

Artículo

GOBERNANZA E IMPUESTO PLANO.
RECOMENDACIONES PARA TENER EN CUENTA
POR LA COMISIÓN DE EXPERTOS DISPUESTA EN
EL ARTÍCULO 44 DE LA LEY 1739 DE 2014¹²

Juan Pablo Pinzón Contreras³

Resumen

El sistema tributario colombiano ha sido calificado como un sistema complejo, inequitativo y “distorsionario”. En la misma línea, la paquidérmica acción de la administración tributaria y el costo político de llevar a cabo una reforma tributaria estructural ha contribuido a obstaculizar las iniciativas empresariales de los contribuyentes, al tiempo que perpetúan los problemas de gestión del Estado traduciéndose en menor recaudo tributario y aumento de la ilegitimidad de la administración tributaria. Partiendo de este punto, el gobierno debe implementar además de soluciones en materia de política económica, innovaciones en materia gubernamental, que sean efectivas para cumplir con sus deberes constitucionales. Este artículo académico pretende ofrecer desde el análisis de diversas teorías y modelos de Gobernanza, algunas recomendaciones para ser tenidas en cuenta por la comisión de expertos dispuesta en el artículo 44 de la Ley 1439 de 2014, para la elaboración de una reforma Tributaria integral más incluyente, equitativa, representativa de los intereses del Estado y de la sociedad. Además, se realiza un estudio sobre la experiencia que han tenido países con la implementación del modelo de *Flat Tax* o impuesto plano propuesto por Robert Hall y Alvin Rabushka, que de acuerdo a evidencia empírica resulta ser un sistema que garantiza los ideales de equidad y eficiencia.

¹ Este artículo es un extracto de una Tesis de maestría realizada por el autor entre noviembre de 2014 y febrero de 2015, agradezco al Profesor Diego Eduardo López Medina, Director del proyecto, quien con su experiencia y extenso conocimiento hizo posible esta investigación.

² A la memoria de Juan Pablo Rodríguez SDB

³ Abogado y Magister en Derecho Público de la Universidad de los Andes, con especialización en Gestión Pública e Instituciones administrativas de la misma universidad. Ha trabajado como investigador para el Banco Mundial, actualmente Abogado de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN. Correo juanpablopinz@gmail.com

Palabras clave

Governance, gobernanza, reformas tributarias, administraciones tributarias, Impuesto Plano, Flat Tax, Gobierno por redes.

Abstract

The Colombian Tax System is full of complexity, inequity and problems related with its legal nature. At the same time, ineffective action of the Colombian Tax Authority plus political cost of carry out a structural tax reform, have blocked entrepreneurship initiatives of the private sector, reason why levels of revenue have decreased and the lack of legitimacy of the Tax Authority is evident. Besides solutions in economic policy, Colombian Government should implement strategies in public management in the attempt to improve service delivery. This article aims to expose some recommendations for commission of Experts on fiscal affairs established in the last Colombian Tax reform with the objective to promoting a structural Tax reform. Finally, the research has a comparative Law study of Flat Tax Model of Hall and Rabushka, it is developed since an analyze of the governance theory and different legal systems to demonstrate this kind of model guarantees equity and efficiency.

Keywords

Governance, Tax reforms, Tax Authorities, Flat Tax, network governance.

I. Introducción

Cuando se habla de tributación, tienden a usarse palabras o teorías que imposibilitan la comprensión de los asuntos relativos a impuestos que son concernientes a todos. La teoría y la aplicación práctica y técnica de los conceptos están posicionados en un escenario de incompreensión, que incluso a las personas involucradas en la investigación de temas tributarios les resulta difícil comprender. Por otra parte, la comunicación de la administración tributaria con el contribuyente también se torna complicada, siendo en parte responsable de este fenómeno la complejidad del Estatuto Tributario y la falta de simplicidad en los trámites.

Este documento está escrito en una forma sencilla y legible, aunque su propósito es ser una guía de recomendaciones para las personas que integran la comisión dispuesta en el artículo 44 de la Ley 1739 de 2014 (última reforma tributaria). Mi objetivo es que además de asesores tributarios o conocedores en impuestos, estudiantes universitarios con simple interés de profundizar en la materia, puedan entender la argumentación teórica que justifica este estudio y hacia dónde van los consejos que intento enfocar como mejores prácticas y modelos a aplicar.

Mi posición resulta congruente con lo que en palabras de Alfredo Buenrostro Ceballos es la *masificación de los conceptos cercanos a la tributación*. Pues el profesor Buenrostro (2011, 101) insiste que “es necesario volver comprensible el lenguaje tributario, que aunque siendo un ámbito eminentemente técnico, su conocimiento e incidencia resulta preponderante en la realización de todas las actividades que desarrollan los ciudadanos”. Además y de manera personal, no podría juzgar la complejidad con la que el legislador ha caracterizado la Ley fiscal, ni cuestionar la acción de la administración tributaria colombiana, sino contribuyese en este documento a hacer un poco más entendibles algunos conceptos.

En la primera sección, abordo el tema de la gobernanza, analizando desde su base conceptual y práctica la evolución que ha tenido a la par con la gestión gubernamental, erigiéndose como una respuesta frente a los problemas del modelo tradicional de Estado, cuyo funcionamiento ha generado desconfianza del ciudadano hacia la administración pública. En este recorrido hago un estudio del concepto de gobernanza, describo su naturaleza y expongo seis teorías de importantes autores a nivel mundial que han contribuido al desarrollo del concepto. Finalmente elijo la teoría de Joan Prats, importante tratadista catalán, para explicar cómo desde la armonización del Gobierno con otras esferas del Estado, gremios y los diferentes actores sociales, se pueden realizar procesos de dirigencia social que resulten en obtención de mayor bienestar social.

En la segunda sección, realizo cinco recomendaciones que, de acuerdo a un análisis académico y técnico, considero deben ser tenidas en cuenta por la comisión tributaria y por el legislador para desarrollarse dentro de la reforma estructural. Las recomendaciones están basadas desde la propuesta de Prats para alcanzar un mayor rendimiento del Estado, donde se encuentre un equilibrio entre la eficiencia de este y buen servicio a los contribuyentes.

En la tercera sección, hago un pequeño análisis sobre el *Flat Tax* o impuesto plano y su operación en algunos países que han implementado este modelo. La motivación para proponer este tipo de sistema es la mala distribución de las cargas tributarias que existe actualmente en Colombia, lo que ha desincentivado la creación de empresa e impide que los niveles de formalización de los negocios existentes sean más altos.

En Colombia, las reformas tributarias han sido desarrolladas en terrenos apartados a las necesidades de las personas, aclaro que el tema de la simplicidad es más complejo de lo que se piensa y el tema va más allá de lo

técnico y se centra en lo político. Paralelamente a lo poco equitativo que esto resulta, la complejidad de la estructura tributaria da oportunidades para la evasión y a la elusión, la simplificación del sistema es un proceso añorado pero difícil de llevar a cabo, pues su misma complejidad favorece a sectores específicos que harán prevalecer sus intereses ante una reforma de esta magnitud (Jaramillo, 2007, 3).

Finalmente, realizaré algunas recomendaciones en materia de política pública para el gobierno nacional (en particular la administración tributaria), los gremios y la comisión de expertos que debatirá el destino de la reforma tributaria integral que hemos esperado por años.

II. Gobernanza como desarrollo para solventar problemas de la administración tributaria

En esta sección se expondrá el concepto de la gobernanza, analizado desde su concepción teórica como herramienta que sirva para solucionar algunos problemas identificados en la gestión gubernamental. Posteriormente, se hará un recorrido por diversos autores y se analizará que modelo es el más idóneo para ser usado como referencia por la administración tributaria colombiana.

A. Aproximación al concepto

Cuando de administración pública se trata, el interés de los académicos y profesionales se centra en la acción particular del gobierno, lo cual resulta provechoso para conocer las fortalezas de la gestión que adelanta el presidente y el gabinete de turno. Lo contraproducente de esta focalización es que la atención muchas veces vaya dirigida hacia el resultado de las intervenciones y políticas públicas en la sociedad en particular, desconociendo las dinámicas que se generan en el desarrollo de la misma acción gubernativa (Guerrero, 2009, 10).

Digo que resulta contraproducente pues desconocer la forma en que se generan esas dinámicas dentro del Estado, nos lleva a obviar factores que deben ser analizados para entender la naturaleza de las acciones ejecutivas, que en su esencia describen desde otra perspectiva la calidad en la gestión que académicamente se busca evaluar. Incluso es interesante analizar la forma como interactúa cada gobierno de acuerdo a las necesidades y características de su sociedad, un tema que hasta hace poco no era analizado (Shifter, 2013, 12).

En América Latina, estas dinámicas que describen la acción gubernativa han atravesado procesos de constante cambio, debido en parte a las ideas

y practicas adyacentes a los modelos de gobierno y de administración pública que se presentaron paralelamente al auge, estancamiento, decadencia, crisis y reforma del Estado desarrollista (Aguilar, 2006, 35). A esto hay que adicionar el proceso de transición que enfrentaron varios países de Estados autoritarios (cono sur), que emprendieron una batalla institucional para consolidar desde nuevas democracias el establecimiento de Estados de derecho que respondieran a las necesidades de sus pueblos.

En Colombia el modelo de administración pública empieza a reobservarse desde la crisis que atravesó el Estado por los modelos implementados desde los años sesentas y setentas; la decadencia del modelo burocrático impulso una etapa de cuestionamiento de todo el modelo administrativo debido a las necesidades insatisfechas de la ciudadanía y de los estándares internacionales que ya empezaban a ser importantes a la hora de medir los resultados de los modelos de gestión (Shifter, 2013, 12). La necesidad de reforma nace de la buena fama que gozo el modelo de nueva gestión pública, que para entonces buscaba contrarrestar las malformaciones fiscales y administrativas que el gobierno colombiano tenía en su genética. (Aguilar, 2006, 40).

Esta obsolescencia institucional e ineficacia de la administración pública empieza a engendrarse desde la primera mitad del siglo XX (The World Bank, 1994, 5) pues la posición fue de corte estatalista y gubernamental, incluso pudo ser un tema hegemónico pues para muchos tratadistas latinoamericanos fue una posición común en todos los Estados Sociales, nacionalistas populares y social demócratas alrededor del globo (Aguilar, 2006, 26). Aquí se le dio una prevalencia excesiva al rol del Estado en función del desarrollo social y económico, categorizando desde la academia y diversos sectores de la sociedad a la administración pública como una actividad que exclusivamente le corresponde al gobierno.

Cuando el modelo entra en crisis debido al colapso fiscal, político y administrativo, en vez de rescatar lo positivo a nivel normativo, técnico y operacional, cruzamos al otro extremo y pusimos en duda la capacidad del gobierno para llevar a cabo su tarea, creyendo que la solución al modelo de gestión estaba en el sector privado y que un modelo extra gubernamental podría tener mejores resultados. Esta situación sumada a los intereses capitalistas, sirvió para justificar la reducción del tamaño del Estado y capacidad de control ya que las políticas públicas debían obedecer a la política del libre mercado (Schifter, 2013, 20).

Actualmente la importancia de la administración pública se debate desde otros escenarios, como bien lo describe Luis Aguilar Villanueva (2006) , la necesidad y la existencia de un gobierno no es cuestionada en sí misma,

más si su forma de operar, pues esta debe responder con urgencia a la modernización , reforma, reinvención, reingeniería, reestructuración e innovación que tenga el fin de garantizar el funcionamiento del servicio público de calidad, que pueda resolver los problemas de las sociedades (40).

En este contexto y al hablar de las nuevas necesidades y retos de la administración pública, surgidas a la par con nuevas características de la sociedad, no se puede desconocer la importancia que en la actualidad tiene el concepto de *governance* o gobernanza. El término entra en el debate como respuesta y referencia, cuando se plantea la pregunta de cuál es el método más idóneo para desarrollar acciones gubernativas eficientes enmarcadas en la legalidad, la transparencia y los resultados.

La gobernanza se erige dentro de un escenario global donde percibimos constantes cambios (con sociedades en apertura, alta conectividad dentro de un panorama tecnológico cada vez más protagonista) como alternativa para responder los requerimientos de los sectores de la sociedad que cada vez son más competitivos, sin dejar la preponderancia que en mi concepto debe tener el Estado. Esta parte es central en mi posición, que he buscado argumentar con estudios relevantes; no puede existir un direccionamiento correcto de la sociedad sin un eje central que coordine las dinámicas y este eje no ha sido el mercado (Zupi, 2011, 23).

En el desarrollo de este trabajo demostraré como la administración tributaria necesita de esta sinergia y canalización de esfuerzos políticos que se pueden lograr desde la gobernanza, consiguiendo encaminar el esfuerzo gubernamental para mejorar su eficiencia. Lograrlo no es un asunto meramente institucional, la importancia de los grupos empresariales, gremios y de la ciudadanía en general es vital para llevar una gestión idónea que se transforme en calidad para los contribuyentes y aumento en el ingreso estatal.

1. ¿Qué es la Gobernanza?

El concepto de Governance o Gobernanza es un concepto de poscrisis, puesto que la crisis Estatal y todos sus efectos hicieron visible la diferencia entre acción de gobierno y la dirección efectiva de la ciudadanía (Aguilar, 2006, 80). Precisamente la decadencia del modelo de administración pública de mitad del siglo XX, fue el factor más importante para deslegitimar la capacidad del gobierno para solucionar los problemas que enfrentaba la sociedad, que cabalgaba hacia el postmodernismo.

La gobernanza parte de una construcción básica de dos pilares fundamentales, el primero es la mirada hacia el pasado oscuro de los

gobiernos con sus crisis debido a sus respectivas formas arcaicas de direccionamiento social como el caudillismo, patrimonialismo o intervencionismo, creando un deslinde conceptual y practico de ellos. La segunda examina al futuro perfil de la sociedad, contemplando su funcionamiento como el resultado de la relación de sujetos económicos que interactúan interdependientemente aun siendo independientes (Duarte, 2004, 16).

El concepto se convierte en una respuesta ante la posibilidad de una sociedad quedando a la deriva, razonado en las nuevas dinámicas que enfrentan los ordenamientos políticos y la influencia de las organizaciones internacionales que en muchas circunstancias ha rebasado el poder gubernamental (Guerrero, 2009, 23). La esencia de la gobernanza radica entonces en dar respuesta como modelo de gobierno a la cuestión de la forma, modo y procedimiento de dar dirección a la sociedad contemporánea con todos los matices y cambios que se generan en una interacción de diferentes factores como los económicos, jurídicos, sociales y políticos.

Para efectos de este documento, la definición de Gobernanza que he decidido acoger para exponer un modelo conveniente en aras de llevar a cabo una reforma tributaria eficiente y equitativa, es la de Nicolas Beggruen (2013) en su obra *Gobernanza inteligente para el Siglo XXI* (60) y que se complementa en *Gobernanza y gestión pública* de Luis Aguilar (2006), donde se define gobernanza como el escenario donde se dan dinámicas y se definen acuerdos entre gobierno y “gobernados”, buscando un desarrollo social y económico por medio de la aplicación de políticas públicas y la configuración de normas jurídicas para lograrlo.

2. Origen del Concepto

El neologismo de *governance* o gobernanza empezó a usarse en la Europa del siglo XVII y XVIII en el vocabulario de la lengua francesa, española e inglesa, pero cargada de una definición completamente diferente a la actual, refiriéndose al poder que tenía la autoridad encargada de ejercer y aplicar el rigor de la Ley (Aguilar, 2006, 83). Fue en efecto la conceptualización de las agencias internacionales la que le puso el termino dentro del campo al que se le relaciona actualmente, pues llamo la atención de los teóricos de la administración y expertos en políticas públicas los dos momentos puntuales en que se usó como referencia.

El primer momento, que se toma como nacimiento del término, fue en un reporte del Banco Mundial en noviembre de 1989 titulado “*El África subsahariana: de la crisis al desarrollo sostenible una perspectiva largo plazo*”, en este se describía cómo la incapacidad para gobernar y

administrar de los gobiernos constituían el origen de los modelos fallidos que se implementaron para el desarrollo en el África negra. Allí los consultores señalaban la necesidad de que hubiera menos gobierno, dando paso a una gobernanza que incluyera la lucha contra la corrupción, el imperio de la Ley, la rendición de cuentas, la transparencia en las decisiones y la construcción de la capacidad del gobierno para gestionar los recursos económicos y sociales mediante implementación de políticas económicas (Aguilar, 2006, 84).

El segundo momento se da después de que el Banco Mundial recogiera nuevamente el termino en un documento titulado *Governance and Development* en 1992; al mismo tiempo se produjeron documentos de estudio por parte de la OECD (quien ha acogido el termino dentro de sus estudios desde entonces), el PNUD y la agencia para el Desarrollo de los países de Ultramar del Gobierno Británico, donde se empezó a resignificar el concepto para definir los hábitos de los mismos gobiernos. Es decir, se hablaba de gobernanza para describir buenos gobiernos e ingobernanza cuando las decisiones tomadas por la administración eran las menos correctas, de aquí se deriva que actualmente al hablar de buen gobierno se tome el término de gobernanza como un sinónimo conceptual (Aguilar, 2006, 86), por eso resulta tan importante establecer la definición en este primer capítulo.

Debo hacer una precisión importante, en esta investigación encontré que aunque el termino se difundió en los años ochenta ampliamente en el sector público, el primer intento de conceptualización se presentó en el sector privado con la definición de *corporate governance* (Shifter, 2013, 20). La idea de la corporaciones para entonces era establecer modelos empresariales donde el éxito no se debiera solamente a decisiones de los altos ejecutivos, sino que debían implicar a los accionistas, miembros de la juntas, proveedores y clientes. Al involucrarse estos en las decisiones concernientes a la compañía, se marcaría un camino a seguir para el futuro de la empresa (Howald, 2011, 14). Esto claramente concuerda con la definición que he venido enmarcando y que resulta preponderante para entender que el ámbito público no esta tan lejos (como normalmente se cree) del ámbito privado y que para hablar de gobernanza no podemos desconocer ninguno de los dos sectores, pues la idea de participación ha permanecido indemne desde la génesis conceptual del término.

Para concluir este resumen sobre el origen del concepto de gobernanza, hay que hacer énfasis en tres puntos relevantes, el primero es que desde su concepción el término recoge la necesidad de participación del gobierno y la sociedad en la forma de dirigir. Incluso, en el modelo del sector privado, se refleja la necesidad de participación de la alta gerencia y todos los

interesados (accionistas, clientes, empleados) de una compañía. Lo segundo es la participación de los gobernados en las decisiones, siendo una potestad que al parecer ha sido entregada desde el poder ejecutivo, se genera una alianza donde se erigen ambas partes como protagonistas. Finalmente y lo que resulta más enriquecedor de la teoría, es que esta participación de los gobernados en las decisiones a tomar se traduce inmediatamente en confianza para la sociedad y la ciudadanía. El surgimiento de esta confianza en sus propias capacidades para emprender una ruta vía al progreso y desarrollo social, lo que brinda legitimidad a cualquier acción que tomen los ciudadanos en pro del bienestar colectivo.

B. Desarrollo teórico de la Gobernanza

El desarrollo a nivel teórico de la gobernanza, se empieza a gestar como un producto del estudio de académicos alemanes que observaron la transformación de procesos políticos y gubernativos en Alemania occidental desde 1950 hasta principios de los años setenta (Aguilar, 2006, 86). Sin embargo como anteriormente se mencionó, el desarrollo del concepto es virtud de las organizaciones internacionales quienes después de un desarrollo de modelos que resultaban exitosos en algunos países, aconsejaban implantarlo en nuevos bancos de prueba, lo cual interesó a la comunidad universitaria de países de Europa central (en un principio) a estudiar el tema.

Los primeros en analizar el tema fueron los analistas de políticas públicas Renate Mayntz, Fritz Scharpf y Frederic Kauffman en Alemania, planteando la idea del *Steuerung*, concepto que en castellano significa dirigencia y que estructuraban con un ejercicio de propuestas de organización estatal, principios y de prácticas destacables para un buen gobierno.

El primer escenario que ellos contemplan es el escenario histórico, teorizando si las directrices usadas durante la primera parte del siglo XX fueron eficaces para una economía en cambio como la alemana, que se enfrentó a dos grandes guerras en dicho periodo y que se consolidó en algunos pasajes como la primera potencia económica en Europa. Partiendo de esto, identificaban el punto crítico en el cual ocurren los estancamientos económicos de las sociedades industriales europeas, que para ellos fue alrededor de principios de los años sesenta. En esta misma línea de estudio Mayntz (1998) estableció que las acciones gubernamentales no fueron suficientes desde entonces y la incompetencia gubernamental para resolver los problemas debería motivar a los actores sociales a buscar una solución, presentándose una forma innovadora de dirigencia. (13)

Esta dirigencia resultaba atractiva para la academia alemana pues es bifronte dentro del estudio de políticas públicas, ya sea para analizar la acción directiva del gobierno *policydecisionmaking*, o para estudiar las *Policy networks*. Estas últimas para Mayntz (1998, 15), terminan describiendo la dinámica para generar soluciones a problemas profundos, pues el Gobierno necesita de mejores herramientas y habilidades para articular las iniciativas de múltiples actores, destreza que claramente en los años que se formula la teoría era casi inexistente.

Para que todo esto se llevara a cabo, se proponía recomponer la visión que se tenía del Estado, algo que significaba determinar otro tipo de métodos para lograr que el gobierno tuviera la capacidad institucional y operativa para cumplir con sus programas. Se planteaba pasar de una estrategia *top-down* que estaba basada en la confianza en la tecnocracia, dándole el destino de la dirigencia a actores que tenían capacidad de decisión y que deslegitimaban la acción gubernativa por la débil relación que tenían con los ciudadanos, a una estrategia de *bottom-up* en la cual la participación de los funcionarios gubernamentales facilitaba la acción de dirigencia rompiendo el paradigma fundamental de la elaboración de las políticas públicas como una acción exclusiva del gobierno (Mayntz, 1998, 24)

Para concluir, Mayntz (1999, 7) establece dos conceptos que resultan necesarios para que la gobernanza pueda existir: el *Steuerungsfähigkeit* que se refiere a la capacidad de dirección (desde mi punto de vista esta capacidad debe quedar en cabeza del gobierno) y el *Steuerbarkeit* que se refiere al ánimo o la disposición de ser dirigido. Algo que queda claro en la escuela alemana es que el gobierno deba tener un rol central cuando establecen que es necesaria una posición central de este, pues es característico el desorden en las propuestas de los actores, por cuanto cada uno tiene intereses particulares que al enfrentarse pueden no generar un alto nivel de bienestar social.

A continuación expondré los seis autores, que considero más interesantes, para analizar y aplicar su teoría de gobernanza en un proceso de reforma tributaria, para después escoger la teoría más idónea en aras de la formulación de iniciativas que puedan ser implementadas en la gestión tributaria en Colombia. Considero que el estudio académico de la gobernanza, que se dio en un momento de coyuntura institucional que atravesaban las naciones civilizadas entrando al posmodernismo, tardo mucho en llegar a nuestro país. Al revisar la teoría del tema, pude observar que se ha escrito poco e incluso lo que se ha definido como gobernanza o *governance* está lejos de las categorías aquí descritas y se parece mucho más a la definición de buen gobierno. Al mismo tiempo, a nivel latinoamericano los expertos en gestión pública se han dedicado a la

recopilación, mas no a la creación de nuevo material, salvo contadas excepciones como las del profesor Omar Guerrero en *El fin de la nueva gerencia publica* y Luis Aguilar Villanueva *Gobernanza y gestión Pública*, entre otros.

1. La gobernanza de Kooiman

Jan Kooiman de Holanda fue el primero en señalar el cambio del equilibrio en la relación Gobierno –Sociedad a principio de la década de los noventa, manifestando que ante la pérdida de la capacidad estatal, el gobierno como dirigente debía crear redes de cooperación e interacción que permitieran trasladar las cargas de acciones imposibles de cumplir a estas redes que sí podrían. Este consideraba para entonces que los roles del gobierno eran roles cambiantes *shifting* y no roles decrecientes *shrinking* como aseguraba la mayoría, creía firmemente que la interacción era una pieza fundamental sin tener que reducir la presencia del Estado a esto le denominó *interactive governance* (Kooiman, 2003, 86). Finalmente el trabajo de Kooiman (2003, 90) aporta en la construcción del modelo de gobernanza, tres modelos en los cuales esta se puede manifestar: *selfgovernance*, *cogovernance* y *hierarchical governance*.

La primera *selfgovernance* (o auto gobernanza) hace referencia a la capacidad que debe tener la sociedad o los individuos de una sociedad, para regularse y gobernarse por sí mismos, determinando el sentido de autonomía para establecer la dirección de su desarrollo. Para Kooiman esta característica es necesaria en cualquier proceso de gobernanza, pues establece el nivel de desarrollo de una sociedad para poder solucionar algunos problemas por sí mismos.

La segunda *cogovernance* (o cogobierno) se refiere a las formas de interacción entre varias organizaciones que luchan por el mismo propósito o tienen en común intereses, la relación es horizontal pues los actores interactúan sin la presencia de un gobernante central. Este modelo es cuestionado por diversos autores (Kooiman, 1999, 26) pues atribuye al gobierno una posición secundaria o inexistente. Finalmente se describe el modelo de *Hierarchical Governance* (o gobernanza jerárquica) que es el modelo tradicional en el cual los actores sociales responden ante las decisiones o intervenciones de un actor gubernamental central, no hay que confundir este concepto con la idea de un gobierno como agente central de la gobernanza, simplemente se contempla como uno que ejerce toda la acción y toma todas las decisiones.

2. Rhodes y la crítica a la Gobernanza

Conocido como uno de los recopiladores más importantes en el estudio de la administración pública y con visión eurocentrista, Roderick Rhodes (1997, 27) asegura que el concepto de gobernanza ha remplazado al de gobierno en los últimos años. No está de acuerdo con la definición que se le ha dado al concepto ni su amplia difusión en diferentes países, pues considera que se le da cada vez menos prevalencia al gobierno en el escenario político decisivo. Su posición que claramente cuestiona la gobernanza como un proceso idóneo para direccionar el destino de una sociedad, se articula en los siguientes ejes:

El Estado es mínimo: Para Rhodes la idea de que la dirigencia excluya el papel del gobierno y en general del Estado, resulta contradictorio para alcanzar un beneficio social alto. En su obra realiza un análisis histórico de las formaciones estatales en Europa desde principios del siglo XX, donde encuentra demostrable que cuando se le han dado responsabilidades a la sociedad sin el gobierno como actor central, la falta de madurez de la comunidad ha sido notoria.

Gobernanza corporativa: Los intereses de los particulares primarán conforme a su capacidad de ingreso y a su capacidad de influencia, los peces gordos se comerán los pequeños y no habrá un orden establecido para que los actores actúen buscando un desarrollo equitativo.

Redes auto-organizadas: El gobierno siempre debe estar presente en un proceso de dirigencia, pero una forma de amortiguar los posibles efectos adversos que genera en la sociedad la toma de decisiones por los gremios o los actores sociales, es la creación de redes auto organizadas. Estos grupos están perfectamente coordinados y sus miembros son actores que manifiestan los mismos intereses (muy parecido al *cogovernance* de Kooiman). Para Rhodes (1997, 80) este tipo de relación sería perfecta si se contara con una cuota alta de participación estatal como miembro de estos grupos, posición que en lo personal comparto y que se ve desarrollada a plenitud por uno de los autores que posteriormente analicé.

3. Hirst y Salomon, la Gobernanza de la escuela anglosajona

Para Paul Hirst de Reino Unido, la teoría de entregar un rol de alta preponderancia al Gobierno resultaba contraria al ideal de otorgar mayor autonomía a Sectores de la Sociedad. En su teoría expone el concepto de *Associative democracy* (o democracia asociativa) donde expone que se deben retornar a la sociedad funciones que fueron concentradas en el Estado, convirtiendo a las instituciones en *Watchdogs*, lo cual mejoraría la gestión

y daría legitimidad democrática a las organizaciones que se mantuvieran (Hirst, 2013, 31).

Lo que se propone en este modelo no dista mucho del modelo de agencias que se tiene en los Estados Unidos, lo cual resulta similar a lo que expone Lester Salomon (2010, 66) cuando describe la necesidad del funcionamiento de organizaciones debidamente estructuradas que eviten el abuso de poder que podría ejercer alguno de los actores. La visión norteamericana contiene el mismo desarrollo que se había dado anteriormente en *Global trends and global Governance* al método de gobernanza, este es un texto importantísimo en el que Dirk Messner explica su modelo de gobernanza denominado *Netzwerkgesellschaft* que ya había expuesto en 1995 en una obra que lleva el mismo nombre.

4. Die Netzwerkgesellschaft

Este concepto expuesto por Dirk Messner se traduce en castellano como “sociedades en red” y profundiza en la necesidad de que la gobernanza se efectúe por medio de redes (1995, 12). El concepto es interesante pues reafirma la posición del gobierno como actor asociado en este tipo de alianzas, puesto que el gobierno goza de la legitimidad electoral que los ciudadanos han depositado en el democráticamente.

Todo esto resulta convincente, sin embargo la piedra angular de la teoría reside en que el Estado ya no puede ser centro del gobierno de la sociedad, pues es paquidérmico y burocrático lo que implica consecuencias para estas redes que han de ser organizadas de manera conciliada, siendo producto de un balance perfecto de las interacciones sociales que entre los actores se presenten (Messner, 2010, 33).

Dirk Messner expone toda la aplicación práctica que debe tener un modelo de gobernanza organizado para conseguir un direccionamiento exitoso para la sociedad. Todo esto lo articula desde la Teoría de sistemas de Niklas Luhmann, donde la dirigencia de una sociedad desde un gobierno (al que le atribuye con una cuestionada capacidad directiva) resulta imposible debido a la complejidad de subsistemas que existe un sistema central.

C. Joan Prats. Gobernanza desde un gobierno interactivo

En Hispanoamérica, Joan Prats, Director del instituto internacional de Gobernabilidad de Catalunya- IIGC, ofrece una definición de gobernanza que se articula desde el gobierno interactivo. Todo esto incluye un estudio juicioso desde el proceso histórico en el que la administración respondió a

las necesidades estatales, primero desde la burocracia, posteriormente con la gestión pública y actualmente desde la gobernanza.

Para Prats, la atención no está orientada actualmente por el funcionamiento de la administración pública sino hacia la problemática del modelo que debe operar para un correcto direccionamiento de la sociedad. El resultado de esto es reubicar y reincorporar el proceso financiero administrativo de la propuesta de la “Nueva gestión pública de los años ochenta” en el proceso de gobernanza, tomando distancia de la arraigada dicotomía entre administración y política, típico del modelo Westminster parlamentario de la tradición anglosajona (Aguilar, 2006, 126).

Realizando un lectura de Prats, su definición de gobernanza toma como base el desarrollo realizado por Kooiman que ya expuse en este documento, donde establece que ante los procesos sociales que actualmente se viven en la administración y la política, la legitimidad del actuar publico solo se puede fundamentar en la calidad de la interacción entre los diferentes niveles de gobierno (agencias, ministerios y demás entidades) con los actores empresariales y sociales que sean protagonistas en un sociedad (Prats, 2005, 29).

En los demás autores y teorías que he referido, se puede observar como argumento principal para que sea necesaria implantar una acción de gobernanza, la ineffectividad (y en algunos casos ilegitimidad) que adolecen algunos gobiernos. Argumentando que la gobernanza entra a enfrentar los problemas que el Estado no ha sido capaz de hacer frente, presentándose entonces las redes de cooperación, alianzas, asociaciones o actores específicos como capacitados que pueden resolverlos. En Prats, como innovación, el gobierno no es un actor “más” en la red (hablando de gestión por redes), dado que este es el único participante que posee la representatividad y la autoridad democrática de su sociedad (2005, 50).

Prats emplea una frase que quiero rescatar y que define su modelo de gobernanza: “no hay interés general trascendente a los intereses sociales y privados. No hay monopolio de los intereses generales por las organizaciones gubernamentales” (2010, 202). En este modelo el gobierno debe participar e involucrarse obligatoriamente a redes específicas de interés público, aunque hace énfasis en que involucrarse es complicado pues debido al rol central de la administración, el desempeño de funciones en la red como mediador, conciliador, emprendedor, facilitador y parametrizador de normas puede dificultarse.

Es precisamente esta última razón, por la cual muchos gobiernos permanecen alejados de procesos de “gobierno por redes”, pues prefieren

tomar la decisión ineficiente para no incorporarse en una red y estar en “grado de gobernar” para distintas materias o para el asunto de la red en general (Aguilar, 2006, 127). La recomendación de Prats es cooperar, involucrándose directamente en la interacción social con los actores, que son claves para resolver los problemas públicos de mayor relevancia.

Esta teoría es la que más satisface el análisis que empecé a realizar a partir de las necesidades que identifique en la administración tributaria colombiana a nivel de Gobierno. En efecto, además de problemas relativos a su gestión por factores jurídicos, la entidad cuenta con problemas relacionados a su organización, acción, distribución de funciones, además que goza de poca legitimidad entre la mayoría de los ciudadanos.

III. MODELO DE GOBERNANZA DE JOAN PRATS PARA EL MEJORAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA

En este capítulo, se exponen una serie de recomendaciones articuladas desde el estudio de gobernanza que propone Joan Prats, para mejorar la gestión y la efectividad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN. Estas propuestas son diversas, desde alianzas institucionales, hasta la creación de programas que se traduzcan en una función estatal más eficiente, amigable y legítimo para la ciudadanía.

Todo lo anterior se enmarca en el objetivo de formar una nueva estructura tributaria, más equitativa, eficiente e inclusiva, que orientada desde las buenas acciones de gobierno y las asociaciones de los gremios susceptibles e involucrados, dirijan nuestro país al crecimiento económico, enmarcado en los ideales de justicia y desarrollo social.

A. Gobernanza como método, Ley como punto de partida

Las herramientas gubernamentales elaboradas para generar cambios que sean sustanciales, deben ser analizadas desde su creación, implementación y durante su ejecución. Muchas veces, los puntos de partida para crear estas herramientas necesitan crearse, pues no existe un elemento que faculte a la administración para llevar a cabo proyectos que tengan aplicaciones provechosas.

La mayoría de veces estos puntos de partida son Leyes que no existen pues el legislador no se ha puesto en la tarea de llevar a debate temas que son importantes de tratar. En materia tributaria no es la excepción, muchas reformas han dejado elementos interesantes que el paso del tiempo ha

dejado enterrados y que apenas algunas intervenciones gubernamentales han puesto en el radar.

Tal es el caso del artículo 157 de la Ley 223 de 1995, reforma tributaria de ese año, que enmarca una materia de vital importancia que la administración de impuestos ni ninguna Entidad ha desarrollado en la órbita que merece, el artículo reza lo siguiente:

PROGRAMAS DE CAPACITACIÓN. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrollará una tarea pedagógica dirigida a escuelas y colegios para crear en el país una cultura tributaria a fin de educar al ciudadano en el deber constitucional de contribuir a las cargas públicas.

El artículo establece la obligación de desarrollar “una tarea pedagógica” por parte de la administración tributaria, que tenga como público objetivo las escuelas y colegios para desarrollar la cultura tributaria en el país. Si bien, el artículo tiene un propósito bastante loable, la realidad es que el cumplimiento de este objetivo difícilmente se logrará contando solo con la gestión de la DIAN.

Sin criticar la capacidad que la administración tributaria colombiana pueda tener para desarrollar y orientar un programa de Cultura tributaria, es lógico que debieron involucrarse otros entes que tuvieran experiencia en programas educativos y de desarrollo de estrategias de índole similar. Al realizarse la discusión de la reforma en 1995, fue imposible que se dejara como responsable al Ministerio de Cultura pues no existía aún, pero considero que se debió involucrar al Ministerio de Educación a nivel nacional y a las secretarías de educación en el orden local, para que fueran socios estratégicos en este propósito.

Posteriormente no ha habido ningún desarrollo legislativo que extienda el alcance de este objetivo, lo que en mi opinión ha sido un grave error pues durante años el gobierno ha intentado recaudar por medio de las herramientas y estrategias de *enforcement* de la administración tributaria que muchas veces es débil, lo que promueve el incumplimiento voluntario de las obligaciones (Skatteverket, 2011, 33).

En este sentido, el modelo de gobernanza de Prats establece que la necesidad de instituir redes de cooperación entre las mismas entidades del Estado, se presenta como una oportunidad para mejorar todos los puntos débiles de la gestión de un ente gubernamental, sobre todo cuando falta experticia en la materia (Prats, 2010, 202). En este caso específico, teniendo la administración tributaria condiciones prematuras para elaborar

programas idóneos de fomento de la educación fiscal en Colombia, se debería llevar a cabo una dinámica entre la administración tributaria y otros entes estatales como los ministerios anteriormente mencionados.

Teniendo en cuenta la posibilidad única de realizar una reforma tributaria estructural, me gustaría hacer una propuesta de dos programas extendiendo el espíritu de la Ley 223 de 1995, uno encaminado a la educación fiscal y otro al establecimiento de la Cultura tributaria como política de Estado. La idea es que el cuerpo normativo soporte las pretensiones y abarque las necesidades que se requieren para la construcción adecuada de iniciativas como estas.

1. Programa de Educación Fiscal

Colombia es uno de los únicos países latinoamericanos sin un programa de educación fiscal instituido formalmente; ningún gobierno, ni Director de la DIAN, se ha pronunciado sobre constituir un programa orientado a la educación en materia de impuestos a la ciudadanía en general, o a niños y jóvenes como se desarrolla la mayoría de este tipo de programas alrededor del globo (Lindemberg, 2010, 2).

La responsabilidad de un programa de estos no debe quedar en cabeza de solamente la administración tributaria, pues el ente especializado en todo lo concerniente a núcleos educativos es el Ministerio de Educación de cada país. Basándome en esta idea, expongo a continuación el modelo de implementación de programas de educación fiscal desarrollada por el programa para la cohesión social en América Latina-EUROsociAL, el cual considero adecuado teniendo en cuenta el contexto nacional.

La implementación de este modelo, requiere que se faculte a las instituciones pertinentes para desarrollar un programa serio, que termine constituyéndose como una red de gobierno. Lo espectacular del modelo, es que también involucra las Universidades (la mayoría de alto prestigio), quienes terminan traduciendo la acción estatal, generando confianza en la comunidad.

Para empezar se debe aclarar que los colombianos carecen de cultura fiscal, teniendo desconocimiento sobre las responsabilidades tributarias, sobre los derechos que tienen como contribuyentes y sobre el beneficio que genera el pago de impuestos para la sociedad en general. Adicionalmente a esto, la estructura tributaria colombiana es compleja debido a la constante modificación normativa que surge de la necesidad de atender problemas fiscales puntuales, lo que a su vez genera distanciamiento entre la relación Estado-Ciudadano.

El país ha atravesado en los últimos 3 años por dos procesos de reforma tributaria (Ley 1607 de 2012 y Ley 1739 de 2014), lo que genera aún más desaciertos jurídicos e incomprensión del sistema tributario por parte los contribuyentes, pues se generan impuestos y tramites nuevos. Así mismo la ciudadanía en general no tiene conocimiento de temas básicos como el registro único tributario-RUT, la presentación de declaraciones o el uso de la factura.

El sistema en general tiene un desentendimiento de la realidad del país, en colegios y universidades las iniciativas para la escolarización del tema son mínimas y los esfuerzos de la DIAN por llevar programas de capacitación a las empresas se hacen endeble frente a la demanda. Es necesario entonces iniciar un programa de educación fiscal para establecer una política de divulgación de las normas tributarias y los tramites de la administración con los ciudadanos, traduciéndose en el mejoramiento de la confianza en las instituciones.

La DIAN-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Ministerio de Educación Nacional, secretarías de educación y las Universidades con más altas calidades académicas deberán trabajar sobre estos dos núcleos:

Inclusión del tema de educación fiscal en la malla curricular de instituciones educativas a nivel nacional. El objetivo es promover la enseñanza de módulos relativos a educación fiscal en diferentes niveles y dirigida hacia diferentes públicos: Primera infancia, niños, adolescentes y universitarios. Por medio de una alianza entre la DIAN y Ministerio de Educación; se pueden realizar las mallas curriculares idóneas para cada grupo.

Se podría tomar como referencia el caso de El Salvador, que ha venido trabajando un modelo educativo con visión integral. Para esto el gobierno salvadoreño creó un Departamento de educación fiscal dentro de la administración tributaria, que se encarga de gestionar la alianza con el ministerio de educación de ese país, para hacer seguimiento a la implementación de sus políticas en educación fiscal (MINED, 2013).

Creación de Núcleos de Apoyo contable y fiscal- NAF en Universidades. Se deben efectuar alianzas con las universidades de mejor nivel en el país y establecer una estrategia de difusión de los conceptos tributarios. El programa EUROSOCIAL y la Red de Educación Fiscal REF, han desarrollado los NAF Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal. Estos programas están dirigidos a la capacitación de profesionales en formación (de carreras como Derecho, economía, administración o contabilidad), quienes prestan

un servicio de atención, muy parecido al de un consultorio jurídico pero en materia tributaria.

La capacitación se da en inicio por parte de expertos de la administración tributaria en conjunto con profesores de las universidades, posteriormente los alumnos capacitados prestan servicio de acompañamiento y asesoría en temas tributarios (legales y tramites), de manera gratuita a contribuyentes de baja renta. Esto es importante pues el programa involucraría directamente a muchas MiPymes (micro, pequeñas y medianas empresas).

La iniciativa puede ser trabajada como parte de los programas de responsabilidad social que tienen los centros educativos, al mismo tiempo podría ser motivante para los alumnos interesados en asuntos fiscales que desean tener cercanía con la administración tributaria en su ejercicio académico formativo. Hay que aclarar, que en este modelo, la autonomía de las universidades es completa, los estudiantes que presten el servicio serian supervisados directamente por los profesores y el centro educativo, estos a su vez pueden contar con el apoyo de la autoridad fiscal para ser capacitados cuando lo requieran.

La evidencia del éxito de este programa, data en las experiencias de países como Brasil, México y Chile, que cuentan con un programa denominado *Estado, ciudadanía y tributación*, al cual están involucradas instituciones tan importantes como la Universidad Nacional Autónoma de México-UNAM (En México ya hay un total de 50 universidades vinculadas) y la Universidad de Sao Paulo.

Esta alternativa acerca a la administración tributaria y al gobierno con los contribuyentes y la ciudadanía en general, además de extender los brazos y la capacidad de gestión por medio de una acción de gobernanza traduciéndose en confianza y legitimidad, lo que generará a la largo una mejor percepción del ejecutivo.

2. Programa efectivo de Cultura tributaria

En la investigación realizada se pudo encontrar que en este campo, el artículo 57 de la Ley 223 de 1995 ha tenido más desarrollo. De hecho existen algunos insumos de los trabajos realizados por la administración fiscal en Cultura tributaria, sin embargo a 20 años de la expedición de la norma no son evidentes, puesto que los cambios culturales y/o de comportamiento de los contribuyentes son difíciles de medir (OEI, 2012, 24).

Teniendo en cuenta que tampoco hay mucho desarrollo del tema, la mejor alternativa es tomar como punto de partida el convenio interadministrativo 2421 de 2014 celebrado entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Cultura. En este, la administración tributaria se comprometió a recaudar la contribución parafiscal de los espectáculos públicos de las artes escénicas, creado por el artículo 7 de la Ley 1493 de 2011, a cambio de que el Ministerio de Cultura implementara estrategias o campañas orientadas a la apropiación de una cultura tributaria –fiscal en Colombia.

Al tener ya una acción de gobernanza (que podría ser reforzada si legislativamente se vincula al Ministerio a los programas de cultura de la contribución), el convenio debería desarrollarse bajo los siguientes objetivos:

Uso de la Red Nacional de Bibliotecas para la difusión de la cultura tributaria. Teniendo en cuenta que el Ministerio tiene en cabeza la administración de la Biblioteca Nacional, se podría usar la Red Nacional de Bibliotecas Públicas para elaborar un Portal de cultura tributaria compuesto por dos núcleos, el primero dirigido para infantes que se base en cultura fiscal y valores, usando como herramienta ambientes lúdicos, uso de material pedagógico y las artes. El segundo enfocado hacia grupos mayores donde se haga un contacto más directo con la semántica empleada en materia tributaria, poniendo en conocimiento los fines de los impuestos.

Por medio de la red nacional de bibliotecas se pueden realizar campañas educativas que involucren la participación activa de la población, usando como recurso principal el acceso de los ciudadanos a material relacionado con solidaridad y contribución. La interacción cooperada entre Ministerio de cultura y DIAN se debe desarrollar en pro de mejorar el uso de TICs, que establezcan una relación indirecta entre la administración tributaria y el ciudadano usando como intermediario las herramientas del Ministerio de Cultura.

Inclusión de la línea de Cultura de la Contribución en los Programas Nacionales de Concertación y Estímulos. Se debe vincular las iniciativas en esta materia, a estos programas insignes del Ministerio, así como en los demás programas y proyectos de su competencia que se estimen convenientes para realizar estrategias pedagógicas en cultura de la contribución.

El desarrollo de estos programas debe ahondar en el fortalecimiento de la relación entre el ciudadano y las instituciones, propiciando mayor acercamiento y confianza, especialmente aquellas que crean y recaudan el

impuesto, las que distribuyen y asignan el presupuesto, las que ejecutan y las que controlan los recursos. Se propone interesar y sensibilizar a las personas por lo público y por la función social de los impuestos.

La sociedad colombiana tiene problemas arraigados a su idiosincrasia, estas iniciativas deben promover la transformación del sistema de valores, los cuales han estado invertidos, pues se han venido aprobando socialmente comportamientos ilegales como la corrupción, la evasión, el contrabando, el lavado de activos, etc.

Un programa de cultura tributaria efectivo, debe desarrollar elementos que fomenten en la población de un país, el sentido de pertenencia a la sociedad, a la ciudad, a la comunidad. El ideal, es lograr la transformación del sentido mezquino de solidaridad originado por alternativas circunstanciales como las teletones, las limosnas y la caridad individual, hacia una solidaridad consciente y colectiva de toda la población plasmada en el impuesto, en el valor de la contribución (Parquesoft, 2010, 33).

En el modelo de Prats, la confianza que generan las buenas decisiones del gobierno se convierte en un valor agregado que se refleja en las acciones del ciudadano hacia la administración (Prats, 2010, 106), es decir acatamiento de la Ley y cumplimiento con los tributos. Si se fomenta la cultura de tributaria en el país, esto se verá reflejado en el recaudo tributario.

El cumplimiento voluntario de las obligaciones es un ideal asociado a la gestión de las administraciones tributarias (Tooma, 2008, 33), este tiene como componentes todas las acciones orientadas a hacer más fácil el pago de los impuestos y todas las estrategias que se desarrollen desde el gobierno para garantizar un comportamiento proactivo de los contribuyentes.

Como se expuso, desarrollar la educación fiscal y la cultura fiscal puede contribuir al facilitación del pago de los impuestos (Bowler, 2013, 100), en esta línea se intenta promover un comportamiento activo de los contribuyentes frente a la administración tributaria y se deja de centrar tantos recursos (esto es un método complementario) la costosa fiscalización (Skatteverket, 2011, 23).

B. Creación de un think tank dentro de la administración tributaria

En Colombia existe el Instituto Colombiano de Derecho tributario ICDT, un centro o asociación privada de carácter académico y sin ánimo de lucro, que se dedica al estudio e investigación, perfeccionamiento del Derecho

Tributario en los temas jurídicos, económicos y financieros que se le relacionen.

Esta iniciativa del sector privado para el estudio de los temas más relevantes sobre derecho tributario, debe tomarse como ejemplo para realizar una acción similar surgida desde las necesidades y expectativas que tiene la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. De esta manera la investigación se realizará de una forma diferente, si se toman como punto de partida los intereses del sector privado o los de la administración pública (que a veces pueden ser los mismos).

En 1991 la DAN- Dirección de Aduanas Nacionales, tenía en funcionamiento una dependencia asociada a la Escuela de Aduanas Nacionales que hacía las veces de *think tank*, los funcionarios públicos realizaban investigación en temas de comercio exterior y gestión aduanera, en pleno contexto de apertura económica (Contraloría, 1991, 13). Las actividades tuvieron bastante éxito y el desarrollo que dieron a la parte investigativa fue vital para constituir muchas de las políticas públicas que se desarrollaron en la época.

Desafortunadamente, con la fusión de la DIN-Dirección de Impuestos Nacionales y la DAN en 1993, para formar la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, se perdió el trabajo adelantado y la concepción de un centro investigativo que funcionara para alimentar la gestión de la entidad se desvaneció con las siguientes administraciones.

Mi propuesta radica en conformar un centro de pensamiento donde se investigue y se propongan estrategias dirigidas a la gestión de la administración tributaria, buscando reevaluar sus políticas actuales y se conviertan en políticas efectivas que satisfagan las necesidades del servicio. Para esto, es necesaria una alianza entre la DIAN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la participación de la Universidad Nacional de Colombia.

La oportunidad de establecer dentro de la nueva reforma estructural un artículo que ponga en discusión la necesidad de este centro de pensamiento es enorme, más teniendo en cuenta que la comisión de expertos la forman grandes académicos, que también han dedicado parte de su carrera al servicio público. En su labor sabrán que la necesidad imperiosa de constituir un centro que asesore desde lo académico las estrategias, la planificación y la gestión de la DIAN, es vital y sobre todo en un momento desconocido hasta ahora en nuestra historia, como es un periodo de postconflicto.

D. Registro del Contribuyente

Los colombianos desde que nacen hasta que mueren van acumulando un sin fin de números, registros y documentos para identificarse frente a las instituciones del Estado o simplemente para desarrollar diferentes actividades. La cantidad de números y la poca comunicación entre las entidades que los administran es tal, que hay tramites que se vuelven repetitivos, traduciéndose en desconfianza del ciudadano hacia la administración.

En el caso de la administración tributaria, los contribuyentes deben realizar largas filas y enfrentarse a la burocracia en su máximo esplendor cuando quieren cumplir sus obligaciones. Este trato inadecuado, perjudica de diferentes maneras las iniciativas de emprendimiento que se tiene por parte de los ciudadanos.

Mi propuesta desde una visión de gobernanza, es realizar un despliegue informático que involucre las diferentes entidades del Estado, o por lo menos aquellas que guardan información relevante para la realización de las diferentes actividades económicas de los ciudadanos, buscando el desarrollo de una gran base de datos única que sirva para efectos de identificación del contribuyente.

Esto servirá, tanto para el ciudadano como para la administración tributaria, pues para el primero evita tener que realizar dispendiosos tramites y someterse a los procedimientos que aún no son efectivos. A la vez, la administración tiene esta base para identificar a los contribuyentes, permitiéndole tener más capacidad de control sobre estos por medio de la ubicación lo que a su vez le reduce el gasto de recursos significativos del erario en la costosísima fiscalización (Gomez, 2007, 17).

Para empezar, hay que decir que el RUT- Registro Único tributario, es la columna vertebral de la DIAN y debería estar alimentado por toda la información que proviene de todas las entidades del Estado, sin embargo no sucede así. Se obtendrían grandes resultados a corto y mediano plazo si se lograra articular toda esta información en un sistema de datos que almacenara cada uno de los atributos o características que se envían de cada organismo.

El desarrollo del modelo, podría ser basado en *from cradle to grave* (2011, 126) de la Agencia tributaria Sueca Skatteverket, donde la misma entidad es la encargada de realizar el registro de nacimiento desde el primer día de vida, otorgándole un numero de identidad (*folkbokföring*). Los padres del recién nacido deben realizar el registro frente a un delegado de la

administración tributaria (la administración tributaria en Suecia puede rechazar el nombre de un bebe).

La skatteverket exige que sea reportada toda la información relativa a los ciudadanos, que no viole derechos fundamentales. Cada vez que un individuo cambia de residencia, contrae obligaciones como el matrimonio y a la hora de fallecer, la agencia sueca debe ser enterada. Esto es aceptado socialmente por los Suecos, de hecho la agencia tributaria es la segunda entidad más popular solo siendo superada por la Agencia del Consumidor (Wiles, 2014).

A pesar de que esta es una propuesta ambiciosa, puede dar luces sobre qué tipo de registro se podría implementar en la administración tributaria colombiana. Lo primero, es que un número único de registro podría ayudar a mejorar la gestión (que en efecto es buena en Skatterverket), pudiendo vincular números de identificación tributaria del nivel local (como en Colombia el RIT) al registro de la autoridad nacional.

Lo segundo es que así como en Estados Unidos el TIN-Taxpayer Identification Number, puede ser expedido por el IRS Internal Revenue Service (Agencia tributaria Americana) o la SSA Social Security Administration (IRS, 2015), se podría seguir un ejemplo a escala y hacer uso de las bases de datos de seguridad social para fines de identificación tributaria.

Esta alternativa sería el génesis en el proyecto de conformar un registro tributario, que tenga las características necesarias para lograr una identificación idónea del contribuyente, teniendo como meta final el conocimiento del porqué de su actuación frente a la administración tributaria. Esto no solo tiene una finalidad de control, sino de segmentación para saber cuáles deben ser las estrategias más indicadas en la relación ciudadano –administración.

1. Administración tributaria, Cámaras de Comercio y Secretaria de Hacienda entidades locales tributarias)

Resulta engorroso para los empresarios llevar a cabo acciones de emprendimiento e innovación pues muchas veces la tramitología es excesiva en los países en desarrollo (Head, 2009, 43). Para evitar esto, se podría llevar a cabo una dinámica simple entre la DIAN, la Cámara de Comercio y la Secretaria de Hacienda, con el objeto de integrar la información de los tres en una misma base.

Para esto propongo realizar un desarrollo tecnológico que permita implementar el diligenciamiento los formularios de las tres entidades desde un mismo espacio, migrando los datos transversales para compartir información básica de los contribuyentes (que no se encuentre protegida con reserva legal) entre las entidades.

Para esto, se requiere la determinación de una política que defina esta integración, yendo más allá de una mera decisión gubernamental. La reforma tributaria debe dar la capacidad, para que las entidades puedan ejercer este tipo de acciones para lograr en el control sobre los contribuyentes y el mejoramiento del servicio.

E. Robustecimiento del Sistema Informático de la administración tributaria colombiana

Para lograr el desarrollo de diversos programas, que lleven a la administración tributaria a nuevas metas de cumplimiento, es necesario que la DIAN emprenda por mejorar sus sistemas informáticos. En la actualidad, este es uno de los puntos débiles de la administración tributaria, que no ha permitido avanzar en muchas acciones que desde las áreas estratégicas se han adelantado.

Se necesita un sistema robusto que sea capaz de responder a las necesidades de los 4.000 grandes contribuyentes y en general a los 12 millones de inscritos en el Registro único tributario (DIAN, 2015). Los trámites que tienen que realizar las personas, muchas veces tienen que ser presenciales, ante la falla de la complicadísima plataforma Web que tiene la entidad. Este desarrollo es complejísimo y necesita de muchísimos recursos para poder llevarse a cabo, por eso se sigue trabajando con sistemas inferiores a los adecuados.

A pesar de la reserva de la que goza la información que administra la DIAN, se debe establecer un parámetro legal que permita a la entidad realizar una alianza con un socio estratégico que le ayude a administrar sus sistemas informáticos y tecnológicos. Es necesario que surja una cooperación, que pueda dar respuesta ante las demandas y peticiones de los ciudadanos, por medio de la ejecución de labores coordinadas entre la administración tributaria y la experiencia del sector privado.

En efecto, la capacidad del manejo de esta información solo puede llevarse a cabo por una compañía con experiencia en estos temas y lamentablemente en el sector público no existe una organización así. Aprovechando la experiencia de los privados, se podría garantizar el servicio, lo que generaría mayor confianza y legitimidad en los ciudadanos.

Los recursos que otras administraciones invierten en tecnología son vastísimos (OCDE, 2015, 86), de esta manera garantizan el cumplimiento de sus funciones por medio de las herramientas virtuales que poseen, en Colombia, esto se debe suplir con personal que atienda presencialmente a los contribuyentes. A pesar de que esto dificulte los trámites, pues los ciudadanos deben hacer filas y asistir a las instalaciones de la entidad, es la única forma que en el momento se tiene para satisfacer la demanda de peticiones.

Teniendo en cuenta este escenario, resulta contradictorio que la DIAN decida seguir el modelo OCDE de división personal en áreas de trabajo, en el cual se asignan cierto número de funcionarios en las siguientes áreas: Ingresos, fiscalización, recaudo, otras actividades relacionadas a impuestos y recursos humanos (OCDE, 2013, 187). Concordante a esto, se pasó de tener un 23,9 % (OCDE, 2013, 187) del total de funcionarios de la DIAN en labores de fiscalización, al 28% (OCDE, 2015, 169) en tan solo dos años; así mismo el área de ingresos donde se incluye el servicio al cliente en este método, disminuyó en casi 5% en el mismo periodo.

Es ilógico que ante la imposibilidad de entregar un servicio de calidad al ciudadano, por no disponer de las herramientas tecnológicas y teniendo como alternativa de contingencia el personal de servicio al cliente, este se disminuya paulatinamente sin realizar una inversión en sistemas informáticos robustos. Para implementar modelos que pueden resultar exitosos en otro contexto, se debe evaluar la particularidad de su acción, sobre todo en un contexto como el nuestro.

F. Mayor Participación de los gremios y asociaciones que no tienen alto poder de cabildeo en la reforma Tributaria

Mi última propuesta y recomendación, surge de analizar la incidencia de los gremios y asociaciones en una reforma tributaria. Normalmente los actores con alto poder de cabildeo tienen una representación enorme, lo que se traduce en una materialización de sus intereses en los textos de las reformas tributarias.

Por otro lado, los grupos con poca posibilidad de representación, no pueden llevar ante el escenario de reforma sus peticiones y debates, impidiendo que se puedan efectuar cambios de fondo en materias que para ellos son sensibles y que en muchas situaciones se podrían solucionar con intervenciones sencillas.

Para esto propongo que en esta reforma estructural, la comisión de expertos esté dispuesta a reunirse con representantes de gremios que tradicionalmente no tienen voz, esto será un acercamiento directo a estos grupos, dándoles un reconocimiento que puede traducirse en mayor recaudo para la administración tributaria, logrando tener legitimidad institucional.

Hay que recordar que 99% de las empresas en Colombia son MiPymes (Confecamaras, 2015), por ende las acciones que se adelanten deben hacerse en un marco congruente con ellas. Las reformas deberían orientarse a facilitarle las acciones de emprendimiento, aliviando la carga tributaria y evitando el exceso de trámites que se les imponen.

Sin duda, al darse un debate donde participen los gremios junto a la administración tributaria y en aras de generar una reforma tributaria, se daría una acción de gobernanza bastante positiva, que daría más legitimidad a las imposiciones que se le realizan.

IV. IMPUESTO PLANO COMO ALTERNATIVA PARA LA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL EN COLOMBIA

A. ¿Qué es impuesto Plano?

El impuesto Plano o Flat Tax, es una propuesta hecha al principio de los años ochenta por los economistas Robert Hall y Alvin Rabushka del Hoover Institution de la Universidad de Stanford. En esta se planteó la sustitución del impuesto sobre la renta de los Estados Unidos, al que se consideraba complejo, costoso y muy ineficiente, a cambio de una alternativa cuyas dos principales características son su simplicidad y su base sobre el consumo (Hall, Rabushka A. 1983, 35).

Normalmente esta clase de impuesto tiene una base gravable equivalente a la de un IVA tipo consumo, donde todos los bienes y servicios se encuentran gravados. En un IVA con esas características el responsable de recaudar el tributo aplica la tarifa sobre la totalidad de los bienes y servicios que ofrece, y del impuesto liquidado en esas ventas resta el impuesto pagado en la adquisición de materias primas (Avila, 2007, 7). Conceptualmente el modelo propone gravar únicamente las rentas de las actividades económicas y las del trabajo, desgravando aquellas provenientes del capital.

La lógica del impuesto plano, consiste en que si se obtiene una renta de una actividad económica y el Estado recauda un impuesto sobre el resultado de

dicha actividad, se daría un primer nivel de imposición sobre esa renta. Si parte de esa renta se ahorra e invierte, la aplicación del Impuesto a la Renta sobre los rendimientos de dicho capital implicaría un nuevo gravamen sobre la misma renta. Para evitar ello, el impuesto plano propondría que las rentas de capital no sean sometidas a imposición (Ávila, 2007, 23).

Sus principales críticos, hacen énfasis en que no es un impuesto progresivo, pues grava a todos por igual, así mismo hay que aclarar que nunca ha sido probado tal cual se concibió en su teoría en ningún ordenamiento.

B. ¿Puede ser una alternativa para Colombia?

La necesidad de una reforma estructural del sistema tributario colombiano, se ha venido planteando en cabeza de los tributaristas desde principios de este siglo (Restrepo, 2007, 20). Más allá de ser un anhelo académico o un desarrollo teórico, el principal aval de lograr esta reforma parece ser la necesidad de simplificar un ordenamiento tributario que cada vez es más complejo y ritualista.

En la misma línea de recomendaciones que he realizado a lo largo de este artículo, además de los cambios institucionales que se deben llevar a cabo para generar un cambio de percepción sobre el contribuyente, la construcción de una reforma integral al sistema tributario debe incluir en sus objetivos la simplificación, con el objetivo de incrementar su eficiencia, ser comprensible y dar un escenario adecuado para que se efectúe el cumplimiento.

Teniendo en cuenta que la opción de un escenario ideal donde encontremos un sistema simplificado y comprensible, que de hecho es bastante difícil que pueda darse (Ruiz-Jacobo, 2011, 82), los objetivos serían generar una Ley más comprensible para los operadores de derecho tributario y de los conocedores del negocio, a la vez que se genere una reducción de costos en el cumplimiento y fiscalización de los impuestos.

Por esto, el impuesto plano es considerado un impuesto simple, de trámite sencillo y fácil, puesto que al no tener exenciones, beneficios, ni tratamientos alternativos, reduciría considerablemente la posibilidad de elusión. Al mismo tiempo reduce los costos operativos de la administración tributaria, pues evita que tenga que pedir grandes cantidades de información y los cruces de datos que debe realizar son mucho menores.

Eleonora Lozano Rodríguez, concluye en “Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia” de 2014, que ante

la experiencia legislativa tributaria colombiana, que ha demostrado que cada vez que se discute un régimen excepcional en el congreso, surgen “presiones” que desfiguran las propuestas originales; un sistema de impuesto plano podría ser una buena opción para implementarse en un escenario como el colombiano.

Posterior a esto, Lozano complementa diciendo que este tipo de sistemas tributarios generales, con bases gravables amplias y tarifas bajas, hacen que se cumplan los ideales constitucionales de equidad y eficiencia (2014, 13), algo que se plantea desde el inicio de este trabajo.

Teniendo en cuenta que mi última recomendación en el capítulo anterior, hizo énfasis en la participación de los gremios de bajo cabildeo en la reforma y ante la posibilidad de que estos objetivos no se cumplan debido a intereses políticos, la implementación de un sistema de impuesto plano para renta de MiPymes sería una idea interesante, pues en un principio se plantearía como no contraría a los intereses de los grupos de alto cabildeo; en este sentido hay que aclarar que en el año de 2006, se presentó ante el Congreso de la República un proyecto de reforma tributaria (L.1111 de 2006), en cuyo boceto inicial se incluían elementos del impuesto plano (Ávila, 2007, 10).

La complejidad del impuesto de renta, el importante nivel de evasión del tributo, la intención de promover la simplicidad y la competitividad, la pretendida eliminación de tratamientos preferenciales que favorecen algunos sectores en particular y a las personas naturales con mayores niveles de ingresos, fueron algunos de los argumentos que intervinieron para diseñar una propuesta con elementos propios del impuesto plano (Ávila, 2007, 10). A pesar de esto, no prospero por necesidades de recudo fiscal que no satisfacía el sistema (Lozano, 2014, 13).

El modelo ha tenido éxito en su implementación, sobre todo en países de Europa del Este, arrojando resultados económicos sorprendentes en lo que respecta a la recaudación tributaria (Ávila, 2007, 36).

C. Experiencia de implementación del impuesto plano a nivel internacional

A continuación, expondré brevemente cuatro experiencias internacionales que den luces sobre cómo se ha dado el proceso de implementación en diferentes ordenamientos.

1. Estonia

Tras una cadena de reformas que inicia en los primeros años de la década de los noventa, Estonia sufrió un cambio que llevó a su economía a pasar de un sistema de planificación centralizada de tipo soviético a una economía de libre mercado.

En el año de 1994, haciendo caso omiso a los consejos del Fondo Monetario Internacional, de incrementar las tasas del impuesto a la renta, Estonia implementó un impuesto uniforme de 26%, en la misma línea y para incentivar más la formación de capital eliminó los impuestos corporativos sobre las ganancias reinvertidas (Aguilar, 2007, 28).

Estonia se convirtió desde entonces, en un país con un ambiente favorable para la inversión extranjera, esto se refleja en el hecho que después de la adopción del impuesto plano, la crisis que venía presentando la economía de Estonia se revirtió y empezó a registrar niveles de crecimiento hasta del 7.8% (Ávila, 2007, 35). En los efectos percibidos por la administración tributaria, se encuentra que el recaudo tributario decreció, hasta el año 2000 cuando la recaudación impositiva llegó a ser de 15.7 % del PIB, a partir de esto empezó a presentarse una recuperación, las cifras del año 2012 indican un porcentaje de recaudación impositiva de 16.2 % (TWB, 2015).

Para hacerle frente, a la fuerte competencia tributaria de países vecinos, Estonia decidió bajar la tasa del impuesto a la renta de 26% a 24% a partir del 2005, posteriormente fue gradualmente reducida hasta llegar al 20% para el año 2009 (Aguilar, 2007, 29).

2. Lituania y Letonia

Siguiendo el ejemplo de su vecino Estonia, en 1994 Lituania llevo a cabo la implementación de un impuesto de renta con tarifa plana del 33%, mientras el tope del impuesto a personas jurídicas fue de 15%. Letonia, por su parte optó por una tasa de 25%, realizando una reducción casi 15 años después de la tarifa para empresas de 19% en 2003 a 15% en 2014. Las economías de estos dos países crecía en promedio 5.6% del PIB durante su primera década de implementación. (Ávila, 2007, 12). Posteriormente y sumada a la crisis Europea de los últimos años los dos países crecen en promedio un 3% anual.

Por otro lado, la recaudación impositiva paso de un 13,2 % en 1995 en Letonia a un 13,8 % en 2013, mientras que Lituania en el mismo periodo presento un crecimiento de la recaudación impositiva de 0,6% (TWB, 2015).

3. Rusia

A principios de 2001 Rusia, llevo a cabo una reestructuración de su sistema tributario de tres tasas marginales sobre la renta y con un tope máximo de 30%, por un sistema de impuesto plano de 13% para personas naturales y de 24% (2008, Edwards, 26), para personas jurídicas (esta forma permanece hasta hoy).

Durante los primeros cinco años de este cambio en la estructura tributaria rusa, los ingresos fiscales por concepto de impuestos de personas naturales crecieron más del doble. El recaudo de impuesto de renta personas naturales creció en un 25.2% en 2001, 24.6% en 2002, 15.2% en 2003 y se 16% en 2004 y 17% en 2005 (2008, Edwards, 26), para personas jurídicas (esta forma permanece hasta hoy). Se comprobó que estos resultados están directamente relacionados con la disminución de costos tributarios y de necesidad de intermediarios.

El PIB creció en el primer año de reforma (2001) en un 5.1%, en su segundo año 4.7% y 7.3% en 2003, esta tasa se mantuvo hasta el año de 2007, justo antes de que estallara la crisis económica mundial (Aguilar, 2007, 31). El crecimiento de la economía no debe entenderse como un resultado exclusivo del cambio a un sistema de impuesto plano, pues en 2001 las modificaciones tributarias se dieron al tiempo con la reforma para la reducción sustancial de los aportes a la seguridad social, además que gubernamentalmente se dieron instrucciones para la modificación de las funciones de fiscalización de las autoridades tributarias.

Para complementar esto, Javier Avila Mahecha, Asesor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, complementa en su artículo *Flat Tax: una opción tributaria para Colombia*, que en estudios llevados a cabo en Estados Unidos, se desarrolló un modelo cuantitativo de equilibrio general que estima los efectos de crecimiento al adoptar un impuesto plano con variaciones al de Hall & Rabushka, predice que esta medida puede incrementar permanentemente el crecimiento per cápita al pasar de 0.009 a 0.143 puntos porcentuales por año si se compara con el actual sistema de tasas progresivas.

El impacto que en el sistema tiene el hecho de imponer una tarifa plana, es el que más sobresale por encima del efecto que se puede presentar debido a la deducción del 100% de la inversión en el momento en que se realiza y de la eliminación de la doble tributación para los negocios (Perry y Suescun, 2008, 33).

4. Hong Kong

Desde el año de 1947, el gobierno de Hong Kong se dio a la tarea de implementar un sistema dual de impuesto a la renta. Este permite a los contribuyentes escoger entre un sistema de tasas múltiples que varían entre el 2% y el 20% sobre la renta ajustada por deducciones y concesiones o un tributo plano de 16% sobre la renta bruta (Aguilar, 2007, 33). Sistemas duales como estos permiten a los contribuyentes seleccionar el impuesto que minimiza su carga tributaria; en la práctica es evidente que la mayoría de los contribuyentes opta por el impuesto plano, pues éste ofrece bajas tasas, cero costos de preparación y una probabilidad muy baja de ser fiscalizados.

Hong Kong no tiene un impuesto general de renta, no tiene impuestos sobre los dividendos, las ganancias de capital, donaciones y no tiene impuesto sobre el valor agregado, sobre las ventas o sobre la nómina, cuenta con solamente 3 impuestos (Impuesto a los beneficios, salariales y sobre propiedad) (Smith, 2008, 33).

En este caso la simplicidad y bajo nivel de las tarifas ha reducido los efectos adversos de la política tributaria sobre los esfuerzos de los trabajadores, el ahorro y la toma de riesgos; que es un factor clave en el crecimiento y desarrollo de la economía de Hong Kong, conocida a nivel mundial.

V. CONCLUSIONES

Después de hacer un recorrido por el concepto de gobernanza, rescatando la teoría expuesta por Joan Prats para determinar algunas acciones que contribuyan a mejorar la gestión de la autoridad fiscal y de la efectividad del sistema tributario en Colombia, podemos extraer las siguientes conclusiones: En primer lugar, el análisis de diversas teorías relativas al concepto de gobernanza han tenido discusión desde hace casi 30 años, sin embargo en el ámbito nacional no han tenido una difusión o estudio amplio por parte de la academia. De esto se entiende, que a pesar de ser un concepto que resulta de gran ayuda para mejorar la capacidad del Estado, ni siquiera entra en las alternativas de solución, pues el impacto que podría tener en un “banco de pruebas “complejo como lo es nuestro país, no ha sido visualizado.

En segundo lugar, al realizar la evaluación de las diferentes teorías se puede ver que a pesar que cierta época estuvo marcada por la tendencia de reducir el Estado a su mínima expresión, las necesidades actuales y el mundo en constante cambio exigen el fortalecimiento de este, llevándolo a ser protagonista en todo proceso de dirigencia social. Hay que hacer énfasis

en que este fortalecimiento no debe ser producto de la burocratización de las entidades, sino de un crecimiento sólido producto del mejoramiento del personal, los medios tecnológicos que soporten la gestión de la administración y las alianzas que se generen en pro del buen gobierno.

En tercer lugar, se pudo apreciar que a partir de ese crecimiento sólido de la gestión, una entidad gubernativa podría tener grandes resultados sin que sean utopías. El mejoramiento de la calidad de la prestación del servicio, en gran medida, radica en conocer los ciudadanos usuarios y su percepción sobre el rendimiento que tiene para ellos la labor realizada, en aras de generar herramientas que den solución a los problemas a los cuales se enfrentan los administrados.

En cuarto lugar, entrando en específico en el campo de la administración tributaria, las recomendaciones realizadas, son tan solo el primer paso para lograr cambios sustanciales en el mediano- largo plazo que serían completamente perceptibles a futuro. No obstante, dichas recomendaciones están orientadas a ser “quick wins” pues desde su implementación se verían cambios evidentes en la gestión de la administración tributaria colombiana.

En quinto lugar, es importante aclarar que la comisión de expertos tiene una oportunidad única, de darle un giro importante a la forma como se concibe el sistema tributario. La simplificación debe ser la meta y el camino deben ser iniciativas de este tipo, que se enmarquen en la constitucionalidad, la eficiencia y los principios de equidad social. Así mismo desde la academia se debe incentivar diferentes espacios para trasladar los escenarios típicos de debate sobre la tributación, a temas relativos a la administración pública y su impacto en la gestión de la autoridad fiscal.

En sexto lugar, quiero aclarar que el modelo de impuesto plano puede ser bastante útil teniendo en cuenta los problemas a los que se enfrentan los “técnicos” que plantean una reforma tributaria eficiente, cuando se encuentran en un escenario político. Un reto clarísimo es volver necesaria la participación de varios sectores de la sociedad (incluidos gremios pequeños) para crear una correspondencia entre el “deber del pago y la razón del pago”. Ante las condiciones actuales, dicho objetivo no se plantea posible debido a la alta representación que tienen algunos grupos en las discusiones de la reforma en el congreso, lo que significa que un escenario eminentemente técnico se ve politizado; teniendo esto de plano, la alternativa de un impuesto plano se erige como opción que podría verse factible en los ambientes de discusión de la reforma.

Finalmente y ante la confrontación de la realidad jurídica y política colombiana, cabe precisar que al elaborar este artículo surgieron dudas como la posibilidad de poner sobre la mesa el concepto de taxation without representation (Littlewood, 2010) que se aplica en Hong Kong. En este se hace un análisis sobre el choque de las decisiones técnicas de los expertos en impuestos, con las pretensiones de los legisladores. Claramente, es la experiencia que tenemos en un proceso de reforma tributaria en Colombia (como el que se está dando actualmente), lo que lleva a plantear el interrogante si tal posibilidad sería viable jurídica y técnicamente en nuestro contexto.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar Villanueva, L. F. (2006) *Gobernanza y gestión Pública*. México DF: Colección administración pública.
- Anne Tooma, R. (2008) *Legislating against Tax Avoidance*. IBFD.
- Arévalo Hernandez, D. (2001). *Gremios, reformas tributarias y administración de impuestos en Colombia*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Avala, H. (2006) Reforma tributaria estructural. *Debate político*, 19. Unión Gráfica.
- Ávila Mahecha, J. (2007) *Flat Tax: una opción tributaria para Colombia*. Bogotá, Colombia: Oficina de Estudios Económicos DIAN.
- Beggruen N., Gardels N. (2013) *Gobernanza inteligente para el Siglo XXI*. Madrid: Penguin Random House.
- Bowler Smith, M. (2013) *The taxing road to sustainable growth: resource productivity and corporate taxation*. IBFD.
- Buenrostro Ceballos, A. (2006). *Estudios de Derecho comparado en materia tributaria internacional*. Mexicali, México: Universidad Autónoma de Aguascalientes.
- Congreso de la Republica de Colombia. (Diciembre 20 de 1995) Ley 223 de 1995. *Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones*. Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6968>
- Congreso de la Republica de Colombia (Diciembre 26 de 2012) Ley 1607 de 2012. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Congreso de la Republica de Colombia (Diciembre 23 de 2014) Ley 1739 de 2014. *Por medio de la cual se modifica el Estatuto tributario, la ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se*

- dictan otras disposiciones.* Recuperado de:
<http://www.kpmg.com/CO/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Ley%201739%20del%2023%20de%20diciembre%20de%202014.pdf>
- Contraloría General de la Republica. (1989) *Gestión Pública y Control fiscal*.
- Crowe, H. (2015) *Estudio teórico y práctico Reforma Tributaria Ley 1739 de 2014*.
- Duarte Lledó, V. (2004). *Governance and tax reform in latin america*. Michigan, Estados Unidos: Michigan University Press.
- Gómez Buitrago, J. (2007) *Gerencia Pública y Control fiscal*. Biblioteca Jurídica.
- Guerrero Orozco, O. (2009) *El fin de la nueva gerencia publica*, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Head, J. G. (2009) *Tax reform in the 21st Century*. Wolters Kluwer Law and Business.
- Hirst, P. (2013) *Associative Democracy*. John Wiley and Sons.
- Howald, F. (2011). *Obstáculos al Desarrollo de la PYME ocasionados por el Estado. El caso del sistema tributario en Colombia*. Santiago, Chile: McGraw-hill Chile.
- Internal Revenue Service. IRS Recuperado de:
<http://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/TaxpayerIdentification-Numbers-TIN>
- Jaramillo Herrera, C. (Mayo de 2007) Economía política de la reforma tributaria hacia un impuesto plano. *Revista CEDE*.
- Kooiman, J. (1993) *Modern Governance*. SAGE.
- Kooiman, J. (1999) *Creative Governance*. Ashgate.
- Kooiman, J. (2003) *Governing as a governance*. SAGE.
- Littlewood, M. (2010) *Taxation without representation. The history of Hong Kong troublingly successful Tax system*. Hong Kong University press.
- Londoño Gutiérrez, F. (2004). *La solidaridad tributaria y la responsabilidad solidaria y subsidiaria. Un análisis de derecho comparado entre España y Colombia*. Madrid, España: Centro interamericano jurídico financiero.
- Lozano Rodríguez, E. (2014) *Tributación de pequeños contribuyentes y regímenes simplificados en Colombia*. Bogotá, Colombia: Revista de Derecho Privado Universidad de los Andes.
- Mayntz, R. (1998) *Nuevo desafíos para la teoría del gobierno*. Instituto Universitario Europeo, Jean Monnet Chair Paper.
- Messner, D. (1995) *Die Netzwerkgesellschaft*. Weltforum-Verlag,
- Messner, D., Kenedy, P. (2001). *Global Trends and global governance*. Pluto Press.
- NAF Núcleo de Apoyo Fiscal y Contable. Sobre la red NAF. Recuperada de:

- <http://rednaf.educacionfiscal.org/pagina/sobre-la-red-naf>
- OECD. (2010) Tax reform and economic growth. Tax policy studies No 20.
- OECD (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other advanced and emerging Economies, OECD
- OECD (2015). Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other advanced and emerging Economies, OECD
- Organización de Estados Iberoamericanos. (2012) *Pedagogía de la contribución en la escuela*. Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia.
- Parquesoft. (2007) Diseño de una estrategia educativa y comunicativa que promueva la transformación cultural de la contribución en el país entre contribuyentes, servidores públicos, niños y jóvenes.
- Perry, G., Serven, L., Suescun, R., (2008) *Fiscal Policy, Stabilization and growth*. World Bank publications.
- Poulse, D. (2013). *Directrices detalladas para la mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe*. Washington, Estados Unidos: USAID leadership in public financial management LPFM Prats Catalá Joan. A los príncipes republicanos: gobernanza y desarrollo desde el republicanismo cívico. INP. 2010
- Prats Catalá, J. (2005) *De la Burocracia al management, del management a la democracia. Las transformaciones de las administraciones públicas de nuestro tiempo*. Madrid, España: Instituto Nacional de administración de Madrid.
- Rhodes R.A:W. (1997) *Understanding Governance*. Open university Press.
- Ríos Granados, G. (2006). *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario: algunos casos de derecho comparado entre España y México*. México DF, México: Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- Ruiz-Jacobo Colomer, I. (2011) *Estado fiscal y democracia La ciencia tributaria en perspectiva*. Tirant lo Blanch Valencia.
- Salamon, L. M. (2010) *The tools of Governance*. Oxford University Press .
- Schon, W. (2008). *Tax and corporate governance*. Munich, Alemania: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Shifter, M. (2013). *Democratic governance in latinamerica*. Baltimore, Estados Unidos: The John Hopkins University Press.
- Skatteverket. (2011) *Right from the start -Research and Strategies*. Interverbum Språktjänst AB.
- The World Bank. (1994). *Governance, development in practice*. Washington D.C, Estados Unidos: The International Bank for Reconstruction and Development.
- The World Bank. Datos oficiales sector privado- público, recuperados de: <http://datos.bancomundial.org/indicador/IC.TAX.PAYM/countries>
- Wiles, D. (2014) *Why Swedens are Okay with paying taxes*.

Zupi, M. (2011) *Desafíos de la cohesión social en tiempos de crisis: diálogo Euro-latinoamericano*. Madrid, España: Eurosocial FIIAPP.