

Sobre el concepto de reforma tributaria estructural

Carlos Mario Vargas-Restrepo¹, José David Jiménez López² & Julieth Sorany Alzate Giraldo³

^{1,2} Universidad Católica de Oriente - Colombia

³ Universidad Autónoma Latinoamericana - Colombia



Para citaciones: Vargas Restrepo, C., Jiménez López, J., & Alzate Giraldo, J. (2022). Sobre el concepto de reforma tributaria estructural. *Panorama Económico*, 30(1), 41-60. DOI: <https://doi.org/10.32997/pe-2022-4208>

Recibido: 6 de febrero de 2021

Aprobado: 30 de junio de 2021

Autor de correspondencia:
Carlos Mario Vargas-Restrepo
cvargas@uco.edu.co

Editor: Andrés Escobar E. Universidad de Cartagena-Colombia.

Copyright: © 2022. Vargas Restrepo, C., Jiménez López, J., & Alzate Giraldo, J. Este es un artículo de acceso abierto, distribuido bajo los términos de la licencia <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/> la cual permite el uso sin restricciones, distribución y reproducción en cualquier medio, siempre y cuando que el original, el autor y la fuente sean acreditados.



RESUMEN

Este artículo propone una discusión sobre lo que debiera ser una reforma tributaria estructural, centrándola en tres perspectivas: económica, social y ambiental. Inicialmente analiza los fundamentos principales que han motivado las últimas reformas tributarias en Colombia y Latinoamérica lo que permite señalar que han sido reformas recurrentes, coyunturales, centradas en el recaudo y alineadas con la economía de mercado. Posteriormente recoge aportes frente a lo que se entiende por una reforma estructural y, por último, se proponen elementos conceptuales que permiten fortalecer y comprender este concepto desde las perspectivas señaladas.

Palabras clave: Reforma tributaria; reforma tributaria estructural; impuestos; sistema tributario; principios tributarios.

JEL: E60, E61, E62

On the concept of structural tax reform

ABSTRACT

This article proposes a discussion about what a structural tax reform should be, setting a focus on economic, social and environmental perspectives. At the beginning, it analyzes the basic foundations that have motivated the latest tax reforms in Colombia and Latin America. This allows to point out that those reforms have been recurrent, circumstantial, focused on collection and aligned with a market economy. Later on, it collects contributions facing what is understood as a structural reform and finally, proposes conceptual elements that allows strengthening and understanding this concept based on the three perspectives mentioned before.

Keywords: Tax reform, structural tax reform, taxes, tax system, tax principles.

¹ Contador Público de la Universidad Católica de Oriente, Especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia, Magíster en Fiscalidad Internacional de la Universidad Internacional de la Rioja (España), Magíster en Gestión de Organizaciones de la Universidad EAN y Université de Québec à Chicoutimi (Canadá); Doctor en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (Venezuela). Docente-investigador de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad Católica de Oriente. Grupo de investigación FACEA, línea contabilidad y finanzas.

² Contador Público y Especialista en Gerencia Financiera de la Universidad Católica de Oriente, Maestrante en Administración Financiera en la Universidad EAFIT. Docente-investigador de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad Católica de Oriente. Grupo de investigación FACEA, línea contabilidad y finanzas.

³ Contadora Pública de la Universidad de Antioquia, Magíster en Ciencias de la Administración de la Universidad EAFIT. Docente de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Grupo de Investigación en Contabilidad y Organizaciones de la Facultad de Contaduría UNAULA, línea Tributación y fiscalidad.

INTRODUCCIÓN

Las reformas tributarias se conciben como modificaciones al sistema impositivo de un país con propósitos de incrementar el recaudo, fortalecer la gestión y control de los tributos, mejorar la asignación del gasto público, entre otros. Dichas reformas pueden originarse por el crecimiento económico, la creciente demanda de bienes y servicios públicos, las crisis financieras, la globalización económica bajo la cual se promueve la estandarización de normas y procesos, el aumento de la evasión y elusión fiscal, fenómenos de corrupción o condiciones económicas, políticas, sociales y ambientales de un Estado, entre otras.

No obstante, este tipo de reformas pocas veces logran tener un impacto económico y social de largo plazo; y, por el contrario, se convierten en instrumentos de los gobiernos para hacerle frente a condiciones o circunstancias particulares (déficit presupuestario, catástrofes naturales, conflictos armados, entre otros) y en todo caso, para mejorar el recaudo con lo cual terminan siendo reformas fiscalistas, centradas en el recaudo y coyunturales. De acuerdo con lo anterior, pudiera plantearse que las modificaciones constantes en la política fiscal dan cuenta de la debilidad de los gobiernos por proponer medidas eficaces en cuanto a justicia, equidad y progresividad en la distribución del ingreso y en cuanto a sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas.

Desde esta perspectiva, Ossa (2004) expone que las reformas tributarias en Colombia han sido proferidas en búsqueda de la estabilidad macroeconómica pero no se ha conseguido dicho cometido puesto que en uno o dos años cada reforma pierde todo su efecto. La evasión y elusión crecen y el gasto aumenta más que los nuevos recaudos. Es decir, no se ha logrado hasta ahora una reforma tributaria estructural, ni se ha logrado reducir drásticamente el déficit fiscal del Gobierno Nacional Central –GNC–. En el mismo sentido, Junguito y Rincón (2004) plantean que a partir de la elevación de aranceles en la administración Reyes han sido muy frecuentes las reformas tributarias, particularmente en períodos de caída en los recaudos por desaceleración en la actividad económica motivada por choques externos. Tal es el caso de la Primera y Segunda Guerras Mundiales, la Gran Depresión de los años treinta y los problemas en el mercado internacional de capitales de los años ochenta y de fines de los noventa [...].

Se puede concluir que las reformas fueron las principales responsables de la duplicación de la carga tributaria registrada desde mediados de los ochenta. No obstante, la multiplicidad de las reformas tributarias adoptadas en años recientes, la crítica general discutida por la literatura es que han sido fragmentadas y que la estructura tributaria resultante es deficiente. Esta debe ser modificada con cambios estructurales, ya que se ha dependido de impuestos que introducen grandes distorsiones al sistema fiscal y a la economía como un todo (p.56).

De acuerdo con lo anterior se pretende identificar aportes en torno a lo que debiera entenderse por reforma tributaria estructural. Ello permitirá establecer el trasfondo de las reformas tributarias, posibilita la comprensión del propósito de las políticas fiscales de los Estados en cuanto a su marco normativo y la meta a la que se desea llegar con las decisiones políticas presentadas en una reforma tributaria. Lo anterior resulta importante al considerar que hacia el año 2010 la Comisión Económica para América Latina y el Caribe reunida en Brasil, publicó el texto denominado "La hora de la Igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir" en el que comienza a cobrar relevancia el término cambio estructural que equivale al concepto de reforma estructural. Dicho término fue empleado para referirse a aquellas medidas que debían implementarse en el ámbito económico de la región para avanzar hacia una igualdad de derechos y oportunidades en la estructura básica de la sociedad para lo cual, entre otras cosas, se requería hacer modificaciones en los sistemas tributarios de los países. De manera particular, las crecientes brechas de desigualdad, la crisis financiera del año 2008 y el fenómeno del calentamiento global han motivado el debate frente a la necesidad de un cambio estructural a nivel económico que transforme los sistemas de producción y promueva un crecimiento económicamente sostenible, ambientalmente sustentable y socialmente justo y equitativo, lo cual pasa por implementar políticas públicas que mejoren la distribución de la renta y las condiciones de vida de las personas, cierren brechas de desigualdad social y promuevan el crecimiento económico. Instrumentos fiscales tales como los impuestos y el gasto público tienen una incidencia importante en estos propósitos tal y como señalan Azhar, Laili y Prihantono (2016) quienes además plantean la necesidad de "una política de estímulo que pueda corregir la desigualdad de ingresos al mismo tiempo que el crecimiento económico" (pág. 243).

En tal sentido, este documento recoge los principales fundamentos de las reformas tributarias, identificando las razones que las han motivado y que permiten señalar que carecen de los elementos para ser consideradas estructurales. En un segundo momento, se abordan los elementos conceptuales que permiten comprender lo que debe entenderse por una reforma tributaria estructural. Para el efecto, se identifican algunos aportes frente a dicho concepto y posteriormente se proponen algunos elementos bajo los cuales se define una reforma fiscal de esta naturaleza. El trabajo, de enfoque cualitativo, tiene una perspectiva propositiva, sustentada en el método hermenéutico. Desde esta perspectiva, la investigación demandó una fuerte carga de revisión documental, comprensión e interpretación de los elementos conceptuales que han venido configurando el concepto de reforma tributaria estructural, reconociendo que si bien no se ha generado un concepto unívoco, se identifican algunos aspectos comunes en torno al mismo. Todo esto permite en un momento posterior, aportar algunos fundamentos teóricos que sustentan el concepto en cuestión y que se constituyen en referente de diálogo y reflexión para la comunidad académica, para el Estado, para los profesionales y para la sociedad en general.

Acorde con lo anterior, el documento incluye cuatro apartados centrales. El primero, corresponde al planteamiento del abordaje metodológico bajo el cual se desarrolló la investigación. En segundo lugar, se exponen los principales fundamentos de las reformas tributarias para posteriormente desvelar, desde la revisión de literatura, algunos de los principales aportes frente al concepto de reforma tributaria estructural. Por último, se proponen algunos elementos conceptuales en torno al concepto en cuestión sobre la base de tres perspectivas o dimensiones que deberían considerarse en la formulación de este tipo de reformas: económica, social y ambiental.

Materiales y Método

El presente artículo es resultado de un proceso de investigación cuyo objetivo principal es la resignificación del concepto de reforma tributaria estructural considerando que, en términos generales, las modificaciones a los sistemas impositivos en Colombia, en gran parte de América Latina y en otras regiones, no han resuelto problemas socio-económicos como la inequitativa distribución del ingreso y asignación del gasto público; desigualdades sociales; niveles de pobreza y miseria extrema; concentración de la riqueza; evasión y fraude tributario; externalidades negativas del mercado sobre la economía, la sociedad y el ambiente; entre otros. Por el contrario, este tipo de reformas se han limitado, la mayoría de las veces, a contrarrestar situaciones de coyuntura económica o social, y en todo caso, se han centrado en el recaudo. De ahí que se tilden de fiscalistas y coyunturales.

Al abordar el problema indicado, se hizo necesario entender la problemática que desde las perspectivas económica, social y ambiental se establece en relación con las reformas tributarias y los aportes previos que sobre el particular se han generado. Para el efecto, se optó por el desarrollo de un diseño documental para abordar desde un punto de vista conceptual y teórico dichos aportes en torno al concepto de reforma tributaria estructural.

Frente a lo anterior, Hurtado (2010) plantea que el diseño documental ofrece al investigador la posibilidad de recurrir a diferentes tipos de documentos como "fuente para la recolección de datos que le van a permitir responder su pregunta de investigación" (pág. 706). Así, la investigación tuvo un diseño documental soportado en la técnica de revisión y análisis documental el cual se dividió en seis momentos a saber: identificación de las fuentes, validación de las fuentes, lectura y extracción de información, registro de la información en una matriz que permitiera su análisis, clasificación y categorización de la información, análisis y ejercicio escritural.

Lo anterior permitió tener los acercamientos conceptuales y teóricos de las reformas tributarias, algunas críticas suscitadas alrededor de estos y la propuesta de nuevos elementos conceptuales frente al concepto en cuestión a partir de la consideración de tres perspectivas o dimensiones de dicho concepto: económica, social y ambiental.

Principales fundamentos de las reformas tributarias

Al analizar las reformas tributarias ocurridas en los últimos años en la región latinoamericana, se pueden encontrar puntos en común que hacen que los comportamientos para los países sean similares. Un argumento referente a las estructuras de las diferentes reformas tributarias se encuentra en Gómez-Sabaini (2006) quien analiza la situación tributaria de los países de esta región, los rasgos de sus estructuras tributarias, el efecto distributivo de los tributos y por último identifica orientaciones de política tributaria haciendo gran énfasis en la estructura de estas reformas.

Dentro de los factores a destacar, se encuentra que la generalidad de los países de la región ejerce modificaciones en sus reformas en cuanto a la ampliación de la base de imposición de impuestos al consumo, como por ejemplo el IVA, dándole mayor prevalencia a la tributación sobre impuestos al consumo con el fin de no afectar el ahorro, puesto que, con la eliminación o disminución de los gravámenes al comercio exterior, se debía afrontar el reto de obtener mayores ingresos fiscales. Por otra parte, la eliminación del impuesto a los bienes de lujo condujo al aumento de la tasa del IVA y ampliación de la base imponible. Contradiendo esto, los gobiernos de la región no reconocían el impuesto a la renta como fuente primaria de los ingresos fiscales por lo que optaban por disminuir tasas y veían con buenos ojos la creación de impuestos sustitutos como impuestos a los movimientos financieros, de esta manera se lograba evidenciar grandes limitaciones de la administración tributaria y se presentaba restricción a la captación.

Por otra parte, los años 80 marcaron un punto de referencia en cuanto a los impuestos a las sociedades puesto que pareciera que sobre ellos recaía mayor peso impositivo, en mayor medida por el impuesto a la renta. El texto explica en amplio sentido el incremento que se generó en los países de la región con respecto al impuesto al consumo, que pasaría en pocos años de 11% a 15% y disminución de las tasas de renta que en términos porcentuales disminuyó entre un 45% y 55%. Además de ello, resalta que los países con mayor presión tributaria reciben menos ingresos provenientes del impuesto a la renta y al mismo tiempo mayor recaudo por concepto de aportes a seguridad social.

Toda esta diferencia parte de la base de una mala estructuración del sistema tributario de los países de la región los cuales aumentan tasas y disminuyen bases

imponibles mientras que los países pertenecientes a la OCDE disminuyen tasas y amplían las bases imponibles generando regresividad tributaria en los primeros. Ahora bien, en el caso colombiano en particular, puede señalarse que dentro de las razones que han motivado las reformas tributarias, se identifican períodos de déficit y de crisis socioeconómicas por las que ha atravesado el país, derivando en necesidades de la población y por tanto del Gobierno que se han querido solucionar a través de la vía impositiva. Las decisiones de política fiscal han perseguido el sostenimiento del Estado y el mejoramiento de las condiciones de vida de la colectividad y se han enmarcado en la obtención de ingresos y aplicación del gasto público.

Según Flórez (2001), a diferencia de otros países de América Latina, en Colombia la urgencia de las reformas no derivó de la necesidad de adoptar severos programas de ajuste económico, aunque desde una perspectiva de largo plazo se consideraba necesario enfrentar el debilitamiento en el crecimiento de la economía y la productividad y adaptarse sin sobresaltos a las oportunidades abiertas por la globalización. Lo urgente era resolver la crisis de gobernabilidad, de falta de legitimidad de las instituciones, de enorme precariedad en materia de garantías a los derechos básicos de los colombianos.

Desde esta perspectiva, se entiende que las modificaciones efectuadas al sistema tributario, han tenido un carácter coyuntural más que estructural toda vez que se han orientado a contrarrestar el efecto que sobre la economía producen las fluctuaciones de los precios de los alimentos, productos básicos y commodities como el petróleo o el café; conflictos fronterizos; el conflicto armado interno; la corrupción; entre otras. De esta manera, las reformas tributarias debieron plantearse en periodos de tiempo muy cortos cambiando constantemente el ordenamiento, dificultando la competitividad y la planificación fiscal; e intentando contrarrestar las circunstancias del momento. En tal sentido, Granger et al (2018), plantean que las decisiones fiscales en el país han sido consecuentes con los ciclos de la economía, de igual forma han tenido en cuenta variables como el déficit en los ingresos de la nación y el financiamiento del gasto, lo cual ha hecho que las propuestas de reforma tributaria muestren elementos discordantes con el flujo natural de la economía, proporcionando elementos para que se confundan con las reformas de tipo coyuntural, donde se establecen tarifas, impuestos y se otorgan beneficios entre otros, permitiendo que hayan variables que afecten los objetivos perseguidos en los diferentes sectores de la economía, contrayéndola de forma que las condiciones sean desfavorables para los diferentes agentes económicos.

Por otra parte, las reformas tributarias muestran que han interferido directamente en la economía, imponiendo obligaciones con el propósito de obtener mayores ingresos a menores costos (Lora, 2007), es decir, se centran en la perspectiva del recaudo como forma rápida de salir del paso y ajustar coyunturalmente sus

políticas económicas (Acosta, Mejía, Montoya, & López, 2012). En efecto, la variabilidad en reglas tributarias afecta la efectividad de las políticas y eficiencia del gasto público, ya que los cambios en la estructura tributaria se hacen por la premura de incrementar los recaudos a lo cual se suma que el sistema tributario colombiano se caracteriza por tener base estrecha, tipos impositivos nominales altos, múltiples exenciones y tarifas en IVA, y una alta evasión (Acosta, Mejía, Montoya, & López, 2012, pág. 96).

Adicional a lo anterior, la globalización también configura una de las posibles causas que han motivado las constantes reformas fiscales puesto que si bien, ha permitido que haya una integración del país con la comunidad internacional en los ámbitos político, social, cultural, comercial, financiero y económico, también ha exigido cambios en sus estructuras y en sus instituciones en orden a asegurar la eficiencia y desarrollo de los mercados. En tal sentido, algunos de esos cambios han seguido las directrices de organismos internacionales mediante la admisión de acuerdos políticos e institucionales. Tal es el caso de recomendaciones efectuadas por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM), la Organización Mundial de Comercio (OMC), la Organización para la cooperación y desarrollo económico (OCDE), entre otros, adoptados en pro de hacerle frente a crisis económicas y procurar el fortalecimiento de la institucionalidad, mejoramiento de las condiciones económicas del país, desregulación, liberación del comercio exterior y desarrollo de los mercados financieros y de capitales, aspectos éstos derivados desde hace tres décadas con el Consenso de Washington que se perfiló como “un nuevo enfoque del desarrollo en que se reconoce la importancia del Estado en crear marcos institucionales que faciliten la actuación de los mercados, pero con un alto grado de protección de los sectores más vulnerables de la sociedad” (Cuervo, 2003, pág. 74).

No obstante, cabe señalar que la adopción de estas medidas ha conducido a la consolidación del ideal neoliberal en el cual los mercados ejercen el papel dominante y se sobreponen sobre la soberanía y poder de los Estados, promoviendo intereses particulares y afectando el bienestar colectivo.

Así, las reformas tributarias de los últimos años han tenido como tendencia el basamento en tres pilares o criterios. Primero, desgravar el capital mediante el otorgamiento de incentivos o disminuciones en los tipos impositivos como mecanismo para la atracción de capitales extranjeros. Esto ha conducido a la competencia fiscal perniciosa entre países, ello es, la creación de mecanismos legales para disminuir los gravámenes que recaen sobre este tipo de rentas móviles y evitar que se localicen en otras jurisdicciones con tratamientos fiscales más preferentes. En segundo lugar y como consecuencia de lo anterior, se ha pretendido aumentar la tributación de las rentas menos móviles (rentas de trabajo y rentas inmobiliarias) y de ahí que se haya legislado en torno al aumento

en el número de contribuyentes y modificaciones al sistema de determinación de la base gravable. El tercer criterio que han seguido las últimas reformas tributarias, derivado de la economía de mercado, es la consolidación del recaudo proveniente de los impuestos sobre el consumo, principalmente el IVA, gracias a que son tributos que aseguran la eficiencia en su gestión, recaudo y control, la neutralidad y la no afectación al capital en tanto se repercuten a los consumidores.

Sumado a lo anterior y acorde con la dinámica de los mercados, los Estados vienen consolidando su red de tratados internacionales para evitar la doble imposición -CDI-. No obstante, dicha dinámica también ha incrementado el fraude y la evasión tributaria reflejada en la localización (ocultamiento) de inversiones en jurisdicciones no cooperantes (paraísos fiscales), el traslado de beneficios a países que ofrecen privilegios fiscales preferentes y el aprovechamiento indebido de los beneficios contenidos en los CDI. Esto ha conducido a que los Estados fortalezcan sus procesos de fiscalización y control de las obligaciones tributarias mediante la definición de medidas antiabuso en su normativa doméstica y a través de los mecanismos de intercambio de información tributaria con otros Estados.

De acuerdo con lo anterior, se pueden identificar dos vertientes frente al origen de las reformas tributarias. La primera corresponde a la proyección que establece la comunidad internacional en cuanto a integración política, social, cultural, tecnológica y económica de los países sobre la base del comportamiento de los mercados. La segunda y aparentemente menos importante, es la derivada de la demanda creciente de bienes y servicios públicos por parte de la población.

De esta manera, la lógica financiera de los mercados moldea los sistemas impositivos acorde con el comportamiento de los mismos. De ahí que Máttar (2000), al proponer un nuevo modelo en la dinámica natural de la economía de un país y establecer una adecuada redistribución de los ingresos, presenta que el objetivo que persiguen las reforma tributaria estructural, es generar nuevas alternativas de mercado, que permita la reducción del sesgo de la balanza comercial y establezca condiciones óptimas de equidad para con los intervinientes, con ello incidir de manera directa y generar cambios estructurales en la economía. En consecuencia, las reformas parten de la premisa básica de otorgar a los mecanismos de mercado preponderancia en el devenir económico, lo que forzosamente ha significado una menor participación directa e indirecta, del Estado en la vida económica del país. A contrario sensu, Marzi (1995) da una idea de lo que concibe como el objetivo general de las reformas que consiste en "establecer un nuevo marco institucional para las actividades económicas promoviendo cambios en las distintas formas asumidas por el proceso de regulación" (pág. 12). Desde esta perspectiva, se concibe que la reforma tributaria estructural, robustece la intervención del Estado en la economía, encontrando

posibilidades de desarrollo en procura de lograr su fin, mostrando con esto, que la economía está siendo jalonada mediante la intervención gubernamental, con la participación directa del marco jurídico establecido, en procura del mejoramiento de las condiciones de vida de los conciudadanos.

El concepto de reforma tributaria estructural.

Conviene separar y definir de manera previa las palabras que conforman el constructo reforma tributaria estructural para diferenciarlo de la reforma tributaria coyuntural. En tal sentido, el vocablo reforma concierne al hecho de modificar, reajustar y mejorar un proceso o algo en específico, en este caso lo referente a lo tributario; lo cual a su vez refiere al conjunto de disposiciones que regulan la relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes en virtud de la cual los segundos hacen aportes dinerarios al primero para financiar el gasto público y cumplen otros deberes con el ánimo de fortalecer la gestión del sistema impositivo. Por último, el término estructural señala el carácter esencial y de fondo que deben tener las reformas lo cual involucra el estudio de la población de un país o región, su sistema de relaciones y condiciones socio-económicas, sus modos de producción, en fin, la palabra estructural puede entenderse como la forma en que se organizan los elementos de un todo, en este caso, del sistema tributario de un país.

De acuerdo con lo anterior, lo estructural es diferente a lo coyuntural esto último atinente a los ajustes efectuados en un momento determinado y para hacerle frente a una cuestión en particular, ello es, depende de la conjugación de determinados elementos y circunstancias. Desde estas perspectivas y respecto de las reformas tributarias, Acosta, Mejía, Montoya, y López (2012) señalan que dependiendo del perfil, dichas reformas pueden ser Estructurales cuando buscan incrementos a corto, mediano y largo plazo en el recaudo y sus impactos permanecen en el tiempo, modificando la estructura y teniendo presente el ciclo económico; son Coyunturales si se preocupa más por modificar bases y tarifas para incrementar el recaudo por un lapso de tiempo, sin considerar los efectos y comportamientos del ciclo. (pág. 96)

Acorde con lo anterior, se identifican algunos aportes frente al concepto de reforma tributaria estructural. En primer lugar, Clavijo (2000) desvela, en términos económicos, que las reformas son "un conjunto de señales emanadas del ámbito macroeconómico bajo la forma de políticas de ajuste y reformas estructurales" (pág. 8) lo cual incluye entre otros aspectos, incentivos para favorecer la inversión extranjera, la desregulación y el saneamiento fiscal. Por otra parte, Jaramillo (1991) en referencia a los procesos de apertura económica, productividad industrial y desarrollo en Colombia, identifica un conjunto de reformas estructurales sustanciales adelantadas por el país en materia institucional, cambiaria, financiera y tributaria, entre otras, señalando al tiempo que estas reformas responden a una

nueva concepción del Estado, donde se redefinen claramente el propósito, la forma y su campo de acción. En cuanto al propósito del Estado se señala claramente que la acción del mismo no debe estar orientada a sustituir los mercados y las condiciones de competencia, sino, por el contrario, a promocionarlos. Con relación a la forma de intervención estatal, ésta se concibe desde la perspectiva de corregir las distorsiones del mercado y de complementarlo, existiendo consenso sobre intervenciones temporales, eficientes y restringidas en áreas compatibles con el desarrollo económico. Finalmente, en cuanto al ámbito de acción del Estado, éste se centra en el plano económico, en la creación de condiciones para el funcionamiento más eficiente de los mercados; y en el plano social, en la adquisición y fortalecimiento de capacidades -bajo el concepto de capital humano- como factor de crecimiento y desarrollo.

En tercer lugar, Arenas (2016) enseña que una reforma tributaria estructural “transforma y produce una nueva estructura del sistema tributario y, por tanto, genera efectos distributivos” (pág. 96). Con ello, diferencia este tipo de reformas de las modificaciones tributarias que suponen cambios simples en el esquema tributario y, en general, no contienen efectos redistributivos; y de las reformas tributarias que, si bien modifican la estructura tributaria, pueden generar variaciones en el recaudo y apunta a generar efectos redistributivos.

En cuarto lugar, González y Corredor (2016) precisan y condicionan que una reforma es estructural siempre y cuando considere “el balance neto impuestos/subsidios, desde el punto de vista de los hogares. Y si modifica las relaciones factoriales en el sentido definido por el legislador, desde la perspectiva de las empresas” (pág. 173). Para estos autores, la naturaleza estructural de una reforma tributaria se encuentra asociada con el conjunto de la política fiscal (impuestos y subsidios) y la estrecha relación entre las decisiones fiscales y el andamiaje gubernamental. Estos se encuentran configurados en la elaboración del presupuesto de un país, en pro de la estabilización de la economía, coadyuvando a la redistribución de los ingresos, donde se aporten condiciones favorables para la inversión, el mejoramiento de las condiciones de mercado y potenciar el cumplimiento de sus fines. En quinto lugar, Espitia y otros (2017) entienden que una reforma tributaria estructural “es un acto político, que sus normas afectan intereses no siempre compatibles y que es necesario superar los intereses particulares que conspiran contra la legislación tributaria suficiente, eficiente, progresiva y simple” (pág. 156). Se resalta de esta definición el acto político que constituyen las reformas toda vez que derivan de la representación que el legislador hace del pueblo -en quien reside el poder en el Estado Social de Derecho-, lo cual obligaría a que las mismas se ajustaran a las necesidades y demandas del pueblo como un acto de justicia. En tal sentido, la política fiscal debería basarse en la participación y el debate generalizado en las diferentes comunidades en orden a alcanzar consensos (Edmonds, 2015).

Ahora bien, Espitia y otros (2017) advierten sobre el hecho de que una reforma estructural tendrá detractores dado que no van en la misma vía de sus ideales o intereses pero que no obstante se debe convocar a las fuerzas políticas para que en el marco del principio de representación se orienten hacia la esencia de la reforma como acto político cuyo principal propósito es la resolución de conflictos sociales (educación, salud, saneamiento, medio ambiente, defensa, infraestructura, etc.). En sexto término, Ochoa (s.f.) resalta que una reforma tributaria es estructural en la medida en que “cumpla con los principios de equidad, progresividad, eficiencia, unidad de materia, legalidad y certeza” (pág. 2). Este mismo autor agrega los siguientes criterios que debe contener una reforma tributaria de carácter estructural: i) la existencia de un código fiscal que defina adecuadamente (sin vacíos normativos) los principios y elementos de cada tributo; ii) la unificación de las normas procesales de los tributos tanto de orden nacional como territorial y iii) la definición de normas y principios que permitan la suscripción de acuerdos y tratados internacionales.

Desde esta perspectiva, cabe señalar que la reforma tributaria estructural debe extender su alcance a los tributos del orden territorial y no limitar su aplicación a la revisión y ajuste de los impuestos nacionales. De ahí que, en referencia a una reforma deseable, Espitia et al. (2017) plantean que

[...]os impuestos al suelo y al urbanismo tienen un enorme potencial que no se ha aprovechado. Es necesario actualizar los catastros y crear incentivos para que las ciudades grandes y medianas mejoren los recursos provenientes de la dinámica urbana (participación en plusvalías, valorización, cargas, etc.). Sin restar autonomía a los municipios, la reforma tributaria puede incluir disposiciones que favorezcan el aumento de los tributos locales. Este es un componente fundamental de la integralidad del sistema tributario (pág. 154).

Por otra parte, Araujo (2016) entiende que una reforma tributaria es estructural cuando modifica el sistema impositivo para la resolución de los problemas estructurales de la economía mientras que Sánchez y Gutiérrez (1995), aunque no emplean la categoría estructural, si plantean dos criterios que determinan una reforma como exitosa: a) Que cumpla con los objetivos intermedios de una reforma tributaria, que es el de aumentar los recaudos tributarios mejorando o manteniendo los niveles de equidad, eficiencia y eficacia existentes antes de su implementación o, que logre aumentar la eficiencia, eficacia y equidad manteniendo los niveles de recaudos constantes y b) Que cumpla los objetivos básicos que, de acuerdo con las autoridades económicas, motivaron la reforma (pág. 9).

Ahora bien, debe recordarse que hacia el año 2015 en Colombia, se designó una comisión de expertos tributarios encargada de elaborar el diagnóstico sobre la estructura tributaria del país y propusieron una serie de ajustes con la

connotación de estructurales. En dicho diagnóstico, señalaron algunas debilidades del sistema impositivo que, vistos en sentido inverso, permiten concebir criterios característicos de una reforma estructural. En tal sentido, se espera que una reforma de esta naturaleza asegure un suficiente nivel de recaudo para proveer adecuadamente los bienes públicos por parte del Estado y financiar programas sociales orientados a disminuir los niveles de pobreza y desigualdad. Así, el esquema tributario debe satisfacer el principio de eficiencia, por una parte; y el de equidad por el otro, contribuyendo a la equidad horizontal de tal manera que sobre contribuyentes con situación fiscal similar recaiga la misma carga impositiva lo cual implica fortalecer el control de la evasión y utilizar los incentivos, excepciones, regímenes especiales y exenciones solo con la finalidad de mitigar el impacto de las contingencias sociales que generan desigualdad.

De igual manera, el sistema tributario debe favorecer la progresividad o equidad vertical, ello es, debe permitir que contribuyentes con mayor capacidad económica aporten más al fisco que aquellos con menor capacidad. Por otro lado, el sistema tributario debe promover la eficiencia económica, la formalización y competitividad empresarial al tiempo que debe garantizar los mecanismos expeditos para que la interpretación y aplicación de la norma no resulte compleja lo mismo que los procesos de fiscalización por parte de la administración tributaria.

En términos similares, Espitia y otros (2017) refieren que una reforma deseable estaría caracterizada por los principios de suficiencia en el recaudo para satisfacer las necesidades de gasto público a corto y largo plazo; simplicidad, eficiencia, claridad y transparencia, pero que en todo caso no afecten la equidad y progresividad del sistema. Así, la simplicidad no puede sustituir el principio de equidad con lo cual resulta claro que estos principios se contraponen y que en sociedades con altos niveles de desigualdad como la colombiana y la latinoamericana la simplicidad “no debe obviar cierta complejidad cuando los requerimientos de equidad la demanden. La simplicidad extrema lleva a una unificación de tasas que contradice la progresividad” (Espitia, y otros, 2017, pág. 153) lo cual exige ciertas diferenciaciones entre los contribuyentes y privilegiar la tributación directa en orden a asegurar la progresividad y justicia del sistema impositivo, principalmente aquellos impuestos que recaen sobre el capital y los dividendos más que sobre las rentas de trabajo.

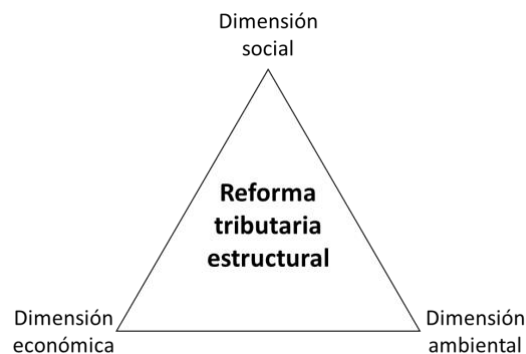
En la misma línea, Edmonds (2015) postula como principios fundamentales de una reforma tributaria la equidad, la eficiencia y la simplicidad. No obstante, identifica en el trabajo de Henry (2009) otros dos: sostenibilidad y coherencia de las políticas. El primero hace referencia a que “el sistema tributario debería tener la capacidad de satisfacer las necesidades cambiantes de ingresos del gobierno de manera continua sin recurrir a impuestos ineficientes” (pág. 397); mientras que

el segundo exige “reconocer que las reglas en una parte del sistema no deben contradecir las de otra parte del sistema” (pág. 397). Por último, el sistema impositivo debe depurarse de exenciones y beneficios fiscales no justificados pues contribuyen a concentrar la riqueza y el ingreso, además de permitir compensar la erosión en el recaudo de algunas fuentes de ingresos públicos originada por variables exógenas como la caída internacional de los precios de ciertos productos (Espitia, y otros, 2017).

Sobre el concepto de reforma tributaria estructural: Una propuesta de resignificación

Lo expuesto en el apartado anterior, permite develar aspectos importantes para entender una reforma tributaria estructural y el fin que persigue, el nivel de alcance de objetivos propuestos, las formas, los tiempos, el uso moderado de los recursos en el tema de la efectividad, la imparcialidad con los intervinientes dentro del marco de la justicia, entre otros, desde una forma coherente de implementar cambios en las estructuras económicas de un país. No obstante, el criterio de recaudo no es el único a tener en cuenta en lo que se espera de una reforma tributaria estructural puesto que más importante aún es el impacto social en tanto satisfaga necesidades básicas de la población y asegure el disfrute de libertades fundamentales. Sobre la base de estos argumentos, se aportan algunos elementos fundamentales de lo que debiera ser una reforma tributaria estructural la cual debe formularse atendiendo tres perspectivas o dimensiones fundamentales: social, económica y ambiental (ver figura 1).

Figura 1. Dimensiones de una reforma tributaria estructural



Fuente: construcción propia (2018)

En tal sentido, el primer elemento que subyace en una reforma tributaria estructural tiene que ver con la necesidad de contrarrestar los niveles de desigualdad y de concentración de la riqueza, asunto este de la perspectiva social. Así, la política fiscal en su conjunto (impuestos y gasto público), debe tener la fuerza suficiente para resolver estos conflictos sociales y ello exige que se moldee sobre la base de la progresividad y equidad, tanto en el recaudo como en la asignación del gasto público. No obstante, estos actos políticos deben ajustarse

a los requerimientos que establece la Constitución Política, en pro del principio de legalidad, con el fin de superar los intereses particulares y velar por que la razón de ser de las reformas tributarias estructurales este dirigida a una mejor reasignación de los recursos, permitiendo ser destinados al mejoramiento de la calidad de vida de la población y no atenten contra los principios de equidad, eficiencia, y progresividad. Lo anterior implica, que “los objetivos primarios del sistema de impuestos y transferencias, para aumentar los ingresos y proporcionar asistencia a los necesitados, no deben verse comprometidos por otros objetivos de política”. De acuerdo con lo anterior, Giraldo et al. (1009) señalan que se entiende que toda persona tiene la obligación de contribuir cuyo principio general es que

el ciudadano contribuye de acuerdo con lo que tiene, lo que gana, o el valor de la transacción económica que realiza, y recibe bienes y servicios del Estado de acuerdo con su necesidad. En este caso la relación entre el individuo y el Estado es la de un ciudadano que tiene obligaciones, entre ellas la de pagar impuestos, y que también tiene derechos frente al Estado. Estos derechos los exige en su condición de ciudadano, y son una obligación del Estado (p. 155).

Ciertamente, variables socio-económicas tales como la exposición demográfica, el crecimiento y desarrollo de la economía, la expansión de los mercados, la creciente demanda de bienes y servicios públicos por parte de la población, entre otras, requieren recursos para financiar los diferentes programas y proyectos que en estos ámbitos diseñen y ejecuten los Estados y consecuentemente las cargas tributarias deben aumentar. En todo caso, se debe garantizar un modelo impositivo y de distribución del gasto público que resulte sostenible y progresivo en términos económicos y fiscales, sustentable en términos ambientales y que promueva el bienestar general de la sociedad bajo principios de justicia y equidad en términos sociales.

Lo anterior implica resolver la contraposición implícita entre equidad y eficiencia mencionada anteriormente, entre sistemas tributarios simples y complejos, guardando en todo caso el equilibrio entre imposición directa e indirecta, la sostenibilidad fiscal, el crecimiento económico y el bienestar social. De acuerdo con lo anterior, un sistema tributario simple asegura la eficiencia en su gestión, pero puede lesionar la equidad al no consultar la capacidad contributiva de los contribuyentes y al establecer el mismo tratamiento independientemente de las condiciones socioeconómicas de los mismos. Por el contrario, un sistema que privilegie la equidad se basa en la diferenciación de los contribuyentes, el establecimiento de tratamientos diferentes lo cual hace menos eficiente el sistema, pero más justo.

De ahí que, para una sociedad como la latinoamericana y la colombiana, en las que se mantienen grandes brechas de desigualdad y problemas de distribución del ingreso, se considera necesario enfatizar en la equidad y la progresividad, por lo menos hasta que se superen este tipo de conflictos sociales, para lo cual adquiere gran relevancia la tributación directa sobre el capital, rentas de trabajo y rentas inmobiliarias. Esto no conduce per se a una afectación del crecimiento de la economía o a un desincentivo de la inversión. Como señala Bachelet (2014)

la tributación es sólo uno de los elementos que inciden sobre la inversión. Los atributos más relevantes que afectan la inversión son: la cohesión social y la estabilidad política; la calidad y credibilidad de las instituciones públicas; la accesibilidad y competitividad de los mercados, entre otros, los financieros; la infraestructura y una adecuada legislación económica (pág. 4).

En este orden de ideas y desde la perspectiva económica, las decisiones que se toman en virtud del aumento o disminución de los impuestos deben ser lo suficientemente eficientes para incentivar el recaudo y poder lograr el hecho de que, a menor impuesto, haya un mayor recaudo, así mismo concebir un país atractivo para la inversión extranjera, con políticas públicas atractivas y una carga tributaria que no afecte tanto la renta de las personas.

De esta manera, puede señalarse que una reforma tributaria es estructural cuando se fundamente en y fortalezca los principios de suficiencia del recaudo, equidad, progresividad y eficiencia. Asimismo, debe contribuir a moderar los ciclos económicos, procurar elevar el nivel del ingreso nacional, mejorar la redistribución del ingreso, proveer bienes públicos, resolver conflictos sociales, aumentar el empleo y favorecer el crecimiento económico. De ahí que Schumpeter (1918) citado en Dom y Miller (2018) sugiriera que “los impulsores del cambio social, económico y político solo podían entenderse al apreciar cómo los estados habían enfrentado los desafíos de recaudar y gastar fondos públicos” (pág. 24).

Es claro que las reformas tributarias estructurales tienen un fuerte matiz en las decisiones políticas, tendientes a mejorar las condiciones económicas de los Estados, estas reformas analizan las necesidades coyunturales y aportan a su mejoramiento, redirigiendo el rumbo económico de los Estados y creando mejores condiciones de vida para sus ciudadanos. Así, una reforma tributaria estructural evalúa en qué medida las estrategias consagradas en la misma son lo suficientemente favorables para el fisco y el mercado, tanto en temas financieros, comerciales, tributarios, sociales y laborales. De ahí que resulte inoportuno adoptar modelos fiscales externos puesto que las circunstancias históricas, económicas, políticas, sociales y culturales cambian de un Estado a otro. Al respecto, Dom y Miller (2018) advierten que “ha habido y sigue habiendo una

fuerte influencia de las ideas del Norte Global sobre la reforma de los sistemas tributarios que pueden no ser necesariamente apropiados para las necesidades de los países en desarrollo” (pág. 27) cuyo contexto es diferente y ello exige en consecuencia, modelaciones diferentes de sus políticas fiscales.

Adicional a lo anterior, otro elemento que sustenta el concepto de reforma tributaria estructural refiere al control de la evasión y el fraude en materia tributaria lo cual implica el fortalecimiento de las capacidades de las administraciones tributarias y de los mecanismos legales para hacerle frente a estos flagelos que vuelven el sistema tributario inequitativo al permitir a determinados contribuyentes ocultar sus hechos generadores, trasladar beneficios a otras jurisdicciones o implementar estructuras de planificación agresivas que erosionan las bases del recaudo y reducen las posibilidades de una mayor inversión social por parte de los Estados. Adicional a lo anterior, los movimientos de capitales y la realización de operaciones en o desde jurisdicciones con tratamientos tributarios preferentes implica la pérdida de recursos para la economía local y aumentan las desigualdades socio-económicas, todo lo cual, en términos tributarios, afectan el principio de suficiencia en el recaudo. No obstante, el control de la evasión y el fraude en materia tributaria debe ir acompañado con el fortalecimiento de la legitimidad de las instituciones del Estado y de la gestión de los recursos públicos, ello es, la reinversión, no malversación y equitativa asignación del gasto público, puesto que como afirman Dom y Miller (2018), “el cumplimiento de los contribuyentes se ve afectado por la legitimidad del Estado” (pág. 24).

Ahora bien, para fortalecer este principio, se debe avanzar también en la creación de mecanismos legales que por un lado, eviten la descompensación del presupuesto público por la fluctuación de variables externas como el precio y; por el otro, permitan aprovechar nuevas fuentes de ingresos tributarios tales como el mercado electrónico, las operaciones con criptomonedas y criptoactivos, movimientos transfronterizos de capitales y beneficios empresariales, prestación internacional de servicios y venta de tecnología, etc.

Por último y en la perspectiva ambiental de las reformas, cada vez se hace más urgente la necesidad de que los Estados, las unidades productivas y los ciudadanos sean responsables con el medio ambiente. El problema del calentamiento global, la sobreexplotación de los recursos naturales y la destrucción de la diversidad de ecosistemas existentes, instan a tomar medidas a todo nivel, inclusive en el fiscal. De ahí que una reforma tributaria estructural deba contemplar impuestos y mecanismos legales orientados hacia el cuidado y protección del medio ambiente y por ende de la salud de las personas. En tal sentido, los impuestos denominados “verdes”, empiezan a ofrecer ciertas ventajas como correctores de los impactos ecológicos causados por las actividades productivas y los hábitos de consumo. Impuestos a la emisión de gases, a la

utilización de material plástico, las tasas de compensación, entre otros instrumentos, apuntan a estos fines.

En consonancia con esto y en el marco de la Agenda 2030 de Naciones Unidas para el desarrollo sostenible, Naciones Unidas-CEPAL (2018) proponen una vinculación de algunos de los objetivos del desarrollo sostenible -ODS- concernientes al medio ambiente con nuevas alternativas de tributación que fortalezcan los fiscos pero que además sirvan para atenuar los impactos ecológicos (ver tabla 1).

Tabla 2. Alternativas innovadoras de política tributaria vinculadas con un conjunto de ODS seleccionados

Objetivo del desarrollo sostenible	Reforma de política tributaria
1. Agua limpia y saneamiento	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos sobre la extracción de agua • Tarifas de saneamiento
2. Energía asequible y no contaminante	<ul style="list-style-type: none"> • Gravámenes energéticos • Incentivos para la utilización de energías renovables
3. Trabajo decente y crecimiento económico	<ul style="list-style-type: none"> • Incentivos tributarios para el consumo y la producción eficiente • Reducción de gravámenes distorsivos sobre el factor de trabajo
4. Industria, innovación e infraestructura	<ul style="list-style-type: none"> • Motivación de la inversión privada en investigación y desarrollo (i+D) de tecnologías verdes por medio de incentivos fiscales
5. Reducción de las desigualdades	<ul style="list-style-type: none"> • Incremento de la progresividad de los sistemas tributarios
6. Ciudades y comunidades sostenibles	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos ambientales: contaminación sonora, del aire y del agua • Impuestos sobre la generación de residuos
7. Producción y consumo responsables	<ul style="list-style-type: none"> • Incentivos económicos para el uso eficiente de los recursos naturales: gravámenes sobre la forestación, • Impuestos sobre la generación de basura • Impuestos sobre la utilización de bolsas plásticas

Fuente: (Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2018).

Ahora bien, estos fundamentos conducen a señalar que una reforma tributaria estructural podría tardar algún tiempo en implementarse dados los cambios que produce no solo sobre el sistema impositivo sino también sobre la base de la sociedad y de la economía en su conjunto. En tal sentido, conviene considerar la gradualidad (económica, operativa y política) de la reforma tributaria estructural en su implementación para asegurar su éxito. Arenas (2016) expone respecto a la gradualidad de las reformas que

En primer lugar, está la dimensión económica, ya que el aumento gradual de los impuestos es recomendable para que la actividad económica pueda absorberlo de mejor manera. En segundo lugar, también es recomendable la gradualidad en la implementación operativa, según las capacidades de la institucionalidad pública [...]. En tercer lugar, en el ámbito de la economía política, un aumento de la carga tributaria trae consigo una serie de negociaciones para lograr su aprobación e implementación, las que son más factibles de gestionar cuando los cambios marginales anuales son graduales y moderados" (pág. 205).

Tras el abordaje de los anteriores elementos respecto al contexto de las reformas tributarias estructurales, queda plantear a manera conclusiva las consideraciones que se presentan en el siguiente acápite.

Conclusiones

De acuerdo con los análisis efectuados, las reformas tributarias de los últimos años en Colombia y América Latina se centran en la creación de impuestos, modificaciones en los sistemas tarifarios, limitación de deducciones, exenciones y exclusiones en orden a aumentar el recaudo, pero sin privilegiar suficientemente los principios fundamentales de la tributación para que de esta manera se constituya en cambios estructurales y de largo plazo.

Si bien es cierto, las reformas tributarias deben atender la dinámica de la economía y de los mercados, no debe descuidarse que más importante aún es la perspectiva y alcance social que tienen, toda vez que la tributación como acto político, se debe orientar -mediante el gasto público y programas estatales- a resolver conflictos sociales y asegurar el disfrute de derechos y libertades fundamentales consagradas en las Cartas Políticas como base esencial del Estado Social de Derecho. Adicional a lo anterior, las reformas tributarias deben servir para redistribuir la renta y la riqueza, controlar los ciclos de la economía, corregir externalidades negativas de la economía y del mercado, potenciar los diferentes factores de producción y favorecer el crecimiento económico social y ambientalmente sostenible.

Por último, dadas las condiciones socioeconómicas de la sociedad latinoamericana, resulta relevante desarrollar adecuadamente los principios de la tributación a través de las reformas, principalmente los de eficiencia y equidad, puesto que enfatizar el primero siguiendo la tendencia de la economía del mercado, podría aumentar las brechas de desigualdad social. De esta manera, las reformas deben permitir mitigar el impacto de las contingencias y diferencias sociales en la población asegurando un esquema de derechos iguales para todos.

Referencias

- Acosta, L. J., Mejía, C. A., Montoya, J. E., & López, J. C. (2012). ¿Han sido eficientes y exitosas las reformas tributarias en Colombia en el periodo 1990-2009? *Perfil de Coyuntura Económica*(20), 87-126.
- Araujo, F. N. (18 de diciembre de 2016). Una reforma tributaria estructural. Obtenido de <http://www.senado.gov.co/minisitiopresidencia/item/26332-una-reforma-tributaria-estructural>
- Arenas, A. (2016). Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Azis, H. A., Laili, N., & Prihantono, G. (2016). The impact of fiscal policy impact on income inequality and economic growth: A case study of District/City in Java. *Journal of Indonesian Applied Economics*, 6(2), 229-244.
- Bachelet, M. (2014). Historia de la Ley N° 20.780 Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce. Santiago de Chile. Obtenido de <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>
- Clavijo, F. (2000). Reformas económicas en México, 1982-1999. México: Comisión Económica para América Latina y el Caribe; Estrategia y Análisis Económico, Consultores, S.C. y Fondo de Cultura Económica.
- Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria. (2015). Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Bogotá.
- Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. (2015). Diagnóstico de los problemas que afectan al sistema tributario colombiano. Obtenido de <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/06/informe-al-ministro-de-hacienda-junio-3-de-2015.pdf>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2010). La hora de la igualdad. Brechas por cerrar, caminos por abrir. Brasilia: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Cuervo, J. I. (2003). La reforma del Estado y el ajuste estructural en América Latina. El caso de Colombia. *Revista Opera*, 3(3), 67-110.
- Dom, R., & Miller, M. (2018). Reforming tax systems in the developing world. What can we learn from the past? Obtenido de <https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/resource-documents/12280.pdf>
- Edmonds, R. (2015). Structural tax reform: what should be brought to the table? *Australian Tax Forum*(30), 393-409.
- Espitia, J., Ferrari, C., Hernández, G., Hernández, I., Reyes, L., Villabona, J. O., . . . Zafra, G. (2017). Sobre la reforma tributaria estructural que se requiere en Colombia. Reflexiones y propuestas. *Revista de Economía Institucional*, 19(36), 149-174.
- Flórez, L. B. (2001). Colombia tras diez años de reformas políticas y económicas. *Cuadernos de Economía*, 20(34), 31-55.
- Giraldo, C., Bautista, J., Mórtigo, D., Perilla, M., & Saray, H. (2009). *Finanzas Públicas en América Latina: La economía política* (2a ed.). Bogotá: Ediciones desde abajo.
- Gómez-Sabaini, J. C. (2006). Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

- González, J. I., & Corredor, F. (2016). La reforma tributaria no es estructural ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18(34), 173-200.
- Granger, C., Hernández, Y., Ramos, J., Toro, J., & Zárate, H. (2018). La postura fiscal en Colombia a partir de los ajustes a las tarifas impositivas. *Borradores de Economía*. Banco de la República, 1-32.
- Hurtado, J. (2010). *Metodología de la Investigación. Guía para la comprensión holística de la ciencia* (4a ed.). Bogotá-Caracas: Ediciones Quirón.
- Jaramillo, H., & Fuentes, A. (1991). Apertura Económica, productividad industrial y desarrollo: El caso colombiano. En A. Di Filippo, & I. Figueroa (Edits.), *Seminario-Taller Coordinación de políticas de fomento de la competitividad y nuevos desafíos para la integración regional* (págs. 211-232). Santiago de Chile: Instituto latinoamericano y del caribe de planificación económica y social (ILPES); Agencia española de cooperación internacional (AECI) y Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).
- Junguito, R., & Rincón, H. (2004). La política fiscal en el siglo XX en Colombia. Recuperado el 12 de mayo de 2018, de http://www.cid.unal.edu.co/ocse/documentos_biblioteca/Politica%20fiscal%20en%20el%20siglo%20XX%20en%20Colombia.pdf
- Lora, E. (2007). *El estado de las reformas del Estado en América Latina*. Washington: Banco Mundial.
- Marzi, B. (1995). *Reformas estructurales y política de estabilización*. Lima: Universidad del Pacífico y Consorcio de investigación económico.
- Máttar, J. (2000). Inversión y crecimiento durante las reformas económicas. En F. Clavijo (Ed.), *REformas económicas en México, 1982-1999* (págs. 156-256). México: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL); Estrategia y análisis económico, consultores, S.C. y Fondo de Cultura Económica.
- Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2018). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.
- Ochoa, C. M. (s.f.). Reforma tributaria estructural. "Sofismas y verdades". Informe comisión de expertos. Obtenido de <http://www.unaula.edu.co/sites/default/files/REFORMA%20ESTRUCTURAL-%20SOFISMAS%20Y%20VERDADES.pdf>
- Ossa, C. (2004). Estructura Tributaria y Sistema de Privilegios. En D. y. Plataforma Colombiana de Derechos Humanos (Ed.), *Reelección; El embrujo continúa* (págs. 20-26). Bogotá: Ediciones Antropos Ltda.
- Pérez, C. M. (29 de Febrero de 2016). ¿Qué es una reforma es una reforma esructural? (D. D. MArtinez, Entrevistador)
- Sánchez, F., & Gutiérrez, C. (1995). *Casos de éxito de reformas fiscales en Colombia: 1980-1992*. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).