Análisis del Sistema Fiscal Colombiano 1990-2015

Mario Johan Vargas Gómez

Trabajo de Grado para Optar al Título de Economista

Director

Héctor Fernando López Acero

PhD en Filosofía

Universidad Industrial de Santander

Facultad de Ciencias Humanas

Escuela de Economía y Administración

Bucaramanga

2021

Dedicatoria

A mis padres, por todo lo que han hecho por mí, por el tiempo y el esfuerzo que han dedicado para ayudarme, por todas las oportunidades que me han brindado, por todo eso y más los quiero y estaré agradecido de por vida con ellos.

Agradecimientos

A mi director de trabajo el profesor Héctor Fernando López Acero, por su tiempo, sus consejos, y el conocimiento que me aportó no solo a lo largo de la realización de este proyecto sino durante la carrera.

Agradecerles a todos los compañeros y profesores con los que compartí durante mi estancia en la universidad y que hicieron de esta, una experiencia muy agradable. Por ultimo pero no menos importante, a todas las personas que trabajan en la Escuela de Economía y otras dependencias de la universidad, que muy generosamente me colaboraron no solo a mí sino a muchos otros compañeros y me ayudaron en algún momento durante este camino.

Tabla de Contenido

Introducción 11

1. Objetivos 14

1.1 Objetivo general 14

1.2 Objetivos específicos 14

2. Política fiscal y sistema tributario colombiano 15

2.1 Marco referencial 15

2.1.1 Método 24

2.1.2 Análisis de la política fiscal 24

2.1.3 Inicios de la tributación en Colombia. 26

3. Reformas tributarias 29

3.1 Reformas en el gobierno de Cesar Gaviria y los efectos de una nueva Constitución Política . (1990-1994) 29

3.1.1 Descentralización del gasto público, a partir de la constitución de 1991. 30

3.1.2 Reformas económicas 32

3.1.3 Evasión 1990-1994 42

3.2 Reformas en el gobierno de Ernesto Samper (1994-1998) 45

3.3 Reformas en el gobierno de Andrés Pastrana 1998-2002 53

3.4 Reformas en el gobierno de Álvaro Uribe Vélez (2002-2010) 62

3.5 Reformas en el gobierno de Juan Manuel Santos (2010-2015) 71

4. Conclusiones 77

Referencias Bibliográficas 81

Apéndices 89

Listado de tablas

Tabla 1. Ingresos tributarios Gobierno Nacional Central (1990-1994) 40

Tabla 2. Evasión del impuesto a la renta para Personas Jurídicas (1990-1994) 43

Tabla 3. Evasión del impuesto a la renta para Personas Naturales (1990-1994) 44

Tabla 4. Ingreso, gasto público y deuda como porcentaje del PIB (1994-1998) 52

Tabla 5. Saldo de la deuda externa (1997-2001) 61

Tabla 6. Evolución del impuesto a la renta (1998-2001) 62

Tabla 7. Crecimiento del PIB anual en Colombia (1998-2009) 70

Lista de Figuras

Figura 1. Ingresos tributarios y gasto público (1989-1995).....41

Figura 2. Recaudo del Impuesto a la renta para personas juridicas (1990-1994) 42

Lista de Apéndices

Apéndice A. Saldo vigente de la deuda externa (1989-1994).....89

Apéndice B. Impuesto de IVA como porcentaje de ingresos tributarios (1990-1995) 89

Resumen

Título: Análisis del sistema fiscal colombiano 1990-2015[*]

Autor: Mario Johan Vargas Gómez[**]

Palabras claves: Política fiscal, impuestos, impuestos regresivos, déficit fiscal, responsabilidad fiscal, beneficios, eficiencia.

Descripción:

Una de las principales preocupaciones que debe de tener un gobierno reside en cómo se deben de utilizar los recursos disponibles, ya que las decisiones que se tomen terminan influyendo en la calidad de vida de la población. Por esto resulta importante entender el impacto que tiene la política fiscal y la manera en la que se usa, ya que un acercamiento a esta rama permitirá entender mejor no solo con qué recursos se cuenta sino también de donde obtenerlos, y como gastarlos.

La presenta investigación busca analizar la manera en la que se ha ejecutado la política fiscal en Colombia, haciendo énfasis en el periodo que va desde 1990 a 2015, aunque revisando también que decisiones importantes se tomaron históricamente previo a 1990. Si bien en la constitución política se menciona la relevancia que debe de tener el tema de la equidad en materia impositiva, la impresión final es que el sistema tributario no se apega lo suficiente a este ideal y por el contrario Colombia resulta ser uno de los países más desiguales del continente no solo en materia de ingresos sino de oportunidades. Durante la investigación, se estudiará los principales cambios en materia tributaria, sus consecuencias y los principales motivos que podrían haber llevado a los gobernantes a tomar esas medidas.

---

[*] Trabajo de grado

[**] Facultad de Ciencias Humanas. Escuela de Economía y Administración. Director hector Fernando lópez Acero. Doctor en Filosofía

Abstract

Título: Analysis of the Colombian tax system 1990-2015[*]

Author: Mario Johan Vargas Gómez[**]

Key words: Fiscal policy, taxes, regressive taxes, fiscal deficit, fiscal responsibility, benefits, efficiency.

Description:

One of the main concerns that a government should have resides in how the available resources should be used, since the decisions that are made end up influencing the quality of life of the population. For this reason, it is important to understand the impact of fiscal policy and the way in which it is used, since an approach to this branch will allow us to understand better not only what resources are available but also where to obtain them, and how to spend them.

The present investigation seeks to analyze the way in which fiscal policy has been executed in Colombia, emphasizing the period from 1990 to 2015, although also reviewing which important decisions were taken historically prior to 1990. Although the political constitution mentions the relevance that the issue of equity in tax matters should have, the final impression is that the tax system does not adhere enough to this ideal and, on the contrary, Colombia turns out to be one of the most unequal countries of the continent not only in terms of income but in opportunities. During the investigation, it will be studied the main changes in tax matters, their consequences and the main reasons that could have led the rulers to take these measures.

[*] Bachelor Thesis

[**] Faculty of Human Sciences. School of Economics and Administration. Director Hector Fernando López Acero. PhD. in Philosophy

Introducción

A medida que los asentamientos humanos fueron creciendo, se hizo necesario un modelo de organización más sofisticado para las distintas sociedades humanas buscando tener protección ante las amenazas externas pero también para mejorar la calidad de su vida. De esta manera fueron naciendo los primeros pueblos y ciudades estado, sin embargo, su continuo crecimiento supuso también una mayor cantidad de tareas a llevar a cabo y más responsabilidades, dichas labores necesitaban recursos y por lo tanto para poder cumplir con estos nacieron los primeros tributos. En un principio los tributos o impuestos eran recolectados para cumplir con asuntos ceremoniales, religiosos o para poder mantener a las clases dominantes, inclusive servían como medio para que los pueblos antiguos mostraran su dominio sobre los habitantes de un territorio recientemente conquistado, sin embargo, la cantidad de funciones y usos que se le hado a los impuestos ha crecido notoriamente con el paso del tiempo.

Durante la edad media los impuestos empezaron a ser muy importantes para poder financiar las campañas militares, las cuales permitían la expansión de los distintos reinos, para el cultivo de tierras, para poder transitar un camino, etc., el problema es que en estas épocas los cobros eran muy arbitrarios y no existían desarrolladas políticas tributarias como tal, sin embargo en el presente la tributación ha evolucionado tanto que se ha convertido en una rama muy importante para el desarrollo de las distintas sociedades, ya que no cumple meras tareas de recaudación sino que la política tributaria puede ser usada con muchos más fines.

En consecuencia, con lo anterior es necesario entender cómo funcionan hoy día los impuestos y las medidas tributarias. Colombia no se escapa a esta realidad, ya que nuestro sistema

tributario ha crecido enormemente desde el fin de la época colonial. La historia tributaria de Colombia muestra que durante las primeras décadas después de la independencia el sistema no varió mucho respecto al implementado por la corona española, sin embargo a partir de la nueva constitución de 1991 surgen una serie de reformas importantes al marco legal colombiano las cuales sentaran las bases para el desarrollo tributario que ha tenido la nación a partir de entonces. Dichas reformas también dejan en claro que Colombia se pretendía tener un modelo de Estado de bienestar, en donde se persigue no solo poder satisfacer las necesidades básicas de todos los ciudadanos sino tener un país más equitativo, hecho que se debería de ver reflejado en los ingresos, la tributación y las oportunidades que tienen los colombianos para mejorar su calidad de vida.

No es un secreto que el país ha tenido una gran cantidad de reformas tributarias en las últimas décadas, lo cual puede ser reflejo de un sistema ineficiente y que tal vez no llega a cumplir con las expectativas necesarias, lo cual obliga a estar constantemente reformando el sistema. Por tanto, es importante saber cuáles fueron las medidas adoptadas por los distintos gobernantes luego del cambio de constitución, entender cuál era el objetivo de estas propuestas tributarias y saber el alcance que tuvieron.

Según el informe de Perspectivas Económicas de América latina publicado en 2012 (OCDE, CEPAL, 2012) Colombia era el segundo país más desigual en Latinoamérica y el cuarto en el mundo, evidenciado por el coeficiente de Gini que estaba en 0,53. Nuestro país posee en la concentración del ingreso un problema muy importante ya que esto limita el número de contribuyentes que pueden haber debido a que una gran parte de la población colombiana no está en capacidad de aportar mediante la tributación directa (impuesto de renta o impuesto al patrimonio) y por lo tanto el gobierno en su necesidad de obtener recursos tiende a recurrir a los impuestos indirectos o a la deuda externa para poder financiarse. Sin embargo, los impuestos

regresivos si bien son más fáciles de administrar y controlar que los tributos directos presentan un problema porque llevan a que una persona con menos ingresos tenga que destinar una proporción mayor de estos para el pago de impuestos respecto a una persona con un ingreso mayor a pesar de que en teoría a ambos se les grava con la misma tasa.

Teniendo en cuenta lo dicho, esta investigación busca hacer una revisión histórica del sistema tributario colombiano, partiendo desde sus orígenes en las primeras décadas del siglo XIX, que nos va mostrando lentamente como se fue construyendo la tributación mientras se intentaba construir una nueva nación, y como fue evolucionando el sistema hasta el año 2015, haciendo énfasis en las reformas que se han llevado a cabo desde el año 1990 hasta el 2014, pues es a partir de la presidencia de Cesar Gaviria, donde se empiezan a generar grandes cambios en la manera en que el Estado maneja la política fiscal y por consecuencia, el manejo de los tributos y el gasto público. Con el fin de buscar cuales han sido los motivos que llevaron a los distintos gobernantes a plantear cambios en materia fiscal, se analizará el periodo de gobierno de cada uno de los presidentes de la época a estudiar para tratar de entender cuál era el contexto de la época y porque se tomaron las decisiones en ese momento. También se hará el respectivo análisis de algunas medidas aplicadas y debatir si estas fueron correctas o no, además de revisar qué resultados trajeron dichas medidas a la economía nacional.

1. Objetivos

1.1 Objetivo general

Analizar el sistema tributario en Colombia y las distintas reformas que ha sufrido en el periodo que comprende desde 1990 hasta el 2015.

1.2 Objetivos específicos

Determinar si el sistema impositivo colombiano es regresivo teniendo en cuenta también las exenciones tributarias que se han otorgado para poder saber si estas han sido productivas para la economía nacional o por el contrario han resultado contraproducentes, en el periodo de 1990-2015.

Considerar desde el punto de vista histórico que factores perjudicaron el desarrollo de una política tributaria efectiva, y el efecto que han tenido en una baja recaudación, la elusión y la evasión.

Examinar las reformas que se le han hecho al sistema tributario, los efectos que trajo la constitución política de 1991 a la política fiscal y si esto ha permitido una mejor redistribución del ingreso en Colombia para el periodo 1990-2015.

Examinar el sistema tributario colombiano para poder entender su capacidad de ser administrado y aplicado, teniendo en cuenta el impacto que han tenido las reformas en el periodo (1990-2015) para la creación de una administración tributaria eficiente y competitiva.

2. Política fiscal y sistema tributario colombiano

2.1 Marco referencial

Teniendo en cuenta que el objetivo de este trabajo está en analizar el sistema tributario colombiano, resulta relevante tener en cuenta varios conceptos acerca de la tributación y entender porque son importantes.

A partir de la constitución política de 1991 se estableció en Colombia el estado social de derecho lo cual provocó un aumento sustancial en el gasto público y además se puso como objetivo promover la equidad en el país, sin embargo estos conceptos no eran algo novedoso sino que se puede encontrar que varias de las ideas promulgadas en la carta magna ya habían sido expresadas un par de siglos atrás, más explícitamente con Adam Smith en su libro *La riqueza de las naciones.*

Según (Smith, 1776) en su libro quinto de *La riqueza de las naciones,* la tributación debía responder a ciertos principios con el fin de integrar un orden jurídico justo, entre los cuatro principios encontramos: el principio de proporcionalidad, el de certidumbre, el de comodidad y finalmente el de eficiencia. El principio de justicia o proporcionalidad es fundamental para entender conceptos como la inequidad, concentración del ingreso y la progresividad de un sistema fiscal.

Según el principio de proporcionalidad, los súbditos de cada estado deberían contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus respectivas capacidades, teniendo en cuenta los ingresos por salario o las rentas que poseían. Smith entendía que existía una desigualdad en los ingresos de cada persona por lo cual señaló que estas solo deberían de verse obligadas a tributar cuando percibieran ingresos que estuvieran por encima de los mínimos necesarios para la

subsistencia, es decir, cuando hayan satisfecho sus necesidades básicas, los súbditos estarán aptos para contribuir al estado.

A pesar de haber transcurrido más de dos siglos, estas consignas siguen teniendo relevancia en la discusión de la política fiscal, sin embargo parece que en Colombia ha resultado muy difícil apegarse a este principio y esto se puede evidenciar en el aumento de impuestos regresivos en las últimas décadas y de cómo se ha buscado aumentar el recaudo principalmente a través de estos cuando al mismo tiempo se dan exenciones a contribuyentes que podrían aportar más al tesoro nacional.

Otro de los conceptos a tener en cuenta es la eficiencia en el recaudo el cual se puede asociar con el principio de comodidad expuesto por Smith, en el cual se explica que los impuestos deben de ser recaudados de la forma que sea más cómoda y facilite el pago del contribuyente, por lo tanto es necesario la aplicación de plazos y fechas que sean propicias para estimular el pago. A lo largo del trabajo a realizar se analizará que tanto las reglas fiscales se han apegado a este principio y cuanto han contribuido a la elusión fiscal.

Otra crítica que se le puede hacer a los distintos gobiernos que han dirigido Colombia ha sido el aumento del déficit fiscal, y el aumento del gasto del gobierno central, estos los podemos relacionar con otro de los principios expuestos por Smith, el de la rentabilidad, que nos dice que los impuestos deben de ser productivos y no simplemente un medio para extraer la riqueza de los contribuyentes, por lo cual se debe procurar que no haya mucha diferencia entre la cantidad bruta pagada por el contribuyente y la cantidad neta que ingresa a las arcas públicas. Fue el mismo Smith (1776) quien clasificó entre las actividades que deben ser llevadas a cabo por el Estado, la realización y mantenimiento de obras e instituciones, por lo tanto es necesario mirar cómo se ha abordado este principio y si se están atendiendo las necesidades en materia de salud, educación,

transporte y bienestar o por el contrario el aumento de la burocracia ha aumentado el costo de la recaudación y ha convertido en ineficientes algunos tributos.

En este sentido, Smith también habla de las consecuencias negativas que pueden traer un cobro alto de los impuestos y la aplicación de tributos inconvenientes, ya que pueden causar transferencias de capital desde los empresarios y/o comerciantes, los cuales lo reinvierten productivamente a manos improductivas como lo son los recaudadores y administradores del tesoro, a los cuales describe con un carácter despilfarrador.

Una de las discusiones económicas más importantes se centra en analizar en qué medida el Estado debe de intervenir en la economía, entre las distintas escuelas de pensamiento se encuentran algunas que abogan por una mayor participación, ya que consideran necesaria la intervención estatal para corregir las fallas de mercado y todo aquello que no permite un desarrollo positivo de la economía. Por otro lado, hay otras corrientes de pensamiento que sostienen que el Estado no debe intervenir directamente en la economía ya que esta se regula a sí misma. Entre los distintos mecanismos que tiene el Estado para intervenir en la economía se encuentran: el gasto público, el manejo de las tasas de interés y el endeudamiento (Stiglitz, 2000).

La misma constitución política de Colombia en el artículo 334 (Constitucion Politica de Colombia, 1991) habla de la necesidad que tiene el Estado de intervenir en la economía, resaltando que la dirección de esta, está a su cargo. Entre las cosas más importantes a tener en cuenta, es que se deja claro que tiene el objetivo de distribuir equitativamente oportunidades y beneficios a sus ciudadanos, asegurando el bienestar de las personas con menos ingresos.

Por los motivos previamente mencionados resulta importante entender el funcionamiento de la administración fiscal, la cual tiene 3 funciones muy importantes, primero está la

administración tributaria que entre otras es la encargada de la recaudación de los ingresos públicos; en segundo lugar está la institucionalidad presupuestaria que es la encargada de gestionar, aprobar, ejecutar y evaluar el gasto público; por ultimo está la gestión financiera de la deuda pública (Arenas de Mesa, 2016). Otros economistas como Richard Musgrave (citado en García y Fino, 2014) le asignaban al Estado tres funciones: la estabilización macroeconómica, la distribución y la asignación de los recursos.

También resulta importante entender cuándo se debe implementar una política fiscal procíclica o una contraciclica. En cuanto a las políticas procíclicas, estas se caracterizan por aumentar el gasto sin generar ahorros durante la fase de auge del ciclo económico, mientras que en etapas de recisión el gasto se reduce y es probable que aumente la deuda pública.

Por otro lado, las políticas contraciclica aumentan el gasto y/o disminuyen impuestos en épocas de crisis mientras que en periodos de auge se generan ahorros para utilizarlos en una posible futura fase de recisión. Hay que decir que después de la crisis de la deuda latinoamericana en la década de los 1980, a medida que el gobierno contó con más posibilidades de financiamiento externo y un mercado de capital interno más amplio también subió el déficit. Para Paul Krugman (como se citó en Arenas de Mesa, 2016) la alternativa que deberían seguir los gobiernos que cuentan con cierto grado de solvencia a mediano y largo plazo es la de adoptar una política fiscal contraciclica en donde la expansión del gasto público se centre en infraestructura.

Otro de los autores que ha estudiado mucho el tema de la tributación es Salomón Kalmanovitz, el cual hace una definición de lo que significa el Estado, que para él es: la gente organizada, contribuyendo todos a financiar sus necesidades. Por lo tanto, se puede considerar racional y socialmente justo que exista la mayor contribución posible por parte de quien recibe un servicio del estado. Una de las cuestiones que analiza Kalmanovitz es cómo se puede controlar y

garantizar que se gasten sabiamente los impuestos, uno de los problemas puede ser la falta de representación en cargos de poder, ya que aquellos funcionarios públicos encargados de administrar el tesoro no necesariamente responden a los intereses de sus electores, por lo que se podría decir que hay tributación sin representación, y por lo tanto esto limita a que la política fiscal sea vigilada por los ciudadanos. Esta situación precisamente se puede relacionar con la ética en el recaudo, ya que los malos manejos de los administradores públicos conllevan a fomentar la desconfianza y a la vez la evasión.

La sostenibilidad fiscal tiene efectos directos e indirectos que son fundamentales en el desarrollo. Entre los principales efectos directos se encuentra la posibilidad de tener un financiamiento estable para poder aplicar políticas y programas públicos, lo cual se logra teniendo unas finanzas públicas sanas y en equilibrio. A su vez entre los efectos indirectos que se encuentran, está la estabilidad que le proporciona a la economía de un país.

Es necesario entender que un mal manejo en la formulación y ejecución del presupuesto podría generar efectos negativos permanentes en el diseño e implementación de políticas públicas, comprometiendo la sostenibilidad fiscal a mediano y largo plazo. La responsabilidad fiscal se debe mostrar no solo en los periodos de recesión del ciclo económico sino también en los periodos de auge, ya que como se verá a lo largo del trabajo, los gobiernos muchas veces fallaron a la hora de contener el aumento del gasto.

Kalmanovitz también comenta sobre la relación entre déficits fiscales, deuda pública e impuestos regresivos, ya que el ciclo permanente entre el déficit del gobierno y aumento del gasto lleva a una constante dependencia de bancos e inversionistas extranjeros para poder financiarlo, lo que llega a ser contraproducente, ya que aumenta la vulnerabilidad de la economía colombiana frente al exterior. Posteriormente este ciclo vicioso conlleva a la necesidad de una reforma

tributaria, en donde los últimos gobiernos se han caracterizado por buscar ampliar la base de contribuyentes más que la tributación por cada persona, en palabras de Kalmanovitz: “el IVA se convirtió en el principal instrumento de recaudo del gobierno nacional” (Kalmanovitz, 2010).

Siendo que la desigualdad es uno de los grandes problemas que tiene el país, la política fiscal aparece como una de las mejores herramientas que se tienen para poder enfrentarla. El proceso de crecimiento económico debe ir de la mano con la reducción de la desigualdad, para Arenas de Mesa[1] (2016), una reducción de la desigualdad generaría mayor estabilidad social, política y económica, lo cual a su vez permite que haya un ambiente propicio para un crecimiento sostenido y servir como generador de incentivos para inversionistas y el desarrollo de sectores productivos.

En el análisis del recaudo, se encuentra una política fiscal que no disminuye la concentración del ingreso, ya que el 60% de los impuestos terminan siendo pagados por el consumidor mientras que el resto es abonado por grandes empresas las cuales gozan de exenciones considerables, por lo tanto el sistema termina siendo inequitativo pero hay que señalar que también resulta difícil de cambiar debido a los intereses personales y poco éticos de los servidores públicos, nuevamente se evidencia que no hay una correcta representación respecto a la tributación, Kalmanovitz destaca el papel que pueden jugar las instituciones, ya que todas las actividades deberían ser vigiladas a través de estas, como un poder judicial el cual permita garantizar los derechos e impedir desvíos, malgastos y apropiaciones personales.

Rojas Arias (2018) indica que la competitividad fiscal se presenta cuando los Estados logran conseguir los recursos que necesitan de manera eficiente y cuando el uso final dado a los

[1] Asesor regional de la Secretaría Ejecutiva de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe

recursos también sea eficiente para la consecución de los objetivos planteados de antemano por los gobiernos.

La conexión entre el Estado y la tributación es innegable, para William Petty quien hizo uno de los primeros grandes análisis de la tributación, el Estado no permanecía en pie gracias a sus gobernantes sino por las retribuciones que hacía el pueblo, además de eso argumentó que el Estado debía de ocuparse de la administración de la justicia y las tareas de defensa, como también del financiamiento de instituciones educativas y de infraestructura (Petty, 1662, p.6). Petty fue de los primeros en mencionar la necesidad de crear normas que permitieran que los pagos tributarios se hicieran en concordancia con los ingresos y el patrimonio, de manera que estos no afectaran las iniciativas del sector privado. Adicional a eso, encontró los motivos por los cuales se podría ver afectado el recaudo, entre estos estaba la desconfianza de la gente a la manera en cómo se gastan sus impuestos y también que la cantidad a pagar haya sido en visión del contribuyente desigual o injusta (Petty, 1662).

En este contexto, Petty estaba a favor del cobro de los impuestos pues en su visión, sí el dinero recaudado era bien gastado este podría estimular la industria y el comercio de tal modo que los tributos resultarían productivos para quienes lo pagaron. Una de las principales razones por las que defendía el tributo es porque lo veía como un pago que debía hacerse en compensación a la protección que el Estado le brindaba al contribuyente para poder desempeñar sus actividades, además recalca Petty (1662) que los impuestos deben fijarse de modo proporcional al valor de la propiedad buscando no alterar la distribución relativa de la riqueza y siendo consciente del costo que puede tener recolectar estos tributos, considera que su recaudo no debe ser mayor a la administración de los dominios de la nación.

Para Norbert Elias, los Estados alcanzaron la característica de Estados nacionales debido a los cambios ocurridos en la distribución del poder dentro de una sociedad, es decir, se da un cambio en la distribución de poder entre los gobernantes y los gobernados (Elias, 1987). Este largo proceso se fue construyendo de la mano de la monopolización tanto de la violencia como de la tributación, con el objetivo de conformar grandes unidades territoriales que tuvieran un grado de centralización y lo más importante, que contaran con instituciones que tuvieran la capacidad de intervenir en la sociedad y dirimir los conflictos.

El poder que tiene el Estado para emitir tributos y gravar bienes naturalmente ha generado críticas, en este sentido David Ricardo entendía los impuestos como una parte de la producción de la tierra y de la mano de obra que terminaba siendo capturada y que tendría como consecuencia tanto la disminución de la acumulación del capital como también la disminución del consumo (Escartín González, s.f). Ricardo consideraba que la intervención estatal salvo muy pocas excepciones era perjudicial para los asuntos económicos por lo cual debería de mantenerse al margen, aunque como hemos visto a lo largo de la historia económica, esta se ha caracterizado por los desequilibrios y la inestabilidad.

Un hecho que ha golpeado fuertemente a Colombia es la pobreza, sobre todo en las áreas del país que están más alejadas de la capital, una razón que ve Kalmanovitz para que esto suceda, es la centralización del gobierno, ya que este históricamente tiende a concentrar el recaudo y por lo tanto las necesidades de aquellos territorios alejados de la capital no son atendidos correctamente, además procede a explicar que debido a que los recursos que reciben muchos municipios son en su mayoría producto de las transferencias que fueron estipuladas a partir de la última constitución y no a partir del recaudo generado al interior de los municipios, dichos recursos no son vigilados y aprovechados de la misma manera que lo harían con los propios.

Para poder tener una mejor comprensión de como la política fiscal ha impactado en la redistribución del ingreso y la pobreza, es posible utilizar ciertos indicadores que podrían dar un mejor panorama de las variaciones que se dan luego de la implementación de alguna medida fiscal. Uno de estos indicadores es el de las Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI), el cual fue introducido por la CEPAL en la década de los ochenta, este método elige una serie de indicadores que permiten constatar si los hogares satisfacen o no algunas de sus necesidades principales (vivienda, servicios públicos, acceso a la educación) y caracterizar la pobreza.

La manera en la que el Estado decide intervenir puede impulsar el crecimiento de la economía y de la sociedad como también puede suceder que una intervención errada lleve a la crisis y al estancamiento. Kalmanovitz (2008) trata de demostrar como la inestabilidad institucional y legal influyó en el retraso económico de Colombia, teniendo en cuenta las consecuencias del legado hispánico y absolutista en la creación de regímenes democráticos en Latinoamérica.

Finalmente se hace necesario también estudiar como las exenciones a grandes conglomerados y personas naturales ha llevado a crear un recaudo más ineficiente y contradictorio con el discurso que han dado los gobiernos a partir de la década de los noventa. Un estudio publicado recientemente (Rodriguez Cuervo, 2018) reveló que en los primeros 16 años del nuevo milenio, el gobierno dejo de recibir aproximadamente 11 billones de pesos anuales y que las compañías tenían una media de elusión del 40,1%. En palabras de Kalmanovitz: “el resultado final del cambio de constitución es que tenemos un Estado de mayor tamaño pero más burocratizado y con una carga tributaria más pesada y una mala asignación de recursos” (Kalmanovitz, 2010, p.312)

2.1.1 Método

En el siguiente trabajo, buscando cumplir con los objetivos propuestos se usará una metodología mixta. Por un lado, me serviré de fuentes primarias, principalmente entidades estatales como el Ministerio de Hacienda, el DANE, el cual está encargado de la recolección y caracterización de datos y el Senado de la república, el cual ha estado involucrado directamente en la legislación de las reformas tributarias del periodo a analizar. También se mirarán las bases de datos del Banco de la República para con esta información poder hacer un análisis cuantitativo del impacto generado por las distintas políticas fiscales en cada gobierno y una descripción precisa de los principales cambios legales que se dieron con la aplicación da cada reforma tributaria en la época a analizar.

Por otra parte, se usarán fuentes secundarias con el objetivo de poder caracterizar de mejor manera los cambios registrados en la época a estudiar, buscando también analizar los factores externos e internos que influyeron en la modificación de la política tributaria. Además, se buscarán también fuentes secundarias que permitan tener una mejor comprensión del desarrollo histórico de la política fiscal, partiendo desde los primeros teóricos de la tributación y poder entender como abordaron la relación entre tributación y Estado, para posteriormente hacer un análisis cualitativo de estas ideas.

2.1.2 Análisis de la política fiscal

En medio del debate entre aquellos que reclaman al gobierno por intervenir demasiado en la economía y los que critican al gobierno por no asumir un rol más preponderante en el rumbo de la economía del país, surgen varios interrogantes: ¿Cuál debe ser el papel del gobierno en la economía? ¿Cuál es el rol de las empresas en la formulación de políticas y que tanto deben de influir en las decisiones del gobierno central? ¿Con que instrumentos cuenta el gobierno para

estimular la actividad y el crecimiento económico de un país, y que factores debería tener en cuenta cuando precisen ser utilizados?

El gobierno debe velar por el cumplimiento de las normas y garantizar que las reglas de juego de la economía se cumplan. A comienzos de la década de los noventa, en Colombia se inició un cambio que llevó a tener un sistema más descentralizado, reconociendo el gobierno la necesidad de que las regiones tuvieran más autonomía en las decisiones sobre el gasto público y así sus intereses estarían mejor representados y sus necesidades serían mejor atendidas. Este proceso de descentralización fiscal y política que inicio en la década de 1980 también permitió que se aprobara la elección popular de alcaldes y gobernadores y se concretó con la Constitución de 1991.

En este sentido, el gobierno debe procurar el bienestar de sus ciudadanos, y entre las principales tareas que le corresponden a la Nación está: formular políticas de desarrollo económico, la correcta asignación de los recursos y velar por satisfacer las necesidades básicas de la población y el acceso a la educación. Con el objetivo de conseguir recursos necesarios para poder llevar a cabo estas acciones, el Estado toma la decisión de cobrar impuestos, los cuales son aplicados a las personas (personas naturales), los hogares y las empresas (personas jurídicas); además, existen distintos tipos de impuestos, entre los más relevantes se pueden encontrar:

a. Impuestos al ingreso de las personas y de las empresas, estos tributos gravan los salarios y las utilidades.

b. Impuestos al consumo, entre los que se encuentran principalmente el impuesto al valor agregado y los aranceles.

c. Impuestos al patrimonio, que se gravan en función de las propiedades que posea el contribuyente tales como vivienda, oficinas, locales comerciales, herencias, etc.

El dinero recaudado por concepto de impuestos constituye lo que se conoce como ingresos tributarios del gobierno que junto a las utilidades que arrojan las empresas del Estado terminan conformando los llamados ingresos no tributarios del gobierno.

2.1.3 Inicios de la tributación en Colombia.

El origen de la tributación se puede trazar a la antigüedad, sin embargo no es hasta el siglo XVI cuando se puede ver el surgimiento de los primeros Estados modernos. En medio de la constante expansión territorial y la defensa de la soberanía que anhelaban los imperios de la época, resultaba clave mantener un ejército permanente para estas tareas, sin embargo, el aprovisionamiento y administración de dichos ejércitos cada vez más numerosos y complejos resultaba por ser una empresa muy costosa, lo cual llevó a la necesidad de que los gobernantes buscaran más recursos para su sostenimiento (Benninghoff, 2011, p.33). Complementando lo anterior, Norbert Elias afirma que durante la Edad Media existían dominios territoriales fragmentados que hacían parte de un sistema en donde quienes no consiguieran expandirse, caerían presa y serían dominados por otros territorios. Este largo proceso se fue construyendo de la mano de la monopolización tanto de la violencia como de la tributación, con el objetivo de conformar grandes unidades territoriales que tuvieran un grado de centralización y lo más importante, que contaran con instituciones que tuvieran la capacidad de intervenir en la sociedad y dirimir los conflictos.

A comienzos del siglo XIX, durante los primeros años del proceso de independencia de las Provincias Unidas de la Nueva Granada el sistema político y legal que se estaba creando estaba lejos de ser un sistema estable en donde se respetaran los derechos económicos y políticos que proporcionaran un compromiso creíble, por el contrario el conflicto político y regional y los cambios radicales de reglas de juego constitucionales generaban un sistema inestable donde los

derechos políticos de unos quedaban extinguidos cuando los otros alcanzaban el poder, y sus bienes podían ser expropiados (Kalmanovitz, 2008).

En este contexto se podría decir que durante los primeros años de la Nueva Granada la situación no había cambiado mucho respecto a la época del dominio español, donde los impuestos coloniales no se destinaban a obras públicas, sino que eran utilizados únicamente para el sostenimiento de la burocracia colonial; de hecho, el sistema fiscal del Nuevo Reino de Granada fue considerado como uno de los más abusivos de las colonias españolas y, por esto mismo, fue uno de los motivos que alentó la revolución comunera y, más tarde, el movimiento independentista (Piedrahita, J.; Salazar, V. , 2013).

De esta manera, emergió en la América independiente una tradición constitucional de sucesión, mediante la cual un mandatario buscaba cambiar las reglas para poder perpetuar a su partido o su persona en el poder (Loveman, como se citó en Kalmanovitz, 2008). La desigualdad intrínseca legada por la sociedad de castas organizada por los españoles se manifestó de manera caótica en el sistema legal.

Las constituciones que proliferaron en la América española y en la Nueva Granada con la pérdida del orden político colonial fueron esencialmente localistas. Cada ciudad o provincia se creyó con derecho de darse su propia carta política, declarar su soberanía y su autonomía no sólo del rey de España sino de las demás provincias y de la estructura administrativa virreinal heredada de España (Kalmanovitz, 2008)

Debido a la ausencia de gobiernos parlamentarios tanto en España como en las colonias los criollos no pudieron contar con un escenario en donde se negociaran los intereses de las distintas ciudades, sectores económicos, etnias, etc. Este hecho tampoco se veía facilitado por la geografía

de la Nueva Granada, en donde las enormes distancias que había que recorrer dificultaban el ejercicio de la soberanía territorial.

Fue en este contexto en el que los criollos de la Nueva Granada tuvieron que diseñar las primeras políticas impositivas y a ejecutar el gasto para poder financiar las guerras de independencia y para enfrentar el pago de la deuda externa que financió parte de ella. La guerra de liberación obligó a centrar todos los esfuerzos en fortalecer el ejército y con ello a centralizar el incipiente Estado (Kalmanovitz, 2008, p.222).

A mediados del siglo XIX ya existía una clara discusión en torno a la manera en que se debía manejar la tributación. Mientras los conservadores abogaban por un control de la tributación por parte del gobierno central, los liberales insistieron en fortalecer las finanzas de los estados soberanos y municipios, argumentando que los contribuyentes se verían más dispuestos a aportar recursos si se veían beneficiados por su gasto de alguna manera. Pese a estas discusiones, el principal problema que tuvo el cobro de impuestos durante las primeras décadas post-independencia fue la desconfianza que había de parte del contribuyente debido a la inestabilidad política y la falta de credibilidad que poseían los gobiernos, lo cual lo llevaba a evadir sus responsabilidades tributarias.

Para finales de siglo xix el movimiento de la Regeneración[2], el cual había logrado abolir la constitución de 1863 e imponer la constitución de 1886 había decidido adoptar la postura cristiana de combatir tanto la pobreza como la salud y la educación pública mediante la caridad a través de la Iglesia, teniendo un aporte muy pequeño por parte del gobierno central. Debido a estas

[2] Movimiento político, que fue de 1880 a 1900, liderado por el presidente Rafael Núñez, el cual buscaba generar un cambio en la forma de organización de la nación, que pasaría posteriormente de un Estado federalista a uno centralista.

decisiones y al tener un Estado pequeño no se le dio mucha relevancia a la política tributaria (Kalmanovitz, 2008, p.232).

En cuanto al siglo XX, no sería hasta 1918 durante la presidencia de Marco Fidel Suarez que se estructuró el impuesto de renta, introduciendo los conceptos de renta líquida y renta bruta. Después sería en el gobierno de Alfonso López Pumarejo donde se harían los primeros intentos por tener un sistema tributario más progresivo (Rojas Arias, 2018). Para 1935 aparece el impuesto al patrimonio y el impuesto al exceso de utilidades, al siguiente año se creó el impuesto sobre las herencias, sin embargo estos tuvieron que ser dejados de lado debido al clima de violencia que vivió el país en la siguiente década.

3. Reformas Tributarias

3.1 Reformas en el gobierno de Cesar Gaviria y los efectos de una nueva Constitución Política. (1990-1994)

Al finalizar el año de 1989, el déficit fiscal se situaba en 1,9% del PIB, por lo cual es preciso decir que antes de las elecciones de 1990 el país ya venía presentando problemas de déficit fiscal en leves niveles, pero las políticas usadas hasta entonces buscaban no incrementar y mantener controlado el déficit fiscal (Muñoz Escobar, 2006).

Dentro de éste periodo sucedieron acontecimientos que ayudaron acrecentar el déficit fiscal como lo fueron la caída de los precios del café, los efectos cíclicos de las reformas tributarias, las grandes inversiones de las empresas del Estado descentralizadas (inversiones en el sector eléctrico y petrolero).

Con la Constitución de 1991, en Colombia se abrió un nuevo proceso de participación ciudadana y un nuevo marco democrático basado en el reconocimiento legal de los derechos

fundamentales para todos los colombianos. La constitución reconoce la existencia de unos derechos los cuales cobijan a todos los colombianos, estos son: la vida, la integridad física, la salud y la seguridad social, el reconocimiento jurídico, la educación, libertad de culto, la libertad de conciencia, de expresión, el trabajo y la participación, entre otros.

Pero aparte de eso, la carta magna también reconoce unas responsabilidades fiscales que tiene la Nación (Constitución política de Colombia, 1991), estas son:

• Las transferencias a las entidades territoriales.

• Los derechos económicos y sociales consagrados en el Título 2, Capítulo 2

• El funcionamiento de los entes judiciales que el constituyente creó.

Los pagos por concepto de funcionamiento, transferencias e inversión aumentarían notablemente de un año a otro y se presentaría un déficit fiscal que debía ser cubierto con financiación (Muñoz Escobar, 2006).

3.1.1 Descentralización del gasto público, a partir de la constitución de 1991.

Se supone que la descentralización en la toma de decisiones conduce a una asignación más eficiente de recursos. En este caso particular lo logra, porque les facilita a los gobiernos la provisión de servicios de una manera que está más acorde con las necesidades locales, porque vuelve a los gobiernos municipales y departamentales más responsables ante sus electores y porque estimula a los gobiernos a competir por la aceptación de sus electores. Si la toma de decisiones pasa a tener un enfoque más regional, esto también conlleva a la necesidad de descentralizar, aunque sea parcialmente, la responsabilidad de la generación de recursos. De lo contrario, los

gobiernos subregionales serían completamente dependientes financieramente hablando del gobierno central, lo que imposibilitaría la obtención de los beneficios de descentralizar el poder decisorio, incluida la mayor responsabilidad ante el elector. Ello no implica que la capacidad de generación de recursos tiene que ser exactamente proporcional a la descentralización del gasto, pero si implica un mayor compromiso y responsabilidad por parte de los funcionarios públicos municipales y departamentales.

La importancia de las empresas públicas en las finanzas departamentales y municipales no puede ser menospreciada. Sin contar con estas, el panorama de la dependencia fiscal sería bastante complicado. En el caso de los departamentos, mientras los ingresos tributarios totales como porcentaje del PIB descendieron de 1,18% en 1991 a 0,95% en 1994, las transferencias provenientes del nivel central pasaron de 0,53% del PIB a 0,58% (Steiner y Soto, 1999). A pesar de que hubo un aumento en las transferencias que hacia el gobierno central a los departamentos, las finanzas de estos no quedaron mejor posicionadas, inclusive llegando a aumentarse el déficit fiscal.

Se puede concluir que el aumento de estas partidas en la Constitución de 1991 pasó de representar el 3,09% en 1990 al 4,15% en 1994, siendo una de las principales causas del déficit fiscal del gobierno, a pesar de eso, es evidente que Colombia necesitaba una gran inversión en infraestructura para poder potenciar su crecimiento y cumplir el plan de gobierno del presidente Gaviria, por lo cual esta decisión no puede ser vista como completamente perjudicial (Steiner y Soto, 1999). Se hacía necesario destinar nuevas partidas de dinero que garantizaran la satisfacción de necesidades básicas en salud, educación, servicios públicos e infraestructura de las poblaciones, donde los ingresos tributarios generados por los propios departamentos nos son suficientes para este tipo de necesidades y donde una realidad que padecen los municipios y departamentos es no

contar con la organización ni los medios para que su propio nivel de tributación les permitiera cubrir estos costos tan altos, es por esto que las transferencias pasan a ser de gran importancia para la infraestructura y desarrollo del país.

La industria nacional pasó de estar aislada de la competencia con los mercados extranjeros a una etapa donde se buscó el desarrollo productivo de nuevos sectores, la apertura internacional obligó a que las empresas nacionales compitan directamente con los productores extranjeros, de esta manera no solo tenían que preocuparse por mantener su dominio en el mercado nacional sino por buscar nuevas fuentes de demanda a nivel internacional.

Esta nueva estrategia adoptada llevó a imponer exigencias más altas de eficiencia y calidad a los productores nacionales, buscando el beneficio de los consumidores y además hay que tener en cuenta que una mayor competitividad internacional permitía elevar la demanda de mano de obra, por ser el recurso productivo relativamente más abundante con el que cuenta el país.

3.1.2 Reformas económicas

Habiéndose celebrado el consenso de Washington el cual abogaba por una mayor liberación comercial, el gobierno de Virgilio Barco ya buscaba establecer los cimientos para la apertura de la economía colombiana al mundo. A esto se le sumo la llegada al poder de Cesar Gaviria que traía nuevas ideas acerca de lo que debería ser el crecimiento y desarrollo económico, distintas a las que se venían usando recientemente. El objetivo era abrir gradualmente nuestra economía y la primera medida fue la reducción de aranceles en un término gradual de 4 años, pero al observar en el año 1991 que agregados económicos como la inflación, la tasa de cambio y las exportaciones disminuían notablemente, se decide acelerar este proceso y culminarlo en Septiembre de 1991. Sin embargo, la pérdida de ingresos por la reducción de aranceles llevó a Gaviria a implementar una reforma fiscal para poder compensar los efectos de la apertura.

Uno de los objetivos de este proceso de apertura fue buscar el aumento de las exportaciones y hacer de este uno de los motores de la economía colombiana, mirando los datos entre 1990 y 1995 se puede ver que efectivamente las exportaciones aumentaron aunque este ascenso se explica por el aumento de las exportaciones no tradicionales. Para tener en cuenta, en el año 1990, las exportaciones totales daban un valor de 6765 millones de dólares, de los cuales las exportaciones tradicionales representaban el 60%, pero, para el año 1995 el número de las exportaciones había crecido hasta los 10201 millones de dólares, con la diferencia de que las exportaciones tradicionales ahora representaban un 48,7%. Productos como el petróleo, el carbón y el café no crecieron de acuerdo a las proyecciones, por otra parte aquellos sectores no tradicionales como el industrial y el agropecuario tuvieron un notorio ascenso. El industrial pasó de 1997 millones de dólares en 1990 a 4327 millones en solo cinco años (Miranda, 2000). Los efectos fiscales que tuvo este crecimiento derivaron en que el gobierno decidió apoyar el crecimiento del sector privado mediante la inversión en infraestructura, incentivos tributarios y de crédito buscando mejorar la competitividad del sector exportador.

Las medidas que buscaron atraer la inversión extranjera jugaron un papel importante en la economía colombiana y de hecho se podría decir que fueron efectivas, esto se evidencia en que la cifra de inversión extranjera directa pasó de US$ 433 millones de dólares en 1990 a US$ 2.000 millones de dólares en 1995, un notable crecimiento del 361,9% (Muñoz Escobar, 2006, p.72).

En cuanto a la deuda pública, hay que decir que en esta época Colombia cambió su política de endeudamiento del sector público. El gobierno de Gaviria buscó sustituir deuda externa por deuda interna, mediante la colocación de bonos de deuda pública interna, esto fue realizado mediante la ley 55 de 1985. La estrategia resultó en que la deuda externa pública colombiana disminuyo, pasando de 14586 millones de dólares en 1990 a 12974 millones en el año 1994, en

contraparte la deuda privada aumento enormemente pasando de 968 millones a 4381 millones para 1994 (véase apéndice A saldo vigente deuda externa).[3]

Durante el gobierno de Gaviria se presentaron dos reformas tributarias, cada una con objetivos y justificaciones distintas, las cuales se analizarán y de esta manera poder entender sus efectos en la economía colombiana, y también poder evaluar que tan congruentes fueron con respecto a temas como: la proporcionalidad de los cobros a los distintos ciudadanos según sus capacidades, la comodidad y garantías que crearon para cumplir con el recaudo, la facilidad y certeza que tenían las personas para saber cuánto debían tributar, entre otros factores.

El proceso de apertura de la economía colombiana terminaría influyendo mucho en la disminución gradual de los aranceles, que como ya se mencionó anteriormente terminaron por eliminarse antes de lo previsto, lo que termino causando que se agudizaran los problemas fiscales que ya venían de años anteriores y por lo tanto el gobierno planteó la necesidad de implementar una Reforma Tributaria ante el congreso buscando corregir la complicada situación fiscal en la que se encontraba.

En 1990 se introdujo la primera reforma tributaria de la década con la **Ley 49**. El objetivo principal de esta reforma era estimular el desarrollo de mercado de capitales, y así reactivar el ahorro y aumentar la inversión en la economía colombiana. Además de eso, debido a la baja en la recaudación tributaria por cuenta de la disminución de aranceles el gobierno buscó subsanar sus ingresos con los nuevos tributos.

[3] Se examina el saldo de la deuda externa en la época Gaviria, comparando los resultados en el corto plazo y los de mediano-largo plazo. La tendencia durante este periodo fue el un aumento en la deuda privada.

Uno de los puntos más importantes de la reforma se refirió a la repatriación de capitales que se encontraban en el exterior, buscando que estos dineros se invirtieran en nuestro país se introdujo una amnistía que le brindaba más facilidades a aquellos que decidieran tomar esta opción, además de que se crearon exenciones tributarias con el objetivo de estimular el mercado de acciones, principalmente mediante el impuesto a la renta.

Entre los varios beneficios que se dieron, se decretó que la utilidad de enajenación de acciones, a través de las bolsas de valores, no iba a constituir ni renta ni ganancia ocasional. También, se vieron beneficiados los fondos de valores, y los fondos comunes que administraban las entidades fiduciarias los cuales se declararon exentos del impuesto de renta y complementarios a los fondos de inversión, todo esto buscando que se estimulara el mercado de capitales. Otros grupos beneficiados fueron los fondos de cesantías y pensiones que también fueron eximidos de pagar el impuesto a la renta y complementarios.

Se incrementaron las exenciones de renta, eliminando la declaración de renta para aquellos que recibían honorarios, comisiones y servicios. Estableciendo que el impuesto a la renta para estos contribuyentes equivaldría a la suma de las retenciones en la fuente. Con respecto a la inversión extranjera, el impuesto a la renta sobre dividendos se estableció de la siguiente manera: 20% para 1990, 19% para 1991 y 1992, 15% para el periodo de 1993 a 1995, y 12% para los años siguientes. Además, las nuevas inversiones que se realizaran después de 1991 tendrían un impuesto del 12%.

Adicionalmente a estos beneficios, la tasa sería reducida si las utilidades que había dejado la inversión se reinvertían, y no bastando con esto desaparecería por completo para aquellos inversionistas que decidieran mantener sus recursos por más de diez años en el país. Otro de los alivios importantes que recibieron las empresas fue que se estableció un sistema para eliminar la

doble tributación, la cual se generaba cuando una sociedad tenía participación o cuotas de interés social en otras sociedades.

El proceso de apertura económica de Gaviria era el eje de su propuesta económica y con el fin de fortalecerlo se crearon varias medidas que beneficiaban a los empresarios, por medio de alivios tributarios para aquellos que quisieran importar bienes de capital.

Mediante la ley marco de comercio exterior, se logró establecer una reducción gradual del arancel promedio, pasando de 16,5% en 1990 hasta que bajara al 7% para 1994, también se redujo el arancel del 60% al 40% para el régimen de licencia previa, y para los nuevos exportadores y empresas localizadas en zonas marginales se otorgaron plazos especiales para el pago del impuesto de renta.

Los impuestos indirectos también se vieron afectados por la reforma, se puede destacar que la tarifa general del IVA pasó a ser de 12%, esto se hizo con el objetivo de compensar la disminución del recaudo tributario ocasionado por el desmonte de las restricciones al comercio exterior. Sin embargo, algunos bienes se excluyeron del pago de este impuesto, entre estos están: las materias primas para medicamentos, plaguicidas y fertilizantes, las llamadas telefónicas locales, nacionales e internacionales, los juegos de video, los hoteles, bares y discotecas, el servicio particular de transporte aéreo, entre otros.

Sin embargo, dos años después se introdujo una nueva reforma tributaria, la (**Ley 6 de 1992**), por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.

Esta reforma se creó con el objetivo de garantizar los recursos para financiar los compromisos adquiridos con la Constitución de 1991 y a su vez poder iniciar las inversiones en infraestructura que eran tan necesarias para el país con el objetivo de poder acelerar el proceso de apertura económica, buscando asegurar el equilibrio de las finanzas públicas en el corto y mediano plazo, reemplazando tributos de origen externo por ingresos de carácter interno y conseguir aumentar los recaudos (Sánchez y Gutiérrez, 1994).

El impuesto complementario de patrimonio fue eliminado para cualquier contribuyente. Llama la atención, la creación de unos bonos de inversión obligatorios, llamados Bonos de Defensa y Seguridad Interna, en donde las personas naturales y jurídicas que poseían mayores ingresos se veían en la obligación de invertir el equivalente del 5% del impuesto de renta. Nuevamente, los fondos de capital extranjero se vieron beneficiados, al ser declarados exentos del impuesto de renta. Para las remesas del exterior la tasa del impuesto se redujo de forma gradual, pasando de 12% en 1992 a 7% en 1996.

En cuanto a los impuestos indirectos, también se hicieron modificaciones a la tasa del impuesto al valor agregado, que pasó de 12% a 14% por un término de 5 años. Según la Constitución de 1991, se ordenó que hasta tres puntos del aumento serían destinados a la Nación. Entre los distintos destinos que tendrían estos aumentos en el recaudo generados por el incremento de la tasa de del IVA (estimado en al menos treinta mil millones de pesos), estaba financiar el incremento en las pensiones de jubilación del sector público nacional, esto para el periodo comprendido de 1993 a 1996, sin embargo era evidente que esta medida solamente hacía más regresivo el sistema, por lo cual el gobierno decidió comprometerse a destinar durante los años de 1993 a 1997, por lo menos quince mil millones de pesos anuales, del mayor recaudo de IVA, a los

aportes estatales para las madres comunitarias del Instituto de Bienestar Familiar con el fin de disminuir la regresividad intrínseca del tributo.

Los bienes de lujo también fueron gravados y se establecieron tarifas diferenciales para estos que iban desde el 35% al 45%. Siguiendo con la línea de la anterior reforma, aquellas empresas o personas que adquirieron bienes de capital se les permitió descontar el IVA pagado de dichas compras al impuesto de renta. En esta reforma, se eliminaron en su mayoría las restricciones arancelarias y para-arancelarias al comercio exterior, sin embargo para el caso de la agricultura se establecieron aranceles variables.

Finalmente, en cuanto al impuesto de renta, fueron incluidas las empresas públicas y mixtas incluyendo las empresas comerciales del Estado, y se creó el Estatuto anti-evasión que establece normas de control fiscal e impone fuertes sanciones a los evasores de impuestos.

A la hora de evaluar las decisiones tomadas en el gobierno de Gaviria es necesario entender el contexto que influyó en la política tributaria. Como se mencionó anteriormente, la nueva constitución creó unas obligaciones para el Estado tales como: seguridad social, las transferencias departamentales y municipales, la necesidad de reforzar la seguridad en medio de una época muy conflictiva y la creación de nuevas instituciones públicas, etc. Si a esto le sumamos el plan de apertura económica y la reducción de ingresos que se dio por la disminución de aranceles, se puede ver que era necesario encontrar nuevos ingresos para poder hacerle frente a todos los compromisos adquiridos.

No se descarta que cada plan de gobierno debe venir con ideas que busquen reformas en la tributación dentro de su política fiscal, pero en este caso, el gobierno de Gaviria tuvo que

acomodar sus reformas tributarias de acuerdo a las necesidades de ingresos y a los nuevos gastos que trajo consigo la nueva Constitución de 1991 y el proceso de apertura económica.

Al mirar el contexto, se considera que estas reformas políticas, sociales y económicas tarde o temprano debían de hacerse, y de hecho el proceso de apertura era algo que se venía trabajando desde el gobierno anterior, los resultados que dejaron las reformas de la época Gaviria son otra historia. Cabe añadir, que es necesario tener en cuenta que la constitución vigente de aquel entonces ya tenía más de 100 años por lo cual era necesario ajustarlas a las problemáticas actuales de la sociedad colombiana. A la hora de evaluar el trabajo desempeñado en cada gobierno en cuanto a política tributaria, es necesario evaluar si las reformas eran necesarias y que tan profundos fueron los cambios que plantearon, para poder determinar si solo fueron una solución cortoplacista o por el contrario permitieron que el país no se quedara en el pasado.

Entre los principales resultados de las reformas se encuentra el que sufrió el impuesto al valor agregado (IVA). Tanto el IVA interno como el IVA externo creció y si se analiza como porcentaje del PIB encontramos que el IVA interno pasó de representar en 1990 el 1,91% a representar el 2,91% para el año 1994, a su vez el IVA externo pasó de representar en 1990 el 0,97% a representar el 1,86% para 1994. (Sánchez y Gutiérrez, 1994).

Tabla 1.

Ingresos tributarios Gobierno Nacional Central (1990-1994)

Concepto / años	1990	1991	1992	1993	1994
Total Ingresos Tributarios	**9.32**	**10.59**	**11.18**	**11.51**	**11.61**
Renta	3.81	4.98	5.20	5.38	4.86
Ventas Internas	1.91	2.20	2.52	2.05	2.91
Ventas Externas	0.97	1.08	1.29	1.85	1.86
Gravámenes Arancelarios	0.89	0.72	0.99	1.16	1.24
Sobretasa a las Importaciones	0.65	0.54	0.10	-	-
Gasolina	0.70	0.71	0.78	0.73	0.70
Otros Ingresos	0.39	0.36	0.30	0.34	0.04

Nota: Adaptado de: Sánchez y Gutiérrez, Reformas Tributarias en Colombia 1980-1992. Revista Coyuntura Económica: Fedesarrollo. Vol. 5, No. 10. 1994; p. 152.

El cambio en el impuesto de IVA no solamente fue importante en la época de Gaviria (ver apéndice B) sino como veremos más adelante, jugó un papel muy importante en los siguientes gobiernos, creciendo el 14% en términos reales, producto de las modificaciones en la tasa como en la base del impuesto, y de esta manera pasó a ser la mayor fuente de ingresos tributarios de la nación. El IVA pasó de representar el 29% del recaudo, en 1990, a representar el 45% de los ingresos tributarios para el año 2005.

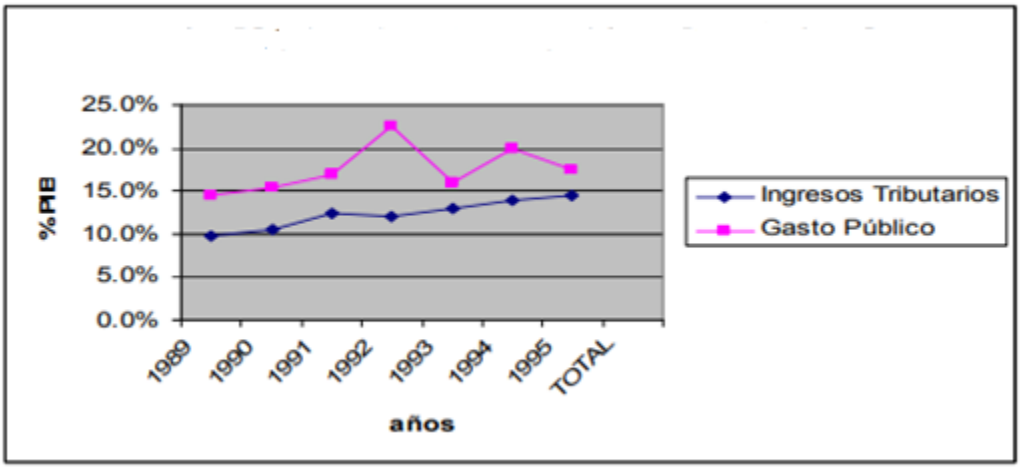
Durante la segunda mitad de la década de 1980, los recaudos tributarios lograron cubrir gran parte del gasto público, sin embargo, a partir de la década de 1990, el gasto empezó a crecer mucho, incluso a un mayor nivel al que crecían los ingresos tributarios. Como se ha mencionado

previamente, esto se debió principalmente a los gastos que acarreó la nueva constitución, la apertura económica y el preocupante pasivo pensional.

Por las razones mencionadas, el déficit fiscal del gobierno creció bastante durante esta época, situación que año tras año se incrementaba de una manera preocupante. En 1990, el déficit estaba en 258,8 miles de millones y para el año 1993 ya se encontraba en 616,5 miles de millones de pesos (Muñoz Escobar, 2006, p.107). Si se mira el déficit como porcentaje del PIB se encuentra que para el año de 1990 representaba un -0,8% y para el 1993 estaba en un -1,7%.

Figura 1.

Ingresos tributarios y gasto público (1989-1995)



Nota: Perry, G y Cárdenas, M. Reformas tributarias colombianas. Revista económica colombiana. Vol. 5, No. 2. p. 74

Como se puede observar y comprobar en secciones anteriores, las reformas tributarias de la época Gaviria lograron incrementar los ingresos y mejorar varios aspectos sobre la tributación colombiana, sobre todo en la efectividad del recaudo, sin embargo este crecimiento no ha sido compatible con la dinámica del gasto en Colombia ya que apartados como los gastos de funcionamiento, transferencias a nivel regional y la inversión en infraestructura vienen creciendo

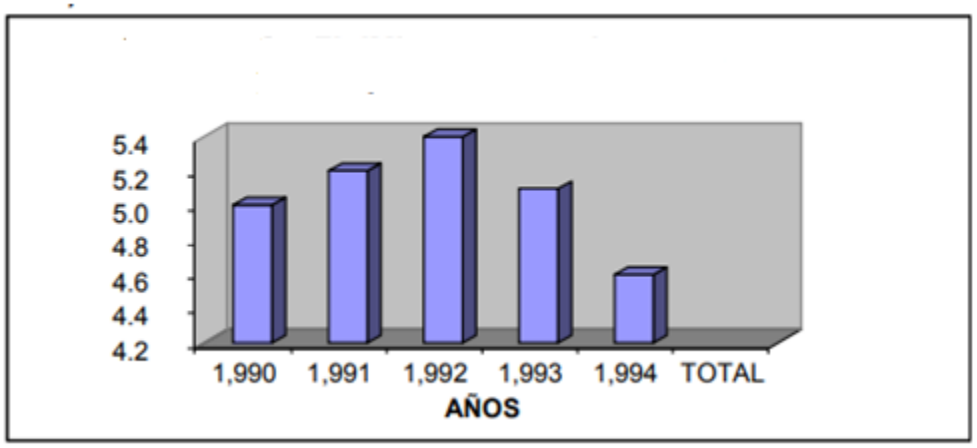
año tras año, llevando a que el déficit fiscal se haya ido incrementado por lo cual ninguna de las dos reformas pudo ser solución para el hueco fiscal que presentaba Colombia.

3.1.3 Evasión 1990-1994

En este apartado es necesario diferenciar la evasión de personas jurídicas y la de personas naturales. En cuanto a las primeras**,** en la figura 2, se ilustra la evolución del recaudo del impuesto de renta proveniente de personas jurídicas, de empresas no financieras y de instituciones financieras.

Figura 2.

Recaudo del Impuesto a la renta para personas juridicas (1990-1994)



Nota: Steiner y soto. Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Cuadernos de Fedesarollo No. 6, 1999. Bogotá

Como porcentajes del PIB, la reforma llevó a un continuo descenso a partir de 1992, como se puede observar en la Figura 2, el recaudo del impuesto a la renta para el año 1992 estaba en un 5,4% y posteriormente presentó una importante disminución, llegando al 4,6% para 1994 (Steiner y Soto, 1999).

Para poder determinar con más precisión que tanta evasión hay en el pago de los impuestos de renta se debe comparar la renta potencial gravable con la renta líquida gravable declarada por las personas jurídicas (incluyendo grandes contribuyentes), se obtiene así la tasa de evasión en el pago de impuestos de renta. De acuerdo con los resultados, las reformas aplicadas en 1990 lograron tener un efecto positivo, la tasa de evasión para personas jurídicas presentó disminución entre 1990 y 1992, pasando de 17,4% a 11%. Sin embargo las cosas cambian de ahí en adelante, e inclusive se podría decir que empeoraron mucho más de lo esperado ya que la evasión alcanzo un 18% en 1994.

Tabla 2.

Evasión del impuesto a la renta para Personas Jurídicas (1990-1994)

Año	Base Potencial Gravable (1)	Base Gravable Declarada (2)	Tasa de Evasión (3)
1990	2.726.897	2.252.623	17.4
1991	3.274.193	2.775.835	15.2
1992	3.955.337	3.525.220	11.0
1993	4.933.447	4.194.816	15.0
1994	6.041.605	4.955.260	18.0

(3) = 1 - [(2) / (1)]

Nota: Steiner y soto. Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Cuadernos de Fedesarollo No. 6, 1999. Bogotá. P.239

Al igual que en el caso de las personas jurídicas, la evasión en el impuesto a la renta para personas naturales se obtiene de la comparación entre la renta líquida potencial y la renta gravable declarada. Aun así, hay que aclarar que esta última tiene dos componentes: la renta gravable

registrada en las declaraciones, la cual se obtiene directamente por la DIAN y la renta gravable de los contribuyentes no declarantes a quienes se les aplica retención en la fuente.

Como se observa en la tabla 3**,** el porcentaje de renta evadida para 1991 era altísimo, ubicándose en el 52%, este nivel se mantuvo prácticamente sin mucha variación hasta 1993, y a partir de este año presento un fuerte descenso, hasta caer a 30.8% para el año 1994.

Tabla 3.

Evasión del impuesto a la renta para Personas Naturales (1990-1994)

Año	Base Potencial Gravable (1)	Base Gravable Declarada (2)	Tasa de Evasión (3)
1990	4.324.267	2.307.880	46.6
1991	5.862.250	2.817.478	51.9
1992	7.880.828	3.936.784	50.0
1993	10.008.874	4.975.608	50.3
1994	9.467.913	6.550.578	30.8

(3) = 1 - [(2) / (1)]

Nota: Steiner y soto. Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Cuadernos de Fedesarollo No. 6, 1999. Bogotá. p.245

Teniendo en cuenta personas jurídicas y personas naturales, se obtiene que para la época desde 1990 hasta 1993 la tasa de evasión se ubicó entre 35% y 38,6% y ya para el año 1994 se presenta un significativo descenso, disminuyéndose la evasión de 38.6% a 25,8%, esto se puede explicar por varias razones, entre las más importantes está la decisión de usar a los bancos para el recaudo del impuesto, también ayudó la simplificación en los formularios y la creación de nuevas unidades para el control del impuesto. Por todos estos motivos a primera vista se podría decir que las medidas tomadas en el gobierno Gaviria contra este problema fueron efectivas (Muñoz Escobar, 2006).

Teniendo en cuenta las cifras anteriores, resulta muy interesante analizar el contexto que rodea la capacidad para tributar de las personas naturales y el control que se puede ejercer frente a la evasión, ya que las diferentes exenciones, la informalización de las actividades de la economía, las diferentes bases y tarifas para la tributación hacen que sea más complicado controlar el recaudo, sin mencionar lo costoso que resulta este proceso y hacen más fácil el aumento de la evasión para este sector. En las siguientes secciones del trabajo, se analizará que cambios hicieron las siguientes administraciones en cuanto a estas cuestiones y si también mejoraron o perjudicaron la tributación para las personas jurídicas.

Los hechos más representativos que influyeron para el incremento del gasto público son la creación de la Constitución de 1991 con el nuevo régimen de transferencias, el aumento del pasivo pensional, la creación de nuevos entes del Estado, y el proceso de apertura económica que redujo notablemente los ingresos tributarios por la decisión de quitar los aranceles; estos procesos fueron medidas trascendentales dentro del presupuesto del gobierno nacional, siendo cambios que el país necesitaba, ya que no se podía continuar con una Constitución Política de más de 100 años y una economía cerrada que no se enfrentara a la competencia y a nuevos mercados internacionales.

3.2 Reformas en el gobierno de Ernesto Samper (1994-1998)

En las elecciones presidenciales de mayo de 1994, Ernesto Samper consiguió el paso a la segunda vuelta, junto con el candidato conservador Andrés Pastrana, a quien terminó derrotando finalmente. El gobierno de Samper no obstante estuvo envuelto en polémicas y líos judiciales. En 1995 se inició una investigación y un proceso judicial conocido como *Proceso 8.000*, donde Samper fue acusado de haber utilizado dinero procedente del narcotráfico para financiar su campaña electoral.

Sucedió que solo una semana después de realizada la segunda vuelta electoral de 1994, el entonces presidente César Gaviria Trujillo recibió de Andrés Pastrana unos casetes cuando realizaba una gira por la ciudad de Cali. El 20 de junio de 1995 se divulgaron los casetes de audio en los que el periodista Alberto Giraldo hablaba con los hermanos Miguel Rodríguez Orejuela y Gilberto Rodríguez Orejuela (jefes del cartel de Cali) sobre dineros para apoyar la campaña de Samper. Se inició entonces el proceso con la llamada a indagatoria a Santiago Medina, quien fue tesorero de la Campaña de Ernesto Samper. Medina, confesó la entrada de dineros ilícitos, lo que ocasionó reacciones de todo tipo y en el exterior la imagen del país se vio deteriorada. (Pardo, 2008).

A pesar de que el presidente Ernesto Samper en todo momento defendió su inocencia y declaró que no había recibido ningún dinero por parte de los carteles, varios patrocinadores de su campaña, declararon que los hermanos Rodríguez Orejuela efectivamente, sí tenían sus inversiones allí. Pese al gran escándalo y a todas las evidencias que pesaban sobre la campaña de Samper, al final el presidente fue absuelto por el Congreso de la República de todos los cargos formulados y pudo completar su mandato. Pese al fallo judicial, se ha documentado que dineros ilícitos de diversos carteles de la droga financiaron la campaña de Samper (Pardo, 2008).

En medio de este panorama, el gobierno de Samper gestionaba su plan de desarrollo, denominado '*El Salto Social',* el cual se orientaba a buscar el desarrollo social a favor de las clases sociales más desfavorecidas. El apoyo a la clase obrera, a los informales y a los marginados, aunque a su vez siguió la línea de Gaviria en el sentido de querer imitar los efectos benéficos de la apertura económica. Sin embargo, se hizo evidente la crisis de la estructura fiscal del Estado, debido fundamentalmente a que en la Constitución de 1991, se crearon una serie de responsabilidades sociales y nuevos organismos y entidades sin tener en cuenta las restricciones

presupuestarias que tenía la nación tales como la Corte Constitucional, la Fiscalía, la Defensoría, etc.

Por esas y otras muchas razones el gobierno se vio obligado a incrementar los ingresos fiscales y para ello se valió de varias reformas tributarias. Si bien la más amplia reforma que se hizo en el gobierno Samper se dio en el segundo semestre de 1995, se analizaran todos los cambios que realizo en su mandato.

La primera reforma, fue la ley 174 de 1994, en donde se destaca el desmonte de los inventarios tipo UEPS (*último en entrar primero en salir*), esto obligo a que el método que usen los contribuyentes para llevar su inventario debe de ser aplicado a la contabilidad uniformemente durante todo el año gravable. Lo que buscaba esa nueva práctica era que aumentaran el valor de los inventarios y que por esta corrección pudieran aumentar los ingresos fiscales.

Otro cambio importante se dio en la retención en la fuente. Se estableció que para los ingresos en moneda extranjera que vinieran del exterior, aquellos contribuyentes no obligados a declarar renta se les aplicaría una tarifa del 10% en retención de la fuente. Además, la tarifa para honorarios y comisiones que percibieran los no obligados a declarar renta también se les aplicaría un 10% de retención en la fuente. Por otra parte, se le dio una amnistía para aquellos contribuyentes con domicilio en zonas de régimen aduanero especial que hubieran omitido activos representados en mercancías, el gobierno buscando una mayor transparencia, permitió que los activos fueran incluidos en la declaración y a cambio no ejercería ninguna sanción .

Un proyecto importante que se introdujo en esta época fue la creación del SISBEN o Sistema de identificación de necesidades básicas insatisfechas, con el cual buscaban llevarle servicios de salud a más de 12 millones de colombianos.

Tan solo un año después se introdujo una nueva reforma, tal vez la más extensa de la época Samper, la **Ley 223 de 1995.** El contexto de esta reforma estuvo rodeado por un aumento de la demanda agregada impulsada a su vez por el crecimiento del gasto público. Como uno de los objetivos del gobierno era seguir con la inversión y aumentar el nivel del gasto público se hizo necesario buscar una nueva reforma que permitiera aumentar los ingresos del Estado.

Entre los principales cambios que genero esta reforma estuvieron: el aumento en la tarifa del impuesto a la renta, pasando de 30% al 35%. Se exoneraron del pago del impuesto de renta las pensiones de jubilación, invalidez, vejez y sobre riesgos profesionales hasta por cincuenta salarios mínimos mensuales. Además, fueron exoneradas del pago de impuesto a la renta las empresas oficiales y mixtas de acueducto, alcantarillado y aseo por un periodo de siete años. Por su parte, las empresas oficiales y mixtas de generación de energía eléctrica y las de gas y de telefonía local tendrían rebajas importantes en el impuesto a la renta por ocho años, llegando a tener descuentos de hasta el 90% del impuesto. También quedaron exentas de impuesto a la renta las empresas oficiales o mixtas en las cuales la participación del Estado fuera mayor al 90%, y que llevaran a cabo actividades de azar y/o venta de licores. Finalmente, se declaró que los consorcios y las uniones temporales no serían contribuyentes del impuesto de renta.

A partir del 1 de marzo de 1996 el impuesto a la gasolina tendría varias alteraciones, para empezar se sustituyó el impuesto a la gasolina y al ACPM y la contribución para la descentralización de 1992, así como el impuesto al consumo y el subsidio a la gasolina motor, por un impuesto global a la gasolina y al ACPM que sería liquidado por el productor o importador. El Ministerio de Minas y Energía fijó una nueva estructura de precios. El impuesto global a la gasolina y al ACPM sería de $330 por galón para la gasolina regular, $405 por galón para la

gasolina extra y $215 por galón para el ACPM, mientras que el diésel marino y fluvial y los aceites vinculados seguirían exentos del impuesto.

Las entidades sin ánimo de lucro también se vieron beneficiadas, ya que gozarían de exenciones siempre en cuando su objeto social y recursos fueran destinados a alguno de los siguientes rubros: salud, educación, cultura, deporte, investigación científica o protección del medio ambiente.

IVA**:** su tasa aumento hasta un 16%. Además de que se introdujo la figura de retención en la fuente sobre el impuesto del IVA. Se incluyó en el impuesto a los materiales e insumos de construcción y la compra de vehículos, por otro lado se excluyeron las comisiones por operaciones con tarjetas de crédito y débito, las percibidas por las sociedades fiduciarias y las de intermediación por la colocación de títulos de capitalización, seguros y reaseguros. Se excluyó del impuesto la maquinaria pesada que fuera importada.

Las empresas extranjeras encargadas de la exploración y explotación de hidrocarburos obtuvieron descuentos producto de la reforma, principalmente en el impuesto de renta aunque también fue así para el impuesto de remesas. Las tarifas para el impuesto de renta serian de 12% para 1996, disminuirían al 10% para 1997 y finalmente al 7% para 1998.

Durante esta reforma sobresale también la creación de un *régimen especial de estabilidad tributaria***,** el cual se hizo con el objetivo de que se pudieran acoger a él las personas jurídicas. De esta manera, los contribuyentes pactarían un aumento del 2% en la tasa del impuesto de renta, lo cual podrían hacer por los próximos 10 años. En caso de que se llegara a dar un aumento en las tasas mayor al 2%, todas las personas jurídicas que se sometieran al nuevo régimen estarían exentas de pagarlo.

Un año después la nueva Ley 345 de 1996, autorizó al gobierno nacional a emitir bonos para la seguridad. Todas las personas jurídicas debían adquirirlos, a excepción de los contribuyentes al régimen especial, las entidades oficiales y sociedades de economía mixta de servicios públicos y de transporte masivo; las licoreras oficiales, las loterías territoriales, entre otros. Para las personas naturales no era obligación adquirirlos siempre y cuando su patrimonio líquido no excediera $150.000.000, en cuyo caso tenían que comprarlos.

La última reforma se daría con la **ley 383 de 1997**, la cual al igual que las anteriores iba dirigida a incrementar el recaudo, pero que además buscó contrarrestar los altos niveles de evasión y de contrabando que se presentaban. Para combatir esto se adopta la tarjeta fiscal[4], un instrumento mediante el cual podían controlar los sectores que tienden a la evasión, además de que se reestableció la penalización al contrabando. Buscando combatir la evasión, la DIAN adquirió facultades para registrar e inmovilizar los inmuebles de los contribuyentes que no cumplan con las normas y junto a eso amplió la cantidad de información que los establecimientos deben de remitir. En cuanto a la retención en la fuente, se estableció que a los servicios técnicos de personas no residentes se les aplicaría una tasa del 35%.

Durante el gobierno de Samper en el año 1995, conscientes de la necesidad de una reforma tributaria y del manejo que se le debía dar al gasto público, se reunieron un grupo de congresistas para proponer la conformación de una Comisión que se encargara de estudiar y formular recomendaciones orientadas a racionalizar o recortar las derogaciones del gobierno, como

[4] La tarjeta fiscal es un mecanismo electrónico que se instala en las cajas registradoras o en los computadores de los establecimientos comerciales y en la cual quedan grabadas las ventas efectuadas por estos y los tributos que le corresponden pagar a la DIAN.

principal factor del desequilibrio financiero. Luego de que la idea fuera aceptada por el gobierno, se creó en agosto de 1995 la **Comisión de racionalización del gasto de las finanzas públicas.**

Si bien a nivel consolidado las finanzas del sector público no financiero parecían estar en equilibrio, a nivel desagregado se visualizaba que solo unos pocos rubros generaban excedentes, los cuales permitían contrarrestar el déficit generado por un amplio número de sectores.

Debido a los altos precios internacionales del petróleo, y al reciente descubrimiento y explotación de nuevos campos petrolíferos, ECOPETROL se convirtió en el principal generador de superávits mientras que las demás empresas del sector público presentaban un progresivo deterioro de sus finanzas. Toda esta situación generaba incertidumbre, ya que Colombia no solo no tiene una gran influencia en los precios internacionales del petróleo sino que estos precios son tradicionalmente muy impredecibles. En cuanto a las empresas del sector eléctrico, si bien se estaban generando superávit fiscales, estos se originaban en que durante la administración Gaviria, con el objetivo de facilitar su privatización, el gobierno central absorbió gran parte de la deuda que poseían dichas empresas.

Debido a las limitadas posibilidades de crecimiento que tenía el gobierno para los ingresos tributarios y un muy bajo nivel de ahorro privado, la comisión del gasto encontraba en las transferencias hacia los entes descentralizados municipales y departamentales, al igual que en el servicio de la deuda pública, dos elementos que de manera acelerada, agotaban la disponibilidad de recursos en materia de ingresos corrientes.

El sistema de las transferencias se diseñó con el objetivo de reducir el déficit de cobertura de los servicios sociales en las distintas regiones del país. Se pretendía que los municipios dedicaran la totalidad de las transferencias a solucionar sus problemas sociales, sin embargo en la

práctica el gasto social no ha aumentado aunque si lo ha hecho la burocracia. Debido a las obligaciones creadas por la nueva constitución que conllevó a un aumento en la transferencia de recursos, el tamaño del Estado creció significativamente, en tan solo dos años el gasto público neto paso de un 27,6% en 1994 al 36,5% en 1996 (Pardo, 2008).

El aumento del número de empleados, el nivel de los sueldos y el incremento del gasto y del funcionamiento ha sido muy considerable desde que comenzó el proceso de descentralización, observando la *Tabla 4*, se puede evidenciar que el gasto público no compaginó con los ingresos, lo cual fue derivando en un proceso que terminó aumentando la deuda. Por esta razón, no es sorprendente que en muchos casos los indicadores de cobertura de educación y salud, no muestren una mejoría paralela al gran aumento de las transferencias. Esto, en síntesis, muestra el gran problema del proyecto de descentralización y la incapacidad de los funcionarios públicos para distribuir los recursos que debían llegar a los más pobres.

Tabla 4.

Ingreso, gasto público y deuda como porcentaje del PIB (1994-1998)

Año	Ingreso	Gasto	Déficit	Deuda
1994	11.4	12.6	(1.2)	14.6
1995	11.4	13.4	(2.0)	15.2
1996	11.9	15.3	(3.4)	16.4
1997	12.4	16.1	(3.7)	20.2
1998	11.9	16.7	(4.8)	24.5

Nota: Adaptado de: Pardo Osorio, Luz. Efectos De Las Reformas Tributarias Período Presidencial Ernesto Samper Pizano 1994 – 1998 En Relación Al Déficit Fiscal Y Evasión De Impuestos. Universidad Autónoma De Occidente; p.62

Teniendo en cuenta el contexto que rodeó esta época, se pueden sacar algunas conclusiones del impacto que tuvieron las reformas del gobierno Samper. El impuesto del IVA ganó una mayor preponderancia en los ingresos de la nación, ya que a partir de 1995 superó al impuesto de renta en la generación de recursos, entre los motivos se puede encontrar el aumento en la tarifa y el aumento en la base de productos que son gravados. El aumento del IVA también significó una mayor participación en el recaudo por parte de las personas jurídicas , que pasaron del 2,5% al 3% para 1998, sin embargo, la productividad del impuesto no aumentó tanto, ya que como proporción del PIB pasó de representar un 4,71% en 1996 a un 4,8% en 1998 (Sánchez y Espinosa, 2005) . Esto se puede explicar debido a las múltiples exenciones y descuentos tributarios, los cuales no han permitido que se sanen las finanzas públicas lo que a su vez dificulta que se lleve a cabo una reforma estructural que permita tener un sistema tributario menos regresivo.

3.3 Reformas en el gobierno de Andrés Pastrana 1998-2002

Cuando el presidente Pastrana asumió el poder a fínales de 1998, la situación económica del país no resultaba alentadora, para el sector público consolidado se proyectaba un déficit cercano al 4% del PIB para 1998 producto del aumento en el gasto público a lo largo de la década de los noventa, un tema recurrente en las administraciones post-constitución de 1991. A raíz de estos acontecimientos económicos, las reservas internacionales se fueron agotando, llegando a una pérdida de 1390 millones de dólares para 1998, lo que llevó a que el Banco de la Republica decidiera elevar las tasas de interés y así evitar una crisis cambiaria de mayores proporciones. El gran problema que trajo esto es que al incrementarse las tasas de interés, se elevaron los costos del UPAC, exponiendo las debilidades del sistema hipotecario lo que finalmente llevaría a una crisis financiera.

Desde 1994 se había efectuado una reforma que hizo que la UPAC[5] cambiara dependiendo de la tasa DTF la cual depende del comportamiento del sistema financiero. El asunto fue que a mediados de la década de los noventa, la tasa DTF llego a niveles históricamente altos lo que ocasiono también el crecimiento desmedido de la UPAC y de todos los créditos que estaban con este valor. La consecuencia fue que el valor de los créditos aumentó a un nivel que excedía la capacidad de pago de las personas, generando una gran cantidad de deudores y que también mucha gente tuviera que devolver su vivienda al no poder cumplir con las obligaciones del préstamo.

Si bien el gobierno de Pastrana hizo bastantes modificaciones a la política fiscal, hay que aclarar que dos de ellas fueron producto de emergencias económicas y/o naturales. Entre los principales problemas que enfrentó el gobierno estuvo la crisis bancaria y el colapso del sistema hipotecario a finales de la década de los noventa, la crisis cafetera, el terremoto del eje cafetero, entre otros. Pastrana planteó reformas tributarias con el objetivo de aumentar ingresos en el corto plazo y tapar los huecos fiscales que le habían heredado, siguiendo la tendencia de sus antecesores en el poder.

La primera reforma que se hizo fue la **Ley 488 de 1998**, entre los hechos que antecedieron a la reforma estaba la crisis bancaria. Si bien a comienzos de los noventa el sector financiero registraba altas utilidades, y tanto su patrimonio como activos habían aumentado, las cosas cambiaron drásticamente y para 1998 se empezaron a mostrar graves problemas de liquidez y para final de año la banca tuvo pérdidas por cerca de 500.000 millones de pesos, cifra que solo

[5] Unidad de poder adquisitivo constante, mejor conocido como UPAC. Fue un sistema que se implementó en 1972 en Colombia y tenía como objetivo mantener el poder adquisitivo de la moneda y ofrecer soluciones de crédito para vivienda. Debido a los efectos que tiene la inflación en la pérdida de valor del dinero en los créditos de largo plazo se estableció que las cuentas de ahorro en UPAC ajustarían su valor de acuerdo al índice de inflación, manteniendo así la capacidad adquisitiva.

empeoraría para los siguientes dos años en donde las perdidas serian aún peores sobrepasando el billón de pesos. Como se mencionó anteriormente la UPAC colapsó, y para finales de 1999 se le dio fin y de paso se liquidó el Banco Central Hipotecario.

Debido a esta coyuntura, el gobierno de Pastrana reacciono con una reforma tributaria, en donde busco apaciguar los problemas del sector financiero. Entre las principales modificaciones, se decidió crear un nuevo impuesto llamado Gravamen a los Movimientos Financieros, el cual se suponía iba a ser un impuesto de carácter temporal el cual se aplicaría a las transacciones financieras internas que realizaran los usuarios a una tasa de 0,2%.

Se redujeron los beneficios del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios, tratando como gravables los ingresos que fueran producto de actividades industriales y comerciales o en actividades financieras diferentes a la inversión de su patrimonio, que no estuvieran enfocadas en la salud, educación, desarrollo social de las Cajas de Compensación familiar, recreación, los fondos de empleados y asociaciones gremiales.

Se redujo también el número de escenarios en donde las utilidades que provienen de la enajenación de acciones no constituyeran renta ni ganancia ocasional, limitándose los beneficios a las acciones de alta y media bursatilidad.

Se eliminó la renta presuntiva sobre patrimonio bruto a partir del año gravable 1999 y también se decidió excluir los inventarios y las compras de mercancías de los ajustes por inflación. Respecto a los beneficios, se creó un descuento tributario de hasta el 15% del impuesto de renta para las empresas en donde el empleo haya crecido por lo menos 5% frente al año gravable anterior.

En cuanto al impuesto del IVA se hicieron muchas modificaciones**,** la principal fue la disminución de la tasa, que pasaría de un 16% a un 15% para noviembre de 1999. El IVA pagado

en la adquisición de activos fijos pasaría de ser un descuento tributario a una deducción de la base del impuesto sobre la renta y complementarios.

La nueva Ley también redujo de 407 a 135 el número de subpartidas arancelarias que no pagaban IVA. Con esto se introdujo la creación del IVA implícito en la importación de bienes que se encuentren excluidos en la producción nacional. El objetivo de esta medida es colocar en igualdad de condiciones a los productores nacionales frente a los que importan (DIAN, 2000).

La retención en la fuente tuvo cambios, ya que se decidió que la tarifa para los servicios técnicos, de asistencia técnica o de consultoría de no domiciliados en el país pasaría del 35% al 10%.

Sin embargo hay que decir que no todos los bienes que pagaron IVA se les aplicaba la misma tarifa, a partir de enero de 1999, se gravaron con una tarifa del 10% bienes como: la mantequilla, manteca de cerdo, otros aceites y grasas animales o vegetales. Los servicios de publicidad se verían beneficiados con una tarifa del 10% hasta el año 2000, de ahí en adelante tendrían una del 15%.

Por otro lado el Impuesto a la gasolina también sufrió modificaciones. La reforma autorizó a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar una sobretasa a la gasolina mientras que a nivel nacional se impuso una sobretasa nacional del 20% para la gasolina extra o corriente, y del 6% para el ACPM. Para aquellos municipios, distritos o departamentos que no hubieran adoptado su propia sobretasa, se les aplicaría la sobretasa nacional aunque también se les cobraría en caso de que la tasa que hubieran decidido adoptar no superase el 20%.

En enero 25 de 1999 un sismo golpeó fuertemente el eje cafetero, provocando daños en 28 municipios a lo largo de 5 departamentos y acabando con la vida de más de mil personas. Debido

al terremoto, el gobierno declaro la emergencia económica, social y ecológica, posterior a esto se creó el fondo para la reconstrucción del eje cafetero (FOREC), el cual implico una inversión de 1 billón 597.000 millones de pesos (Gobernación del Quindío, 2019)

Posterior a la reconstrucción del eje cafetero se expidió la **Ley 608 del 2000,** conocida también como la ley Quimbaya la cual buscaba reactivar económicamente los municipios golpeados por el terremoto. En materia tributaria se dieron beneficios en el impuesto a la renta para todas las nuevas empresas que decidieran instalarse en alguno de los 28 municipios afectados, dichos beneficios aplicarían para empresas agrícolas, comerciales, ganaderas, de minería, construcción, entre otras.

También hubo beneficios en impuestos indirectos, ya que a todas las empresas que adquirieran bienes de capital, sin importar si eran nacionales o importados se les devolvería el IVA de la compra siempre que la compra hubiese sido realizada como máximo al año siguiente de haber establecido la empresa.

Tan solo unos meses después, en Diciembre se dio a conocer una nueva reforma, mucho más amplia que la anterior, la **Ley 633 del 2000** la cual buscó proseguir con el objetivo del saneamiento fiscal, y administrar mejor los ya existentes recursos buscando tener un mayor control tributario como aduanero.

Entre las principales decisiones, estuvo que el gravamen a los Movimientos Financieros pasara a ser un impuesto permanente a partir del año 2001 con una nueva tarifa del tres por mil (0,3%).

Se vieron beneficiadas entidades como Fogafin y Fogacoop, al ser incorporadas como contribuyentes del Régimen especial mientras que el fondo de reconstrucción del eje cafetero fue

excluido. Se modificó la tarifa de Renta Presuntiva. La base gravable sobre la cual se estima el cálculo de renta presuntiva pasaría a ser el patrimonio líquido, y la tasa se incrementó de un 5% a un 6%.

Buscando incentivar el desarrollo científico y tecnológico, se ofrecieron beneficios tributarios en el impuesto de renta a las entidades que realizaran inversiones directamente a través de centros de investigación reconocidos por Colciencias, en proyectos de carácter científico, innovación tecnológica o formación profesional de instituciones de educación superior reconocidas por el Ministerio de Educación. Las empresas tendrían derecho a deducir de su renta el 125% del valor invertido en el período gravable en que se realizó la inversión siempre en cuando en ningún caso la deducción excediera el 20% de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión.

Rápidamente el gobierno de Pastrana decidió volver a elevar la tasa del IVA, debido a que el recaudo no había sido el esperado, se incrementó la tasa del IVA nuevamente al 16% a partir del 2001.

Se optó por incluir nuevos productos y servicios gravados con IVA, entre estos los servicios de televisión satelital, la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, el asfalto, la mezcla asfáltica y los materiales pétreos, mientras que otros bienes se vieron excluidos del impuesto, los más beneficiados siendo aquellos dedicados principalmente a las actividades agrícolas, insumos químicos para medicamentos y los componentes necesarios para la implantación del Gas Vehicular.

En cuanto a retención a la fuente, se incrementa el porcentaje de retención por impuesto a las ventas, para compra de bienes y servicios nacionales, pasando de 50% al 75%. Por ultimo

aquellas personas que percibieran ingresos y no estuvieran obligadas a declarar renta, el porcentaje de retención en la fuente sobre servicios al que eran gravados pasó del 4% al 6%

Los últimos cambios en materia tributaria en este gobierno se dieron con la **Ley 716 de 2001,** que si bien no era una reforma tributaria si modificó algunas cosas referentes al impuesto de renta. Tratando de aliviar las presiones que sufrían las empresas por cuenta de la crisis económica, para ciertos casos se dio la posibilidad de que las empresas podrían compensar las pérdidas fiscales que sufrieran en un año con las rentas liquidas que obtuvieran en los siguientes siete periodos gravables.

Si bien es criticable la alta frecuencia de reformas tributarias que imponen los gobernantes en Colombia, hay que tener en cuenta que Pastrana se encontró con una crisis enorme del sector financiero al comienzo de su mandato, y que también tuvo que acudir a modificaciones tributarias para poder lidiar con el terremoto del eje cafetero. Habiendo dicho esto, los efectos de las reformas en el recaudo son evidentes, mientras que para 1999 los ingresos tributarios eran de 17,2 billones de pesos para el año 2000 estos aumentaron a cerca de los 20 billones y crecieron a una tasa real del 6,6%. Este cambio se puede explicar por el rendimiento del impuesto de renta que subió su recaudo un 12,3% y a la disminución de las exenciones que propuso la reforma de 1998 (Muñoz Escobar, 2006, p.61).

La reforma a su vez permitió un mayor recaudo a nivel interno, presentando un crecimiento de 19,1% para 1999 y del 12,8% para el 2000, en términos nominales se recaudó a nivel interno 14,6 billones en el 2000. Según la contraloría el 75% de los recursos provenían de grandes contribuyentes, el 15% de personas jurídicas (que no eran grandes contribuyentes), y solo el 10% de personas naturales. (Contraloría general de la República como se citó en Bermúdez Estrada, M., 2010)

Por otro lado el recaudo del IVA se vio afectado por la reducción en la tasa al 15%, de esa manera pasó de representar el 47,2% de los ingresos tributarios de la nación en 1998 al 41,6% para 1999.

La reforma que se hizo con la ley 633, también logro su cometido de aumentar el recaudo, por ejemplo en el impuesto de renta el recaudo para el año 2000 era del 4,3% del PIB y aumentó hasta el 5,5% para el 2001. Pero también presentó contratiempos debido a los problemas que enfrentó el sector minero, ya que tanto una disminución en producción como los ataques de grupos armados a la infraestructura petrolera llevaron a que su contribución en el impuesto de renta disminuyera de 1,9 billones de pesos en 2000 a 1,3 billones en el 2001.

Al igual que en el gobierno anterior, la administración de Pastrana buscó combatir la evasión y el contrabando, en la reforma de 1998 se establecieron duras sanciones al contrabando, y todo aquel que no declarara bienes por una cuantía superior a 1000 salarios mínimos mensuales podía llegar a pagar una multa de hasta el 200% del valor CIF[6] de los bienes que capturaran, además de la posibilidad de una condena de 3 a 6 años. Cuando terminó el año de 1998 la evasión en el impuesto de renta se estimaba en un 36,1% y para el año siguiente subiría bastante llegando al 42,8%. Esto se podría explicar en parte por la crisis económica e hipotecaria de la época que llevo a una alta tasa de desempleo que estuvo cerca del 20% y a un aumento de la informalidad. A pesar de esto, la evasión mejoraría en los siguientes años disminuyendo tanto para el 2000 como para el 2001, donde finalizó en 33,6%, como se puede apreciar en la *tabla 6***.**

[6] El valor CIF representa el costo real de las mercancías durante el despacho aduanero. Allí están incluidos tres conceptos: costo de la mercancía en el país de origen, costo de los seguros y el costo del transporte hasta su destino final. CIF es una abreviatura en inglés para Cost, Insurance and Freight.

Tabla 5.

Saldo de la deuda externa (1997-2001)

Millones de dólares						
AÑO	**TOTAL**	**% PIB**	**PUBLICA**	**% PIB**	**PRIVADA**	**% PIB**
1997	32.073	30,10	16.455	15,4	15.618	14,6
1998	33.749	34,30	18.468	18,8	15.281	15,5
1999	33.461	38,80	19.753	22,9	13.708	15,9
2000	33.055	39,70	20.250	24,3	12.805	15,4
2001	36.293	44,00	23.232	28,2	13.061	15,8

Nota: Adaptado de: Indicadores económicos tercer trimestre 2002. Banco de la Republica. Disponible en: https://repositorio.banrep.gov.co/handle/20.500.12134/9222

Si bien la administración de Pastrana tuvo que lidiar con situaciones inesperadas, como el salvamento de la banca, que para el final del 2000, ya le había costado a la nación 7,5 billones (EL TIEMPO, 2000), la crisis del Instituto De Seguros Sociales y la reconstrucción del eje cafetero, hay que decir que durante su mandato no se hizo ningún cambio profundo en la estructura del impuesto de renta, y si bien al principio se redujo la tasa del IVA, rápidamente se echó atrás esta medida y por el contrario se aumentó la dependencia de los impuestos indirectos. En cuanto a la deuda externa, debido a la necesidad que había de financiar el déficit cada año porque los ingresos del gobierno no alcanzaban a cubrir los gastos, la deuda se aumentó considerablemente. Como se ve en la tabla 5, el gobierno tenía una cifra de 33.749 millones de dólares para el final de 1998 junto con un déficit de cuenta corriente del 6,6% del PIB (Banco de la República). La deuda creció hasta llegar a 36.293 millones, representando el 44% del PIB y si bien durante la era Samper se logró contener la deuda publica apoyándose más en la deuda privada, durante el gobierno Pastrana la balanza se invirtió y la deuda publica superó por primera vez los 20.000 millones de dólares.

Tabla 6.

Evolución del impuesto a la renta (1998-2001)

AÑOS	TASA	PUNTO DE RECAUDO*	% PIB
1998	36,1%	94.793	2,8%
1999	42,8%	117.087	4,4%
2000	37,6%	120.650	3,0%
2001	33,6%	154.615	2,5%

Nota: Adaptado de: Muñoz, Carolina. Las reformas tributarias en el gobierno de Andrés Pastrana. Santiago de Cali. 2006. p; 80.

3.4 Reformas en el gobierno de Álvaro Uribe Vélez (2002-2010)

En el año 2002 se posesionaba Álvaro Uribe Vélez como nuevo presidente de Colombia, en un mandato que duraría 8 años y en el cual se hicieron muchos cambios en materia de política fiscal. A diferencia de su antecesor que buscó una solución más pacífica al fin del conflicto armado, el gobierno de Uribe tuvo una política diferente llamada '*Seguridad Democrática'* con la cual buscaban fortalecer la presencia de la fuerza pública en el territorio nacional y así combatir los grupos armados al margen de la ley. Al comenzar su mandato ya se hacía evidente que era necesario un ajuste fiscal, teniendo en cuenta no solo el déficit que heredaba sino la gran cantidad de recursos que se necesitarían para la financiación de su plan de gobierno. Así, unos meses después se aplicó la primera reforma tributaria del gobierno Uribe, con la **Ley 788 de 2002.**

El cambio más llamativo seria el establecimiento del impuesto al Patrimonio, el cual resultaba útil para el gobierno porque mediante este impuesto pretendían financiar la lucha contra el conflicto armado, y cumplir con el plan de *Seguridad Democrática.*

Se hicieron ajustes en lo que se consideran ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, buscando eliminar estas excepciones de manera gradual en tres años (al primer año 70%, al segundo año 50% y al tercero 20%).

Entre los beneficios se amplió a ocho años el periodo en el que las empresas podrían deducir pérdidas fiscales a una tasa máxima anual del 25%, aparte de eso se estableció que las rentas laborales exentas se reducen del 30% al 25%. Además, se aceptarán costos y deducciones únicamente respecto a ingresos gravados. Se crean beneficios para empresas dedicadas a ciertas actividades, entre estas el turismo ecológico, navegación fluvial, la venta de energía eólica además de que se les da el beneficio de que no tendrán renta presuntiva.

En materia de control a la evasión, se buscó establecer un control más riguroso de la tributación, estableciendo castigos a la evasión y el fraude fiscal. Se establece el sistema de *"Precios de Transferencia"*, que se utiliza cuando ocurre una transacción entre dos empresas que pertenecen o están vinculadas a un mismo grupo empresarial, el cual busca evitar que se manipulen los precios de venta y que estos estén acordes al valor de mercado (Actualicese, 2017), el sistema empezaría a regir a partir de 2004. Finalmente, hay que decir que se creó una contribución especial o sobretasa, la cual es del 10% sobre el monto del Impuesto de Renta de los contribuyentes.

Tan solo un año después, el gobierno de Uribe decidió aplicar una nueva reforma tributaria, mediante la **Ley 863 del 2003.** Al igual que muchas de las reformas mencionadas hasta ahora, el punto principal de esta pasó por combatir el aumento del déficit fiscal, conseguir un aumento en

los ingresos y estimular el crecimiento económico. Para conseguir esto se decidió retirar algunos incentivos tributarios, además de imponer un aumento gradual en los impuestos y establecer nuevas medidas para controlar la evasión.

El impuesto al patrimonio que de por sí ya era criticado porque también gravaba a los contribuyentes al impuesto de renta, se modificó para que aquellos que tuvieran una riqueza superior a los $3000 millones a principio de cada año tributaran, y se estableció que la tarifa sería del 0,3% de la base gravable.

Las principales medidas en lo relativo al Impuesto sobre la renta y complementarios, fueron las siguientes: Se amplió el término para la aplicación de la sobretasa del 10% sobre el impuesto de renta, la cual se extendería hasta el final del año gravable 2006.

Los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, se eliminaron de manera definitiva y no gradualmente a lo largo de tres años, como había quedado establecido en la reforma anterior. En el proceso de determinar la renta bruta para la enajenación de activos fijos ya no se aceptaría un precio inferior al avalúo catastral y también se hicieron más rigurosos los requisitos para tener derecho a renta exenta mediante el Régimen Tributario Especial, dependiendo del objeto social de la empresa.

Otra de las medidas que se tomó para aumentar el recaudo, fue disminuir el tipo de ingresos que no se consideraban gravados y que ahora serian gravados en el 100% con el impuesto a la renta, entre estos estaban: las primas por colocación de acciones en el mercado, venta de inmuebles a entidades públicas**,** los pagos por intereses y servicios técnicos que se realizaran en zonas francas, rendimientos de los fondos mutuos de inversión, y fondos de valores, la renta de la Flota Mercante Grancolombiana , renta de los fondos ganaderos, transacciones de terneros, rentas de

empresas asociativas de trabajo y que tuvieran ingresos inferiores a $400 millones además de un patrimonio bruto menor a $200 millones, entre otros.

Entre los beneficios, se concedió una deducción especial del 30% para las empresas que adquirieran activos fijos productivos, con la justificación de poder ayudar en la recuperación de la economía y la generación de empleo.

En cuanto al impuesto al valor agregado, se amplió la base de bienes gravados y también se amplió la tarifa con la que se gravaban ciertos bienes. Se estableció una tasa del 7% para: la nuez y almendra de palma, aceite crudo de palma, fibras de algodón, maquinaria agrícola usada para la preparación del suelo o para el cultivo. A otro grupo de bienes se les aplico un IVA del 10%, entres estos quedaron: los servicios de aseo; servicios de vigilancia; los servicios temporales de empleo que fueran autorizados por el Ministerio de Protección Social y las cooperativas de trabajo asociado. La tarifa se modificó también para la venta de cervezas nacionales, la tarifa que se encontraba en 8%, aumento hasta el 11%. Para los juegos de suerte y azar se estableció en 5% el IVA, aunque esta tasa no aplicaría para las loterías.

Por otro lado hubo varios bienes, principalmente agrícolas que fueron excluidos del impuesto en esta nueva reforma: café en grano sin tostar, avena, sorgo, habas de soya, semilla de algodón para la siembra, entre otros. Se concedió un beneficio en el IVA por compras hechas con tarjeta de crédito o débito, devolviendo dos puntos del IVA de la compra de bienes que tuvieran una tarifa superior al 10% del impuesto.

Retención en la fuente: buscando facilitar y acelerar el recaudo del IVA, se estableció que la retención en la fuente sería equivalente al 75% del valor del impuesto. Por ultimo en el

gravamen a los movimientos financieros, se estableció no solo que el criticado impuesto no se desmontaría sino que se aumenta la tasa a una de 4x1000 (0,4%).

Habiendo conseguido la reelección, el gobierno de Uribe procuró prontamente cambios a la política fiscal. Para el gobierno resultaba necesario conseguir los recursos para mantener un nivel aceptable de inversión pública a mediano plazo que permitieran continuar con los programas económicos, sociales y de seguridad que se habían establecido. Con la reforma, se buscaba crear un ambiente propicio para la inversión extranjera y asegurar la permanencia de las empresas en Colombia, dándole incentivos a ciertos sectores de la economía. En este contexto se expidió la **Ley 1111 de 2006**, entre los principales cambios que se hicieron al impuesto de renta se estableció: la eliminación del sistema de ajustes por inflación y la eliminación de la sobretasa a partir del año 2007, la disminución de la tarifa del impuesto a un 34% para el año 2007 y al 33% a partir de 2008, un beneficio en la deducción por posesión de activos fijos de hasta un 40%, la reducción de la renta presuntiva del 6 al 3% y la eliminación del impuesto del 7% por dividendos o participaciones de extranjeros no residentes.

Por otra parte entre las modificaciones al IVA, están: la exención completa del impuesto para productos como el maíz y el arroz que antes tenían una tarifa del 10%, la disminución de la tarifa para los vehículos de carga pasando al 16% y para vehículos personales de menos de 30000 dólares, que ahora tendrían una tasa del 25%. Se eliminó el monto de patrimonio máximo con el cual se podría pertenecer al régimen simplificado de IVA, y también se quitó el descuento al que podían acceder aquellos que adquirían maquinaria industrial, en donde se podía descontar una parte del IVA del valor de la compra.

Se extendió la aplicación del impuesto al patrimonio hasta el 2010, que coincide con el último año del gobierno Uribe, y en el gravamen a los movimientos financieros se decidió excluir los retiros de efectivo que provengan del exterior y sean inferiores a 1.200.000$.

Se crea la UVT o unidad de valor tributario, la cual busca estandarizar los diferentes valores tributarios, y es usada para calcular el monto de las distintas responsabilidades fiscales en Colombia (Gerencie). El valor inicial de la UVT correspondía a 20000$ y se ajustaría con el IPC.

Se puede evidenciar que en un intento de corregir el elevado nivel de tributos que afectaban la economía nacional se buscó disminuir la tasa del impuesto de renta aunque esta medida se vio contrarrestada por el aumento al impuesto al patrimonio y también la incapacidad del gobierno para realizar una reestructuración a un sistema donde principalmente se dan beneficios al capital extranjero y un favorecimiento a intereses particulares mientras que la mayor parte de la carga tributaria se traslada a impuestos indirectos.

La última reforma tributaria del gobierno Uribe vendría tres años después, con la **Ley 1370 de 2009,** para el gobierno esta reforma era una posibilidad para afrontar la grave situación fiscal producto de la crisis financiera y el colapso del mercado inmobiliario del 2008, tratando de impulsar el desarrollo económico del país y garantizar los recursos que permitieran manejar la deuda publica en el corto plazo. Las principales modificaciones, pasaron por eliminar algunos incentivos que se habían dado en reformas anteriores, para el caso del impuesto a la renta se eliminó la deducción del 30% por la inversión en activos fijos reales productivos. Se reguló el descuento que recibían por pagar impuestos en el exterior, tanto para colombianos como para residentes extranjeros en nuestro país.

La vigencia del impuesto al patrimonio se extendió hasta el 2014 y de paso se modificaron algunas tarifas de dicho impuesto. En primer lugar, a partir del año gravable 2010, aquellos contribuyentes que tuvieran patrimonios superiores a 1000$ millones se les cobraría este impuesto, la tarifa quedo establecida en 2,4% para aquellos que no superaran los 3000$ millones de patrimonio y para aquellos que tuvieran más de 3000$ millones se les gravaría a una tasa del 4,8%. Además, el gobierno habló de intentar desmontar el gravamen a los movimientos financieros de forma gradual, cuestión que en los siguientes años no se cumplió.

Algo que caracterizo al gobierno de Uribe fue el aumento del gasto del Gobierno Nacional Central, que junto con su plan de *Seguridad Democrática* demandaba muchos recursos, por lo que las reformas tributarias se volvieron un mecanismo común para financiar un Estado y una burocracia cada vez más grande.

En cuanto a los resultados que aportaron las reformas, para el año 2003 se presentó un incremento en los ingresos por concepto de IVA de un 0,6% del PIB mientras que para el impuesto a la renta el aumento fue del 0,3%. El comportamiento del recaudo estuvo un poco por debajo de las expectativas del gobierno el cual esperaba un crecimiento de los ingresos en un 0,94% del PIB para los tributos anteriormente mencionados (Bermúdez Estrada, 2010).

Con la reforma del 2003, los tributos de los cuales se esperaba un crecimiento mayor, era el GMF y el impuesto al patrimonio. En cuanto al GMF la meta de recaudo se alcanzó en un 97% mientras que para el impuesto al patrimonio estuvo en más del 95%, estos aumentos proporcionaron alrededor de un billón de pesos adicionales a los cofres del Estado (Contraloría General de la República, 2005, p.21). Con las reformas tributarias hechas en el primer mandato de Uribe se puede evidenciar que hubo un incremento constante de los ingresos tributarios, para el año 2004 el crecimiento fue del 16,7% mientras que para el 2005 estuvo en un 15,1%.

Si bien la reforma del 2002, se puede decir que era coyuntural ya que buscaba aumentar el recaudo a corto plazo, resulta contradictorio la amplia cantidad de exenciones establecidas en la Ley, por lo que se podría afirmar que la carga impositiva se ha redistribuido de manera que termina afectando los sectores de la población que perciben menos ingresos.

La reforma del 2003 se produjo en medio de un proceso de recuperación de la economía nacional, que como se ha mencionado anteriormente vivió una fuerte crisis a finales de la década de los noventa. Para el 2003, como se puede apreciar en la tabla 7 el crecimiento del PIB era de un 3,9% y de hecho esta situación se mantuvo durante la mayor parte del gobierno Uribe, siendo que el crecimiento para el 2006 estuvo en 6,7%, por lo que era posible buscar un aumento de los ingresos tributarios. Dicho esto, resulta difícil de entender el número de beneficios y descuentos tributarios que brindaba el gobierno a sectores y/o actividades específicas, quizás más relacionados con intereses políticos que con la búsqueda de un sistema más equitativo.

La Ley 1111 siguió por este camino de otorgar varios descuentos y exenciones que beneficiaban principalmente a las más grandes empresas nacionales como extranjeras al punto de no tener que tributar por las ganancias que obtenían en Colombia con la excusa de querer incentivar la inversión extranjera. Por otro lado, la reforma del 2009 buscó eliminar o reducir algunos de los beneficios que se le habían dado a las grandes empresas y costaban millones al tesoro nacional, aunque se puede criticar el hecho de que se extendió la vigencia del impuesto al patrimonio, aplicando la criticada doble tributación.

Tabla 7.

Crecimiento del PIB anual en Colombia (1998-2009)

AÑOS	CRECIMIENTO DEL PIB(% ANUAL)
1998	0,57
1999	-4,2
2000	2,92
2001	1,67
2002	2,5
2003	3,92
2004	5,33
2005	4,83
2006	6,72
2007	6,74
2008	3,28
2009	1,14

Nota: Adaptado de la base de datos del Banco Mundial.

En un contexto en donde se obtienen mayores ingresos tributarios y donde hay crecimiento económico, se podía pensar en tener un superávit fiscal a final de año que a su vez permitiera aliviar la deuda externa del país, sin embargo sobresale la incapacidad o falta de voluntad del gobierno de turno para reducir gastos, como ejemplo, para el 2002 el gasto del GNC estaba en 42778 miles de millones y para el 2010 eran de casi 96 mil millones junto con un déficit de más de 21000 millones (Banco de la república, s.f) y por lo tanto el resultado sigue siendo el de un sistema que propicia la ineficiencia y que no permite un cambio estructural en la política fiscal.

3.5 Reformas en el gobierno de Juan Manuel Santos (2010-2015)

Después de la crisis del 2008, la recuperación de la economía avanzaba lentamente para el momento en que se posesionaba el nuevo presidente Juan Manuel Santos. El país presentaba altas tasas de desempleo que superaban los dos dígitos, sin contar con las altas tasas de informalidad y para agrandar los desafíos del nuevo gobierno, el país fue azotado por una ola invernal durante los últimos meses del 2010, la cual llevó a decretar el estado de emergencia y le generaba nuevos gastos al gobierno (Vargas, 2012). Por estos motivos se decidió hacer una nueva reforma tributaria a final del 2010, y si bien el gobierno Santos habló de esta reforma como una posibilidad para generar y formalizar el empleo, el trasfondo de esta no era estructural y se enfocó principalmente en aumentar el recaudo a corto plazo.

Entre los principales cambios que trajo la **Ley 1430 del 2010** estuvieron: eliminar el beneficio de descuento en el impuesto de renta por la adquisición de activos fijos; el desmonte del gravamen a los movimientos financieros de forma gradual, disminuyéndolo al 2 por 1000 para el 2014, luego al 1 por 1000 para el 2016 y eliminándolo definitivamente para el 2018; se aumentó el porcentaje deducible del gravamen a los movimientos financieros, del 25% al 50%.

A su vez hubo beneficios para los morosos, se fijó que todos los contribuyentes que tuvieran obligaciones pendientes correspondientes al año 2008 y anteriores, tendrían un descuento del 50% en el pago de sanciones y en el pago de intereses siempre en cuando pagaran antes de Julio del 2011, también se eliminó la sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica para el sector industrial. Entre los hechos a criticar está el poco tiempo de discusión que se le dio a esta reforma, ya que fueron tan solo dos meses, mostrando nuevamente la falta de estudios técnicos que permitan desembocar en un sistema que no se tenga que modificar constantemente.

Buscando evitar ciclos deficitarios y mantener la disciplina en las finanzas del sector público, se creó en 2011 el Acto Legislativo de Sostenibilidad Fiscal, que debía fungir como un instrumento para alcanzar los objetivos del Estado Social de Derecho (Función Pública, 2011).

Dos años después, se volvió a presentar una nueva reforma tributaria. A diferencia de la gran mayoría de reformas que se han analizado, las cuales iban tras un aumento inmediato en la recaudación, la del 2012 fue diseñada buscando un impacto neutro en la recaudación. Sus principales objetivos pasaron por disminuir la inequidad tributaria, fomentar la creación de empleo formal mediante la disminución de impuestos parafiscales, aliviar a aquellos sectores afectados por la tasa de cambio y por supuesto combatir la evasión.

Entre las alteraciones más importantes de la **Ley 1607 del 2012** están las efectuadas en el impuesto de renta y complementarios. Se crearon dos nuevos sistemas presuntivos que permitirían determinar la base gravable para empleados y trabajadores independientes, estos serían el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional conocido como **IMAN** y el Impuesto Mínimo Alternativo Simplificado también conocido como **IMAS**. El objetivo de esto era imponer una estructura impositiva más progresiva, que iba desde el 0% para las personas de menos ingresos hasta el 15% para aquellos que ganaran más de 25 millones al mes.

En cuanto al IVA, también se modificó, dejando una nueva estructura de tarifas, pasando de siete a solo tres. Entre las nuevas tarifas se decretó que algunos productos estarían totalmente exentos, mientras que otros se gravarían al 5% o al 16%. Se excluyó a los servicios de bares y restaurantes del IVA para establecer un nuevo tributo, el impuesto nacional al consumo, que tendría tres tarifas, 4%, 8% y 16%.

Como se había mencionado, se tomaron medidas buscando incentivar la creación de empleo formal, sobre todo en los sectores de la agricultura y la industria, que eran los sectores más afectados por la apreciación cambiaria y que a su vez eran los que presentaban mayores tasas de informalidad. Para ello, se eliminaron aportes parafiscales para las personas jurídicas.

Se dio la creación del impuesto sobre la renta para la equidad conocido como el **CREE**, un impuesto progresivo que gravaba las utilidades de las empresas y que con los recursos recaudados se permitiera financiar programas como el SENA, el ICBF, seguridad social y la inversión en el sector agropecuario, a su vez, se disminuyó la tasa del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, pasando del 33% al 25%. Si bien era de esperar que con las medidas tomadas los recaudos por el impuesto a la renta para personas naturales aumentaran, también existían beneficios importantes a las empresas que podrían contrarrestar esto, beneficios que fueron otorgados con la excusa de que una disminución en los aportes parafiscales liberaría las cargas de las empresas y permitiría un aumento del empleo.

El impuesto a la gasolina también sufrió alteraciones, para el caso de la gasolina corriente y del ACPM el impuesto se liquidaría a 250$ por galón, mientras que para la gasolina extra la tarifa sería de 1555$ por galón. Se crearían exenciones en el impuesto a la renta y complementarios para las empresas que se instalaran en el archipiélago de San Andrés y Providencia y presten servicios de turismo, agricultura, piscicultura o comercio. Por último, se modificó la tasa del impuesto a las ganancias ocasionales, pasando del 33% al 10%.

Con la disminución de los precios del petróleo y de otras materias primas, los niveles de ingreso del gobierno disminuyeron para 2014, mientras que los compromisos y los gastos aumentaban, entre otros motivos por el nuevo proceso de paz que se estaba desarrollando. A nivel nacional, el sector de la construcción presentó una pequeña desaceleración en su crecimiento

debido a la caída de la demanda externa y del sector minero-energético, el déficit del gobierno central paso a ser del 2,4% del PIB.

En este contexto, el gobierno buscó una reforma que le permitiera asegurar los recursos a corto plazo para mantener el ritmo de inversión y gasto público. Según las proyecciones del gobierno, los ingresos relacionados a la explotación del petróleo y minerales irían a la baja. Mientras que para el 2014 representaban el 2,5% del PIB, para el 2015 se esperaba que contribuyera solo con el 1,8% del PIB, sumado a estos hechos estaba la devaluación del peso colombiano, que hacía que se encareciera el pago de los intereses de la deuda externa, representándole un aumento de gastos del 0,3% del PIB al gobierno (Arenas de Mesa, 2016).

Para diciembre de 2014, el gobierno Santos público su tercera reforma tributaria en cuatro años, la **Ley 1739 del 2014.** Para empezar, se introdujo una sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), la cual iría aumentando gradualmente y seria aplicada en los casos donde la base gravable supere los 800 millones. Las tarifas establecidas fueron: del 5% para 2015, 6% para 2016, 8% para 2017 y del 9% para 2018.

Se creó un nuevo tributo, el impuesto a la riqueza, el cual era similar al recientemente eliminado impuesto al patrimonio pero con diferencias en la estructura de tasas y en la determinación de la base gravable. El hecho generador del nuevo impuesto, recaía en que el patrimonio líquido fuera superior a los 1000 millones, sin importar si se trata de una persona natural o jurídica. Entre los contribuyentes a este impuesto se incluyeron: las personas naturales que no residieran en el país; empresas y entidades extranjeras que poseyeran riqueza de forma directa o indirecta en Colombia. Esta medida fue criticada, ya que era percibida como una prolongación del impuesto al patrimonio, tributo que se suponía había sido diseñado de forma

transitoria. En cuanto al impuesto a las ventas, se eliminó la devolución de 2 puntos del IVA cuando el pago se hacía a través de tarjetas de crédito o débito.

Otra de las medidas criticadas, fue que se mantuvo el gravamen a los movimientos financieros, postergando una vez más su desmantelamiento como ya había sucedido en la reforma anterior. En este caso, se estableció que la tarifa del 4x1000 se mantendría hasta 2018, y que a partir de ese año se empezaría a desmontar gradualmente hasta el 2021.

En cuanto a la lucha contra la evasión, se previeron medidas de normalización tributaria con el fin crear incentivos para que los contribuyentes de forma voluntaria declararan los activos omitidos, y se determinaron algunas reglas para la declaración de activos en el exterior por parte de los residentes fiscales en Colombia.

Cabe resaltar que durante el periodo de 2010 al 2016, los beneficios tributarios siguieron erosionando los ingresos del Estado, los beneficios en el impuesto sobre la renta empresarial le costaron al país 93,7 billones, siendo el mayor beneficiado el sector financiero con 23,7 billones (Cedetrabajo, 2018).

La reforma del 2012 tenía entre sus objetivos buscar reducir el nivel de evasión y elusión de impuestos además de reducir los costos tributarios del empleo, pero el contexto socioeconómico del país demuestra que existe una concentración de la riqueza la cual el sistema tributario con su estructura desfasada no estaba ayudando a solucionar. Es de notar que el sistema carece de rigor técnico y que muchos de los tributos que emergen como una solución temporal terminan por convertirse en una carga permanente para el contribuyente, como ejemplo se tiene que la administración de Santos aplazó la eliminación del gravamen a los movimientos financieros e inclusive extendió su vigencia más allá del fin de su mandato.

El gobierno de Santos consiguió satisfactoriamente aumentar los ingresos tributarios, para final del 2015, el balance fiscal mostraba que los ingresos superaban los 129 billones, es decir un crecimiento del 72,5% respecto al inicio de su mandato, sin embargo el aumento del gasto se disparó por encima de los 153 billones generando un gran déficit, situación que se da año tras año y por esto la deuda externa para 2015 era de más de 41 mil millones de dólares (Banco de la República, s.f). Teniendo en cuenta este panorama y el hecho de que persisten una gran cantidad de beneficios tributarios que favorecen principalmente a los grandes contribuyentes, resulta evidente que la administración Santos iba a tener muchos problemas para corregir el rumbo fiscal de la nación durante su segundo mandato.

4. Conclusiones

A lo largo de este trabajo se ha intentado abordar las reformas tributarias que se hicieron entre los años 1990 al 2015, tratando de hacer énfasis no solo en los cambios normativos sino en el contexto político, económico y social en medio del cual se desarrollaban para así poder hacer un análisis más completo a la situación. A partir de lo observado se puede concluir que el diseño de una buena política fiscal no solo requiere de un manejo eficiente de los recursos públicos, sino de la credibilidad y transparencia que pueda proyectar un gobierno. Si a esto se le añade un marco institucional robusto que respalde la gestión, se puede pensar en tener una política fiscal sostenible (Arenas de Mesa, 2016, p.221).

Las finanzas públicas se pueden analizar teniendo en cuenta cuatro pilares. Estos son, los ingresos públicos; los gastos públicos (eficiencia y calidad); la institucionalidad fiscal y por último la economía política fiscal. (Arenas de Mesa, 2016). Teniendo presente la manera en como los distintos gobiernos afrontaron las crisis a lo largo del periodo de 25 años estudiado, se puede pensar que uno de los caminos a seguir sería la implementación de políticas contracíclicas que no solamente busquen estabilizar la economía sino que no sean dependientes del ciclo económico. Para poder realizar esto, es necesario que en épocas de bonanza, el gobierno aumente sus ahorros con el objetivo de poder usarlos en épocas de recesión, sin embargo lo que se a visto es que los gobiernos terminan aumentando el gasto y que al momento en que los ingresos del gobierno disminuyen, la mayor parte de las veces terminan aplicando una reforma tributaria para poder cubrir el hueco que queda en las finanzas.

En segundo lugar, es necesario diversificar aún más las fuentes de ingreso, es decir disminuir la dependencia del mercado de materias primas, este es un problema que no solo se vive en Colombia sino también en la mayoría de los países de América Latina. En el caso colombiano,

la dependencia del petróleo trajo épocas buenas como la que acompaño al gobierno de Uribe pero también épocas en donde los ingresos se reducen debido a la baja del precio del barril como sucedió en el gobierno de Santos, es por esto necesario que el país modifique su enfoque para no ser una economía extractivista y así poder tener solvencia en épocas en donde los precios internacionales disminuyan.

El objetivo principal sería el de crear una cultura de responsabilidad en el financiamiento de políticas públicas, sobre todo cuando disminuye el crecimiento económico, la responsabilidad fiscal no necesariamente implica la disminución del gasto sino más bien entender cuando y como hay que gastar en tiempos de desaceleración. La eficiente administración de los recursos públicos está determinada también por la capacidad de crear y organizar esquemas de evaluación y control eficientes que cuenten con el desarrollo de las modernas tecnologías de información, las cuales no solo permiten hacer un mejor control de la gestión sino también tener una administración más transparente y que brinde mayor confianza tanto a contribuyentes como inversores (Arenas de Mesa, 2016).

También sería necesario evaluar la reducción o eliminación de exenciones y tratos preferenciales que existen en el sistema colombiano, ya que la cantidad de recursos que se dejan de percibir por pago del impuesto sobre la renta, o del impuesto al patrimonio termina siendo compensados con el recaudo de los impuestos indirectos, los cuales terminan generando un sistema más inequitativo. Entre los cambios que se podrían plantear los futuros gobernantes, sería el de otorgar a las rentas de capital un trato similar al que se le da a las rentas de trabajo (Arenas de Mesa, 2016, p.241), además de que es preciso reevaluar si los incentivos tributarios que se le han dado principalmente a las grandes empresas bajo el argumento de fomentar la inversión y aumentar el empleo, tanto en cantidad como calidad, son efectivos y así poder asegurar que le llegue la

mayor cantidad de recursos a la nación. Habiendo dicho esto, cada vez es más complicado asegurar que estas prácticas son útiles, porque pese al aumento en inversión extranjera y a los beneficios tributarios que se han dado en los últimos veinte años, la tasa de informalidad sigue siendo muy alta en el mercado laboral colombiano, incluso en las grandes ciudades capitales, donde se acerca al 50%[7]. Así pues, usar las exenciones como instrumento para traer inversión puede resultar contraproducente e inclusive podría aumentar las brechas de la inequidad.

Asimismo, algo que se puede observar es que la gran mayoría de reformas fiscales iban enfocadas a aumentar el recaudo a corto plazo y se percibe una falta de interés por utilizar el sistema tributario como un medio para promover la redistribución del ingreso. Como se ha mencionado anteriormente, existe una clara tendencia a depender de los impuestos indirectos, al punto de que más de la mitad del recaudo proviene de estos, esto se debe principalmente a que son más fáciles de captar pero también porque el enfoque que le dieron a las reformas fue más coyuntural que estructural.

Es fundamental que haya una mejor coordinación entre las entidades encargadas de recolectar información y las entidades encargadas del recaudo si se quiere disminuir la evasión, buscando que los canales de información sean más confiables y que el costo del recaudo disminuya. Para esto también es necesario que las personas naturales y jurídicas tengan incentivos que les faciliten manejar sus actividades a través de la economía formal, como también que haya sanciones más fuertes por la falta de transparencia en la contabilidad. Para tener una idea del tamaño del problema, la evasión del impuesto de renta le traía unas pérdidas de alrededor de 11,6 billones al año a la nación, la evasión del IVA también era considerable representando unos 8,3

[7] Informalidad laboral en Colombia fue de 47,5% en el último trimestre de 2016. En revista PORTAFOLIO. Disponible en: https://www.portafolio.co/economia/gobierno/informalidad-laboral-en-colombia-2016-503278

billones anuales mientras que el contrabando se estima que estaba por encima de los 4000 millones de dólares anuales (Departamento Nacional de Planeación, 2011).

Para cerrar, hay que decir que si se quiere corregir el alto nivel de desigualdad que hay en Colombia y que persiste en el sistema tributario, es necesario revertir la tendencia de la dependencia de los impuestos indirectos, ya que como se ha observado a lo largo del análisis de estos 25 años, no importa que tantas reformas se hagan si no se considera el contexto económico y solo se busca cumplir metas a corto plazo.

Referencias Bibliográficas

Actualícese. (2017). Precios de transferencia: ¿Qué son? ¿Cuál es su objetivo? ¿Quiénes deben cumplir con la obligación? https://actualicese.com/precios-de-transferencia-que-son-cual-es-su-objetivo-quienes-deben-cumplir-con-la-obligacion/

Arenas de Mesa, A. (2016). Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias En América Latina Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).Santiago.

Banco de la República. (2006). El papel del gobierno y la política fiscal. https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/guia3_el_papel_del_gobierno.pdf

Banco de la República de Colombia (1998). Indicadores económicos, 1998. https://repositorio.banrep.gov.co/handle/20.500.12134/9216?show=full

Banco de la Republica. Balance fiscal - Cifras oficiales - trimestral (desde 1995) y anual (desde 1990). https://www.banrep.gov.co/es/estadisticas/gobierno-nacional-central

Benninghoff, F. (2011). La sociogénesis del Estado en Elias: notas para un debate y apuntes para su aplicación al Chile decimonónico. Universitas Humanística, volumen (71) , p.27-53. https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=791/79122324003

Bermúdez Estrada, M. (2010). Efectos de las reformas tributarias en los ingresos corrientes de la nación, para Colombia durante el periodo 1998 a 2008. (Tesis de pregrado).Universidad La Salle. Bogotá.

Cedetrabajo. (2018). Balance del Gobierno de Juan Manuel Santos 2010 – 2018. https://cedetrabajo.org/balance-del-gobierno-de-juan-manuel-santos-2010-2018/

Chaparro, M. (2014). Equidad y ética en el recaudo tributario 1990-2010. (Tesis de pregrado). Universidad Industrial de Santander. Bucaramanga.

Constitución política de Colombia. Artículo 334. Julio 4 de 1991(Colombia)

Constitución política de Colombia. Titulo 2. Capítulo 2: De los derechos sociales, económicos y culturales. https://www.constitucioncolombia.com/titulo-2/capitulo-2

Contraloría General de la República. (2005). Situación de las Finanzas del Estado y Cuenta General del Presupuesto y del Tesoro Informe 2004. https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/780226/Situaci%C3%B3n+de+las+Finanzas+del+Estado+2004.pdf/7f8f6b9c-6e91-4d75-a84f-493cad9bf793?version=1.0

Cuello, R. (2004) William Petty precursor de la economía clásica. Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas. https://www.ancmyp.org.ar/user/FILES/Petty-cuello.pdf

Departamento Nacional de Planeación. (2011). Plan Nacional de Desarrollo 2010 – 2014.

DIAN. (2000). Cuadernos de trabajo, cuaderno 052. Procedimientos para procesos frecuentes - Distorsiones en importaciones - Tarifas IVA. https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/otroscuadernos.aspx?Paged=TRUE&p_SortBehavior=0&p_FileLeafRef=030.+Elementos+de+apoyo+a+la+fiscalizaci%C3%B3n+tributaria.pdf&p_ID=41&PageFirstRow=31&&View=%7B3AFF112A-F62E-4F18-91EB-535F30D20847%7D

El Salvamento de Banca Pública va en $ 7,5 Billones. (Diciembre 8 del 2000). EL TIEMPO. https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1305409

Elias, R. (1987). El proceso de la civilización: Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas. Fondo de Cultura Económica.

Escándalos de marca mayor. (Septiembre 15 del 2003). EL TIEMPO. https://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1027293

Escartin González, E. (s.f). Historia del pensamiento económico. Tema 16 David Ricardo. https://personal.us.es/escartin/Ricardo.pdf

Estrada Álvarez, J. (2006). Las reformas estructurales y la construcción del orden neoliberal en Colombia. http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/gt/20101019091830/9Alvarez.pdf

Función Pública. Acto Legislativo 03 de 2011. Congreso de la República. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=43214

García, M & García, T. L. (2018). Las reformas tributarias del milenio y su relación con los ingresos tributarios y la pobreza. IUSTA, 2(49), 71-89. https://doi.org/10.15332/s1900-0448.2018.0049.03

Gerencie.com (2021). Uvt – Qué es y su valor histórico. https://www.gerencie.com/uvt.html

Gobernación del Quindío. (2019) El reencuentro: 20 años del Forec en el Eje Cafetero. https://www.quindio.gov.co/noticias-2019/noticias-enero-2019/el-reencuentro-20-anos-del-forec-en-el-eje-cafetero

González, F. y Calderón, V. (2002) Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II). Departamento Nacional de Planeación. Bogotá. https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Econmicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(II).pdf

Hernández, G., Soto, C., Prada, S. & Ramírez, J. (2000). "Exenciones tributarias: Costo fiscal y análisis de incidencia " MPRA Paper 14546, University Library of Munich, Alemania. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/14546/1/MPRA_paper_14546.pdf

Kalmanovitz, S. (1999). La política fiscal colombiana en un contexto histórico. Banco de la República. https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/pdfs/borra112.pdf

Kalmanovitz, S. (2008). Constituciones y crecimiento económico en la Colombia del siglo XIX. Revista de Historia Económica / Journal of Iberian and Latin American Economic History, Año XXVI, otoño 2008, n. 2, pp. 205-242. https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/17629/constituciones_kalmanovitz_2008.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Kalmanovitz, S. (2010). Nueva historia económica de Colombia. Universidad Jorge Tadeo Lozano. https://julianmontes.files.wordpress.com/2014/03/54456792-salomon-kalmanovitz-nueva-historia-economica-de-colombia.pdf

Ley 49 de 1990. Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. Diciembre 31 de 1990. Diario Oficial No. 39.615.

Ley 6 de 1992. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones. Junio 30 de 1992. Diario Oficial No 40.490.

Ley 174 de 1994. Por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria. Diciembre 22 de 1994. Diario Oficial No. 41.643.

Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. Julio 10 de 1997. Diario Oficial No. 43.083.

Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. Diciembre 28 de 1998. Diario Oficial No. 43.460.

Ley 633 de 2000. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. Diciembre 29 del 2000. Diario Oficial No. 44.275.

Ley 716 de 2001. Por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones. Diciembre 29 de 2001. Diario Oficial No 44.661.

Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. Diciembre 27 de 2002. Diario Oficial No. 45.046.

Ley 863 de 2003. Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. Diciembre 29 de 2003. Diario Oficial No. 45.415.

Ley 1111 de 2006. Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diciembre 27 de 2006. Diario Oficial No. 46.494.

Ley 1430 de 2010. Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Diciembre 29 de 2010. Diario Oficial No. 47.937.

Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 26 de 2012. Diario Oficial No. 48.655.

Miranda, M. & comp. (2000). Reforma económica y cambio social en América Latina y el caribe. Cuatro casos de estudio: Colombia, Costa Rica, Cuba y México. Editores-Pontificia Universidad Javeriana de Cali.

Moller, L. (2012). Política Fiscal en Colombia: Aprovechamiento de su Potencial para lograr una Sociedad más Equitativa. Banco Mundial.

Muñoz Escobar, K. (2006) Efectos de la política fiscal del Presidente Cesar Gaviria Trujillo Período 1990-1994 frente al déficit fiscal y la evasión de impuestos (Tesis de pregrado). Universidad Autónoma De Occidente, Cali.

Muñoz Pérez, C. (2006). Las Reformas Tributarias en el Gobierno de Andrés Pastrana. (Tesis de pregrado). Universidad Autónoma De Occidente, Cali.

OCDE y CEPAL. (2011). Perspectivas Económicas de América Latina 2012. https://www.oecd.org/dev/americas/48966240.pdf

Pardo, L. (2008). Efectos de las reformas tributarias periodo presidencial Ernesto Samper Pizano 1994-1998 en relación al déficit fiscal y evasión de impuestos. https://red.uao.edu.co/bitstream/10614/5526/1/TCT01976.pdf

Petty, W. (1662). A Treatise of Taxes & Contributions. London. http://www.hargaden.com/enda/wp-content/petty_taxescontributions.pdf

Petty, W. (1899). The Economic Writings of Sir William Petty, ed. Charles Henry Hull. Cambridge University Press. https://oll-resources.s3.us-east-2.amazonaws.com/oll3/store/titles/1677/Petty_0605-01_EBk_v6.0.pdf

Piedrahita, J. y Salazar, V. (2013). Establecimiento del impuesto a las ventas: causas y efectos de las distintas clasificaciones en Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 62, 89-105.

Rodríguez Cuervo, J. (2018). Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997 - 2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos. (Tesis de maestría). Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.

Rojas Arias, J. (2018). El incrementalismo fiscal, una realidad evidente desde el Derecho económico. Con-texto, Volumen 49 (nov. 2018), p.135-171. https://doi.org/10.18601/01236458.n49.07.

Sánchez, F. y Espinosa, S. (2005). Impuestos y reformas tributarias en Colombia, 1980-2003. Universidad de los Andes. https://repositorio.uniandes.edu.co/handle/1992/7927

Sánchez F. y Gutiérrez, C. (1995) Reformas Tributarias en Colombia 1980-1992. Revista Coyuntura Económica: Fedesarrollo. Vol. 5, No. 10. https://www.repository.fedesarrollo.org.co/bitstream/handle/11445/2242/Co_Eco_Marzo_1994_Sanchez_y_Gutierrez.pdf?sequence=2

Smith, A. (1994). La riqueza de las naciones. (Traductor Rodriguez, C.) Madrid. Alianza editorial. Trabajo original publicado en 1776.

Steiner, R., y Soto, C. (1999). Cinco ensayos sobre tributación en Colombia. Cuadernos de Fedesarollo, Volumen No. 6, 1999. Bogotá. https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1903

Stiglitz J. (2000). La economía del sector público. Tercera edici6n. Columbia University. Traducci6n de Rabasco, M., y Toharia, L. Barcelona. Trabajo original publicado en 1997. https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf

Vargas, C. (2012). Ley 1430 de 2010: Principales modificaciones al ordenamiento tributario del país. Revista Universidad Católica de Oriente. Vol. 25 Núm. 33. http://revistas.uco.edu.co/index.php/uco/issue/view/22

Villamizar, M. (2015). Finanzas públicas municipales: Guía práctica. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.

Villamizar, M. (2014). Política económica. Aplicaciones para Colombia. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.

Zamudio González, L. (2016). La política fiscal en los ciclos de la economía colombiana. https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/12894/ZamudioGonzalez-Luis-2016.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Apéndices

Apéndice A.

Saldo de la deuda externa (1989-1994)

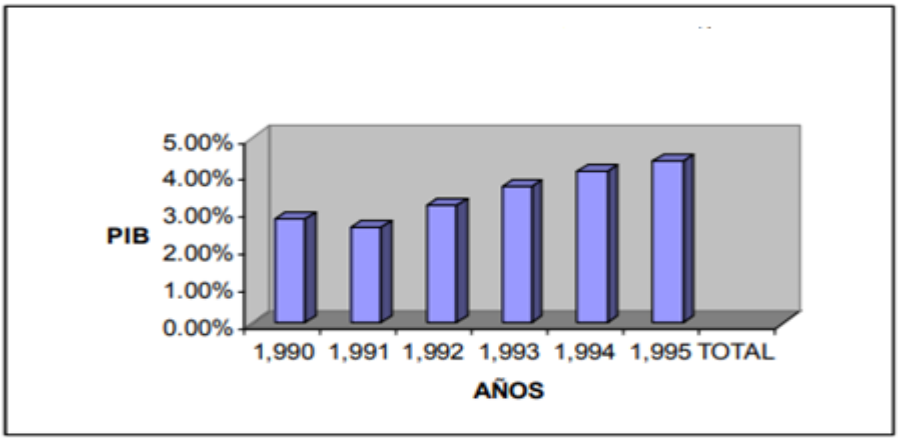
(MILLONES US$)

	MEDIANO Y LARGO PLAZO		CORTO PLAZO		
AÑOS	PÚBLICO	PRIVADO	PÚBLICO	PRIVADO	TOTAL
1,989	13,835	1,297	440	2,032	17,604
1,990	14,586	968	380	1,914	17,848
1,991	14,464	958	339	1,551	17,312
1,992	13,487	1,001	368	2,006	16,862
1,993	13,164	1,806	295	3,105	18,370
1,994	12,974	4,381	251	3,674	21,280

Nota: Miranda de Mauricio. 2000. Reforma económica y cambio social en América Latina y el Caribe. Pontificia Universidad Javeriana. Cali. p. 230-283

Apéndice B.

Impuesto de IVA como porcentaje de ingresos tributarios (1990-1995)



Nota: Sánchez y Gutiérrez, Reformas Tributarias en Colombia 1980-1992. En: Revista Coyuntura Económica: Fedesarrollo. Abril. 1995; p. 1