

CAPÍTULO I

HISTORIA DE LAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA

ALFREDO LEWIN FIGUEROA*

Resumen. Este trabajo tiene por objeto poner de relieve las características principales de las más importantes reformas tributarias realizadas en Colombia. La historia de las reformas, de acuerdo con exposiciones de motivos de proyectos de ley, informes del Congreso y las respectivas memorias de hacienda de cada época, y la manera en que distinguidos hacendistas, ex ministros de Hacienda y profesores han entendido e interpretado las razones, los objetivos y los efectos de las diferentes reformas tributarias, constituyen la principal característica de este trabajo, que puede ser útil para comprender mejor y en un contexto más amplio al puramente legal y técnico, el desarrollo de nuestras instituciones tributarias y las posibilidades y limitaciones de su desarrollo futuro.

Palabras clave: Reformas tributarias, impuestos directos e indirectos, impuestos territoriales, recaudo tributario.

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo no pretende ser completo ni exhaustivo; por el contrario, el alcance de esta reseña debe entenderse apenas como una primera aproximación que posiblemente promueva futuras investigaciones sobre la materia que permitan conocer mejor la historia del país. Sin duda, la historia de las instituciones tributarias en cada época permite aproximarse más a la historia de la sociedad, en cuanto a sus realidades jurídicas, como a sus situaciones y circunstancias económicas y políticas.

* Abogado de la Universidad de los Andes, LLM de la Universidad de Harvard, ex decano de la Facultad de derecho de la Universidad de los Andes, miembro del *International Bar Association (section on business law)*, ex presidente del *Internacional Fiscal Association* —Capítulo de Colombia—, conjuer de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, socio de la firma Lewin & Wills abogados y autor de varias publicaciones.

En la parte final de este documento se incluye un cuadro que se recomienda consultar, ya que permite al lector formarse una clara idea de la evolución histórica de las leyes y medidas adoptadas por los diferentes gobiernos desde 1897 hasta el año 2006. Este cuadro se elaboró tomando como base el que se presenta en el excelente trabajo “La política fiscal en el siglo xx en Colombia” de ROBERTO JUNGUITO y HERNÁN RINCÓN publicado en la obra *Economía colombiana del siglo xx*, editada por Robinson y Urrutia. El cuadro que en este artículo se incluye como anexo 1 adicional, complementa y precisa algunas cuestiones y actualiza el de JUNGUITO y RINCÓN.

2. SIGLO XIX Y PRIMERAS DÉCADAS DEL SIGLO XX

En los primeros años de la República no se modificó casi la estructura fiscal de la Colonia, que consistía esencialmente en impuestos directos tales como el tributo de indios, las medias anatas seculares o eclesiásticas y la bula de cruzadas e impuestos indirectos, como el diezmo aplicado a la agricultura, los quintos reales, que recaía sobre la minería, la alcabala, que se aplicaba a las transacciones de mercancías y el papel sellado. También los estancos y monopolios sobre tabaco, aguardiente y sal constituyeron importante fuente de recursos durante la colonia¹.

El Congreso de Cúcuta de 1821 suprimió la alcabala, el impuesto a la sisa, el tributo indígena, el monopolio de aguardiente y el de naipes, entre otros. En cuanto a los gravámenes al comercio exterior, mantuvo los que existían y redujo los vinculados con el comercio interior. En cuanto al diezmo, se continuó aplicando, como también el monopolio al tabaco.

Mediante la expedición de la ley 30, el Congreso Constituyente de Cúcuta de 1821, por primera vez estableció el impuesto de renta con una tarifa del 10% anual sobre el ingreso producido por la tierra y el capital y en un 2 o 3% sobre ingresos personales. Este impuesto fue sustentado por el primer Ministro de Hacienda del Libertador Simón Bolívar, el señor Castillo y Rada.

Como lo registra la historia, los fundadores de la República se anticiparon a su época y el país no estaba preparado para implantar esa trascendental reforma, menos aún por las luchas políticas, la anarquía y el desgo-

¹ Para una excelente descripción de la estructura fiscal al comienzo de la República y también durante la Colonia, se recomienda la lectura del capítulo III del profesor y ex ministro JUAN CAMILO RESTREPO, *Hacienda pública*, 6ª ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

bierno que caracterizó buena parte del siglo XIX². Destacados dirigentes políticos de la talla de Castillo y Rada, Murillo Toro, Camacho Roldán, Miguel Samper, Aníbal Galindo y Rivas Groot mantuvieron vivo el interés de implantar el impuesto de renta en el siglo XIX, pero solo hasta 1918 comenzó su aplicación en Colombia.

Bajo la administración de Marco Fidel Suárez se estableció mediante la ley 56 de 1918 de manera definitiva en Colombia un impuesto de renta, que al decir de ESTEBAN JARAMILLO: “[...] sentó las bases de la regeneración fiscal de Colombia, estableciendo el impuesto directo sobre la renta de los ciudadanos. Este impuesto, que grava cada uno según su capacidad, que sirve también a un ideal financiero como a un ideal social, que no deja grandes fortunas al margen de las leyes fiscales, que consulta los derechos inmanentes del Estado y las obligaciones primordiales de los ciudadanos y que ha sido y es en todas partes institución de eficacia y potencia incalculables, llegará ser en Colombia, dentro de pocos años, fuente de desahogo fiscal y elemento de gran valía para poner al gobierno en capacidad de darle un impulso vigoroso al progreso del país”³.

Mientras la mayor parte de los ministros de Hacienda de finales del XIX y comienzos del siglo XX consideraban las posibilidades de nuevos recursos mediante el establecimiento o aumento de gravámenes anacrónicos como el monopolio de la sal, el impuesto de timbre, los monopolios estatales o los gravámenes al tabaco y al licor⁴, ESTEBAN JARAMILLO, promotor intelectual y político del impuesto de renta en Colombia, que fue discípulo del profesor SELIGMAN en la Universidad de Columbia de New York y por ello había tenido la oportunidad de conocer la historia del impuesto de renta en los países europeos y en Estados Unidos, publicó su famoso libro *La reforma tributaria en Colombia, un problema fiscal y social*. La influencia que ejerció JARAMILLO en la adopción del impuesto de renta en Colombia fue notoria⁵.

² “La reforma tributaria en Colombia”, capítulo V de la *Historia del impuesto sobre la renta*, editado por don ESTEBAN JARAMILLO en 1918 y reeditado por el Banco de la República en 1956. Este capítulo, que informa sobre el origen del impuesto en Inglaterra y su adopción varios siglos después en Alemania, Francia, Italia, España, Austria, Suiza y Estados Unidos también puede consultarse en el libro *Derecho tributario*, 2ª ed., Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.

³ *Memoria del Ministro del Tesoro al Congreso de 1919*, Imprenta Nacional.

⁴ DEAS MALCOLM, “Los problemas fiscales en Colombia durante el siglo XIX”, en *Ensayos sobre historia económica colombiana*, Bogotá, Fedesarrollo, 1980.

⁵ Se recomienda leer el prólogo escrito por JUAN CAMILO RESTREPO a la obra *Memoria de Hacienda*, de ESTEBAN JARAMILLO, Bogotá, Colección Banco de la República, 1990.

Siguiendo lo que expresa la *Memoria del ministro del Tesoro al Congreso de 1919*, las principales causas de la pavorosa crisis fiscal fueron la guerra mundial de cuatro años que trajo consigo la paralización de las industrias, el alza de las materias primas, restricciones comerciales, la falta de libertad de los mares y el aumento de precio de los transportes. Sin duda la prevalencia de los impuestos indirectos sobre los directos, particularmente aquellos vinculados con el comercio exterior, cuyo volumen de recaudo dependía enteramente del auge o decaimiento de las economías del mundo y de la intensidad misma de las exportaciones y de las importaciones, causaba que las finanzas del Estado fueran muy frágiles.

El impuesto a la renta, como se diseñó originalmente, tenía tarifas muy bajas, carecía de progresividad y su control era muy deficiente. Como característica principal, puede señalarse que la ley 56 de 1918 dividió en tres clases las rentas, para asignarles a cada una tarifa diferencial. En efecto, se clasificaron las rentas en las que provenían del capital, las que provenían del trabajo o industria y las mixtas, es decir, las provenientes del capital combinado con la industria del hombre. A las de trabajo se les asignó la tarifa del 1%, a las mixtas el 2% y a las de capital el 3%. Se consagró una exención inicial mínima para los individuos y también una exención para quienes tuvieran más de dos hijos. Además se prohibió exigir el juramento en las declaraciones y la obligación de exhibir los libros de cuenta y papeles de trabajo.

Siendo ESTEBAN JARAMILLO ministro de Hacienda nueve años después, en 1927, y con la influencia de los trabajos de la Misión Kemmerer, se introdujeron cambios importantes. En efecto, la ley 64 de ese año eliminó la distinción entre los orígenes de las rentas, estableció tarifas progresivas graduadas, las elevó hasta un 8% para las rentas más altas y definió, por primera vez, los conceptos de renta bruta y renta líquida.

Al decir de PERRY y CÁRDENAS, el partido liberal en 1930 y años siguientes, y después de más de veinte años de hegemonía conservadora, procedió a fortalecer los impuestos directos, mediante las leyes 81 de 1931, inspirada en las recomendaciones de la Segunda Misión Kemmerer, 78 de 1935 y 63 de 1936.

El trabajo que adelantó la Comisión Especial de Impuestos de la Cámara de Representantes integrada por distinguidos miembros de ella y los informes redactados por el representante en aquella época, Carlos Lleras Restrepo, reflejan no solamente una defensa del impuesto directo como “el sistema más justo de tributación fiscal [...]”, sino como uno “de los principios doctrinarios arraigado más antiguo en la conciencia del liberalis-

mo colombiano”⁶. En este informe se da cuenta de la abrumadora proporción que existía antes de 1935 de impuestos indirectos y de consumo y de cómo las iniciativas tributarias del gobierno de López Pumarejo, que privilegiaban los impuestos directos, formaban parte principal de la renovación general que el partido liberal propuso en todos los órdenes de la organización económica y política. Además, se desprende del interesante informe el conocimiento enorme que tenía el representante Lleras Restrepo, no solo de los aspectos tributarios de la República, sino también del pensamiento y las tendencias sobre la materia en otros países como Inglaterra y Alemania.

Dicen PERRY y CÁRDENAS, refiriéndose a este período, que se defendió con ahínco la “superioridad” de los impuestos directos en comparación con los indirectos⁷. Respecto a la ley 81 de 1931, describen que esta elevó las tarifas, dispuso el gravamen de las rentas de las sociedades de personas en cabeza de sus socios y de las sociedades limitadas en cabeza de la sociedad, introdujo las deducciones por depreciación, estableció por primera vez un sistema de retención de la fuente (sobre el pago de intereses de la deuda pública interna) y un método indirecto de control de recaudo (el paz y salvo para poder utilizar los servicios notariales y los de la cancillería).

Por lo que toca a la ley 78 de 1935, señalan que esta creó el impuesto de exceso de utilidades y el de patrimonio, con el argumento de que las rentas de capital debían tributar más que las de trabajo y que era más difícil esconder los activos que los ingresos. Además, introdujo un primer intento de coordinación al prever una forma burda de determinación de la renta por comparación de los aumentos de patrimonio de un año a otro (lo que desde entonces se denomina “comparación patrimonial”). En cuanto a la ley 63 de 1936, subrayan que con ella se estableció el impuesto a las herencias y donaciones.

La lectura de la *Memoria de Hacienda* ilustra hasta qué punto el gobierno de la época no solo consideraba mejores los impuestos directos que los indirectos, sino que incluso llegaba a pensar que estos últimos promovían sociedades individualistas y personas egoístas y facilitaban la “entronización” de gobiernos fuertes e inescrupulosos. Al respecto, la siguiente cita ilustra bien lo anterior:

⁶ CARLOS LLERAS RESTREPO, *La reforma tributaria ante la Cámara de Representantes*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1936.

⁷ GUILLERMO PERRY y MAURICIO CÁRDENAS, *Diez años de reformas tributarias*, Bogotá, CID y Fedesarrollo, 1986.

“El impuesto indirecto, por la forma disimulada, o mejor dicho, por la facilidad con que se difunde o transfiere a otras personas en el tráfico económico privado, vuelve egoísta al ciudadano y le hace concebir una noción exagerada de su derecho individual. Por eso los Estados antiguos fueron individualistas fanáticos. Y por eso también en Colombia, en donde el impuesto indirecto ha sido en todo tiempo, hasta ahora, la principal fuente de entradas fiscales, el individualismo rígido crece como planta espontánea, no solamente dentro de los partidos de tradición, sino también dentro de los mismos partidos avanzados. Y es así como, con frecuencia, se ven confundidas unidades de la derecha de estos últimos, con unidades de los primeros, en la defensa agresiva y violenta de un individualismo sin límites. Es que, encerrados como dentro de una inaccesible torre de marfil, no pueden o no quieren darse cuenta de que hacen parte de una comunidad o de una sociedad a la cual le deben todo lo que tienen, y para con la cual tienen deberes nacidos precisamente de aquella relación de casualidad. El individuo aislado no tendría ni personalidad moral, ni menos personalidad económica.

”El impuesto directo, es verdad que produce en el ciudadano una reacción de inconformidad, pero esa misma reacción es benéfica para él y para el Estado. Para él porque le hace abrir los ojos hacia una concepción más elevada y noble de su propia personalidad, determinando en él la formación de una conciencia de sus deberes, crean en él una preocupación e interés por fiscalizar la inversión de sus contribuciones, aspiración e ideal supremo de la verdadera democracia.

”Puede decirse pues, con verdad, y en resumen, que las cargas indirectas facilitan la entronización de gobiernos fuertes e inescrupulosos, por falta de control del ciudadano, y que donde la imposición es directa, el gobierno de la democracia está garantizado, y los caudales públicos correcta y provechosamente invertidos”⁸.

Entre tanto, ALVIAR y ROJAS⁹ describen así el proceso político de formación de la ley 78 de 1935:

“Uno de los primeros pasos de López Pumarejo, al llegar a la presidencia en 1934, estuvo encaminado a buscar el aumento de los ingresos ordinarios del Estado de manera que quedaran robustecidos con los arbitrios extraordinarios introducidos durante el conflicto con el Perú y con

⁸ ESTEBAN JARAMILLO, *Memoria de Hacienda 1935-1936*, Bogotá, Editorial Nueva, pág. 33.

⁹ OSCAR ALVIAR y FERNANDO ROJAS, *Elementos de finanzas públicas de Colombia*, Bogotá, Edit. Temis, 1989.

recaudos adicionales por concepto del impuesto sobre la renta. Cuando la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable los decretos de estado de sitio dictados por el gobierno al respecto (2429 y 2432 de 1934), el presidente López presentó varios proyectos de reforma tributaria a consideración del Congreso Nacional. Estos proyectos buscaban, además de consolidar los ingresos de la Nación en el nivel que habían alcanzado a raíz de la guerra, imprimir progresividad a la estructura tributaria del país mediante el fortalecimiento de los impuestos directos sobre la renta y sobre las sucesiones y donaciones.

”La discusión de la reforma fue amplia y a veces cáustica. En Bogotá se constituyó una asociación de oposición que, acaudillada por los mayores capitales del país, pretendió convocar a todos los estratos sociales bajo el argumento de que los proyectos eran confiscatorios y afectaban por igual a todos los ciudadanos, ricos o pobres. El presidente hubo de intervenir a través de los medios de comunicación para justificar los proyectos denunciando las irrisorias sumas con que los individuos más ricos de Colombia contribuían al presupuesto nacional. Finalmente las reformas fueron aprobadas por el legislativo aunque siguieron siendo reprochadas por los grupos de más altos ingresos”.

Respecto a lo que sucedía antes de la reforma tributaria de 1935, es decir, cuando comenzaba la administración de Alfonso López Pumarejo, que sucedió a Enrique Olaya Herrera, JUNGUITO y RINCÓN¹⁰ lo describen de la manera siguiente:

“En septiembre la nueva administración detalla su nuevo programa económico y social. Del lado fiscal el ministro Soto del Corral critica el presupuesto sometido al Congreso por la administración saliente por encontrarse desequilibrado y presenta proyectos sobre incremento en los impuestos, que consagraron definitivamente en Colombia el impuesto progresivo a la renta. La reforma se complementó con otros dos impuestos directos como el de exceso de utilidades y de patrimonio. Esta tríada de impuestos no solo fortalecieron [*sic*] el recaudo sino que reorientaron [*sic*] la estructura tributaria a favor de los impuestos directos, relegando los ingresos tributarios de aduanas a un segundo plano.

”Los decretos tributarios se promulgan bajo la figura del estado de sitio, lo que llevó a inmensa controversia nacional que se prolongó a lo largo

¹⁰ ROBERTO JUNGUITO y HERNÁN RINCÓN, “La política fiscal en el siglo xx en Colombia”, en *Economía colombiana del siglo xx* (ROBINSON y URRUTIA, eds.), Bogotá, Fondo de Cultura Económica, Banco de la República, 2007.

de 1935. La Corte declaró inexecutable los decretos legislativos sobre impuestos y estos tuvieron que ser sometidos al Congreso como legislación ordinaria”.

Siguiendo lo que expresa la *Memoria de Hacienda* correspondiente a 1935 y 1936, el conflicto con el Perú exigió la compra de toda clase de elementos para la defensa que obligó al Estado a incurrir en empréstitos internos de importante cuantía, que por supuesto tenían que atenderse, pero además el gobierno se interesó, de manera especial en adelantar una política agresiva en el campo educativo y la realización de obras públicas. A su vez, el sistema tributario del Estado hasta 1935 consistía esencialmente en impuestos indirectos y de consumo y de manera muy reducida, en algunos recaudos en renta. De 1923 a 1926, el recaudo proveniente de impuestos de renta solo alcanzó el 2%, de 1927 a 1930 aumentó el recaudo hasta el 6,73% y de 1931 a 1934 apenas osciló entre el 4 y el 5% del total¹¹.

Llama la atención de la *Memoria de Hacienda* el interés en acercarse en materia de impuestos a un criterio de “justicia tributaria”, además de contar con un sistema simplemente eficiente. En la época ya se pensaba que los impuestos indirectos no eran los más apropiados para lograr la justicia tributaria, como lo expresa, de manera elocuente, la siguiente transcripción:

“Los impuestos indirectos tienen muchos y serios reparos, porque gravando los productos independientemente, de la capacidad del contribuyente, imponen una carga onerosa a los ciudadanos pobres en quienes en definitiva se hace recaer, prestándose de esa manera al establecimiento de una casta de verdaderos privilegiados que lo eluden, sin que el Estado pueda remediarlo. De ahí la tendencia de los países bien organizados hacia el establecimiento de impuestos directos, progresivos que constituyen el ideal en materia impositiva, porque con ellos se evita en gran parte el desplazamiento del gravamen, y porque ofrecen la ventaja de afectar a los ciudadanos en proporción a su capacidad económica”.

Pero además, según puede apreciarse de la lectura dicho texto, el sistema vigente con anterioridad a 1935 era injusto, además, porque el impuesto a la renta gravaba de manera similar las rentas que tenían origen exclusivo en el esfuerzo humano y las que provenían exclusivamente del

¹¹ *Memoria de Hacienda 1935 y 1936, op. cit.*

capital y también por su defectuosa reglamentación que permitía escapar a sus efectos prácticos.

La ley 78 de 1935 duplicó las tarifas del impuesto, introdujo el impuesto complementario de patrimonio y creó el impuesto complementario de exceso de utilidades. En cuanto al impuesto al patrimonio, la *Memoria de Hacienda* ilustra lo sensible que fue la controversia en Bogotá. El gobierno hizo sus mayores esfuerzos para demostrar, no solo que era injusto gravar de manera igual las rentas de trabajo y las rentas de capital, sino para convencer que el impuesto al patrimonio, pese a su denominación, no era un impuesto que afectaba el patrimonio o el capital, ya que no tomaba para el Estado parte de él, sino simplemente parte de su rendimiento o renta. La siguiente transcripción da buena cuenta de los planteamientos del gobierno de la época:

“Algunos adversarios de la reforma tributaria, tomando pie en la terminología de la ley «impuesto sobre el patrimonio», han sostenido lo contrario, pero es lo cierto que, así como en la técnica jurídica la naturaleza de un contrato no depende de las palabras con que se le designe sino de las estipulaciones o cláusulas que puedan colocarlo dentro de determinada clase, así también, dentro de la técnica impositiva, para calificar un impuesto, no debe atenderse a la denominación que se le dé, sino a los lineamientos de su contextura, y a los resultados y efectos que pueda producir en su aplicación.

”Así pues, el impuesto al patrimonio establecido en la ley 78 de 1935, sería un impuesto al capital, si fuera posible comprobar que al liquidarlo de acuerdo con la tarifa establecida por el legislador, no solamente absorbe la renta producida por el capital, sino parte de este. Pero, si como fácilmente puede establecerse, con la aplicación simultánea de la tarifa de este impuesto, y la del normal sobre la renta, no se afecta sino una parte muy pequeña y razonable de esta última, habrá que concluir que desde el punto de vista científico, el impuesto al patrimonio que rige en Colombia es un clásico impuesto sobre la renta”.

3. SEGUNDA GUERRA MUNDIAL Y HASTA EL DECENIO DEL SESENTA

Posteriormente y ante los graves efectos producidos por la segunda guerra mundial al comercio internacional, fue necesario acudir a una sobretasa temporal del impuesto de renta en la ley 45 de 1942 y luego a una permanente alza de las tarifas en la ley 35 de 1944.

JUNGUITO y RINCÓN, basados en la *Memoria de Hacienda* del ministro Carlos Lleras Restrepo y refiriéndose a las medidas adoptadas para enfrentar los efectos fiscales en Colombia con motivo de dicho conflicto mundial, dicen que la guerra llevó a la administración Santos a adoptar un programa de ajuste fiscal. Por el lado de los impuestos se eliminó el gravamen a los giros, se prorrogaron otros impuestos, tales como el de la defensa nacional y se crearon nuevos, como el de la retención para financiar las cuotas cafeteras y aquellos para atender la deuda del Tesoro, entre los cuales figuraron impuestos al consumo de algunos artículos.

Desde el punto de vista de la política fiscal, subrayan la forma como se adelantó la reforma tributaria, por medio de facultades extraordinarias. Dicen ellos:

“Desde 1938 sucesivas leyes concedieron al presidente de facultades para actuar en diversos campos de la vida financiera y de la hacienda del país y estas representaban un voto de confianza del parlamento, teniendo en cuenta la problemática planteada por el conflicto internacional. Se argumenta que el artículo 16 de la ley 128 de 1941 revistió al presidente para adoptar «todas las medidas económicas y fiscales que fuesen necesarias para conjurar un eventual desequilibrio fiscal». Según Lleras, basado en la teoría constitucional de las facultades extraordinarias se defendió ante los críticos el uso de las facultades para crear nuevos tributos; además, señala que el uso del instrumento de excepción estaba en la tradición legislativa como las leyes 126 de 1914 y la 69 de 1917, las cuales establecieron impuestos con el uso de facultades extraordinarias. También se mencionan las leyes 99 y 119 de la administración Olaya”.

En cuanto a la evolución del régimen tributario del decenio del cincuenta, época de prosperidad económica del país, entre otras cosas por la bonanza cafetera del primer quinquenio, PERRY y CÁRDENAS expresan que, con objeto de financiar un ambicioso programa de obras públicas y evitar la manifiesta debilidad de las finanzas, el régimen militar de Rojas Pinilla expidió una fuerte reforma al impuesto de renta y al régimen de avalúos catastrales. Esta reforma consagró la “doble tributación”, en cuanto gravó los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas en cabeza de los socios y elevó considerablemente las tarifas para las sociedades. Los recaudos correspondientes a impuestos de renta aumentaron y pasaron de representar el 3% al 4,5 % del producto interno bruto (PIB).

La reforma tributaria de 1953, en efecto, tuvo por objeto proporcionarle al fisco mayores recursos y buscar mayor equidad en la tributación y supuestamente una distribución de la riqueza más justa¹².

De la lectura de los apartes pertinentes de la *Memoria de Hacienda* de la época, en que el Ministerio del ramo fue ejercido por don Carlos Villaveces, merecen ponerse de resalto varios aspectos, entre ellos, que la reforma fue previamente consultada con profesores y expertos en temas tributarios, como FRANCISCO DE PAULA PÉREZ y HERNÁN JARAMILLO OCAMPO. Además, en una de las cuestiones de mayor relevancia tratada en la reforma de 1953, cual fue la relativa al tratamiento tributario de sociedades y socios, que como se sabe, con ella se decidió gravar en cabeza de ambos, se apoyó entre otras en las recomendaciones de un comité de expertos que había sido conformado en 1948, compuesto de Abdón Espinosa Valde-rrama, Manuel A. Alvarado y Leopoldo Lascarro, asesorados además por Jorge Soto del Corral y Jesús María Marulanda.

De acuerdo con la *Memoria de Hacienda*, los doctores PÉREZ y JARAMILLO OCAMPO fueron claramente partidarios de que el gravamen de renta debía imponerse no solo en cabeza de las sociedades, sino también en cabeza de los socios, lo cual puede ilustrarse con este aparte de su informe:

“La mayoría de los tratadistas de hacienda pública consideran que no puede establecerse una identidad jurídica ni económica entre la renta del socio y el ingreso de la sociedad. Para el primero, las ganancias deben considerarse como una renta final, destinada a la satisfacción de sus personales necesidades o a una posterior capitalización a través del mecanismo de las inversiones. En cambio, las sociedades anónimas cumplen una función financiera como instrumento de distribución y reparto de lucros.

”Como hubo de expresarlo el primero de los suscritos al Congreso de 1946:

”El argumento (en contra del gravamen sobre los accionistas) se apoya en una base inaceptable como es la identificación jurídica y económica de la persona social con la persona individual. Ya se dijo que tanto jurídica como económicamente la sociedad y el accionista constituyen dos personas absolutamente diferentes e independientes una de la otra: el accionista como persona individual, y la sociedad, como persona legal; una y otra con patrimonios y rentas absolutamente distintos; con activida-

¹² Al respecto puede consultarse la *Memoria de Hacienda de 1954* del ministro CARLOS VILLAVECES.

des económicas diversas y con facultades para obligarse, para adquirir bienes y para realizar negocios, y para obtener utilidades que no pueden confundirse en forma alguna, por más que es cierto que con las utilidades de la compañía se paguen los dividendos del accionista. La confusión depende indudablemente, en primer lugar, de la impropiedad con que, en el lenguaje ordinario, se habla de bienes, cosas, objetos, especies o rentas, sobre que recae el gravamen, cuando lo cierto es que las rentas o riquezas que se dicen gravadas no tienen otra función que la de servir de base para medir el impuesto, que recae siempre sobre las personas naturales o jurídicas que las obtienen; y en segundo lugar, a que no se tiene un concepto claro de lo que constituye una renta. Hecha la distinción apropiada entre bases de gravamen y sujetos de gravamen, no es difícil ver que deben considerarse tantos sujetos gravables cuantas personas, distintas unas de otras, obtengan renta o enriquecimiento. Y que las rentas no están constituidas esencialmente por las especies con que se pagan, sino que estas especies constituyen renta, no por lo que son en sí, sino por lo que hayan representado, o sea el producto del trabajo, del capital o de una combinación de ambos, producto que es indiferente cuando esté representado por una y otra especie”.

Inclusive, en estas *Memorias de Hacienda*, cuya lectura se recomienda para quienes pretendan profundizar el debate relativo a si los dividendos y las participaciones deben gravarse o no, además de la tributación que recae en las sociedades, se menciona como apoyo del doble gravamen lo expuesto por CARLOS LLERAS RESTREPO en la “Memoria” correspondiente a 1942. Esta controversia ha tenido posteriores desarrollos y sin duda constituye una de las cuestiones que hoy día merece atención y reflexión¹³.

Respecto al período final del decenio del cincuenta y de acuerdo con la ponencia para segunda vuelta en la Cámara presentada por el representante Aurelio Camacho Rueda¹⁴, la Junta Militar de gobierno, constituida a raíz de la caída del gobierno militar, conformó una comisión de expertos tributarios para que propusiera a las cámaras legislativas de la nación —que habían interrumpido su labor por 10 años— un estatuto de impuestos. Esta comisión presentó sus conclusiones a comienzos de 1958, y tras muchas discusiones en el Consejo de Ministros, se convino también con-

¹³ Resulta muy interesante subrayar la lectura del desarrollo histórico del régimen tributario colombiano de sociedades y socios, realizada por HÉCTOR JULIO BECERRA en la ponencia sobre la reforma tributaria de 1986 presentada a las *XII Jornadas de Derecho Tributario. Memorias*, 1987.

¹⁴ *La reforma tributaria de 1960. Historia y análisis de la ley 81 de 1960 reorgánica del impuesto sobre la renta*, t. II, Bogotá, Escuela Superior de Administración Pública.

sultarlo con expertos en la materia de la Universidad de Harvard y asesores de las Naciones Unidas.

El proyecto de reforma final se llevó al Congreso en 1959 y, según lo expresa la correspondiente exposición de motivos, perseguía entre otros objetivos, elaborar una codificación ordenada del cúmulo de disposiciones dispersas contenidas en leyes, decretos legislativos y decretos extraordinarios.

Además se proponía introducir algunas reformas para desgravar las rentas pequeñas y medianas, principalmente las de trabajo, revisar el régimen impositivo de las sociedades tanto nacionales como extranjeras, evitar repercusiones impositivas desfavorables para el desarrollo económico y establecer incentivos tributarios para el país, precisar y aclarar el concepto de renta e incorporar a ellas nuevas bases de gravamen, definir con claridad los contribuyentes y los sistemas de determinación de sus bases gravables, establecer recargos para inversiones especiales, consideradas suntuarias y para terrenos de acción urbana, y adoptar medidas para evitar la evasión fiscal¹⁵.

El Congreso consideró oportuno y conveniente someter el proyecto a un intenso debate público, según lo expresa textualmente así la ponencia del representante Aurelio Camacho y el proyecto de reforma se convirtió en la ley 81 de 1960, aprobada a finales de diciembre de ese año y se constituyó así en una ley reorgánica del impuesto de renta. Esta ley estableció lo relativo a los contribuyentes, las bases de liquidación, las rentas brutas especiales, las deducciones, las rentas exentas, las exenciones personales y por personas a cargo, además de las exenciones personales especiales y las rentas gravables especiales. También reglamentó el impuesto de patrimonio, el de exceso de utilidades, recargos por ausentismo y estableció diversos incentivos tributarios.

La ley 81 de 1960 indudablemente estuvo inspirada en las concepciones cepalinas de moda en aquella época. Los incentivos que se propusieron en el proyecto de ley se ampliaron y las tarifas se redujeron con motivo de la discusión de la iniciativa en el Congreso. Esta reforma fue reglamentada mediante el decreto 437 de 1961 y en ejercicio de facultades extraordinarias otorgadas por la ley 81 de 1960, se dictó un estatuto de procedimiento mediante el decreto 1651 de 1961.

PERRY y CÁRDENAS expresan que la ley 81 de 1960 constituyó una ruptura en el proceso de consolidación de un régimen tributario progre-

¹⁵ *Op. cit.*, t. I, 1961.

sivo y que los recaudos reales del impuesto se redujeron de manera importante pasando del 4,4% del PIB en el quinquenio 1956-1960 al 3,5% en el quinquenio siguiente¹⁶.

Entre tanto, ALVIAR y ROJAS describen así la reforma tributaria de 1960:

“La importancia de esa reforma no estriba en el aumento de los recaudos por concepto de impuesto sobre la renta ni en la consiguiente atenuación del déficit fiscal y de las presiones inflacionarias que de él se derivan. Por el contrario, la relación entre el producto del impuesto y la producción de la economía nacional descendió en los años inmediatamente siguientes, para solo recuperarse a partir de 1966-67, gracias a las reformas que entonces se le hicieron al tributo a efectos de ampliar su base y de controlar la evasión (ley 63 de 1967, decr. 1366 de 1967). En general, los dos primeros gobiernos del Frente Nacional vivieron una época de penuria fiscal, atenuada apenas por préstamos de organismos internacionales a los que haremos referencia más adelante.

”El lugar distinguido de la reforma del primer gobierno del Frente Nacional se debe a sus virtudes conceptuales y legislativas, al hecho de que hubiera sido esta la última gran reforma aprobada por el Congreso, a la orientación intervencionista que imprimió a la estructura del impuesto sobre la renta y al hecho de que fue ella expresión del pensamiento fiscal y económico predominante en aquella época”.

También dicen ALVIAR y ROJAS que:

“La ley 81 de 1960 sobre impuesto a la renta ha sido tal vez la norma tributaria más juiciosamente madurada de las últimas décadas y quizás la más armónica e integral codificación positiva de toda la historia fiscal del país. Estas virtudes aseguraron la aceptación ciudadana de la reforma aunque, como veremos, los contribuyentes encontraron bien pronto vías de elusión y evasión del gravamen a su cargo, principalmente a través de las normas sobre incentivos fiscales. De manera que, si bien la aceptación general de una política impositiva contribuye a la observancia de la norma, de ninguna manera la garantiza; el cumplimiento de la obligación tributaria requerirá, en todo tiempo y lugar, de una eficiente

¹⁶ Para conocer y evaluar al detalle y con profundidad el alcance de esta reforma se recomienda consultar de tres primeros tomos, de *La reforma tributaria de 1960, op. cit.* El tomo I contiene lo relativo a la labor de la rama ejecutiva, el II, la labor de la rama legislativa, y el III, documentos correspondientes al ciclo de conferencias de expertos tributaristas que participaron en la preparación y discusión parlamentaria del proyecto de ley.

administración de impuestos que vigile y tapone las grietas por donde se cuele la insaciable imaginación evasora de los contribuyentes.

”Pues bien, la aceptación de la reforma de 1960 se debió al proceso participativo y abiertamente deliberante que se siguió para su adopción. A más de ser ella la última gran reforma expedida por el Congreso Nacional, fue fruto de pacientes estudios y prolongadas audiencias y discusiones. En 1958 se había establecido la Comisión de Codificación, que en el curso de los dos años siguientes habría de escuchar las opiniones e indicaciones de asociaciones gremiales, de organismos económicos públicos y privados, de asesores de las mayores compañías de auditores y de asesores contables y tributarios, de los más destacados estudiosos colombianos de las finanzas públicas y de dos misiones internacionales, la de la Cepal y la de la Serie Tributaria Mundial (*World Tax Series*) o misión de la Universidad de Harvard”.

JUNGUITO y RINCÓN, refiriéndose al decenio del sesenta, dicen que la carga tributaria del gobierno descendió durante la primera mitad y que la explicación más ampliamente compartida sostiene que la ley 81 de 1960 redujo los recaudos, ya que disminuyó apreciablemente las tarifas para los ingresos del trabajo. La ley, según ellos, erosionó los recaudos porque bajó las tarifas a ingresos inferiores, permitió dividir los ingresos con cónyuges, aumentó la deducción de costos a pagos de ejecutivos, creó mayores incentivos tributarios a industrias básicas y a exportaciones y permitió compensar pérdidas a los agricultores.

Merece subrayarse que con motivo del deterioro de las finanzas el gobierno presidido por Guillermo León Valencia y su ministro de Hacienda, Carlos Sanz de Santamaría, presentó un proyecto de ley a consideración del Congreso que terminó con la expedición de la ley 21 de 1963, que le otorgó muy importantes y amplias facultades extraordinarias al gobierno, entre otras para establecer, por primera vez en el país, impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados. Este es el origen del entonces llamado impuesto de ventas, que con el tiempo se transformó en el actual impuesto al valor Agregado, de enorme importancia en las finanzas públicas del país.

La ley 21 de 1963 facultó al gobierno para establecer, como se dijo, un impuesto a las ventas con tarifas que debían fluctuar entre el 3% y el 10%, y la ley misma consagró que quedaban exceptuados los artículos alimenticios de consumo popular, los textos escolares, las drogas y los artículos que se exportaran.

La lectura de la exposición de motivos del proyecto que se convirtió en la ley 21 de 1963 verdaderamente ilustra la situación precaria de las finanzas públicas de la época y de la estructura tributaria vigente y constituyó una enérgica propuesta para aumentar los gravámenes indirectos, en particular mediante la creación del impuesto a las ventas; en ella aparece evidente una clara defensa de las virtudes de dicho gravamen, no solo para ampliar el número de contribuyentes y distribuir así de manera más equitativa la carga tributaria, sino que inclusive se sostiene que la tendencia moderna se orientaba definitivamente en muchos países a su adopción y se presentó como un impuesto “progresivo”, en la medida en que afectaba mayormente a quienes por tener ingresos más elevados podían destinar sumas mayores para gastos de consumo¹⁷.

La ley 21 de 1963 no solo creó también la Junta Monetaria, sino que estableció una sobretasa del impuesto de renta del 20% por dos años y aumentó en un 30% la tarifa de los impuestos sobre masa global hereditaria, y además concedió amplísimas facultades tributarias al gobierno de la época.

En desarrollo de tales facultades, el gobierno estableció en Colombia el impuesto a las ventas mediante el decreto 3288 de 1963¹⁸.

En julio de 1967 el Congreso también le concedió facultades al gobierno por un breve lapso de 24 horas para reformar las disposiciones vigentes en materia de impuestos de renta, masa global hereditaria, donaciones y asignaciones y, sobre todo, para dictar normas de control de evasión y fraudes fiscales; así se dictó el decreto ley 1366.

Este decreto suscitó muchas críticas, dificultades y polémicas, y ello obligó a expedir una nueva ley, la 63 de 1967 que procuró enmendar los errores cometidos al decreto 1366 de dicho año sin separarse del objetivo inicial de lucha contra la evasión y el fraude los impuestos.

JUNGUITO y RINCÓN se refieren así al decreto 1366 de 1967 y a la ley 63 del mismo año:

¹⁷ “Proyecto de ley 11 de 1963. Exposición de Motivos”, en *Historia de las leyes*, t. xxii, Bogotá, Imprenta Nacional, 1983.

¹⁸ Las principales normas que deben consultarse para comprender la evolución de este impuesto en Colombia son los decretos 3288 de 1963, 1988 de 1974, 1988 de 1974, 3541 de 1983, las leyes 50 de 1984 y 75 de 1986, el decreto 624 de 1989 y las leyes 49 de 1990, 6ª de 1992, 223 de 1995, 488 de 1998, 633 de 2000, 788 de 2002, 863 de 2003 y 1111 de 2006.

“Las normas contra la evasión se crearon mediante el decreto 1366 de 1967, expedido en el último día de vigencia de las facultades de emergencia fundamentada en la ley 28 de 1967. Las normas incluyeron aspectos como la repatriación de capitales, el control a las utilidades en enajenación de activos, la no deducibilidad de ingresos vitalicios, la deducción de intereses solo cuando había causalidad, un límite a deducciones en prestación de servicios profesionales y la deducción de costos de servicios contra el número de identificación tributaria.

”La reacción a la expedición del decreto fue negativa, al punto que el gobierno tuvo que convenir en el Congreso un conjunto de enmiendas, que lo terminaron por debilitar. Las modificaciones al decreto se consolidaron en la ley 63/67, que hizo deducibles los aportes a pensiones y todos los gastos reparaciones locativas, la limitación a la causalidad de intereses se amplió al conjunto de actividades utilizadas para generar el ingreso, se eliminó el límite a pago de intereses de vivienda, se modificaron las normas exigidas a profesionales, a la Iglesia y la contabilidad para agricultores, se introdujo, a iniciativa del Congreso, dos amnistías: una en la mora de pago de impuestos y otra sobre pasivos no incluidos en declaraciones, y finalmente, se establecieron nuevas rentas exentas sobre ingresos percibidos en el extranjero y para la reforestación”.

No debe dejar de mencionarse en esta breve reseña histórica lo relativo a la implantación del régimen de retención en la fuente a los salarios:

“El segundo gran pilar de la estrategia fiscal fue el establecimiento del sistema de retención en la fuente sobre los ingresos, recomendación que había sido formulada por la Misión Taylor. Para respaldar jurídicamente el decreto sobre retención en la fuente se utilizó inicialmente legislación anterior que daba la potestad al gobierno de establecer retenciones y anticipos y que no se había instrumentado como eran el artículo 134 de la ley 81/60 y el 99 del decreto-ley 1651/61. El Consejo de Estado falló dos veces en contra del respaldo jurídico dado a los decretos sobre retención, lo que nuevamente exigió al ejecutivo someterlo al Congreso. Finalmente, la retención en la fuente fue aprobada mediante el artículo 2º de la ley 38/69. Este sistema fue uno de los factores que contribuyó a la significativa elevación de los ingresos tributarios del gobierno en ese período”.

4. LAS ÚLTIMAS DÉCADAS DEL SIGLO XX

A pesar que las finanzas públicas marchaban relativamente bien, el gobierno de Lleras Restrepo consideró conveniente emprender un estu-

dio del régimen fiscal y fue así como se escogió a la Universidad de Harvard y al profesor RICHARD MUSGRAVE para adelantarlos. Dicho estudio dio origen al informe presentado en 1969, que tuvo enorme influencia en la reforma adoptada cinco años después, al comenzar el gobierno de Alfonso López Michelsen.

En los primeros años del decenio del setenta se consolidó gradualmente lo relativo a retenciones en la fuente sobre salarios y dividendos en virtud de la ley 38 de 1969. Las leyes 5ª y 6ª de 1973 ampliaron las exenciones personales y deducciones y transitoriamente se estableció renta presuntiva para el campo mediante la ley 4ª de 1973. Sin embargo, como lo anotan diversos comentaristas de la época, poco hizo la administración Pastraña para enfrentar las cuestiones de fondo que afectaban ya la estructura tributaria del país, a pesar de que se contaba con el estudio de la misión Musgrave.

En 1974 el gobierno, presidido por Alfonso López Michelsen, mediante el uso de la emergencia económica realizó una reforma tributaria fundamental, cuyos criterios esenciales fueron influidos por los estudios de tres misiones internacionales¹⁹.

PERRY y CÁRDENAS expresan lo siguiente sobre dicha reforma:

“[...] la reforma de 1974 significó una ruptura con la concepción que orientó el régimen entonces vigente, que databa de 1960. Este régimen se inscribía en doctrinas que asignaban al monto de la inversión privada el rol estelar en el proceso de desarrollo económico y se afincaba en el convencimiento de que los «incentivos» tributarios constituían un poderoso instrumento para incrementar los niveles de inversión. La reforma del 74 se orientó más bien por principios de equidad y de recaudo, bajo una concepción del proceso de desarrollo que no desconoce la importancia de la inversión privada, pero que reconoce también la de otros factores —entre ellos la inversión pública y el gasto social— y que encuentra que existen instrumentos más efectivos que los «incentivos» fiscales para promover la inversión privada”.

¹⁹ En particular,

— M. TAYLOR *et. al.*, *Fiscal Survey of Colombia*, Johns Hopkins Press, Joint Tax Program of OAS and the IDB, Baltimore, 1965.

— R. BIRD, *Taxation and Development, Lessons from the Colombian Experience*, Harvard University Press, 1970.

— R. MUSGRAVE y M. GILLIS, *Fiscal Reform for Colombia*, International Tax Program, Harvard University, 1971.

La reforma tributaria de 1974 modificó las tarifas y sustituyó el sistema de exenciones personales del impuesto de renta por el de descuentos, estableció de manera generalizada el impuesto de ganancias ocasionales, introdujo ajustes parciales por inflación, estableció el régimen de renta presuntiva mínima, unificó el tratamiento tributario de las sociedades y también unificó las tarifas, modificó las tasas del impuesto de remesas, liberalizó el régimen de depreciación y conservó muy poco de los incentivos especiales de la ley 81 de 1960.

En cuanto al impuesto a las ventas, la reforma de 1974 elevó las tarifas, reclasificó los productos, consagró diversas tarifas según la composición del gasto por estratos de ingreso, incluyó dentro de la base una serie de servicios, introdujo aspectos del método de valor agregado y perfeccionó el sistema de descuentos y devoluciones de los impuestos pagados en las compras²⁰.

También los decretos iniciales de la reforma consagraron modificaciones importantes a la ley procesal, que fueron declarados inexecutable por la Corte Suprema²¹.

ALVIAR y ROJAS subrayan, entre otros, los siguientes aspectos de dicha reforma:

“Quizás los instrumentos que mejor plasmaron la filosofía de la reforma del 74 lo fueron la renta presuntiva sobre el patrimonio y la abolición del régimen de incentivos. Ambos son mecanismos destinados a extender el ámbito de la tributación a todos aquellos que obtienen rentas y según su nivel de rentas. Y esa fue justamente la orientación predominante de la reforma: gravar naturalmente a todas las personas naturales o jurídicas, independientemente de su contribución al desarrollo económico y en general, con abstracción de las demás políticas sociales y económicas del Estado. Neutralidad estatal frente a la asignación de los recursos y elevación de estos fueron los propósitos prioritarios del año 74 y ambos confluyeron en la búsqueda de una base tributaria más amplia, que cobijara por igual a todas las personas que incurrieran en el hecho gravable”.

²⁰ Para conocer el recuento histórico de las principales normas que se han referido al impuesto a las ventas en Colombia y las principales modificaciones a través del tiempo, se recomienda la lectura del trabajo HÉCTOR JULIO BECERRA BECERRA, “Recuento histórico de las reformas tributarias en Colombia”, en *Memorias de las XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 2007.

²¹ Al respecto merece lectura especial la Sentencia de la Corte Suprema de fecha 31 de octubre de 1974, que declaró inexecutable algunas de las normas sustantivas contenidas en el decreto 2053 de dicho año, mediante el cual se tomaron las principales medidas de la reforma.

Y sobre los efectos en el recaudo al final la reforma no produjo los aumentos esperados. Si bien al comienzo el producto del impuesto sobre la renta se elevó, a partir del segundo año de vigencia de la norma cesó el atractivo de la amnistía que había movido a muchos ciudadanos a poner en orden sus cuentas con el Estado. Además, el crecimiento de la tasa de inflación en los años siguientes impuso a los contribuyentes tarifas considerablemente elevadas de tributación, lo que dio lugar a una reacción generalizada en términos de elusión y evasión del gravamen sobre la renta.

A finales del decenio del setenta, mediante las leyes 54 de 1977 y 20 de 1978 se hicieron importantes reformas a las disposiciones de 1974, se disminuyeron las tarifas de renta, se redujo sustancialmente el alcance de los impuestos a las ganancias ocasionales, se consagraron amnistías, se establecieron exenciones y se aumentaron los descuentos, hasta el punto de que PERRY y CÁRDENAS las denominan las "contrarreformas de 1977 y 1979". La década del ochenta comenzó con una reducción significativa de los ingresos tributarios, los cuales pasan de representar aproximadamente un 9,0% del PIB en 1980 a un 6,8% en 1984.

En 1982 el gobierno de Belisario Betancur decretó la emergencia económica y expidió una reforma tributaria que la Corte Suprema declaró inexecutable en su mayor parte²². Como resultado, el Congreso expidió las leyes 9ª y 14 de 1983, las cuales redujeron las tarifas, extendieron el régimen de renta presuntiva a las sociedades limitadas y asimiladas y se establecieron normas de control de evasión. Se introdujo también una nueva presunción general sobre ingresos brutos, según la cual la renta líquida no podía ser inferior al 2% de los ingresos, se crearon estímulos a la capitalización y se amplió el descuento por dividendos recibidos por accionistas de sociedades anónimas abiertas²³.

La ley 9ª de 1983 facultó también al gobierno para modificar el impuesto a las ventas, con la única restricción de no gravar los bienes exentos ni exceder del 35% las tarifas. En desarrollo de estas facultades se reestructuró integralmente el impuesto a las ventas, que se convirtió en un tributo al valor agregado.

²² Para una revisión detallada de las sentencias de revisión constitucional de los decretos de emergencia se recomienda consultar revista 27 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, septiembre de 1983.

²³ Comentario y críticas de estas reformas pueden consultarse en PERRY y CÁRDENAS, *Diez años de reformas tributarias en Colombia, op. cit.*, 1986.

Debe acentuarse también de este período que en desarrollo de las recomendaciones de la Misión Bird-Wiesner, la administración Betancur logró la aprobación de la ley 14 de 1983, que fortaleció la tributación municipal y departamental²⁴. Indudablemente esta norma constituyó una muy importante actualización del régimen tributario de los órganos territoriales, que en buena medida continúa hoy vigente, con algunas modificaciones²⁵.

La reforma tributaria de 1986 realizada por el Congreso mediante la ley 75 amplió la base gravable del impuesto de renta y redujo tarifas. En efecto, para las personas naturales estableció una tarifa máxima del 30%, y el 96% de los asalariados quedaron por fuera de la tributación directa, lo que significó una reducción de tarifas que efectivamente representó una disminución drástica para todos los contribuyentes, de altos, medianos y bajos ingresos²⁶.

En cuanto a las sociedades, se unificó la tarifa al 30% a partir de 1989. El proyecto pretendía que esta fuera la tarifa desde 1986, pero ciertos beneficios que el proyecto original no contemplaba, como por ejemplo la deducción de intereses a la vivienda, obligó a mantener unas tarifas del 33% para 1986, 32% para 1987 y 31% para 1988.

Para las sociedades limitadas, la ley 75 de 1986 implicó un aumento de tarifa, pero en el conjunto sociedad-socio se hizo una notable disminución neta de la carga impositiva, ya que se eliminó el gravamen en cabeza del socio. Los dividendos y las participaciones quedaron exentos del impuesto de renta, y esta cuestión, sin duda, es una de las características principales de la reforma de 1986. La tributación del conjunto sociedad-socio se redujo al 30% frente a tasas efectivas superiores al 60% antes de la ley 75 de 1986.

²⁴ Para una adecuada ilustración sobre los antecedentes de esta ley, su exposición de motivos y la discusión en el Congreso, se recomienda la lectura correspondiente en *Historia de las leyes, Legislatura de 1983*, Bogotá, t. I, 1984.

²⁵ Sobre esta materia se recomienda la lectura de LUCY CRUZ DE QUIÑONES, "Régimen tributario departamental y municipal" en las *Memorias de las XVII Jornadas de Derecho Tributario*, Bogotá, ICDT, 1993 y JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ, "Tributos territoriales", comentarios sobre la reforma tributaria de 1998 en materia de impuestos territoriales, en las *Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Bogotá, ICDT, 1999.

²⁶ Al respecto, sobre esta y otras cuestiones de la reforma tributaria de 1986 puede consultarse a LUIS FERNANDO ALARCÓN, *Memorias al Congreso Nacional*, Minhacienda, agosto 1986-julio 1987.

Otra característica básica de la reforma de 1986 fue la consagración de la exención parcial de los rendimientos financieros en la proporción que corresponde a inflación, y en forma simétrica se consagró que no habría deducción del componente inflacionario de los intereses.

Además, la ley 75 de 1986 se recuerda por el fortalecimiento que hizo de las retenciones en la fuente, la eliminación de la declaración para la mayor parte de los asalariados y la reducción del universo de contribuyentes y declarantes, en general. También por las facultades que otorgó al presidente de la república para adoptar medidas tendientes a desligar la determinación del impuesto sobre la renta de los efectos de la inflación y para reformar el procedimiento.

La reforma tributaria de 1986 aprobada por el Congreso de la República, a diferencia de la mayoría de las anteriores, que se adoptaron mediante el ejercicio de facultades extraordinarias, modificó de manera profunda el régimen de impuesto de renta y fueron notorios no solo sus efectos positivos en el recaudo principalmente en sus primeros años —aun descontando lo concerniente a las amnistías— sino también su influencia, en el sentido de que se recuerda esa reforma como una en que se avanzó significativamente en el diseño de un sistema más simple y efectivo²⁷.

A partir de 1986 el Congreso de la República ha aprobado ocho reformas tributarias, la de 1990, 1992, 1995, 1998, 2000, 2002, 2003 y 2006, las cuales tuvieron entre sus objetivos principales aumentar los ingresos tributarios y mejorar las finanzas públicas a corto plazo, deterioradas en buena medida por el aumento desmesurado del gasto público y por la crisis económica y política de la última parte de la década del noventa.

La reforma de 1990, que se concretó en la ley 49 expedida el 31 de diciembre de ese año, se inscribe en una serie de normas nuevas orientadas al proceso de modernización y apertura comercial, proceso iniciado durante el gobierno Barco y proseguido claramente por la administración Gaviria. Entre los principales objetivos y medidas de esta reforma pueden señalarse el fomento al ahorro y el mercado de capitales, para lo cual se excluyó a los fondos comunes y de valores de inversión del impuesto de renta y se desgravó la utilidad obtenida en la enajenación de acciones por medio de la bolsa, el estímulo mediante amnistías a la repatriación de capitales, la sustitución de ingresos tributarios externos por ingresos

²⁷ Para consultar documentos, estudios y antecedentes de la ley 75 de 1986 se recomienda consultar de la revista 33 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, febrero de 1987.

de carácter interno, la ampliación de la base mediante amnistías, eliminación de algunas exenciones en IVA y aumento de la tarifa de este del 10% al 12%. También, se redujeron las tarifas de renta y remesas para la inversión extranjera, se liberaron de gravamen gran cantidad de posiciones arancelarias y se estableció una reducción gradual de los aranceles bien significativa. También merece subrayarse de este período las normas y medidas tendientes a reflejar los efectos de la inflación en la tributación.

En cuanto a la reforma de 1992, durante la administración del presidente Gaviria esta tuvo por objeto asegurar el equilibrio de las finanzas públicas y pretendió aumentar los recaudos, simplificar la estructura tributaria, aumentar la base y reforzar el control sobre la evasión tributaria. Esta reforma eliminó el impuesto al patrimonio, disminuyó el impuesto de renta y remesas a las empresas extranjeras e incluyó nuevos servicios como gravados con el IVA. Además consagró un aumento gradual en el tiempo de la tarifa del IVA del 12 al 14%. Para fortalecer el recaudo, la ley 6ª de 1992 creó una contribución especial del 25% del impuesto de renta y una contribución, también por cinco años, a la explotación de petróleo, gas, carbón y ferróniquel. Además autorizó la emisión de bonos de desarrollo social y seguridad interna, como inversión forzosa, equivalente al 25% de impuesto de renta de 1992, disposición que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional²⁸. Con este fallo la Corte también le ordenó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público reintegrar, en un término no superior a seis meses, la totalidad de las sumas recaudadas por concepto de la aplicación de la norma declarada inexecutable.

En 1995, bajo la administración Samper, la ley 223 de 1995 tuvo como propósito mantener el equilibrio de las finanzas públicas, aumentar para ello los ingresos corrientes y proporcionar mayor neutralidad, equidad y eficiencia en la estructura tributaria. Así, incluyó nuevos contribuyentes, aumentó la tarifa de renta del 30 al 35%, pero al mismo tiempo suprimió la contribución especial del 25%, se incluyeron dentro de la tarifa general del IVA bienes y servicios antes gravados a tarifas preferenciales y se aumentó la tarifa del IVA al 16%²⁹. Además se reformó el impuesto a la gasolina y al ACPM. Además, redujo gradualmente la contribución especial

²⁸ Sent. Corte Const. C-149 de 1993.

²⁹ De acuerdo con FABIO SÁNCHEZ y SILVIA ESPINOSA en *Impuestos y reformas tributarias, 1980-2003*, documento Cede-Uniandes 2005-febrero 2005, a partir de 1995 el IVA sobrepasó en cuanto a recaudo se refiere al impuesto de renta. Los recaudos de IVA pasaron de representar un 1,8% del PIB en 1980 a un 5,7% en 2003.

que para las industrias extractivas se había establecido en la ley 6ª de 1992 y reformó parcialmente lo relativo al régimen de tributos territoriales de licores y cigarrillos.

Entre otras medidas, debe mencionarse también que la ley 223 creó un régimen voluntario de estabilidad tributaria hasta por diez años a cambio de dos puntos adicionales en el impuesto de renta, consagró saneamientos (amnistías parciales) y sustituyó la exención del factor prestacional por un 30% sobre todos los pagos laborales. Además, limitó la exoneración de aportes a fondos de pensiones y de cesantías al 20% del ingreso tributario anual.

Ya en 1998, bajo la presidencia de Andrés Pastrana, la reforma claramente tuvo por objeto generar nuevos recursos para reducir el déficit fiscal de las finanzas públicas³⁰, para lo cual extendió la base de bienes y servicios gravados con el IVA y estableció una contribución del dos por mil sobre las transacciones financieras”, denominada posteriormente “gravamen a los movimientos financieros para fortalecer el sector financiero y colaborar con la reconstrucción del Eje Cafetero. La ley 488 de 1998 contempló también una reducción de la tarifa del IVA a partir de 1999 al 15%, eliminó la renta presuntiva sobre patrimonio bruto y concedió un beneficio de auditoría de seis meses si el impuesto de 1998 aumentaba en más de un 30% frente al año anterior.

5. COMIENZOS DEL SIGLO XXI

En el año 2000, es decir, iniciando nuevo siglo, el Congreso aprobó una nueva reforma mediante la ley 633, que persiguió continuar con el fortalecimiento del sector financiero y simplificar el sistema tributario. Se hizo así permanente y aumentó el impuesto a los movimientos financieros del 2 al 3 por mil, que había sido consagrado temporalmente mediante el decreto 2331 de 1998, en desarrollo del estado de emergencia económica y para mitigar la grave situación del sector financiero. La ley 633 aumentó también la tarifa del IVA al 16% y se incluyeron nuevos bienes y servicios en la base de él. También aumentó la renta presuntiva sobre patrimonio líquido al 6% y concedió un beneficio especial de auditoría por

³⁰ Para quien está interesado en profundizar el tema de finanzas públicas de este período se recomienda consultar los seis tomos que contienen el informe de la Comisión de Racionalización del Gasto y de las Finanzas Públicas, cuyo coordinador fue el ex ministro y profesor Gabriel Rosas Vega.

inclusión de activos en moneda extranjera y permitió la conciliación de procesos contenciosos y terminación por mutuo acuerdo de procesos gubernativos.

A finales del año 2001 conformaron el gobierno Pastrana Arango y el ministro Juan Manuel Santos un grupo de trabajo conocido como la Misión del Ingreso Público con el propósito de elaborar un conjunto de estudios y recomendaciones para preparar una reforma estructural al sistema tributario colombiano. En materia de renta, la Misión recomendó, entre otros aspectos, reducir las tarifas y ampliar la base mediante la eliminación de beneficios y tratos preferenciales. En cuanto a IVA, se propuso reducir el número de tarifas y también ampliar la base, además de eliminar tratamientos especiales.

La Misión también recomendó racionalizar y simplificar las contribuciones parafiscales, reducir el impuesto a las transacciones bancarias y racionalizar y fortalecer los impuestos departamentales y municipales³¹.

Para consultar con mayor detalle cada uno de los temas y algunos de los trabajos presentados a la Misión, se recomienda la lectura del libro editado por el Banco de la República y Fedesarrollo³².

En medio de una circunstancias económica compleja y comenzando el gobierno de Álvaro Uribe, aprobó el Congreso de la República la ley 788 de 2002, que corresponde en su mayor parte a la aprobación del proyecto de ley presentado por el gobierno. Siguiendo a JUAN PABLO GODOY³³:

“En materia de tributación sobre las ganancias, la reforma amplía el universo de contribuyentes, declarantes y personas naturales agentes de retención, señala requisitos adicionales para algunos contribuyentes del régimen especial, amplía el alcance de la retención en la fuente, hace más gravoso el tratamiento de las rentas de trabajo, establece una sobretasa a cargo de los contribuyentes declarantes, prolonga la vigencia del denominado beneficio de auditoría, consagra una amnistía para activos poseídos en el exterior, limita la utilización de ingresos no gravados, costos, deducciones y rentas exentas, elimina descuentos tributarios, introduce

³¹ Misión del Ingreso Público, “Informe del Consejo Directivo”, en *Cuadernos Fedesarrollo*, núm. 10, abril 2003.

³² *Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia* (RICHARD BIRD, JAMES M. POTERBA y JOEL SLEMRD (eds.), Bogotá, Banco de la República y Fedesarrollo, 2006.

³³ JUAN PABLO GODOY, “Análisis de la reforma tributaria de 2002”, ponencia *XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Bogotá, febrero de 2003.

modificaciones en el sistema de ajustes por inflación, limita la facultad de utilizar pérdidas fiscales, introduce presunciones de ingresos, implanta una regulación exhaustiva sobre precios de transferencia y pagos al exterior a paraísos fiscales y endurece las disposiciones sobre renta presuntiva.

"[...]

"En contravía del propósito anunciado por el gobierno, la ley consagra nuevas actividades generadoras de rentas exentas y descuentos tributarios vinculados a sectores de interés para el desarrollo económico y social del país, en línea con ciertas políticas gubernamentales, que requerirán un seguimiento continuo para evaluar su sostenibilidad.

"[...]

"Las principales modificaciones legislativas producen como resultado un sistema de imposición a las ganancias más intrincado y casuista, en el que prevalecen criterios de eficiencia en el recaudo, sin mayor simplicidad en el proceso de determinación y con un importante sacrificio de la equidad".

"El régimen tributario aplicable a las rentas de trabajo se hace más gravoso con la expedición de las medidas contenidas en los artículos 15, 17 y 84 de la ley 788 de 2002".

"[...]

"Las dos grandes innovaciones introducidas por la reforma tributaria son las concernientes al sistema de listas negras de paraísos fiscales, para efectos de dar un tratamiento especial a los pagos hechos hacia tales jurisdicciones y la deducibilidad de los mismos para el residente que los incurre desde Colombia, y la regulación integral del sistema de precios de transferencia para efectos del impuesto sobre la renta".

En 2003 aprueba el Congreso la ley 863, la cual tuvo como finalidad primordial superar la crisis económica y la disminución del déficit fiscal. Es interesante anotar que pocos meses antes, el gobierno de Álvaro Uribe había sufrido una derrota respecto al referendo convocado, con el cual se pretendía atenuar el efecto de algunos gastos de gran importancia en las finanzas públicas y la Corte Constitucional acababa de declarar inconstitucional la norma que había aprobado gravar con IVA el 2% la mayoría de los bienes y servicios excluidos de aquel³⁴.

³⁴ Sent. C-776 de 9 de septiembre de 2003. M. P. Manuel José Cepeda. En opinión del autor, esta es una de las sentencias más importantes que debe ser consultada por quienes quieran conocer y profundizar el tema del desarrollo y los principales planteamientos de principios constitucionales tributarios efectuados por la Corte Constitucional desde 1991.

El proyecto de reforma tributaria del gobierno señaló los siguientes, como los más importantes objetivos de la iniciativa:

Gravar con el impuesto sobre la renta las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y de riesgos profesionales, utilizando para el efecto el tratamiento fiscal predicable a los salarios, reducir la exención prevista para las rentas de trabajo, que pasaría del 25% al 20%. Además se pretendió aumentar en forma permanente la sobretasa en el impuesto sobre la renta del 5% al 10% y trasladar a las cooperativas y otras entidades del régimen tributario especial al régimen normal del impuesto sobre la renta.

También “se proponía acelerar el marchitamiento de los beneficios fiscales por ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, elevar la tarifa general del IVA del 16% al 17%, eliminar en el IVA la tarifa especial del 7%, trasladar todos los bienes y servicios gravados con ella a la tarifa del 17%, trasladar a la calidad de excluidos los bienes que en la ley 788 de 2002 se habían señalado como exentos del IVA y además implementar un nuevo conjunto de disposiciones para combatir la evasión”³⁵.

La ley 863 de 2003 amplió la base gravable del impuesto de renta, estableció una sobretasa de este del 10%, creó un impuesto temporal de patrimonio, aumentó la tarifa del gravamen a los movimientos financieros al cuatro por mil y redujo los ingresos no constitutivos de renta y rentas exentas. Esta norma creó un impuesto transitorio, por tres años sobre patrimonios superiores a tres mil millones, del 0,3%, extendió el beneficio de auditoría también por el mismo lapso y permitió la conciliación de procesos contencioso administrativos y gubernativos³⁶.

En la parte introductoria del trabajo de RAFAEL ARENAS, decía él que:

“Las dificultades de las finanzas públicas no se habrán de solucionar con esta reforma, razón por la cual, desde el mismo momento de su discusión

³⁵ Tomado de la ponencia de Arenas Ángel Rafael para las XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena 2004. La Reforma Tributaria de 2003.

³⁶ De acuerdo con datos de la oficina de Estudios Económicos de la DIAN citados en proyecto de ley 039 de 2006, las reformas tributarias de 2000 (ley 633) y 2003 (ley 863) fueron las que más rendimiento generaron, aumentando la carga tributaria anteriores en un 1,8 y 1,7%, respectivamente, como porcentaje del PIB. En total las reformas tributarias desde 1990 hasta el año 2003 tuvieron un efecto acumulado sustancial, pues elevaron la carga tributaria de un 8,2% del PIB al 15,4%.

y aprobación, se ha anunciado una nueva reforma fiscal, de carácter estructural, se dice, que en forma eficaz y justa, permita el tan anhelado equilibrio de las finanzas públicas del Estado”.

En dicho trabajo, en el cual se detuvo a analizar esta reforma a partir de los temas más importantes, tales como el impuesto al patrimonio, los precios de transferencia, los paraísos fiscales, las normas antievasión, la sobretasa en el impuesto a la renta y otras disposiciones de renta y ventas, señaló a modo de conclusiones y recomendaciones, de manera elocuente, lo que en seguida se transcribe:

“Ha sido tradición en el Instituto, terminar los trabajos que como ponencias se presentan a las Jornadas, con una serie de conclusiones y de recomendaciones, en las que se destacan algunos de los temas tratados y se piden acciones a seguir por las autoridades a quienes las últimas se les dirige.

”Permítanme en esta oportunidad, ser absolutamente simple y lacónico, pero creo que la situación lo amerita. En efecto, si bien es cierto se reconoce la urgencia por recabar más recursos para el Estado, a lo que se hizo referencia en un comienzo, no es factible aceptar que ello se haga con el sacrificio de caros principios que informan el régimen imperante, como lo es, entre otros y para no ir más allá, el de la seguridad jurídica, que tiene como punto de partida la existencia de normas claras, precisas, sin ambigüedades ni contradicciones, a más, obviamente, de justas.

”Como se ha visto a lo largo del trabajo que aquí concluye, la ley 363 de 2003 no es precisamente un ejemplo de precisión ni de claridad normativa, como que está plagada de innumerables yerros e inconsistencias, como los que he destacado atrás, razón por la cual no merece que pretendamos buscar, pedir o recomendar su mejoría.

”Por ello, estimo que habré de concluir recomendando, más bien, que efectivamente el país se adentre urgentemente en el análisis y debate de lo que debe ser la reestructuración del sistema impositivo colombiano, con una proyección y horizonte lo más amplio posible, que permita obtener los recursos necesarios para atender las necesidades del Estado, pero que igualmente consulte los principios fundamentales de la tributación, entre ellos el que se echa de menos en forma abundante en la ley 863 de 2003, la seguridad jurídica, abandonando así la reformitis coyuntural que tanto daño le hace a los principios y al sistema fiscal”³⁷.

³⁷ Memorias de las XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena 2004, Rafael Ángel Arenas, La Reforma Tributaria de 2003, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Es interesante anotar que la carga tributaria del gobierno central ha venido creciendo de manera importante, particularmente en los últimos diez años. Se estima que los recaudos representan aproximadamente el dieciséis por ciento del PIB, cuando entre 1905 y 1949 solo representaban aproximadamente el cuatro por ciento y entre 1950 y 1984 el seis por ciento.

Entre tanto, la tributación departamental y municipal perdió importancia de manera evidente dentro de la tributación total del país y pasó de representar el 45% en 1930 a cerca del veinte por ciento en 2000³⁸.

Pero, la composición de los ingresos tributarios nacionales se ha modificado, de tal manera que a partir de 1995 el recaudo proveniente del IVA es superior al de renta. La importancia del recaudo del IVA ha ido en aumento. En 1980 representaba aproximadamente el diecinueve por ciento de los ingresos totales y en 2003 representó el 41%, lo cual se explica por el aumento gradual de la tarifa y por la ampliación de la base tributaria³⁹.

6. PROYECTO DE REFORMA ESTRUCTURAL DE 2006

En julio de 2006 el gobierno nacional presentó a consideración del Congreso de la República una propuesta de reforma tributaria, que el mismo gobierno calificó como “estructural”.

Conceptualmente, de acuerdo con la exposición de motivos⁴⁰, la propuesta del gobierno estaba “anclada” en la defensa de cuatro principios, a saber: equidad, competitividad, simplicidad y sostenibilidad. En cuanto al principio de equidad, se puso el acento en la eliminación de tratamientos de excepción tanto en el impuesto de renta como en IVA. En cuanto al impuesto de renta de los asalariados, se propuso la eliminación de los tratamientos preferenciales y su sustitución por un mínimo exento. En renta de sociedades se propuso eliminar los sistemas de depreciación, amortización y agotamiento para sustituirlos por una deducción del 100% de aplicación inmediata para la adquisición de activos fijos y la reducción gradual de la tarifa del 34% al 32%.

³⁸ Al respecto véase el Capítulo 6 sobre “La política fiscal en el siglo xx en Colombia” de R. Junguito y Hernán Rincón en el libro ya citado *Economía Colombiana del siglo xx*, Fondo de Cultura Económica y Banco de la República 2007.

³⁹ Véase al respecto el trabajo de FABIO SÁNCHEZ y SILVIA ESPINOSA, *Impuestos y reformas tributarias en Colombia, 1980-2003*, Documento Cede, Bogotá, Uniandes, 2005.

⁴⁰ Proyecto de ley 039 del 29 de julio de 2006.

En cuanto a IVA, el proyecto propuso ampliar la base gravable para alcanzar la mayoría de los bienes y servicios, con excepción de los servicios de educación, salud, servicios públicos de energía, gas y agua, transporte de pasajeros, alquiler de vivienda y la intermediación financiera. Se planteó unificar las tarifas al 10% y aplicar una política compensatoria para los hogares que integraran los niveles 1 y 2 del Sisbén (aproximadamente cinco millones).

El proyecto proponía, además, eliminar el impuesto de timbre, patrimonio y remesas y sugería un efecto neutro en los recaudos.

En cuanto al criterio o principio de competitividad, en la propuesta se sostuvo que las tarifas de impuesto de renta a las sociedades en Colombia eran muy altas comparadas con la mayoría de los países, y como ya se dijo, además de proponer su reducción, se propuso eliminar el impuesto de remesas y crear un importante estímulo para la adquisición de activos fijos y mejorar el tratamiento de las pérdidas fiscales. Sin embargo, el proyecto no contempló eliminar la renta presuntiva ni el gravamen a los movimientos financieros.

En cuanto a la simplicidad, el proyecto ponía de manifiesto que el Estatuto Tributario contenía más de mil artículos y por tanto proponía una simplificación cuantitativa y cualitativa del número de artículos y la eliminación no solo de tratamientos tributarios excepcionales, sino también de los conceptos de rentas brutas y líquidas especiales.

Respecto a la sostenibilidad, el proyecto no implicaba aumento de recaudos, pero supuestamente sí una participación sostenida en el tiempo de la carga tributaria del gobierno central equivalente al 16% del PIB.

En cuanto a aspectos constitucionales, es interesante anotar que, quizá influido el gobierno por los planteamientos y criterios contenidos en la sentencia de la Corte que declaró inexecutable buena parte de la reforma tributaria de 2003⁴¹, en la exposición de motivos del proyecto de reforma de 2006 el gobierno dedicó todo un capítulo a la constitucionalidad del proyecto y de las medidas propuestas.

Es indudable que el proyecto de reforma tributaria estructural presentado por el ministro Carrasquilla se inspiró en las recomendaciones y pro-

⁴¹ Corte Const., sent. C-776 de 2003, M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.

puestas del Informe de la Misión del Ingreso Público y las investigaciones académicas y contribuciones que se hicieron con motivo de esta Misión⁴².

La introducción de la obra mencionada, contiene un excelente estudio y recomendaciones para una reforma tributaria en Colombia de uno de los académicos extranjeros que más ha trabajado en el pasado alrededor del tema fiscal en Colombia, RICHARD BIRD, que en esta ocasión adelantó el estudio con JUAN JOSÉ ECHAVARRÍA, distinguido académico colombiano y con JAMES PÓTERBA y JOEL SLEMROD, también reconocidos investigadores extranjeros. Es interesante señalar también que, como aparece expresamente citado dicho escrito el profesor de economía de la Universidad de Rice, GEORGE R. ZODROW, contribuyó en la revisión del escrito, cuestión que destaca, ya que con motivo de la preparación del proyecto de reforma de 2006, el gobierno colombiano le solicitó al profesor ZODROW hacer una reflexión que quedó consignada en escrito inédito a la fecha⁴³ y que seguro ejerció enorme influencia conceptual en la preparación inicial del proyecto de reforma tributaria presentado por el gobierno a finales de julio a consideración del Congreso de la República, principalmente en cuanto hace a la propuesta de la deducción del 100% de aplicación íntegra y en el mismo año de adquisición de activos fijos tangibles, cuestión que sin duda resultaba novedosa y fue muy controvertida en el proceso de discusión de la reforma.

La fallida reforma estructural tributaria en Colombia en 2006 podría dar lugar a largos y detenidos comentarios y análisis. El proceso de reforma, y particularmente su discusión pública, fue objeto de críticas de la gran mayoría de los comentaristas, gremios, sectores económicos y empresariales, organizaciones académicas y universidades. Críticas, muchas de ellas, dirigidas no solo a los aspectos técnicos o específicos del contenido mismo del proyecto, que indudablemente afectaba sectores tales como el de los asalariados y los hogares de escasos recursos, sino también a empresas y sectores económicos que se verían afectados con la propuesta de eliminar algunos tratamientos de privilegio que han podido mantener desde

⁴² El prólogo de la obra *Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia* (Banco de la República y Fedesarrollo, 2006), escrita por el ex ministro de Hacienda JUAN MANUEL SANTOS, es lectura obligada para conocer los antecedentes, el contexto económico y político y el alcance de la llamada Misión del Ingreso Público.

⁴³ GEORGE ZODROW, *Flat Taxes and Alternative Tax Reforms in Colombia*, s.f.l. 2006.

hace años, sino que las críticas se enfilaron inclusive respecto del manejo que al proyecto le dio el mismo presidente de la república, que en distintos foros gremiales desautorizaba las iniciativas contenidas en el proyecto presentado por el gobierno al Congreso y que el ministro de Hacienda trataba de defender en otros foros⁴⁴.

La ley que finalmente aprobó el Congreso de la República, la 1111 de 2006, es muy diferente y con un alcance mucho menor que el propuesto en el proyecto inicial y quedó la sensación generalizada de que el gobierno perdió una oportunidad extraordinaria de hacer una verdadera reforma estructural, con la cual tampoco era evidente el entusiasmo o respaldo desde el primer día de la presentación del proyecto, pues, como dijo, se acabó de complicar con motivo del accidentado y criticado proceso de discusión pública⁴⁵.

Al final, la ley 1111 se caracterizó por adoptar un impuesto de patrimonio muy significativo en cuanto al recaudo que de él se esperaba en los siguientes cuatro años y que no se había propuesto originalmente; será aplicado solo a las sociedades y personas cuyo patrimonio o riqueza sea superior a tres mil millones de pesos.

En cuanto a tarifas de impuesto de renta, a las sociedades se les aumentó al 34% en 2007 y el 33% a partir de 2008, cuando venían pagando el 38,5%, y las personas naturales quedan con tarifas marginales de 0, 19, 28 y 33%, según el rango de su renta líquida. Entre tanto, tanto a las personas jurídicas como a las naturales se les permitió deducir el 40% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos productivos.

A las personas físicas se les autorizó seguir deduciendo sus aportes a fondos de pensiones y a las cuentas para adquisición de vivienda, y la mayoría de los tratamientos especiales que se proponía eliminar quedaron vigentes. El impuesto de timbre no se eliminó, ni tampoco el gravamen a los movimientos financieros. La renta presuntiva se redujo al 3% y el impuesto de remesas sí se eliminó de manera definitiva.

⁴⁴ Véase como ejemplo la columna del *El Tiempo* de 19 agosto de 2006 del ex ministro Carlos Caballero Argáez, que se refiere a la intervención del presidente Uribe en la convención bancaria y que tituló "Es preferible retirar la reforma".

⁴⁵ Al respecto es interesante consultar la comunicación técnica suscrita por ELEONORA LOZANO a la "Ponencia sobre la reforma tributaria 2006", presentada ante las *XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* y que tituló "Teoría y praxis en el diseño de políticas tributarias", en *Memorias*, cit., t. II, 2007.

En cuanto al IVA, no se logró reducir el número de tarifas ni el criticado régimen de bienes y servicios "excluidos"; simplemente, algunos bienes que estaban gravados al 2, al 10 y al 16% pasaron al grupo de excluidos, y otros bienes y servicios que estaban gravados al 10% pasaron al 16%.

7. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

Si bien el régimen tributario nacional ha sufrido múltiples reformas y modificaciones en los últimos años, que han aumentado notoriamente el recaudo medido en proporción a su participación respecto al PIB, el país no dispone de un sistema mejor en cuanto que sea más justo, equitativo, progresivo y eficiente. Los cambios frecuentes de la legislación han convertido el marco jurídico en una colcha de retazos que origina inseguridad jurídica.

En los últimos cincuenta años, las reformas tributarias más sobresalientes son la de 1960, aprobada por el Congreso, la de 1974, adoptada por el ejecutivo mediante emergencia económica, y la de 1986, aprobada también por el Congreso. Esta se caracteriza, entre otros importantes factores, porque no tuvo por objeto, como la mayoría de las reformas tributarias, la de conjurar graves problemas fiscales o de tesorería.

El establecimiento y desarrollo inicial del gravamen de ventas constituye quizá la novedad más importante de la segunda mitad del siglo pasado y se produjo mediante el ejercicio de facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso al presidente. En la primera mitad del siglo xx puede decirse que la gran novedad fue la creación y aplicación del impuesto de renta a partir de 1918, y las reformas de 1927 y 1935.

Desde 1986 se han aprobado quince "reformas" que en conjunto han aumentado el nivel de tributación pero, indudablemente, han desarticulado el sistema y en general el régimen normativo. Se estima que la carga tributaria total en Colombia aumentó en más de un cincuenta por ciento, en solo quince años, entre 1990 y el 2005, pues aumentó de alrededor del diez por ciento del PIB al 16%. Entre tanto, y como contraste, cabe señalar la disminución de los recaudos provenientes de los tributos departamentales y municipales, que apenas representan el 20% de los recaudos totales cuando a mediados del siglo pasado representaban alrededor del cuarenta por ciento.

Puede decirse que las últimas reformas, es decir, las de los años recientes, han sido eficientes en cuanto a recaudo se refiere, pero el sentimiento generalizado es que han mantenido y creado nuevos privilegios, complejidades en el sistema, imprecisiones e inseguridad jurídica.

En cuanto a la composición nacional de los ingresos tributarios, destaca que a partir de 1995 el recaudo proveniente de IVA sea superior al de impuesto de renta. Los impuestos indirectos comienzan a tener, como en la primera mitad del siglo xx, mayor participación que los impuestos directos.

Respecto al régimen fiscal de las entidades territoriales, es evidente la necesidad de estructurar un nuevo marco normativo, cuestión que además de las dificultades propias de las propuestas y del proceso de aprobación de las reformas tributarias, como se aprecia a lo largo de la historia, tendrá las concernientes a los aspectos políticos y regionales y al tratamiento complejo y poco claro de las materias constitucionales de las entidades territoriales frente al gobierno central.

Puede decirse que los estudios adelantados por misiones de expertos extranjeros y nacionales han ejercido influencia significativa en reformas tributarias que acogen sus recomendaciones algunos años después de la realización de los estudios respectivos. Sin embargo, los estudios económicos de calidad no garantizan éxito en el proceso político que tiene a adoptar reformas tributarias, ya que, como resulta evidente de la experiencia de 2006, y también de otras oportunidades, el buen manejo político es esencial para concretar las diferentes iniciativas.

Antes de la Constitución de 1991 fue muy frecuente la controversia constitucional alrededor de las facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso y su utilización y aplicación de parte de los respectivos gobiernos. A partir de la Constitución de 1991 los debates constitucionales han girado alrededor de la conformidad del ejercicio de las facultades tributarias exclusivas del Congreso con los principios tributarios de justicia, legalidad, equidad, progresividad y eficiencia consagrados en la Carta.

Si bien parece existir relativo consenso y buenos estudios académicos acerca de los principales criterios que deben guiar la preparación de un proyecto nacional de reforma tributaria integral y moderno para Colombia, esto no es suficiente garantía para que, en efecto, se estructure un proyecto a cuyo alrededor se obtenga fácilmente consenso político y de la ciu-

dadanía. Como de acuerdo con la actual Constitución, a diferencia de lo que sucedía antes de 1991, corresponde de manera exclusiva al Congreso de la República legislar en materia tributaria, resultará más difícil que en el próximo futuro pueda el país contar con una revisión integral del régimen tributario nacional. En cuanto a un nuevo marco y régimen fiscal de las entidades territoriales, no parecen existir adecuados estudios ni menos aún consenso acerca del camino que se ha de seguir.

El último intento de reforma tributaria "integral" fracasó por diversos motivos; entre ellos, existe una generalizada idea de que el proceso político de discusión fue equivocado por múltiples razones, pero además no puede desconocerse que el proyecto presentado, si bien tenía buen respaldo conceptual, adolecía de deficiencias técnicas que ayudaron a desacreditarlo desde el comienzo, lo cual, conjuntamente con las propuestas de eliminar los tratamientos de privilegio de algunos sectores, ocasionó que el intento resultara fallido.

Además debe ponerse de resalto la necesidad de que las buenas recomendaciones de carácter técnico y económico se conviertan, mediante el proceso político de aprobación previsto en la Constitución, en leyes que sean claras, precisas y ofrezcan desde una perspectiva jurídica, la seguridad que merecen las personas y empresas que asumen las cargas públicas de la sociedad.

8. BIBLIOGRAFÍA

- AGUDELO VILLA, HERNANDO: *Memoria de Hacienda al Congreso*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1961.
- ALARCÓN MANTILLA, LUIS FERNANDO: *Memoria de Hacienda 1986-1987*, Bogotá, Ministerio de Hacienda.
- ALVIAR, OSCAR y ROJAS, FERNANDO: *Elementos de finanzas públicas de Colombia*, Bogotá, Edit. Temis, 1989.
- AMAYA, VICENTE: "La reforma tributaria de 2006. Aspectos sustanciales y procedimentales", en *Memorias de las XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cartagena.
- ARENAS ÁNGEL, RAFAEL: "La reforma tributaria de 2003", en *Memorias de las XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2003.

- BECCERRA, HÉCTOR JULIO: "Recuento histórico de las reformas tributarias en Colombia", en *XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, t. II, 2007.
- BIRD, RICHARD; POTERBA, JAMES y SLEMROD, JOEL: Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia, Banco de la República y Fedesarrollo, 2006.
- BIRD, R.: *Taxation and Development, Lessons from the Colombian Experience*, Harvard University Press, 1970.
- BOTERO, RODRÍGUEZ: *Memoria de Hacienda*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1974-1976.
- BRAVO GONZÁLEZ, JUAN DE DIOS: "Tributos territoriales", en *Memorias de las XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ICDDT, 1999.
- CABALLERO A., CARLOS: "Memorias Incompletas", en *El Tiempo*, 2007.
- Corte Constitucional, sentencia C-149/93, abril 22 de 1993.
- Corte Suprema, sentencia de 31 de octubre de 1974.
- CRUZ DE QUIÑONES, LUCY: "Régimen tributario departamental y Municipal", en *Memorias de las XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ICDDT, 1993.
- DEAS, MALCOLM: "Los problemas fiscales en Colombia durante el siglo XX", en *Ensayos sobre Historia Económica Colombiana*, Bogotá, Fedesarrollo, 1980.
- GODOY, JUAN PABLO: "Análisis de la reforma tributaria de 2002", en *Memorias de XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 2003.
- Historia de las Leyes*, t. I, Legislatura de 1963 y 1983, Bogotá, Imprenta Nacional.
- Informe de racionalización del gasto y de las finanzas públicas.
- JARAMILLO, ESTEBAN: *Historia del impuesto de renta*, Bogotá, Banco de la República, 1956.
- *Memoria al Congreso de 1927*, Bogotá, Minerva.
- JUNGUITO, ROBERTO: *Memorias de Hacienda 2002-2003*, Bogotá, Ministerio de Hacienda.
- JUNGUITO, ROBERTO y RINCÓN HERNÁN: *La política fiscal en el siglo XX en Colombia*.
- La reforma tributaria de 1960. Historia y análisis de la ley 81 de 1960, reorgánica del impuesto sobre la renta*, ts. I, II y III, Bogotá, Escuela Superior de Administración Pública, 1961.
- LLERAS RESTREPO, CARLOS: *La reforma tributaria ante la Cámara de Representantes*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1936.

Memoria de Hacienda, Bogotá, Edit. Nueva, 1935-1936.

Memoria del ministro del Tesoro al Congreso de 1919, Bogotá, Imprenta Nacional, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Memorias de Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*,

Misión del Ingreso Público, "Informe del Consejo Directivo", en *Cuadernos*, núm. 10, Bogotá, Fedesarrollo, abril de 2003.

MUSGRAVE, R. y GILLIS, M.: *Fiscal Reform for Colombia, International Tax Program*, Harvard University, 1971.

PALACIOS, HUGO, *Memoria de Hacienda*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1986.

PERRY, GUILLERMO: *Memorias al Congreso de la República 1994-1995*, Bogotá, Ministerio de Hacienda.

PERRY, GUILLERMO y CÁRDENAS, MAURICIO: *Diez años de reformas tributarias*, Bogotá, CID – Fedesarrollo, 1986.

PLAZAS, MAURICIO: *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, t. I y II, Bogotá, Edit. Temis, 2005.

— *El impuesto sobre el valor agregado*, Bogotá, Edit. Temis, 1998.

"Proyecto de ley 11 de 1963, Exposición de motivos", en *Historia de las leyes*, t. XXII, Bogotá, Imprenta Nacional, 1983.

RESTREPO, JUAN CAMILO; *Hacienda pública*, 6ª ed., Universidad Externado de Colombia, 2003.

— *Memoria de hacienda, 1995-2000*.

Revistas del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá.

ROBINSON, JAMES y URRUTIA, MIGUEL: *Economía colombiana del siglo XX*, Bogotá, Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2007.

SÁNCHEZ, FABIO y ESPINOSA, SILVIA: *Impuestos y reformas tributarias 1980-2003*, Documento CEDE, Bogotá, Uniandes, 2005.

SANTOS, JUAN MANUEL: "Prólogo", en *Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia*, Bogotá, Banco de la República y Fedesarrollo, 2006.

TAYLOR, M. et. al.: *Fiscal Survey of Colombia, Joint Tax Program of OAS and the IDB*, Baltimore, Johns Hopkins Press, 1965.

VILLAVECES, CARLOS: *Memoria de hacienda*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1954.

ZODROW, GEORGE: *Flat Taxes and Alternative Tax Reforms in Colombia*, mimeo, junio 2006.

Anexo 1⁴⁶

Principales reformas tributarias			
Gobierno	Año	Leyes	Medidas
José Manuel Marroquín	1897		Aumentó impuesto al tabaco, fósforo y cigarrillos.
Rafael Reyes	1905	Ley 59	Aumentó la tarifa de aduanas y nacionalización de los impuestos departamentales.
José Vicente Concha	1914 y 1917	Leyes 26 y 69 y decr. 2089	Se crearon los primeros impuestos al consumo suntuario (cerveza, fósforos y naipes).
Marco F. Suárez	1918	Ley 56	Estableció el impuesto de renta cedular.
Miguel Abadía Méndez	1927	Ley 64	Reestructuró el impuesto sobre la renta global, no cedular; establece tarifas progresivas; adopta exenciones.
Enrique Olaya Herrera	1931	Ley 81	Dispuso el gravamen de las rentas de las sociedades, introdujo las deducciones por depreciación y estableció retención en la fuente a intereses de crédito externo.
Alfonso López Pumarejo	1935	Ley 78	Creó el impuesto sobre el exceso de utilidades y sobre el patrimonio.
Alfonso López Pumarejo	1936	A. leg. 19	
Alfonso López Pumarejo	1942	Ley 45	Creó una sobretasa al impuesto de renta a causa de los efectos de la segunda guerra mundial.
Alfonso López Pumarejo	1944	Ley 35	Aumentó las tarifas en escalas de 1% al 22%.
Mariano Ospina Pérez	1948	Decr.-ley 1961	Estableció los recargos por ausentismo y soltería.
Gustavo Rojas Pinilla	1953	Decrs. 270, 2317 y 2615	Gravaron los dividendos distribuidos por las sociedades anónimas en cabeza de los socios, y establecieron la doble tributación. Aumentaron las tarifas hasta el nivel de 32%.

⁴⁶ Este cuadro está basado en uno que aparece originalmente en el trabajo de ROBERTO JUNGUITO y HERNÁN RINCÓN, "Política fiscal en el siglo xx en Colombia", en *Economía colombiana del siglo xx*, Bogotá, Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2007. Al cuadro original se le hicieron algunas complementaciones y precisiones que consideramos pertinentes para este trabajo.

Gobierno	Año	Leyes	Medidas
Gustavo Rojas Pinilla	1956		Sobretasa del 20% en el impuesto a la renta como consecuencia de la crisis fiscal por los bajos precios del café.
Alberto Lleras Camargo	1960	Ley 81	Gravó las ganancias de capital e incorporó un régimen de presunción de renta sobre la propiedad rural. Reestructuró el impuesto.
Alberto Lleras Camargo	1961	de 1651	Estatuto de procedimiento tributario y sanciones.
Guillermo León Valencia	1963	Ley 21	Creó el impuesto a las ventas, que solo entró en vigencia a partir de 1965. Sobretasa de 20% en el impuesto de renta por dos años.
Guillermo León Valencia	1963	Decr.-ley 3190	Estableció la retención en la fuente sobre toda clase de ingresos gravables.
Carlos Lleras Restrepo	1966	Decr. 2933	Estableció una tasa máxima de retención en la fuente de 10% sobre salarios.
	1967	Ley 63	Adopta medidas para controlar la evasión.
Carlos Lleras Restrepo	1967	Decr.-ley 444 y ley 64 de 1967	Introdujeron el impuesto sobre remesas del exterior y el impuesto a la gasolina y al ACPM.
Misael Pastrana Borrero	1973	Leyes 4ª, 5ª y 6ª	Establecieron un régimen de renta presuntiva en el campo. Se ampliaron las exenciones personales, principalmente del sector agropecuario. Modificaron el impuesto básico de renta a las personas jurídicas y establecieron una tarifa de 4% sobre los primeros \$60000 de renta y 6% sobre el exceso.
Alfonso López Michelsen	1974-1975	Decrs. 2053, 2348 de 1974 y 2247 de 1975 y ley 49 de 1975	En renta modificaron el sistema de tarifas y de exenciones personales por uno de descuentos tributarios y se unificó el impuesto. Además, se elevó la tarifa marginal máxima del impuesto de renta a 56%. Respecto al IVA, se amplió la base y subieron las tarifas; además se reclasificaron los productos en los distintos niveles tarifarios según los últimos datos de la recomposición del gasto. En IVA también se permitió descontar todos los impuestos pagados en cualquier compra de las empresas, excepto los bienes de capital.

Gobierno	Año	Leyes	Medidas
Alfonso López Michelsen	1977	Ley 52	Estableció retenciones en la fuente.
Alfonso López Michelsen	1977	Ley 54	Elevó el ajuste por inflación de 8% a 14% en 1977 y a 60% de la tasa de inflación de ahí en adelante.
Julio César Turbay	1979	Ley 20	Denominada Ley de Alivio Tributario.
Belisario Betancur	1983	Leyes 9ª y 14	Déficit fiscal agudo. Reducción en las tasas: la tasa marginal máxima del impuesto de renta pasó de 56% a 49%. Estableció el IVA con una tasa única del 10%. Eliminó la doble tributación de las sociedades anónimas. Ley 14: de fiscos territoriales.
Belisario Betancur	1983	de 3541	Reestructuró el impuesto sobre las ventas en forma de impuesto sobre el valor agregado.
Belisario Betancur	1984	Ley 50	
Belisario	1985	Ley 55	Exoneró de la obligación de declarar a la gran mayoría de los asalariados.
Virgilio Barco Vargas	1986	Ley 75	Reducción de las tasas máximas de renta, fijando 4 tasas marginales. La marginal máxima pasó a 30%. El 90% de los salarios quedó exento de retención en la fuente. Eliminación de la doble tributación. Se autorizó el recaudo de impuestos en bancos. Eliminó exenciones, unificó tarifas de las sociedades, regula el componente inflacionario.
César Gaviria Trujillo	1990	Ley 44	Facultad de los contribuyentes para fijar avalúo del inmueble. Sistema de tarifas flexibles para el impuesto predial unificado.
César Gaviria Trujillo	1990	Ley 49	Estableció una amnistía tributaria que permitió la entrada de capitales colombianos puestos en el exterior. Aumento de la tasa del IVA del 10% al 12%. Redujo el arancel promedio del 16,5% al 7%.
César Gaviria Trujillo	1991	Decr. 1744	Ajustes por inflación con efectos tributarios.
César Gaviria Trujillo	1992	Ley 6ª	Sobretasa de 25% sobre el impuesto a la renta. Aumento de la tasa del IVA del 12% al 14%. IVA de 35-45% para bienes de lujo.

Gobierno	Año	Leyes	Medidas
César Gaviria Trujillo	1993	Ley 100	Aumento en 10% los impuestos de nómina.
Ernesto Samper Pizano	1994	Ley 174	Estableció una renta presuntiva de 1,5% y aumentó la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido a 5%. Creó una exención del 30% de los pagos laborales.
Ernesto Samper Pizano	1995	Ley 223	Aumentó la tasa del impuesto de renta de 30% a 35%. Aumentó la tasa del IVA al 16% e incluyó en su base insumos y materiales para la construcción.
Ernesto Samper Pizano	1997	Ley 383	Combatió la lucha evasión y el contrabando.
Andrés Pastrana Arango	1998	Decrs. 2330 y 2331	Emergencia económica. Creó el impuesto a las transacciones financieras (2X1000), por medio del mecanismo de emergencia económica y social.
Andrés Pastrana Arango	1998	Ley 488	Los nuevos contribuyentes del impuesto a renta son: cajas de compensación familiar y fondos de empleados de asociaciones gremiales. Eliminó renta presuntiva sobre el patrimonio bruto. La tarifa de IVA se redujo de 16% a 15%. Sobretasa a la gasolina y el ACPM.
Andrés Pastrana	2000	Ley 633	Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no sea inferior a la cifra que resulte mayor entre el 6% de su patrimonio líquido o el 1% de su patrimonio bruto, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. La tarifa general del IVA es del 16%, la cual se aplicará también a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente. Se creó un nuevo impuesto, a partir del 1° de enero de 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. La tarifa sería del tres por mil (3x1000).
Álvaro Uribe Vélez	2002	Decr. 1838	Con base en la declaratoria de Estado de Conmoción Interior (decr. 1837 de agosto 11 de 2002) se creó un impuesto con el fin de atender los gastos para "preservar la

Gobierno	Año	Leyes	Medidas
			seguridad democrática". Impuesto sobre el patrimonio por una sola vez sobre los declarantes del impuesto de renta y complementarios del año fiscal 2001 con patrimonio bruto superior a \$169,5 millones, con una tarifa del 1,2% sobre el patrimonio líquido.
Álvaro Uribe Vélez	2002	Ley 788	Creó una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar impuesto sobre la renta equivalente al 10% del impuesto neto de renta para el año 2003. Creó tarifas diferenciales del IVA: 2%, 7% para los bienes y servicios gravados, se estableció que a partir del 1° de enero de 2005 pasarían a ser gravados, esta última será del 10%. En el mismo sentido se modificaron las tarifas para los vehículos automóviles.
Álvaro Uribe Vélez	2003	Ley 863	Estableció una sobretasa del 10% del impuesto neto de renta durante los próximos tres años. Creó el impuesto del 0,3% al patrimonio poseído a 1° de enero de 2004 durante los próximos tres años y cuando dicho patrimonio fuera superior a \$3.000 millones (base 2004). Determinó una devolución de 2 puntos del IVA para compras con tarjeta de crédito o de débito, de bienes o servicios a la tarifa del 16%. Excluyó nuevos bienes del impuesto del IVA e incluyó otros a <i>la tarifa del 7%</i> .
Álvaro Uribe Vélez	2006	Ley 1111	Redujo las tarifas de impuesto de renta a las sociedades al 33% a partir del 2008, estableció la posibilidad de deducir el 40% de las inversiones realizadas en activos fijos productivos, eliminó el impuesto de remesas, redujo la renta presuntiva y estableció por tres años un impuesto de patrimonio para empresas y personas con riqueza superior a tres mil millones de pesos.