
NUEVAS PERSPECTIVAS EN HISTORIOGRAFÍA FISCAL

Oscar Rodríguez Salazar
Profesor Asociado de la Facultad de Ciencias Humanas,
Universidad Nacional.

El autor agradece a Alberto Supelano y a Luisa M. Navas por sus comentarios a la primera versión de este artículo.

Resumen

Oscar Rodríguez. "Nuevas perspectivas en historiografía fiscal", Cuadernos de Economía, v. XV, n. 24, Bogotá, 1996, páginas 209-230.

Los estudios sobre temas fiscales colombianos han respondido, en parte, a la necesidad de entender la política económica en esta área. Este artículo revisa la historiografía fiscal colombiana sobre el siglo XX, la cual se ha ocupado de los aspectos jurídicos, de las disposiciones contempladas en las reformas tributarias y del impacto macroeconómico de la política fiscal; además, siguiendo a la escuela de los Annales y a la teoría de la regulación, explora otras opciones metodológicas para investigar el sistema impositivo. Para ilustrar la nueva metodología, comenta el papel que jugaron los gremios en el desmonte de la doble tributación y la forma en que evolucionó la administración tributaria.

Abstract

Oscar Rodríguez. "New Perspectives in Fiscal Historiography, Cuadernos de Economía, v. XV, n. 24, Bogotá, 1996, pages 209-230.

Studies about Colombian fiscal themes have responded, in part, to the need to understand economic policy in this area. This article reviews Colombian fiscal historiography over the twentieth century, which has been concerned with juridical aspects of the arrangements contemplated in the tax reforms and the macroeconomic impact of fiscal policy; in addition, following the Annales school and regulation theory, it explores other methodological options for investigating the tax system. To illustrate the new methodology, it comments on the role played by business associations in the dismantling of the double tax and the way that the tax administration evolved.

El estudio de la evolución del sistema fiscal plantea diversos problemas metodológicos que, al abordarse desde la teoría económica o desde la historia, dan lugar a respuestas distintas. En este artículo se hace un balance de los trabajos sobre las reformas tributarias colombianas del siglo XX, desde el punto de vista de la historia económica, y se llama la atención sobre otras variables que se podrían incluir en los modelos económicos.

Entre ellos, merecen explorarse dos aspectos nuevos: la presión de la sociedad civil sobre la fiscalidad y el funcionamiento de la administración tributaria. El primero reconoce la existencia de regímenes económicos de orden político. La evolución del sistema fiscal no es independiente de la acumulación de capital, las presiones sociales, las normas jurídicas materializadas en el derecho tributario y la vinculación de los organismos de crédito internacional. El análisis conjunto de esas variables amplía el campo de investigación; a modo de ejemplo, este ensayo destaca el caso de la presión gremial sobre el Estado para desmontar la doble tributación.

En general, los estudios fiscales han olvidado la administración tributaria. El comportamiento de los recaudos y los altos niveles de evasión y de elusión dependen de la legitimidad y la eficiencia técnica del organismo encargado del recaudo. Cuando se usa información cuantitativa es indispensable tener en cuenta que las limitaciones institucionales y la relación de la administración con la sociedad civil influyen en los datos.

APROXIMACIONES A LA FISCALIDAD DESDE LA HISTORIA

La historia económica intenta entender la fiscalidad mediante modelos donde se considera que los aspectos sociales son una variable exógena. En cambio, las corrientes historiográficas prestan atención especial a esos aspectos, en particular la escuela de los *Annales*, que con su historia sobre la fiscalidad trazó un nuevo camino. Para Braudel, las finanzas públicas sólo se entienden dentro del contexto de la vida económica de un país.

Los estudios de esa escuela respondían a las preocupaciones de la academia francesa: el rol del sistema fiscal en la ruptura del *Ancien Régime*; las fortunas acumuladas por los financieros quienes, por servir de garantes de los créditos a la Corona, tuvieron la prerrogativa de recolectar los tributos; el tratamiento que la Asamblea Nacional Constituyente dio a los impuestos indirectos durante la Revolución Francesa; y la influencia de la fisiocracia en la evolución tributaria.¹

Los principios de igualdad, libertad y fraternidad heredados de la primera revolución burguesa debían reflejarse en el sistema impositivo: la abolición del orden cortesano suprimiría los privilegios fiscales de los señores feudales, de la nobleza y de los clérigos; la revolución preconizaba la unificación territorial y la igualdad económica; la justicia fiscal se asociaba a la proporcionalidad y a la progresividad; la libertad se expresaba colectivamente en la soberanía cuyos atributos esenciales eran la justicia, la guerra y las finanzas públicas. Lo que se introdujo en 1789 a la "organización de las finanzas públicas en la Francia moderna se puede resumir en tres términos: unificación, igualdad y racionalización, todo bajo la égida de un Estado articulado a los principios del liberalismo".²

Robert Schnerb, especialista en el análisis económico de los impuestos, es uno de los exponentes de la escuela agrupada en torno a la sección VI de la Universidad de la Sorbona, responsable de la revista *Annales (Economies, Sociétés, Civilisations)*. *Annales* publicó sus investigaciones sobre las contribuciones directas en la época de la revolu-

1 Ardant [1972] presenta una visión de la evolución del sistema impositivo desde la antigüedad.

2 Ver Guy Antonetti [1989]. El coloquio que dio origen al libro coordinado por Antonetti se realizó en Bercy los días 12 a 14 de octubre de 1989. Las ponencias trataron temas como la crisis financiera de la Monarquía, la administración durante la revolución, finanzas y revolución, economía de guerra e intervención del Estado, cuadro institucional y realidad de los cambios.

ción en el departamento de Puy-de-Dome. Con ellas se gana una nueva percepción en la cual el trabajo cartográfico se liga a lo fiscal, a la economía y a lo social pues sin esa relación no sería relevante la historia de una región.³

Fernando Braudel, representante insigne de esta escuela y por largo tiempo director de *Annales*, se ocupó del problema de las finanzas públicas a partir de las funciones del Estado:

hacerse obedecer, monopolizar en su provecho la violencia virtual de una sociedad dada; controlar de cerca o de lejos la vida económica, organizar, de forma fluida o no, la circulación de bienes, apoderarse sobre todo de una parte notable de la renta nacional para sufragar sus propios gastos, su lujo, su 'administración' o la guerra; y participar en la vida espiritual, sin la cual ninguna sociedad se mantendría en pie [1984, 448-449].

En el período mercantil, los Estados absolutistas se encuentran, por lo común, en déficit fiscal; la expansión del mercado y la defensa del sistema colonial ocasionan grandes erogaciones; además, las sociedades cortesanas no logran introducir en el gasto público la racionalidad propia del capitalismo, es decir, ajustarlo a los ingresos provenientes de los impuestos; así, siempre están a merced del crédito y sus proveedores: los financieros, quienes también recaudan los impuestos. A juicio de Braudel, la revolución financiera inglesa (1688-1756) transformó el crédito público porque la administración de impuestos (aduanas y consumo) pasó a depender del Estado; y la votación de tributos y créditos nuevos en el parlamento son los rasgos distintivos de ese cambio [Braudel 1984, 457-458]. En el reinado de Luis XIV se introdujo la '*Ferme Générale*', una especie de

sindicato de financieros que tomaba en arriendo el derecho de recaudo de los impuestos indirectos (con excepción de los *affaires extraordinaires* y de determinados derechos arancelarios) a cambio de una suma global, satisfecha por adelantado y usualmente fijada para un lapso de 9 años. El equipo de financieros, a su vez, solicitaba crédito, constituyendo así la *Ferme* un campo seguro de inversión [Braudel 1984, 468].

La carencia de un sistema centralizado de finanzas públicas favorece esa asociación de capitales; a la que también contribuye el hecho de

3 La École Pratique des Hautes Études publicó algunos artículos de Robert Schnerb: "Les vicissitudes de l'impôt indirect de la Constituante á Napoléon", "Quelques observations sur l'impôt en France dans la première moitié du XIX siècle", "Technique fiscale et partis pris sociales. L'impôt foncier en grance depuis la Révolution" y "Les hommes de 1848 et l'impôt", todos ellos incluidos en Bouvier y Wolff [1982].

que gran parte de los departamentos de la administración está por fuera del control gubernamental; la *Ferme* subsiste hasta la revolución; 34 de sus miembros son ejecutados en el año II de Termidor.

Una opción metodológica para analizar las reformas tributarias y la administración fiscal consiste en considerar el sistema impositivo como parte de la economía política: los conflictos redistributivos inciden en la distribución del producto social; el impuesto no es neutro socialmente; las palabras *impositivo* o *impuesto* provienen del verbo *imponer*, y todo el sistema hace parte de la colisión de intereses entre la sociedad civil y el Estado en torno de la financiación del gasto público. En fin, la fiscalidad sólo se entiende en referencia a una situación social producto de una larga evolución y del juego de relaciones de fuerzas sociales y compromisos pasados.

La obra de Norbert Elías permite apreciar mejor el aspecto social de la fiscalidad; Elías reemplaza la hipótesis del individualismo metodológico, base de los modelos neoclásicos, por la de interdependencia entre individuos.⁴ En tanto que la sociedad no es la agregación de sujetos aislados, la 'composición' de unos seres humanos mutuamente dependientes y la conformación del Estado son, para Elías, procesos constituidos por pequeñas unidades sociales en libre concurrencia.

Su investigación se ocupa del cambio de esas composiciones y de sus causas; al mismo tiempo, encuentra que hay explicaciones no causales puesto que la tendencia inmanente en el cambio de composición consiste en construir un monopolio con las unidades libremente competitivas. Su análisis también ilustra la forma como, con el curso de los siglos, la composición originaria se convierte en otra, donde una sola posición social, la del rey, ofrece tales posibilidades de poder que ningún otro poseedor de una posición social dentro del entramado de interdependencias puede competir con él [Elías 1987, 45].

Aplicada a las unidades sociales, la noción de interdependencia propuesta por Elías lleva a formular una especie de ley de carácter monopolista, válida para las prácticas políticas y los comportamientos económicos. El Estado empieza a monopolizar la violencia con el ascenso de la sociedad cortesana y la centralización del poder estatal, mediante el uso de dos mecanismos: los impuestos y las fuerzas del ejército y la policía [Elías 1985, XXX].

4 "El individuo o, dicho con mayor exactitud, aquello que lo refiere al concepto actual de individuo, sigue entendiéndose como algo que existe 'fuera' de la sociedad. A su vez, aquello a lo que se refiere el concepto de sociedad se muestra como algo que existe fuera y más allá del individuo" [Elías 1987, 35].

La teoría de la regulación desarrolla el planteamiento de Elías en la esfera de lo político: el Estado es una relación social y el sistema financiero, una pieza central de la reproducción social. Además, la estructura estatal constituye una red de interdependencias diferenciadas y jerarquizadas. Bruno Théret encuentra que la regulación territorial es una forma de regulación social articulada a la economía del 'antiguo régimen' donde la renta es el elemento clave de la acumulación económica; el capitalismo de ese período es rentista.

La dimensión política de esa forma de regulación se basa en el impuesto territorial y los gastos son ante todo militares, como los ocasionados por la guerra.

[La] reproducción del Estado depende de la técnica y de la capacidad financiera de la burguesía profesional capitalista pero, recíprocamente, lo que predomina es la economía estatal tributaria, el *ethos* guerrero y el aristocrático de los gastos priman sobre las finanzas públicas [Théret 1992, 173].

La relación salarial es otra forma de regulación; la explotación capitalista de los recursos tributarios del Estado da paso a la explotación de los recursos mercantiles del capital. El Estado puede financiarse mediante emisiones, lo cual estimula la competencia con el capitalismo, y la banca central se convierte en árbitro de la disputa; y se genera un compromiso entre las necesidades monetarias de la acumulación económica y las de la acumulación política.

Théret adopta esta perspectiva teórica en su investigación del sistema fiscal [1991, 173 y ss.] donde estudia el modo en que éste adquiere legitimidad: el liberalismo como forma de gobierno se basa en el voto del impuesto, introduce cambios que conducen a una nueva legitimidad del impuesto: formas de pago, procedimientos de determinación y tarifas. El impuesto-contribución supone la adhesión al sistema político y ésta sólo se mantiene con una buena gestión de la economía [Théret 1991, 142]. Una forma de legitimar el impuesto en los sistemas parlamentarios es el trámite ante los órganos representativos y su adopción por votación. Una vez aceptados los gravámenes, el poder ejecutivo pone en funcionamiento las instituciones para recaudar los tributos, sin que el legislativo intervenga en su administración.

Théret estudia la evolución de las funciones del *receveur générale et payeur*, en el caso francés, y las condiciones bajo las cuales se formó una aristocracia financiera facultada por el Estado para recaudar los impuestos, negociar la deuda interna y colocar parte de su capital en los mercados internacionales. En el sistema francés, los recaudadores

son retribuidos de acuerdo a un porcentaje del recaudo. Aunque se desconoce la estrategia de reproducción de este grupo social, se recluta entre los capitalistas y, con el tiempo, va adquiriendo funciones de banqueros y financistas [Théret 1991, 180]. La investigación de Pierre Pinaud permite que Théret use algunos ejemplos de lazos familiares para ilustrar la reproducción endogámica de esta burocracia [Pinaud 1983].

HISTORIOGRAFÍA SOBRE LAS REFORMAS FISCALES EN COLOMBIA

El fisco colombiano ha sido analizado desde diversos enfoques teóricos y variadas posturas ideológicas. Sin embargo, los especialistas poco se han interesado en el desarrollo de la institución que recauda los tributos del Estado y en el papel de los gremios en la evolución del sistema tributario.⁵

En contraste con las investigaciones sobre el siglo XIX, hasta ahora no se ha explorado la historia social de la fiscalidad ni la relación entre gremios, movimientos sociales y reformas tributarias a lo largo del presente siglo; entre los estudiosos del siglo anterior, se destacan dos historiadores extranjeros: David Bushnell [1985], quien examina las vicisitudes del sistema fiscal en los primeros años de la naciente República, y Malcom Deas [1980] quien se ocupa de la fiscalidad durante el período de los Estados Unidos de Colombia.

En un primer momento los estudios tenían un sesgo marcadamente jurídico, como los de Clímaco Calderón [1911] y José M. Rivas [1952]; este último hace una relación cronológica de las cuestiones económicas y fiscales desde una óptica jurídica. Los análisis posteriores mencionan el marco legal de las reformas impositivas sin interesarse por sus efectos; su preocupación central es la forma como el ordenamiento legal del país determina el contexto fiscal. Abel Cruz, jurista y profesor, también se interesó en ese tema; en su estudio de la hacienda pública [1966] analiza las atribuciones fiscales, la evolución de la distribución de las competencias impositivas entre poderes ejecutivo y legislativo y las relaciones entre los gobiernos central, departamental y municipal; más tarde, en 1968, Cruz publica un texto universitario de finanzas públicas donde recalca los aspectos jurídicos del sistema impositivo y de la elaboración del presupuesto.

5 El único estudio sobre la administración tributaria del siglo XIX es el de Luis F. López; la historia fiscal del siglo XX ha ignorado el tema.

Oscar Alviar y Fernando Rojas [1985], abogados con estudios de economía, reconstruyen los eventos fiscales desde la Colonia hasta 1983; además de cubrir los asuntos jurídicos, su trabajo busca detectar si las reformas obedecieron a modelos intervencionistas o librecambistas. Los trabajos de Hugo Palacios [1975 y 1984] siguen una línea similar.

El análisis de los eventos fiscales es el tema dominante en la historia fiscal del siglo XX, la cual examina los objetivos de las reformas y su marco conceptual, las peculiaridades políticas, las condiciones macroeconómicas en que se produjeron esos eventos y las reacciones que suscitaron. Por lo regular, en este tipo de trabajos se construyen series estadísticas que dan cuenta de la evolución y los cambios en la composición de los recaudos y del gasto público. Entre las obras representativas de esta tendencia se cuentan las de Rodrigo Manrique [1977], Guillermo Perry y Mauricio Cárdenas [1986] y la de Oscar Alviar y Fernando Rojas ya mencionada; Perry y Cárdenas presentan las conclusiones de un estudio que reconstruye rigurosamente la evolución de los recaudos fiscales y de las condiciones macroeconómicas que la hicieron posible.

La reciente investigación de César Giraldo [1994] se ocupa del nacimiento, auge y ocaso del Estado interventor en Colombia; estudia el desempeño de la hacienda pública en el contexto de la evolución económica del país con una periodización basada en las administraciones presidenciales.

Las investigaciones sobre los efectos distributivos de las políticas fiscales surgieron a raíz de las asesorías internacionales para elaborar los planes de desarrollo. El Informe de la Misión de Economía y Humanismo dirigida por el padre Joseph Leuret (1958) y la asesoría de la Cepal influyeron en las autoridades para que prestaran atención a la concentración del ingreso. Los estudios a este respecto son de dos tipos: los que examinan la distribución vía impuestos y los que lo hacen desde la perspectiva del gasto.

En trabajos recientes, Juan Luis Londoño reconoce que la política fiscal debe incidir en la distribución del ingreso. La Misión dirigida por Richard Musgrave —quién acompañó al profesor Currie en la Misión enviada por el BIRF a Colombia en 1950— ya se había ocupado de los efectos fiscales sobre la redistribución de los ingresos; además, el objetivo de esa misión era estudiar la tributación, en especial las tarifas de los impuestos directos y la alta evasión del impuesto a las ventas, a fin de aumentar la participación de los ingresos tributarios y hacer más equitativo el sistema fiscal en Colombia.

Sin embargo, los efectos de los impuestos sobre la distribución del ingreso no han sido objeto de trabajos detallados debido, entre otras cosas, a que no se cuenta con información confiable. En un documento elaborado para la Misión Musgrave, "La incidencia de los impuestos en Colombia, 1970", Charles McLure estudió con detenimiento el impacto distributivo del sistema tributario en Colombia desde la segunda mitad de los años sesenta. El profesor Enrique Low [1974] detectó algunas incongruencias en ese trabajo.

El estudio de Perry y Cárdenas tuvo una orientación similar. Se ocupó de las consecuencias la reforma fiscal de 1974 sobre la distribución del ingreso, reforma que evaluaron Malcolm Gillis y Charles McLure [1980]. Otras investigaciones han examinado impuestos específicos, como el de las ventas en la tesis doctoral de Eduardo Fernández [1985]. El libro de Jorge I. González [1994] intenta demostrar que la intervención estatal entre 1961 y 1974 propició un mayor crecimiento económico en relación con el período 1974-1990. En la primera fase se favoreció la redistribución del ingreso mientras que en la segunda, las influencias neoliberales llevaron a una mayor concentración.

Los efectos distributivos del gasto público tampoco han captado la atención de los investigadores. El trabajo más conocido es el que Marcelo Selowsky [1979] realizó para una Misión del Banco Mundial. Posteriormente, Alvaro García [1990] analizó el impacto distributivo de la política fiscal y de gasto social. El tema que sí ha cobrado fuerza es la relación entre política fiscal y procesos de acumulación. Una de las áreas estudiadas es la evaluación de la efectividad de las exenciones tributarias como instrumento para estimular el ahorro y la inversión, y la investigación de Porter es quizá la más representativa. En este campo ha sido notoria la influencia de la Cepal.

Las investigaciones sobre la historia fiscal realizadas desde la teoría económica también se han orientado a elaborar diagnósticos y recomendaciones. Aquí se incluyen los informes de las Misiones que han estudiado las finanzas públicas en Colombia y las secciones de los Planes de Desarrollo que se ocupan del tema. En orden cronológico, se pueden citar el Informe del BIRF, el Plan Decenal, el Informe Musgrave, Las Cuatro Estrategias, la Reforma Tributaria de 1974, el informe de la misión Bird-Wiesner y la Comisión del Gasto Público.

Pese a estos avances en la historia fiscal, la carencia de una historia institucional y el desconocimiento del papel de los gremios en las reformas tributarias dificultan la comprensión del fenómeno fiscal. Si se hubiese entendido la dinámica social generada por la política

fiscal y las transformaciones de la administración tributaria, quizá en las últimas décadas se habrían evitado los problemas ocasionados por la creación, en 1993, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dian.

LOS GREMIOS Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Tal vez un buen ejemplo de la forma en que la presión gremial condicionó las reformas tributarias se pueda apreciar en el desmonte de la 'doble tributación'. Para ilustrar la relación entre política fiscal y sociedad civil se estudian las reformas tributarias de 1953, expedida bajo Estado de Sitio, que reguló la 'doble tributación'; de 1960, que tuvo un trámite parlamentario donde se expresaron las organizaciones gremiales; y la de 1986, que eliminó el impuesto a los dividendos liquidado en cabeza de quien los recibe.

La reforma tributaria de 1953

Para decretar la primera reforma, se argumentó la necesidad de diseñar una política de estabilidad monetaria compatible con una de gastos ejecutada con presupuestos balanceados y no con emisiones de dinero —como era lo habitual— a fin de evitar presiones inflacionarias [Villaveces 1953, 7]. Según el gobierno, la equidad era un objetivo de la reforma y ésta buscaba que las cargas impositivas correspondieran al capital empleado, al trabajo y al esfuerzo individual, de modo que se acabaran los privilegios. Rojas Pinilla aducía que las exenciones desvirtuaban la generalidad del tributo, fomentaban la lucha de clases y evitaban que la justicia social primara sobre la justicia tributaria [Villaveces 1953, 7]. En esa época, los organismos de crédito internacional recomendaban una política de desarrollo en la que el Estado asumiera la construcción y el mejoramiento de las vías de comunicación, un plan de electrificación urbana y rural, el fomento del desarrollo agrícola por medio de obras de irrigación o desecación y una política de vivienda para los sectores de menos ingresos.

Desde 1946, el gerente de Coltejer, Carlos J. Echavarría, venía objetando la doble tributación basado en que la industria "apenas comienza a crecer y ya está fuertemente gravada y no suficientemente protegida" [Pérez 1946, 39]. Por su parte, el Ministro de Hacienda, Francisco de Paula Pérez, impugnó a los detractores de la imposición por cuanto desconocían que

se estaba en presencia de dos personas en función económica absolutamente diferentes e independientes la una de la otra, el accionista como

individuo y la sociedad como entidad legal; una y otra con patrimonio y rentas distintas; con actividades económicas diversas [Pérez 1946, 39].

Además, en ese momento los impuestos a los dividendos podían reducir los niveles de evasión sobre todo en las grandes empresas que optaban por fraccionarse.

La Federación Nacional de Comerciantes (Fenalco) se unió a la oposición por cuanto el artículo 16 del decreto 2317 de 1953 estableció un impuesto del 5 por ciento a las sociedades colectivas y de responsabilidad limitada. Fenalco sostenía que un país subdesarrollado, con bajas tasas de ahorro y bajos niveles de inversión e ingreso nacional no podía soportar nuevas cargas tributarias y que éste podía generar una crisis económica. A su juicio no se necesitaba una reforma para aumentar los recursos tributarios; había otros caminos, como el de actualizar y extender el Censo de Contribuyentes (reglamentado por la ley 33 de 1947) a todas las regiones del país y, simultáneamente, controlar el inventario de quienes estaban obligados a pagar impuestos. Jaime Tobón, presidente encargado de Fenalco, opinaba que era más recomendable una reforma técnica que una fiscal; la tecnificación de los sistemas de recaudo y liquidación permitiría aumentar los ingresos tributarios.⁶

La agremiación convocó un congreso extraordinario para fijar su posición. Su principal desacuerdo se refería al procedimiento para expedir la reforma; se hacía necesario "reafirmar el principio que son los contribuyentes los que deben votar los impuestos y determinar los gastos públicos. Desde hace algún tiempo la República está al margen de lo que es nuestra organización institucional".⁷ La Andi y Fenalco rechazaron el gravamen a los dividendos, cobrado sobre los ingresos de quien los percibía.

Las organizaciones patronales conformaron un frente gremial y su presión llevó a que el gobierno acogiera parte de sus solicitudes. Con la promulgación del decreto 2615 del 6 de octubre de 1953 se estableció una tarifa del 3 por ciento al impuesto de renta que debían pagar las sociedades limitadas. Pero el gobierno no cedió en la doble tributación aunque las agremiaciones solicitaron en forma reiterada que eliminara el impuesto a los dividendos.⁸ La actitud del gobierno

6 Véase la carta de renuncia del Jaime Tobón, Fenalco, Acta No. 25, marzo 12 de 1954.

7 Palabras de Jaime Tobón en la instalación del congreso extraordinario, Fenalco, Acta No. 1, septiembre 22 de 1953.

8 En el XI Congreso Nacional de Comerciantes, Fenalco exigió de nuevo la

obedecía en parte al carácter bonapartista del régimen político instaurado por la dictadura militar. El Teniente General en su

investidura bonapartista tendría que realizar las siguientes tareas: 1. Pacificación del país; 2. Regulación del antagonismo social de la sociedad capitalista —contradicción entre capital y trabajo; 3. Reconciliación de las clases dominantes por encima de los partidos políticos; 4. Sometimiento del movimiento guerrillero en el campo; 5. Aplastar el auge revolucionario en los centros urbanos radicalizados a raíz de la violencia oficial [Ayala 1990-91, 211].

La función política del régimen y la necesidad de ampliar el mercado por la vía del gasto demandaban erogaciones cuantiosas que serían cubiertas por la tributación directa; además, el gobierno podría lograr mayor legitimidad estableciendo un sistema fiscal más equitativo.

La reforma de 1960

El régimen tributario tuvo un cambio significativo con la expedición de la Ley 81 de 1960. Esta reforma modificó el impuesto nacional sobre la renta y los complementarios de patrimonio y exceso de utilidades. El gobierno promulga la reforma basado en criterios económicos; además de lograr una justa distribución del ingreso nacional, con la reducción de impuestos a las personas de baja capacidad económica, se pretendía

dirigir la tributación en forma que sirviera de incentivo a la producción nacional, especialmente en renglones que disminuyeran las importaciones o aumentaran las exportaciones para fortalecer la decaída balanza de pagos [ESAP 1961-62, 118].

El tránsito del proyecto por los canales de la democracia representativa permitió que la sociedad civil expresara sus puntos de vista; a juicio de Aurelio Camacho, ponente de la reforma en la segunda vuelta en la Cámara de Representantes, fueron

audiencias en que tuvieron amplia y libre vocería todas las asociaciones del capital y el trabajo. Las primeras lo atacaron frontalmente, hasta el punto que no quedó exento de oposición y en veces de diatriba, ni uno solo de sus artículos. La discusión se llevó a la prensa, a la radio y a la cátedra, pudiendo decirse, que quizá es el proyecto que más opiniones, por cierto contradictorias, ha merecido [ESAP, 1961-62, 119].

La polémica se enfocó en dos aspectos centrales de la Ley 81: el

abolição de este impuesto (Acta No. 2, mayo 6 de 1955). El XII Congreso (Popayán, mayo 10 de 1956) aprobó una resolución que solicitaba un estímulo fiscal a quienes reinvirtieran las utilidades, eliminando el gravamen sobre el ingreso reinvertido (Acta No. 3, mayo 11 de 1956, 84).

impuesto al exceso de utilidades y la doble tributación. Fenalco consideró que el primero iba en contra del sistema de libre empresa; la utilidad debía regularse por la competencia y el deber del Estado era garantizar los principios del mercado y no oponerse a su funcionamiento. Por su parte, la Andi estimaba que la doble tributación había sido

el más grave error de la reforma de 1953, lo que produjo un preocupante receso en la creación y el desarrollo de las sociedades anónimas y fue una de las causas de la crisis que hoy padecemos y del desaliento que se ha extendido desde entonces en los hombres de empresa [Andi 1959, 12].

Para el gobierno de Alberto Lleras, la protección a la industria nacional, que algunas veces llegaba incluso a prohibir la importación de mercancías, favorecía el desarrollo de los monopolios y propiciaba el aumento de los precios;

el impuesto, por tanto, se hace necesario, como correctivo, como medida de contención para las ambiciones empresariales y, en caso de no producir tal efecto, como medio de redistribuir al pueblo, en servicios públicos estatales, parte esencial de las superutilidades obtenidas a su costa [ESAP, 1961-62, 120].

Fenalco, Asobancaria y Fedemetal también se pronunciaron contra el gravamen a las sociedades y a sus socios. Sus argumentos retomaban los de la Andi. El gerente de la Bolsa de Bogotá, Fernando Plata, veía discordancias entre la exposición de motivos de la Ley y el gravamen a los dividendos: "las sociedades constituyen el instrumento más adecuado para el progreso del país, por lo que era lógico esperar que el proyecto fuera más adelante en el apoyo de las sociedades anónimas" [ESAP, 1961-62, 120].

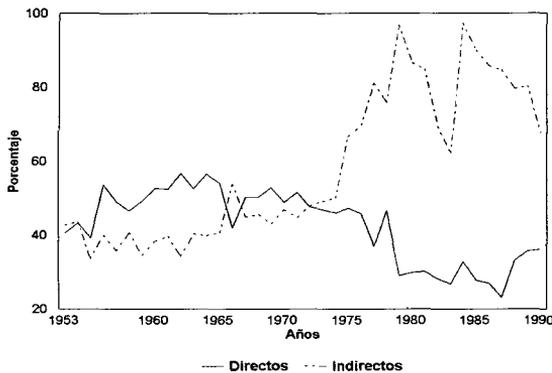
La respuesta del gobierno puso de presente la necesidad de adelantar cuantiosas inversiones para mantener la paz pública y crear las condiciones básicas del desarrollo económico. Los recursos tributarios eran vitales para desarrollar el Plan Decenal elaborado con asesoría de la Cepal. También había razones eminentemente tributarias: no se justificaba que los dividendos como rentas de capital, que se podían obtener sin mayor esfuerzo personal, tuviesen un tratamiento más favorable que las rentas de trabajo o que las ganancias que requerían ese esfuerzo y la vinculación del capital del contribuyente. Además, al eximir los dividendos se desvirtuaba la progresividad de las tarifas, fundamento de la justicia tributaria, principio básico del sistema impositivo.

Más allá de esas consideraciones, con la preeminencia del Estado sobre el mercado se buscaba construir un Estado de bienestar basado

'el compromiso keynesiano', es decir, la correspondencia global entre los imperativos del crecimiento económico y las exigencias de una mayor equidad social en el marco de un Estado económica y socialmente activo.⁹ Ese compromiso hacía hincapié en socialización de una parte creciente de la demanda ante una oferta ampliamente privatizada. Se sostenía que los impuestos directos progresivos acompañados de gasto social —institucionalización del situado fiscal— podrían redistribuir el ingreso. El pacto social entre gremios y sindicatos garantizaba la estabilidad de la política económica; la reforma se aceptó pero subsistieron las discrepancias.

El énfasis en los impuestos directos se aprecia en su participación dentro de los ingresos corrientes del Estado. La gráfica siguiente muestra la participación porcentual de los impuestos directos y de los indirectos en los ingresos nacionales. Se observan dos períodos: en el primero predominan los impuestos directos y en el segundo los indirectos.

PARTICIPACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN LOS INGRESOS CORRIENTES



Fuente: Banco de la República, *Principales indicadores económicos 1923-1992*, Bogotá.

9 Rosanvallon muestra cómo se establece este compromiso keynesiano en los estados de bienestar: la relación entre Estado de Bienestar Keynesiano y social-democracia se basa en un compromiso social estable firmado por los patronos y la clase obrera; esta última acepta no cuestionar las relaciones de producción (la propiedad privada) a cambio de la conformación de un Estado socialmente redistributivo y la existencia de un sistema activo de negociaciones sociales [Rosanvallon 1981, 53]. Otras visiones del Estado de Bienestar se encuentran en Gough [1982] y Ewald [1986].

Durante los años cincuenta y sesenta, la tributación se basaba en los impuestos directos; esta tendencia empieza a revertirse con la aplicación del impuesto a las ventas, promulgado en 1963 y aplicado en el año gravable de 1965, de manera que en 1966 los impuestos indirectos fueron mayores que los directos. Pero el verdadero cambio en la composición de los ingresos tributarios se produjo a partir de la reforma de 1974 que reajustó las tasas y la estructura del impuesto a las ventas, argumentando que los gravámenes al consumo estimulaban el ahorro, el cual permitiría aumentar el capital de la economía y continuar por la senda del desarrollo económico.

Esa reforma aceptaba la tesis de someterse a las fuerzas del mercado y limitar la intervención del Estado; de ahí la tendencia a suprimir los subsidios y las exenciones otorgadas en 1960.

Reforma de 1986

La Ley 75 de 1986 otorgó facultades extraordinarias al Ejecutivo para llevar a cabo la reforma tributaria, que se reglamentó con los decretos 2503 y 2543. La reforma fue expedida por el gobierno de Virgilio Barco con el respaldo de los gremios por la eliminación de la doble tributación. Además, al simplificar el sistema impositivo se produjo un acercamiento entre la Dirección de Impuestos Nacionales, Din, y las organizaciones patronales.

La expedición de la Ley materializaba una vieja aspiración de los industriales: la supresión al impuesto sobre los dividendos. En el seminario organizado por la Andi en febrero de 1987, donde participó su comité de expertos tributarios, se afirmó que

la reforma consolida el papel catalizador de la tributación sobre el ahorro y la inversión contribuyendo con ello a las políticas de capitalización empresarial y, adicionalmente, a la simplificación de la engorrosa tramitología tributaria, reporta beneficios mutuos tanto para el contribuyente como para la administración pública [Andi 1987, 11].

La Sociedad de Agricultores de Colombia (SAC) también intervino en el debate y saludó con alborozo la Ley 75. Pero el director de la *Revista Nacional de Agricultura*, Eliseo Restrepo, manifestó su desacuerdo con el tratamiento del componente inflacionario de las utilidades, al no incluir los intereses de los créditos en las deducciones de la base gravable [SAC 1986, 12].

Con el predominio del mercado sobre el Estado, la financiación del gasto se basa en la imposición indirecta, situación que se refuerza con la globalización de la economía. Junto al predominio de la política económica neoliberal se tiende a estandarizar esta modalidad de tributación

a nivel internacional. En América Latina, las políticas de ajuste desarrolladas a partir de los noventa privilegian la lucha contra la inflación y el logro de altas tasas de crecimiento en contraposición al pago de la deuda externa como se hizo en los ochenta. Los medios para conseguir esta meta son: apertura comercial y financiera, eliminación de las subvenciones a la industrial y a las exportaciones, doble retirada del Estado —privatización de las empresas comerciales y de algunas empresas públicas—, desregulación del mercado de trabajo y, a nivel fiscal, generalización de la tributación indirecta [Salama y Valier 1994, 8].

MODERNIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Un interesante tema de estudio es la administración tributaria, pues allí se ven los resultados del diseño impositivo y se expresa la relación entre el Estado y la sociedad contribuyente.

Durante el siglo XX, según su estructura, la administración impositiva colombiana ha pasado por cuatro etapas: con la creación del impuesto de renta en 1918, la administración está a cargo de los organismos municipales; la reforma de 1931 recomendada por la Misión Kemmerer— centraliza y adopta un sistema clásico (Taylor-Fayol-Weber) de departamentos según el tipo de impuesto; en los años sesenta se impone el modelo de organización y métodos con una estructura orgánica segmentada por funciones, modelo que exige una mayor intervención del Estado y la búsqueda de la eficiencia para controlar a los contribuyentes; finalmente, en los ochenta, se orienta a confiar más en los contribuyentes —según la concepción de una mayor libertad individual— mejorando substancialmente los procesos de fiscalización; este cambio busca disminuir la presión estatal y adoptar técnicas administrativas modernas como la planeación estratégica y los modelos de gestión. La anterior periodización muestra que los cambios organizativos han seguido de cerca a los cambios en la relación entre el Estado y el mercado.

En los albores de la industrialización, la administración impositiva no dependía de la autoridad central; una junta municipal, conformada por el alcalde, el tesorero, el personero y el recaudador de hacienda, fijaba los impuestos y la tasa impositiva. Esa forma de operar era deficiente y riesgosa puesto que quienes formaban la junta prestaban sus servicios sin remuneración y carecían de preparación técnica e independencia; así, el sistema era ineficiente y permitía la evasión [Pérez 1931, 51]. La misión Kemmerer estimaba que

las dos deficiencias principales que contribuían a la evasión y a la inequi-

dad tributaria residían en el sistema administrativo del impuesto y a la falta de una adecuada información que permita a las autoridades fiscales descubrir las evasiones de rentas [Restrepo 1941, 33].¹⁰

La Ley 81 de 1931 de Reforma Tributaria adscribió a los administradores de hacienda, nombrados por el ministerio, la función de recibir declaraciones de renta, determinar las rentas gravables y fijar los respectivos gravámenes en primera instancia.

Con la creciente intervención estatal se buscó un mayor control impositivo a través de la centralización administrativa. Se pretendía dar mayores niveles de claridad cobertura, tecnificación y eficiencia al régimen tributario. Esta intención se refleja en los cambios en la estructura orgánica (determinación de líneas funcionales y de autoridad), la mecanización y sistematización de procesos, la adecuación de la información (censo de contribuyentes, NIT, RUT), la elaboración de códigos tributarios, la adaptación de las condiciones de discusión del impuestos, el acercamiento a los contribuyentes, la programación de actividades de fiscalización, la formación de una disciplina laboral y la preparación de los funcionarios.

Estas transformaciones no obedecen tan sólo a la decisión estatal, son precedidas por sugerencias de las misiones internacionales y peticiones de los gremios. Durante el presente siglo, Colombia ha recibido varias misiones extranjeras que han contribuido a cambiar la estructura tributaria y su sistema administrativo: la Misión Kemmerer (1923 y 1931), la Misión del Banco Mundial (económica en 1949 y administrativa en 1952), la Misión de la ONU (1952), la de la Cepal (1960), la Misión Taylor (1962) y la Misión Musgrave (1968). Por su parte, los gremios han insistido en modificar la administración, en especial, cuando se discute una reforma tributaria; y han considerado que un cambio operativo orientado a suprimir la evasión es más provechoso que un incremento de tarifas.¹¹

Pese a los diversos esfuerzos, la búsqueda de eficiencia tropieza con

10 La Misión recomendó suprimir las Juntas, entre otras razones por que "sus decisiones muchas veces son dictadas por el favoritismo. Tales males son inherentes a la determinación de la renta por políticos y otras personas que dependen de ellos para su subsistencia, preocupándose solamente por alcanzar la buena voluntad de amigos y políticos profesionales" [Restrepo 1941, 138].

11 Es normal que los gremios brinden a sus afiliados el servicio de asesoría tributaria. Sus asesores tributarios, en muchas ocasiones exjefes de la Din, han jugado un papel importante en la presión de las organizaciones patronales para buscar legislaciones tributarias favorables a sus intereses.

varios obstáculos. La politización de las instituciones estatales dificulta la aplicación de las normas tendientes a una mayor tecnificación; los grupos económicos se niegan a aceptar la normatividad y su actitud impide el perfecto funcionamiento del sistema, por ejemplo, el examen de los libros de contabilidad es una prerrogativa consignada en la Ley, pero los empresarios logran introducir excepciones en los decretos reglamentarios.¹²

Para el país sería de gran importancia, estudiar los efectos de incluir la evasión como un delito penal. Según las misiones internacionales de los años cincuenta, el sistema de sanciones, en particular la no penalización de la evasión pese a su magnitud,¹³ era una grave deficiencia administrativa; y señalaban que el mayor impedimento era la politización pues ante una acusación por ese delito, el sindicado podía argumentar persecución política.

Los gremios se han opuesto a este tipo de medidas; cuando el gobierno intentó controlar la evasión mediante los movimiento de las cuentas bancarias —en desarrollo de la Ley 75 de 1986— hubo roces entre la dirección de impuestos y la presidencia de Fenalco.¹⁴ Los roces terminaron con los importantes cambios al régimen tributario introducidos por el decreto 634 de 1988; los intermediarios financieros sólo rendirían informes sobre los movimientos de más de \$50 millones y se eliminaba la presunción de ingresos sobre el valor de las consignaciones bancarias.

12 Fenalco se opuso en varias oportunidades a la retención en la fuente, cuando la administración de Rojas Pinilla intentó instaurarla y al expedirse el decreto reglamentario 2933 de 1966, aduciendo deficiencias en la administración tributaria. Véase Fenalco. Acta No. 8, octubre de 1966.

13 El Ciat calculó que la evasión en Colombia era del 4 por ciento del PIB en 1985. El CID [1994], de 2.98 por ciento en 1988 (39.6% del impuesto a las utilidades, 30.54% por el no pago del Iva y 29.9% por salarios). El documento de la Dian, *Normas sobre racionalización tributaria*, que sirvió de base al proyecto de Ley para la reforma de 1995 estimaba que la evasión del impuesto a la renta en 1993 ascendía al 2.45 por ciento del PIB, y a 1.67 por ciento por evasión del Iva.

14 Fenalco, Acta No. 59, abril 28 de 1988, 389. Después, al proponerse en la ley 6 de 1992 el estatuto antievasión que contemplaba entre otras normas sancionables con cárcel el delito por fraude fiscal, la extensión de las sanciones que pueden ser penales a las personas que ayuden, colaboren o sean instrumentos para la realización de conductas fraudulentas, nuevas normas sobre inspección del domicilio del contribuyente, la Presidencia de la Federación objetó el estatuto por considerarlo draconiano [*Revista Comercio* 21, mayo-junio de 1992, Fenalco, 16].

BIBLIOGRAFÍA

- Andi. 1959. *Régimen tributario (análisis y observaciones al sistema vigente y al proyecto de reforma) 1958-1959*, Medellín.
- Andi. 1987. *Memorias del seminario sobre la nueva reforma tributaria de 1986*, Medellín, marzo.
- Alviar, Oscar y Rojas, Fernando. 1985. *Elementos de Hacienda Pública*, Temis, Bogotá.
- Antonetti, Guy (coordinador). 1989. *État, finances et économie pendant la Révolution Française*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Ministerio de Economía.
- Ardant, Gabriel. 1972. *Histoire de L'impôt*, 2 tomos, Fayard, París.
- Ayala, César. 1990-1991. "Discurso de la conciliación. Análisis cuantitativo de las intervenciones de Gustavo Rojas Pinilla entre 1952-1959", *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, 18-19, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Bouvier, Jean y Wolff, Jacques (directores). 1982. *Deux siècles de fiscalité française XIX-XX siècle*, École Pratique des Hautes Études en Sciences Sociales, París VI, París.
- Braudel, Fernand. 1984. "Los juegos del intercambio", *Civilización material, economía y capitalismo, Siglos XV-XVIII*, Tomo II, Alianza Editorial, Madrid.
- Bushnell, David. 1985. *El Régimen de Santander en la Gran Colombia*. Ancora Editores, Bogotá.
- Calderón, Clímaco. 1911. *Elementos de la hacienda pública*, Imprenta La Luz.
- Centro de Investigaciones para el Desarrollo, CID. 1994. *Metodologías aplicadas en la determinación de los márgenes de evasión. Estimaciones globales y por sectores económicos*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, marzo.
- Cruz, Abel. 1966. "Economía y hacienda pública", *Historia extensa de Colombia*, Editorial Lerner, Bogotá.
- Deas, Malcom. 1979. "Los problemas fiscales en Colombia durante el siglo XIX", *Ensayos sobre historia económica de Colombia*, Fedesarrollo, Bogotá.
- Dian. 1993. *Normas sobre racionalización tributaria*, Bogotá.
- Escuela Superior de Administración Pública, ESAP. 1961-62. *La reforma Tributaria de 1960*, Bogotá.
- Elías, Norbert. 1985. *La société de cour*, Flammarion, París.
- Elías, Norbert. 1987. *El proceso de la civilización. Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*, Fondo de Cultura Económica, México.

- Ewald, François. 1986. *L'État Providence*, Grasset, París, 1986.
- Fernández, Eduardo. 1985. *Política fiscal y desarrollo económico: el caso colombiano*, tesis de doctorado, Universidad de Illinois.
- García, Alvaro. 1990. "Impacto distributivo de la política fiscal y de gasto social", *Colombia la deuda social en los 80*, Cecilia López (coordinadora), Informe de la Misión PREALC-OIT. capítulo VI.
- Gillis, Malcolm y McLure, Charles. 1980. *The Colombian Tax Reform and Income Distribution*, Westview Press, Boulder.
- Giraldo, César. 1994. *Estado y hacienda pública en Colombia 1934-1990*, Contraloría General de la República, Bogotá.
- González, Jorge I. 1994. *La política fiscal en Colombia*, Contraloría General de la República, Bogotá.
- Gough, Ian. *Economía política del Estado de bienestar*, Blume, Madrid.
- López G., Luis F. 1992. *La Hacienda y el Tesoro*, Banco de la República, Bogotá.
- Low, Enrique. 1974. "Política fiscal", *Lecturas sobre desarrollo colombiano*, Biblioteca Básica de Colombia, Colcultura.
- Manrique, Rodrigo. 1977. *Las reformas tributarias en Colombia 1886-1974*, Instituto de Estudios Colombianos, Bogotá.
- Palacios, Hugo. 1975. *La economía en el derecho constitucional colombiano*, dos tomos, ANIF, Bogotá.
- Palacios, Hugo. 1984. *Impuesto sobre la renta en Colombia, Compilación cronológica de normas vigentes del impuesto sobre la renta, complementarios y procedimientos*, Dirección de Impuestos Nacionales, Bogotá.
- Pérez, Francisco de Paula. 1931. *Memoria de Hacienda*, Banco de la República, Bogotá.
- Pérez, Francisco de Paula. 1946. *Memoria de Hacienda*, Banco de la República, Bogotá.
- Perry, Guillermo y Cárdenas, Mauricio. 1986. *Diez años de reformas tributarias en Colombia*, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Pinaud, Pierre-François. 1983. *Les receveurs généraux des finances 1790-1865*,
- Pinaud, Pierre-François. 1983. "Les directeurs du Mouvement Général des Fonds (1814-1914)", *États, fiscalités, économies*, Actes du cinquième congrès de l'association française des historiens économistes, 16-18 de junio de 1983, La Sorbonne, París.
- Rivas, José M. 1952. *Asuntos económicos y fiscales*, Banco de la República, Bogotá.
- Rosanvallon, Pierre. 1981. *La Crise de L'État Providence*, Éditions de Seuil, París, 1981

- SAC. 1986. *Revista Nacional de Agricultura* 876, diciembre.
- Salama, Pierre y Valier, Jacques. 1994. *Pauvreté et inégalité dans le Tiers Monde*. Éditions La Découverte, Paris.
- Selowsky, Marcelo. 1979. *A quien beneficia los gastos del gobierno? Colombia un caso para estudiar*, Oxford University.
- Théret, Bruno. 1991. "Le système fiscal, français libéral du XIX siècle: bureaucratie ou capitalisme?", Comité pour L'Histoire Économique et Financière de la France, *Histoire économique et financière de la France. Etudes y documents*, v. III.
- Théret, Bruno. 1992. *Règimenes économiques de l'ordre politique*, PUF, Paris.
- Villaveces, Carlos. 1953. *Política fiscal y reforma tributaria*, Imprenta Nacional, Bogotá.