

Cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*

María Alejandra Mora Muñoz**✉

Jairo Antonio Enríquez Martínez***

Cómo citar este artículo / To reference this article / Para citar este artigo: Mora, M. y Enríquez, J. (2017). Cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista UNIMAR*, 35(1), 273-292.

Fecha de recepción: 27 de mayo de 2016

Fecha de revisión: 10 de octubre de 2016

Fecha de aprobación: 18 de enero de 2017

RESUMEN

Hablar de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias suena paradójico, los tributos son imposiciones del Estado y, en consecuencia, su pago no es voluntario. Ha sido una constante histórica la tensión entre el deber de contribuir y el de rehusar hacerlo. Dicha tensión se alimenta por diversos factores: desconfianza en el sistema, poca transparencia en el uso de los impuestos, falta de control, entre otros.

El Estado debe corregir las fallas del sistema impositivo, generando confianza para que los temores de los contribuyentes desaparezcan, no se sientan coaccionados y acudan a cumplir con sus obligaciones de manera voluntaria.

Este artículo tiene por finalidad estudiar y analizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, revisando previamente los conceptos de: evasión, elusión y fraude fiscal; términos que tienen en común la no concurrencia total o parcial con los tributos y cultura tributaria (valores, comportamientos, creencias sobre las contribuciones de la sociedad y los servicios ofrecidos por el Estado). Metodológicamente, se hizo una revisión diacrónica de literatura, apoyada en el análisis documental sobre la temática.

Palabras clave: Evasión, Elusión, Fraude fiscal, Cultura Tributaria, Conciencia Tributaria, Cumplimiento Voluntario.

Voluntary compliance with tax obligations

ABSTRACT

Speaking of voluntary compliance with tax obligations sounds paradoxical; taxes are imposed by the State and, consequently, their payment is mandatory. The tension between the duty to contribute and the duty to refuse to do it has been a historical constant. This tension is fed by several factors: distrust in the system, little transparency in the use of taxes, lack of control, among others.

The State must correct the failures of the tax system, generating confidence so that the fears of taxpayers disappear and they do not feel coerced, but go to meet their obligations voluntarily.

The purpose of this article is to study and analyze the voluntary compliance of tax obligations, previously reviewing the concepts of: evasion, avoidance and tax fraud, terms that have in common the total or partial non-concurrence with taxes and tributary culture (values, behaviors, beliefs about the contributions of society and the services offered by the State). Methodologically, a diachronic revision of literature was made, supported by the documentary analysis on the subject.

* Artículo de Revisión. Este artículo es producto del avance de la investigación profesoral del Grupo Contar de la Facultad de Posgrados y Relaciones Internacionales de la Universidad Mariana titulado: Iniciativas de recaudo basadas en cumplimiento voluntario que utiliza la DIAN de Pasto para el recaudo de los tributos a los contribuyentes del municipio de Pasto.

**✉ Magíster en Administración de Instituciones Educativas; Especialista en Contabilidad Internacional; Especialista en Ciencias Fiscales y Tributarias; Especialista en Finanzas; Contadora Pública. Docente Investigadora, Universidad Mariana, San Juan de Pasto, Nariño, Colombia. Correo electrónico: mamora@umariana.edu.co

*** Especialista en Revisoría Fiscal; Contador Público. Docente Investigador, Universidad Mariana, San Juan de Pasto, Nariño, Colombia. Correo electrónico: Jenriquez33@outlook.com

Key words: Evasion, avoidance, tax fraud, tributary culture, tributary conscience, voluntary compliance.

Cumprimento voluntário de obrigações tributárias

RESUMO

Falar de conformidade voluntária com obrigações tributárias parece paradoxal; os impostos são impostos pelo Estado e, conseqüentemente, seu pagamento é obrigatório. A tensão entre o dever de contribuir e o dever de se recusar a fazê-lo tem sido uma constante histórica. Esta tensão é alimentada por vários fatores: desconfiança no sistema, pouca transparência no uso de impostos, falta de controle, entre outros.

O Estado deve corrigir as falhas do sistema fiscal para gerar confiança nos contribuintes e que eles não têm medo e coerção para cumprir suas obrigações voluntariamente.

O objetivo deste artigo é estudar e analisar a conformidade voluntária das obrigações tributárias, revisando previamente os conceitos de: evasão e fraude fiscal, termos que têm em comum uma non-concorrência total ou parcial com impostos e cultura tributária (valores, comportamentos, crenças sobre as contribuições da sociedade e os serviços oferecidos pelo Estado). Metodologicamente, foi feita uma revisão diacrônica da literatura, apoiada pela análise documental sobre o assunto.

Palavras-chave: evasão, fraude fiscal, cultura tributária, consciência tributária, cumprimento voluntário.

I. Introducción

Hablar de cumplimiento voluntario en el pago de las contribuciones suena paradójico. Los tributos, en su esencia, son impuestos por el Estado y, en consecuencia, concurrir con su pago no es voluntario. Sin embargo, desde la última década del siglo pasado se habla, en Colombia y en los países de la región, de diseñar estrategias para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Así entonces, tratadistas nacionales e internacionales se dan a la tarea de reflexionar acerca del significado de la citada expresión, para desentrañar su naturaleza y buscar las relaciones y las interacciones que se despliegan en el acto del pago de los impuestos y, en esa medida, buscar mecanismos y medios para su impulso y consolidación.

Cuando se habla de cumplimiento voluntario, se ponen en escena fenómenos tan contrapuestos como son el fraude fiscal, la elusión y la evasión, cuyo significado está dado por la doctrina y la jurisprudencia que se revisa en este artículo. Los tres tienen en común que buscan, de alguna manera, no concurrir total o parcialmente con aquellas obligaciones que en materia de impuestos, el legislador ha establecido. Estos fenómenos, no se circunscriben a Colombia, por el contrario, se presentan a nivel mundial y las administraciones de impuestos, deben desplegar una acción titánica para contralarlos e impedirlos.

Fenómenos como los citados, indican la falta de la conciencia tributaria, que lleve al contribuyente a reflexionar sobre el sistema tributario de su país, sobre el por qué y el para qué de los impuestos y sobre su lugar como miembro de una sociedad que necesita el concurso de todos, si se quiere tener un país donde cada uno tenga un lugar para hacer realidad su proyecto de vida. La conciencia tributaria es el cimiento de una cultura tributaria, que debe fomentarse desde edades tempranas, para conseguir que el ciudadano concurra voluntariamente con el pago de sus obligaciones impositivas; sin embargo, es bueno precisar que un elemento importante para la consolidación de la conciencia y la cultura tributaria, es la existencia de un sistema tributario equitativo, progresivo, transparente, entre otros atributos.

El propósito del presente artículo es revisar los desarrollos teórico-conceptuales sobre: evasión, elusión y fraude fiscal, para luego reflexionar acerca de la cultura tributaria y finalmente, dar una definición aproximada del concepto de cumplimiento voluntario, además de presentar las iniciativas o estrategias sobre cumplimiento voluntario, que para la región, aconseja El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), como las que en Colombia ha implementado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Metodológicamente, se partió del acopio de las referencias o fuentes primarias, buscándolas por Internet en bases de datos; la búsqueda se hizo a

través de los descriptores o palabras claves que se mencionan en el resumen. Una vez identificadas las fuentes, se procedió a realizar su localización en las bibliotecas electrónicas y físicas; un escrutinio cuidadoso permitió determinar cuáles eran las pertinentes; se organizaron por subtemas -palabras clave- y se procedió a la revisión diacrónica de la literatura, apoyándose en el análisis documental. Cabe resaltar que, las sentencias de las altas Cortes del País, fueron una fuente importante en aspectos de índole jurídica, pero además, varios tratadistas nacionales e internacionales iluminaron la reflexión que aquí se presenta.

2. Evasión, elusión y fraude fiscal

Uno de los problemas más grandes que enfrentan las administraciones tributarias en general, es conseguir que los contribuyentes concurren con el pago de sus obligaciones correcta y oportunamente. De esto dan cuenta foros como el de Seúl, las reuniones periódicas del CIAT, con presencia de numerosos países, reunidos con el objeto de compartir las experiencias e intercambiar mecanismos, métodos e ideas que conduzcan a reformas que hagan más eficiente la administración y, por ende, el recaudo tributario (Arana, 2009).

Como se conoce, los sistemas tributarios evolucionan a la par de la evolución de los Estados y en un Estado Social de Derecho, como el colombiano, los tributos aumentan en número, complejidad y capacidad recaudatoria; las administraciones tributarias multiplican sus mecanismos y medios para aplicarlos y lograr el recaudo. Pero a la par, los contribuyentes se ingenian maneras cada vez más sofisticadas para no concurrir debidamente con sus obligaciones fiscales (Martín, 2012).

De hecho, la resistencia al pago de los tributos parece ser una constante histórica. Desde tiempos pretéritos ha existido una tensión entre el deber de tributar y el de rehusar su pago; cada vez más se ejercita la creatividad de los contribuyentes para inventarse formas y mecanismos que los lleven al incumplimiento de sus obligaciones. Obsérvese que cuando Cristo sabiamente señaló que “al César lo que es del César”, esta sentencia desagradó a la mayoría de los ciudadanos de su época (Huck, 2003).

En ese sentido, parece ser de la naturaleza humana asumir una defensa casi que instintiva del patrimonio y, en esa defensa, el contribuyente puede optar por cumplir o incumplir con sus obligaciones tributarias. Como lo señala Márquez (2012), la actitud en uno u otro sentido, depende en gran medida, del imaginario colectivo que la sociedad tenga sobre el sistema tributario y sobre sus obligaciones fiscales. Aquí, tienen que ver los valores y principios relacionados con la ética y la moral de los contribuyentes:

Los actos de incumplimiento tributario no son el fruto de impulsos espontáneos o poco meditados, sino decisiones tomadas sobre la base de reflexiones y actitudes fuertemente arraigadas en la sociedad, en cuya transformación habrá de incidir cualquier Administración Tributaria que se pretenda exitosa en su papel preventivo y no meramente persecutorio de infracciones tributarias. (Márquez, 2012, p. 34).

Ratificando lo anterior, Camargo (2005) señala que la evasión es un fenómeno social que de una u otra forma, tiene que ver con los principios que rigen el sistema tributario y, está presente en todas las actividades económicas, ya sean de carácter formal o informal. El profesor Klaus Tipke de la Universidad de Colonia, hace una clasificación de los contribuyentes según los argumentos de tipo moral, que se dan a sí mismos para incumplir con su obligación tributaria:

- a) El homo economicus: realiza un análisis meramente económico y en función del mismo decide si debe (o mejor dicho, si «le conviene») pagar correctamente sus tributos.
- b) El compensador, que aun siendo consciente de la necesidad de los impuestos, cree que existe un gran derroche en el gasto público y que eso le legitima para no cumplir con todas sus obligaciones.
- c) El malhumorado, que justifica su comportamiento en el disgusto que tiene con el comportamiento de la Administración, normalmente con la política del Gobierno.
- d) El liberal, que considera la existencia de impuestos como un atropello a sus derechos y una intromisión inaceptable en su esfera privada.
- e) El legalista, que ni se indigna ni moraliza, simplemente se esfuerza en interpretar la ley de la manera más favorable a sus intereses y se aprovecha de las lagunas legales o «zonas oscuras» de la norma.

f) El inexperto, que es el ciudadano que no conoce bien las obligaciones y normas fiscales y acude —si puede permitírsele— a un asesor. Sus incumplimientos o incorrecciones fiscales obedecen más a su desconocimiento que a una voluntad deliberada de defraudar al Estado.

g) El sensible o preocupado por la justicia tributaria, que se opone a determinadas políticas fiscales (impuestos excesivos o «injustos», privilegios no justificados a ciertos sectores mediante beneficios fiscales, etc.). (Tipke, 2002, p. 22).

Obsérvese entonces, que en el caso colombiano, los contribuyentes que no pagan o pagan parcialmente los impuestos, se pueden aglutinar en alguna de las categorías anteriores. Pero además, sean cuales fueren la razones que predicen los ciudadanos, influyen para que buena parte de la población tenga desconfianza hacia el Estado y, en particular, a la administración tributaria, generándose socialmente una actitud tolerante y complaciente con la defraudación fiscal, que tiene como consecuencia, por una parte, que falle el principio de justicia tributaria con aquellos que siempre pagan cumplidamente sus obligaciones y por otra, que los recursos del Estado se vean disminuidos afectando sensiblemente el cumplimiento de sus fines.

Esa desconfianza hacia el Estado está alimentada por la corrupción, fenómeno ampliamente difundido en el mundo, y como lo anotan Ran, Vu Van, Doan y Tran (2016), es el resultado de unas instituciones jurídicas, económicas y políticas, carentes de transparencia, que afectan tanto los negocios como el desarrollo económico de los países. Una administración pública capturada por la corrupción produce desconfianza en los contribuyentes, llevándolos a convencerse de que en un contexto corrupto, la evasión está moralmente justificada. En un estudio empírico que consultó la opinión de los colombianos sobre la ética y la evasión de impuestos, la principal razón que dieron los encuestados para evadirlos fue: es ético evadir los impuestos si una parte significativa de los dineros recaudados van a parar a las arcas de los funcionarios corruptos, a sus familiares o amigos (McGee, López y Yepes, 2009).

En ese horizonte de ideas, las conductas en que puede concurrir el ciudadano en su afán de evitar que

el Estado se lleve parte de su patrimonio, se podrían resumir en: a) no pago de impuestos, b) hacerlo a través de la utilización de instrumentos jurídicos no habituales y, c) hacerlo discrepando en la interpretación de las normas (Tejerizo, 2012). El autor señala, refiriéndose al sistema tributario español, que estas conductas, que tienen características distintas, se han mezclado, correspondiendo a la doctrina jurídica deshacer los equívocos y precisar los conceptos, diferenciando claramente unos de otros. Así entonces, se habla de: fraude fiscal, evasión y elusión; importantes tratadistas tanto a nivel nacional como internacional, se han ocupado de conceptualizar sobre los mismos, ofreciendo tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes, instrumentos que la técnica jurídica les pone a su disposición, para una correcta aplicación del sistema tributario.

Buscando claridad en los términos, desde hace décadas, los autores discuten si el término evasión, es el género que tiene como especie los otros dos; así, la doctrina y legislación española, acepta la definición tradicional de fraude: fraude a la ley (o fraude de ley) “como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”, (Tejerizo, 2012, p. 109). Por el contrario, en la acepción de “fraude” que se maneja en el Derecho comparado, subyace la idea expresada por Ferrero Lapatzá citado por Beltrán (2011), en el hecho de que “fraude tributario en sentido estricto es igual al no pago ilegal de un tributo”, y en que “el fraude, en este sentido puede realizarse por medio de una infracción” (p. 20).

En Colombia, la doctrina y la jurisprudencia definen el fraude a la ley fiscal en los siguientes términos:

Es la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasista, no justificándose comercialmente, de manera que de no haberse organizado determinada actividad económica o empresa, con esa diversidad de actos, el impuesto sería superior [...]. (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, p. 704).

Por su parte, la Corte Constitucional al igual que el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, consideran que el fraude es una categoría del género:

evasión, de allí que sea pertinente definir primero este término:

La evasión, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago. (Corte Constitucional, 1993, "Sentencia C - 015").

Para referirse al fraude fiscal, la Corte en la citada sentencia dice:

Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones, *comportamiento premeditado*. (Corte Constitucional, 1993, "Sentencia C-015").

De lo expuesto por la Corte Constitucional se colige entonces que, en el fraude fiscal hay abuso de las formas jurídicas, logrando la desviación de los objetivos que se pretenden alcanzar con las normas tributarias, los hechos económicos se ocultan o alteran consiguiendo con ellos disminuir las cargas impositivas.

Frente a la elusión fiscal, la Corte en su jurisprudencia expresa:

La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisibles en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para

el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas. (Corte Constitucional, 1993, "Sentencia C-015").

Así pues se colige que hay coincidencias en las concepciones de evasión y elusión; conviene precisar las diferencias esenciales entre una y otra. En la primera, se busca ocultar la obligación tributaria, mientras que en la segunda, se pretende evitar el nacimiento de la obligación; en la evasión, se presenta a la administración tributaria información falsa, en cambio en la elusión se actúa abiertamente frente a la administración; sin embargo, es bueno resaltar que no toda acción tomada para reducir impuestos es evasión, para que ésta se configure como lo señala la jurisprudencia y la doctrina, es necesario que haya una violación a la ley.

En Colombia, hay algunos indicadores acerca de la evasión de impuestos y falta de pago de los mismos por parte de los contribuyentes, pero no son precisos y se encuentran en estimados que se realizan por parte de la DIAN y otras entidades del orden nacional. Estos datos también muestran que esta práctica se ha extendido entre los administrados, sean grandes contribuyentes o pequeñas empresas, e incluso personas naturales.

En el año 2014, en el artículo de la *Revista Semana* denominado: "La exitosa receta de la DIAN contra la evasión", el Director de la DIAN, Juan Ricardo Ortega, manifiesta preocupación debido a que cada vez más, los contribuyentes, asesorados por abogados expertos en tributaria, contadores e incluso representantes legales, recurren a diferentes mecanismos para bajar la tributación, haciendo uso de prácticas evasivas o elusivas.

También menciona que, en los dos últimos años, empresas básicamente de "los sectores minero, constructor, pecuario, agrícola, de las telecomunicaciones, farmacéutico, comercio y hasta varios de los contratistas del Estado" (*Revista Semana*, 2014, s.p.), han utilizado rutas que les permite zafarse del cumplimiento de sus obligaciones. A continuación, se presenta la Tabla 3, que resume las rutas de elusión - evasión, utilizada por los contribuyentes en los dos últimos años:

Tabla 1. *Rutas de elusión y evasión*

Rutas	Parte activa	Método	Consecuencia
Venta de facturas	Empresas SAS. Sector de la construcción y en empresas de servicios.	Expedición de facturas para que los contribuyentes certifiquen compras de insumos para sus establecimientos. No hay servicio, ni producto real detrás de la factura.	Estas facturas les permite inflar los costos, lo que a su vez, les posibilita mostrar deducciones del impuesto de renta.
El negocio del RUT	Red de traficantes del Registro Único Tributario (RUT). Consortios y uniones temporales.	Los implicados pagan entre 20.000 y 30.000 pesos a personas naturales –estudiantes y gente humilde en general– para inscribirlos en el RUT. Luego, este documento se le vende a empresas para que simulen pagos por prestación de servicios a personas que están debidamente respaldadas por el registro.	Se trata de servicios ficticios, pero ayudan a incrementar los costos que son deducibles del impuesto de renta.
Empresas de papel	Empresas inactivas –legalmente constituidas– que se reactivan para prestar servicios millonarios que no existen.	Empresas constituidas en Casanare o Putumayo que aparecen prestando servicios de transporte, por ejemplo, a compañías en las grandes capitales. Dichas firmas no cuentan con el capital, ni la infraestructura suficiente para desarrollar operaciones de gran magnitud.	Se facturan servicios ficticios, pero ayudan a incrementar los costos que son deducibles del impuesto de renta.
Empresas Legales	Medio Empresas del sector de restaurantes y franquicias.	Ocultan los pagos en efectivo que realizan los clientes. Solamente si el cliente paga con tarjeta crédito o débito se emite factura.	Ocultan parte de los ingresos.
El juego de los talonarios	Algunos negocios del comercio, grandes superficies, restaurantes y parqueaderos	Se expiden dos talonarios con el mismo rango de numeración y solo contabilizan uno, pero en los dos casos cobran el IVA y/o el impuesto al consumo.	Ocultan parte de los ingresos.
		Se recogen las facturas que dejan los clientes o que depositan en la caneca de la basura – ubicados estratégicamente a la salida del negocio para que el cliente la deposite allí– luego se alteran los valores para contabilizar una sola venta de varias posibles	Ocultan parte de los ingresos.
		Se dispone de varias cajas registradoras, las cuales usan dependiendo del medio de pago que utilice el cliente: efectivo, tarjetas débito o crédito o bonos. Varios clientes pueden salir del almacén con el mismo número de factura, sin darse cuenta.	Ocultan parte de los ingresos.
Salarios flexibles	Mercado de valores	Algunas firmas comisionistas de bolsa les pagan a sus corredores en especie, pero con el propósito de evadir. El salario se ajusta con un carro, con el pago del colegio de los hijos, el crédito hipotecario y hasta el mercado.	La firma presenta los pagos como un costo o gasto deducible de su impuesto de renta, cuando claramente no tiene correlación con el objeto social de la comisionista. El corredor también evita pagar impuestos por sus ingresos.

Sin ánimo de lucro.	Fundaciones	Empresas que contratan con una entidad sin ánimo de lucro (que simula el desarrollo de un programa social, no siempre es legal) para que le preste a la compañía un servicio. En contraprestación, debería haber un pago, pero en este caso hay es una donación	La donación se puede deducir del impuesto de Renta. A su vez, la empresa sin ánimo de lucro recibe ese ingreso que no es tributado, pues las fundaciones gozan de un régimen especial.
Otra forma de comprar carro	Concesionarios	La figura del contrato de usufructo se viene usando inadecuadamente en la venta de vehículos de gama alta, con la intención de evadir. Al 'comprar' un carro bajo esta modalidad el cliente siempre obtiene un precio más bajo del real. Se hace el contrato de usufructo que le permite llevarse su vehículo por un periodo que suele ser de cinco años. Se simula una financiación del concesionario por dicho lapso y el vehículo sigue en inventario.	Ante los ojos de la Dian no hay una venta, por consiguiente no se genera impuesto del IVA y del consumo.
Figura para venta de inmuebles	Algunas Fiduciarias	Algunos constructores que tienen un lote para edificar, lo ceden gratuitamente a un patrimonio autónomo administrado por una fiduciaria. Una vez se construye el edificio de apartamentos se traslada el dominio a dicho patrimonio. Los apartamentos no se venden con un contrato de compra/venta, como es tradicional, sino que se entrega un derecho de beneficio de área (figura legal) por lo que no hay título del inmueble.	Evasión en pago de impuesto predial.
El cuadro perfecto	Ferreterías	Las empresas, asesoradas por sus contadores, hacen la declaración de renta de abajo hacia arriba. Se maneja un saldo a pagar de tal forma que este sea muy bajo o cero.	No se paga impuestos sobre la utilidad real
Abuso de beneficios	Zonas Francas	Encontrado en empresas que introducen materias primas del exterior de manera subfacturada a las zonas francas, luego le colocan un rótulo, simulan un proceso de transformación y salen de la zona a ser comercializadas al interior del país, burlándose del beneficio que les da la ley.	Evitan el pago del impuesto de renta.
	Empresas del Plan Vallejo	Importan materia prima para un producto y exportan otro.	Evitan el pago de Impuesto de renta.

Fuente: *Revista Semana* (2014).

De la Tabla anterior, se infiere que las formas y mecanismos para la evasión y elusión que usan los contribuyentes en el país, son cada vez más variadas y sofisticadas; se observa la capacidad creativa desarrollada con el propósito de incumplir con las imposiciones que el legislador ha determinado; el reto que debe asumir la administración tributaria es inmenso y podría decirse que es una tarea titánica

el controlar, frenar y evitar los fenómenos mencionados y tantos otros, que día a día emergen con el objetivo de no pagar impuestos y lo que es más grave aún, apropiarse fraudulentamente del impuesto del IVA que pagan los ciudadanos.

Aunado al tema, en una encuesta realizada en el 2005 a empresarios de varios países sobre su percepción sobre la evasión, Colombia obtuvo un puntaje de 1.85 en una escala de 0 a 10, de mayor a menor evasor, ocupando el lugar 46 entre 47 países (Camargo, 2005). En la actualidad, se puede observar cómo la evasión de impuestos es un fenómeno que poco ha cedido o lo ha hecho de manera gradual, sin lograrse un margen amplio de ganancia a través de los años, a pesar de las continuas reformas tributarias. Para el año 2014, la evasión calculada sobrepasaba los 70 billones de pesos, el recaudo por el impuesto de renta es pagado solamente por 3.500 empresas cuando se encuentran 800.000 registradas (Morales, 2015). Cruz (2015), tasó en un 39% aproximadamente, la evasión del impuesto de renta en personas jurídicas durante los años 2007 – 2012.

A pesar de esto, es imperante reconocer que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, ha desarrollado políticas efectivas de fiscalización y control, logrando en el período 2013-2014 un cumplimiento en el recaudo del 182%, respecto a la meta que se había propuesto (DIAN, 2015).

Es importante mencionar que, las causas de la evasión y elusión son diversas, están asociadas a factores económicos, políticos, sociológicos, de índole ético, entre otros. En este sentido, se puede decir que es una combinación de situaciones que generan este fenómeno; sin embargo, cabe resaltar que una de las causas, es la inexistencia de la conciencia tributaria, tanto a nivel individual como colectivo. La falta de esa conciencia se motiva por una desconfianza generalizada hacia el Estado y al papel que juega en el cumplimiento de sus objetivos centrales; la persona natural o jurídica, considera que parte de su patrimonio va a engrosar las arcas de agentes corruptos o a cubrir gastos superfluos del Estado y en base a esas consideraciones, se convence a sí mismo y a otros de no pagar los impuestos, olvidando que el Estado tiene unos fines que cumplir y, que los ciudadanos deben concurrir al logro de los mismos (Ordóñez, 2001). Para Prieto (1994) el cumplimiento de las obligaciones tributarias está relacionado con:

- Grado de confianza en el Estado. Hace referencia a la percepción acerca de la transparencia con que el Estado maneja los recursos. Prieto (1994) señala que si el individuo observa que los objetivos planteados por el gobierno se están llevando a cabo, habrá mayor aceptación del pago de los tributos, si no habrá un fuerte rechazo.
- Percepción de la igualdad del trato entre los contribuyentes. Existe la mentalidad de que los contribuyentes con mayor capacidad adquisitiva pagan menos que los contribuyentes con menor capacidad. Prieto (1994) hace referencia a que siempre habrán individuos que no perciban los beneficios obtenidos mediante el pago de sus impuestos, esto será motivo para incumplir con el pago.
- Percepción de la evasión tributaria. Los individuos altamente cumplidores se sienten ultrajados al ver que la Administración Tributaria otorga amnistías a individuos evasores. “Esto incide negativamente en la conciencia de los contribuyentes, considerando comportamientos en un principio inaceptables, en su ética personal, en comportamiento aceptables” (Prieto, 1994, p. 225).
- Percepción del efecto en las sanciones legales y sociales. Prieto (1994) aduce que este factor consiste en la percepción que tienen los individuos al rigor administrativo ante los incumplimientos. La no existencia o no ejecución de los procedimientos sancionatorios, la falta de desaprobación social ante prácticas evasivas, la ineficiencia de la administración aumenta la probabilidad del individuo para cometer fraude.

Como puede observarse, la evasión se presenta por múltiples causas, controlarla es una tarea demasiado compleja, por la misma complejidad de los fenómenos que la alientan; sin embargo, esto no puede paralizar la acción del Estado y en especial de la administración tributaria. Es urgente que el país cuente con un sistema tributario que esté basado en los principios concebidos en la Carta, pero además el fomento de la cultura tributaria debe ser una tarea diaria de las administraciones que llegue a todos los

ciudadanos contribuyentes o no, empezando desde edades tempranas, con el propósito de cimentar una conciencia tributaria que conlleve, más adelante, hacia el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas. Es pertinente, entonces, detenerse en el análisis de lo que se entiende por cultura tributaria.

Cultura tributaria

Para introducirse en el estudio de la cultura tributaria es preciso abordar, en primer lugar, el concepto de cultura. Como lo señala Murillo (2008), en el pensamiento filosófico, especialmente a partir del siglo XIX, su abordaje adquiere especial relevancia, debido al desarrollo de la filosofía contemporánea y a la toma de conciencia de la amplitud de sus dimensiones. Siguiendo con el autor, es preciso concordar que en ninguna otra época como la actual, el mundo humano ha crecido intensamente, experimentando procesos de unificación, diversificación y contraste, que se reescriben en la cultura.

Pero además, no solo la filosofía se ha ocupado de su reflexión, desde distintas perspectivas, otras ciencias sociales y humanas como la antropología, la etnología, la sociología y la historia, han aportado su visión sobre la significación de cultura. Como lo señala García (2007), no existe un significado único, son muchos los teóricos que la abordan de variadas formas y desde diferentes posturas. Así por ejemplo, Edwar B. Tylor, uno de los más destacados representantes de la escuela de historia cultural, da una definición clásica de cultura: "se trata de un todo complejo que incluye los conocimientos, las creencias, el arte, la moral, el derecho, las costumbres y todas las demás aptitudes y hábitos adquiridos por el hombre como miembro de una sociedad" (Goberna, 2003, p. 535). Esta definición permaneció prácticamente sin competencia durante tres décadas y puede afirmarse que su influencia aún se presiente.

Es solo hasta finales de los años sesenta, cuando el antropólogo estadounidense Ralph Linton, dio un giro radical al concepto de cultura, usando este término para referirse al conjunto de conocimientos, costumbres, creencias, comportamientos compartidos y transmitidos por los miembros de un determinado grupo social (Zapata, 2007); obsérvese que en la definición de Tylor, se habla de ese todo complejo construido por el hombre a lo largo de la historia

(sentido abstracto), en cambio Linton se refiere a un grupo particular de esa construcción social (sentido concreto).

Para la historiadora Giesecke (2002):

La cultura es la capacidad que tienen los pueblos de crear respuestas satisfactorias de tipo material, mental y espiritual a sus necesidades vitales. Es la capacidad de satisfacer armoniosa y coherentemente la necesidad de alimentarse, vestirse, cobijarse, trabajar y producir todo tipo de arte, ciencia, tecnología y religión o cosmovisión. La cultura es, entonces, una particular manera de ver el mundo y de relacionarse con él. (p. 118).

En la definición de Giesecke se observa un giro en la definición clásica, cuando se habla de cultura como capacidad de los grupos sociales para encontrar respuestas de todo tipo a sus problemas y necesidades; capacidad que lo lleva a construir una forma particular de interpretar su mundo e insertarse en él. En esta definición coincidiendo con Linton, se aborda la cultura desde un sentido concreto.

Tanto en las definiciones de Tylor, Linton y Giesecke, se infiere que la cultura es dinámica, cambiante, cambia como cambia el hombre que la genera; es el resultado de procesos de largo aliento, de acumulación de conocimientos, experiencias, hábitos, costumbres, etc., que constituyen la base de la identidad de los pueblos. Es el conjunto de elementos materiales e inmateriales que caracterizan a un grupo humano en relación con otros. Igualmente, en la cultura, están en una relación de doble vía, el aporte que el hombre le hace al mundo con el aporte que el mundo le hace al hombre.

Por otra parte, Geertz (2003), uno de los grandes pensadores de la antropología simbólica, dirige su reflexión teórica de cultura a la función de lo simbólico en la sociedad. Menciona:

[...] La cultura no es una entidad, algo a lo que puedan atribuirse de manera causal acontecimientos sociales, modos de conducta, instituciones o procesos sociales; la cultura es un contexto dentro del cual pueden describirse todos esos fenómenos de manera inteligible, es decir, densa. Comprender la cultura de un pueblo supone captar su carácter normal sin reducir su particularidad. Las descripciones de la cultura deben

realizarse atendiendo a los valores que imaginamos los diferentes pueblos asignan a las cosas, atendiendo a las fórmulas que ellos usan para definir lo que les sucede. (Geertz, 2003, pp. 27-28).

Se observa entonces que, en la concepción de Geertz (2003), el papel que juega la cultura es de conferir sentido al mundo y hacer posible su comprensión. Vista desde este ángulo, la cultura es un sistema complejo de concepciones expresadas a través de símbolos que permiten interpretar y explicar las experiencias sociales; por medio de ese sistema históricamente formado, las personas se comunican, conservan y desarrollan conocimientos que les permite sustentar y conducir su vida.

Como se señaló anteriormente, del concepto general y abstracto de cultura, se derivó al concepto específico de la misma para referirse a la cultura de determinados pueblos o sociedades; en la actualidad el término cultura ha derivado hacia entornos más estrechos, más especializados, se aplica a modos muy particulares de vida y de actuación de los individuos, a determinadas entes e instituciones sociales. Por lo tanto, es común hablar entre otras, de: cultura empresarial, cultura organizacional y cultura tributaria; esta última que se aborda en seguida, se enfoca igualmente desde diversas perspectivas como la antropológica, sociológica, política, etc.

A la luz de lo expuesto anteriormente y en congruencia con la concepción de cultura de Geertz (2003), podría afirmarse que la cultura tributaria es el contexto en el cual se describen los conocimientos, las costumbres, los hábitos, las creencias, las formas de actuación y valoración de las personas con respecto al sistema tributario de su país; es igualmente, la manera particular y específica como los ciudadanos conciben dicho sistema y se relacionan con él; se observa entonces que en la cultura tributaria juega un papel primordial, el imaginario que el contribuyente tiene sobre el sistema impositivo, construido con base en la información que posee del mismo, a las creencias y costumbres que socialmente se ha formado, a la relación que se ha edificado entre las instituciones que administran las cargas tributarias y como sujeto de deberes y derechos; de manera que, como lo señala Méndez (2004), en la cultura tributaria se entrelazan los intereses individuales con los intereses sociales.

Para Valero, Ramírez y Moreno (2010):

La cultura tributaria se refiere al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de conciencia respecto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación tributaria. (p. 64).

Estos autores introducen un nuevo elemento en la definición, cuando se habla de la conciencia del contribuyente con respecto a los tributos. Al hablar de conciencia, se exige el conocimiento reflexivo y crítico de los contribuyentes sobre el sistema tributario, sobre sus obligaciones, pero también sobre los derechos que les asisten; además de la percepción de sí mismos con respecto a dicho sistema. La conciencia tributaria introducida en la definición por Valero et al. (2010) es:

[...] entendida como el desarrollo del sentido de cooperación de los individuos de una sociedad con el Estado, contribuyendo con el mismo a través del pago de tributos, para que el Estado cumpla la razón de su existencia, la cual es prestar buenos servicios públicos, maximizando la calidad de vida en la sociedad. (p. 66).

Obsérvese que la conciencia tributaria implica una relación sólida y solidaria de doble vía entre los ciudadanos y el Estado; por el conocimiento y comprensión del sistema tributario que tienen los primeros, concurren sin coacción alguna al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, esperando que el Estado dirija su acción en beneficio del conglomerado social al que pertenecen. La conciencia tributaria implica que los ciudadanos se sienten parte integrante del Estado y, que su contribución constituye su aporte para su mantenimiento y para las responsabilidades que éste asume con sus habitantes.

En consecuencia, las definiciones de cultura tributaria citadas, señalan que es imprescindible que en el imaginario de los contribuyentes, el pago de los impuestos se observe como un aspecto integral de su relación con el Estado, asumido como una responsabilidad irrenunciable que debe ser cumplida sin la injerencia de factores externos, en el entendido que con ellos contribuyen a generar tanto su propio bienestar como el bienestar de la colectividad y se hace posible el funcionamiento del Estado. En este mismo sentido, Bonilla (2014) define cultura tributaria como:

[...] el conjunto de valores y actitudes que promueven el cumplimiento oportuno y veraz de las obligaciones tributarias que a cada persona le corresponden como deber y derecho ciudadano. Con la cultura tributaria se posibilita la aceptación voluntaria del pago por parte del contribuyente; razón por la que el buen uso de los recursos públicos constituye un elemento central de la cultura tributaria. (p. 23).

Si bien en las definiciones se notan algunas diferencias, en todas ellas están implícitos los que podría considerarse como los elementos esenciales de una cultura tributaria: i) la conciencia de la necesidad de cumplir con las obligaciones tributarias, ii) el conocimiento crítico y reflexivo de las normas y la asimilación de las mismas, iii) el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias independientemente de las sanciones por negarse a ello, iv) el pago oportuno y veraz y el rechazo a toda forma de evasión o elusión, v) la conciencia de ser parte integrante de un conglomerado social que requiere del concurso de todos para construir y mantener una sociedad organizada.

Es imperante por los objetivos planteados en la investigación, tener en cuenta lo que al respecto señala la DIAN (2012) *“la Cultura de la contribución se define cómo el conjunto de valores, creencias, comportamientos, costumbres y prácticas que resultan y condicionan la interacción entre la contribución de la sociedad y el servicio ofrecido por el Estado”* (p. 152).

En esta definición se muestra una relación dialéctica entre la sociedad y el Estado que tiene como propósito su contribución al bien común, y es esa relación la base para la construcción de los valores y actitudes de los ciudadanos frente a los tributos; de esta manera, los servicios ofrecidos por el Estado y la percepción que tengan los ciudadanos, incidirán positiva o negativamente en el fomento de una cultura tributaria, que contribuya al logro de los fines del Estado.

El recorrido hecho hasta aquí, sugiere que es imperioso fomentar una cultura tributaria que logre que los ciudadanos se sientan parte integrante de la sociedad y del Estado, con deberes éticos de imperioso cumplimiento, acorde con los valores democráticos de un Estado Social de Derecho. Una cultura que conlleve el cumplimiento voluntario de los tributos,

independientemente de las sanciones, promoviendo además un mayor nivel de conciencia de riesgo efectivo por el incumplimiento.

Pero además, si se tiene en cuenta que en una sociedad como la actual, caracterizada como la sociedad del conocimiento, los valores matriciales que la sustentan son el conocimiento y la participación, se colige que es sobre estos pilares que se debe formar y desarrollar la cultura tributaria (Valero et al., 2010). Aquí, conocimiento significa que, el contribuyente cuente con información completa brindada con transparencia, que sea capaz de analizar y reflexionar sobre la misma; que pueda poner en escena los escenarios posibles, valorarlos críticamente, hacer juicios rigurosos sobre las razones que sustentan las decisiones que finalmente tome. Participación significa intervención reflexiva de los ciudadanos en las decisiones sobre el tipo de sistema tributario que aspiran se adopte, en la definición y elaboración de las políticas que se implementarán en su localidad, región o país. En tal sentido, Valero et al. (2010) aduce que:

[...] la participación implica que, por municipios y regiones, todos tomemos parte tanto en la elaboración y aprobación del presupuesto nacional como en la determinación de los tributos a recolectar. Sobre estas prácticas culturales y sociales, antes de lo imaginado, contaremos con la cultura tributaria que ahora tanto echamos de menos. Pero nunca sin ellas. (p. 64).

Pero además, obsérvese que conocimiento y participación son dos variables íntimamente relacionadas; una participación real y efectiva solo es posible si se tiene el conocimiento sobre aquello en lo que se va a actuar, participar sin conocimiento no es participar, es simplemente acatar, aceptar sin discusión lo que otros definen; el conocimiento en cambio, permite tener un juicio crítico para valorar las implicaciones y consecuencias de lo adoptado; el conocimiento conduce a hacer propuestas coherentes con la visión del sistema tributario a construir y con los fines esenciales que éste debe cumplir. El ciudadano partícipe es un ciudadano activo, con pensamiento crítico, con conciencia de su deber ético con la sociedad, es un contribuyente que propone, discute y cumple sus obligaciones por convicción de su compromiso con los demás, así entonces, respeta las

normas, pero de igual forma, exige la efectividad de sus derechos.

De lo anterior se infiere que, otro elemento esencial en la cultura tributaria es la confianza y credibilidad de los ciudadanos en el sistema tributario. Generar confianza en los ciudadanos requiere contar con un Sistema de Tributación, que sea percibido por los contribuyentes como un sistema justo, coherente y garante de sus derechos. No es suficiente que formalmente sea concebido de esa manera, sino que en el desarrollo normativo y en su aplicación se materialice dicha concepción.

Sin embargo, no se debe perder de vista lo que señala Bautista (2001), en referencia a que las políticas tributarias de América Latina incluida Colombia, siguen los lineamientos del Consenso de Washington, basadas en la disciplina fiscal, la eficiencia tributaria que implica el desmonte de los gravámenes directos, el desmonte de las tarifas marginal y simplificación del sistema. En el estudio "Equidad o inequidad tributaria la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990-2002", Bautista (2001) concluye que los sistemas de administración tributaria están lejos de alcanzar los principios en los cuales formalmente se fundan.

Así entonces, el desafío de las administraciones es coadyuvar a construir en la práctica, en la acción cotidiana, un sistema tributario equitativo y progresivo, que invite y motive a los ciudadanos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones, los involucre en las definiciones esenciales sobre los asuntos que los afectan, pero que también controle y sancione a quienes no cumplen. Baer (2006, citado por Bonilla, 2014) señala que el fortalecimiento del sistema tributario debe hacerse atendiendo básicamente dos líneas de acción: i) la atención al contribuyente brindándole educación tributaria, información, servicios, promoviendo así una cultura de cumplimiento tributario y, ii) la capacidad de detectar y actuar frente a aquellos que no cumplen con las leyes.

Una herramienta eficaz para este propósito es el fomento de la cultura tributaria; como se ha señalado antes, la cultura tributaria se construye y desarrolla a lo largo de la vida y de la historia, es el resultado de procesos de larga duración que requieren de acciones sostenidas en el tiempo. Como lo se-

ñala Bonilla (2014), en las últimas décadas varios países iberoamericanos han considerado la cultura tributaria como una política fundamental de las administraciones tributarias, si bien sus objetivos principales no son los mismos, todas ellas están enfocadas hacia la población más joven, es decir, a los futuros contribuyentes, utilizando programas de educación fiscal.

Como es indiscutible, la educación, el vínculo entre la sociedad y el Estado, a través de ella se pueden reconstruir y entretejer las relaciones sociales, formando conciencia tributaria en los ciudadanos, contribuyentes o no, de que como sujetos activos, informados y partícipes, tienen deberes que asumir con miras a alcanzar la efectividad de sus derechos, de los derechos de los demás y hacer viable la existencia del Estado. Como lo señala la OCDE (2015), la educación tributaria no es solo una estrategia para lograr mayores niveles de recaudo tributario y de que el ciudadano entienda las razones por las cuales deben pagar los impuestos, es ante todo un medio mediante el cual se forma la conciencia social de contribuir con el bien común y el interés general, enfatizando en el valor social de los impuestos y su relación con el gasto público.

En Colombia, la DIAN viene adelantando programas de fomento a la cultura tributaria desde hace varios años atrás, dirigido a contribuyentes y no contribuyentes, buscando formar la cultura de la legalidad para generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas, la conciencia del riesgo por el incumplimiento a las mismas y la confianza en el Estado. Para ello, utiliza diversas iniciativas que combinan programas de educación fiscal y de estrategias de divulgación sobre las obligaciones fiscales básicas.

El marco global bajo el cual se cobija el sistema tributario se ha denominado cumplimiento voluntario, bajo esta premisa la DIAN ha direccionado sus planes estratégicos, los cuales se plantean para ser ejecutados en 4 años; para el periodo 2014 al 2018 se piensa conseguir un incremento gradual del mencionado cumplimiento, siempre manteniéndose en el cumplimiento voluntario. Para alcanzar lo dicho, se busca integrar los objetivos tácticos generadores de riesgo subjetivo y las actividades de control, así como las medidas para facilitar y promover el

cumplimiento de las obligaciones tributarias. Desea además que, los colombianos acepten la tributación cómo una acción que conduce al desarrollo del País (DIAN, 2015).

En el Plan Estratégico 2014- 2018 la DIAN se plantea como visión:

En el 2020, la DIAN de Colombia genera un alto nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, apoya la sostenibilidad financiera del país y fomenta la competitividad de la economía nacional, gestionando la calidad y aplicando las mejores prácticas internacionales en su accionar institucional. (DIAN, 2015).

En el 2020, la DIAN se ve a sí misma como una entidad que ha logrado alcanzar un alto nivel de cumplimiento voluntario, el significado de esta expresión se aborda en seguida.

Cumplimiento voluntario

El CIAT en el año 2008 recomendó a los países de la región introducir el concepto de cumplimiento voluntario, a través del cual los países deberían diseñar estrategias para implementar mecanismos que faciliten el cumplimiento espontáneo y voluntario de las obligaciones y controles para el recaudo (CIAT, 2008). Las Administraciones Tributarias (AT) tanto de los países desarrollados como aquellos en vía de desarrollo, se han propuesto como una de sus políticas para el logro de sus objetivos: “el cumplimiento voluntario” de las obligaciones tributarias de sus contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas, haciendo especial énfasis en las grandes empresas.

Sin embargo, el cumplimiento voluntario “es una categoría que puede albergar una gran ambigüedad al momento de identificar su referente empírico, muy a pesar que su construcción sintáctica pareciera denotar un comportamiento en específico, fácilmente observable en la realidad” (García, 2007, p. 65). En consecuencia, es exigente adentrarse en la reflexión teórica sobre el significado de dicha expresión, de manera que a la luz de la misma pueda precisarse el sentido y el alcance contenido en la normatividad vigente. Con este propósito es preciso descomponer la categoría en sus dos términos: cumplimiento y voluntario, para desentrañar el significado de

los mismos. Se aborda en primer lugar, el segundo de ellos.

Según la Real Academia de la Lengua Española: *voluntario*, es un adjetivo derivado del latín *voluntarius*, y expresa: “dicho de un acto: que nace de la voluntad y no por fuerzas extrañas a aquella” (RAE, 2014). En este sentido, se puede afirmar que el hombre, en ejercicio de su libertad, realiza un buen número de acciones voluntariamente; es decir, sin la intervención de ningún agente externo que ejerza coacción sobre él para obligarlo a su cumplimiento. En estos casos, obra motivado por sus deseos, intereses, necesidades, valores, etc., que lo orientan a conducirse en determinada dirección. En esta acción práctica, el hombre consciente de su actuación reconoce en la “voluntad” al motor que lo impulsa. Sin embargo, la reflexión filosófica sobre su significado, ha recorrido senderos diversos, desde la Grecia clásica hasta la modernidad, buscando desentrañar su naturaleza.

La voluntad según Ferrater (1988), se ha abordado desde diversas perspectivas como son la psicológica o antropológica (corresponde a una facultad humana); la ética (disposición moral para querer algo), la metafísica (como una entidad de subsistencia absoluta y substrato de todos los fenómenos). Para este autor, todas las acepciones de voluntad están caracterizadas en estos tres alcances y casi todas las doctrinas del voluntarismo se desenvuelven entre estas aristas, predominando la visión psicológica.

Psicológicamente, voluntad no tiene significado unívoco, al menos se pueden distinguir dos acepciones diferentes: la primera, hace referencia a cierta actividad que debe ser experimentada y la segunda proclama su relación con el deseo puro y simple, “con el juicio producido por una representación que a su vez es causa de un sentimiento, o identificada con el esfuerzo y la actividad” (Ferrater, 1988, p. 919). Así entonces, continuando con Ferrater, desde el punto de vista psicológico se advierte que en todos los actos volitivos concurren en mayor o menor grado la conciencia, la intensidad y la profundidad; por tanto, la voluntad se concibe como impulso, como algo que lleva a actuar sin una finalidad preestablecida; sin embargo, cuando al impulso se le añade la conciencia del fin aparece la tendencia que puede tener diferentes grados o niveles en dependencia de la profundidad del conocimiento del fin;

la plena conciencia aparece en la voluntad propiamente dicha: “en aquel fenómeno en el cual tiene lugar una previa representación o, mejor dicho, la aprehensión de un pensamiento, a la cual sigue una acción de acuerdo con el fin propuesto” (Ferrater, 1988, p. 919).

El concepto de voluntad, a lo largo de la historia se ha debatido en torno a su relación con el intelecto, así Aristóteles en su *Ética Micomáquea* señala “un acto voluntario es todo lo que uno hace estando en poder de hacerlo o no”, significando con *poder* la capacidad de realizar determinada acción; Aristóteles distingue los actos voluntarios entre espontáneos y elegidos, los primeros no van precedidos de una deliberación y los segundos sí requieren de ella. Para éstos últimos Aristóteles rechaza que se deban a un impulso, a un deseo o a una opinión, por cuanto lo que caracteriza a la *elección* es el hecho de que sea buena o mala; señala que los impulsos o deseos se presentan en los seres irracionales o en los niños, pero la elección solo es posible en los seres racionales (García, 2007). Desde entonces, la voluntad no se ha desligado de la racionalidad, aunque tampoco se ha desprendido de su carácter motor que ha llevado a ser considerada como un principio, una especie de movimiento de potencias que puede aplicarse a todo los apetitos tanto naturales o racionales (Ferrater, 1988).

Pensadores clásicos como Descartes señala que la voluntad es libre frente a la naturaleza e irreducible a ella, porque para él la voluntad es espíritu, que delibera antes de actuar, contrario al automatismo de las pasiones y puede aunque indirectamente vencerlas; las almas fuertes se distinguen porque su voluntad a través de juicios firmes y precisos discurre entre el bien y el mal para decidir sobre las acciones por las que conducirá su vida; en las almas débiles en cambio, la voluntad solo se dirige por las pasiones, se hace esclava de ellas y no puede dominarlas (Lázaro, 2012).

En Hegel la *voluntad libre* está íntimamente ligada al pensamiento y a la acción que son en sí una unidad; no es posible desligar el *espíritu teórico (pensamiento) del espíritu práctico (acción)*. La *voluntad libre*, quiere, toma conciencia y realiza su libertad; la voluntad produce sus determinaciones cuando la relación entre pensamiento y praxis se despliega, pero de igual

manera no hay voluntad si al mismo tiempo no hay libertad para actuar, no es posible concebir la una sin la otra, porque es en la libertad donde la voluntad se encarna, sin libertad, la voluntad es vacía, sin contenido (Flórez-Miller, 2013).

En este recorrido por algunos de los pensadores que han abordado la reflexión sobre el significado y naturaleza de la voluntad, se colige que la voluntad está guiada por razones, por preferencias, es como lo señala Ferrater (1988, p.920) “la voluntad es un elemento en una especie de continuo, de actos que van desde los impulsos o instintos, hasta los actos de ejecución, la evaluación, la deliberación y la resolución”.

En la administración tributaria la palabra *voluntad* está relacionada con la expresión cumplimiento voluntario, cuyo concepto se aborda en seguida, para contrastarlo posteriormente con los planteamientos aquí expuestos.

La expresión “cumplimiento voluntario” es utilizada por las administraciones tributarias de diferentes países del mundo incluido Colombia; en el Artículo 150 de la Ley 223 de 1995 se introduce ya la expresión, pero en la norma citada no se explicita su significado, simplemente se da por supuesto. Jurídicamente se entiende por cumplimiento de una obligación la realización efectiva de una prestación debida; con frecuencia cumplimiento y pago se toman como sinónimos, aunque este último se refiere por lo general, a obligaciones pecuniarias; “el pago efectivo es la prestación de lo que se debe” (Código Civil, 1887, Art. No. 1626), es decir, la realización hecha por el deudor del cumplimiento previsto en la obligación (Bercovitz y Erdozain, 2009).

El cumplimiento o pago está íntimamente ligado a la voluntad del obligado y en ese sentido, teorías actuales del derecho lo definen como un acto jurídico. Sin embargo, conviene precisar que las obligaciones tributarias no se derivan de una relación contractual, sino de un mandato legal impositivo que debe cumplir con los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP. art. 363), pero esto no impide tomar la noción de pago o cumplimiento en los términos del Código Civil. El cumplimiento, según el derecho civil, deja de ser voluntario cuando la persona en la que recae la obligación es coercionada para la prestación de lo que debe. Así entonces, el cumpli-

miento voluntario de las obligaciones tributarias se daría en la medida en que el contribuyente concurra por su propia decisión con las prestaciones que le han sido impuestas, sin necesidad de que la administración tributaria intervenga para ello.

Así entonces, el pago de los impuestos implica la observancia de la ley, es el acatamiento de la norma por parte del contribuyente. Expresa una acción que se da bien sea por la coerción que se ejerce o por la decisión voluntaria de quien la realiza, fundada en la convicción individual de la contribución hacia el bien común (Roca, 2008).

En el común de la gente, la expresión cumplimiento voluntario no tiene ninguna relación con el tema tributario debido a que al observar la definición de tributo y sus características, tiene un carácter obligatorio y unilateral (Vasco, 2001); en este sentido, según lo afirma González (2010), la ley ordena y el ciudadano paga, pero éste último no ha realizado ningún acuerdo con la administración tributaria del pago de ese dinero, ni tampoco ha acordado los beneficios que obtendrá; es por tanto que, no lo hace de manera voluntaria. Al no saber qué provecho tendrá la acción de pago, el ciudadano rechaza el contribuir de forma espontánea y el sentirse forzado hace que las acciones lo motiven a desobedecer con la obligación tributaria, llevando, de acuerdo a la investigación realizada por Prieto (1994), a utilizar formas convencionales de incumplimiento que se denominan la elusión y la evasión.

En la administración tributaria la expresión *cumplimiento voluntario* está relacionada con la palabra voluntad, señalando con ello, la intensión de los administradores de lograr que los contribuyentes cumplan con los tributos que les han sido impuestos, para que el Estado pueda alcanzar los fines propuestos (García, 2007). Esta expresión se refiere ante todo a una nuevo modelo de recaudación, que logre mayores niveles de tributación y disminuya el volumen de la evasión; tiene que ver como lo señala el Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 1997) “en menos normas coercitivas para restringir el uso indebido del poder del Estado que crea graves problemas de credibilidad” (p. 136). Es decir, con una normatividad que castigue y coaccione menos al contribuyente y por el contrario, favorezca y fomente la convicción del ciudadano de contribuir de

manera voluntaria y responsable con el pago de los impuestos (CIAT, 2008).

En este orden de ideas, “podríamos decir que el cumplimiento tributario voluntario consiste en presentar la declaración de impuestos en término, incluyendo información completa y exacta a fin de determinar la obligación tributaria y pagar el saldo de la misma, de corresponder” (Echegaray, 2010, p. 90). Sin embargo, en esta definición se encuentra un vacío relacionado con las motivaciones que tienen los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones; además, a la luz de los fundamentos teóricos sobre el significado y naturaleza de la “voluntad”, para que el cumplimiento en estricto sentido sea voluntario, se requiere que se establezca un modelo de tributación que incluya la concepción de voluntad de los contribuyentes, para que no solo acepten, sino que además participen en el diseño y ejecución de un marco tributario institucional que tenga en cuenta, sus razones e intereses para motivarlos hacia el cumplimiento libre del pago de los impuestos (García, 2007).

Pero además, es necesario, en países como Colombia caracterizado por una fuerte evasión y elusión, el fomento de una cultura tributaria sólidamente fundamentada, incentivadora hacia el pago de los impuestos como un deber sustantivo de los ciudadanos.

El CIAT con referencia al tema expresa:

El cumplimiento voluntario se potencia en determinado Clima Fiscal. El mantenimiento de un clima fiscal proclive al cumplimiento voluntario es un trabajo dinámico y permanente. Y ello es debido a que la percepción de los contribuyentes no está conformada tan solo por las acciones de la Administración Tributaria, sino que se alimenta de diversos factores del clima político y económico de cada país; clima que además -globalización mediante- es cruzado por las tendencias políticas y económicas del orbe. (CIAT, 2008, s.p.).

La Resolución de la 43ª Asamblea General del CIAT “Una visión moderna de la Administración Tributaria”, alertaba sobre la necesidad de poseer suma agilidad para adaptar la Administración Tributaria a los cambiantes entornos que se observan en la actualidad. Para ello, entre otras cosas, recomendaba el diseño e implementación de mecanismos y herramientas que incentiven y faciliten el cumplimiento

de las obligaciones, a través del reconocimiento del buen comportamiento de los contribuyentes – Beneficio Subjetivo (CIAT, 2015).

El CIAT entonces hace énfasis en la necesidad de contar con políticas fiscales flexibles que tengan en cuenta el entorno globalizado, donde el cumplimiento voluntario sea un objetivo central de las mismas, promoviéndolas continua y permanentemente. No son acciones aisladas y coyunturales las que llevarán al logro de dicho objetivo; se requiere que el clima fiscal sea proclive al cumplimiento voluntario teniendo siempre en cuenta los factores económicos y políticos, tanto nacionales como internacionales, que muchas veces distorsionan el sistema tributario y por ende, la percepción que de él se forman los ciudadanos.

En ese orden de ideas, si se quiere avanzar hacia el logro del *cumplimiento voluntario*, se deben tener en cuenta factores que influyen en dicho cumplimiento como son los señalados por Prieto (1994):

- El marco económico: empíricamente la experiencia ha demostrado que cuando la economía de un país es boyante, hay mayor tendencia por parte de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones sin la mediación de la administración tributaria.
- Un Sistema Tributario eficaz: El contribuyente está dispuesto a cumplir con su obligación siempre y cuando perciba igualdad entre los servicios recibidos por parte del gobierno y su poder de compra.
- La eficiencia de la administración tributaria: hace referencia a la efectividad de la administración en el control y fiscalización. El contribuyente cumple con administraciones efectivas.
- Servicios a los contribuyentes: la facilidad con que el contribuyente obtenga asistencia, orientación e información incide en crear conciencia tributaria y en el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

A nivel internacional, las organizaciones tributarias han revisado el tema del recaudo y las estrategias que usan las administraciones locales para su obtención, concluyendo que las medidas represivas usadas influyen de forma negativa en el contribuyente. Es así como en el año 2008, en la Asamblea

General No. 42 del CIAT, los Estados miembros concertaron que era necesario diseñar iniciativas que hagan que el contribuyente de manera espontánea o voluntaria, cumpla con su obligación y se cree en la sociedad disciplina fiscal y sostenible.

En la misma Asamblea, el CIAT resuelve recomendar para todas las administraciones tributarias, la implementación de los siguientes aspectos que se supone incitarían al cumplimiento voluntario:

1. Desarrollar e implementar estrategias para la formación de una cultura tributaria. Esto se logra con acciones como:

- La promoción de la cultura ciudadana entre personas y negocios, destacando la importancia del comportamiento ético de los funcionarios públicos.
- Uso de las tecnologías de comunicación innovadoras y recién desarrolladas.

2. Implementar mecanismos que motiven y faciliten el cumplimiento espontáneo y voluntario por parte de los contribuyentes. Esto se puede desarrollar :

- Mejorando y ampliando la cobertura de los servicios a disposición del contribuyente
- Aumentando las eficiencia y la efectividad de las administraciones tributarias.

3. Establecer estrategias para mejorar el control del cumplimiento tributario que sean innovadoras y acordes con la complejidad y diversidad de las operaciones que en la actualidad se realizan:

- Identificando y procurando comprender las relaciones económicas que existen entre compañías (contribuyentes) y las empresas en las que operan.
- Identificando y procurando entender el rol y la efectividad de las instituciones financieras en el ambiente operacional de negocios del contribuyente.
- Identificando a los contribuyentes que se dedican al comercio electrónico y procurando determinar la naturaleza, alcance y valor que éstos derivan del comercio electrónico. (CIAT, 2008).

En el año 2010, tomando las recomendaciones del CIAT, la DIAN plantea en su visión institucional: generar hasta el año 2020 un alto nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante sus objetivos estratégicos 2010, donde se propone el incremento gradual del mencionado cumplimiento, siempre manteniéndose en el modelo de cumplimiento voluntario (DIAN, 2010).

Desde ese marco de ideas, en los últimos 4 años la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, ha implementado medidas conducentes a que el contribuyente, bajo el sistema de cumplimiento voluntario, satisfaga sus obligaciones; entre ellas se pueden citar: el envío de correos electrónicos pormenorizados, capacitaciones en las sedes de las aduanas locales, acciones educativas, publicidad en radio, prensa y televisión, elaboración y despliegue de programas de ayuda y prevalidadores para que cada contribuyente pueda realizar directamente sus declaraciones, e implementación de las TIC, con la finalidad de hacer más accesible la administración tributaria. Adicionalmente a esto, la DIAN se acerca a las diversas empresas con toda su infraestructura para prestar un servicio directo y adecuado; actos que si bien se encuentran acertadamente encaminados, no se ha evaluado cual ha sido su impacto en la finalidad que persiguen.

Sin embargo, no hay que perder de vista la inestabilidad jurídica que se presenta en el país, que ha impedido que la DIAN normalice sus sistemas de administración y recaudo; además, las múltiples exenciones y tarifas presentes en la legislación tributaria dificultan la toma de medidas para gestionar el recaudo (Macías, Agudelo y López, 2008).

Continuando con las políticas de la DIAN, se evidencia en el plan estratégico, dentro del primer objetivo, que las acciones tomadas por ésta conducen al cometido de incrementar el cumplimiento voluntario; es importante resaltar aquí el programa de Educación Cívico- Tributaria (2010-2014) que entre otros de sus objetivos contempla:

- i. Promover la aceptación social de los impuestos,
- ii) Impulsar una conducta socialmente responsable,
- iii) Explicar las razones por las que se pagan los impuestos,
- iv) incrementar el número de con-

tribuyentes cumplidores, v) Legitimar a los contribuyentes para que participen en los debates sobre el destino de los ingresos fiscales. (DIAN, 2010 citada por Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2015).

El programa dirigido a los contribuyentes bien sean personas naturales o jurídicas, a jóvenes no contribuyentes y a organizaciones sociales, se desarrolló a través de una serie de actividades entre las que se destacaban: la realización de sitios web para cada tipo de impuesto, campañas mediáticas de divulgación en prensa y redes sociales para fomentar la conciencia de la contribución e informar sobre la normatividad en materia tributaria; elaboración de folletos dirigidos a estudiantes de primaria y secundaria, realización de video conferencias; coordinación con el Ministerio de Educación para el impulso de la educación cívico-tributaria en las instituciones educativas, entre otros (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2015). Son dos los elementos esenciales que la DIAN resalta en este programa: a) la firma electrónica y b) renta en línea. Si bien la DIAN, señala que no tiene un estudio de impacto, afirma que las declaraciones de renta en línea, se incrementaron significativamente, se obtuvo un mayor nivel de cumplimiento voluntario y se alcanzó un grado más alto de alfabetización fiscal (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2015).

Como puede observarse, lograr el cumplimiento voluntario, meta que se ha impuesto en muchos países de la región incluido Colombia, será el resultado de un proceso de formación de una cultura tributaria equitativa y progresiva, sólidamente fundamentada en los contribuyentes, aunada a la construcción de un sistema tributario, justo donde la transparencia en el destino de los impuestos esté al orden del día.

3. Conclusiones

Hablar de cumplimiento voluntario a la hora de concurrir con la obligación tributaria suena extraño. En diversos países, incluido Colombia, el pago de los impuestos es una obligación que, por lo general, se asume por temor a las sanciones previstas en la ley. Los fenómenos de evasión, elusión o fraude fiscal adquieren formas cada vez más novedosas, presen-

tándole a la administración tributaria grandes retos a la hora de combatirlos.

El cumplimiento voluntario está fuertemente enraizado en la conciencia y la cultura tributarias. Por la conciencia tributaria, el ciudadano se siente parte de un conglomerado social que necesita, para vivir armónicamente, el concurso de todos en el diseño de las políticas de la tributación y en el destino de los impuestos que siempre deben tender hacia el bien común. La cultura tributaria se forma en un proceso de largo aliento y en base a la experiencia y al conocimiento del sistema, se construye el imaginario que hace que el ciudadano contribuya voluntariamente con el pago de los impuestos.

Las acciones de las administraciones de impuestos con miras al fomento de la cultura tributaria serán mucho más efectivas, si el país cuenta con un sistema tributario basado realmente en los principios establecidos en la carta. Cuando el ciudadano se da cuenta que el sistema no es equitativo, no es justo, ni transparente no hay motivación para el pago voluntario de los impuestos.

El fomento de la cultura tributaria, a pesar de las grandes debilidades del sistema tributario, es una estrategia válida que debe comenzarse desde edades tempranas. En una época como la actual y sobre todo en un Estado Social de Derecho, la importancia de los impuestos es indiscutible. Construir sociedades compactas y en paz requiere del concurso de todos los asociados y el pago de contribuciones es fundamental. Comprender y aprehender que como ciudadanos se tienen derechos y deberes, requiere de acciones educativas desde la infancia y a lo largo de la vida, que llevarán en el momento oportuno al cumplimiento voluntario de las obligaciones impositivas.

Las experiencias de los países desarrollados que han implementado estrategias de cumplimiento voluntario son valiosas y se puede aprender de ellas, no para copiarlas, sino teniendo en cuenta las particularidades del país, profundizar en las que ya están implementadas y avanzar hacia otras. Las estrategias implementadas por la DIAN son de suma importancia en el objetivo de acercarse hacia los contribuyentes y facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones.

El fomento de la cultura tributaria requiere la articulación de acciones de formación y servicio al contribuyente, aprovechando los recursos con que el propio Estado cuenta o con los que los particulares pueden brindar. Alianzas entre las Direcciones seccionales de la DIAN y las universidades pueden ser un buen camino.

4. Conflicto de intereses

Los autores de este artículo declaran no tener ningún tipo de conflicto de intereses del trabajo presentado.

Referencias

- Arana, S. (2009). *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. España: Dykinson.
- Bautista, J. (2011). Equidad o inequidad tributaria: la distribución del impuesto a la renta en Colombia: 1990 – 2002. *Cuadernos de contabilidad*, 12(30), 45-76.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (1997). *Progreso económico y social en América Latina*. Informe BID. Washington, D.C.
- Beltrán, J. (2011). El fraude a la ley y la elusión fiscal: ¿buscan amparo en la planeación tributaria?. *Revista Impuestos* (167), 19-25.
- Bercovitz, R. y Erdozain J. (2009). *Código civil*. España: Tecnos.
- Bonilla, E. (2014). La cultura tributaria como herramienta de política fiscal: la experiencia de Bogotá. *Revista Ciudades, Estados y Política*, 1(1), 21-35.
- Camargo, D. (2005). Evasión fiscal: un problema a resolver. España: B - EUMED.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2008). Resolución de la 42ª Asamblea General del CIAT. Recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/asambleas-generales.html>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2015). Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia. Recuperado de <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/publicaciones/documentos-de-trabajo.html>

- Cruz, A. (2014). *Colombia: estimación de la evasión del impuesto de renta de personas jurídicas 2007-2012*. Mimeo, DIAN.
- Corte Constitucional de Colombia. (1993). "Sentencia C-015", M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, Bogotá.
- Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN). (2010). Plan Estratégico DIAN 2010 -2014. DDG Organizacional – SDG de Análisis Operacional – Coordinación de Planeación y Evaluación.
- _____. (2012). *Pedagogía de la contribución en la escuela*. Bogotá: Editorial Universidad Nacional de Colombia.
- _____. (2015). Plan Estratégico DIAN 2014 -2018. DDG Organizacional – SDG de Análisis Operacional – Coordinación de Planeación y Evaluación.
- Echegaray, R. (2010). Estrategias Para Mejorar el Cumplimiento Voluntario y el Cobro de los Tributos. *Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas*, 25(158), 89-102.
- Ferrater, J. (1988). *Diccionario de Filosofía*. Barcelona: Alianza Editorial.
- Flórez-Miller, G. (2013). "El concepto de la voluntad libre en la Introducción a los Principios de la filosofía del derecho de G.W.F. Hegel". *Pensamiento y Cultura*, 16(1), 18-40.
- García, O. (2007). La cultura humana y su interpretación desde la perspectiva de la cultura organizacional. *Pensamiento y Gestión*, (22), 143-167.
- Geertz, C. (2003). *La interpretación de las culturas*. España, Barcelona: Editorial Gedisa S.A.
- Giesecke, M. (2002). Latinoamérica y la cultura en el siglo XXI. Conferencia dictada durante la sesión inaugural del Séptimo Congreso Internacional de la Western Academy of Management, lima, 1 julio de 2002. *Esan cuadernos de difusión*, 7(12).
- Goberna, J. (2003). << What'S Culture?>> Cien Años de Controversias en la Antropología Anglosajona (1871 – 1971). *Gallaecia*, (22), 531-554.
- González, D. (2010). El Tributo. España: Universitat Juame Castellón.
- Huck, H. (2003). Evasão e elisão - Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. En E. González, *Temas actuales de derecho tributario*. España: J.M. Bosch.
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (1999). *Derecho Tributario*. Colombia: ICDT.
- Lázaro, R. (2012). Descartes y las pasiones del alma. *Revista CAURIENSIA*, (7). Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4235371.pdf>.
- Macías, C. Agudelo, H. y López, R. (2008). "Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión". *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 92. Recuperado de <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/>
- McGee, R., López, P. y Yepes A. (2009). The Ethics of Tax Evasion: An Empirical Study of Colombian Opinion. In: W. Robert, *Readings in Business Ethics* (pp. 167-184). Hyderabad, India: ICFAI University Press.
- Márquez, F. (2012). Percepción social del Fraude Fiscal. En: J. Hinojosa y M. Luque, *Medidas y procedimientos contra el Fraude Fiscal*. España: Editorial Atelier.
- Martín, J. (2012). *Algunas consideraciones sobre el fraude fiscal. Medidas y procedimientos contra el Fraude Fiscal*. España: Editorial Atelier, 2012.
- Méndez, M. (2004). Cultura tributaria vs. Constitución de 199. Espacio abierto cuaderno venezolano de Sociología 1381.
- Morales, M. (2015). A pesar de la fiscalización de la DIAN, evasión no cede. El tiempo. Recuperado de <http://www.eltiempo.com/economia/sectores/dian-evasion-no-cede/15088389>
- Murillo, J. (2008). La teoría de la Cultura de Leonardo Polo. Servicio de Publicaciones Universidad de Navarra. Recuperado de http://www.researchgate.net/publication/39378742_La_teora_delacultura_deLeonardoPolo.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OECD). (2015). Estudios económicos de la OECD Colombia. Recuperado de http://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf
- Ordóñez, G. (2001). Lucha contra la evasión fiscal y la corrupción. La importancia de establecer prioridades. *Revista de Análisis Económico*, 16(2), p. 43-75.
- Prieto, J. (1994). Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. *Anales de estudios económicos y emprendimiento*. *Dialnet*, (9). 219-242.

- Ran, T., Vu Van, H., Doan, T. y Tran, D. (2016). Corruption, provincial institutions and manufacturing firm productivity: New evidence from a transitional economy. *Estudios de Economía*, 43(2), 199-215.
- Real Academia Española (RAE). (2017). *Diccionario de la Lengua Española*. Madrid, España. Recuperado de <http://www.rae.es/>
- Revista Semana*. (2014). La exitosa receta de la DIAN contra la evasión. Recuperado de <http://www.semana.com/economia/articulo/la-dian-trabaja-contra-la-evasion-de-impuestos/381895-35>
- Roca, C. (2008). Estrategias para la formación de la cultura tributaria. *Asamblea General del CIAT*, (42). Antigua Guatemala, Guatemala.
- Svensson, J. (2005). "Eight questions about corruption". *The Journal of Economic Perspectives*, 19(3), P. 19-42.
- Tejerizo, J. (2012). Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Derecho Español. En: J. Hinojosa y M. Luque, *Medidas y procedimientos contra el Fraude Fiscal* (pp.107-126). España: Editorial Atelier.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Argentina: Marcial Ponds.
- Valero, M., Ramírez, T. y Moreno, B. (2010). Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente. *Daena: International Journal of Good Conscience*, 5(1), 58-73.
- Vasco, R. (2001). *Elementos básicos de la tributación en Colombia*. Bogotá: Centro Interamericano Jurídico y Financiero.
- Zapata, A. (2007). *Cultura Organizacional*. Cali, Colombia: Ediciones Universidad del Valle.