
**Las reformas tributarias en Colombia
durante el siglo XX (I)**

Departamento Nacional de Planeación

Director

Juan Carlos Echeverry Garzón

Subdirector

Tomás González Estrada

Secretaria General

María Fernanda Perez Valencia

Dirección de Estudios Económicos

Andrés Escobar Arango

Coordinador

Marcela Umaña Aponte

Editor

Norma Beatriz Solís Cárdenas

Diseño y diagramación

Patricia Espitia Castiblanco

Fotografía

Billete colección de numismática
del Banco de la República.

Tomado del libro "La moneda en Colombia"
de Antonio Hernández Gamarra

Impresión

Giro Editores

ISSN

0124-6240

© Departamento Nacional de Planeación

Calle 26 No. 13-19 - piso 18

www.dnp.gov.co

Teléfono: 596 0300

Primera edición: Enero de 2002

Este boletín contó con el apoyo del proyecto DNP - BIRF:
Proyecto Modernización de la Administración
Financiera del Sector Público MAFSP.

Impreso y hecho en Colombia
Printed and made in Colombia

Reformas Tributarias I

Boletines de divulgación económica

8



Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)

Francisco González
Valentina Calderón

Dirección de
Estudios Económicos

Departamento Nacional
de Planeación

Enero de 2002
Bogotá, D.C.

Contenido

Presentación	7
Introducción	9
Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)	9
Reseña de las reformas tributarias	12
■ La primera mitad del siglo XX	12
■ Las reformas durante 1950 - 1970	15
■ Las reformas durante 1970 - 1990	17
Efectos de las reformas tributarias	24
Conclusiones	33
Anexos	35
Bibliografía	45

Lista de gráficos

Gráfico 1 Ingresos tributarios directos e indirectos, % PIB	10
Gráfico 2 Composición de los ingresos tributarios en 1910	12
Gráfico 3 Composición de los ingresos tributarios en 1923	13
Gráfico 4 Composición de los ingresos tributarios en 1938	14
Gráfico 5 Composición de los ingresos tributarios en 1955	15
Gráfico 6 Composición de los ingresos tributarios en 1976	20
Gráfico 7 Composición de los ingresos tributarios en 1980	21
Gráfico 8 Ingresos tributarios como % del PIB	23
Gráfico 9 Inversión privada vs. ingresos por concepto del impuesto a la renta, % del PIB	32
Gráfico 10 Recaudo del IVA sobre renta	34

Presentación

Los *Boletines de divulgación económica*, elaborados por la Dirección de Estudios Económicos del Departamento Nacional de Planeación, cumplen con el objetivo de hacer accesible al público aspectos de la economía colombiana.

Ha sido usual que los temas económicos sean una barrera entre el público y los economistas. Buena parte de ella resulta de un lenguaje especializado y del conocimiento de unos hechos determinados sobre el funcionamiento de la economía en unos mercados específicos. Los *Boletines de divulgación económica* buscan romper dichas barreras. De un lado se emplea un lenguaje accesible para exponer temas complejos y, de otro, se pretende proveer al lector, con los hechos más sobresalientes, de aspectos centrales de la economía colombiana. El objetivo es llegar a un amplio espectro de lectores y promover la discusión documentada de los temas económicos.

Las opiniones expresadas en este Boletín son responsabilidad de los autores, y no comprometen al Departamento Nacional de Planeación.

LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN



Colombia durante el siglo XX (I)

Francisco A. González R.^a
Valentina Calderón M.^b

Introducción

La búsqueda de recursos fiscales para saldar los déficit sistemáticos del sector público, en las últimas décadas, ha generado la necesidad de llevar a cabo reformas tributarias, cada vez con mayor periodicidad. Esto ha convertido a Colombia en uno de los países con mayor variabilidad en las reglas impositivas y gravámenes más elevados del contexto latinoamericano. Sin embargo, en la práctica no se han logrado los resultados esperados debido a las múltiples exenciones y a los diferentes mecanismos de evasión y elusión. Este comportamiento tiene su origen en la intrincada estructura tributaria que se fue formando a través de los años, que ha constituido un reto para la eficiencia técnica de los organismos encargados del recaudo, a tal punto que hoy contamos con 18 impuestos de carácter nacional, 18 departamentales y 21 municipales¹.

Además de la simple evasión, ha sido definitiva la participación de los grupos de interés² (empresariales, sindicales, gremiales) para lograr erosionar la base

a Subdirector de Estudios Macroeconómicos del Departamento Nacional de Planeación.

b Economista de la Subdirección de Estudios Macroeconómicos del Departamento Nacional de Planeación.

1. Véase Anexo 1.

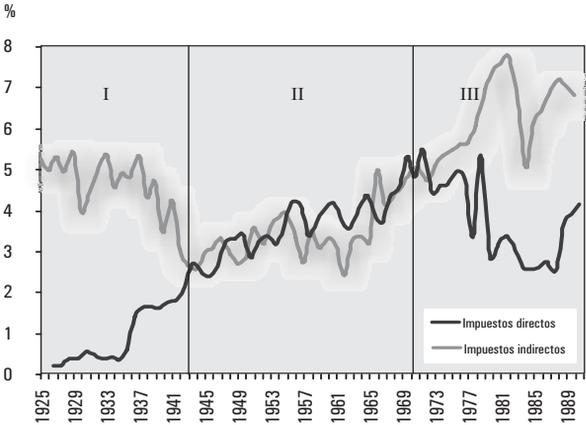
2. “Los grupos de interés en Colombia han presionado al gobierno de turno para que intervengan en respuesta a presumibles o reales fallas de mercado y obtienen, para sí, rentas que el mercado no les entregaría”. Wiesner (1997).

tributaria. Esta práctica se dio a partir de la década de los sesenta, cuando el Estado comenzó a ceder ante estos grupos, que reaccionaron fuertemente frente a esquemas impositivos progresivos o que de alguna manera lesionaban sus intereses. La reducida capacidad de reacción de las instituciones presupuestales parece haber constituido un elemento adverso a la efectividad de las políticas públicas y a la eficiencia del gasto público en Colombia. De esta forma, se dificultó la aplicación de las normas tendientes a una mayor tecnificación, impidiendo la modernización y mayor eficiencia de la estructura tributaria (Rodríguez, 1996).

Durante el siglo XX se llevaron a cabo 24 reformas tributarias en Colombia, de las cuales 10 sucedieron en la primera mitad del siglo, cuando se presentaron en promedio 1,6 reformas tributarias por década, mientras en la segunda mitad el promedio fue de 3,2. La década de los noventa (1991-2000) registró 8 reformas tributarias, el mayor número en todas las décadas del siglo.

En la evolución de la estructura tributaria colombiana se observan tres fases claramente diferenciadas. La primera, el período 1925-1943, cuando los impuestos indirectos eran la principal fuente de tributación; la segunda, entre 1944 y 1973, cuando se observa una participación de los tributos directos e indirectos en los recaudos totales muy similar; y la tercera, a partir de 1974, cuando los impuestos indirectos ganaron participación, haciendo la estructura tributaria más regresiva (Gráfico 1).

Gráfico 1
Ingresos tributarios directos e indirectos
% PIB



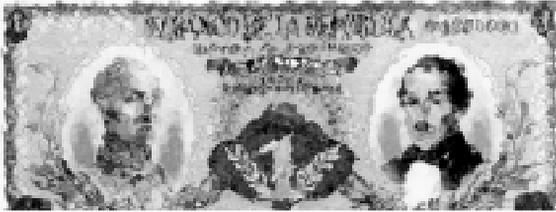
Fuente: Indicadores Económicos del Banco de la República, 1923-1997.

Debido a la presencia de múltiples reformas tributarias en la última década del siglo, este estudio se ha dividido en dos partes, cada una de las cuales se presentará en un documento separado. La primera hará referencia a las reformas tributarias ocurridas entre 1900 y 1990 y la segunda se centrará en las reformas de la década de los noventa.

El objetivo principal del trabajo es presentar una reseña de las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX y determinar sus efectos en términos de equidad, eficiencia, eficacia y mejoramiento de la estructura tributaria.

Este documento está dividido en cuatro secciones, siendo la primera la introducción. La segunda presenta la evolución del sistema tributario colombiano durante el período 1900-1990 y en la tercera se lleva a cabo un análisis de sus efectos, de acuerdo con los criterios mencionados anteriormente. La cuarta presenta las conclusiones.





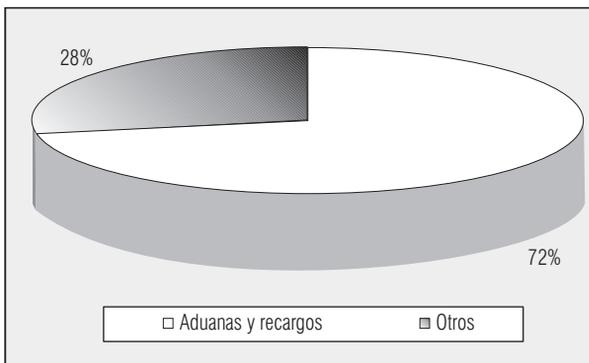
RESEÑA

de las reformas tributarias

La primera mitad del siglo XX

La estructura tributaria del país a principios del siglo era bastante simplificada: los ingresos del Gobierno Nacional provenían en 79,6% de los impuestos de aduanas y comercio exterior (aduanas y recargos³, “impuestos de conversión”, tonelaje, derechos de exportaciones, y consular) en 3,2% del impuesto de timbre y papel sellado y en 4,2% de otros impuestos (Fondo Especial de Caminos, Minas, Sucesiones y Donaciones y Sanidad); el restante 13% correspondía a ingresos no tributarios y de capital.

Gráfico 2
Composición de los ingresos tributarios en 1910



Cálculos realizados por los autores.

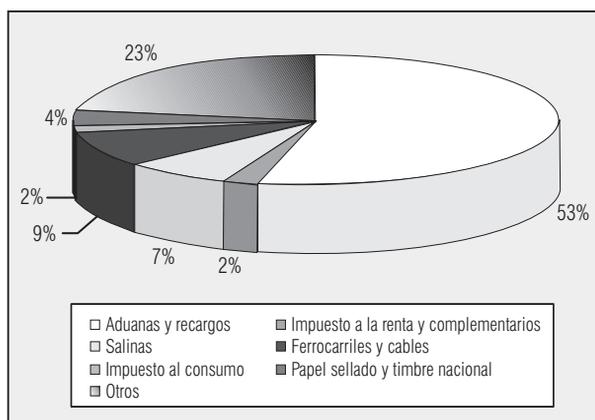
Fuente: Memorias de Hacienda, 1910, en Coyuntura Económica, Vol. XVI No. 2, Junio de 1984.

3 Impuestos a la importación de bienes manufacturados y gravamen a algunos productos de exportación como el oro y el tabaco.

La articulación de la economía interna aún era muy exigua, lo que explicaba el recargo fiscal en la actividad económica externa. En 1910, el 72,2% de los ingresos tributarios provenía del comercio exterior y el resto provenía de impuestos menores (Gráfico 2).

Surge entonces la preocupación de consolidar un sistema tributario más moderno, que reemplazara la rudimentaria estructura vigente. Las primeras reformas tributarias del siglo fueron las Leyes 26 de 1914 y 69 de 1917, que crearon los impuestos al consumo suntuario (específicamente se cobraba un impuesto a las ventas a nivel manufacturero, para la cerveza, fósforos y naipes). El impuesto a la renta fue establecido por la Ley 56 de 1918, sin embargo solo se aplicó hasta 1922. En el Gráfico 3 se muestra el cambio en la composición de los ingresos tributarios a raíz de la introducción de este impuesto. A partir de 1927 con la Ley 64, se consolida el impuesto a la renta, y se establece la diferencia entre renta bruta y líquida. Tanto el impuesto al consumo suntuario como el de la renta, constituyeron los primeros esfuerzos por parte del Gobierno Nacional para consolidar el sistema impositivo moderno.

Gráfico 3
Composición de los ingresos tributarios en 1923



Cálculos realizados por los autores.

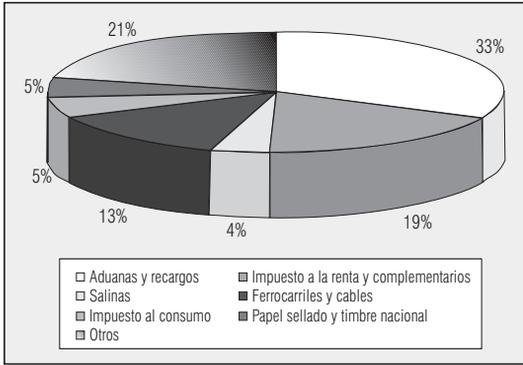
Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República

La crisis económica de la década del treinta produjo una notable reducción del comercio exterior, generando una crisis fiscal que obligó al Gobierno a intensificar sus esfuerzos de constituir un sistema tributario interno sólido, que le permitiera protegerse de la inestabilidad de los mercados externos. Encaminadas a esta política se dictaron las Leyes 81 de 1931, 78 de 1935 y 66 de 1936, que fortalecieron el sistema de impuestos directos (Manrique, 1979).

Otras medidas encaminadas a consolidar el sistema interno de tributos fueron introducidas por la Ley 81 de 1931. Esta incrementó las tarifas al impuesto de renta, gravando la renta de las sociedades de personas en cabeza de sus socios y de las sociedades limitadas en cabeza de la sociedad. Esta reforma, recomendada por la Misión Kemmerer, centralizó la administración con miras a ejercer un mejor control sobre el sistema. También creó las deducciones por depreciación, estableció el sistema de retención en la fuente sobre el pago de intereses de deuda pública interna, y un método indirecto del control al recaudo (el paz y salvo para servicios notariales y de cancillería).

La Ley 78 de 1935 creó el impuesto de exceso de utilidades y el de patrimonio (las rentas de capital deberían tributar más que las de trabajo, lo que permitiría evitar la evasión, pues era más difícil ocultar los activos que los ingresos (Manrique, 1979)). La Ley ordenó que los patrimonios superiores a \$10.000 e inferiores a \$20.000 pagaban 1 por mil, y se aceleraba hasta llegar a aquellos superiores a \$400.000 que pagaban el ocho por mil. La Ley 63 de 1936, estableció el impuesto a las herencias y a las donaciones (impuesto de ganancias ocasionales). El Gráfico 4 muestra cómo el impuesto a la renta y complementarios ganó participación gracias a la Reforma de 1935 y 1936.

Gráfico 4
Composición de los ingresos tributarios en 1938



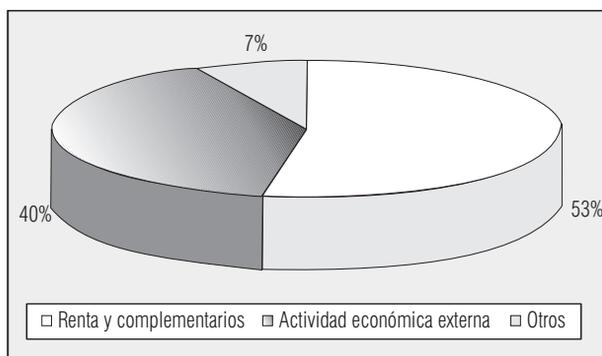
Cálculos realizados por los autores.
Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.

Aún a finales de la década del treinta, una alta proporción del recaudo seguía dependiendo de la actividad económica externa. La Segunda Guerra Mundial, obligó entonces al Gobierno a imponer una sobretasa al impuesto de renta (Ley 45 de 1942), sustituible por bonos de deuda pública. Esta medida estaba orientada a apaciguar la caída en los impuestos al comercio exterior. Más adelante la Ley 35 de 1944 elevaría las tarifas de forma definitiva.

Las reformas durante 1950-1970

En 1953 el Gobierno militar de Rojas Pinilla expidió los Decretos 2317 y 2615, con los cuales realizó una drástica reforma al impuesto de renta y al régimen de avalúos catastrales con el fin de afianzar las finanzas municipales. Se gravaron los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas en cabeza de los socios, estableciendo la doble tributación de estas rentas, y se elevaron considerablemente las tarifas para las sociedades. La equidad era uno de los objetivos de la reforma. Se buscaba que las cargas impositivas correspondieran al capital empleado, al trabajo y al esfuerzo individual, reduciendo drásticamente los privilegios (Rodríguez, 1996). El carácter progresivo de esta reforma causó descontento general, por lo cual tuvo gran oposición del sector empresarial. Hasta este momento las reformas más progresivas del sistema tributario colombiano eran las de 1936 y 1953, donde el recaudo por concepto de impuestos directos se fortaleció. En efecto, la participación del impuesto de renta aumentó a 53% para 1955, convirtiéndose en la principal fuente de ingresos tributarios (Gráfico 5). Sin embargo esta tendencia progresiva tuvo un revés a partir de la década del sesenta.

Gráfico 5
Composición de los ingresos tributarios en 1955



Cálculos realizados por los autores.

Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.

Con la finalización de la bonanza cafetera de 1955 y 1956 se precipitó una nueva crisis fiscal, que obligó al Gobierno a acudir a una sobretasa del 20% al impuesto a la renta y a decretar una amnistía tributaria (Perry y Cárdenas, 1986). La Ley 81 de 1960 estableció el régimen de renta presuntiva sobre la propiedad rural en concordancia con las normas sobre reforma agraria de la época (la tasa era de 4% para arrendatarios y de 7% para propietarios). Dicha Ley estableció la cesión de rentas entre los cónyuges y dispuso un sistema para gravar las rentas de capital, especialmente en la finca raíz.

La reforma de 1960 modificó el impuesto a la renta y complementarios de patrimonio y exceso de utilidades. Siguiendo las recomendaciones de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), esta reforma redujo las tasas del impuesto a la renta y creó una política más amplia de incentivos, principalmente para las industrias básicas. La Ley contemplaba una exención total del impuesto de renta y exceso de utilidades válida hasta 1969, para todas aquellas industrias básicas creadas hasta 1965, que utilizaran 60% o más de materias primas nacionales. Dentro de la categoría de básicas se encontraban las industrias de maquinaria, equipos y materias primas manufacturadas (la Ley 37 de 1969 extendió esta exención hasta 1973).

Durante las décadas del cincuenta y sesenta el sistema tributario se recargaba especialmente en los impuestos directos; a partir de la expedición del impuesto a las ventas (1963-1965) esta tendencia se revierte, de manera que los impuestos indirectos empezaron a cobrar más importancia.

La crisis fiscal de 1963 obligó al Gobierno a aplicar una sobretasa del 20% al impuesto de renta y a crear un impuesto a las ventas, que sin embargo, solo fue aplicado hasta 1965. Según Perry y Cárdenas (1986), "el gravamen pretendía ser un impuesto a las ventas de una sola etapa, aplicado a la producción manufacturera de bienes terminados y a la venta de los productos importados análogos". Los Decretos 1595 de 1966, 2049 de 1968 y 435 de 1971, permitieron que el impuesto a las ventas se aproximara cada vez más a un impuesto al valor agregado, en el ámbito manufacturero.

La Misión Taylor en 1965, se encargó de analizar 30 impuestos, caracterizados por su baja eficiencia y difícil recaudo, y recomendó limitar el sistema a unos pocos que permitirían una labor de fiscalización del recaudo más sencilla. Uno de sus principales objetivos fue recuperar los recaudos del impuesto a la renta y complementarios, y lograr su integración a nivel individual y empresarial.

En 1966 el Decreto 1366 contempló medidas encaminadas a controlar la evasión. Se implementó la liquidación privada del impuesto a la renta, y su pago inmediato antes de la liquidación oficial; se estableció una retención en la fuente sobre salarios con un tope de 10%, como un principio primitivo de anticipo. En 1967 se introdujo el impuesto a la gasolina y adicionalmente el Decreto 444 del mismo año (primer estatuto cambiario) estableció el impuesto de remesas al exterior. Este mismo decreto creó el Plan Vallejo, para permitir la importación libre de impuestos de materias primas e insumos que fuesen utilizados para la producción de bienes de exportación. De la misma manera, creó el Certificado de Abono Tributario (CAT), que sustituía la exención establecida en la Ley 81 de 1960. El Banco de la República hacía entrega a los exportadores (de productos diferentes al petróleo y sus derivados), de los CAT, en cuantía equivalente, en moneda legal colombiana, a un 15% del valor del reintegro. Estos títulos debían ser recibidos por las Oficinas Recaudadoras del Impuesto a la Renta y Complementarios, cumplido un año a partir de su fecha de emisión.

Las Leyes 37 y 38 de 1969 consolidaron la retención en la fuente sobre salarios y dividendos, y el régimen de anticipos. Adicionalmente, introdujeron una reserva al fomento económico, por medio de la cual las empresas podían reservar y deducir de la renta gravable un 5% de sus utilidades.

Las reformas durante 1970-1990

La Misión Musgrave en 1971, proporcionó una visión independiente de la problemática fiscal del país. Esta concluyó que existía un desbalance en la estructura tributaria, donde el impuesto a la renta estaba 60% por encima del promedio de otros países del contexto latinoamericano, mientras los impuestos indirectos estaban 50% por debajo de éste. Se recomendó entonces reforzar los impuestos indirectos, principalmente el impuesto manufacturero (ventas al detal) (Clavijo, 1988). El Gobierno, ante las recomendaciones de esta Misión, encaminó su política hacia el fortalecimiento del sistema de impuestos indirectos, de más fácil recaudo y control, pero menos benéficos en términos distributivos.

Entre 1970 y 1974 se registró un declive en el recaudo, explicado en gran parte por las numerosas exenciones personales y otras deducciones, principalmente a favor del sector agropecuario. Al mismo tiempo se estableció un régimen de renta presuntiva en este sector, con la Ley 4 de 1973. Esta ley fue derogada por la reforma tributaria de 1974, que estableció la renta presuntiva sobre el patrimonio y sobre los ingresos. De esta forma los privilegios tributarios

otorgados por el Gobierno a grupos de presión impidieron que la intención de las reformas de ampliar los recaudos se lograra en la práctica.

La Reforma de 1974, introducida mediante el mecanismo de emergencia económica, creó un correctivo parcial a la inflación con el propósito de evitar distorsiones generadas por ella. El valor de los descuentos personales se actualizaría a razón de 8% anual, sin embargo la tasa de inflación para este momento ascendía a 25%. El régimen de depreciación se liberalizó, permitiendo deducir hasta el 100% del costo del activo, se permitió además utilizar métodos de depreciación diferentes al de línea recta, mucho más acelerados cuando se trabajaba más de un turno.

La reforma no afectó ninguna renta exenta de trabajo e incluso creó un nuevo descuento de 10% por retención en la fuente, pero eliminó la mayor parte de los beneficios a las rentas de capital. Entre ellos se encuentra la exención de los rendimientos de nuevos papeles de deuda pública. De igual forma, gravó parcialmente el rendimiento de las cuentas corrientes y de ahorro en el sistema de valor constante UPAC, y eliminó también el sistema que calculaba la renta de actividades ganaderas, el cual consistía en tomar como costo el precio del ganado al final del año anterior.

Se mantuvieron incentivos vinculados a los casos en que se presentaban externalidades económicas que los justificaran. Pequeños accionistas y ahorradores en cajas de ahorros también se mantuvieron exentos, por razones distributivas. Se suspendieron las exenciones por concepto de pagos de salud, educación y vivienda, y se convirtieron en un descuento tributario que podía ser reclamado por el contribuyente sin necesidad de demostrar los gastos.

Hasta 1974 las ganancias de capital efectuadas en la venta de bienes raíces se consideraban gravables, pero la base se disminuía en 10% por cada año en el cual el bien hubiese estado a su nombre, de manera que las personas que mantuvieran las propiedades por más de diez años fuesen totalmente exentas, la reforma mantuvo esta política tan solo para el caso de la casa de habitación. El nuevo gravamen se aplicó a todos los ingresos ocasionales, los cuales no eran gravados anteriormente como renta del receptor, y además se separaron otros ingresos obtenidos en la actividad regular del contribuyente.

Se permitió la revalorización de los activos en su valor comercial en 1974 y desde 1975 hasta por un 8% anual, y se estableció un régimen de presunción universal de renta mínima en relación con el valor del patrimonio neto. La Ley 2053 de 1974, ordenó que ningún contribuyente obtendría una renta ordinaria

gravable inferior al 8% de su patrimonio neto. Este régimen general de presunción sustituyó a la Ley 4 de 1973 que en principio se habría aplicado solamente a la actividad agropecuaria.

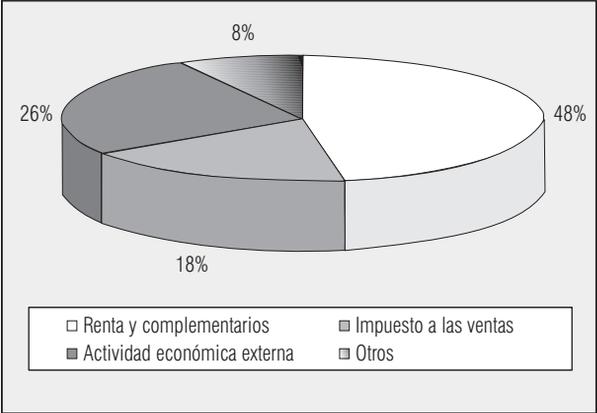
Otros aspectos que se deben destacar de la reforma de 1974 son:

- La modificación en las tasas del impuesto de remesas, con una tasa de 20% para las utilidades percibidas por sucursales y 12% en los demás casos, exceptuando los dividendos (Decreto 2144 de 1974) (Perry y Cárdenas, 1986).
- Simplificó y unificó el sistema. Distinguió solo entre dos grupos de empresas, anónimas y asimiladas, estableciendo tarifas únicas para cada uno de estos grupos de 40% y 20%, respectivamente.
- Extendió el impuesto de renta a todas las empresas estatales, excluidas las de servicios públicos, con el objeto de instituir un principio de control central de éstas y la posibilidad de trasladar parte de sus utilidades antes de impuestos, a actividades prioritarias del consumo y la inversión pública (Perry y Cárdenas, 1986).
- Simplificó el proceso vigente para las sucesiones; dispuso un impuesto sucesoral de 20% sobre lo recibido por herederos no directos y la inclusión de un 80% de los legados como ingreso ocasional de los herederos. El régimen tributario para las donaciones se unificó con el de las herencias y se integró al de renta.
- A partir de 1974 se permitió descontar todos los impuestos pagados en cualquier compra de las empresas, excepto los bienes de capital. Se estableció un sistema de devoluciones para los exportadores, los productores de bienes exentos y aquellos cuyo producto final fuese gravado a una tasa más baja que sus insumos (Perry y Cárdenas, 1986), de manera que el proceso de consolidación del IVA a escala manufacturera se completó. Adicionalmente, se elevaron las tarifas de 4% a 15%, estableciendo una tasa preferencial de 6% para los bienes de capital, e incrementó a 35% la tasa para bienes suntuarios. Con el objeto de reducir la regresividad intrínseca del tributo, se eliminó una serie de diferenciaciones que existían antes en las tarifas de ciertos bienes producidos en el país o importados.

La mayor parte de los impuestos de timbre y las exigencias de uso de papel sellado fueron eliminados con la Ley 2 de 1976, conservando solo aquellos que equivalían al pago de un servicio.

Con estas medidas, los recaudos del impuesto a la renta se fortalecieron al igual que los del impuesto a las ventas (Gráfico 6). No obstante, estos efectos no perdurarían en el largo plazo, ya que las reformas de los siguientes años revertirían la mayoría de estas medidas.

Gráfico 6
Composición de los ingresos tributarios en 1976



Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.
Cálculos de los autores.

La Ley 54 de 1977, elevó el ajuste por inflación de activos fijos del 8% inicial a 14% en ese año y a 60% de la tasa de inflación para el año gravable de 1978 en adelante. El valor de los activos fijos podría revaluarse hasta un 100% de la tasa de inflación para el cálculo del impuesto de ganancias ocasionales. “Este régimen de ajustes por inflación era demasiado generoso para una economía con inflación moderada, puesto que no permitía una medida adecuada del ingreso, reduciendo tanto la neutralidad como la equidad del sistema” (McLure y Gillis, 1989).

También se decretó una amnistía de ganancias ocasionales para aquellas que se generaran en la venta de acciones. Se estableció un descuento especial para sociedades hasta por un 20% de su exceso de utilidades que superara la renta presuntiva mínima (impuesto a las ganancias ocasionales), con el fin de que estas utilidades se invirtieran en sociedades anónimas abiertas. Se permitió

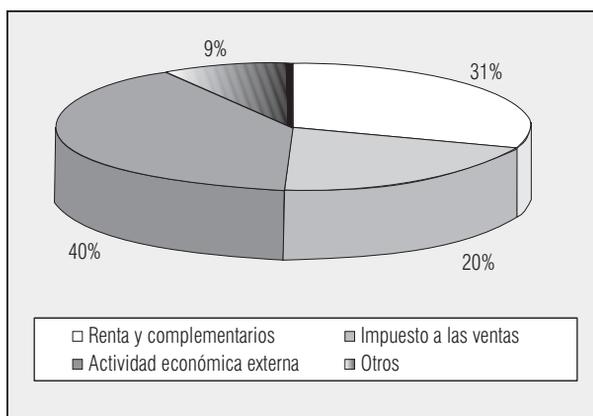
descontar el impuesto a la renta de las inversiones llevadas a cabo por las empresas públicas.

La Ley 20 de 1979 reformó el impuesto a las ganancias ocasionales, y su forma de cálculo, reduciendo las tarifas máximas de 46% a 28%, y manteniendo un mínimo de 10%. Eliminó la provisión de que las ganancias ocasionales fuesen gravadas al 50% de la tasa de impuesto a la renta. La ley estableció que dichas ganancias no fuesen gravadas para activos fijos si éstas eran invertidas en empresas o bonos públicos. Sin embargo, puesto que no existía un límite de tiempo para invertir dichas ganancias, esta provisión sirvió como vehículo para su exención definitiva.

La reforma reintrodujo la exención al sector ganadero, tomando como costo del ganado el valor del inventario a diciembre del año anterior, con lo que se retornó al sistema vigente antes de 1973 (cuando se introdujo la renta presuntiva).

Como resultado de las reformas de 1977 y 1979 el impuesto a la renta perdió participación dentro de los ingresos tributarios, mientras el impuesto a las ventas ganó participación (Gráfico 7).

Gráfico 7
Composición de los ingresos tributarios en 1980



Cálculos realizados por los autores.

Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.

En 1983 se introdujo una nueva reforma mediante el mecanismo de emergencia económica (Leyes 9 y 14), que redujo la tasa marginal máxima del impuesto a la renta a personas naturales de 56% a 49%. También se redujo el impuesto de 20% a 18% para sociedades limitadas, eliminó la doble tributación de las sociedades anónimas y extendió la renta presuntiva a actividades de comercio y de intermediación financiera. Así la reforma pretendía reactivar la economía, por medio de incentivos tributarios a la inversión, vía alivios a la doble tributación.

Se estableció el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con una tasa única de 10%, exceptuando ciertos productos suntuarios. Uno de los principales objetivos de la reforma era sustituir los ingresos de señoreaje de la Cuenta Especial de Cambios (CEC) por los ingresos del nuevo impuesto.

La Ley 48 de 1983 creó el Certificado de Reembolso Tributario (CERT) para promover las exportaciones de bienes y servicios y su diversificación así como para estimular la producción industrial, por medio de la devolución de las sumas equivalentes a la totalidad o a una proporción de los impuestos indirectos pagados por los exportadores. El CERT podía negociarse libremente y utilizarse para el pago del impuesto a la renta y complementarios, a las ventas y algunos gravámenes arancelarios. Las personas que recibían directamente del Banco de la República los CERT, tendrían derecho a descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo en el año gravable, el 40% del monto de tales certificados, cuando se tratara de sociedades anónimas y asimiladas, y el 18% en el caso de sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas, personas naturales y sucesiones ilíquidas (Diario Oficial, 1983). Este instrumento reemplazó al CAT.

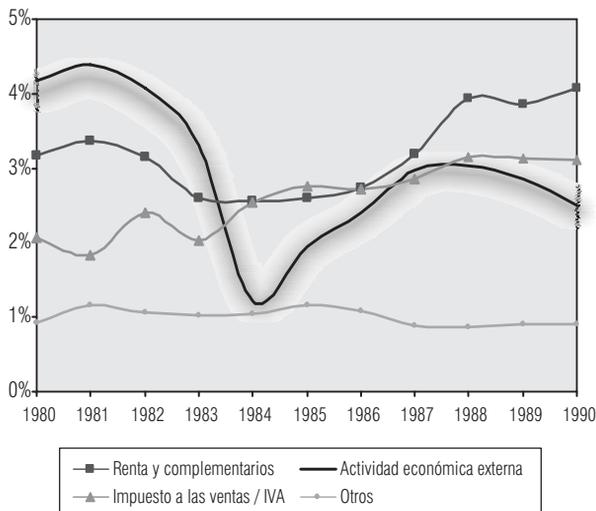
La Ley 75 de 1986, redujo la tasa máxima para la renta de personas naturales al 35%. Exoneró al 90% de los asalariados de la retención en la fuente, unificó el impuesto para sociedades limitadas y anónimas y autorizó el recaudo del impuesto en bancos. El objetivo de la reforma fue el de introducir mayor equidad y neutralidad al impuesto de renta y fortalecer el sistema tributario.

La reforma integró la tributación de la sociedad y sus socios, manteniendo el gravamen a las utilidades retenidas y repartidas como dividendos únicamente para la sociedad, de manera que eliminó completamente el instrumento de la doble tributación. Redujo el gravamen a las utilidades de las empresas anónimas de 40% a 30%. “Finalmente, la reforma introdujo correctivos generalizados por inflación en el gravamen a los rendimientos financieros y deducciones por

gastos financieros para todos los contribuyentes, empresas y personas naturales con excepción de las entidades del sector financiero” (Perry, 1988). Adicionalmente se introdujeron ajustes por inflación a los balances de las empresas y se modificaron los regímenes de presunción del impuesto a la renta.

“Estas reformas mantuvieron muchas de las políticas que las misiones Taylor y Musgrave habían calificado como inadecuadas, de manera que la debilidad en la administración persistió, y la neutralidad, equidad y el potencial del recaudo se vieron seriamente afectados” (Perry, 1988).

Gráfico 8
Ingresos tributarios como % del PIB



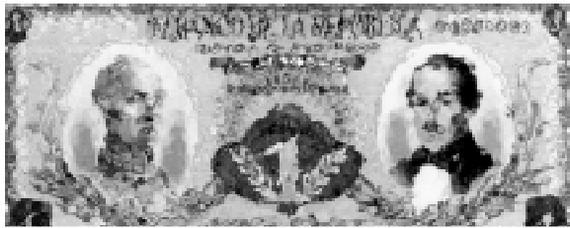
Cálculos realizados por los autores.

Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.

Con la transformación del impuesto a las ventas en uno al valor agregado, de una sola etapa en 1983, este impuesto ganó un punto de participación en el PIB entre 1983 y 1985, llegando a ser la principal fuente de ingresos tributarios en 1985. Entre tanto el impuesto de renta se mantuvo relativamente estable como porcentaje del PIB, hasta 1986 cuando recuperó nuevamente su tendencia creciente, alcanzando más de un punto de participación en el PIB entre 1986 y 1988.

EFFECTOS

de las reformas tributarias



Desde finales del siglo XIX venía gestándose en Colombia el proceso de desarrollo económico, integración política, industrialización y desarrollo de las redes mercantiles. El auge externo y la segunda expansión cafetera permitieron a principios del siglo XX eliminar el mecanismo de producción-especulación, característico del siglo XIX, consolidando el paso a una economía más moderna. El proceso de desarrollo exportador se fortaleció, acompañado de una profunda transformación del Estado colombiano, lográndose así un mayor poder para regular las fuerzas económicas.

Durante los años veinte se crearon nuevas instituciones, con la consiguiente mayor demanda de recursos públicos, haciendo necesario consolidar un sistema tributario más innovador, que permitiera atender las diferentes necesidades de la Nación.

Entre 1910 y 1928 se registró un gran incremento de las exportaciones cafeteras, lo que permitió ampliar las importaciones y los ingresos fiscales provenientes de la renta de aduanas. Sin embargo, la dependencia de las rentas aduaneras implicaba un elemento de inestabilidad muy grande, ya que exponía la economía nacional a las fluctuaciones mundiales. Debido a la crisis mundial, los ingresos por concepto de aduanas se contrajeron en 53% para el período 1929-1932, dejando al Estado en una difícil situación fiscal.

En 1918 se estableció el impuesto de renta⁴, que solo empezó a aplicarse hasta 1922, por problemas administrativos. Entre estos se destacan las dificultades

4 La Ley 30 de 1821, pretendía establecer un impuesto a la renta, sin embargo es imposible de aplicar por problemas de cohesión interna. El segundo intento de tributación directa en Colombia data la segunda mitad del siglo XIX, en pleno Radicalismo Liberal, cuando departamentos como Cundinamarca y Santander intentan consolidar impuestos a la renta, sin embargo, la iniciativa también fracasa.

de recaudo y la imposibilidad de disponer de documentos donde se estableciera la verdadera renta de los contribuyentes, a causa de un mandato constitucional. El recaudo entonces se hacía bajo juramento.

El impuesto como lo definía la Ley 56 de 1918, establecía las mismas tasas para las personas naturales y jurídicas. Las tasas se determinaban de acuerdo con las fuentes de las rentas, de la siguiente manera: las rentas de capital debían pagar 3%, las de capital y trabajo 2% y las de trabajo 1%. Esta división era poco progresiva y permitía la elusión del impuesto, pues la mayoría de las sociedades intentaron ubicarse dentro de la segunda categoría. En sus primeros años de existencia, el impuesto tan solo representó el 2% de los ingresos tributarios.

En 1922 y 1927 se tomaron medidas para corregir los problemas de administración del impuesto y se alteraron las exenciones. La Ley 64 de 1927, implementó un impuesto progresivo sobre la renta global, eliminando el sistema de renta según origen. Se definió por primera vez la renta líquida como renta bruta menos deducciones, arrendamientos e intereses pagados a terceros. La tarifa variaba según los ingresos desde 1% hasta 8% de la renta líquida. Estas medidas permitieron corregir algunos de los elementos regresivos del impuesto.

En 1930 la Misión Kemmerer hizo una revisión técnica de los problemas de administración y fiscalización del recaudo, así como del régimen de transferencias. Se creó para este fin la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, medida de especial importancia, pues hasta el momento eran las Juntas Municipales los organismos que recaudaban los tributos.

En 1931 se promulgó la Ley 81, por medio de la cual se introdujo el sistema de retención en la fuente sobre intereses de deuda pública interna, de esta manera el recaudo se efectuaba en el mismo momento en el que se causaban los ingresos, y permitía, por tanto, tener cierto control que dificultaba la evasión del tributo. Las tarifas se incrementaron para los mayores ingresos, a 5,5% para rentas hasta de \$20.000, que antes eran gravadas a una tasa de 5%. Para las rentas superiores a \$250.000, la tasa se incrementó de 6,5% a 8%.

En 1931 se incrementaron las tarifas de aduana, sin embargo, debido a la crisis económica mundial, este incremento disminuyó el recaudo y dió mayor protección y beneficios a los empresarios locales.

En 1932, debido a la fuerte contracción de la economía interna, el Banco de la República decidió adoptar una política más heterodoxa, dando apoyo crediticio al gobierno, que enfrentaba una severa crisis fiscal. Esta política se aplicó

durante los dos años siguientes con motivo de la guerra con Perú⁵. Terminada la guerra se continuó con el proceso de reajuste. El Presidente López Pumarejo se comprometió a ajustar los ingresos a las necesidades del Estado y a frenar los créditos del Banco de la República, que estaban generando presiones cambiarias e inflacionarias.

Haciendo uso de las facultades especiales que habían sido entregadas al gobierno en 1932, el ejecutivo decidió en 1934 elevar las tarifas de renta y crear el impuesto de exceso de utilidades. No obstante, éstos fueron declarados inexecutable por la Corte Suprema de Justicia en 1935. El mismo gobierno introdujo mediante la Ley 78 de 1935 y la Ley 63 de 1936, las principales reformas al impuesto a la renta y complementarios, al mismo tiempo que reintrodujo los impuestos declarados inexecutable.

El impuesto al exceso de utilidades se cobraría a todas aquellas entre el 12% y el 15%, a una tasa de 10%, hasta llegar al exceso de utilidades sobre el 50%, caso en el cual se cobraría una tasa de 30%; en cuanto al impuesto de patrimonio las tasas serían progresivas e irían desde uno por mil, hasta ocho por mil para los ingresos más altos. La tarifa máxima de renta también pasó de 8% a 17%.

La introducción de estos impuestos pretendía disminuir la evasión y elusión del impuesto a la renta, pues quien pretendiera evadir el exceso de utilidades, de todas maneras pagaba una tarifa sobre el exceso de patrimonio. Estas normas definieron un sistema tributario más equitativo.

“Esta reforma utilizó por primera vez un instrumento puramente tributario para fomentar ciertas actividades, al declarar exentos los patrimonios y excesos de utilidades generados en minas de oro, plata y platino y en industrias de café y banano, es decir las principales generadoras de divisas” (Bernal, 1984). La reforma de 1936 también eliminó la reserva de documentos privados de contribuyentes, mecanismo que permitió reducir de manera significativa los niveles de evasión.

Hasta este momento la carga tributaria no había aumentado de manera significativa, sin embargo la composición de los mismos sí había cambiado. Los correctivos sobre la estructura del impuesto de renta y complementarios permitieron que éste se convirtiera en la principal fuente de recursos de la

5 De 1932 a 1934 el gasto en defensa se incrementó en 345%.

Nación en 1942. Gracias a las medidas tomadas al respecto en las reformas tributarias de los años treinta.

Es claro que las medidas en términos de política tributaria de los años treinta y cuarenta, fortalecieron el papel del Estado dentro de la actividad económica. La estructura tributaria también adquirió una fisonomía más moderna y progresiva. El principal problema, sin embargo era el recaudo. La fiscalización fue bastante defectuosa y fomentaba la evasión y elusión de impuestos.

“A partir de la década del cincuenta, las políticas económicas se encaminaron a reorientar la asignación de recursos para acelerar el crecimiento económico, disminuir la desigualdad del ingreso y de oportunidades, y en general elevar las condiciones de vida de la población” (Manrique, 1979).

En 1950, el Gobierno del presidente Ospina Pérez, contrató una misión dirigida por Lauchlin Currie, la cual formuló el primer Plan de Desarrollo de Colombia (Bases de un programa de fomento para Colombia). Esta misión analizó la estructura tributaria colombiana y concluyó que la tributación a las rentas de trabajo era más baja para los salarios elevados, así los salarios entre \$10.000 y \$15.000, eran gravados sobre los primeros \$10.000, y los salarios superiores a \$15.000 eran gravados sobre los primeros \$15.000, de manera que las personas que ganaran \$16.000 eran gravadas más fuertemente en proporción que las personas con un salario de \$50.000. Criticó también que la renta de dividendos fuese exenta para las personas naturales, mientras las utilidades retenidas por las empresas eran fuertemente gravadas, lo cual constituía un desincentivo para la inversión. Recomendó que las rentas de dividendos fuesen gravadas, sin embargo advirtió que en ningún caso se debía aplicar la doble tributación de estas rentas.

Dentro de este marco de política, el Estado pasó a jugar un papel fundamental, como encargado de proveer la infraestructura necesaria para el proceso de desarrollo. En 1953, en presencia de una bonanza cafetera, el General Rojas Pinilla introdujo una reforma tributaria que modificó el impuesto a la renta y complementarios e introdujo la revaluación automática de avalúos catastrales. A raíz de la reforma, se incrementó de manera significativa el recaudo, en especial de los departamentos y municipios, principalmente por las modificaciones introducidas al impuesto predial.

A finales de la década cayó la dictadura militar y comenzó una nueva fase de la historia política colombiana con la introducción del llamado Frente Nacional.

“La llegada al poder del primer gobierno del Frente Nacional coincidió también con el estreno en el país de concepciones teóricas y estrategias de política económica que influirían profundamente la orientación de los planes de desarrollo y en general la política y la dirección estatal en el campo económico, durante la década del sesenta” (Manrique, 1979). En esta década las modificaciones introducidas al sistema tributario fueron inspiradas en las concepciones de la Cepal, cuyo principal lineamiento era el desarrollo hacia adentro.

La reforma de 1960 tuvo profundas implicaciones sobre la estructura tributaria. Es a partir de ésta que el gobierno empieza a ceder ante las presiones de grupos de interés para que les fuesen otorgados beneficios tributarios y exenciones. Sin embargo, este tipo de beneficios, en especial a las industrias básicas, no parece haber tenido los resultados esperados en términos de crecimiento y desarrollo de la industria nacional.

“Durante el primer quinquenio de los sesenta el recaudo se contrajo de manera dramática y el endeudamiento público aumentó de manera significativa. Así, se cubrió la pérdida de capacidad de financiamiento propio por parte del Estado, con un aumento de la deuda pública interna y externa” (Manrique, 1979).

En 1967 el gobierno expidió el Decreto 1366, por medio del cual modificó la estructura del impuesto de renta, y estableció medidas para mejorar la administración tributaria. Los resultados en términos de recaudo fueron bastante buenos, sin embargo, el gobierno aún se encontraba descontento con la estructura tributaria, por lo que convocó a una misión de expertos internacionales, dirigida por el profesor Richard Musgrave. Las recomendaciones de ésta sobre la estructura fiscal del país, sin embargo, fueron adoptadas sólo hasta la década del setenta.

Durante la década del setenta, el país se alejó del enfoque cepalino de desarrollo. En el Gobierno de Pastrana Borrero se hizo especial énfasis en la eliminación de exenciones a ciertas inversiones y rentas de capital, así como en la ampliación de la base impositiva. Sin embargo, la acción estatal se centró en las políticas de largo plazo, que implicaban la canalización de recursos hacia sectores claves de la economía (construcción y exportaciones). “En tales condiciones, el enfoque tradicional de corto plazo (énfasis en la política monetaria, fiscal y cambiaria) perdió terreno, si bien dicha pérdida de importancia pudo haber sido excesiva” (Manrique, 1979).

Los esfuerzos hechos en materia fiscal, sin haber sido muy pretenciosos, lograron sus objetivos, se mejoró el control de la evasión con el establecimiento de la renta presuntiva para el sector agrícola (Ley 4ª. de 1973). Mediante la Ley 46 de 1971, se modificó la Ley 33 de 1968, que estableció el situado fiscal para los departamentos y municipios, con miras a obtener una mejor asignación de recursos y competencias en el ámbito nacional.

Para 1974 el creciente deterioro fiscal aceleró la inflación a tasas sin precedentes. El presidente López se había comprometido en su campaña a luchar contra la inflación y recuperar la estabilidad fiscal. Con esta visión introdujo la reforma tributaria de 1974 basada en un plan de estabilización ortodoxo. El diseño de ésta se basó ampliamente en las recomendaciones propuestas por la Misión Musgrave.

La reforma fue introducida como una emergencia económica, procedimiento que reducía el riesgo de que en el Congreso se introdujeran modificaciones a favor de intereses económicos particulares por influencia del partido de oposición y los grupos de presión. “El principal apoyo liberal que tuvo esta reforma fue el de Julio César Turbay, quien posteriormente como Presidente habría de auspiciar la Ley 20 de 1979 que constituyó un desmonte significativo de instrumentos claves de la reforma” (Perry y Cárdenas, 1986).

La mayor crítica de los gremios a la reforma se centró en la eliminación de ciertas exenciones tales como las ganancias de capital y el hecho de no haber otorgado incentivos al sector industrial. En especial se criticó la no-eliminación de la doble tributación. La introducción del nuevo régimen de presunción y la eliminación del régimen tributario especial para la ganadería, generaron gran descontento entre los gremios agropecuarios, quienes solicitaron que se restauraran los privilegios anteriores.

Para conseguir el apoyo sindical, la reforma no gravó ninguna renta de trabajo y buscó beneficiar los intereses de los trabajadores a través de una estructura de tarifas y descuentos. De esta manera el gobierno garantizó un amplio apoyo de su reforma a pesar de la oposición de los gremios.

La reforma tuvo resultados positivos en términos de efectividad y progresividad del sistema. Los ingresos tributarios se incrementaron 36% entre 1974 y 1975, sin embargo en 1976 y 1977 su crecimiento se desaceleró a solo 17%. La desaceleración de los ingresos a partir de 1976 puede explicarse en parte por un incremento en la elusión y evasión del impuesto de renta.

Tan solo hasta 1974 se introdujeron los primeros ajustes por inflación al sistema tributario colombiano, medida necesaria en un momento en que la tasa de inflación pasó de un promedio histórico de 10% a tasas superiores a 25% a partir de 1970. Esta reforma introdujo un correctivo parcial de 8% anual, bajo la creencia que se retornaría a tasas de inflación de un dígito. Sin embargo la inflación se aceleró a partir de 1976 constituyéndose en uno de los factores causantes de las cotrarreformas parciales de 1977 y 1979.

La reforma procuró compensar la falta de ajustes por inflación que no significaran pérdidas en términos reales, por medio de sistemas acelerados de depreciación, con plazos inferiores a la vida útil de los activos. Estas medidas, sin embargo, no fueron suficientes ante las crecientes presiones inflacionarias y solo consiguieron introducir mayores distorsiones al sistema.

El proceso inflacionario incrementó la tasa nominal de tributación, estimulando una mayor evasión que finalmente propició reformas parciales que fueron aprovechadas por los grupos de presión.

La Ley 20 de 1979, introdujo beneficios adicionales para las sociedades en términos del impuesto de renta. La nueva norma estableció que las ganancias ocasionales de la venta de activos fijos, no fuesen gravadas si eran invertidas en la compra de otros activos. No obstante, no estableció el límite de tiempo para invertir dichas ganancias, provisión que sirvió como vehículo para su exención definitiva.

A comienzos de los ochenta, el crecimiento económico se desaceleró, principalmente debido a la crisis mundial que contrajo las exportaciones cafeteras y deterioró dramáticamente los términos de intercambio, pasando de 4% en 1980 a 0,9% en 1982. El presidente Betancur se comprometió a corregir el deterioro del sector externo, reactivar la economía, oxigenar a las empresas de su deterioro financiero y corregir el desequilibrio fiscal.

En 1983, el gobierno mediante el uso del mecanismo de emergencia económica introdujo una nueva reforma tributaria, basada en las recomendaciones de una Misión de Asesoría Fiscal. Las autoridades económicas coincidieron en que el incremento en los impuestos ahondaría la recesión de no ir acompañado por un mayor gasto público (Sánchez, 1995). Así, el gobierno incrementó la liquidez de la economía y el gasto público. Sin embargo el exceso de liquidez fomentó la salida de capitales del país y no generó los efectos deseados sobre la inversión y la reactivación económica.

La reforma se orientó a favorecer la actividad empresarial, en especial de las sociedades anónimas de carácter abierto, eliminando la doble tributación para éstas e introduciendo un descuento tributario para las empresas que se financiaran con emisión de acciones. Hasta este momento la política tributaria favorecía la financiación de las empresas con endeudamiento antes que cualquier otra fuente de financiación, ya que los intereses eran deducibles del componente inflacionario, mientras las demás fuentes de financiación no gozaban de este privilegio. El mercado accionario, sin embargo no reaccionó de manera significativa y las empresas continuaron financiándose principalmente con deuda.

La nueva norma pretendía separar dentro de los ingresos corrientes de la Nación, aquellos que fuesen tributarios y aquellos provenientes de la Cuenta Especial de Cambios (CEC); con el fin de reducir el desbalance fiscal y evitar su financiación con recursos de la emisión. La reforma logró sustituir los ingresos de la Cuenta Especial de Cambios por ingresos tributarios, con la introducción del impuesto al valor agregado (IVA). El impuesto a las ventas que existía desde 1963, era un impuesto a nivel manufacturero y a las importaciones, permitiendo la deducción de impuestos por la compra de algunos insumos, pero no por la compra de bienes de capital. La reforma extendió el impuesto a la venta final y eliminó la discriminación contra los productores integrados verticalmente hasta la etapa de distribución.

El proceso de reactivación económica comenzó en 1985, con una bonanza cafetera y con el proceso de reestructuración fiscal acordado con el Fondo Monetario Internacional (FMI) (Sánchez, 1995). Para 1986, la bonanza cafetera y las medidas de reestructuración produjeron una reactivación de la demanda y un mayor crecimiento económico (el PIB creció 5,8%).

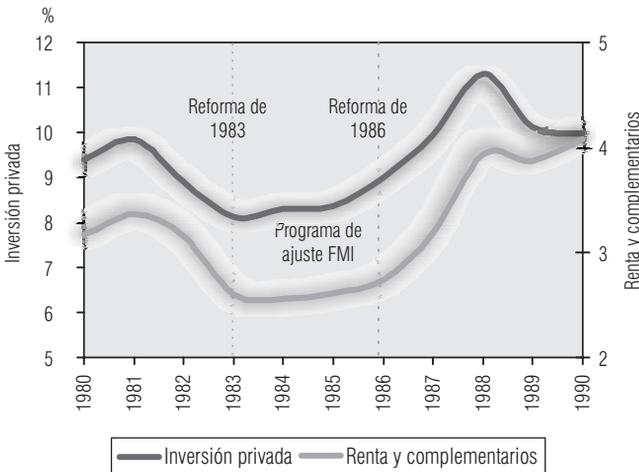
En ese año se introdujeron nuevas modificaciones a la tributación de las empresas y a los ingresos de capital. Se eliminó de manera definitiva la doble tributación, que por una parte gravaba los dividendos y participaciones en cabeza de la sociedad, y por otra las ganancias ocasionales en cabeza de los socios. Adicionalmente, se desgravaron totalmente el componente inflacionario de los rendimientos financieros y las deducciones por gastos financieros para todos los contribuyentes, con excepción de las entidades del sector financiero. Estas medidas corrigieron las distorsiones introducidas al sistema por los ajustes por inflación incompletos, y estimularon la financiación de la inversión, por medio de retención de utilidades y emisión de acciones.

El descuento en el componente inflacionario de los intereses y la desgravación de los rendimientos financieros de las empresas, efectivamente coincidieron con una disminución en el endeudamiento de las empresas, pero no generaron una mayor capitalización ni incrementos en el acervo de capital (Sánchez, 1995). La inversión empresarial no se incrementó principalmente porque las empresas contaban con un exceso de capacidad instalada y porque las mayores utilidades se destinaron principalmente al pago de obligaciones.

Adicionalmente, se declaró una amnistía tributaria para los evasores que estuviesen dispuestos a corregir sus declaraciones, olvidando que este tipo de medidas envía señales erróneas al mercado si se introducen sistemáticamente, como en efecto venía sucediendo.

La reforma logró mejorar la eficiencia y equidad del impuesto de renta, incrementando la participación de la tributación directa, aunque los impuestos de carácter indirecto continuaban siendo una importante fuente de recursos fiscales.

Gráfico 9
Inversión privada vs. ingresos por concepto del impuesto a la renta
% del PIB



Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.

La reforma tributaria de 1986, el programa de ajuste con el Fondo Monetario Internacional (FMI), y otras medidas tomadas con miras a recuperar el mercado de capitales, lograron incrementar la participación de la inversión privada en el PIB a partir de 1987. Este hecho vino acompañado de un mayor nivel de recaudos del impuesto a la renta como porcentaje del PIB, tal que en dos años (1986-1988), alcanzó más de un punto de participación en el PIB.

CONCLUSIONES



La estructura impositiva colombiana posee serias deficiencias que se han perpetuado en el tiempo. A pesar de que la frecuencia de las reformas tributarias ha aumentado de manera sustancial en las últimas décadas, estas deficiencias no se han eliminado, revelando una preferencia por cambios marginales, antes que por reformas estructurales. Estos cambios han sido inducidos por la urgencia de aumentar los recaudos y, en muchos casos, han ido en contra de la calidad misma de la estructura tributaria.

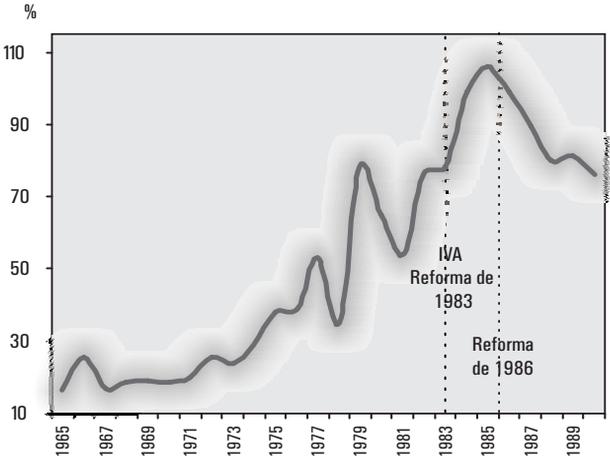
En Colombia, lo mismo que en muchos países en desarrollo, la estructura tributaria obedece más a lo que es posible hacer en el corto plazo que a la búsqueda de un diseño óptimo de la tributación. Las urgentes necesidades de ingresos para financiar el gasto público no han permitido que se lleven a la práctica las recomendaciones técnicas más adecuadas, a pesar de que la mayoría de las reformas convocaron misiones de expertos internacionales, con miras a diseñar una estructura tributaria más eficiente y transparente.

La presión de los grupos de interés ha jugado un papel fundamental en la conformación de una estructura tributaria intrincada, que contempla 57 impuestos, de los cuales 18 son de orden nacional, 18 departamentales y 21 municipales. Dadas las múltiples exenciones y beneficios tributarios concedidos por las reformas, la estructura impositiva que tiene el país es compleja, poco transparente y no refleja criterios plausibles de progresividad ni de neutralidad en la afectación de la asignación de recursos.

Se aprecia desde la década del sesenta que los impuestos indirectos, que son de naturaleza más regresiva pero de más difícil evasión, adquieren mayor importancia, a tal punto que a partir de 1983, su participación en los ingresos tributarios iguala

a la del impuesto a la renta. En efecto, la relación de los recaudos del IVA sobre los de renta se incrementó en forma permanente entre 1965 y 1985, de 16,6% a 106,1% y para 1990 se redujo a 76,3% (Gráfico 10).

Gráfico 10
Recaudo del IVA sobre renta



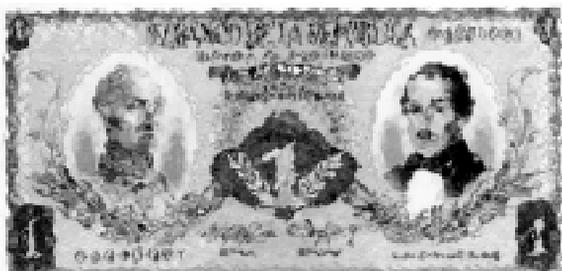
Fuente: Informe Financiero Anual, Contraloría General de la República.

Es importante, sin embargo, reconocer los avances en la estructura de impuestos logrados en las últimas dos décadas, como la eliminación de la doble tributación y la introducción de ajustes completos por inflación. Sin embargo las continuas modificaciones en las tasas y bases de los impuestos no han representado mejoras en términos de recaudo, como se aprecia en la baja y decreciente elasticidad de los ingresos tributarios con respecto al PIB.

La frecuencia en el cambio de las normas y la complejidad del sistema tributario son factores adversos a las decisiones de inversión y la presencia de exenciones y deducciones afecta el proceso de asignación de recursos entre las diferentes actividades económicas. Estos hechos deberían ser tenidos en cuenta a la hora de pensar en una reforma tributaria.



ANEXOS



Anexo 1

Los Impuestos vigentes en Colombia

A. Orden nacional

Administrados por la DIAN

1. Impuesto a la renta y complementarios de ganancias ocasionales y las remesas de utilidad al exterior
2. Impuesto a las ventas
3. Impuesto al timbre
4. Tributos aduaneros
5. Gravamen a los movimientos financieros (tres por mil)

No administrados por la DIAN

6. Impuesto a las exportaciones de café
7. Impuesto a la gasolina y ACPM
8. Impuesto al turismo
9. Impuesto al cine
10. Rentas petrolíferas, por hidrocarburos y minerales
11. Tasa aeroportuaria

12. Tarifas de puertos
13. Impuestos de nómina
 - a. Aportes patronales
 - b. Impuesto a la seguridad social
 - c. Impuesto a la previsión social
14. Impuestos notariales
15. Impuesto de timbre de salidas al exterior
16. Tarifas hoteleras

B. Impuestos departamentales

1. Impuesto sobre los billetes de lotería
2. Impuesto a juegos permitidos
3. Impuesto al consumo de licores
4. Sobretasa al consumo de licores extranjeros
5. Impuesto a la venta de licores
6. Impuesto al consumo y venta de cervezas
7. Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco
8. Sobretasa a los cigarrillos extranjeros
9. Impuesto a la gasolina y otros hidrocarburos
10. Impuesto sobre el degüello de ganado mayor
11. Impuesto de registro y anotación
12. Sobretasa al impuesto de registro y anotación
13. Impuesto a la previsión social
14. Impuesto a espectáculos públicos
15. Monopolio de licores y loterías
16. Ingresos por juegos de apuestas permanentes
17. Ingresos de actividades mineras
18. Contribución de valorización departamental (estampillas pro desarrollo departamental, estampillas pro electrificación rural).

C. Impuestos de orden municipal

1. Impuesto predial
2. Recargo para áreas metropolitanas
3. Sobretasa para el levantamiento catastral. Impuesto para parques y arborización
4. Sobretasa a la gasolina
5. Impuesto de estratificación socioeconómica
6. Impuesto de corporaciones autónomas regionales. Contribución de valorización
7. Contribución de desarrollo municipal
8. Impuesto a la delineación urbana
9. Sobretasa por el uso del suelo
10. Impuesto de extracción de arenas, cascajo y piedra del lecho de los ríos
11. Impuesto de industria y comercio
12. Sobretasa por avisos y tableros
13. Impuesto a espectáculos públicos
14. Impuesto a casinos
15. Impuesto sobre rifas
16. Impuestos sobre apuestas permanentes
17. Impuesto sobre vehículos automotores
18. Impuesto de degüello de ganado menor
19. Tasa de servicio público
20. Cesión de impuesto a las ventas
21. Impuesto al oro, plata y platino

Anexo 2

Reformas tributarias en Colombia 1914 - 1986

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
1914 y 1917 Leyes 26 y 69 y decreto 2089					Se crearon los primeros impuestos al consumo suntuario (cerveza, fósforos y naipes)
1918 Ley 56	<p>Establece el impuesto a la renta, pero solo entra en vigencia hasta 1922 por razones administrativas.</p> <p>El impuesto lo debían pagar todas las personas naturales y jurídicas domiciliadas en el país o residentes en él, y todos los nacionales y extranjeros que obtuvieran alguna renta de bienes de capital radicados en él.</p> <p>Se dividieron las rentas según su fuente y se gravaron proporcional y no progresivamente. A las rentas de capital se les cobraba una tasa de 3%, a las de capital y trabajo una de 2% y a las de trabajo 1%.</p>				
1922 Ley 83					El impuesto al consumo sería cobrado a nivel manufacturero para las cervezas (1,5 centavos por botella), fósforos y naipes.
1923 Ley 88 (anti alcohol)					Se decidió aumentar el impuesto al consumo y transferir la totalidad del recaudo a los departamentos productores.

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
1927 Ley 64 y 106	Se elevaron las tarifas hasta 8% para las rentas más altas y el impuesto adquirió una fisonomía más moderna, definiendo por primera vez la renta bruta y la renta líquida.				Se crea el impuesto al consumo de gasolina que tenía como destinación específica la conservación de vías, el cual comienza a recaudarse en 1928.
1928 Ley 88					Se duplica la tasa del impuesto a la cerveza y se decide transferir a los departamentos el 50% del recaudo.
1931 Ley 81		Dispuso el gravamen de las rentas de las sociedades de personas en cabeza de los socios y de las sociedades limitadas en cabeza de la sociedad, introdujo las deducciones por depreciación y estableció el sistema de retención en la fuente sobre intereses de deuda pública interna.			
1935 Ley 78		Crea el impuesto sobre el exceso de utilidades y sobre el patrimonio.			
1936 Ley 63					Estableció el impuesto a las herencias y donaciones.
1942 Ley 45	Se creó una sobretasa al impuesto a la renta, sustituible por bonos de bajo rendimiento.				

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
1953 Decretos 2317 y 2615		Gravó los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas en cabeza de los socios, estableciendo la doble tributación de estas rentas.			
1960 Ley 81	Gravó las ganancias de capital, antes exentas e incorporó un régimen de presunción de renta sobre la propiedad rural con tasas de 4% para los arrendatarios y de 7% para los propietarios que explotaban directamente la tierra.				
1963 Ley 21	Sobretasa al impuesto a la renta del 20 % por dos años.		Se creó el Impuesto a las Ventas aunque solo entró en vigencia hasta 1965.		
1966, 1968 y 1971 Decretos 1595, 2049 y 435			Reforma el impuesto a las ventas, aproximándose cada vez más a un impuesto al valor agregado.		

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
1966 Decreto 1366 y Ley 444	Se creó la retención en la fuente sobre salarios con una tasa máxima de 10%.				
1967 Decreto 1366				Introdujo el impuesto sobre remesas del exterior. También se crearon el Plan Vallejo y el CAT.	Introduce el impuesto a la gasolina y al ACPM.
1969 Ley 38					Se creó el régimen de anticipos.
1973 Leyes 4, 5 y 6	Se estableció un régimen de renta presuntiva en el agro. Se amplían las exenciones personales, principalmente del sector agropecuario.	Se modifica el impuesto básico de renta a las personas jurídicas y se establece una tarifa de 4% sobre los primeros \$60.000 de renta y 6% sobre el exceso.			
1974 y 1975 Decretos 2053, 2247 y 2348	Se modificó el sistema de tarifas y el sistema de exenciones personales por uno de descuentos tributarios. La tarifa marginal máxima se aumentó a 56%. Con el propósito de evitar distorsiones en la incidencia del impuesto por causa del proceso inflacionario, se introdujo el impuesto por inflación.	Unificación del impuesto de renta. La leyes vigentes contemplaban cuatro impuestos a la renta de las sociedades: el de renta propiamente dicho, el exceso de utilidades, el especial de vivienda y el de fomento eléctrico y siderúrgico.	Esta reforma permitió descontar todos los impuestos pagados en cualquier compra de las empresas, excepto los bienes de capital. Se		La Ley 2 de 1976 eliminó la mayor parte de los impuestos de timbre y las exigencias de uso del papel sellado.

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
	<p>Antes de 1974 solo las ganancias de capital efectuadas en la venta de bienes raíces se consideraban gravables. La reforma de 1974 mantuvo este régimen solo para el caso de casa de habitación. Se aplicó también el nuevo gravamen a toda forma de ingreso ocasional, el cual no era gravado antes como renta del perceptor.</p>	<p>La reforma de 1974 introdujo una modificación en las tasas de impuesto de remesas para equilibrar la tributación total de las inversiones extranjeras, la tasa era de 20% para las utilidades de sucursales y 12% para los demás casos.</p>	<p>Estableció un sistema de devoluciones para los exportadores, los productores de bienes exentos y aquellos cuyo producto final fuese gravado a una tasa más baja que sus insumos. El impuesto a las ventas a nivel manufacturero se aproximó cada vez más a un impuesto al valor agregado.</p> <p>La reforma amplió la base y subió las tarifas, además reclassificó los productos en los distintos niveles tarifarios según los últimos datos de la recomposición del gasto.</p>		<p>Se eliminaron las exenciones a los impuestos de importación de entidades descentralizadas del Estado.</p>

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
	<p>Se permitió la revalorización de activos en su valor comercial en 1974 y desde 1975 se permitió una revalorización del costo hasta por 8% anual.</p> <p>Se estableció un régimen de renta presuntiva mínima, de manera que se presumía que ningún contribuyente obtendría una renta ordinaria gravable inferior al 8% de su patrimonio neto.</p>	<p>Se mantuvo exclusivamente el impuesto a la renta, que distinguía solo dos grupos de empresas, las anónimas y las asimiladas.</p> <p>El régimen de depreciación se liberalizó, permitiendo deducir hasta 100% del costo del activo.</p> <p>La reforma extendió el impuesto a la renta a todas las empresas estatales, excluidas las de servicios públicos.</p>	<p>Se incluyeron servicios como las telecomunicaciones y la telefonía.</p>		<p>Se elevó del 1,5% al 3% el impuesto de importaciones destinado a financiar el Fondo de Promoción de Exportaciones (Proexpo).</p>
1977 Ley 54		<p>Elevó el ajuste por inflación de 8% a 14% en 1977 y a 60% de la tasa de inflación de ahí en adelante.</p> <p>Los costos de los activos fijos podrían revaluarse hasta un 100% de la tasa de inflación para propósitos de impuestos de ganancias ocasionales, si la diferencia con el 60% se invertía en bonos públicos o acciones de sociedades anónimas abiertas.</p>			

Año	Renta		IVA	Comercio exterior	Otras
	Personas naturales	Personas jurídicas			
1983 Leyes 9 y 14	<p>Reducción en las tasas: la tasa marginal máxima pasó de 56% a 49%.</p> <p>Aumento de exenciones personales.</p> <p>Reducción de la base gravable.</p>	<p>Reducción de la tasa a compañías limitadas de 20 a 18%.</p> <p>Extensión de renta presuntiva al comercio e intermediarios financieros.</p>	<p>Unificación de la tasa a 10%.</p> <p>Extensión del IVA a las ventas al detal.</p> <p>Ampliación de la base para incluir algunos servicios.</p>	<p>Se creó el CERT.</p>	
1986 Ley 75	<p>Reducción de las tasas, fijando 4 tasas marginales. La marginal máxima pasó a 30%.</p> <p>El 90% de los asalariados quedó exento de retención en la fuente.</p>	<p>Unificación en las tasas para sociedades limitadas y anónimas, a 30%.</p> <p>Eliminación de la doble tributación.</p>			<p>Simplificación de los formularios de impuestos.</p> <p>Pago de impuestos en bancos autorizados.</p>

BIBLIOGRAFÍA

- Bernal, Joaquín (1984). “Las finanzas del sector público central en los años veinte y treinta en Colombia”. Coyuntura Económica, Vol. XVI No.2, Julio. Fedesarrollo, Bogotá.
- Clavijo, Sergio (1998). “Política fiscal y Estado en Colombia”, Ediciones Uniandes. Bogotá.
- Contraloría General de la República (1925-1990). Informe Financiero Anual.
- Diario Oficial, Año CXX. No. 36421. Diciembre 27 de 1983.
- Fedesarrollo (1973). “Impacto económico y social de la Ley de estímulos tributarios”, Coyuntura Económica, Vol. III No. 2, Julio. Bogotá.
- Currie, Lauchlin (1951). “Bases de un programa de fomento para Colombia”. Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento y Banco de la República, Bogotá.
- La República, “Los 56 tributos al Estado colombiano”, 9 de Julio de 2000. Bogotá.
- Manrique, Rodrigo (1979). “Las reformas tributarias en Colombia 1886-1974”. Mimeo, Bogotá.
- McLure, Charles y Gillis, Malcolm (1989). “Tax Reforms in Developing Countries: Analysis and Reform of the Colombian Tax System”. Duke University Press.
- Ospina Sardi, Jorge (1978). “Las finanzas del Gobierno Nacional: 1964-1976”. Coyuntura Económica, Vol. VIII No. 1, Abril. Fedesarrollo, Bogotá.
- Perry, Guillermo y Cárdenas, Mauricio (1986). “Diez años de reformas tributarias en Colombia”, Empresa Editorial Universidad Nacional de Colombia., Bogotá.
- Perry, Guillermo (1988). “La tributación a las empresas y los ingresos de capital en Colombia”. Coyuntura Económica, Vol. XVIII No. 4, Diciembre. Fedesarrollo, Bogotá.
- Presidencia de la República. Decretos 2330 y 2331 de 1998.

- Rodríguez, Oscar (1996). “Nuevas perspectivas en historiografía fiscal”. Cuadernos de Economía, Vol.15 No.24, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Sánchez, Fabio (1995). “Casos de éxito de reformas fiscales en Colombia: 1980-1992”. Cepal, PNUD, Serie de Política Fiscal No. 71, Santiago de Chile.
- Tanzi, Vito y Howell Zee (2001). “Tax Policy for Developing Countries”. International Monetary Fund, Economic Issues No. 27. Washington.
- Wiesner, Eduardo (1997). “La efectividad de las políticas públicas en Colombia”, Departamento Nacional de Planeación. Bogotá.

Este boletín se terminó de imprimir en
Giro Editores en febrero de 2002
en Bogotá, Colombia.

Francisco González

Economista. Universidad Externado de Colombia.

Máster en Economía de la Universidad Nacional de Colombia.

Candidato a Ph. D. en Economía de la Universidad de Essex, Inglaterra.



Valentina Calderón

Economista de la Universidad de los Andes (2000). Candidata a Máster en Economía de la misma universidad. Investigadora de la de la Subdirección de Estudios Macroeconómicos de la Dirección de Estudios Económicos del DNP.

