

Tendencias en la educación contable desde el punto de vista de la materia tributaria

Trends in accounting education from the point of view of tax matters

Diana Carolina Caicedo Enríquez¹

German Cañon Farieta²

Giovanny Bermúdez Mendoza³

Resumen

La estructura Tributaria de los países tiene como fin atender el gasto público, para esto se tiene una estructura tributaria impositiva compuesta por Leyes, Decretos, Decretos reglamentarios y otros; los cuales están plasmados en lo que en algunos países se denominan el Estatuto Tributario (ET). Por lo tanto, el presente artículo tiene como objetivo principal analizar las tendencias en la educación contable desde el punto de vista de la materia tributaria. Así uno de los resultados más relevantes fue si bien los tributos son la fuente principal de recaudo son un tema complejo por lo cual la administración tributaria debe seguir profundizando en cómo se deben regir los impuestos fundamentalmente en lo relacionado con el recaudo óptimo y en la progresividad de los mismos.

Palabras clave: impuestos, progresividad, regresivo, gobierno, igualdad.

Abstract

The tax structure of the countries is intended to meet public spending, for this there is a tax structure composed of Laws, Decrees, Regulatory Decrees and others; which are embodied in what in some countries are called the Tax Statute (TS). Therefore, the main objective of this article is to analyze trends in accounting education from the point of view of tax matters. Thus, one of the most relevant results was, although taxes are the main source of collection, they are a complex issue for which the tax administration must continue to deepen how taxes should be governed fundamentally in relation to optimal collection and progressivity.

Keywords: taxes, progressivity, regressive, government, equality.

Introducción

Etimológicamente la palabra impuesto tiene su origen en el término latino impositus, el cual era un tipo de tributo obligatorio generalmente de carácter pecuniario y regido por el

¹ Abogada y contadora pública. Especialista en Derecho Tributario. Maestrante en Derecho de Estado con Énfasis en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia. Correo: dcaicedoe@unal.edu.co

² Ingeniero Ambiental. Especialista en Educación y Gestión Ambiental de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas. Correo: germancaf22@gmail.com

³ Licenciado en ciencias sociales con Énfasis en Educación Básica y Media. UPN. Especialista en Estado, Democracia y Gobierno. CLACSO Estudios en Economía laboral y sociología del trabajo. Universidad la Salle. Correo: nawallazul@gmail.com

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

derecho público; se caracteriza según el Banco de la Republica por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte del Estado en sus distintos niveles según la estructura en cada país. No obstante, el concepto hace referencia al tributo que se establece y se demanda según sea la capacidad financiera de aquellos que no están exentos de pagarlo. De ahí que los impuestos surgen exclusivamente por “potestad del Estado” para imponerlo, con el objetivo de financiar sus actividades. Su principio rector, se denomina “Capacidad Contributiva”, este sugiere que quienes más tienen deben ser quienes aporten mayormente al financiamiento estatal, para que de este modo se logren consagrar los principios constitucionales de equidad y el social de la libertad (Jaramillo & Balbín, 2017).

En el caso colombiano la Constitución Política en su Capítulo 5, establece los deberes y obligaciones, y expresa en su artículo 95 lo siguiente:

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano:” Estableciendo en su Numeral 9 “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (Constitución Política de Colombia, 1991).

De esta manera se determina la obligación de tributar, como una forma de contribuir o aportar al Estado, estos tributos son recaudados por la Administración Pública directamente o a través de los entes encomendados a esta labor, esto teniendo en cuenta que la política fiscal tributaria es la principal fuente de financiación de los gobiernos.

Cuando se habla de los tributos se debe aclarar que estos se encuentran diferenciados en tres categorías que son: impuestos, contribuciones y tasas, y esta clasificación se da por la obligatoriedad de su pago; esto genera que los Gobiernos tengan un sistema impositivo definido, donde el derecho tributario es el que lo regula.

Para Lozano y Cabrera (2010), el análisis de la sostenibilidad fiscal es oportuno para los gobiernos que han venido implementando políticas fiscales con el fin de compensar los efectos de la crisis financiera internacional, donde se considera la solvencia futura de sus finanzas públicas, la caída de la actividad económica a nivel global, como se verá su recuperación y acciones macroeconómicas a tomar. Según el autor en Colombia primero se toman las decisiones de gasto y luego se propicia la necesidad de aumentar los impuestos para asegurar la financiación.

También se debe tener en cuenta, que en Colombia y muchos países de Latinoamérica los pequeños contribuyentes son mayoría, el estudio de la tributación de estos pequeños contribuyentes han determinado que la tributaria oscila entre regímenes de sistemas simplificados y sistemas generales. Para los simplificados se concentra en las motivaciones a favor de la cultura tributaria, donde es importante que todas las personas contribuyan sean

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

grandes o pequeñas, según lo expresa (Lozano, 2014; Hernández, Franco, Canabal, Sánchez y D'Andreis, 2017).

En Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), es el encargado de administrar, controlar y fiscalizar los impuestos de orden nacional, no sólo realiza recaudo por concepto de estos, sino también, genera ingresos por concepto de sanciones e intereses moratorios, cuando en sus procesos de fiscalización detecta inconsistencias en la liquidación y pago de impuestos por parte de los contribuyentes (Grant Thornton, 2018; Durán, 2018).

Teniendo en cuenta que los tributos son obligatorios y el incumplimiento del pago genera sanciones pecuniarias elevadas inclusive embargos de bienes materiales; es necesario que los contribuyentes (Personas naturales o jurídicas), tengan mecanismos encaminados a cumplir con la prestación tributaria; además los intereses y las sanciones que la DIAN aplica por errores en la liquidación y presentación de impuestos, generan sobrecostos a las personas naturales y jurídicas, por lo que deben contar con un departamento o asesoramiento tributario permanente, con profesionales éticos, con una formación disciplinar amplia y suficiente, con capacidades de análisis, toma de decisiones, actualizados constantemente en razón a los múltiples cambios que se generan en materia tributaria a nivel de los gobiernos.

Por lo anteriormente expuesto, el plan de estudios debe ser pertinente para que posibilite que el programa de Contaduría Pública responda a las necesidades y expectativas del medio, contribuyendo al desarrollo del objeto de estudio de la disciplina contable. Este objeto se define como el estudio de los hechos económicos con el fin de cuantificarlos y presentar información financiera para la toma de decisiones económicas de los diferentes agentes y el control de los recursos vinculados (Hernández, 2016).

Como los países son autónomos en su reglamentación tributaria, generando diferencias marcadas en las leyes estipuladas por cada Gobierno, se analizan las tendencias a nivel nacional y de los países de latinoamericanos, para lograr una optimización de los contenidos curriculares, generando así un interés en el estudiante de profundizar y especializarse en el área de los impuestos.

La diversidad de los impuestos a nivel municipal, departamental y nacional en Colombia hace que las entidades de educación superior estén en constante investigación para ofrecer programas eficientes, actualizados y competitivos en el mercado, proyectándose a nivel internacional, con el fin de ofrecer una educación con alta calidad (Cardona, Lamadrid y Brito, 2018).

Tomando en cuenta las tendencias más importantes encontradas, se evalúa un plan de estudios óptimo que forme competencias en los estudiantes de pregrado y les de las capacidades profesionales y personales en conocimientos de normas tributarias, ética profesional, capacidad e interés de estar permanentemente actualizado, así como aptitud

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

crítica y analítica que les permita contribuir a los diferentes agentes económicos en la optimización de sus recursos y en el cumplimiento de sus obligaciones con el Estado.

Otro factor determinante para generar una actualización curricular es el impacto que generan en la tributación la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad en Colombia a partir del año 2015, 2016 y 2017 según el grupo a que correspondan los obligados a llevar contabilidad, en este aspecto, Samper (2018) en su artículo, Afectación de la base gravable de impuestos por convergencia a normas internacionales de contabilidad expresa que existe un riesgo inminente de que se impacte la base gravable del impuesto a la renta por aplicación de las normas internacionales de contabilidad, debido a que la DIAN siempre está interviniendo, igualmente en el Estatuto Tributario, en algunos casos remite el uso de normas contables anteriores para la determinación de costo, valores patrimoniales en el impuesto de renta y complementarios.

Fajardo y Martínez (2014) en su artículo Normas tributarias al servicio de la contabilidad y su impacto en la nueva era de la información financiera nos indica:

Las normas tributarias han sido la materia prima para elaborar la Contabilidad en Colombia y su deslinde esta ofrecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, que trae consigo impactos cuantitativos y cualitativos. Los impactos cualitativos se reflejan en un cambio en la planeación fiscal de las empresas, un aumento en los litigios de la administración tributaria y un incremento en los costos informáticos de actualización de los sistemas de información; y el impacto cuantitativo recae en cabeza de los socios al generarse una utilidad que siendo susceptible de ser distribuida como ingreso no constitutivo de renta pierde beneficios por limitantes que se establecen en el estatuto tributario (Fajardo y Martínez, 2014, pág. 20).

Este documento estará integrado por un análisis de la parte sustancial de los cambios en la materia gracias a lo cual se podrá llegar a las conclusiones.

Tendencias temáticas en publicaciones en materia tributaria

La Administración Tributaria

La administración tributaria es la encargada de aplicar el sistema fiscal, que se compone de asegurar el cumplimiento de la ley fiscal para todos los contribuyentes, determinar el nivel de recursos que debe disponer el sector público a partir de los recaudos fiscales, garantizar el cumplimiento de las leyes a través de la valoración de los activos sujetos a tributación, realizar gestión de las liquidaciones tributarias entre otros.

El análisis del ingreso como fuente de la tributación y el control de este se vuelven clave en materia de administración tributaria para los países, y a continuación se presentan los siguientes aspectos:

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

En los países de América Latina una de las características económicas más documentadas se refiere a los altos niveles de desigualdad en la distribución del ingreso de los hogares. La gran concentración del ingreso y de la riqueza en pocas familias aparece como una marca distintiva de la región, aunque aún son escasos los avances que permiten adelantar el análisis riguroso de la concentración y la comparación entre los países de la región y otras regiones (Amarante y Jiménez, 2016).

Para, Amarante y Jiménez (2016), los estudios enfocados en el análisis de los tramos más ricos de la población, resultan útiles en la medida que permite ver la desigualdad, reflejada en la concentración de los ingresos en una población y comparada con los ingresos de la sociedad, datos reunidos de las declaraciones tributarias y de encuestas a hogares de aquellos que no tributan.

Para los autores en América Latina, los estudios sobre los ingresos y su participación en los aportes de la recaudación del impuesto de renta son recientes, mientras en el mundo desarrollado se ha avanzado de manera notable. Estos estudios resultan muy importantes pues da luces a las reformas tributarias para aumentar la recaudación y el alcance efectivo de los impuestos sobre los individuos de más altos ingresos, lo cual daría mejor estructura y composición y mejoraría el efecto distributivo de los sistemas tributarios.

Otro aspecto importante de la administración tributaria es garantizar el recaudo fiscal, que proviene de las diferentes cargas fiscales de los contribuyentes, diferentes estudios sobre el recaudo de los impuestos se muestran a continuación:

De acuerdo con Gómez y Morán (2016), los países en América Latina a pesar de ser diferentes, las cargas tributarias han aumentado en la gran mayoría de estos, se refiere a que los impuestos que más aumentan son en primer lugar el impuesto al valor agregado (IVA), seguido del impuesto sobre de renta (ISR). Entre 1990 y 2012 la carga tributaria aumentó en la gran mayoría de países de América Latina en términos porcentuales del PIB, pasando de 13.6% a 20.7% del PIB.

En algunos países el incremento en la carga tributaria se da por reciprocidad fiscal que consiste en que el gobierno incrementa los impuestos si aumenta la cantidad y la calidad de los servicios sociales que brindan a la sociedad (Fjeldstad & Ngalewa, 2009).

Los países de América Latina que más recaudaron ingresos tributarios entre 1990 y 2012 en porcentaje del PIB, están Argentina (37,3) y Brasil (36,3), los países que menos recaudaron ingresos fueron Guatemala (12,3) y Venezuela (13,7). El IVA basado en el modelo que aplican los países de Europa Occidental, y el impuesto sobre la renta basado en el modelo norteamericano, ayudaron en la evolución de las estructuras tributarias, como consecuencia de cambios estructurales en la economía de los países de América Latina. El IVA genera tarifas entre el 10% y 20%; así como 0% para exportaciones y los bienes de la canasta básica exentos, eran tarifas fuente estable de recursos. El IVA se aplica inicialmente a los bienes físicos y algunos servicios finales, incluyendo posteriormente el

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

gravamen a los servicios intermedios y finales, situación que aumentó su recaudo (Cornia *et al.*, 2011).

Ahora bien, respecto a operaciones exentas, México, Colombia, Ecuador, Nicaragua, son los países con mayor cantidad de operaciones exentas de IVA. La evasión impositiva no permite que los países latinoamericanos realicen el recaudo que presupuestalmente se podría recaudar.

Hace algunos años, en América Latina, el impuesto sobre la renta tenía el carácter de cédular, que grava por separado las diferentes rentas que perciben las personas naturales; adicionalmente, existían rentas exentas, y exoneraciones, especialmente en la renta de capital (Moran y Gómez, 2007).

En el caso del impuesto sobre la renta para personas jurídicas, se limitan algunos incentivos tributarios, se introduce un impuesto mínimo sobre los ingresos societarios, se incluyen normas para impuestos de tipo internacional (precios de transferencia, paraísos fiscales, rentas de no residentes), y se impulsan convenios para intercambiar información entre países para combatir la evasión.

Lo anterior ha hecho que el recaudo en el impuesto sobre la renta se aumente y ocupe el segundo en la estructura tributaria luego del IVA, en contraste el impuesto al patrimonio en los últimos años ha sido reconocido como una herramienta viable para generar recursos tributarios a bajos costos de administración tributaria, aunque al principio fue ignorado en los sistemas tributarios; por lo tanto si se da una mejora en el IVA, permitiría complementar y fortalecer el impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas junto con el impuesto al patrimonio, pueden generar reformas tributarias tendientes a mejorar el balance entre los impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre transacciones financiera, de capital, bienes inmuebles (predial- municipal), a la riqueza o patrimonio es lo que compone los impuestos en América Latina.

Otro ingreso fuente de financiación de los países latinoamericanos son los obtenidos por la explotación de recursos naturales. El período 2003-2010 fue mejor que el período 1990-2003, respecto de la participación en las rentas económicas, lo anterior debido a una mejor efectividad en las actividades extractivas (Moran y Gómez, 2007). El hecho de que un país dependa económicamente únicamente de la explotación de recursos naturales es riesgoso para su sostenibilidad.

El impuesto a las transacciones financiera es de fácil administración, el recaudo lo realizan los intermediarios financieros, y no interviene el contribuyente; adicionalmente dicho tributo puede suministrar información del contribuyente, que posibilita obtener información de otros impuestos. Existen otros impuestos mínimos del impuesto sobre la renta, los cuales se calculan con base en el valor de los activos renta presuntiva; y otros que toman como base el valor total de los ingresos brutos.

Dentro de los retos que todavía enfrenta la política tributaria en los países de América Latina, está mejorar el desarrollo del impuesto a la renta a personas naturales y la

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

dependencia de algunos países de las rentas a los recursos naturales. Referente a los recursos obtenidos por los países en materia de explotación de recursos naturales y la dependencia sobre estas rentas, se han realizado estudios en materia de las retribuciones de ingresos por la explotación de los recursos, como la tasa retributiva a las empresas de servicios públicos es una forma de compensar el daño ecológico, y como estos recursos deben ser invertidos en proyectos para su recuperación.

De acuerdo con la investigación de Beltran, Fajardo y Vargas (2015), la tasa retributiva es un mecanismo para compensar el daño ecológico que generan las empresas que contaminan el agua, tasa que es invertida en proyectos para descontaminar el recurso hídrico, en esta investigación fue realizada para evaluar la relación que existe entre las variables ingresos (valores recibidos por la empresa por concepto de agua y alcantarillado) y costos de la empresa (pagos que se hacen a autoridad ambiental).

El resultado muestra que el recaudo que se hace por la tasa retributiva es un aporte importante para la gestión ambiental. Individualmente genera en primer lugar ingresos el acueducto y segundo el alcantarillado, en participación los ingresos totales tuvieron una variación del 5.8% entre el 2009 y 2010, y del 7.2% del 2010 al 2011. Respecto de los costos, quien más incurre en costos es el servicio de acueducto y en segundo lugar el alcantarillado. En participación los costos tuvieron una variación del 5.2% entre el 2009 y 2010 y del 3.6 del año 2010 a 2011.

En conclusión, el resultado de la investigación arroja que el 70% del total de los ingresos la empresa los destina como costo del servicio de acueducto y alcantarillado; y que la tasa retributiva fue de 14%, 33% y 18%, en los años 2009, 2010 y 2011 respectivamente.

Continuando con la explotación de los recursos naturales un estudio sobre el efecto fiscal de los asentamientos hidroeléctricos un caso de la cuenta de los ríos Negro y Nare en Colombia realizado por Rios y Velez (2015), determina que los proyectos hidroeléctricos afectan la estructura tributaria de los municipios, en principio por el terreno, debido a que se acaba la actividad económica, y el agua porque sufre cambios en sus condiciones que modifican la producción.

Informes realizados por la OCDE y CEPAL del año 2014, muestran que el gravamen ambiental se origina en la explotación de recursos no renovables, y no se evidenció impuesto ambiental para la hidroelectricidad que es una fuente renovable; muy por el contrario el sector hidroeléctrico liquida avalúos preferenciales que no incluyen las construcciones asociadas a la generación de electricidad, y tarifas que regían en 1985; lo anterior genera que aunque el impuesto ambiental creció entre 2000 y 2011 en un 30%, en la tributación total del país sólo representa el 3.7%.

De otra parte, las empresas del sector eléctrico deben pagar el 6% de las ventas de energía realizadas, de este impuesto se apropia el 3% para compensar a los municipios con cuencas eléctricas. Del anterior 3% se distribuye 1.5% para participación en la cuenca hidroeléctrica, y 1,5% para proporción del embalse que pertenece al municipio (Ley 99, 1993). La distribución de las transferencias entre municipios se hace teniendo en cuenta la

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

capacidad instalada y no el tamaño del embalse, quien es quien más demanda tierra y por ende afecta más la actividad económica.

La Ley 56 (1981), en su artículo 4, obliga a las empresas con proyectos hidroeléctricos a pagar al municipio por los predios inundados, un impuesto que compense el impuesto predial que dejen de percibir por los inmuebles adquiridos; lo anterior generó detrimento en el impuesto predial, toda vez que dicho impuesto localmente está excluido para las empresas que poseen inmuebles en proyectos hidroeléctricos. Según Rios y Velez (2015), la presencia de empresas hidroeléctricas en los municipios genera pérdidas tributarias, dejando de percibir ingresos por impuesto predial significativamente.

Otro fenómeno que debe combatir la administración tributaria son la corrupción y la evasión, al respecto Sierra y Vargas (2015) expresan que evadir el pago de tributos afecta el desarrollo de los países, debido a que trae como consecuencia una disminución en el recaudo, lo cual afecta la cobertura del gasto público, por lo cual se genera que se disminuya el financiamiento de los programas sociales tales como: inversión en proyectos en salud, educación entre otros. Por esta razón se observa que la evasión tributaria reduce los ingresos del estado y disminuye la capacidad que tiene este para atender las necesidades de los ciudadanos.

Por otra parte, Sierra y Vargas (2015), consideran que la información exógena de la DIAN es una herramienta que sirve de fuente para saber cuál es la cantidad de dinero que el Estado deja de recaudar con la evasión y a su vez permite observar las transacciones de compra y venta de la nación, la cual puede ser comparada con la información emitida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE) sobre consumo y oferta.

Con respecto a lo anterior las autoras hacen especial énfasis en que la información exógena tiende a brindar una colaboración que permite desarrollar un mejor análisis de la dinámica de la evasión, puesto que a través de esta herramienta se logra encontrar diferencias entre los coeficientes, lo cual se concluye gracias a estudios que se realizaron en el trabajo investigativo realizado, donde se logró evidenciar aspectos relevantes como el siguiente:

La evasión del IVA se presenta especialmente en la exportación de hidrocarburos y minerales, pero también llama la atención lo que ocurre en sectores que sin estar relacionados con exportación reportan diferencias importantes como es el caso del sector de servicios en el cual se encuentran casos como el de correo y telecomunicaciones, alojamiento, comidas y bebidas, y de construcción.

Por otra parte, la administración tributaria a nivel mundial, se caracteriza por su tendencia a incrementar las cargas tributarias, este fenómeno ocurre especialmente cuando los Estados incrementan su deuda pública, por lo tanto, buscan su presupuesto se ajuste para que de este modo con el recaudo de los tributos se logren solventar las distintas necesidades y el ingreso sea superior al gasto.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

Velázquez y González (2016), realizaron una investigación con cinco países europeos (España, Italia, Portugal, Holanda, Grecia), con el fin de demostrar que un incremento en los impuestos no disminuye la deuda pública. Los cinco países fueron llamados por el Fondo Monetario Internacional (FMI) a generar políticas fiscales de austeridad con el fin de disminuir la deuda pública, y así generar más confianza en los demás países del mundo.

En el modelo keynesiano, un incremento en los impuestos como política de austeridad, genera disminución en la inversión, el consumo privado y por ende en el empleo y a producción. El modelo Ricardiano, propuesto inicialmente por Barro (1989), dice que un incremento en los impuestos destinados a pagar la deuda pública no tendrá efecto en la economía, debido a que los contribuyentes ahorran los excedentes para pagar los impuestos en el momento que los incrementen.

De acuerdo con el resultado del estudio respecto del incremento en los impuestos orientado a disminuir la deuda pública (Velázquez & González, 2016), muestra que la producción disminuye, el desempleo es involuntario, disminuye la base gravable y/o ingreso, disminuye la inversión, disminuye la expectativa de ahorro, la tasa de interés de la deuda se incrementa lo que incrementará también los gastos del estado, lo que generará que en el largo plazo que la deuda pública se aumente, efecto contrario al esperado al momento de incrementar los impuestos.

Para la administración tributaria también es importante determinar incentivos tributarios sobre las inversiones que realizan los contribuyentes sobre ciertos sectores de la economía para impulsar el desarrollo de esta. A este respecto se presenta una investigación realizada por Ruíz, Velandia y Navarro (2016), sobre los incentivos tributarios sobre la inversión en el sector minero energético de Colombia, donde hace un análisis exploratorio sobre la efectividad de las políticas de incentivos tributarios en el incremento de la inversión extranjera directa en este sector energético. El autor analizó dos tipos de incentivos que afectan el impuesto a la renta como las deducciones por inversión en activos fijos y descuentos tributarios establecidos en la Tasa Efectiva de Renta (TER).

Los resultados de esta investigación demostraron que, aunque los incentivos generaron un efecto positivo sobre la carga tributaria de las empresas al disminuir la tasa efectiva de renta, la efectividad de la inversión extranjera directa no es significativa, pues los precios internacionales de los productos del sector minero energético son los que regulan la inversión en el país.

Igualmente se realizó un estudio sobre las implicancias tributarias del convenio de la Comunidad Andina de Naciones Perú- Colombia donde Rojas y Rodríguez (2016), explican las afectaciones tributarias en la aplicación del convenio para evitar los problemas derivados de la doble imposición tributaria. Analizan los beneficios y perjuicios económicos empresariales generados por la aplicación del convenio CAN en la prestación de servicios de consultoría, en materia de ingresos exonerados de impuesto de renta, su retención y los gastos vinculados al servicio prestado.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

Las conclusiones de los autores revelan que la deducción de los ingresos exonerados de los impuestos a la renta le corresponde a la empresa peruana para no tributar doble, la retención y declaración de renta deberá realizarla la empresa colombiana que reconoce el servicio como gasto, y el tratamiento tributario para determinar el monto deducible de los gastos vinculados a los ingresos del servicio prestado le corresponde a la empresa peruana de acuerdo a su legislación.

Otro beneficio tributario estudiado es por inversión en proyectos de investigación, desarrollo e innovación, para este caso Bustos (2016), analiza los incentivos tributarios por inversión en investigación que establece la normatividad tributaria colombiana, los cuales son indispensables para la rentabilidad de muchas compañías ya que la inversión de este tipo puede representar una relación costo-beneficio positiva.

Las inversiones en ciencia y tecnología son muy importantes en el desarrollo económico y la productividad de una región. En este sentido los incentivos fiscales son fuente importante de recursos para los temas de innovación e investigación, son un mecanismo de mercado, expresa Bustos (2016) en su investigación.

El propósito del autor fue de presentar los incentivos tributarios que hay en Colombia para la inversión en investigación creados a partir de 1996, presentar las rutas de acceso a estos beneficios por parte de las empresas y evaluar las relaciones costo beneficio y los impactos para las empresas que se acojan a la política de incentivos tributarios por inversión en investigación.

La conclusión de la autora señala que existen enormes brechas entre regiones y tamaños de empresas en el comportamiento de los beneficios tributarios, el modelo usado reproduce las grandes concentraciones de capital a nivel territorial y empresarial. Esto puede deberse a que las empresas ubicadas en los territorios no cuentan con la estructura necesaria para acceder a los beneficios tributarios o que los incentivos no son suficientes para superar los costos en que las empresas incurren al innovar en un territorio con bajos niveles de desarrollo.

Reformas Tributarias

Según Galvis (2015), la función de reacción fiscal utiliza a los impuestos como variable dependiente en función del gasto público y la tasa de inflación.

La descentralización contemplada en la constitución de 1991 generó reformas financieras y fiscales que tuvieron efectos en la estructura fiscal del gobierno nacional. Los anteriores cambios, dieron herramientas al gobierno nacional y permitieron modernizar la labor administrativa de los municipios.

Para Galvis (2015), el déficit genera la necesidad de reformas en los impuestos, por lo que en los inicios del siglo XXI, para generar nuevos recursos, nacen reformas al régimen de transferencias y a los tributos, estos últimos centrados principalmente en la ampliación

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

de la base gravable del IVA, el de renta y finalmente al de las transferencias financieras, acompañado de un mejoramiento en el control a la evasión, que permita al gobierno nivelar sus ingresos por renta frente a las obligaciones. El autor concluye que los impuestos son un instrumento variable de la reacción fiscal. La política fiscal durante el período analizado fue positiva respondiendo al gasto, a la deuda pública y a los desvíos de la inflación y la brecha del producto.

Por su parte, Castañeda (2015), considera que los políticos en tiempo de elecciones proponen realizar una reducción de los gastos, para volver el sistema más eficiente y de este modo evitar el incremento en los impuestos, situación que lleva a que las reformas tributarias sean propuestas cuya autoría recae en los políticos que quieren ser elegidos, por lo cual las propuestas para el aumento del recaudo deben defenderse bien ante el legislativo para que este otorgue su aprobación, lo que además se encuentra supeditado al poder que tiene el gobierno frente al legislativo, que depende del número de curules a favor con las que se cuente en el congreso.

Además, para Castañeda (2015), el análisis teórico permite concluir que las sociedades latinoamericanas son excluyentes, por lo tanto si el gasto social aumenta, el Estado busca tener mas injerencia en la vida de los consumidores, quienes se verán afectados, debido a que finalmente ellos serán los que financien programas sociales a través del pago de los impuestos indirectos.

Finalmente Castañeda (2015) concluye, que en la medida en que no existe equilibrio entre las fuentes y los usos, se genera la necesidad de crear impuestos para tratar de equilibrarlos, situación que por parte de los contribuyentes no es muy bien recibida puesto que estos no están dispuestos a aceptar la generación de altas cargas tributarias, por otra parte también se considera que las reformas tributarias buscan mejorar el empleo, reactivando la producción con el fin de justificar los distintos beneficios tributarios que se le otorgan a la inversión, por lo tanto se entiende que los impuestos indirectos financian gastos públicos y pueden ser muy útiles electoralmente.

Según Gómez y Steiner (2015), las reformas tributarias contienen nuevos impuestos o el incremento de los que ya existen, en el caso de la reforma tributaria de 2014, que traería consigo la sobretasa al CREE, el incremento de dos puntos en el IVA, el Impuesto al Patrimonio etc., estas reformas incrementan la Tasa Efectiva Tributaria, situación que desestima la inversión en el país.

Gómez y Steiner (2015), con una base de datos de más de 18 mil firmas del sector real y financiero, de tamaño pequeño, mediano y grande (según la Ley 1450 de 2011), y de diferentes sectores productivos, realizaron el análisis de esta base de datos y su resultado muestra que en Colombia la Tasa Efectiva Tributaria promedio se encuentra entre el 52,2% y 59.6%, que en términos internacionales es notablemente alto. Lo anterior desestimula la inversión en el país, generando desempleo por la migración de empresas a otros países donde la tasa tributaria no sea tan alta.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

Los autores al realizar el análisis de la Tasa Efectiva Tributaria por tamaño de empresa concluyeron que para las empresas grandes el límite inferior es del 45.5%, mientras que para las pequeñas fue del 98.7%, casi el doble de las empresas de tamaño grande. Continuando con las empresas pequeñas el límite superior de la Tasa Efectiva Tributaria es del 117%, hecho que genera el alto nivel de informalidad empresarial en nuestro país.

Igualmente, Gómez y Steiner (2015), hicieron una comparación de la Tasa Efectiva Tributaria de Colombia con la misma tasa de los países de Alianza Pacífico, encontrando que Chile tiene la tasa más baja para las grandes empresas (27.2%), seguido de Perú (38.2%), y México (40.7%), y Colombia tiene la tasa más alta con un 48.3%, la cual con la reforma tributaria subiría al 51%, situación que disminuye la competitividad del país para traer más inversión extranjera o por lo menos retener los capitales nacionales.

Revisando el impacto de las reformas tributarias en algunos países de América Latina, se presenta el análisis de Argentina y Chile que algunos autores han realizado así:

El trabajo de Castañeda (2016), sobre las crisis económicas y el escenario político como introducción de reforma tributarias, estudia cómo la recesión en un país y la posición del gobierno político, inciden en el tipo de reforma tributaria, para lo que hace un repaso de las reformas tributarias de Argentina aprobadas entre los años 1983 y 2010, años en los cuales el país se estaba en períodos de recesión.

Del análisis Castañeda (2016) evidencia que en Argentina por lo general en épocas de crisis económica, se proponen reformas de incremento en el IVA, reformas que requieren la aprobación de un proceso legislativo, el cual depende del poder político que se tengan quienes proponen las respectivas reformas tributarias. Cuando un país está en crisis económica, la parte fiscal debe asumir retos, y entre otros, supone el incremento o mantenimiento del ingreso, con mecanismos que no aumenten la crisis por la que se está pasando.

El autor con el fin de que la investigación sea más completa, y no concentrarla únicamente en información de Argentina, acude parcialmente a trabajos de Focanti, Hallerberg y Scartascini (2013), realizados en 20 países de América Latina incluida Argentina, referentes a la clase de reformas tributarias realizadas durante el período 1990-2014.

De la información obtenida, Castañeda (2012) indica, por ejemplo, que “para evitar la resistencia de la población a los impuestos, resulta razonable para el Gobierno y el Legislativo ser laxos con la política tributaria, especialmente en períodos de elecciones” (p. 96). Castañeda (2016) concluye que en época de elecciones es poco probable que se hagan propuestas que invitan a aumentar el IVA, debido a que resulta lesivo para el candidato a la presidencia, toda vez que el IVA afecta en forma directa a la gran mayoría de ciudadanos posibles votantes. Igualmente, que existen dos situaciones que contribuyen a explicar el objeto del estudio: el poder político del presidente y las crisis económicas. De acuerdo con

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

lo anterior, aunque existan crisis económicas en las cuales se proponga incrementar el IVA, su aprobación depende del escenario político en que se presenten.

Adicionalmente se concluye que la inflación es otra situación que favorece las reformas tributarias. Y que los partidos de izquierda prefieren incrementar el impuesto sobre la renta de personas. Chile al igual que otros países latinoamericanos dependen económicamente del recaudo de impuestos tanto indirectos como el IVA, y directos como la renta; los anteriores son los impuestos que en el mismo orden mayor recaudo generan para el país (Fairfield, 2015).

El impuesto de renta en Chile es integrado y comprende impuesto de sociedades e impuesto personal, las empresas organizadas que no cotizan en bolsa se ingeniaron maneras de consumir las utilidades de la empresa y no declararla como rentas personales, situaciones de elusión que el Servicio de Impuestos del País no podía evidenciar ni controlar.

Según Fairfield (2015), el proceso político para una reforma tributaria en Chile consistía en que si la Rama Ejecutiva percibía que no había ambiente ni apoyo por parte del Congreso, no presentaba el proyecto; también se tenía en cuenta las fuerzas positivas o negativas de las organizaciones empresariales.

Pero si por el contrario la Rama ejecutiva percibía ambiente para aprobar la iniciativa de Reforma Tributaria, la enviaba al Congreso, para discusión de Cámara y Senado, quienes aprueban o rechazan la Reforma, no pueden modificar el texto.

Existen unas estrategias para apoyar o para desestimular a la reforma tributaria. Cuando las reformas proponen alzas en los impuestos, se crean técnicas de diseño de reformas para atenuar el impacto, por ejemplo por etapas, cuya implementación es gradual (aumento en la tasa de impuestos se implementa con incremento en tasas pequeños durante varios años); Temporales, que consiste en periodos de transición para terminar proyectos que estén en proceso, antes de implementar la nueva norma tributaria; y otra técnica consiste en el incremento de un impuesto por un período limitado, el cual al finalizar dicho período vuelve a la vigencia la norma que estaba antes de la reforma (Ascher, 1984, 131).

En Colombia en reforma tributaria realizada en el 2016 con la Ley 1819, dejó la tasa de renta en el 34% para el año 2017, y a partir del 2018 queda en un 33%, esto tendiente a atenuar el impacto de dicha reforma. Existe un principio de que los impuestos deben ser progresivos, por eso proponen reformas progresivas apuntando mayores impuestos a quienes tienen mayor ingreso, y a menor ingreso menor impuesto.

Otro principio es de la equidad horizontal el cual consiste en que a iguales ingresos tanto para personas como para sociedades, deben pagar impuestos similares, aunque sus ingresos sean de diferentes fuentes. Continúa Fairfield (2015), expresando que en el gobierno de la presidenta Bachelet había exceso de gasto social, por lo que se hacía necesario incrementar el ingreso fiscal (tributación Progresiva). La reforma tributaria de Bachelet de 2014 (Fairfield, 2015), propone incrementar el impuesto a sociedades al 25%, (incremento de 7 puntos), y

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

distribuir o reinvertir las utilidades retenidas que tenían las sociedades a los socios, las cuales en todo caso iban a formar parte de la base del ingreso personal en su declaración de renta. Esta reforma incrementa la tributación de las elites económicas.

Impuestos Nacionales y Territoriales

Los tributos nacionales y territoriales son emitidos por los poderes ejecutivos y sometidos a consideración del Congreso Nacional para su aprobación, de las asambleas departamentales y de los consejos municipales, los cuales se hacen efectivos a partir de la sanción presidencial y su correspondiente publicación en el diario oficial. Entre los principales impuestos nacionales tenemos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto de Renta, el Impuesto de Timbre y el Impuesto al Gravamen a los Movimientos Financieros; y de los impuestos territoriales tenemos el impuesto de industria y comercio, de avisos y tableros, predial unificado, de vehículos, al consumo, a la gasolina, tasas y contribuciones entre otros.

Diferentes autores analizan el comportamiento de estos impuestos, su efectividad, no solo en Colombia sino en América Latina, a continuación, relacionamos estudios importantes que nos permiten tener una visión general sobre los aspectos nombrados anteriormente.

Sobre el impuesto de industria y comercio se analiza el comportamiento de este impuesto en el presupuesto del Distrito Capital desde 1996 a 2005 por parte de (Pinzón, 2015), este análisis se hizo teniendo en cuenta el beneficio que representa este gravamen para el desarrollo de la ciudad y su efecto directo como fuente de financiación del gasto e inversión. El autor hace un recuento de la situación fiscal de Bogotá y el desarrollo de las finanzas fiscales en el periodo objeto de investigación, igualmente enfoca la caracterización del impuesto de industria y comercio teniendo en cuenta el componente tarifario y mostrando su evolución, cuyo recaudo depende del comportamiento global de la economía.

Pinzón (2015) concluye que con la expedición del estatuto Orgánico, Bogotá, a partir de 1993 y años siguientes, logra mejoras a nivel administrativo y tributario. Entre otros, el recaudo de impuestos distritales que se realizaban directamente en las cajas de la tesorería del distrito se cambió para ser realizado a través de redes bancarias, se desarrolló procesos que permitieron a través del establecimiento de fechas de vencimiento para poder obtener beneficios, incentivar a los contribuyentes a pagar oportunamente el impuesto, y un proceso que aporta a las finanzas de Bogotá, el recaudo del impuesto de industria y comercio que era anual se cambió a bimestral; adicionalmente se hace campañas de capacitación y concientización de los impuestos a los contribuyentes. Con el recaudo de los impuestos Bogotá invierte principalmente en salud y educación. Las mejoras generan que se incremente el recaudo en Bogotá principalmente a través de los impuestos de ICA, predial y vehículos, ayudando en el crecimiento del PIB de Bogotá.

Según Pinzón (2015) el impuesto de Industria y Comercio, es el impuesto que mejor se comporta de todos los impuestos distritales, seguido por el impuesto predial. Este es un

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

impuesto directo, que se genera de acuerdo con el desarrollo del hecho generador que es la realización de actividades industrial, comercial, o servicios en el Municipio de Bogotá, cuya base son los ingresos brutos que generan las diferentes personas jurídicas y naturales.

Sobre el impuesto de renta de personas naturales, se presenta una investigación de la reforma tributaria generada en 2012, a la categoría de empleados y se toma una muestra de los empleados catalogados como personas naturales de la Universidad de Amazonia año fiscal 2013. Según, Beltran, Fajardo y Vargas (2015), la reforma tributaria generada en el año 2012, ante la necesidad de aumentar el recaudo crea una nueva clasificación de personas naturales llamada “Empleados”, propone disminuir la base de ingresos anuales para ampliar o aumentar el número de personas naturales obligadas a declarar impuesto de renta, y crea dos nuevos mecanismos de depuración de renta el IMAN (Ingreso Mínimo Alternativo Nacional) y el IMAS (Ingreso Mínimo alternativo Simple).

Luego de realizada la investigación sobre el efecto de la reforma tributaria de 2012, en el impuesto de renta para las personas naturales clasificados como empleados de la Universidad de Amazonía, se concluye que durante el año 2013 en la universidad laboraban 1.113 funcionarios, de los cuales 164 fueron categorizados como empleados obligados a declarar porque cumplen el tope de los ingresos. De los anteriores 164 obligados a declarar renta, se tomó una muestra de 38 funcionarios y se aplicó una encuesta, de los cuales 95% se categorizaron como empleados y 5% como trabajadores por cuenta propia. Con la reforma se crean nuevos sistemas de depuración como son IMAN, el IMAS y Sistema Ordinario.

Del total de los encuestados, el 37% No Saben o No Responden que sistema utilizaron, el 26% utilizaron el sistema Ordinario, y el 5% utilizaron el sistema IMAS. Una información adicional que consideraron los investigadores fue el nivel de formación que tenía cada uno de los encuestados, encontrando que el 60% tienen formación de maestría (docentes y directivos), el 38% nivel de especialización, y el 1% tiene postdoctorado (docente), y el 1% tiene nivel educativo primaria funcionaria de planta de carácter administrativo).

Del total de los encuestados el 68% acudió a un contador público para que le elaborara la declaración de renta; el 12% la elaboraron ellos mismos con la herramienta que suministra la DIAN en su página para la elaboración de la declaración de renta. El recaudo de este impuesto comparado con el recaudo del resto del país, no contribuyó con el objetivo de la reforma (incrementar el recaudo del impuesto de renta), debido a que del total de encuestados el 24% presentó declaración de renta con pago, y el 76% lo presentaron sin pago.

Rosignolo (2017), en su investigación sobre la imposición indirecta de Argentina, en los impuestos a los ingresos brutos, principal fuente de recaudo de las provincias, en consonancia con el IVA nacional, ambos tributos generales sobre consumos. El autor hace un análisis de la política tributaria llevada a cabo por el gobierno federal y las provincias en

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

Argentina donde se aprecia un incremento constante de la presión tributaria en general, y de los impuestos sobre los consumos en los últimos 20 años.

Esto es particular en Argentina por la descentralización del gasto público a las provincias y las crecientes demandas de servicios públicos por parte de los habitantes de cada jurisdicción, requieren determinar la capacidad tributaria de las provincias para financiarlos. Rossignolo (2017) concluye que las diferentes jurisdicciones deben analizar la sustentabilidad de financiamiento de los gastos públicos con la evaluación sobre el potencial recaudatorio, mirando si la recaudación está cercana a este gasto o si es necesaria la financiación con otra fuente de ingresos no tributarios como la deuda pública.

Además expresa que la principal fuente de recaudación de los impuestos propios resulta ser el impuesto sobre los ingresos brutos, la evidencia encontrada sugiere que existe una brecha entre la recaudación efectiva y la potencial, con lo que el grado de desaprovechamiento del potencial tributario es mayor para las provincias de menor recaudación por falta de presión tributaria, por lo tanto fue importante analizar el Syllabus de Contaduría Pública.

Conclusiones

Los estudios en materia tributaria se centran en el ingreso y el sistema fiscal, la eficiencia del recaudo fiscal, los recursos y su disposición sobre el gasto público. La constante necesidad de cubrir los gastos de los estados que cada vez es más grande, genera una constante en reformas tributarias que aumenten el recaudo de los impuestos, los cuales son la principal fuente de financiación.

La Administración Tributaria encargada de aplicar el sistema fiscal se centra específicamente en el recaudo del tributo, consecución de los recursos fiscales para cubrir los presupuestos, dejando a un lado los impactos sociales, la corrupción y la desigualdad en materia de ingresos que tiene la sociedad. Aunque hay estudios muy importantes sobre los niveles de desigualdad en la distribución del ingreso en los hogares, la concentración del ingreso y la riqueza en pocos sectores y regiones de cada país, no vemos medidas concretas tomadas por los gobiernos para mejorar las condiciones de pobreza las cuales son muy marcadas, lo que genera evasión, reducción de ingresos del estado y disminución de su capacidad para atender las necesidades sociales.

Otra fuente importante de estudio son las reformas tributarias, sus principales cambios, la aplicabilidad de los mismos para los contribuyentes, el impacto social y la efectividad de las mismas. El incremento de las cargas tributarias en cada reforma tributaria se realiza sin estudios profundos y certeros sobre sus impactos, el ideal es que cada incremento de impuestos genere reciprocidad en el aumento de la calidad de los servicios sociales que brinda el Estado. Un ciudadano con inversión social, buena educación, salud, vías, entre otros pagaría sus impuestos y disminuiría la evasión.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

En América Latina las medidas tomadas en materia fiscal son muy similares, las cargas tributarias han aumentado, las estrategias establecidas en las reformas pasan de un país a otro, los gobiernos toman los modelos y los acondicionan a sus propias necesidades con el fin de generar nuevos recursos. Por otra parte la descentralización de las regiones y su autonomía en materia tributaria ha inducido al estudio de los impuestos nacionales y territoriales, los cuales son similares en su mayoría generando cambios en tasas, fechas de presentación, contribuyentes y bases gravables.

Pese a la importancia que tienen los tributos ya que son la principal fuente de recaudo que tienen los estados, no es un tema que haya sido ampliamente investigado, por su complejidad, por falta de información e interés de la Administración Tributaria de generar valor agregado en cada decisión que tome en materia tributaria respecto a la reciprocidad del tributo hacia la sociedad. A pesar de que existen distintas posturas acerca de cómo se deben regir los impuestos, el Estado idealmente debe establecer un punto en el que el recaudo sea óptimo y así se pueda redistribuir estos ingresos en pro de la sociedad a la que pertenece. Además, se hace necesario que antes de establecer un impuesto realizar un estudio que permita establecer las necesidades y motivaciones del contribuyente para así predecir su reacción frente a este.

Referencias bibliograficas

- Amarante, V. & Jiménez, J. P. (2016). Distribución del ingreso e imposición a las altas rentas en América Latina . *Cuadernos de Economía (Universidad Nacional)*, 39-73.
- Ascher, W. Scheming (1984). *For the poor: The politics of redistribution in Latin America*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1984.
- Beltran, J., Fajardo, M. & Vargas, G. (2015). Efectos de la aplicación de la ley 1607 de 2012 en el impuesto de renta para personas naturales clasificadas como empleados de la Universidad de la Amazonia. (Año fiscal 2013). *FACCEA*, 1-8.
- Bustos, A. R. (2016). Beneficios tributarios por inversión en proyectos de Investigación, Desarrollo e Innovación (I+D+I): un análisis de la normatividad vigente para el caso Colombiano. *Revista Activos*, 14(27), 33-60.
- Castañeda, V. (2015). Un modelo de elección de medidas tributarias. El caso de América latina. *Economía Institucional Universidad Externado de Colombia*, 157-181.
- Cardona Arbelaez, D., Lamadrid Villarreal, J., & Brito Carrillo, C. (2018). La gestión y dirección del talento humano desde el análisis sobre clima organizacional y sus dimensiones. Un estudio de caso. *Aglala*, 9(1), 154-176.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6832764>
- Castañeda, V. M. (2016). Las crisis económicas y el escenario político en la introducción de reformas tributarias. La experiencia Argentina (1980-1920) y una constatación para Latinoamérica. *Cuadernos de Economía*, 173-206.
- Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 93. 7 de julio de 1991 (Colombia).
- Cornia, G. A. & Gómez, S. (2011). New fiscal, tax policy changes and income inequality: Latin America during the last decade. *UNU-WIDER*, 70.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

- Durán Velásquez, L. (2018). Estrategia de gestión basada en el cuadro de mando integral para la empresa Herrametal C.A. ubicada en municipio Iribarren, Estado Lara. *Enfoque Disciplinario*, 3(1), 49-71. Recuperado a partir de <http://enfoquedisciplinario.org/revista/index.php/enfoque/article/view/12>
- Fairfield, T. (2015). La economía política de la reforma tributaria progresiva en Chile. *Revista de Economía Institucional*, Vol.17, No. 32 Primer Semestre, 129-156.
- Fajardo, C. L. & Martínez, N. (2014). Normas tributarias el servicio de la contabilidad y su impacto en la nueva era de la información financiera. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 11(3), 31-68.
- Fjeldstad, K. & Ngalewa, E. (2009). Maybe we should pay tax after all? Citizens' views on taxation in Tanzania. *REPOA Special*, 29.
- Galindo Cardenas, S. G. (2015). El deber ser de la regulación contable, una mirada hacia el entorno, del cual se ocupa y al cual debiera enfocarse. *Libre Empresa*.12(2), 95-112.
- Galvis, J. (2015). Evaluacion empirica de una funcion de reaccion fiscal para Colombia, 2000-2012. *Lecturas de Economía- No. 82*, 57-92.
- Gómez, H. & Steiner, R. (2015). La reforma tributaria y su impacto sobre la tasa efectiva tributaria de las firmas en Colombia. *Coyuntura Económica: Investigación económica y social*, 13-44.
- Gómez, J. C. & Morán, D. (2016). La Situación Tributaria en América Latina: Raíces y Hechos Estilizados. *Cuadernos de Economía*, 1-39.
- Hernández Royett, J., Franco, D., Canabal Guzmán, J., Sánchez Otero, M., & D'Andreis Zapata, A. (2017). La auditoría ambiental, una atribución de las funciones del revisor fiscal. *Aglala*, 8(1), 219-242. <https://doi.org/https://doi.org/10.22519/22157360.1033>
- Hernández Royett, J. (2016). Conducta de los contadores públicos que vulneran el código de ética profesional. *Enfoque Disciplinario*, 1(1), 41-53. Recuperado a partir de <http://enfoquedisciplinario.org/revista/index.php/enfoque/article/view/8>
- Jaramillo, F. & Balbín, M. (2017). Los objetivos macroeconómicos y las reformas tributarias 1986-2012. *Ägora USB* , 225-242.
- Lozano, E. (2014). Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia. *Derecho Privado No.51*, 4-9.
- Lozano, I. & Cabrera, E. (2010). Una nota sobre la sostenibilidad fiscal y el nexo entre los ingresos y gastos del gobierno Colombiano. *Monetaria*, 207-237.
- Mendoza, H. & Campo, J. (2016). Postura Fiscal y Crecimiento Económico Regional en Colombia. *Facultad de Ciencias Económicas Universidad Militar Vol. XXIV (2)*, 29-45.
- Pinto, J. & Torres, J. (2016). Guerra y Fisco en la Nueva Granada 1811-1824. *Revista de Economía Institucional Universidad Externado de Colombia*, 1-25.
- Pinzón, J. A. (2015). Análisis del comportamiento del impuesto de ICA en el presupuesto del Distrito Capital (1996-2005). *Revista Facultad de Ciencias Económicas Universidad Militar Nueva Granada*, 191-202.
- Rios, J. & Velez, L. (2015). Efectos fiscales de los asentamientos hidroeléctricos:el caso de la cuenca de los rios negro y nare en colombia. *Semestre Económico, volumen 18, No. 38,*, 137-160.
- Rojas, L. & Rodríguez, A. M. (2016). Implicancias tributarias del convenio de la Comunidad Andina de Naciones -CAN- en los servicios de consultoría empresarial de Perú a Colombia. *Revista Activos*, 14(27), 61-76.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018

- Rosignolo, D. (2017). La ineficiencia tributaria en las provincias Argentinas, el impuesto sobre los ingresos brutos. *Cuadernos de Economía*, 36(70), 95-135.
- Ruiz, M. A., Velandia, J. M. & Navarro, O. S. (2016). Incidencia de la política de incentivos tributarios sobre la inversión en el sector minero energético colombiano: un análisis exploratorio de su efectividad. *Cuadernos de Contabilidad-Universidad Javeriana*, 109-126.
- Samper, J. R. (S.D). Afectación de la base gravable de impuestos, por convergencia Normas Internacionales de Contabilidad. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 9.-32.
- Sierra, O. Í., & Vargas, Y. I. (2015). Corrupción de las empresas y la evasión tributaria del IVA en Colombia. *CIFE* 26, 37-74.
- Velazquez, D. & Gonzalez, D. (2016). Impuesto y Deduda Pública: Una Relación Paradójica. *Facultad de Ciencias Económicas, Volúmen XXIV, (2)*, 7-28.

Recepción: 09 de agosto de 2018 / Evaluación: 4 de septiembre de 2018 / Aprobado: 20 de octubre de 2018