi[order(mi[,"mi"],decreasing=TRUE),]

```

```

mi[mi$op == "~",]

```

```

adj <- fitMeasures(fit_mod)

```

```

adj["chisq"]/adj["df"]

```

```

lavTestLRT(fit_mod)

```

```

ese.base <- 39.1 # Schneider, F. (2007). Shadow economies and corruption all over the world: new
estimates for 145 countries.

```

```

ese.value <- lavPredict(fit_mod,type="lv")/lavPredict(fit_mod,type="lv")[30]*ese.base

```

```

plot((dat.diff$IPT),type="l")

```

```

lines((lavPredict(fit_mod,type="ov")["IPT"]),col="red")

```

```

legend(x = 5,y = 2.5, c("ipt.ori","ipt.est"),col=c("black","red"),

```

```
lty=c(1, 1),merge = TRUE)
```

```
semPaths(fit_mod,whatLabels='stand',style="lisrel",  
rotation=2, layout='tree',sizeMan2=3,sizeMan=5,  
intercepts=FALSE, springLevels=TRUE,  
curvature = 2,edge.label.cex=0.7, label.font=3,  
nCharNodes = 5)
```

```
res <- fit_mod@Model@GLIST
```

Análisis Exploratorio

Variables

Las variables incluidas en la estimación de los modelos, son las siguientes:

- SBCPP_rev: Saldo Balanza Ccial % PIB (Fuente: Calculo propio a partir de U.Gothenburg).
- IPP: Importaciones Proporción PIB (Fuente: U.Gothenburg).
- TCM1: Tasa de crecimiento de M1 (Fuente: Banco de la República).
- PreryC_inv: inverso de Recaudo Efectivo Renta Y Complementarios - Ktes, calculado como $1 / \text{PreryC}$.
- PF_inv: inverso de la Presión Fiscal, calculado como $1 / \text{PF} * 100$.
- PIP: Participación Industria % PIB - Ctes (Fuente: DSCN, DANE).
- IG_II: Índice De Globalización II (Fuente: U.Gothenburg).
- TCE1: Tasa PIB crecimiento económico Ctes (Fuente: U.Gothenburg).
- Infl: Tasa de Inflación (Fuente:DANE)
- Solt_Ginmar: Gini ingreso total del hogar (Fuente: U.Gothenburg).
- M1_KTES: Agregado Monetario Efectivo

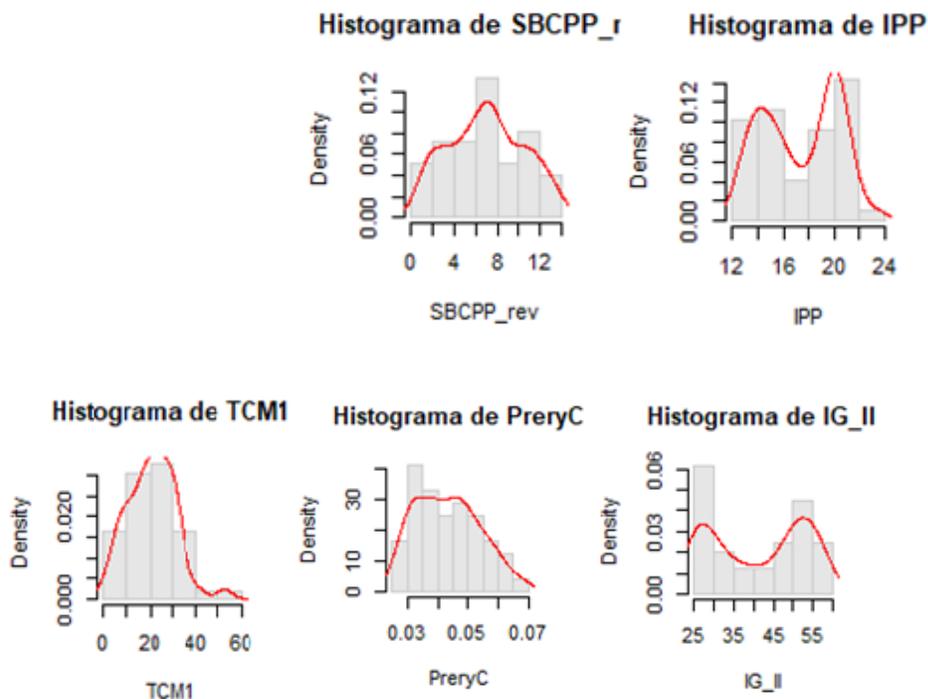
Dichas variables son medidas a través del tiempo y se encuentran en diferentes escalas, en la siguiente tabla se muestra el resumen de medidas descriptivas de cada una de ellas

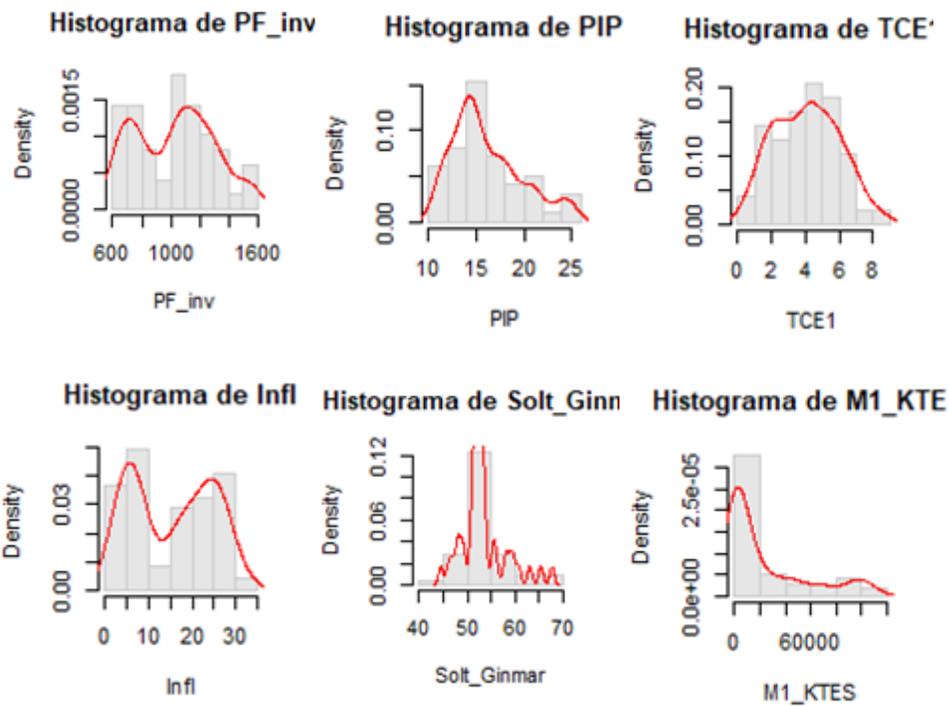
Estadísticos Descriptivos

	n	mean	sd	min	max	range
TCE1	48	4.1	1.9	0.5	8.5	8
IG_II	48	41.1	12	25.1	58	32.9
PIP	48	16.1	3.7	11.2	25	13.8
IPP	48	17.4	3	12.4	23.4	11
SBCPP_rev	48	7	3.5	1	13.7	12.7
TCM1	48	20.8	10.5	0.1	52.7	52.6
Solt_Ginmar	48	53.2	4.5	44.5	67.7	23.2
M1_KTES	48	23697	33740	19.9	109703	109683
Infl	48	15.3	9.4	1.9	32.4	30.4
PF_inv	48	1029	271.5	631.8	1561	929.1
PreryC_inv	48	24.5	6.2	14.6	39.1	24.6

En la tabla anterior se observa que el tamaño de la muestra es de 48 períodos en todas las variables, es decir que la base de datos no presenta valores perdidos. Adicionalmente, se puede observar que las variables no son medidas en la misma escala.

A continuación, se presentan los histogramas de cada una de las variables bajo estudio. Realizando una inspección visual se observa que ninguna de ellas presenta distribución normal y tampoco simétrica.





Evaluando el estadístico de Anderson-Darling para contraste de normalidad cuya hipótesis nula es que la variable bajo estudio presenta distribución normal, se observa en la tabla que la hipótesis es rechazada para la mayoría de las variables, siendo *TCE1*, *SBCPP_rev*, *TCM1*, *PreryC_inv*, las únicas que no presentan suficiente evidencia para demostrar no normalidad, sin embargo, los **SEM** tienen técnicas de estimación lo suficientemente robustas para realizar estimaciones en ausencia de normalidad.

Test Anderson Darling para normalidad univariada

	X0	p.value
TCE1	0.3	0.6
IG_II	2.5	0
PIP	1.2	0
IPP	1.9	0
SBCPP_rev	0.3	0.5
TCM1	0.2	0.7
Solt_Ginmar	2.5	0
M1_KTES	5.5	0
Infl	1.8	0
PF_inv	0.8	0
PreryC_inv	0.6	0.1

ANEXO 2



ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA PARA COLOMBIA: MEDIDAS PROACTIVAS PARA SU REDUCCIÓN

Álvaro Andrés Vernazza Páez

Doctorado en Análisis Económico y Estrategia Empresarial,

Universidad de la Coruña (España)

Autor para correspondencia: andres.vernazza@udc.es

A. Javier Prado Domínguez

Departamento de Economía Aplicada I,

Universidad de la Coruña (España)

Recibido el 15 de octubre de 2020; aceptado el 08 de abril de 2021.

RESUMEN

Mediante el uso de un modelo de ecuaciones estructurales (SEM), en este artículo presentamos nueva evidencia de la sensibilidad de la brecha tributaria de Colombia a la evasión tributaria entre 1987 y 2018. Al formular tres variables latentes conexas a la evasión tributaria: 1) inestabilidad macroeconómica (EIM), 2) incumplimiento en el impuesto sobre la renta (EIRC) y 3) economía sumergida (ESE) se evidencia el impacto en el ingreso público tributario (IPT), revelando la urgencia de proponer mecanismos proactivos que reduzcan la brecha tributaria (BT).

Palabras clave: evasión tributaria, brecha tributaria, economía sumergida, modelos de ecuaciones estructurales.

Clasificación JEL: C13, H21, G18.

<http://dx.doi.org/10.22201/ie.01851667p.2021.317.78421>

© 2021 Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Economía. Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY-NC-ND (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

ESTIMATION OF COLOMBIA'S TAX GAP:
PROACTIVE MEASURES TO REDUCE IT

ABSTRACT

Using a Structural Equation Model (SEM) new evidence of the sensitivity Colombia's tax gap to tax evasion between 1970 and 2018, is here presented. While formulating three latent variables related to tax evasion: 1) macroeconomic instability (EIM), 2) non-compliance with income tax (EIRC) and 3) underground economy (ESE), the impact on public tax revenue (IPT) is shown, revealing the urgency of proposing proactive mechanisms to reduce the tax gap.

Keywords: Tax evasion, tax gap, shadow economy, Structural Equation Models.

JEL Classification: C13, H21, G18.

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario en Colombia revela una limitada carga tributaria: alrededor del 15% del producto interno bruto (PIB), mientras que el promedio en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es del 32%. En este trabajo investigamos si ese porcentaje de ingresos tributarios es derivado principalmente de: a) el fraude tributario producto de la premeditación de los contribuyentes y la inestabilidad económica que puede causarlo; b) la conformación de una economía sumergida, motivada por los actos criminales y la percepción ciudadana sobre la inocua eficiencia del gasto público redistributivo, contrastada con los derechos económicos y sociales, lo cual configura la limitada moral tributaria de los contribuyentes.

Instrumentalmente, el sistema tributario de Colombia se destaca por su ineficiencia recaudadora y la inequidad horizontal que lo compone. Se trata de un sistema fiscal integrado por la "pereza" tributaria de parte de los contribuyentes, que asiste de especial manera a que se acentúe la dimensión de la brecha tributaria en Colombia. Por consiguiente, es necesario enfrentarse a esos problemas para conseguir aumentar la carga tributaria y disponer de mayores recursos públicos para tener la posibilidad de financiar la aplicación de una jurisdicción fiscal desarrollada.

Precisamente, este trabajo tiene como tarea principal estimar el impacto generado por la brecha tributaria (*BT*) en los ingresos públicos tributarios (*IPT*) colombianos en el periodo 1970-2018. Para ello, en el epígrafe inicial se efectúa la revisión de la literatura correspondiente; en el segundo explicamos el desarrollo metodológico; en el tercero presentamos y comentamos en detalle los resultados obtenidos y, por último, exponemos las conclusiones y delineamos propuestas tentativas para revertir la deficiente situación actual.

2. REVISIÓN DE LA LITERATURA

El Estado procura la inclusión social a través del suministro de bienes públicos que el mercado, por fallos estructurales, no puede ofrecer. Según Diamond y Mirrlees (1971), su papel consiste en que a través de la política fiscal instaure la tributación óptima y la asignación eficiente del gasto público con el fin de maximizar los *IPT*, lo cual le permitirá reducir la *BT* ocasionada por la evasión tributaria (*ET*).

Cuatro factores —factores propulsores del incumplimiento tributario (*FPIT*)— son susceptibles de explicar la amplificación de la *BT*. El primero, denominado factor psicosocial-motivaciones de orden psicológico (*FPS*), cuyo énfasis, según Allingham y Sandmo (1972), Becker (1968), Slemrod y Yitzhaki (2002), recae en la moral y la conducta de los contribuyentes. Según los autores, la *ET* es una estrategia premeditada del contribuyente para generar ahorro fiscal.

El segundo, designado factor transfronterizo (*FTE*), se ocupa de la divergencia entre los marcos tributarios y los fenómenos de defraudación tributaria internacional, producto de la desregulación internacional del sistema financiero y el secreto bancario, que articula el delito tributario y la movilidad de capitales internacionales (Tanzi y Davoodi, 1998; Schneider y Enste, 2013).

El tercero, llamado factor estructural y de fragmentación económica (*FEFE*), el cual es resultado, según Vickrey (1961), Slemrod y Yitzhaki (2002) y Schneider y Enste (2013), de la asimetría de información, la inestabilidad del entorno macroeconómico, la incapacidad técnica de la administración tributaria y la opacidad de la economía sumergida.

El cuarto, designado como factor institucional (*FI*), el cual reúne fallos institucionales, la debilidad del marco legal que regula el fenómeno de la

ET y la inestabilidad intertemporal del sistema tributario. La calidad del recaudo tributario y la eficiencia distributiva dependen de la calidad de las instituciones, la cual se fractura por las discrepancias entre los mecanismos tributarios progresivos y la incapacidad de las instituciones para ponerlos en práctica.

Son varios los estudios que, empíricamente, han examinado el fenómeno de la *BT* en Colombia —usualmente mediante el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) y el método de muestra selectiva. Herschel (1971) demostró que el incumplimiento tributario en Colombia, para 1968, se situó entre el 22% y 37%. Perry y Cárdenas (1986) establecieron que durante 1971-1981 la evasión en el impuesto sobre la renta osciló entre el 83% y el 92%. Rico (1993) calculó que entre 1982 y 1986 el incumplimiento en el tributo de renta en personas jurídicas se situó en 63%. En el caso de las personas naturales, durante 1978-1992, la evasión se situó entre 45% y 63% en 1987 y entre 45% y 55% en 1992.

La Dirección de Impuestos Nacionales (DIN, 1993) estableció para el periodo 1987-1989 que el incumplimiento tributario en el impuesto sobre la renta para personas jurídicas osciló entre el 24% y el 34% y entre el 54% y el 57% para las personas naturales. Silvani y Brondolo (1993), establecieron que la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) se situó en el 35%.

Shome (1995) concluye que, para inicios de la década de los noventa, el incumplimiento tributario en el impuesto sobre la renta en personas naturales fluctuó entre el 38% y el 51%. Cadena (1998), citado por Avendaño (2005), expuso que en la década de los noventa el incumplimiento tributario del impuesto sobre la renta se situó entre el 51% y el 55%.

Steiner y Soto (1998), mediante el método de comparación de rentas de trabajo y rentas de capital agregadas y desagregadas por tipo de contribuyente, especificaron que para el periodo 1988-1995 el incumplimiento en el tributo de renta se emplazó entre el 14% y el 29%. Los autores también calcularon que la evasión en el IVA se situó alrededor del 30% en 1994. Este estudio contrasta metodológicamente con el realizado por Avendaño (2005), según el cual la infracción tributaria del impuesto sobre la renta descendió del 70% en la década de los setenta al 21% en 1995, y luego aumentó al 30% en 1999.

Mahecha y Lasso (2007, 2015) demostraron mediante el método SCN que entre 1998 y 2006 la dimensión de la brecha tributaria del IVA

en Colombia se situó en 24% y en el impuesto sobre la renta en 39% para el periodo 2007-2012. Parra y Patiño (2010), a través de vectores autoregresivos (VEC), establecieron que la evasión en el impuesto sobre la renta y en el IVA se redujo del 46% al 31% entre 2001 y 2009. Rincón y Vargas (2015) calcularon, a través del método del potencial teórico observado, la dimensión de la brecha tributaria en cerca de 137.026 millones de pesos colombianos. Rodríguez (2018), con una metodología análoga, estableció que en 2000-2016 la evasión en el impuesto sobre la renta para las personas jurídicas fue del 40%, correspondiente a 11 billones COP por año.

3. METODOLOGÍA

Una herramienta metodológica que permite analizar el impacto comentado es el modelo de ecuaciones estructurales (SEM, *Structural Equation Model*), el cual se desarrolla en seis fases: formulación, especificación, identificación, estimación de los parámetros, evaluación de ajuste e interpretación final de los resultados.

El modelo está cimentado en la técnica de medición propuesta por Hauser y Goldberger (1971), entre otros, quienes validan el modelo. El SEM propuesto está compuesto por tres variables latentes denominadas: 1) inestabilidad macroeconómica conexas a la evasión tributaria (EIM), 2) incumplimiento en el impuesto sobre la renta y complementarios conexas a la evasión tributaria (EIRC) y 3) economía sumergida conexas a la evasión tributaria (ESE).

Para establecer los constructos latentes se seleccionaron once variables observadas de orden económico y social, las cuales, mediante sus cargas factoriales, permitieron medir las relaciones de dependencia, causalidad y manifestación de los constructos y su impacto en la recaudación tributaria. El set de datos que nutrió la estimación del SEM se obtuvo a partir de instituciones como: la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el Departamento Nacional de Estadística (DANE), el Banco Central de Colombia. Igualmente, se empleó información del Banco Mundial (BM), del Fondo Monetario Internacional (FMI) y del Instituto para la Calidad del Gobierno (QOG, Quality of Government Institute) liderado por la Universidad de Gotemburgo, Suecia, la cual contribuyó a superar las dificultades de asimetría de información de este trabajo.

El análisis de datos se realizó mediante el *software* “R” y se recurrió, de manera complementaria, al *software* Lavaan, el cual permitió la modelación de las ecuaciones estructurales. Se utilizó el paquete *semPlot* para elaborar los diagramas de influencia (*Path Analysis*). A partir del proceso metodológico mencionado, se analizaron las relaciones de covarianza entre las variables observadas y los constructos latentes con el fin de estimar empíricamente el impacto, consecuencia de la *ET*, generado por la *BT* en los *IPT* colombianos en el periodo propuesto. En esta primera parte desarrollamos las tres primeras fases del proceso, las cuales se describen a continuación.

3.1. Formulación: modelo de medida¹

Con base en el uso de los SEM se procedió a la formulación del modelo planteando tres constructos latentes: 1) inestabilidad macroeconómica conexas a la evasión tributaria (*EIM*), 2) incumplimiento en el impuesto sobre la renta conexas a la evasión tributaria (*EIRC*) y 3) economía sumergida conexas a la evasión tributaria (*ESE*), los cuales permiten registrar efectos sobre *IPT*. El modelo de medida para cada variable latente se expresa mediante la siguiente estructura:

$$X = \lambda\eta + \varepsilon \quad [1]$$

donde X : matriz de dimensiones $p \times m$, donde m es el número de variables observadas que componen el modelo y p el número de periodos estimados; λ : matriz de cargas factoriales del modelo $m \times 1$; η : variables latentes que conforman el modelo (*EIM*, *EIRC*, *ESE*), las cuales se representan por la dimensión $p \times 1$, donde p es como ya se definió antes; ε : disturbancia o error estándar que contiene el modelo de medida, el cual hace alusión a un vector de dimensiones $p \times 1$.

A lo anterior se suman los supuestos del modelo de medida:

¹ Con la máxima verosimilitud estimamos los parámetros y las medidas globales de ajuste (Satorra y Bentler, 1988). La corrección de errores estándar se realizó a través del método *bootstrap*. Con los softwares TSA, Forecast y fBasics hicimos el análisis de autocorrelación temporal y diferenciación de las series de datos que contienen las variables manifiestas. Periodo de investigación: 1970 a 2018.

$$E(\varepsilon) = 0 \quad [2]$$

$$E(\eta\varepsilon') = E(\varepsilon\eta') = 0 \quad [3]$$

Se espera que la suma de los términos del error arroje como resultado cero y que la covarianza entre la disturbancia y la variable latente sea también igual a cero.

3.2. Especificación: modelo de efectos

La especificación del modelo estructural se define de la siguiente manera:

$$\text{Ln}(\Delta_i IPT) = \beta\eta + \zeta \quad [4]$$

donde $\text{Ln}(\Delta_i IPT)$: efectos encontrados en los *IPT* en el periodo de estudio; β : vector de coeficientes de regresión de las variables latentes estimadas, de dimensión $k \times 1$, donde k es el número de variables latentes; η : variables latentes que conforman el modelo; ζ : factor de perturbación estadística o error estándar del modelo, representado por un vector de dimensión $p \times 1$.

De esta forma, el modelo de efectos puede representarse matricialmente de la siguiente manera:

$$\text{Ln}(\Delta_i IPT) = (\beta_{EIM} \beta_{EIRC} \beta_{ESE}) \begin{bmatrix} EIM \\ EIRC \\ ESE \end{bmatrix} \quad [5]$$

donde $\text{Ln}(\Delta_i IPT)$ son los efectos encontrados en los *IPT* durante el periodo que estudiamos para el caso específico de Colombia. A su vez, β_{EIM} , β_{EIRC} y β_{ESE} son, respectivamente, las sensibilidades en el *IPT* que se derivan de la evasión tributaria generada por la *EIM*, por *EIRC* y por *ESE*. Por otra parte, *EIM*, *EIRC* y *ESE* representan, respectivamente, las evasiones que ocurren por inestabilidad macroeconómica, por impuesto sobre la renta y complementarios y por economía sumergida.

Los supuestos que integran el modelo de efectos agregados son los siguientes:

$$E(\zeta) = 0 \quad [6]$$

La esperanza de los errores del modelo es cero.

$$E(\zeta^2) = \sigma^2 \quad [7]$$

La esperanza de los errores al cuadrado es igual a la varianza.

$$E(\zeta_i \zeta_{i-1}) = 0 \quad [8]$$

La esperanza de la autocorrelación temporal de los errores es igual a cero.

$$\zeta \sim N(0, \sigma^2) \quad [9]$$

El fin de los SEM consiste en evaluar una serie de parámetros θ con el propósito de demostrar la conformación de la matriz de covarianzas observadas, y se representa así:

$$\Sigma \approx \Sigma(\theta) \quad [10]$$

La matriz de covarianzas es aproximadamente igual a los parámetros θ de la matriz de covarianzas en función de los parámetros θ (es decir, las cargas factoriales), aunada al valor de los parámetros β (sensibilidades de la evasión en el IPT), así como al valor de los efectos conjuntos de las variables manifiestas y los valores aportados por los términos de error o perturbaciones. Con ello se construye el SEM para conformar la matriz de covarianzas observadas.

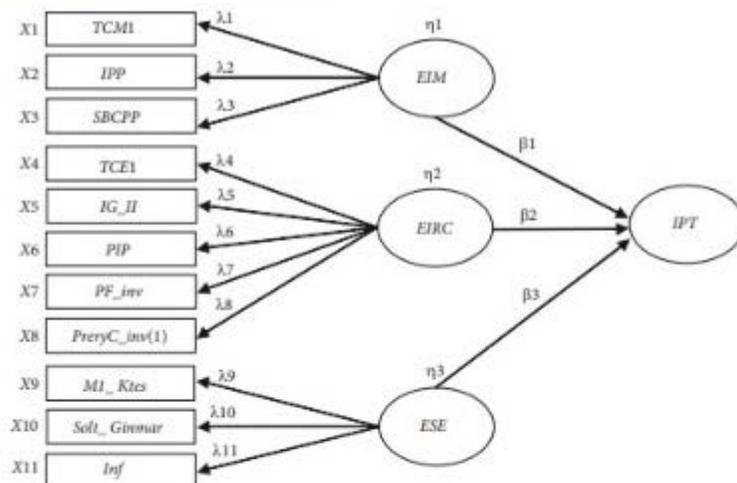
3.3. Identificación: variables del modelo estructural

En la figura 1 presentamos el diagrama de influencia en el cual se relacionan las variables observadas con las variables latentes y su influencia en el IPT.

Las hipótesis causales y signos esperados que relacionan las variables observadas con los constructos latentes (*EIM*, *EIRC*, *ESE*) y el IPT se muestran en el cuadro 1.

La teoría que legitima las hipótesis causales entre las variables manifiestas y los constructos latentes se describe a continuación.

Figura 1. Diagrama de influencia



Fuente: elaboración propia.

Respecto a la *EIM*, son tres las variables dispuestas: en primer lugar, se establece que *EIM* se relaciona positivamente con el Saldo de la Balanza Comercial (*SBCPP*). Este fenómeno es producto de la depreciación de la tasa de cambio y los efectos provenientes del *pass through*, lo cual deteriora el poder adquisitivo y aumenta la infracción tributaria. La interposición de medidas arancelarias que promueven las exportaciones y disuaden las importaciones, provoca que el contrabando forje la evasión tributaria (Lamagrande, 1998).

En segundo lugar, *EIM* se relaciona negativamente con las importaciones como proporción del PIB (*IPP*). Así lo establecen Bhagwati y Hansen (1973) para quienes el incremento progresivo de la propensión marginal al consumo de bienes importados y las medidas proteccionistas promueven el contrabando y el incumplimiento tributario.

En tercer lugar, *EIM* se relaciona positivamente con la tasa de crecimiento del efectivo (*TCM1*). Al aumentar la cantidad de dinero, se producen dos efectos: 1) distorsión en el nivel de precios y el ingreso real y 2) conformación de la economía sumergida. Los dos fenómenos son

Cuadro 1. Determinantes de EIM, EICR, ESE conexos a la ET

Nº	Variable latente	Nº	Variable observada	Signo esperado	Hipótesis
1	EIM: Inestabilidad macroeconómica conexas a la evasión tributaria	1	SBCPP: Saldo Balanza Comercial % PIB	Positivo	
		2	IPP: Importaciones proporción PIB	Negativo	H0: No existe un efecto de la EIM sobre el IPT
		3	TCMI: Tasa de crecimiento de M1	Positivo	H1: Existe un efecto de la EIM sobre el IPT
2	EIRC: Incumplimiento en el impuesto sobre la renta y complementarios conexas a la evasión tributaria	4	PreryC_inv(1): Pérdida de recaudo tributario del impuesto de renta y complementarios	Positivo	
		5	PF_inv: Pérdida de presión tributaria	Positivo	H0: No existe un efecto de la EIRC sobre el IPT
		6	PIP: Participación de la industria en el PIB	Negativo	H1: Existe un efecto de la EIRC sobre el IPT
		7	IG_II: Índice de globalización	Negativo	
		8	TCEI: Tasa de crecimiento económico	Positivo	
3	ESE: Economía sumergida conexas a la evasión tributaria	9	Inf: Tasa de inflación	Positivo	
		10	Solt_Ginmar: Gini ingreso total del hogar	Positivo	H0: No existe un efecto de la ESE sobre el IPT
		11	M1_Ktes: Agregado monetario /efectivo	Negativo	H1: Existe un efecto de la ESE sobre el IPT

Fuente: elaboración propia.

proclives al incumplimiento tributario (Fishburn, 1981; Arango, Misas y López, 2005).

El determinante *EIRC* se manifiesta a través de cinco variables dispuestas: la primera establece que *EIRC* se relaciona positivamente con la pérdida de recaudo tributario del impuesto de renta (*PreryC_inv*). Según Gómez y Morán (2016), los sistemas tributarios que impiden la adecuada cobertura de demandas sociales, con exigua simplicidad e inocua progresividad, fraguan el incumplimiento tributario.

La segunda establece que *EIRC* se relaciona positivamente con la pérdida de presión tributaria (*PF_inv*) a través de la limitada progresividad del tributo, la erosión de la base gravable y el arbitraje entre marcos tributarios internacionales. Dichas condiciones merman el recaudo tributario y exhortan a que las rentas del trabajo y del capital incurran en la contravención tributaria (Slemrod y Yitzhak, 2002).

La tercera establece que *EIRC* se refleja negativamente en la participación de la industria en el PIB (*PIP*). La pérdida de productividad industrial, conexas a la destrucción de puestos de trabajo, genera por un lado que el sector empresarial busque estrategias de ahorro fiscal que erosionen la base gravable y que, por otro lado, los contribuyentes busquen estrategias de incumplimiento tributario que maximicen su utilidad marginal (Kaldor y Mirrlees, 1962).

La cuarta establece que *EIRC* se refleja negativamente con el índice de globalización (*IG_II*). Este hecho se genera porque las tendencias de la globalización, sistematizadas a través de jurisdicciones de fiscalidad flexible, movilizan capitales que, a través de las prerrogativas del secreto bancario y del limitado intercambio automático de información tributaria transfronteriza, logran defraudar a la administración tributaria de su residencia fiscal. De igual forma, las operaciones vinculantes de las corporaciones multinacionales y los precios de transferencia, son factores que contribuyen a reducir la base gravable y a aumentar el fraude tributario (Tanzi y Davoodi, 1998).

En lo que corresponde a la quinta, Slemrod y Yitzhaki (2002) identifican que la *EIRC* se relaciona de forma positiva con el crecimiento económico (*TCE1*), fruto de la limitada progresividad del sistema tributario y de las actividades productivas —no necesariamente criminales o delictivas— que no reportan impuestos promoviendo de esta manera la infracción tributaria.

La tercera variable latente *ESE*, se manifiesta por intermedio de tres relaciones. La primera establece que *ESE* tiene una relación positiva con la tasa de inflación (*Infl*). Esta relación se explica por la distorsión de precios que afecta el ingreso real; esto a su vez influye en el comportamiento de los agentes económicos, que recurren a la economía sumergida, evadiendo así impuestos y reduciendo la aversión al riesgo tributario de ser detectado (Fishburn, 1981).

La segunda relación establece que *ESE* tiene una relación positiva con el coeficiente de Gini (*Slr_G*), producto de la limitada progresividad del sistema tributario, el incremento de la informalidad y la asimétrica distribución del ingreso. Schkolnik (1996) establece que las limitadas eficiencias recaudatoria y distributiva son factores determinantes en el deterioro de la distribución del ingreso y la extensión del incumplimiento tributario.

La tercera establece que *ESE* tiene una relación negativa con el uso del efectivo (*M1_Ktes*). El surgimiento del e-commerce desmaterializa las operaciones comerciales a través del uso de criptoactivos y operaciones electrónicas, opacando la nitidez del sistema tributario (Bruce y Fox, 2000).

4. DATOS Y RESULTADOS EMPÍRICOS

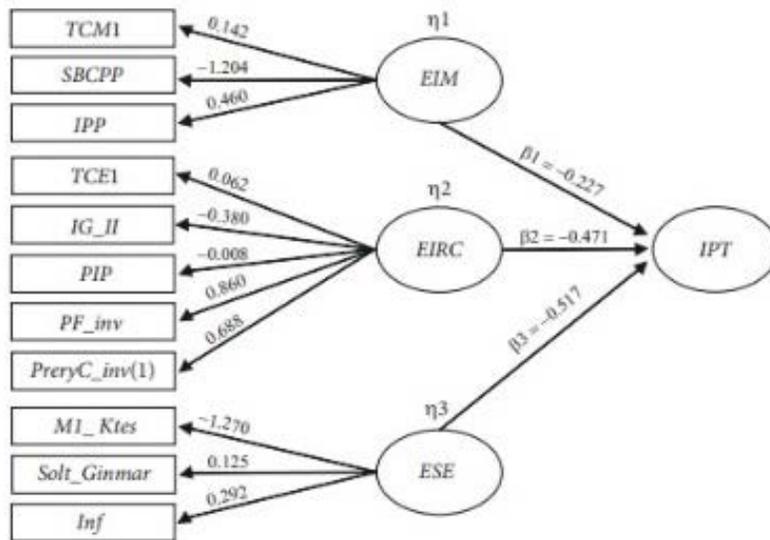
A continuación se adelanta la segunda fase de la evaluación conforme a los resultados obtenidos.

4.1. Estimación de los parámetros y decisión del modelo estructural

Para la estimación del modelo se recurrió al método de máxima verosimilitud, con el cual fue viable calcular la corrección de Satorra-Bentler para las medidas de ajuste. El método de *bootstrap* facilitó la corrección de los errores estándar de los parámetros. A partir de las tres primeras fases de evaluación del SEM se obtuvo el diagrama de trayectorias, el cual muestra cómo las variables latentes se relacionan con las variables observadas. Esto permitió estimar el impacto de la *BT* en el *IPT* colombiano.

En la figura 2 se ilustran las múltiples relaciones entre las variables observadas y las variables latentes conexas al incumplimiento tributario. Así, se confirma la relación negativa entre *IPT* y *EIM*, *EIRC* y *ESE*, lo cual permite afirmar que los constructos latentes conexas al incumplimiento

Figura 2. Impacto generado por BT en los IPT, producto de la ET ocasionada por EIM, EIRC y ESE



Fuente: elaboración propia a partir de los resultados obtenidos.

tributario deterioran el IPT de Colombia. El cuadro 2 expone las cargas factoriales que relacionan las variables observadas y las variables latentes conexas al incumplimiento tributario.

Una vez determinadas las cargas factoriales, se establecieron los coeficientes de los parámetros de las variables latentes que integran el SEM, con el fin de corroborar las hipótesis de trabajo relacionadas con el impacto de la BT en los IPT de Colombia.

El cuadro 3 evidencia que los parámetros correspondientes a las variables latentes son estadísticamente significativos, proporcionando suficientes argumentos para afirmar que las relaciones entre las variables observadas, las variables latentes y la variable impactada son válidas.

A continuación presentamos el SEM que expresa los efectos de EIM, EIRC y ESE en el IPT:

$$\ln(\Delta_{IPT}) = (-0,227 * EIM - 0,471 * EIRC - 0,517 * ESE) + [\zeta] \quad [11]$$

Cuadro 2. Cargas factoriales, variables observadas

Variable	Estimación	Error estándar	P(> Z)	Estimación estándar
<i>EIM</i>				
<i>SBCPP</i>	1			0.460
<i>IPP</i>	-0.445	0.515	0.387	-1.204
<i>TCM1</i>	0.751	0.841	0.372	0.142
<i>EIRC</i>				
<i>PreryC_inv(1)</i>	1			0.688
<i>PF_inv</i>	0.655	0.212	0.002	0.860
<i>PIP</i>	-0.005	0.082	0.956	-0.008
<i>IG_II</i>	-0.166	0.062	0.007	-0.380
<i>TCE1</i>	0.452	1.145	0.693	0.062
<i>ESE</i>				
<i>Inf</i>	1			0.292
<i>Solt_Ginmar</i>	0.057	0.043	0.181	0.125
<i>M1_Kies</i>	-1.125	0.796	0.158	-1.270

Fuente: elaboración propia.

Cuadro 3. Impacto generado de la BT en los IPT producto de EIM, EIRC y ESE conexas a la ET

Variables	Estimación	Error estándar	P(> Z)	Estimación estándar	Significancia
<i>EIM</i>	-0.112	0.064	0.080	-0.227	**
<i>EIRC</i>	-0.591	0.251	0.018	-0.471	***
<i>ESE</i>	-0.494	0.191	0.010	-0.517	***

Nota: ** Estadísticamente significativo al 10%. *** Estadísticamente significativo al 5% para *EIRC* y al 1% para *ESE*.

Fuente: elaboración propia.

4.2. Evaluación del ajuste

A partir de la estimación del SEM se establecen los estadísticos de ajuste que corroboran la validez del modelo, como se aprecia en el cuadro 4.

Ahora bien, puede decirse que en los estadísticos de ajuste se evidencia que la mayoría de los indicadores muestran una importante bondad de ajuste en términos de calibración y robustez. Por ejemplo, estadísticos como el RMSEA robusto y el χ^2 robusto, medidas de ajuste absoluto, muestran que el SEM obtenido contiene un nivel óptimo de parsimonia y calibración adecuada de máxima verusimilitud. Medidas de índice de ajuste incremental o comparativo, como el CFI robusto y el NFI robusto, demuestran un ajuste adecuado en términos de independencia, no asociación, aunado a la correlación entre variables, la cual muestra un nivel adecuado y promedio. Al haber encontrado un nivel de ajuste adecuado para el SEM, procedemos a la interpretación de resultados.

Cuadro 4. Estadísticos de ajuste

Prueba	Tipo de índice	Valor	Valor óptimo de ajuste	Autor que sustenta la medida de ajuste	Resultado
Valor p χ^2 robusto	Ajuste absoluto	0.186	> 0.05	Cupani (2012)	Buen ajuste
RMSEA robusto	Ajuste absoluto	0.06	= 0.06	Hu y Blenter (1998)	Buen ajuste
CFI robusto	Ajuste incremental	0.875	= 1	Hu y Blenter (1998)	Buen ajuste
NFI	Ajuste incremental	0.408	= 1	Tanaka, (1993)	Ajuste moderado

Notas: RMSEA, Raíz del error cuadrático medio (*Root Mean Square Error of Approximation*); CFI, Índice de ajuste comparativo (*Comparative Fit Index*); NFI, Índice de ajuste normado (*Normed Fit Index*).

Fuente: elaboración propia.

4.3. Resultados

Los resultados obtenidos exponen que la *ET* en Colombia está influenciada por la congregación de los *FPIT*: *FPS*, *FTE*, *FEFE* y *FI* y se conforma mediante los constructos latentes *EIM*, *EIRC* y *ESE*. Dicha conexión dogmática establece que, por cada punto porcentual en el que crece *EIM*, los *IPT* manifiestan un detrimento cercano al 23% respecto al potencial tributario de Colombia. Este resultado confirma el efecto negativo esperado y significativo, el cual exhibe una consistencia estadística y un grado de certeza del 90%. Con este resultado se confirma que la inestabilidad de los agregados macroeconómicos incide significativamente en el incumplimiento tributario.

Esto a su vez corrobora las hipótesis de investigación y el aparato teórico subyacente. El efecto significativo sobre la recaudación tributaria de Colombia se explica positivamente por la fluctuación de factores macroeconómicos como el saldo del balance comercial, el crecimiento del acervo nominal del dinero y, negativamente, por las importaciones de la economía.

La apertura económica, en el contexto colombiano, que se ha fomentado desde la década de 1990 ha incentivado el intercambio de bienes y servicios, con lo cual el incumplimiento tributario se ha incrementado principalmente por dos razones: primero, la base gravable se ha erosionado por la contravención tributaria producto de la flexibilidad de las tarifas arancelarias y de la interposición del *iva* externo. Se suma la fragilidad de las instituciones públicas y la limitada eficiencia de las auditorías de la administración tributaria. La segunda razón reside en la ingeniería fiscal financiera, principalmente por las operaciones vinculantes de las corporaciones multinacionales: conformación artificial de precios y arbitraje tributario internacional que fragmenta la seguridad tributaria transfronteriza y conduce al incumplimiento tributario.

En el mismo contexto macroeconómico, el uso de efectivo se relaciona positivamente con la *EIM*. Cuando el banco central toma la decisión de trazar una política monetaria expansionista, la relajación de los tipos de interés y el aumento del acervo nominal de dinero influyen en la expansión de la economía sumergida y, por lo mismo, en la *ET*. En Colombia el uso de efectivo permite no reportar el ingreso y por lo tanto contribuye a la contravención tributaria.

Finalmente, los resultados de las cargas factoriales sugieren que las importaciones como porcentaje de la producción interna bruta influyen de forma negativa en la *EIM*. Esta relación causal demuestra que en la medida en que las importaciones disminuyen en Colombia, la *EIM* amplifica la *BT* producto, por ejemplo, del contrabando.

Esto es así por dos razones: la flexibilización de la política comercial —fomentada desde principios de la década de 1990— fortalece los términos de intercambio y el desvío comercial. Respecto al primero, la exoneración arancelaria incentiva el comercio de importaciones, creando mayor oferta. Sin embargo, la volatilidad de la tasa de cambio y los efectos de *pass through* aumentan los costos de transacción, con lo que el nivel de importaciones disminuye, generando suplantación de partidas arancelarias y contrabando. Esto flexibiliza la carga tributaria y amortigua los sobrecostos por efectos cambiarios, incrementando la *ET*.

Respecto al segundo punto, se infiere que la rigidez de los acuerdos comerciales, la inflexibilidad arancelaria, la interposición de barreras de orden técnico y el desvío del comercio de bienes importados desde mercados legales hacia mercados negros, genera desabastecimiento en el mercado formal, lo que incentiva el contrabando y por ende la *ET*.

En dicha línea, las leyes que establecen penas y sanciones contra el contrabando se han destacado por ser laxas y permisivas. Además, la heterogeneidad de tarifas arancelarias, producto de los múltiples tratados de libre comercio, la limitada moral tributaria transfronteriza de los contribuyentes, continúan promoviendo el aumento de la ilegalidad, el contrabando y el incumplimiento tributario. A pesar de esto, en Colombia se ha logrado una significativa reducción del contrabando. Sin embargo, del total de importaciones que se registran en el país, cerca del 15% no paga impuestos de nacionalización, según la administración tributaria.

Continuando con la interpretación de los resultados, los hallazgos confirman que por cada punto porcentual en que aumenta el *EIRC*, los *IPT* evidencian un detrimento cercano al 47%, relación válida y estadísticamente significativa, evidenciada por niveles de confianza del 95%. El efecto esperado, a través de las cargas factoriales, corrobora los juicios científicos de la teoría subyacente y la hipótesis alterna, la cual tiene en cuenta tres factores: la pérdida del recaudo inherente al tributo de renta; el detrimento de la recaudación tributaria como proporción de

la producción interna y la contracción de la producción industrial relacionada con la producción interna. Análogamente, la *ET* contenida en *EIRC* se explica a partir del descenso del índice de globalización y la progresión de la tasa de crecimiento, factores que frenan la tributación óptima e intensifican la *BT*.

Los resultados obtenidos sobre la pérdida del recaudo inherente al tributo de renta y el detrimento a la recaudación tributaria como proporción de la producción interna —teniendo en cuenta que el impuesto sobre la renta y complementarios es uno de los tributos de mayor participación en los *IPT* de Colombia— son confirmados con mayor validez por la evidencia empírica, la cual permite entrever que, no obstante, ante los esfuerzos de la administración tributaria por mejorar la recaudación, la carga tributaria en el país oscila entre el 15% y el 16%, niveles inferiores a los registrados en América Latina y el Caribe (22%) y la OCDE (32%).

Es por esto que es apremiante proponer medidas proactivas que logren la modernización tecnológica con el fin de atenuar la asimetría de la información y fortalecer la capacidad para detectar el ingreso no reportado. Estos esfuerzos mejorarían la eficiencia en el recaudo y formarían la base de un sistema tributario más simple, capaz de reducir la *BT* en Colombia.

Los resultados demuestran también que la pérdida de participación de la industria en la producción del país incrementa significativamente el incumplimiento en el tributo de renta y complementarios. Componentes institucionales como la inestabilidad del sistema tributario, el ininteligible gasto fiscal, la escasa cultura tributaria y la ausencia de una tributación diferenciada, pueden verse como factores que influyen en la equidad vertical y horizontal, impidiendo la progresión tributaria y la productividad industrial. Estos factores, han acentuado la informalidad empresarial y han exhortado a la *ET* en Colombia.

Los resultados también establecen que la *EIRC* es consecuencia de la progresión del índice de globalización de la economía. Así, aunque Colombia ha avanzado en la consolidación de acuerdos y tratados comerciales, las barreras de orden técnico y la rigidez arancelaria son limitantes para el afianzamiento de los términos de intercambio y la globalización del país.

Por otro lado, la poca eficiencia de las políticas de Investigación, Desarrollo e Innovación (*I+D+i*) ha reducido el mercado financiero

y disminuido la competitividad de los sectores económicos que participan en las actividades de intercambio con el resto del mundo. Estas deficiencias son el resultado de políticas públicas ineficaces. Son los recursos tributarios los que deben contribuir a la implementación de las políticas de productividad y competitividad. Los altos niveles de corrupción, la flaqueza institucional y la ineficiencia en la ejecución de los recursos públicos, hacen que las ventajas comparativas y competitivas de los sectores económicos no se concreten; de ahí que se incremente la informalidad empresarial/laboral y la *ET*.

Otro resultado muestra que, en la medida en que incrementa la tasa de crecimiento económico, la *EIRC* aumentará también. Son varias las razones que explican esta relación. Por ejemplo, la producción derivada naturalmente del sumario empresarial recurre al ocultamiento y soslaya el pago de impuestos, producto de la perforación de la base gravable contenida en los marcos tributarios a través de beneficios tributarios tales como: descuentos, deducciones, exoneraciones y prerrogativas, las cuales pueden valorarse en cerca de 80 billones de pesos colombianos. Este costo fiscal, distorsionante e inequitativo, si bien sólo toma en cuenta sectores económicos estratégicos, no ilustra con certeza los efectos de dichas prerrogativas en términos de generación de empleo formal y reconversión industrial. Sin embargo, presenta todos los signos de un modo idóneo de contravención tributaria.

Por otro lado, la informalidad empresarial, las asimetrías de información, la corrupción al interior de la administración de impuestos y el lento avance tecnológico de los sistemas de recaudación y control, no garantizan la seguridad tributaria del país en materia cambiaria o aduanera, ni tampoco en lo concerniente a los tributos derivados de las rentas productivas.

Continuando con la explicación de los resultados, se puede concluir que por cada punto porcentual en el que se incrementa la *ESE*, los *IPT* se aminoran en cerca del 52%. La correspondencia es estadísticamente significativa, confirma el signo esperado y valida los supuestos de la teoría subyacente, corroborando la hipótesis alterna causal. Las cargas factoriales asociadas al constructo latente confirman que la variación en el nivel de precios, junto con las medidas de desigualdad de ingreso y la reducción del uso del efectivo, son factores de incumplimiento tributario, en especial por la presencia de la economía sumergida.

Sobre la base de los resultados obtenidos, y en relación con la primera causa, la inestabilidad del sistema tributario ha sido objeto, en la historia reciente, de 1.1 reformas tributarias estructurales en promedio por año. La tributación distorsionante ha trasladado la carga tributaria hacia los precios de los insumos y bienes transables, contribuyendo a la informalidad, junto a la conformación de mercados negros que conducen al incumplimiento tributario y a la amplificación de la *BT*.

La segunda causa mencionada se focaliza en los efectos nocivos de la progresión de la desigualdad de los ingresos en Colombia y el espectro de la economía sumergida. El nivel de desigualdad en Colombia registra un coeficiente de Gini del 0.52. Aparte de ser uno de los más altos del mundo, manifiesta que la desigualdad es promotora de la economía sumergida y de la *ET*. El incremento del coeficiente de Gini, la implementación de una política monetaria restrictiva y la intensificación de la economía sumergida, reflejan la desigualdad y la imposibilidad de los contribuyentes para optimizar la restricción presupuestal, exacerbando el incumplimiento tributario.

Este fenómeno se explica desde varias ópticas. En principio por el incremento de una carga tributaria excesiva sin contraprestaciones tangibles. Por otra parte, en la medida en que la autoridad monetaria reduce la cantidad de efectivo, el costo del financiamiento se incrementa, restringiendo el acceso al crédito financiero. Además, los agentes se ven obligados a recurrir a fuentes de financiamiento informales y mercados negros que evaden todo tipo de tributos. En Colombia la exclusión financiera es cercana al 18%.

Por último, el menor uso de efectivo es una consecuencia de las operaciones de comercio electrónico (que alcanzan un 5% del PIB). Esta desmaterialización en las operaciones comerciales crea una contradicción al interior de los sistemas tributarios, generando la erosión de la base gravable. En efecto, la movilidad de pagos a través de medios electrónicos y el empleo de criptomonedas, por ejemplo, impiden su detección y la ubicación del servidor que ejecuta la transacción, el cual puede variar en tiempo y lugar, haciendo difícil precisar el origen y destino de la operación, lo cual explica su utilización como vehículo de la *ET*.

5. CONCLUSIONES

En las últimas cinco décadas la evasión tributaria generada por los FPIT y ligados a la *EIM*, *EIRC* y *ESE* han sido determinantes en la amplificación de la *BT* en Colombia. Así, dado el margen estrecho de tributación, producto de las tres variables latentes, estimamos que la diferencia entre la recaudación tributaria potencial y la efectiva se sitúa entre el 23% y el 52%. Las cifras dejan al descubierto que Colombia es una jurisdicción tributaria con fragilidad recaudatoria y distributiva. Esto se debe a la limitada moral tributaria, a la traslucida información tributaria de los contribuyentes y a las fragmentaciones macroeconómicas.

El crecimiento de la economía sumergida y la debilidad institucional han profundizado la brecha en el recaudo. La escasa presión tributaria colombiana, en contraste con el ámbito internacional, deja al descubierto la limitada exacción tributaria y la incapacidad del Estado para atender las demandas sociales. Entre las variables que en este estudio sirven como criterio de evaluación del incumplimiento tributario en Colombia, la *ESE* es la que contribuye en mayor grado a la reducción en la recaudación tributaria, principalmente por la distorsión de precios, el acrecentamiento de la distribución del ingreso y el uso de la innovación financiera.

La *EIRC* es la segunda variable que más afecta a los *IPT* en Colombia, por ser un tributo con mayor facilidad de evadir respecto a otros, lo cual refleja la limitación recaudatoria del Estado frente al potencial teórico y la endeble presión tributaria producto de su trastornada recaudación. La desagregación de variables macroeconómicas, como la menor participación de la actividad industrial en la producción, la reducción de las importaciones por la interposición de barreras arancelarias y no arancelarias en el comercio internacional y las relaciones vinculantes entre crecimiento económico y economía sumergida, impactan en la recaudación del tributo y contribuyen a ampliar la *BT* en Colombia.

En tercer lugar, con una menor incidencia sobre el recaudo tributario, se encuentra la *EIM*. Esta incide en la reducción de los *IPT* y favorece la opacidad de las operaciones, difíciles de rastrear por medio de la interposición de barreras arancelarias y no arancelarias y la expansión de la cantidad de efectivo. En consecuencia, es necesario establecer una nueva arquitectura tributaria en Colombia que sistematice mecanismos

proactivos para la reducción de la BT. Puede lograrse mediante la incorporación de cuatro pilares básicos que permitan implementar cambios estructurales significativos: 1) educación tributaria, 2) fortalecimiento recaudatorio, 3) revitalización técnica y tecnológica y 4) puesta a punto del diseño tributario y fortalecimiento de la administración tributaria. Las ideas desarrolladas en este texto dan origen a un nuevo paradigma recaudatorio en Colombia, en el cual el incumplimiento tributario y la BT pueden reducirse de forma considerable. ◀

REFERENCIAS

- Arango C., Misas, M. y López, E. (2005). Economía subterránea en Colombia 1976-2003: una medición a partir de la demanda de efectivo. *Revista Ensayos sobre Política Económica*, 24(50), pp. 154-211. <https://doi.org/10.32468/be.335>
- Allingham, M. y Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), pp. 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Avendaño, N. (2005). *Evasión en el impuesto a renta de personas naturales: Colombia 1970-1999*. Bogotá: Universidad de los Andes.
- Becker, G.S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. En: N.G. Fielding, A. Clarke y R. Witt (eds.), *The Economic Dimensions of Crime* (pp. 13-68). Londres: Palgrave Macmillan.
- Bhagwati, J. y Hansen, B. (1973). A theoretical analysis of smuggling. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(2), pp. 172-187. <https://doi.org/10.2307/1882182>
- Bruce, D. y Fox, W. (2000). E-commerce in the context of declining state sales tax bases. *National Tax Journal*, 53(4.3), pp. 1373-1388. <https://doi.org/10.17310/ntj.2000.4s2.06>
- Cupani, M. (2012). Análisis de ecuaciones estructurales: conceptos, etapas de desarrollo y un ejemplo de aplicación. *Revista Tesis*, 2, pp. 186-199. <https://revistas.unc.edu.ar/index.php/tesis/article/view/2884>
- Diamond, P. y Mirrlees, J. (1971). Optimal taxation and public production I: Production efficiency. *The American Economic Review*, 61(1), pp. 8-27. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(80\)90002-x](https://doi.org/10.1016/0047-2727(80)90002-x)
- DIN (1993). Estimaciones de la evasión en Colombia. Conferencia presentada en el V Seminario Regional de Política Fiscal, Estabilización y Ajuste, Santiago de Chile.

- Fishburn G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic papers*, 20(37), pp. 325-332. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8454.1981.tb00359.x>
- Gómez, J.C. y Morán, D. (2016). *Evasión tributaria en América Latina: nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región*. Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). <https://doi.org/10.18356/0b5b1448-es>
- Hauser, R. y Goldberger, A. (1971). The treatment of unobservable variables in path analysis. *Sociological Methodology*, 3, pp. 81-117. <https://doi.org/10.2307/270819>
- Herschel, F. (1971). Taxation of agriculture and hard-to-tax groups. En: R. Musgrave y M. Gillis (eds.) *Fiscal Reform for Colombia* (pp. 387-402). Cambridge: Law School of Harvard University.
- Hu, L. y Bentler, P. (1998). Fit indices in covariance structure modeling: Sensitivity to underparameterized model misspecification. *Psychological Methods*, 3(4), pp. 424-453. <https://doi.org/10.1037/1082-989x.3.4.424>
- Kaldor, N. y Mirrlees, J. (1962). A new model of economic growth. *The Review of Economic Studies*, 29(3), pp. 174-192. <https://doi.org/10.2307/2295953>
- Lamagrande, A. (1998). Los desafíos de la administración tributaria frente a la globalización. *Crónica tributaria*, 87, pp. 47-90.
- Mahecha, J. y Lasso, Á. (2007). *Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: estimación para el periodo 1998-2006*. [en línea] Disponible en: <[https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20\(IVA\)%20en%20Colombia_Estimaci%C3%B3n%20para%20el%20per%C3%ADodo%201998%20-%202006.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Evasi%C3%B3n%20del%20Impuesto%20al%20Valor%20Agregado%20(IVA)%20en%20Colombia_Estimaci%C3%B3n%20para%20el%20per%C3%ADodo%201998%20-%202006.pdf)>.
- Mahecha, J. y Lasso, Á. (2015). *Colombia. Estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012*. [en línea] Disponible en: <<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>>.
- Parra, O. y Patiño, A. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: año 2001-2009. *Revista Investigación y Reflexión*, 2(200), pp. 177-198. <https://doi.org/10.18359/rfce.2279>
- Perry, R., y Cárdenas, S. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia. De Macroeconomía de las Reformas Tributarias*. Bogotá: Fedesarrollo.
- Rico, C. (1993). *La pérdida de recaudo en el impuesto sobre la renta. Aplicación para Colombia: 1978-1992*. Tesis de Maestría. Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá.

- Rincón, S. y Vargas, N. (2015). Corrupción en las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia: un método alternativo de medición. *Revista CIFE: Lecturas de Economía Social*, 1(26), pp. 177-198. <https://doi.org/10.15332/s0124-3551.2015.0026.02>
- Rodríguez, J. (2018). *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997-2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos*. Disertación doctoral. Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Satorra, A. y Bentler, P. (1988). *Scaling Corrections for Statistics in Covariance Structure Analysis*. Los Ángeles: University of California.
- Schkolnik, M. (1996). Estudio de incidencia presupuestaria: El caso de Chile. *Serie de Política Fiscal*, 1(83), pp. 1-56. <http://hdl.handle.net/11362/9724>
- Schneider, F. y Enste, D. (2013). *The Shadow Economy: An international survey*. Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/cbo9781139542289>
- Shome P., ed. (1995). *Comprehensive Tax Reform. The Colombian Experience*. Washington, DC: International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781557754646.084>
- Silvani, C. y Brondolo, J. (1993). Medición del cumplimiento en el IVA y análisis de sus determinantes. *Conferencia técnica del CIAT*, 1(264), pp. 247-264.
- Slemrod, J. y Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. *Handbook of Public Economics*, 3, pp. 1423-1470. <https://doi.org/10.3386/w7473>
- Steiner, R. y Soto, C. (1998). *Cinco ensayos sobre tributación en Colombia*. Bogotá: Fedesarrollo.
- Tanaka, J. S. (1993). Multifaceted conceptions of fit in structural equation models. *Testing Structural Equation Models*, pp. 10-39.
- Tanzi, V. y Davoodi, H. (1998). Corruption, public investment, and growth. En: H. Shibata y T. Ichori (eds.), *The Welfare State, Public Investment, and Growth* (pp. 41-60). Tokyo: Springer. https://doi.org/10.1007/978-4-431-67939-4_4
- Vickrey, W. (1961) Counterspeculation, auctions, and competitive sealed tenders. *The Journal of Finance*, 16(1), pp. 8-37. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1961.tb02789.x>