



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Economía política de la tributación en Colombia, 1821-2015

Isidro Hernández Rodríguez



Aquesta tesi doctoral està subjecta a la llicència **Reconeixement- NoComercial – SenseObraDerivada 4.0. Espanya de Creative Commons.**

Esta tesis doctoral está sujeta a la licencia **Reconocimiento - NoComercial – SinObraDerivada 4.0. España de Creative Commons.**

This doctoral thesis is licensed under the **Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivs 4.0. Spain License.**

ECONOMÍA POLÍTICA DE LA TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA, 1821-2015

TESIS DOCTORAL

Candidato
Isidro Hernández Rodríguez

DIRECTOR
SERGIO ESPUELAS BARROSO
TUTOR
ALFONSO HERRANZ LONCAN

DOCTORADO EN HISTORIA ECONÓMICA
Barcelona, diciembre de 2020

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|------------|
| INTRODUCCIÓN | 6 |
| 1 LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN | 8 |
| 1.1 LA FORMACIÓN DEL ESTADO COMO CONDICIÓN DE LA TRIBUTACIÓN | 8 |
| 1.2 LOS FUNDAMENTOS EN LA HISTORIA | 11 |
| 1.2.1 <i>Los impuestos</i> | 16 |
| 1.2.2 <i>Los sistemas impositivos</i> | 19 |
| 1.2.3 <i>Los sujetos pasivos y los contribuyentes</i> | 25 |
| 1.2.4 <i>Federalismo fiscal o los sujetos activos</i> | 26 |
| 1.2.5 <i>El tamaño de la organización estatal, la guerra y la presión fiscal</i> | 28 |
| 1.2.6 <i>Conclusiones</i> | 31 |
| 1.3 LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL PENSAMIENTO ECONÓMICO | 32 |
| 1.3.1 <i>Conclusiones</i> | 36 |
| 1.4 POLÍTICA, HISTORIA Y TEORÍA ECONÓMICA | 36 |
| 2 DESARROLLO Y TRIBUTACIÓN | 39 |
| 2.1 EL DESARROLLO | 39 |
| 2.1.1 <i>LOS CONCEPTOS DE DESARROLLO</i> | 40 |
| 2.1.2 <i>LAS TEORÍAS DEL DESARROLLO</i> | 43 |
| 2.2 LA IMPOSICIÓN Y EL DESARROLLO | 47 |
| 3 LA TRIBUTACIÓN, LA FORMACIÓN Y LA CONSOLIDACIÓN DEL ESTADO..... | 52 |
| 3.1 EL ENTORNO EN AMÉRICA LATINA | 52 |
| 3.1.1 <i>Conclusión</i> | 59 |
| 3.2 EL CASO COLOMBIANO..... | 60 |
| 3.2.1 <i>El subsistema económico</i> | 60 |
| 3.2.2 <i>El subsistema social</i> | 68 |
| 3.2.3 <i>La concentración del poder político y la formación del Estado en Colombia</i> | 71 |
| 4 EL INICIO DE LA BRECHA IMPOSITIVA EN COLOMBIA..... | 84 |
| 4.1 EL SISTEMA Y LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA..... | 84 |
| 4.2 FUENTE POLÍTICA DE LA TRANSFORMACIÓN DE LA ESTRUCTURA Y EL NACIMIENTO DE LA BRECHA FISCAL | 86 |
| 4.3 DETERMINACIÓN DEL SUJETO ACTIVO EN EL PROCESO DE CENTRALIZACIÓN DEL PODER | 93 |
| 4.4 LA BRECHA IMPOSITIVA..... | 95 |
| 4.4.1 <i>Los datos</i> | 95 |
| 4.4.2 <i>El comportamiento del recaudo</i> | 99 |
| 4.5 CONCLUSIÓN | 112 |
| 5 LAS CONDICIONES DEL CAMBIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA..... | 114 |
| 5.1 CONTEXTO LATINOAMERICANO..... | 114 |
| 5.2 COLOMBIA: LAS BASES DEL CAMBIO DE SISTEMA TRIBUTARIO | 120 |
| 5.2.1 <i>El desarrollo del subsistema económico</i> | 120 |
| 5.2.2 <i>El desarrollo del subsistema social</i> | 127 |
| 5.2.3 <i>La consolidación-fragmentación del poder político central</i> | 128 |
| 6 RECONFIGURACIÓN DE LA BRECHA IMPOSITIVA INTERNACIONAL..... | 140 |
| 6.1 EL CONTEXTO LATINOAMERICANO | 140 |
| 6.2 LA TRANSFORMACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA..... | 145 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 6.3 | DESARROLLO DEL SUBSISTEMA POLÍTICO Y COMPOSICIÓN DEL INGRESO ESTATAL | 146 |
| 6.3.1 | <i>CENTRALIZACIÓN DEL PODER Y SUJETOS ACTIVOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO</i> | 147 |
| 6.3.2 | <i>FUENTES DEL INGRESO ESTATAL</i> | 151 |
| 6.4 | REFORMAS TRIBUTARIAS | 154 |
| 6.5 | COMPORTAMIENTO DE LOS GRAVÁMENES | 157 |
| 6.5.1 | <i>Impuesto de renta, patrimonio y complementarios</i> | 157 |
| 6.5.2 | <i>Arancel</i> | 174 |
| 6.5.3 | <i>Impuesto al valor agregado</i> | 177 |
| 6.5.4 | <i>Gravamen a las transacciones financieras</i> | 181 |
| 6.6 | RECONFIGURACIÓN DE LA BRECHA IMPOSITIVA | 183 |
| 6.7 | CONCLUSIONES | 193 |
| 7 | CONCLUSIONES GENERALES | 195 |
| 8 | ANEXO | 197 |
| 8.1 | SERIE DEL RECAUDO DE LOS IMPUESTOS | 197 |
| 9 | REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 198 |
| 9.1 | ARCHIVOS | 198 |
| 9.2 | FUENTES PRIMARIAS | 198 |
| 9.2.1 | <i>Páginas web con documentos históricos digitalizados y leyes</i> | 202 |
| 9.3 | FUENTES SECUNDARIAS | 202 |

ÍNDICE DE CUADROS

Capítulo 2

| | |
|---|----|
| Cuadro 2.1 Elasticidad ingreso del recaudo impositivo | 48 |
|---|----|

Capítulo 3

| | |
|--|----|
| Cuadro 3.1 Estructura del Estado | 75 |
|--|----|

Capítulo 4

| | |
|--|-----|
| Cuadro 4.1 Tarifas de los derechos de importaciones por clases | 105 |
| Cuadro 4.2 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales, 1831-1912 .. | 111 |

Capítulo 5

| | |
|--|-----|
| Cuadro 5.1 Coaliciones partidistas | 132 |
| Cuadro 5.2 Muestra de la estructura del Gobierno Nacional Central..... | 135 |

Capítulo 6

| | |
|---|-----|
| Cuadro 6.1. Inicio del IVA en América Latina | 142 |
| Cuadro 6.2 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales del impuesto de renta, 1920-2019 | 170 |
| Cuadro 6.3 Estimación de los efectos de las rupturas | 172 |
| sobre los cambios en el proceso estocástico del recaudo de renta..... | 172 |
| Cuadro 6.4 Estadístico de raíz unitaria con cambio estructural para el impuesto de renta | 173 |
| Cuadro 6.5 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales del lnPIB 1920-2019 | 173 |
| Cuadro 6.6 Estimación de la elasticidad ingreso | 174 |
| Cuadro 6.7 Tarifas de los derechos de importación o arancel..... | 175 |
| Cuadro 6.8 Tarifas del impuesto de ventas..... | 178 |
| Cuadro 6.9 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales 1983-2019 ... | 179 |
| Cuadro 6.10 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales | 180 |
| Cuadro 6.11 Estimación de la elasticidad ingreso | 180 |
| Cuadro 6.12 Tarifa del gravamen a los movimientos financieros | 182 |
| Cuadro 6.13 Tarifas impositivas 2010-2020 | 184 |
| Cuadro 6.14 Estadístico de Bai-Perron para la presión fiscal 1915-2019 | 188 |
| Cuadro 6.15 Estimación de los efectos de las rupturas sobre los cambios en el proceso estocástico de la presión fiscal..... | 189 |
| Cuadro 6.16 Estimación de los efectos de las rupturas sobre los cambios en el proceso estocástico del recaudo total | 190 |
| Cuadro 6.17 Estimación de la elasticidad ingreso | 190 |

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Capítulo 3

| | |
|--|----|
| Gráfico 3.1 Dinámica demográfica | 64 |
|--|----|

Capítulo 4

| | |
|--|-----|
| Gráfico 4.1 Composición de los ingresos totales | 99 |
| Gráfico 4.2 Tasa de crecimiento de los ingresos totales..... | 100 |
| Gráfico 4.3 Estructura impositiva durante el siglo | 101 |
| Gráfico 4.4 Dependencia fiscal | 102 |
| Gráfico 4.5 Recaudo por derechos y volumen importado | 104 |
| Gráfico 4.6 Volumen de importaciones libres de arancel | 107 |
| Gráfico 4.7 Nivel de recaudo impositivo..... | 109 |
| Gráfico 4.8 Nivel de recaudo impositivo..... | 112 |

Capítulo 5

| | |
|--|-----|
| Gráfico 5.1 Dinámica demográfica | 120 |
| Gráfico 5.2 Principales exportaciones | 122 |
| Gráfico 5.3 Crecimiento y participación de los sectores económicos | 124 |
| Gráfico 5.4 Consumo final de los hogares | 125 |
| Gráfico 5.5 Crecimiento económico..... | 126 |

Capítulo 6

| | |
|---|-----|
| Gráfico 6.1 Participación de las transferencias en los ingresos totales | 151 |
| Gráfico 6.2 Composición del ingreso total del GNC..... | 152 |
| Gráfico 6.3 Tarifa nominal del impuesto de renta..... | 159 |
| Gráfico 6.4 Impuesto sobre la renta: base imponible y base líquida o neta | 169 |
| Gráfico 6.5 Cambio estructural en el recaudo del impuesto de renta..... | 171 |
| Gráfico 6.6 Cambio estructural en el crecimiento del recaudo | 172 |
| Gráfico 6.7 Crecimiento del recaudo por arancel..... | 176 |
| Gráfico 6.8 Dependencia fiscal | 177 |
| Gráfico 6.9 Gravamen a los movimientos financieros | 182 |
| Gráfico 6.10 Composición de la base y la oferta monetaria..... | 183 |
| Gráfico 6.11 Estructura tributaria del GNC de Colombia | 186 |
| Gráfico 6.12 Presión fiscal de los gobiernos centrales..... | 187 |
| Gráfico 6.13 Tasa de crecimiento real del recaudo 1916-2020 | 189 |
| Gráfico 6.14 Índice de disimilitud de Bray-Curtis | 192 |

INTRODUCCIÓN

La cuestión sobre las raíces del subdesarrollo y las políticas que se deben seguir para acelerar el desarrollo coloca a la tributación como un instrumento de política económica que permite reducir las diferencias entre países desarrollados y subdesarrollados. El diseño de una política tributaria que contribuya de manera efectiva y eficaz al desarrollo exige un diagnóstico completo sobre los hechos impositivos, las bases y las tarifas impositivas que se observan en los países subdesarrollados.

El análisis comparado de la tributación entre países desarrollados y subdesarrollados identifica como anomalía la inelasticidad del recaudo frente al ingreso nacional y una estructura impositiva sesgada hacia los gravámenes indirectos y con dependencia fiscal o dependencia de la imposición al comercio exterior o a la actividad económica externa. Las explicaciones que se proponen, como se mostrará en la subsección 2.2, van desde el sistema impositivo imperante en el subdesarrollo, pasan por las características institucionales, la dualidad y estructura económica y social, y llegan hasta el atraso de la administración tributaria y la desigualdad en la distribución del ingreso.

La mayoría de las explicaciones proporcionadas en los diferentes estudios o suponen que la determinación de los elementos impositivos es independiente del desarrollo del sistema social y, como parte de él, de las relaciones de poder político, del *Estado*, o que el recaudo tributario depende de la fortaleza coercitiva, o que el nivel y la tasa de crecimiento del recaudo son independientes de los intereses privados que se defienden en la dimensión política, o que los *Estados* de todos los países prefieren más a menos ingresos impositivos y que organizan sus sistemas tributarios y seleccionan los hechos generadores de los gravámenes para alcanzar el máximo de recaudo. Ni la irrelevancia, ni la relación lineal entre poder coercitivo y recaudo, ni el máximo de recaudo encajan con los fundamentos de la formación de los sistemas y las estructuras tributarias en el mundo, como se expondrá en el capítulo 1 de este documento de grado.

La formación y la consolidación del Estado difiere entre países porque el desarrollo de sus sistemas sociopolíticos lleva su propia dinámica y no existe una razón necesaria y suficiente para que deban ser iguales entre sociedades o países. El desarrollo propio de una formación social y del subsistema de las relaciones de poder político forjan las estructuras tributarias y las dinámicas de recaudo, que además son heterogéneas a lo largo del tiempo ya sea intra o inter-países. Ese hecho lleva a plantear las siguientes cuestiones: ¿Qué efectos tiene el desarrollo y las características de una formación social sobre la nacimiento, configuración y consolidación del *Estado* y la tributación? ¿Cómo se relaciona la formación y consolidación del *Estado* con la estructura tributaria y la elasticidad del recaudo de un país?

Estos interrogantes guían la investigación y se intentan responder para el caso colombiano, teniendo como punto de referencia el caso latinoamericano para darle alcance a las relaciones y a las conclusiones. La hipótesis de trabajo sostiene que el proceso de nacimiento, formación, consolidación, centralización y transformación de un Estado establece la trayectoria de los elementos impositivos porque a lo largo del tiempo la élite en el poder queda sometida a presiones de grupos de intereses, a condiciones socioeconómicas sobre las que no tienen control, a choques que los obligan a realizar reformas tributarias donde los elementos impositivos que surgen sintetizan los diferentes intereses económicos y políticos en juego. Diferencias en el desarrollo de las formaciones sociales, en los enfoques de la sociedad política sobre las consecuencias de la tributación para ese desarrollo,

generaron la brecha impositiva internacional, esto es, diferencias entre países de las estructuras tributarias, dependencia fiscal, presión impositiva e inelasticidad ingreso del recaudo.

El valor agregado del documento tiene dos partes. Una el planteamiento de la relación entre la formación del Estado colombiano, la tributación y la brecha impositiva internacional. La otra la reconstrucción de la serie de ingresos del Gobierno Nacional Central-GNC de acuerdo con la clasificación económica. En la historiografía colombiana se toma el ingreso total sin especificar su fuente, si es un impuesto, una contribución, una tasa con la que el gobierno recupera los costos de la provisión de un bien o un servicio, o un excedente financiero proveniente de una inversión. La perspectiva cambia si se separan pues el resultado cuantitativo empieza a indicar si el Estado realmente ejerce su potestad impositiva o prefiere financiar el poder político con fuentes alternas.

Con el propósito de reducir los errores de interpretación los capítulos que conforman este documento de grado se expusieron a comentarios en diferentes momentos y sitios, algunas personas me hicieron llegar sus opiniones y cuando se consideró que había razones suficientes se incorporaron en la presente versión. El presente documento es el resultado de un largo camino que se inició en el año 2005-06 en el marco del programa de doctorado en Economía de la Universidad de Barcelona. Posteriormente, dado el carácter histórico que fue adquiriendo la investigación, desde el curso 2015-16 ésta se siguió desarrollando en el marco del programa de Historia Económica de la misma universidad. El primer capítulo se publicó como documento de trabajo en de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional. El segundo, en otra versión, se publicó en la Revista de Economía Institucional. Una versión que plantea el problema en el marco de la política fiscal, y que se corresponde con buena parte de lo que aquí se expone en los capítulos 3 a 6, se publicó en el texto Economía Política de la Tributación en Colombia por la Universidad Externado de Colombia. Sin embargo, al empezar cada capítulo o sección, según sea el caso, se señalará cuál documento publicado tiene como base, reiterando que no son escritos idénticos.

El documento de grado se desarrolla en siete capítulos. Inicia con una exposición de los fundamentos históricos y económicos de la tributación con base en una revisión de la historiografía para tener un marco de referencia que le de alcance a las polémicas sobre la tributación en los países subdesarrollados y a los resultados para Colombia. En el segundo capítulo se presenta en perspectiva el debate sobre el desarrollo y cómo entra la cuestión de la imposición en los países subdesarrollados. En el tercero se argumenta la relación entre la formación y consolidación del *Estado* colombiano y la imposición como fundamento del origen de la brecha impositiva y en el capítulo siguiente se muestra el resultado que ese proceso de formación dejó sobre los elementos impositivos fundamentales. En el quinto se esbozan las condiciones del sistema social sobre las que se construyó el cambio del sistema tributario. En el sexto se muestra la relación entre el desarrollo político y la transformación de los gravámenes, las características del cambio de los elementos impositivos y el avance que se alcanzó en el cierre la brecha impositiva internacional del país. El último capítulo recoge unas conclusiones generales.

Expreso mi gratitud los profesores José Antonio García-Durán de Lara y Sergio Espuelas Barroso de la Universidad de Barcelona, España, por sus agudas observaciones que me permitieron ampliar y mejorar el texto. Un agradecimiento especial al profesor Alfonso Herranz Loncan que me impulsó a continuar con el proyecto en un momento crítico de su desarrollo. Igualmente, estoy en deuda con quienes amablemente me hicieron comentarios

que permitieron reducir el tamaño de los errores conceptuales y de interpretación. Y manifiesto mi deuda con los funcionarios de la Biblioteca de la Contraloría General de la República, la Biblioteca del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Biblioteca Nacional, la Biblioteca del Congreso de la República, el Archivo General de la Nación y la extinta Biblioteca de la Presidencia de la República.

1 LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN¹

Los tributos se cimientan en las dimensiones política y económica de la sociedad; el origen de los gravámenes se encuentra en la aparición de las relaciones de poder, de los derechos de propiedad y de los excedentes económicos. El nacimiento y el ocaso de un sistema impositivo es resultado de los cambios de la formación social, de la sustitución del sector económico que se desempeña como base de la acumulación y con las alteraciones en las relaciones de poder político y social, en pocas palabras, el desarrollo social involucra el desarrollo del sistema imponible; y un impuesto o un conjunto específico de gravámenes se modifican cuando en la sociedad se presentan ajustes en las relaciones políticas, económicas y sociales. Esos acomodos se exteriorizan en adaptaciones de los elementos de la tributación –los sujetos pasivos, el hecho generador, la base imponible, las tarifas y la cuota líquida– a los nuevos hechos políticos y económicos.

La dimensión económica hace factible los elementos esenciales de los gravámenes, viable la existencia de un sistema impositivo específico y establece el recaudo que obtendrá un Estado. La estructura económica que tiene una sociedad en un momento determinado determina las bases imponibles efectivas y, por lo tanto, el nivel de recaudo. El Estado se ve obligado a modificar los elementos impositivos cuando se presentan innovaciones en el comercio o en el sistema productivo; y cuando la formación social y la composición sectorial de la producción se transforman el Estado tiene que cambiar el sistema y la estructura tributaria (Sección 4.1). La base imponible es el elemento que vincula las estructuras económica y tributaria, el sujeto pasivo relaciona el tipo de sistema impositivo con el desarrollo social, y por definición el sujeto tiene correspondencia con la base. Esos enlaces exigen coherencia entre la producción, el desarrollo social y la determinación por parte del Estado del sujeto pasivo y la base imponible.

No obstante, no es suficiente lo económico; la existencia de un sistema y de sus hechos imponibles requiere de un contexto político específico. La presión política que ejercen los grupos sociales sobre el Estado entra en tensión con la solidez del poder político para mantener la dirección y la magnitud de los sistemas imponibles; la intensidad de las fuerzas sociales en contienda se manifiesta en los términos en que quedan definidas las bases, las tarifas y los sujetos activos y pasivos de los gravámenes.

El capítulo, con base en una revisión a la historiografía, se dedica a mostrar los hechos económicos y políticos que fundamentan la tributación y se coteja con lo que propone el análisis económico. Primero se reseñan las bases conceptuales del Estado, luego se muestra la trayectoria de la imposición dentro del curso de la historia, en seguida, de manera sucinta, se expone la forma como la teoría económica abstrae e interpreta los hechos y deduce sugerencias de política económica. Y se cierra con una síntesis de la naturaleza política, histórica y de teoría económica de la tributación.

1.1 LA FORMACIÓN DEL ESTADO COMO CONDICIÓN DE LA TRIBUTACIÓN

La filosofía política plantea los argumentos que explican por qué y en qué condiciones los individuos aceptan y acatan un poder coactivo; poder que se apuntala en las armas. Pero no toda agrupación de individuos que posea y utilice coercitivamente armas tiene poder

¹ Una versión anterior se publicó en Hernández (2018), en este capítulo se recogen muchas de las observaciones que realizaron los lectores.

político. Para que un grupo de individuos se constituya en poder político debe tener el monopolio sobre las armas y sobre los otros instrumentos de coacción y coerción social, en consecuencia, tiene que poseer la capacidad para criminalizar y castigar a quienes pretendan ejercer fuerza sobre la sociedad, en otras palabras, debe ostentar la capacidad para producir leyes o instituciones formales. El monopolio de la fuerza en sí mismo no proporciona la capacidad para hacer actuar a la sociedad en la dirección que desea quien posee el control, entonces, se requiere, al mismo tiempo, que sea legítima, esto es, que la fuerza sea validada por quienes obedecen o se someten. La legitimidad es la condición suficiente para la existencia del poder político. El poder legítimo crea normas o leyes que debe cumplir la sociedad y quien la manda, el poder coactivo se autolegaliza. La legalidad es la condición necesaria para su existencia, el poder es intimidación legalizada. El monopolio de la fuerza coactiva y coercitiva, la legitimidad y el orden legal que le dan vida al poder político debe ser continuo, lo esporádico le inhibe la fuerza y la eficacia al poder político (Bovero, 1997).

La política se encarga de llegar a acuerdos sobre la convivencia social, por ende, el motivo que justifica la creación de un poder político es impedir la guerra civil. El propósito del poder explica por que no todo monopolio permanente y legal de la fuerza es poder político. No obstante, el propósito crea una contradicción, la política provoca conflicto social. Tener el poder político le permite a su poseedor conservar o transformar unas relaciones específicas que benefician o perjudican a grupos sociales. Para beneficiarse o no perjudicarse, los grupos de interés compiten para capturar ese poder y en esa pugna entran en un conflicto que puede derivar en un proceso de negociación y acuerdo pacífico, en desobediencia de la ley por parte de uno o varios grupos de presión, o en una confrontación armada generalizada que debilita o destruye el ejercicio del poder político existente. En este último caso, una revolución modifica el sistema y la estructura de poder y los ganadores monopolizan la fuerza y los demás medios de coerción, asumen el poder político.

La cuestión teórica está en determinar las causas y la forma cómo la sociedad política asume el poder soberano. Un modelo, el iusnaturalismo, propone que el individuo entrega de manera voluntaria su poder soberano en un proceso de negociación política que concluye en un pacto o contrato social. El contrato es ley para las partes y de él emana todo el marco jurídico que fundamenta el ordenamiento político y regula la sociedad, en consecuencia, de ahí brota la ley tributaria. Un modelo alternativo, el hegeliano, plantea que el individuo nace en sociedad, por fuera de ella perece pues no puede cubrir las necesidades. Las relaciones sociales permiten satisfacer el sistema de necesidades individuales y colectivas. La sociedad posee dos dimensiones simultáneas, la sociedad civil o esfera de lo privado y la sociedad política que es el poder superior que subordina el interés privado y tiene la función de hacer efectiva la libertad individual al reconciliar los intereses privados por medio de la cohesión social y con la producción de leyes que permiten la convivencia. Una variante de este modelo plantea que la sociedad política no representa los intereses generales ni satisface las necesidades sociales; al contrario, somete al individuo y lo aliena. La libertad individual, el retorno del poder soberano al individuo, implica la disolución del poder político, de la sociedad política o Estado².

² El concepto clásico de sociedad política propuesto por el modelo hegeliano excluye a la élite de la sociedad civil (Bobbio y Bovero, 1994), esfera de lo privado o sociedad de propietarios –el poder económico–, en tanto que el modelo de Marx incluye a la sociedad civil pues la sociedad de propietarios se transforma en sociedad política por intermedio de la rama legislativa cuando asumen directamente como legisladores o por interpuesta persona (Marx, 1843).

En esos modelos las leyes son fundamentales para la existencia del *Estado*, pero el marco legal no explica la dinámica social. En la historia de la humanidad las leyes son resultados de acciones y negociaciones políticas que encauzan y modifican las relaciones sociales; del mismo modo, la transformación de las relaciones y las formaciones sociales encuadran y cambian las leyes. Por tanto, las leyes tributarias también son un resultado del proceso social y le da un cause específico al financiamiento del ejercicio del poder de mando social.

En cualquiera de los modelos el poder político es el *poder de mando* de unos hombres sobre otros, esa potestad puede surgir por varias vías y diferentes métodos³. Lo concreto es que quien tiene el poder soberano gobierna, y la manera de asumirlo y ejercerlo conduce a las formas de gobierno que acepta una sociedad (Bobbio y Bovero, 1985). Se asume y se ejerce según la estructura de poder y su grado de concentración territorial.

El grupo que asume, controla y ejerce el poder político es *la sociedad política*, es *el Estado*⁴. La *sociedad política* es el grupo de individuos que tiene el control de la fuerza y ejerce el poder de mando sobre el resto de la sociedad, grupo que lo integran las élites política, intelectual y económica, se constituyen en un poder hegemónico⁵. El resto de la sociedad son los súbditos, y quienes siendo súbditos y tienen propiedad privada sobre los factores de producción –capital y tierra– se les llamará *sociedad civil*⁶ o poder económico. Esta es la acepción de los dos conceptos que se utilizará a lo largo de las siguientes secciones y capítulos.

Pertenecer a uno u otro subconjunto social no es excluyente, un sujeto puede pertenecer a la sociedad política y a la sociedad civil. El resto de la sociedad es la parte sujeta a control que la utiliza la sociedad política y la sociedad civil en la disputa política. Según el desarrollo social y el tipo histórico de *Estado*, una parte o todos los súbditos tienen derechos políticos, eso distingue las *épocas políticas* y las tipologías de gobierno. Las relaciones entre *Estado*, *sociedad civil* y el resto de la sociedad son complejas, multicausales, de carácter no lineal. La forma y los instrumentos con los cuales se mantiene el poder de mando también son múltiples, desde las organizaciones hasta la ideología.

Para hacer efectivo el poder de mando se crea una organización jerarquizada, la administración pública, encargada de gestionar las actividades que ordena el Estado y ejercer el control social⁷. Un aspecto central en la gestión de las finanzas públicas es la presencia de

³ Según Mann (1993) las fuentes de poder social son de tipo ideológico, económico, militar y político.

⁴ El concepto Estado tiene varias acepciones que se utilizan en diferentes épocas y contextos analíticos: es una persona ficticia, es una organización, es una persona que tiene voluntad propia, es un instrumento de dominio, es un aparato de gobierno, es una unión de individuos bajo la orden de un poder soberano, es un factor de cohesión, es unidad jurídica de la infra y supraestructura, es sinónimo de gobierno, etc.; y sociedad política se utiliza para oponerla a la sociedad natural o pre-política, para representar una sociedad que surge de un acuerdo político o para significar una sociedad en la que los individuos actúan de acuerdo con las normas institucionalizadas por el poder político (Bobbio y Bovero, 1994 y 1985; Lenin, 1918; Poulantzas, 1969; Skinner, 2010).

⁵ Se utiliza en un sentido algo similar al concepto de bloque histórico de Gramsci (1985), donde el Estado es la hegemonía coercitiva que ejercen la sociedad política y la sociedad civil.

⁶ El concepto de sociedad civil también tiene una variedad de significados desde sociedad de intereses privados, se pasa por organizaciones privadas y se puede llegar a grupos de interés económico. Lechner (1994) plantea y analiza las dificultades que tiene el uso del concepto.

⁷ Schulze (1997) señala que “A lo largo del siglo XII, el Consejo Real, la curia regis, de Francia se había transformado de manera fundamental. A partir del círculo de los grandes propietarios que aconsejaban al rey en caso de decisiones importantes, había surgido un órgano de justicia y gobierno del rey, compuesto por pequeños caballeros, eclesiásticos y burgueses, todos ellos expertos en derecho romano y nombrados y pagados por el rey. Así se formó la administración central independiente de los grades del país. Los funcionarios reales se desenvolvían perfectamente tanto en el ejercicio del derecho como en el de las finanzas del Estado” (Pág. 24).

una administración tributaria organizada y permanente. El poder soberano permite extraer recursos económicos al resto de la sociedad con el fin de financiar la ejecución de sus funciones y a la estructura organizacional. Esto implica que la tributación debe ser permanente o regular, de ninguna manera ocasional. Dado su poder soberano tiene la autonomía para absorber todo o una parte del excedente generado por los súbditos y, según época histórica, quien tiene el poder puede apropiarse, convertir en privado, el excedente sustraído o devolverlo a la sociedad con gasto público. Por este origen, la tributación y el gasto público son dos variables de tipo político⁸.

1.2 LOS FUNDAMENTOS EN LA HISTORIA

Las investigaciones históricas, arqueológicas, etnohistóricas y antropológicas⁹ señalan que en las comunidades ancestrales la acción conjunta de los individuos permitió satisfacer las necesidades sociales e individuales. Los investigadores encuentran huellas de ese comportamiento social en los primeros pueblos asiáticos, africanos, de América precolombina y australianos. Las investigaciones muestran que pueblos como los de Akkad (siglo XXIX antes de nuestra era—a.n.e.), los de Mesoamérica (siglo X a.n.e.), los chinos (VII a.n.e.), los del norte de los Andes (siglo X a.n.e), los Andes septentrionales (siglo X a.n.e), los japoneses (siglo V a.n.e.), y los de la India (siglo X a.n.e.) con labores mancomunadas roturaron tierras para ampliar la frontera agrícola, cazaron o formaron rebaños y, además, construyeron caminos, canales de riego, terrazas, templos, puentes, muros para cercar los santuarios o para la defensa del territorio, entre otras obras civiles (Bonavia y Pease, 1999; Brown, 1993; Embree y Wilhelm, 1974; Franke y Trauzettel, 1998; Hall, 2000, Hawkes y Woolley, 1963; Hocquenghem, 1999; Moreno, 1999; Neiderberger, 1999; Rostworowski, 1999; y Uribe, 1999).

De la historiografía se puede deducir que el trabajo utilizado para el avance de esas sociedades fue comunal porque las circunstancias así lo exigían y la forma de pensar social—la ideología social—, concebía la colectividad como una unidad indivisible, cada individuo actuaba y se sentía integrado a la comunidad. Cada uno contribuyó al conjunto porque la existencia era dentro y dependía de la sociedad. En esas primeras *contribuciones*¹⁰ no medió una *relación político-jurídica* entre el individuo y la sociedad ni un sistema de propiedad individual sobre la tierra, el principal factor productivo.

Sobre la disolución de los vínculos de parentesco y de la propiedad comunal germinó el poder religioso-político y la propiedad privada sobre la tierra¹¹, al mismo tiempo,

⁸ “Los impuestos son instrumentos coercitivos que posibilitan a los Estados la exacción de cargas sobre las personas sin atender a su predisposición de pago” (Brennan y Buchanan, 1980, pág. 64).

⁹ Las fuentes bibliográficas son numerosas y en algunas ocasiones contradictorias, pero para esta sección se utilizaron los escritos de Akira (1990), Bertaux (1966), Bengtson (1965), Cassin, et. al. (1965 y 1966), Depeyrot (1991), Dhondt (1967), Franke y Trauzettel (1998), Garnsey y Saller (1987), Gernet (1972), Grimal (1965 y 1966), Hale (1971), Hall (2000), Hawkes (1963); Keiji (1990), Kriedte et. al. (1977), Le Goff (1965), Kōjirō (1993), Lewis (1995), Millar (1966), Mitsusada (1993), Moreno, (1999), Neiderberger (1999), Palmade (1975), Pareti (1963), Rojas y Murra (1999), Ste. Croix (1981), Stoye (1969), Villiers (1965), Woolley (1963), y Wrigley (1987).

¹⁰ Definido como el aporte a la acción colectiva por ser parte de una sociedad, no como una carga obligatoria para un individuo y con destino al patrimonio particular del soberano.

¹¹ En el paleolítico “La falta de propiedad privada reducía a un mínimo la necesidad de un gobierno y la imposición de la ley. Si hemos de juzgar por los australianos y otras analogías, la tribu tendría una vaga posesión de todo el territorio, y zonas menores dentro de éste quedarían atribuidas a la familia o el clan. Esta propiedad familiar o de clan no sería probablemente absoluta; ... Los individuos sólo serían dueños de sus útiles, armas y adornos personales; hasta el equipo ritual sería probablemente una posesión comunal” (Hawkes, 1963; pág. 123).

aparecieron las clases sociales y las organizaciones que respaldarán el ejercicio del poder político, social y económico de la clase dirigente¹²; apareció entonces una sociedad jerarquizada:

- i. La división del trabajo, la defensa militar del territorio y la celebración de rituales religiosos en sociedades cada vez más grandes demandaron la creación de organizaciones que permitieran el control social y, en específico, ejercer el poder y coordinar esas actividades sociales¹³. En las sociedades donde las obras hidráulicas fueron fundamentales para la supervivencia¹⁴ –por ejemplo, en las civilizaciones mesopotámica¹⁵ y egipcia–, el *Estado* es el dueño de la tierra y las organizaciones y administraciones¹⁶ religiosa y gubernamental coordinaron la siembra y la distribución del producto social; en otras el control lo ejercieron organizaciones laicas como en Roma, y en unas terceras fueron las organizaciones laicas pero justificadas por la cosmovisión religiosa de la sociedad, v. gr., en Japón en el siglo V de nuestra era (n.e.) o en Mesoamérica en el siglo XII a.n.e. (Brown, 1993; Cassin et. al. 1965 y 1966; Grimal, 1966; Hall, 2000; Hawkes, 1963; Millar, 1966; y Woolley, 1963).
- ii. Las organizaciones religiosas y políticas crearon una estructura y un aparato de administración que ejerció de soporte de los poderes religioso, político y económico. Por medio de ellas se mantuvo el control sobre la sociedad. Las organizaciones jugaron una función primordial en el proceso de centralización del poder político y en el cobro de los gravámenes. Crearon una administración cuya dirección y primeros funcionarios fueron los familiares del soberano –como en China pre-imperial, la confederación Yamato de Japón¹⁷ o los aztecas, mayas e incas. Al crecer la población y la división del trabajo cambió la escala de las actividades sociales y económicas que causó una ampliación en la organización y el aparato administrativo, que se mantuvo bajo la dirección de la clase noble, pero con funcionarios de otras clases –como las casas *uji* en Japón. Asimismo, existen casos en los que la administración gubernamental fue independiente de los lazos familiares o que evolucionó hacia ese tipo de gestión, como en China imperial entre 221 a.n.e y 220 n.e. (Franke y Trauzettel, 1998).

¹² Se utiliza el término en el sentido de Gramsci (1987), es decir, ese grupo tiene la dirección intelectual y moral de la sociedad, dirige a los grupos afines, somete a los grupos oponentes y se apodera del gobierno para ejercer el poder de mando. La unificación de las élites se da cuando se convierten en *un* Estado, es la parte central del bloque hegemónico e histórico. Una vez toma el poder político, la clase dirigente es propensa a conservar el orden establecido, siempre y cuando le sirva a sus intereses particulares, pues, en caso contrario, acelera los cambios sociales que considere pertinentes para mantener sus intereses.

¹³ En las ciudades sumerias, hacia el 2,650 a.n.e., “Los documentos transmiten la imagen de una administración muy ramificada, compleja y muy burocráticamente organizada. Tratan del culto de los templos (sacrificios, fiestas), de la administración de las propiedades de los templos (cultivo del trigo, horticultura, rebaños, animales de sacrificio, lana), de la pesca, fluvial y marítima, de la artesanía y el comercio (compra de productos extranjeros a través de comerciantes al servicio del estado) y de las retribuciones salariales a los empleados y funcionarios” (Cassin et. al. 1965, Vol. I, pág. 61).

¹⁴ Marx denominó a esas sociedades con el nombre de modo de producción asiático. Sus formas de gobierno fueron específicas y en historia la denominada escuela de K. A. Wittfogel es la que se concentra en el análisis de este tipo de sociedades.

¹⁵ En la cultura maya “... la agricultura intensiva se circunscribía a zonas bastante inmediatas o muy cercanas a los grandes centros, donde la producción era controlada por la élite” (Ochoa, 1999, pág. 184).

¹⁶ En el sentido de oficinas, despachos o establecimientos que gestionan actividades.

¹⁷ Los impuestos los recaudaban los oficiales *shōen*, quienes a su vez tenían el control sobre el principal factor productivo, la tierra (Yamamura, 1990, pág. 319)

Las organizaciones recaudaron los impuestos y gestionaron el poder político en los pueblos sometidos por los imperios, faenas que se cualificaron cuando se mezclaron con experiencias de otras culturas¹⁸.

Entre el final del imperio romano y la temprana alta edad media europea nació la organización de la iglesia católica –sobre la base de la organización política y administrativa romana– y se impuso en la vida social del continente. En la baja edad media la administración gubernamental empezó a desarrollarse y, a partir del renacimiento, se constituyó en un organismo cada vez más especializado e independiente de la nobleza, que respaldaba al gobernante y, desde ese entonces, asumió la función de cobrar o de subastar el cobro de los impuestos, proveer a un ejército centralizado y controlar los territorios de ultramar (Dhondt, 1967; Hale, 1971; Le Goff, 1965; Romano y Tenenti, 1967; y Stoye, 1969). Y en el capitalismo de los siglos XX y XXI los problemas políticos, sociales y económicos se gestionan por medio de una red de entidades de la administración gubernamental calificadas y especializadas y bajo el control de la clase política y con la colaboración de corporaciones o empresas privadas.

- iii. Con el nacimiento del poder político aparecieron los privilegios sociales y económicos del soberano, los que se hicieron extensivos a su familia natural y política, así como a sus allegados y al poder religioso. Apareció la división social en clases¹⁹, v. gr., en Egipto del siglo XXX a.n.e. “solo pueden ser reconocidas dos clases: el gobierno y los gobernados” (Woolley, 1963) y en India védica (siglo VI a.n.e.) se distinguía “claramente entre ‘arriba’ y ‘abajo’, en los textos aparece una diferenciación entre ‘rico y pobre’ ...” (Embree y Wilhelm, 1974, pág. 26). La clase dirigente, en el transcurso del tiempo, se separó y se situó por encima del resto de la sociedad. Los privilegios que gozaban se heredaron como clase social²⁰ y se perpetuaron²¹ hasta más o menos el siglo XIX n.e. En el acontecer histórico esta clase se subdividió y tomó diferentes nombres, por ejemplo, las categorías nobles de los Átae, Sukune, Mabito y Ason de la línea principal de los *uji* en Japón (Brown, 1993; Kidder, 1993; y Hall, 2000), o en la India los *brahmanes* sacerdotes, maestros o médicos y los *ksatriya* gobernantes y guerreros. Entre mayor sea la subdivisión, los grados más bajos de la clase noble en la práctica empiezan a no diferenciarse de la categoría social siguiente. Además, la dinámica económica provocó procesos de

¹⁸ En el imperio mongol (siglo XIII n.e.) “... el mundo de Gengis Kan no era simplemente un cataclismo pasajero, sino una reestructuración total de las relaciones de los pueblos de Asia Central con los de su periferia, el imperio comenzó a traer a su servicio oficiales y administradores expertos procedentes de los pueblos conquistados –primero, uiguros, naimanos, khitanos y musulmanes de Mawarannahr; después, chinos, iraníes, judíos y muchos otros–. En China Kublai empleó a funcionarios fiscales árabes ...” (Hambly, 1966, pág. 113).

¹⁹ Una discusión conceptual sobre el concepto de clase social desde una perspectiva histórica se encuentra en el capítulo segundo de Ste. Croix (1981). Aquí se utiliza el concepto en un sentido amplio, pero se tiene como criterio de separación si el grupo de personas son o no son *propietarias* de factores productivos y si tienen o no tienen poder de mando político. Tener o no tener conlleva a entablar una relación social específica independientemente de que los individuos tengan conciencia del papel y el sitio que desempeña en la sociedad o de la expresión jurídica de las relaciones sociales.

²⁰ Es decir, al margen de que algunos de sus miembros cayeran en la escala social, o que la mayoría fuera reemplazada por otro conjunto de individuos de la misma sociedad o por la conquista de otros pueblos.

²¹ Elias (1977) recuerda que “... la posición del gran señor feudal, del príncipe, aparecen completamente unidas la función del hombre rico, del poseedor de los mayores medios de producción de su región, con al función del dominador, del poseedor del poder militar y de la facultad jurisdiccional. Funciones que hoy día ejercen individuos y grupos de individuos distintos, integrados en la división del trabajo” (Pág. 382).

acumulación en las capas sociales bajas que les permitió ascender en la escala social. Ambos movimientos, el descendente y el ascendente, de individuos de las diferentes clases sociales, transforma la tipificación social en la historia de la humanidad.

Con el advenimiento del capitalismo los empresarios se convirtieron en la nueva clase dirigente. La dinámica del capitalismo transformó las clases y, a partir del siglo XX, se plantea una división socioeconómica que sigue como criterio los niveles de riqueza e ingreso y la similitud en sus comportamientos sociales²²: la clase alta o empresarial, dueña *del capital*—que incluye a la alta gerencia corporativa, al poder político y a los empleados ubicados en los rangos de mayor remuneración salarial—; la clase media compuesta por empresarios urbanos o rurales dueños de pequeños y medianos capitales, trabajadores y empleados calificados; y la clase baja integrada por obreros y empleados situados en la escala inferior de remuneración.

- iv. Los poderes están conexos²³. En los primeros momentos de la sociedad un individuo podía personificar varios poderes. Podía ser el supremo sacerdote, el soberano y el comandante militar como en las realezas divinas o gobiernos teocráticos de Egipto, India del período védico posterior²⁴, en la tribu de Israel²⁵, las sociedades de Asia sudoriental, en América los toltecas con Quetzalcóatl o el cacique en la cultura maya. O ejercer efectivamente uno y ser símbolo en otro, como en China donde el soberano tuvo una doble función, presidir el ritual religioso y ejercer plenamente la función pública como señor supremo²⁶ (Franke y Trauzettel, 1998); o tener un poder cimentado en otro, como en Japón²⁷; o personificar un único poder como en la ciudad-Estado sumeria de Aratta²⁸, en Roma o en los malayos.

En el transcurrir histórico el poder político inicia su separación del poder religioso, como en Mesoamérica septentrional hacia los siglos IX y X n.e. Pero *el caso es Europa*²⁹, y lo es porque su trayectoria moldeó el mundo moderno. En el siglo XX el Estado se seculariza y se especializa de manera que, en la mayoría de los países, establece relaciones de supremacía frente al poder religioso, pero mantiene y profundiza los vínculos con el poder económico porque la estabilidad política de la sociedad contemporánea depende de la actividad económica.

- v. La dirigencia política y religiosa antigua disolvió la propiedad común sobre la tierra de múltiples formas; el punto central aquí no es el proceso, es el resultado: el poder

²² El concepto de clase social desde la sociología se discute en Giddens (1997), Ossowski (1957) y Wright (2004).

²³ Los análisis de los nexos entre religión y política y el origen divino del poder político los exponen Embree y Wilhelm (1974), Brown (1993), Hall, (2000), Hawkes (1963), y Villiers (1965).

²⁴ En el período védico "... el monarca es considerado principalmente un jefe de guerra, como el *herzog* de los germanos" (Pareti, 1963; pág. 149). En período védico posterior quien tiene la cualidad divina es la dignidad "no de la persona, del rey" (Idem).

²⁵ El patriarca Abraham fue el poder soberano y el sacerdote.

²⁶ "Los reyes Cheu hacían remontar su ascendencia al mítico Heu-tsi (el patrón de la agricultura), que fue milagrosamente concebido cuando su madre pisó la huella dejada por un dios (*She-king*). Pero esto no hace que el soberano sea de esencia divina. El rey Cheu reina por su propio poder y el poder de sus antepasados ..." (Pareti, 1963, pág. 149).

²⁷ "La influencia religiosa y el prestigio social procedían de los poderes de las divinidades ancestrales que el caudillo adoraba. Así, pues, la estructura de la autoridad basada en el parentesco, a través de la que empezó estableciendo su hegemonía sobre las islas japonesas la casa imperial, estaba respaldada por los poderes sacerdotales de la diosa Sol ancestral. Esta forma, la primera que adoptó la soberanía en el Japón, perduraría hasta los tiempos modernos" (Hall, 2000, Pág. 9).

²⁸ "Su soberano no es llamado 'rey', sino con título que puede significar 'alto sacerdote' ..." (Woolley, 1963, pág. 351).

²⁹ El proceso y su entorno lo ilustra Barudio (1981), Dhondt (1967), Hale (1971), Holmes (1975), Le Goff (1965), Romano y Tenenti (1967), Stoye (1969) y Van Dulmen (1984).

político reclamó como propia una parte o la totalidad del suelo³⁰. En Egipto fue del faraón a partir de la primera dinastía (Woolley, 1963); en China hasta el siglo VI a.n.e. fue propiedad social y pasó a ser de propiedad del emperador (Franke y Trauzettel, 1998); en India del siglo VII a.n.e. el monarca fue dueño del suelo, a excepción de lo que correspondía a los sacerdotes (Embree y Wilhelm, 1974). De ser propiedad del soberano se pasó a la propiedad en titularidad de personas físicas o naturales, proceso que no fue lineal ni homogéneo en las diferentes sociedades. En Japón la propiedad estuvo en manos de las familias *uji* cercanas al *Linaje del Sol* o casa imperial, pero en 646 n.e. con las reformas Tika se proscribió la propiedad privada de los arrozales y se redistribuyó la tierra (Brown, 1993; y Hall, 2000). En China la tierra se repartió entre los príncipes³¹ de los clanes imperiales y hacia 1115 y 1079 a.n.e. se frenó la distribución de las tierras, en este caso la concentración de la propiedad fue de origen político (Franke y Trauzettel, 1998), lo que sentó la base de lo que después será la *edad media* china.

La pérdida de la libertad por castigo, por deudas, por nacimiento o por la expansión del poder político a los territorios vecinos creó la propiedad privada sobre el factor trabajo: el esclavismo que luego pasó a ser servidumbre.

La propiedad privada se perpetuó al instituirse como un derecho y, en específico, al establecerse el *derecho* a la herencia. Si el suelo y el trabajo, los principales factores productivos en las sociedades precapitalistas, es la fuente de los bienes de consumo final fundamentales para la vida y proveedor de materias primas, entonces, al instituirse la propiedad privada sobre esos factores se establecieron las condiciones sobre las que en adelante el individuo y los hogares podían reproducir su vida y sus relaciones socioeconómicas.

El proceso histórico dejó incorporado dentro de la parte básica del ordenamiento, del pensar y del actuar social la necesidad de la propiedad privada sobre los factores productivos, pasó de ser una construcción truculenta del proceso histórico a considerarse como un rasgo característico y *sine qua non* para el funcionamiento social, en particular, para la producción y distribución del ingreso social. Desde el punto de vista analítico algunas teorías sugieren que la propiedad privada es *natural*, esto es, que es anterior a la sociedad y a la formación del poder político, lo que implicaría que históricamente el individuo se desarrolló primero e independiente del proceso de la sociedad. El argumento naturalista se utiliza en el mundo moderno para justificar *los derechos de propiedad*, pues al presuponer su necesidad limita la discusión a determinar si la propiedad privada es absoluta o relativa con respecto a los derechos que tienen los no propietarios.

Al establecerse un poder político fusionado con la propiedad de los factores productivos se instituyó una relación social dicotómica: unos tienen el poder de mandar y los

³⁰ Como los procesos históricos se desarrollan gradualmente es posible que los cambios en la propiedad recorrieran fases cuyos resultados se consolidaron en la siguiente etapa pero con mutaciones inducidas por el proceso de asimilación y aceptación social. Considérese el caso en que antes de darse la apropiación de los factores productivos el individuo en el poder se distinguía por la posesión de *bienes de lujo*, como en las sociedades del norte de los Andes donde el cacique tuvo "...privilegios traducidos en la posesión de más cantidad de valores de uso, como son mujeres y esclavos, y sus privilegios no derivan ni de la propiedad de la tierra ni de los recursos" (Uribe, 1999, pág. 332).

³¹ En China el emperador tuvo control sobre la nobleza a través de la propiedad sobre el suelo, por ejemplo, la nobleza de menor rango no fue propietaria (Franke y Trauzettel, 1998).

otros la obligación de obedecer, y unos son propietarios y los otros no lo son, por ende, se tienen relaciones sociales, políticas y económicas asimétricas. En este entorno asimétrico las contribuciones sociales iniciales se transformaron en pagos obligatorios a partir de los cuales nacieron los impuestos. A manera de ilustración, en el siglo X a.n.e., en Asiria las contribuciones principales y los regalos pasaron a ser obligatorios (Cassin et. al., 1965; y Liverani, 1991).

Esta dicotomía y asimetría se mantiene hasta la sociedad actual, pero con cambios en la fuente de poder; el centro ya no es la propiedad de la tierra sino del factor capital, y el poder político ya no se hereda, ni se arregla con la institución del matrimonio³², ni se arrebata a la fuerza, sino que, en la mayoría de los países, se disputa en un espacio político abierto, con reglas de elección pública y se desempeña el poder durante un tiempo limitado. Naturalmente, los actores cambiaron, de la nobleza dueña de la tierra y del poder soberano se pasó a la *sociedad política*³³, que tiene una soberanía delegada, y a la *sociedad civil*, la esfera de lo privado. Ambas sociedades son interdependientes pues los ciudadanos dueños *del capital*, tiene al menos una fuerte influencia sobre la *sociedad política*, el *Estado*.

1.2.1 LOS IMPUESTOS

Cuando el soberano se coloca por encima de la sociedad y es propietario, entonces, se separa del proceso productivo directo, ya no es un trabajador más. Al constituirse como *Estado* reclama parte del producto social para vivir y reproducirse como poder político y como propietario privado³⁴, por consiguiente, afecta la distribución social de producto. Las organizaciones religiosas exigieron una participación en el producto porque eran propietarias de los factores productivos o por su carácter divino –en las ciudades-estado sumerias recibían el diezmo– o, además, porque también eran poder político como en la teocracia del antiguo Egipto.

Esa exigencia tiene dos componentes que se deben diferenciar analíticamente. El primero corresponde al hecho que quien detenta el poder soberano es el propietario de los factores productivos y como tal exige una remuneración por la titularidad de la propiedad³⁵, unos derechos de propiedad que pueden tener una justificación jurídica, todo depende del grado de desarrollo de la sociedad³⁶. Y el segundo es la parte que reclama como una obligación del súbdito, exigencia que hace porque tiene el poder de mando sobre la sociedad, caso en el que media una relación política. Esta segunda exigencia se instituyó históricamente como una relación jurídica, el pago se estableció por ley y, por tanto, es de carácter obligatorio (en términos del neo-institucionalismo, se creó una institución formal). El cobro se justificó socialmente porque mantuvo un significado místico –un mandato religioso³⁷–, o

³² En Japón el poder fue detentado por familias organizadas de manera jerárquica que entretejieron lazos políticos con base a matrimonios entre ellas y que hasta la segunda guerra mundial estuvieron regidas por la casa imperial (Akira, 1990; Brown, 1993; Hall, 2000; Kidder, 1993; Keiji, 1990; Kōjirō, 1993; y Mitsusada, 1993).

³³ Aquí se usa el término en el sentido de Hegel, Marx y Gramsci.

³⁴ La reproducción del poder en las sociedades pre-capitalistas también se apoyó en el nivel de la producción que el soberano obtenía de sus propiedades.

³⁵ En el código de Hammurabi se hace referencia a dos tipos de propiedad sobre la tierra: una del rey y otra privada. Cuando la propiedad el rey se le entrega en concesión a un militar (del numeral 28 al 31 y del 35 al 38) o a un tercero, el beneficiario debe pagar a cambio las obligaciones fiscales.

³⁶ En la India “Conforme a la legislación védica posterior, la propiedad de la tierra podía ser probada por documentos, testigos o la simple posesión” (Pareti, 1963, pág. 165).

³⁷ Los considerandos del código de Hammurabi son una evidencia de estos casos.

militar –el pago por la defensa de la sociedad³⁸– o por código de guerra –quien pierde el conflicto se somete y es tributario.

Por supuesto, en la práctica, ambas remuneraciones se confunden en las sociedades precapitalistas³⁹: en China imperial el hogar campesino “... tenía que cumplir además una prestación personal, de la que los funcionarios estaban liberados ... El servicio obligatorio alcanzaba a un mes por año y estaba destinado a la realización de diversas obras públicas, como la construcción de caminos, diques, canales, etc., pero también se empleaba para fines de lujo del emperador. Y, finalmente, se agregaba la obligación de prestar servicio militar, a la que estaban sujetos todos los hombres de veintitrés a cincuenta y seis años, excepto los altos funcionarios y los nobles” (Franke y Trauzettel, 1998, pág. 83).

La presión impositiva aumentó con la ampliación del poder político. Con el fortalecimiento de los ejércitos algunos pueblos tuvieron la fuerza letal suficiente para ampliar el radio de poder: invadieron, esclavizaron y convirtieron a otros pueblos en *tributarios*; en términos directos, nacieron los Estados imperiales. El imperio persa gravó a sus satrapías⁴⁰, el imperio egipcio cobró tributo a pueblos mesopotámicos, Roma a las provincias europeas y asiáticas⁴¹, el imperio chino a los japoneses y a los pueblos del sudeste asiático, los mexicas a los de Azcapotzalco, España a las culturas americanas, Inglaterra a sus colonias americanas y de India, etc. (Bethell, 1984; Depeyrot, 1991; Kidder, 1993; Millar, 1966; Woolley, 1963).

En los primeros tiempos el recaudo por gravámenes no hizo parte del patrimonio de la *sociedad política*, alimentó el patrimonio común, incluso los individuos que detentaron el poder político pagaron contribuciones e impuestos y su patrimonio no se fusionó con la propiedad común (Cassin, 1965 y 1966; Millar, 1966 y Woolley, 1963). A medida que el *Estado* y la clase noble aumentaron sus privilegios se diluyó el límite entre lo privado y lo estatal. A partir de entonces la imposición se incorporó como parte del patrimonio del soberano⁴², lo público se convirtió en privado, en algunas sociedades con la condición implícita de que en períodos económicos críticos el soberano asumía el costo de proveer lo que necesita la sociedad. Es pertinente precisar que el desarrollo de la fuente y el uso de los gravámenes es ambivalente pues se encuentran sociedades en las que en un período el soberano usa la exacción para beneficio propio y en otros momentos utiliza su riqueza individual para financiar las actividades sociales y las inherentes al ejercicio del poder. Como muestra, pero no es el único caso, al disolverse el imperio carolingio y en la baja edad media temprana los príncipes utilizaron su peculio para financiar una parte de los gastos estatales que incluía la entrega de alimento a los vasallos en períodos de crisis.

Con las revoluciones burguesas del siglo XVIII se empezaron a desmontar los privilegios de discrecionalidad del soberano –la soberanía empieza a recaer en el *pueblo*– y

³⁸ En la India el Estado le cobró el *bali* a los campesinos, un impuesto por defender el territorio (Embree y Wilhelm, 1974).

³⁹ Después del siglo XI n.e. en Europa “Los presupuestos del Estado se desarrollan a partir del ‘presupuesto privado’ de las familias feudales; o, dicho con mayor exactitud: en un principio todavía no hay separación alguna entre lo que posteriormente se considerará como ingresos o gastos ‘públicos’ y ‘privados.’” (Elias, 1977, pág. 349).

⁴⁰ Provincia del imperio persa.

⁴¹ En plena disolución de imperio romano, en el siglo V n.e., las provincias aún pagaban las provisiones del ejército y el correo imperial.

⁴² En Asiria, entre los siglos X a VI a.n.e., “... las enormes dimensiones de los dominios y de los ingresos que procuraban, en unión de la falta de toda diferenciación entre las tesorerías estatal y real, proporcionaron al rey un dominio sin trabas en las rentas provinciales, impuestos, derechos y corveas, así como sobre el botín de guerra y sobre los presentes y tributos (ordinarios y extraordinarios) de los pueblos vasallos.” (Pareti, 1963, pág. 183).

a deslindar sus propiedades de lo que correspondía al patrimonio común. El proceso desembocó en el surgimiento del Estado representativo que, en el siglo XX, generalizó los derechos políticos a todos los individuos. En este nuevo momento quien desempeña el poder político no es dueño del recaudo impositivo ni del patrimonio social, por tanto, no puede disponer de él de manera arbitraria. Los individuos en el poder político, el *Estado*, administra el patrimonio común y su gestión debe ser coherente con el mandato que el ciudadano entrega en la elección pública. En la práctica quienes detentan el poder soberano actúan de acuerdo con la visión de la clase dirigente sobre el *deber ser* del Estado, sobre cuáles deben ser sus límites de cara al proceso económico. Por eso el enfoque que adopten los lleva a proponer políticas específicas sobre el patrimonio común, v.gr., incrementar o privatizar ese patrimonio.

Lo que se impuso se hizo tradición y con base en ella, al avanzar la civilización, la tributación se codifica: el Estado de forma *arbitraria*⁴³ dispone en sus códigos quién es el sujeto pasivo, cuáles son los hechos generadores, la base y la tarifa impositiva. En este caso, la tributación, la relación económica entre súbdito (sujeto pasivo) y soberano (sujeto activo), quedó firmemente establecida por la relación político-jurídica. La fuente de la norma reside en el poder político – que es coactivo y exclusivo (Subsección 1.1)–, que luego se plasma en un orden legal, en el código tributario, y su inobservancia implica un castigo para quienes tienen el deber de cumplirlo, el súbdito.

La discrecionalidad del monarca para determinar los elementos esenciales de la imposición se empezó a limitar en el siglo XIII n.e. En 1215 el rey de Inglaterra Juan sin Tierra presionó a sus vasallos feudales que no cumplieron con su deber de hueste en su ataque a Francia para que le pagaran el *escudo* –tributo que redimía el deber de hueste–, requerimiento que llevó a la nobleza y al clero católico a sublevarse. El rey Juan perdió el conflicto y el 15 de junio de ese año selló la Carta Magna donde aceptó restituir los derechos señoriales consuetudinarios, no juzgar y condenar directamente a los feudales o implantación del juicio por jurado, y claudicó a su derecho de fijar los impuestos, en adelante se establecerían de acuerdo con las decisiones del consejo del reino (Le Goff, 1965; y Schulze, 1994). La creación de un consejo le quitó al soberano la arbitrariedad impositiva⁴⁴ y condujo a crear una organización que representara y defendiera los privilegios de la clase noble al momento de decretar gravámenes.

Ese fue el origen del parlamento y la tradición de la vigencia de un año fiscal de la estructura tributaria inglesa. Como las condiciones en que opera el capitalismo exige unas formas jurídicas y unas organizaciones compatibles con la mayor libertad del individuo, esa Carta fue la base sobre la que se construyó la forma constitucional moderna y la estructura de poderes estatales independientes. Por ello hoy los impuestos los aprueba el parlamento o el congreso, esto es, el poder soberano recae sobre el legislativo que se presupone representa el interés general de la sociedad. El principio rector es que no puede haber impuestos sin

⁴³ En China el impuesto fue un eufemismo de regalo (Franke y Trauzettel, 1998) , y “En la India antigua, el tributo, que fue al principio voluntario y luego obligatorio, es ya mencionado en el período de *Rigveda* ... El rey es descrito como el ‘devorador del pueblo’, es decir, como viviendo y cumpliendo su misión a costa del tributo que el pueblo le entrega” (Pareti, 1963; pág. 163), o “en un pasaje del Satapathabrahmana (1, 3, 2, 15) se nos cuenta el implacable rigor con que la nobleza cobraba sus impuestos: ‘Cuando al ksatriya se le antoja, entonces dice: ‘vaisya, trae todo lo que me mantiene oculto’ Así le despoja de cuanto tiene. Todo lo que quiere lo hace” (Embree y Wilhelm, 1974, pág. 27).

⁴⁴ El otro antecedente del desmonte de la discrecionalidad impositiva de los soberanos es La Bula de Oro, firmada en 1222 por Andrés II de Hungría.

representación política, por tanto, los ciudadanos deben tener derechos políticos, elegir y ser elegido.

Cambiar la instancia de decisión política significa que se presentó una reforma en la posesión del poder, pasó de un señor a un parlamento de señores. Cuando, dentro del desarrollo del sistema capitalista, la burguesía obtuvo el derecho a ser elegida y ocupó la Cámara Baja o Cámara de Diputados o Comunes, el poder económico privado tomó participación directa en el poder político, característica del Estado moderno. También se instituyó el principio de que toda ley debe estar fundada en la ley superior, la constitución política, criterio básico del Estado moderno.

Se colige de los estudios históricos que la contribución social inicial se transformó en una imposición mediada por la relación política al instituirse el Estado y apropiarse de la tierra y del trabajo, esto es, nacieron los impuestos, un pago obligatorio que no le genera ninguna contraprestación directa al contribuyente. En ese nivel de desarrollo social la exacción tiene un carácter coercitivo. Luego se pasa a un momento social en el que la relación entre soberano y súbdito pasó a ser de tipo político-jurídica y se establece la legalidad de la tributación, los gravámenes toman el carácter de una obligación jurídica. Las condiciones generales del desarrollo de la sociedad europea de la baja edad media y del renacimiento exigieron nuevas formas jurídicas en el que se desarrollara el poder político, aspectos jurídicos que se manifestaron en los siglos XVII y XVIII n.e. con la pérdida de la discrecionalidad del monarca para fijar gravámenes, proceso que desembocó en el surgimiento del Estado moderno y su consolidación durante del siglo XX.

1.2.2 LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS

Desde las primeras etapas de la civilización (siglo XXX a.n.e) y hasta aproximadamente el siglo XIX n.e. el sistema impositivo, visto desde el sujeto pasivo⁴⁵, fue real (Sección 4.1), cimentado sobre gravámenes sobre producto, con tarifas unitarias y *ad valorem*⁴⁶. En este sistema la imposición se diseñó y se ejecutó para alcanzar el máximo recaudo, por ende, no se contempló, ni se podía contemplar, la equidad impositiva; y en la selección de bases gravables se consideraron los bienes de mayor extensión y movimiento en la economía. Como la actividad productiva dependió del sector primario de la economía el Estado tuvo que gravar el producto agrícola, las cabezas de ganado, a cada habitante y al patrimonio inmueble de algunos de ellos, luego, al florecer el comercio se incorporaron los gravámenes a las ventas –medidas por cantidad de producto transado y luego por dinero– y los aranceles al comercio interno y externo:

- i. En impuestos directos de producto el Estado asirio del siglo XII a.n.e. cobraba una parte de la cosecha⁴⁷; en Egipto del siglo XI a.n.e. estableció la exacción de una fracción de la producción de cereales, huertas y jardines, por cada cabeza de ganado

⁴⁵ La clasificación de los impuestos según el sujeto pasivo, desde la perspectiva histórica, tiene como propósito identificar sobre lo que (o el quien) recae la obligación tributaria, a qué (o a quién) se grava y si tiene relación con la capacidad económica del contribuyente. Cuando se tiene en cuenta la capacidad económica la clasificación es según la base imponible o por criterio recaudatorio o administrativo.

⁴⁶ Desde luego, la valoración fue arbitraria porque no siempre existieron los precios de mercado, o si existían no siempre la liquidación se hizo con respecto a ellos.

⁴⁷ La evidencia que muestra la historiografía indica que en los primeros milenios de la humanidad el impuesto se cobró y se pagó en especie. Algunos autores de la teoría chantal sostienen que la moneda es deuda estatal y se relaciona directamente con la imposición, esto es, ambos son instrumentos monetarios, y se sugiere que esa relación se presenta desde la civilización mesopotámica (Semenova, 2011).

y, desde el siglo VIII a.n.e, una parte de la producción artesanal y del comercio privado en especial a los extranjeros que se habían establecido en el delta del río Nilo; y en el imperio romano el *tributum soli*, que gravaba a la producción agrícola. Los gravámenes al ingreso tuvieron diferentes bases, por ejemplo, en Mesopotamia, durante la III dinastía, las ventas de los mercaderes, en China el 1/30 de la cosecha, los hombres a partir de los siete años de edad pagaron en dinero el *k'ou-ch'ien*, y entre el 221 a.d.n y el 220 n.e. los esclavistas contribuyeron por cada esclavo y los artesanos una parte de su producción; en Japón se cobraron por categoría de bienes: la seda, el *zōkuji* o sobre productos diferentes al arroz y el *nengu* o gravamen a la producción de arroz; en Roma el *tributum capitis*, que tenía tarifas diferenciales según las provincias (v. gr. en Asiria fue del 1%), así como el impuesto de un denario a los habitantes libres en ciudades del imperio del siglo II n.e., el *cursum publicum* o pago en especie de los pueblos subyugados para mantener el correo imperial y a las tropas que cruzaban o se establecían en sus comarcas.

El impuesto de diezmo se cobró en las antiguas ciudades-estado sumerias sobre el producto en las tierras comunales y se utilizó para el culto, en Roma por el producto de las tierras expropiadas y cultivadas por los habitantes conquistados, y se encuentra también en los pueblos musulmanes del siglo VI n.e. con el nombre de *ushr* o *yizya*.

- ii. El impuesto directo sobre la riqueza por excelencia fue el predial. En el siglo XV a.n.e. en la ciudad de Alalah se cobró sobre el suelo urbano; en el siglo VI n.e., en el oriente próximo se percibió el *jarāy*; y en el imperio romano el impuesto sobre la propiedad de la tierra.

En cuanto al gravamen a la riqueza transferida, en Roma, hacia el año 6 n.e., Augusto creó el impuesto sobre las herencias con una tasa del 5%.

- iii. En impuestos indirectos se tomó como referencia el movimiento de las mercancías. En las ciudades-estado griegas el portazgo del puerto y el impuesto de importación; en Roma, en el siglo III n.e., el *crisárgiro*, y el *portoria*, que se cobró sobre las mercancías que entraron en los puertos o pasaron los cruces de caminos, en el siglo I n.e. 1% sobre las ventas de bienes y de 4% sobre las ventas de esclavos, y el 5% del valor del esclavo manumiso; en el imperio carolingio el impuesto de aduana al comercio interior; en Japón los derechos de peaje al comercio; y en el siglo VI n.e. los musulmanes gravaron la residencia de los no musulmanes.

- iv. Se conjetura⁴⁸ que las tarifas imponentes fueron del 20% sobre la producción en el caso de Egipto; de 10% en Babilonia; la décima parte de la cosecha que imperó en el mundo grecorromano; el dieciseisavo de la cosecha y el ganado en India; y el treintavo del producto agrícola en China; y en Japón la tasa del *nengu* fue de tres o cuatro medidas de arroz por *tan* de tierra.

No siempre el cobro o el pago fue en especie. A medida que se profundizó la economía monetaria el poder político o Estado cobró las obligaciones en metálico⁴⁹ o estando

⁴⁸ El dato no es exacto porque las fuentes históricas son indirectas, por ejemplo, en el caso de Egipto se deduce de un pasaje bíblico donde José habla sobre la situación del pueblo judío o en el caso de la India de pasajes de obras literarias o religiosas.

⁴⁹ El proceso se inició al menos en el siglo IV a.n.e. Ste. Croix (1981) sostiene que en el mundo griego y romano la tributación y servicios estatales se cobraban en especie: "... así es como se tasaban los pentacosimedimnos atenienses ... Solo en Egipto, durante el principado romano, tenemos alguna documentación que nos informe de que se daba un reconocimiento oficial a los ingresos considerados en dinero como el requisito que determinaba la

estipuladas en físico se aceptó su pago en dinero. En la Persia del siglo VI a.n.e. las satrapías sufragaban en metálico y de manera diferenciada: la séptima satrapía pagaba 170 talentos babilónicos de plata, la undécima 200 talentos babilónicos de plata y la vigésima 300 talentos de oro en polvo (Hambly, 1966; Pareti, 1963); en China, hacia el 221 a.n.e, el impuesto personal (*k'ou-ch'ien*) de “ 23 monedas de bronce anuales para los jóvenes de siete a quince años, y a 120 para los adultos”(Franke y Trauzettel, 1998, pág. 82); en Roma, hacia el 431 a.n.e., se cobró a la Liga de Delos 400 talentos anuales y, hacia el 50 a.n.e, a las municipalidades de Chipre 200 talentos anuales (Ste. Croix, 1981, pág. 404); en Japón, en el siglo XVI n.e., los señores cobraban en dinero (Hall, 2000); e incluso las prestaciones personales empezaron a pagarse en dinero a principios de la baja edad media europea, en Inglaterra el arado de la tierra de los señores en el siglo XII se convirtieron en el *escudaje*, un pago monetario (Le Goff, 1965).

El sistema impositivo se expandió a través de las conquistas al convertir al pueblo invadido en *tributario*. La imposición asiria se difundió en Asia oriental y central; la egipcia se amalgamó con la asiria y se aplicó en oriente medio y el norte de África, la tributación romana llegó hasta el centro de Asia, se mantuvo en Europa de la edad media y se transmitió a América a través de las colonias de España, Inglaterra y Francia; el sistema impositivo chino se difundió en el este asiático; India recibió influencia de Asia occidental; y con el imperio mongol se mezclaron elementos de Asia oriental con la herencia china. Como el sistema se generaliza en todas las culturas, entonces, las combinaciones que se realizaron en cada una de ellas explican la importancia de unos impuestos dentro de la estructura impositiva en uno u otro imperio, por ello la gran homogeneidad de las tipologías de impuestos a lo largo de la historia de casi seis milenios.

Mientras que las culturas del centro y este asiático, centro y sur de África y América continuaron con su lenta trayectoria precapitalista, en Europa durante un milenio se forjó una transformación social que, para el tema que aquí se trata, se destacan dos aspectos importantes, la transformación política y económica de las sociedades de ese continente. Al disolverse el imperio romano se dio un proceso de disolución política en la alta edad media para luego iniciar en la baja edad media un itinerario de concentración del poder político que llevó al nacimiento del Estado absoluto y a la monopolización de la tributación. Esto implicó que se mantuvo la estructura tributaria romana, pero se modificó el sujeto activo.

La diversificación de la estructura económica, el crecimiento poblacional y la transformación del Estado están en el trasfondo de los cambios de la imposición. La extensión territorial del poder político desmanteló barreras y generó un espacio económico que permitió la integración y la ampliación del mercado interno, la división regional de actividades y el crecimiento económico, y desde luego la ampliación de la base imponible y un mayor recaudo. El crecimiento del comercio interno y externo estuvo acompañado de la profundización de una economía monetaria; y, al transcurrir del tiempo, a diferentes ritmos y por diversas causas, las sociedades pasaron de una economía primaria y con poco comercio

realización de liturgias (deberes públicos); y resulta significativo que en este caso los ingresos procedieran puramente de propiedades inmuebles ... Un argumento definitivo en contra de la tasación según los ingresos en dinero nos lo proporciona la naturaleza tremendamente primitiva de la contabilidad antigua, que no era capaz de distinguir con propiedad lo que hoy día se tiene bien deslindado como 'capital' e 'ingresos', sin permitirle siquiera a un comerciante o incluso a un terrateniente de llegar al concepto de 'beneficio neto', sin el cual resulta impensable que se impongan contribuciones fiscales sobre los ingresos en dinero" (Págs. 139-140).

regional a una economía urbana –aldeas, villas y ciudades⁵⁰– con producción manufacturera y de servicios⁵¹ y gracias a la difusión de una economía monetaria permitió la integración de mercados regionales y un mayor volumen de comercio externo. Sin embargo, depender del sector primario implica que el recaudo queda condicionado al tamaño de la población productiva, la disponibilidad de tierras fértiles, el clima y el nivel de producto que se alcanza, por ello, las economías egipcia, mesopotámica, medieval europea, china y japonesa tuvieron en esos factores un obstáculo al ensanchamiento de la base imponible y del recaudo, por tanto, a la fortaleza financiera del Estado.

El poderío de un Estado se relaciona con el nivel de ingreso impositivo que lograra su sistema fiscal. El avance económico de las sociedades europeas y la necesidad de un Estado fuerte implicaba la transformación del sistema real para que fuera más elástico y con bases imponibles dinámicas. Hasta el siglo XV los gravámenes se sufragaron en especie y por los mismos conceptos, para ilustrar, en el siglo IX n.e., al príncipe de Kiev le pagaban el impuesto al producto anual en pieles, en cereales y otros productos agrícolas y pecuarios; y en Alemania, Francia e Inglaterra, entre los siglos IX y XI, a los señores feudales les pagaron con producto agrícola o minero (Le Goff, 1965).

En la antesala a la época mercantilista se utilizó la tributación para incentivar la actividad económica con exenciones impositivas a la producción, o con aranceles a la importación de productos terminados con el mismo fin, o gravámenes a la exportación de materias primas para garantizar la continuidad del proceso productivo. Estos fueron los instrumentos con los que Luis XI de Francia buscó estimular la producción de lino y la minería de hierro. Todos los gravámenes se distribuyeron entre tres sujetos activos: el Estado local –el feudal–, el estado regional –el príncipe o señor de feudales–, y el Vaticano. El Vaticano fue el poder religioso, político y económico que mantuvo la *unidad* política del continente, lo que como señor feudal le permitió asumir el rol de sujeto activo de impuestos y como iglesia heredera del poder del imperio romano asumió el antiguo diezmo romano. Es más, hacia el siglo XIII era *el* señor feudal⁵².

Desde el siglo XII la producción del oeste europeo inició una transformación que convergió en la revolución industrial del siglo XVIII (Kriedte et. al., 1977; y Wrigley 1987). Con la entrada del capitalismo mercantil el recaudo empezó a tener una nueva base dinámica, el comercio. En el oeste europeo se impulsaron los derechos de importación y, en Francia, un impuesto sobre las ventas (Hale, 1971). Y en el auge del mercantilismo y durante la conquista y colonia de América los derechos de importación se convirtieron en el impuesto favorito de los Estados del occidente europeo, predisposición que mantuvieron sus colonias americanas después de la independencia (Subsección 3.1). En cambio, los Estados del este mantenían la dependencia fiscal de los gravámenes a la tierra, por ejemplo, en los países bálticos aún en el siglo XVII su fuente impositiva era la producción primaria (Stoye, 1969).

⁵⁰ En términos de América Latina es equivalente a pueblo, ciudad y ciudad capital. Woolley (1963) señala la importancia de distinguir los conceptos que se utilizan para designar los asentamientos humanos en diferentes períodos de la historia humana: “Tenemos en inglés las tres palabras *village* o ‘aldea’, *town* o ‘villa’ o *city* o ‘ciudad’. El significado de *village* o ‘aldea’ es tolerablemente preciso ... la aldea se basa principalmente en la agricultura, aunque algunos de sus habitantes no sean productores de alimentos, sino artesanos; ... la palabra *town* o ‘villa’ nunca ha tenido una connotación definida; utilizamos la palabra profusamente, pero de una manera vaga; ... En cambio, entre *town* y *city*, la distinción es clara ... Citemos de nuevo al profesor Gordon Childe ‘En inglés, esta palabra intraducible (*city*) supone una catedral, un palacio episcopal, un capítulo de canónicos y otro clero y un gran número de laicos que no son ni agricultores, ni pescadores, ni cazadores’ ...” (Pág. 297)

⁵¹ En la antigüedad corresponden a los servicios personales que se le prestaron a la clase dirigente.

⁵² Véase el capítulo 10 del texto de Le Goff (1965).

Divergencia que dice sobre las diferentes dinámicas que tomó la evolución del Estado y su relación con el movimiento que tomó la actividad económica en el espacio europeo.

Con la irrupción del capitalismo industrial la fuente de acumulación cambió hacia el sector secundario, que es más intensivo en capital⁵³. Esa sustitución exigió una modificación en la estructura tributaria primero, y en el sistema impositivo después. En cuanto a la estructura, si bien la imposición europea vivió hasta el siglo XVIII de los gravámenes sobre la producción agrícola y el comercio, la consolidación del capitalismo, especialmente en Inglaterra y Francia, exigió modificaciones. *La nueva* clase social –los empresarios o burgueses–, solicitó reformas en la tributación para evitar la paralización del crecimiento industrial: eliminación de los derechos de importación sobre los cereales que afectaba el salario real de los obreros y sobre las materias primas que restringiera el crecimiento de su producción, eco que llegó a David Ricardo y quedó plasmado en su obra.

El Estado, con necesidad de recursos para financiar la competencia bélica y comercial por el dominio mundial, también tenía que acoplarse a los cambios en la estructura productiva. Hacia los siglos XVI y XVII n.e. gravó a la actividad industrial y vendió derechos de monopolio manufacturero y comercial, derechos para ejercer profesiones y títulos nobiliarios a individuos que aspiraban satisfacer sus deseos de ascenso social. Ventas estatales que compraron los gremios de maestros pero que pagaban los consumidores, espiral que Heckscher (1931) denomina “tributación ‘indirecta’, en el sentido literal de la palabra” (Pág. 165). Esa asociación implícita entre Estado y empresarios, que dio beneficios mutuos, llegó hasta el siglo XVIII cuando Europa estaba *ad portas* de la primera revolución industrial y de las revoluciones norteamericana y francesa⁵⁴. Estas últimas fueron el punto de partida del ascenso al poder de la clase empresarial, la norteamericana que fue perjudicada por los monopolios ingleses y la francesa que se favoreció de los monopolios creados por la monarquía gala.

Estos hechos indican que la regulación económica y los impuestos que incentivaron la producción interna ya no servían al proceso de acumulación y había que desmontarlos; empezó la época en que los hombres de negocios y los intelectuales⁵⁵, en específico los franceses e ingleses, solicitaron la libre circulación de mercancías, petición adversa a los intereses de la vieja clase dirigente y a los ingresos de las finanzas gubernamentales del Estado absolutista de la época, pues implicaba desmontar los derechos de importación y exportación así como renunciar al control de las colonias de ultramar. Esta situación más los conflictos entre países europeos configuraron el entorno en que empezó el declive del sistema impositivo real y a emerger el sistema personal.

Un antecedente mediato del sistema personal se encuentra en Florencia (Italia) en 1447 con el *catasto*, y en Rusia con el impuesto de capitación que tenía las características de un gravamen al ingreso (Emory, 1965; y Metzger, 1927). El primer paso en la transformación tributaria lo dio Inglaterra; con el propósito fundamental de financiar la guerra que tenía con

⁵³ Desde luego, el punto de quiebre en el tiempo no es válido para todo el mundo. En varias regiones del globo, hasta épocas recientes, la tierra fue el factor más importante, por ejemplo, en América Latina hasta principios del siglo XX o, incluso, en sociedades particulares aún a principios del siglo XXI, como algunas de las comunidades indígenas colombianas.

⁵⁴ Barudio (1981) presenta un marco histórico general de la época por grupos de países.

⁵⁵ Los argumentos más contundentes fueron construidos por Adam Smith en su *Investigación sobre la Naturaleza y causas de la Riqueza de las naciones*.

Francia por el dominio del comercio y del mundo, en 1799 creó el impuesto directo de renta⁵⁶ con una base imponible sobre el total de renta de la persona, a quien se le exigió presentar una declaración de ingresos. Ese impuesto estuvo vigente hasta 1802. Luego, en 1803, se restituyó con características distintas: no se exigió la declaración y la base imponible fue por categoría o cédula, como lo explica Einaudi (1958), no fue un impuesto de tipo personal sino un income tax de tipo real sofisticado para la época, pero se puede considerar como un precedente inmediato del sistema personal. Los antecedentes intelectuales de esta imposición se encuentran en los ensayos de William Petty y en el quinto libro de la obra de A. Smith.

En Colombia, un impuesto con características similares al inglés se implantó en 1821 con el nombre de contribución directa y estuvo vigente hasta 1826. Este fue el preámbulo histórico al sistema personal, es decir, aquel que tiene como base la renta que obtiene o gasta la persona y que consulta la capacidad de pago del contribuyente⁵⁷ e incorpora el principio de equidad en el diseño y ejecución de la política fiscal (Subsección 4.4).

El interludio se llevó a cabo en el Reino Unido pues allí se reimplantó el impuesto sobre la renta como respuesta al contexto macroeconómico y al conflicto social de mediados del siglo XIX, y luego los Estados Unidos con el impuesto federal al ingreso individual en 1862 para financiar la guerra civil, con tasas del 3% para ingresos entre US\$600 y US\$10.000 y de 5% para ingresos superiores⁵⁸. Y finalmente se generalizó en el mundo desarrollado a finales del siglo XIX y principios del XX como respuesta al conflicto social inherente a la consolidación del capitalismo y a las transformaciones políticas mundiales e internas de países como Alemania, Austria, Japón, Canadá, Holanda y Francia (Barreix, et. al. 2010, Emory, 1965; y Metzger, 1927), y en los países de América Latina, empezando por Colombia en 1918, como respuesta de política fiscal para neutralizar los efectos internos que tenía la fase depresiva del ciclo comercial externo por causa de la primera guerra mundial; sin embargo, se debe precisar que en Latinoamérica, si bien la transformación hacia el sistema personal empezó en los años veinte, el sistema real predominó en la estructura impositiva hasta mediados del siglo XX.

Con la implantación del impuesto a la renta y la continuación de los gravámenes a la riqueza, pero con liquidación de tipo *ad valorem*, nació el sistema personal que en el siglo XX se fortaleció con la creación de un impuesto a las ventas, el IVA. Así, el sistema personal duró un siglo en su gestación y lleva otro en su proceso de maduración. Desplazó al sistema real gracias al desarrollo y consolidación del sistema capitalista, y lo impulsó la lucha por el poder mundial, las guerras internas por el poder y la centralización política, no fue por la suficiencia financiera o la estabilidad macroeconómica *per se*. Si bien es cierto que aún quedan áreas del mundo, en especial los países africanos que fueron colonias francesas y portuguesas, donde existe una mezcla entre sistema real y personal, pero a principios del siglo XXI lo general es la hegemonía del sistema personal. La globalización económica en este siglo se hace en un ambiente que se caracteriza por diferencias en los elementos impositivos entre países, y para profundizar la movilidad del capital la dinámica del sistema mundial exige una armonización tributaria global.

⁵⁶ Las fuentes primarias de los impuestos ingleses están disponibles en <http://www.nationalarchives.gov.uk/help-with-your-research/research-guides/taxation/>.

⁵⁷ Capacidad medida por el ingreso, la riqueza o por ambas.

⁵⁸ La serie estadística del impuesto federal al ingreso se encuentra disponible en <https://taxfoundation.org/us-federal-individual-income-tax-rates-history-1913-2013-nominal-and-inflation-adjusted-brackets/>.

La defensa de los intereses de la clase empresarial mundial, en un escenario donde el sistema capitalista penetró a todo el orbe, genera una tensión en los criterios que debe guiar el sistema: la suficiencia, la eficiencia y la equidad. Desde mediados del siglo XX y hasta 1986 cuando entró en vigencia la reforma de Reagan en los Estados Unidos, el diseño de la política tributaria le dio prioridad a la redistribución positiva –incremento de la carga a los contribuyentes con mayor riqueza o ingreso–, y a partir de ese año en el mundo las políticas se movieron hacia un Estado que le da prioridad a eficiencia y a una redistribución negativa –reducción de impuestos a los más ricos y a las personas jurídicas– para ganar en competitividad internacional y acelerar el crecimiento económico.

La trayectoria histórica de la mayoría de las sociedades muestra que el poder político nació con una preferencia fuerte por la tributación. Extraer la mayor porción posible del producto social es parte de su esencia, condición para su fortaleza, y en ella está la posibilidad de cumplir sus promesas al resto de la sociedad en el mundo contemporáneo. La repartición de la carga tributaria pasa de considerar únicamente la coacción y los requerimientos financieros del poder político en el sistema real, a una repartición de acuerdo a la capacidad de pago del contribuyente, la humanidad transitó del súbdito sin derechos al ciudadano con derechos.

1.2.3 LOS SUJETOS PASIVOS Y LOS CONTRIBUYENTES

A lo largo de este proceso de por lo menos seis milenios, la carga impositiva la asumieron algunas clases sociales pues el poder político estableció no sujeciones y exenciones. En el período del sistema real la obligación tributaria recae sobre elementos objetivos que el desarrollo social circunscribió a la tierra, el producto de la actividad agropecuaria y minera, los bienes que se comercializaban y el movimiento de las mercancías (Subsección 1.2.2); y los sujetos pasivos, los responsables de la obligación, fueron los dueños de la tierra, los comerciantes, los dueños de los medios de transporte y las clases sociales libres de las villas y, en menor medida, de quienes detentaron el poder. En materia de privilegios impositivos del sistema real unos casos ilustran el punto: en el segundo milenio antes de nuestra era, en el Egipto faraónico existieron exenciones impositivas al clero; en Atenas los pobres eran exentos de la *eisphora*⁵⁹; en Roma del siglo II n.e. los *capita* de los militares veteranos y sus esposas, desde 168 a.n.e y hasta el siglo III n.e. los terratenientes de la península itálica estuvieron exentos del tributo rústico y el de capitación, y en el siglo III n.e. los militares y clérigos católicos estuvieron exentos del impuesto al comercio o *criságiro*; en la India la familia real y los *ksatriyas*; en Nantes, en el siglo IX n.e., las abadías no pagaban el impuesto de comercialización de sal; en Japón las familias de los *uji* (Cassin et. al., 1965 y 1966; Depeyrot, 1991; Dhondt, 1967; Garnsey y Saller, 1987; Hall, 2000; Pareti, 1963; Ste. Croix, 1981).

La concentración del poder político en un monarca y sus necesidades fiscales lo obligaron a imponer gravámenes a su clase, la nobleza. Desde la alta edad media europea los señores ya se pagaban entre sí, dada la atomización del poder político. En la temprana baja edad media, un feudal no era necesariamente el dueño de la tierra, pero sí la recibía en usufructo estaba obligado a responder por unos derechos e impuestos a su dueño, otro señor feudal, el caso más conocido fue el de Juan sin Tierra de Inglaterra, vasallo de la corona

⁵⁹ El único impuesto directo de esa ciudad-estado (Ste. Croix, 1981).

francesa hasta que “... por incumplimiento de sus deberes feudales perdió la mayor parte de sus feudos franceses en 1202” (Schulze, 1994, pág. 16).

A medida que cambiaron las circunstancias económicas y sociales se modificaron los contribuyentes y en los casos de crisis sociopolítica modificaron la autonomía del soberano en materia imponible. En Europa el comercio revolucionó las condiciones sociales, la vida urbana floreció, la agricultura salió de la producción para el consumo del feudo y pasó a depender del mercado y su nivel de producto fluctuó de acuerdo con los precios, algunos propietarios feudales se transformaron en capitalistas rurales, en la ciudad apareció la burguesía con su poder económico y debilitó económica y socialmente a la nobleza al tiempo que le hacía perder poder político y grados de libertad para gobernar.

Esos cambios llevaron a que la carga impositiva la empezara a llevar los comerciantes a cambio de la protección del Estado en los mares del mundo, la defensa de sus intereses frente a otros Estados y la concesión de monopolios comerciales en el país y en sus colonias, esto sin disminuir la carga a los campesinos. Al mismo tiempo, con el avance de la producción industrial, los Estados europeos, en específico Inglaterra, incluyeron como contribuyentes a los industriales. Era un mundo económicamente nuevo, pero bajo el orden jurídico medieval que dejaba exentos a la clase noble y al clero o, en términos franceses, al primer estado.

Con la consolidación del capitalismo, la transformación de las clases sociales y el nacimiento del sistema impositivo personal, todos los ciudadanos son contribuyentes, sin embargo, el Estado crea exenciones de acuerdo con las presiones sociopolíticas, objetivos económicos y los intereses particulares de quienes hayan capturado el poder soberano. En el caso de América Latina, el Estado pretendió lograr la industrialización con exenciones y aranceles. En los países desarrollados son pocas las exenciones y están limitadas en su monto, pero le reduce la carga a algunos sectores, por ejemplo, en los Estados Unidos de la época de Reagan y los Bush los industriales y los dueños del sistema financiero se beneficiaron de con la reducción de sus tasas efectivas, y en 2018 la administración Trump retomó ese sendero.

En el mundo moderno no hay clases exentas sino menores tasas para individuos que realizan actividades productivas que el Estado quiere promover, o por captura del poder político por parte del poder económico. En la mayoría de los países desarrollados los beneficios al contribuyente están acotados y se privilegia una estructura tributaria con neutralidad impositiva (Subsecciones 2.2 y 6.6). La fuente de esa neutralidad se encuentra en la profundización de la imposición indirecta al consolidarse un capitalismo de consumo masivo que permite recaudar a costo mínimo los impuestos a las ventas. El riesgo que corre al tener tasas efectivas diferenciales en los impuestos directos y un peso considerable en los gravámenes indirectos es la pérdida de equidad y la creación de un problema de legitimidad del Estado, más aún en un entorno donde se profundiza la concentración de la riqueza y del ingreso.

1.2.4 FEDERALISMO FISCAL O LOS SUJETOS ACTIVOS

La dinámica social y política llevó a unas épocas donde la disputa por el poder sociopolítico toma una dimensión territorial que se manifiesta como una tensión entre un poder central y los poderes regionales y locales. La unificación de los poderes de un territorio permite tener acceso a mayores fuentes de recursos agropecuarios y mineros, la ampliación

de los circuitos comerciales, así como a disponer de una población o fuerza laboral y una tributación más grande, aspectos que hacen al Estado dominante más fuerte⁶⁰. Así mismo, la centralización del poder lleva a la unificación legal que permite homogenizar procesos y procedimientos administrativos de control político y militar, y a crear economías de escala en la gestión gubernamental. El costo lo asumen las clases dirigentes regionales y locales con la pérdida de poder político, por consiguiente, la privación total o parcial de la potestad tributaria en la región.

El proceso de centralización del poder y la creación de Estados grandes e imperiales se promovió cuando las clases dirigentes de una región invadieron militarmente a las comarcas vecinas como en los casos de Mesopotamia, Egipto y los Incas en los Andes septentrionales; o cuando se unieron señoríos en confederaciones para mantener el intercambio y defenderse de peligros comunes como en la región andina de América septentrional (Moreno, 1999), o cuando dominaron sociedades lejanas y crearon los imperios como los de Asiria, Grecia, Roma y China. Las formas que tomó ese proceso también son heterogéneas. En Japón los *uji* centralizaron el poder entorno a el *Linaje del Sol* por medio de acuerdos con las casas locales, alianzas matrimoniales y guerras entre las regiones; el proceso lo cerró Himiko hacia el 250 n.e. cuando creó un mando unificado y se estableció el Estado Yamato; y en el caso de los mayas la centralización el poder se dio con la reunión "... de los linajes más reconocidos, lo que se conoce como Mul Tepal, y crearon un gobierno centralizado, sin borrar las distinciones entre los linajes" (Ochoa, 1999, pág. 194). Por la vía del conflicto armado se centralizó el poder en Corea a principios del siglo IV n.e., en China, en el 481 a.n.e., cuando la dinastía Chou ganó la guerra; de igual forma sucedió en Mongolia.

En Europa con la disolución del poder central romano se crearon dos grandes regiones de poder, Constantinopla y el imperio Carolingio, y luego apareció el sacro imperio romano-germano con un poder de mando débil por la consolidación de los principados. En la baja edad media el conflicto sociopolítico llevó a la creación del Estado de los estamentos, y vía la guerra se pasa al Estado absoluto⁶¹ y con el ascenso de la burguesía al poder se concluye en el siglo XIX en el Estado representativo (Benz, 2010; y Schulze, 1994). El caso particular es Alemania, que en su proceso de unificación se respetaron los privilegios de los príncipes regionales y se creó un Estado federado. En América se dieron dos tendencias en la creación del Estado post-independencia. En Estados Unidos su proceso de independencia generó un Estado federado, sin que esto signifique que estuvo libre de conflictos internos; experiencia que se repitió en Canadá. Aun cuando algunos países latinoamericanos se declaran jurídicamente federales –México, Brasil y Venezuela–, en la región predominó el centralismo pues en la práctica se creó un escenario donde la autonomía impositiva de los gobiernos subnacionales y locales fue limitada o por la legalidad o por los hechos socioeconómicos.

⁶⁰ Tilly (1990), en su explicación sobre la convergencia en la formación del Estado nacional europeo, propone como argumento que "los hombres que controlaban los medios concentrados de coerción (ejércitos, armadas, fuerzas policiales, armamento y sus equivalentes) intentaban por lo común emplearlos para ampliar el ámbito de población y recursos sobre los que ejercían poder. Cuando no encontraban a nadie con un poder de coerción comparable, conquistaban; cuando encontraban rivales, guerreaban.

"Algunos conquistadores consiguieron ejercer un dominio estable sobre las poblaciones de territorios extensos, y lograr un acceso habitual a una parte de los bienes y servicios producidos en dicho territorio; aquellos conquistadores se convirtieron en gobernantes" (Pág. 38). Desde luego, perder el control político sobre el territorio implica dejar de ser el *soberano* y convertirse en contribuyente o tributario.

⁶¹ El proceso de formación del Estado absolutista y del Estado moderno en Europa lo estudian Anderson (1996); Dobb (1981), Elias (1977), Hobsbaum (1992), Kofler (1971) y Schulze (1997); el caso del oriente próximo lo analiza Lewis (1996); y el proceso chino, Gernet (1972).

La tensión entre el poder central y el local se manifiesta en la distribución de la imposición entre los niveles de gobierno, esto es, la definición del sujeto activo de la tributación. La distribución del recaudo entre niveles de gobierno depende del grado de cohesión entre las clases dirigentes regionales y la nacional. En China, en el siglo IV a.n.e., el Estado central compartió la exacción con los poderes políticos provinciales porque las relaciones de poder se construyeron sobre la lealtad con origen en la moral confusionista (Franke y Trauzettel, 1998), empero, las investigaciones históricas informan que el poder central se apropiaba de más del 50% del recaudo. En Japón se pasó de un sistema político y tributario relativamente descentralizado a una tributación que se centralizó con las reformas Tika cuando se buscó un sistema imperial más fuerte (Akira, 1990; y Hall, 2000), y volvió a un sistema más descentralizado en el período comprendido entre los siglos VIII y XIX n.e. cuando los shogunes aumentaron su poder. En América Latina el poder local se constituye en el *soberano* en el momento de la independencia, luego los poderes regionales entraron en un proceso de unificación que llevó a guerras civiles, y terminó a finales del siglo XIX con Estados centralizados que buscaron mantener la unidad interna de los países pese a las diferencias económicas, sociales y étnicas de las regiones (Sección 3.1).

En lo corrido del siglo XXI, en un mundo globalizado, existe tensión entre iniciar, profundizar o frenar el federalismo fiscal. Quienes sugieren reformas que permitan una mayor autonomía fiscal argumentan que se lograría eficiencia en la asignación de recursos, en la relación gobierno y ciudadano, en los efectos distributivos en el ingreso y que se alcanzaría mayor democracia y equilibrio de poder con un gobierno descentralizado. Las fuerzas opuestas a las reformas arguyen que se pone en peligro la unidad del Estado al conceder autonomía a los gobiernos locales o regionales o que se crea un anarquismo impositivo que desestabilizaría macroeconómicamente a los países e introduciría incertidumbre a la inversión nacional y extranjera.

1.2.5 EL TAMAÑO DE LA ORGANIZACIÓN ESTATAL, LA GUERRA Y LA PRESIÓN FISCAL

En una parte de la historiografía se conjetura que, en Europa entre los siglos XVI y XVIII, la organización estatal se amplió al lado de la expansión militar vinculada con las guerras imperiales a gran escala lo que ocasionó un crecimiento en los requerimientos financieros y, por tanto, un aumento en la presión fiscal y a la consolidación de la tributación. En la Gran Bretaña, el caso especial, la tradición constitucionalista inglesa permitió mantener bajo control del poder civil el crecimiento de la organización y de las fuerzas armadas, y el escrutinio parlamentario dejó como resultado una organización estatal eficiente (Brewer, 1990). A esa expansión se le denomina Estado fiscal-militar. A él se le asocian posibles efectos sobre la estructura productiva, el crecimiento económico, la administración pública y la toma de decisiones políticas con base en conocimiento e información sobre el funcionamiento de la economía, las fuerzas militares y la guerra.

En esos tres siglos la formación social capitalista se consolidaba en los países del oeste europeo. En los dos primeros siglos se robusteció el Estado absolutista, a mediados del siglo XVII en Inglaterra se desarrolló la lucha por el poder político entre la monarquía y el Parlamento, esto es, entre el absolutismo y el parlamentarismo que concluyó con la victoria del segundo; y, en el tercero, germinaron algunas de las características del Estado moderno. En los siglos XVI y XVII el Estado y el capital mercantil se fortalecieron mutuamente, lo que diversificó el ingreso del *príncipe* y amortiguó la presión impositiva. En unos casos el poder

político le proveyó derechos y monopolios comerciales mundiales a la clase empresarial⁶², en otros explotaba directamente el comercio exterior –en España y Portugal–, en la mayoría de los países fue socio de compañías comerciales⁶³ que le generaron ganancias, legisló sobre el mercado interno para favorecer a gremios específicos⁶⁴ a cambio de ingresos o de apoyo a la gobernabilidad, con la armada cubría las rutas comerciales y con las aduanas protegió el monopolio al comercio exterior con lo que obtenía ingresos por la protección y con los derechos de importación, y complementó los ingresos con los impuestos al comercio interno, como los portazgos.

Brewer (1990) señala que en el siglo XVII la presencia de una organización gubernamental eficiente y el desplazamiento de los empresarios militares por el *Estado*⁶⁵ en el control de los ejércitos es indicio de una transformación radical del gobierno. Sin embargo, de la historiografía se puede deducir una mutación del negocio privado de la guerra al unísono del nacimiento de un *poder político* liderado por el poder económico, como parte integral de la profundización de la formación social en desarrollo. La expansión del comercio mundial, la conquista y colonización como parte de la globalización económica y social, el incremento del ingreso de los países del oeste europeo, el nacimiento de sectores económicos y la centralización del poder y el acceso a derechos políticos de una clase social en ascenso son expresiones de esa profundización.

Desde mediados del siglo XVII y hasta principios del siglo XVIII el Estado y los empresarios cambiaron la estructura económica, profundizaron el sector financiero y el manufacturero. Los parlamentos, integrado por comerciantes, capitalistas y terratenientes, apoyaron la creación de bancos, política que amplificó el mercado crediticio y cambió la estrategia de financiamiento estatal. O'Brien (1988) argumenta que, ante un sistema tributario elástico, en esos siglos el Estado inglés cerraba el bache de ingresos entre los momentos de paz y las épocas de guerra con el endeudamiento, y para pagar cumplidamente el servicio de la deuda incrementó la imposición para no perder la confianza empresarial en sus títulos.

En los siglos XVI y XVII el Estado aumentó su nivel de deuda sin la necesidad de ampliar inmediatamente la tributación pues se canjearon acciones de las Compañías de Indias Orientales y la del Mar Pacífico por los títulos de deuda (Hecksher, 1931); y a finales del XVII y principios del XVIII los parlamentos autorizaron la creación de bancos de emisión⁶⁶ de pagarés y billetes de medio legal de pago que generaron una expansión monetaria que

⁶² En Inglaterra la Compañía de Indias Orientales, la Compañía Holandesa de las Indias Orientales, la Compañía de Indias Orientales y la Compañía del Norte en Francia.

⁶³ Isabel fue socia de sir Francis Drake, desde Isabel hasta, por lo menos, Carlos II al corona inglesa fue copropietaria de la Compañía Africana, Jacobo I con la New River Company y Carlos I con la Courten's Association; en Francia, donde la iniciativa primero fue estatal y luego privada, la corona financió y fue copropietaria de empresas que se consideraban como esenciales para la riqueza del país, como las Compañías de Indias Orientales, Occidentales del Norte y Levante en la época de Colbert, o la Compañía de Guinea al final del siglo XVII; y en los Países Bajos por iniciativa estatal la Compañía de Indias Occidentales (Hecksher, 1931).

⁶⁴ A favor de los maestros en contra de los chambrelans en Francia o de las compañías contra los interlopers en Inglaterra.

⁶⁵ El concepto de Estado que utiliza Brewer es diferente al que se emplea en este capítulo. "I define the term 'State' as a territorially and jurisdictionally defined political entity in which public authority is distinguished from (though not unconnected to) private power, and which is manned by officials whose primary (though not sole) allegiance is to a set of political institutions under a single, i.e. sovereign and final, authority" (Brewer, 1990; pág. 252)

⁶⁶ El Banco de Inglaterra (1694), el Banco de Escocia (1695) y el Banque Général (1716).

permitió el financiamiento al Estado⁶⁷ y creó excedentes líquidos que contribuyeron al comercio exterior (Smith, 1775, libro segundo, capítulo 2). El empresariado inglés calificó bien el negocio de la deuda pública, no lo evaluó como un fondo estático con efecto neutro o negativo para la actividad privada, sino como una forma de utilizar los excedentes financieros para obtener un ingreso personal adicional⁶⁸.

La élite empresarial del XVII y XVIII ya era parte integral de la *sociedad política*. Tenían derechos políticos nominales porque poseían derecho al voto –sufragio censitario– y gozaban de poder efectivo porque integraban las cámaras bajas, germen del poder político representativo del Estado moderno. En los Estados fiscal-militares fueron ellos los que a través de la Cámara aprobaron la expansión de la organización estatal, las fuerzas militares, la deuda pública y la presión tributaria. Ese asentimiento consultó sus intereses como clase, conocían los costos y los beneficios. Ese poder político, a partir de 1715, según los datos de la tabla 4 de O'Brien (1988), recompuso la estructura del recaudo británico y aumentó el recaudo según las gráficas que presenta Brewer (1990, páginas 96 a 98). De 1665^a 1710 la imposición directa participó con el 41,3% promedio anual del recaudo total, y desde 1715 a 1810 bajó a un 23,9% promedio anual. Como contribuyentes disminuyeron su carga, como empresarios obtuvieron beneficios financieros y la armada cuidó las rutas de comercio y como sociedad política obtuvieron el poder político al desplazar a la monarquía e instituir el Estado representativo.

La experiencia de América Latina es diferente. Las guerras de independencia debilitaron, pero no transformaron, el orden colonial y en lo transcurrido de vida independiente en el continente no se han presentado guerras a gran escala que provoquen una carrera armamentista y fuercen a un incremento en la presión impositiva. Las pocas guerras que han ocurrido entre países de la región se califican por los especialistas como de baja intensidad o limitadas y no exigieron cambios radicales en la administración del Estado ni en lo fiscal (Centeno, 2003).

La élite económica independentista –los hacendados– partieron del orden social precapitalista heredado para erigir un gobierno republicano, formar el Estado y empezar a constituir un poder político central (Sección 3.1). En la centralización del poder influyó más la dinámica interna y en pocos casos fue impulsada por una guerra externa –Argentina con la Guerra de la Triple Alianza (Centeno, 2003). En el primer medio siglo de formación del Estado, el poder político y económico mantuvo el gasto público en el umbral mínimo; en las primeras décadas conservó, por necesidad y con molestia, el monopolio del tabaco y el aguardiente de origen colonial para obtener unos ingresos no tributarios que evitaban aumentar la presión fiscal, y el recaudo tributario dependía de los gravámenes indirectos al comercio exterior. Los dueños de la tierra y del poder político, el *Estado*, no pagaban impuestos significativos sobre el suelo y no existían los impuestos de renta (Sección 3.1). En el caso colombiano la *sociedad política* rechazó la tributación y los desbalances fiscales, lo

⁶⁷ “En el año 1697 se concedió al Banco [de Inglaterra] la facultad de aumentar su capital en £1,001,171 01s, con cuyo aumento su monto fue de £2,201,171 y 10s, para ayudar, según se dijo, a sostener el crédito público”. “En 1707 el crédito del Gobierno era ya, por consiguiente, tan bueno como el de los particulares, pues podía tomar prestado al seis por ciento anual, que era el interés legal de aquellos tiempos” (Smith, 1775; pág. 288)

⁶⁸ “La demanda de títulos de deuda del Estado aumentó, y esto permitió reducir el tipo de interés de las emisiones. Y ya en 1733, Walpole pudo afirmar sin que nadie le contradijese que el público que antes acuciaba siempre para se le reembolsasen las sumas prestadas, ahora se esforzaba en demorar todo lo posible el momento del reembolso. Esta afirmación hubo de confirmarse cuatro años más tarde, al rechazarse la conversión y el rescate de la deuda pública, por considerar lesivas estas operaciones para los capitalistas” (Heckscher, 1931; págs. 430 y 431)

que a su vez reforzó la limitación al gasto (Capítulo 4). Ante la baja presión fiscal el crédito externo cubrió el gasto en algunos países de la región; en Colombia se hizo con el crédito interno, el cual se pagó con tierras (Subsección 3.2.3.1).

En el proceso de desarrollo latinoamericano, durante el periodo de transición del pre-capitalismo al capitalismo, de mediados del siglo XIX a las primeras décadas del siglo XX, el *Estado* empezó su actividad empresarial con la construcción de ferrocarriles y el telégrafo, financiados con deuda externa, lo que incrementó los ingresos no tributarios. Se fundaron los primeros bancos privados y públicos, estos últimos financiaron al Estado. En Colombia, la élite político-económica se opuso a esa financiación y liquidaron el Banco Nacional. Con la consolidación de la formación social capitalista, desde los años treinta del siglo XX el Estado amplió su actividad empresarial, fundó empresas y constituyó bancos públicos como parte de la política de industrialización de los países. Esa actividad empresarial llegó hasta finales de los ochenta. Durante ese período esas inversiones le generaron gasto, fueron pocas las actividades rentables. Con los programas de ajuste y estabilización macroeconómica de la década de los ochenta y noventa se liquidaron esas inversiones.

Desde la Gran Depresión la élite político-económica entendió que sin infraestructura núcleo y sin industria quedaban aún más rezagados en el contexto mundial. Esa conciencia y los choques externos indujeron a que se levantaron el velo ideológico y empezaran a incrementar el gasto público: la organización estatal se amplió, se extendieron las inversiones en infraestructura que habían empezado en las dos últimas décadas del siglo XIX y se amplió el gasto público en educación y salud. A lo largo del siglo XX el gasto es creciente y se aceleró en la última década porque se introdujeron cambios constitucionales en las funciones del Estado. En la mayoría de los países el crecimiento del gasto se financia con ayuda internacional, crédito externo e imposición. Hasta lo corrido del siglo XXI, la presión tributaria tiene una velocidad de crecimiento menor frente a la que presenta el gasto. Ese déficit se cubrió en los setenta y ochentas con deuda y emisión monetaria, y desde los noventa a 2020 únicamente con crédito.

Los Estados latinoamericanos incrementaron la presión tributaria forzados por la influencia de los programas de ayuda para el desarrollo realizados por los países más avanzados (Sección 2.2), y por la amenaza del cierre al acceso al crédito externo en los ochenta, los programas de estabilización en las dos últimas décadas del siglo XX y las políticas de sostenibilidad fiscal que hacen parte de las evaluaciones de riesgo país y que son requisito para acceder al financiamiento y para mantener los flujos de inversión extranjera. Las tasas nominales y en las bases impositivas están en niveles equivalentes a los países desarrollados (Sección 6.1 y cuadro 6.13), pero en las tasas efectivas, en la amplitud de las bases imponibles y en las estructuras tributarias la región aún está rezagada, tiene un bache impositivo frente al mundo desarrollado, el que se retroalimenta con la vieja estructura productiva, los mercados duales, la tendencia sociopolítica de herencia colonial a rechazar los impuestos y, en algunos países, la falta de consolidación de un Estado central.

1.2.6 CONCLUSIONES

Todos los pueblos presentan una organización social, política y económica compleja y diversa, difícil de abreviar sin caer en reduccionismos, sin embargo, en la historiografía se encuentra que el común denominador y la tendencia es a que las contribuciones que surgieron de manera espontánea para garantizar la conservación y avance de la colectividad se

transformaron en impuestos cuando las sociedades aceptaron y legitimaron a la clase dirigente que se estableció como poder político, como Estado, y luego como poder económico al apropiarse de los factores productivos, la tierra y el trabajo, lo que dio lugar a instaurar una relación de dominio político que se instituyó luego como dominio jurídico.

En el primer momento la obligatoriedad del pago implica una relación de obediencia al soberano, y en el segundo, el carácter coercitivo manifiesta un vínculo donde el súbdito tiene la obligación legal de sostener financieramente al soberano. Esas transformaciones se dieron *pari passu* a la dinámica compleja y profunda de los aspectos políticos y económicos que afectan y despliegan las fuerzas que defienden los intereses de grupos sociales y que moldearon las formaciones sociales y, por tanto, forjaron las formas de Estado y de gobierno.

No hace parte de la naturaleza del Estado renunciar al gravamen, su tendencia es hacia mantener o incrementar la presión fiscal, pese a que en momentos coyunturales la pueda reducir. Mientras exista el poder político existirán los impuestos. Así que tributar es una materialización de las relaciones de dominio social y político que se presenta de manera concreta en el ámbito de una formación social. Lo específico en ellas es *el uso* del gravamen, el gasto. En las sociedades precapitalistas por lo general se utilizó para acrecentar el patrimonio o el bienestar de la clase dirigente, en el capitalismo, a partir del siglo XX, para devolverlo a la sociedad con bienes y servicios, así como para incrementar el bienestar social.

La trayectoria de las relaciones de poder demuestra que los elementos esenciales de la tributación están determinados en la dimensión política de la sociedad, por las tensiones socioeconómicas que se resuelven en la esfera política. Desde su origen los impuestos tienen dos propiedades indisolubles, una política y otra económica. En lo político se pasó de un poder soberano personificado en un individuo que determinaba de forma discrecional los elementos impositivos, la base y la tarifa, a un poder político colegiado que implicó un cambio y el nacimiento del Estado moderno. En lo económico se transitó de unos sistemas económicos y sociales precapitalistas con una estructura productiva sustentada en el sector primario de la economía a la que estuvo irremediablemente vinculado, por sus características, el sistema impositivo real. La aparición de la moneda, la transformación productiva hacia economías dominadas por el sector secundario y luego por el terciario, y la defensa de los intereses económicos de la clase noble fueron los elementos que socavaron el sistema real y, en consecuencia, abrieron paso al nacimiento del sistema personal, el cual se implanta de lleno cuando el sistema capitalista domina el escenario mundial. En estos términos, el fundamento histórico de la imposición y el tipo de sistema impositivo se encuentra en la relación política o de dominio, pero el recaudo está determinado por la dinámica económica y la estructura productiva que históricamente prevalezca en la sociedad.

1.3 LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL PENSAMIENTO ECONÓMICO

La teoría económica hace abstracciones para recrear la vida social, interpretarla y analizarla ¿Cómo reconstruyen, interpretan y establecen el fundamento de las cuestiones tributarias que se mostraron en la sección anterior? Como se mostró, la carga tributaria la asumen unas clases sociales de acuerdo con la forma social en que vivieron, y que los hechos generadores, las bases imponibles y las tarifas cambiaron a medida que la sociedad se transformó en los aspectos políticos y productivos. Le queda a la teoría económica establecer para cada sociedad concreta las respuestas a cuestiones como ¿por qué un individuo o una clase social tiene que pagar gravámenes al poder político? ¿Qué principios o criterios debe

seguir el Estado para que un sistema tributario no sea arbitrario? Si se justifica el pago ¿cuánto tiene que pagar? Si se establece una magnitud ¿qué consecuencias tiene el nivel y la variación de los gravámenes para la distribución y el crecimiento económico y el desarrollo social?

En torno a los impuestos y los gastos del soberano surgieron reflexiones económicas desde el siglo XVI. Los mercantilistas hicieron énfasis en los tributos. Consideraron que la tributación era un mal necesario: se tiene que pagar impuestos porque el Estado tiene que garantizar y proteger el comercio, así como certificar el valor de la moneda, pero el recaudo no debe recaer sobre la naciente clase trabajadora, el nivel del recaudo debe ser coherente con la balanza comercial, y desmontar un conjunto de obligaciones que recaían sobre la producción, así como los monopolios productivos o comerciales de los cuales el monarca obtenía rentas. La tributación hizo parte de la polémica sobre los alcances y los aspectos en que debía tener lugar la intervención del soberano, en un contexto histórico donde la producción manufacturera ganó importancia en la vida económica de los países y cuando la actividad mercantil amplió sus horizontes hacia un comercio mundial (Deyon, 1969; Heckscher, 1931; Mun, 1664; Petty, 1899).

La aparición del primer modelo integrado en torno a una teoría del valor no soslayó el tema de los impuestos y la acción del Estado. En el núcleo de la teoría clásica⁶⁹ –Smith, Ricardo y Marx– el Estado no desempeña una función principal. Los resultados que obtienen de sus teorías del valor (objetivo), de la producción, de los precios de producción y del dinero dependen de un conjunto de parámetros y relaciones que no tienen conexión alguna con la actividad de la sociedad política. El Estado aparece cuando plantean la teoría de la distribución. El producto generado se distribuye de acuerdo con la relación bilateral que establecen en el mercado de factores los dueños del capital, los propietarios de la tierra y los trabajadores. El Estado entra a actuar en la distribución secundaria de ese ingreso. De los tres, Marx no incorporó en su análisis económico a la sociedad política⁷⁰, apenas se encuentran unas referencias al tema de la deuda pública, aun cuando en sus escritos es el único que plantea una teoría del Estado.

En Smith (1776) el Estado cobra existencia porque es el protector de la sociedad. Los dueños del ingreso primario deben financiar las funciones estatales de defensa de la sociedad “contra la violencia y de la invasión de otras sociedades independientes” (Pág. 614), de administrador de justicia y de garante de los derechos de propiedad⁷¹. En estos términos, el fundamento de la tributación no es de origen económico, se encuentra en la dimensión política de la sociedad. Es deber de los propietarios sufragar los gastos en que incurre el

⁶⁹ La mayoría de historiadores del pensamiento económico consideran como clásicos a Smith, Ricardo y Marx. Sin embargo, Keynes utilizó este concepto para los fundadores del utilitarismo marginalista: “Me he acostumbrado quizá cometiendo un solecismo, a incluir en ‘la escuela clásica’ a los *continuadores* de Ricardo, es decir, aquellos que adoptaron y perfeccionaron la teoría económica ricardiana, incluyendo (por ejemplo) a J. S. Mill, Marshall, Edgeworth y el profesor Pigou” (Keynes, 1936, pág. 15). Esta opinión llevó luego, a mediados del siglo XX, a denominar neoclásicos a todos los que aceptaban algunas conclusiones keynesianas, pero retomaran los argumentos fundamentales de Marshall, Walras, Pigou, etc.; y en los ochenta, surgieron los llamados neo-neoclásicos quienes rechazan las ideas keynesianas y radicalizan los argumentos utilitaristas-marginalistas. Así las cosas, hay varios clásicos pero aquí el concepto se usa para hacer referencia a quienes armaron un cuerpo conceptual con base en la teoría del valor trabajo.

⁷⁰ En el diseño original que planteó Marx en 1857, de seis libros posibles, el cuarto estaba dedicado al estudio del Estado, y en el plan de 1866 desaparece cualquier referencia al Estado (Rosdolsky, 1968). Esta exclusión se volvió permanente, no se retomó en ninguno de los tomos de *El Capital*.

⁷¹ “El gobierno civil, en cuanto instituido para asegurar la propiedad, se estableció realmente para defender el rico del pobre, o a quienes tienen alguna propiedad contra los que no tienen ninguna” (Smith, 1776, pág. 627).

soberano en el cumplimiento de sus funciones. Sin embargo, el Estado no puede gravar de manera arbitraria pues las cargas tienen efectos disímiles sobre los empresarios, los rentistas y los obreros en aspectos como las decisiones de inversión y el consumo. Las consecuencias económicas de los impuestos llevan a Smith a plantear los principios impositivos, a delimitar conceptualmente el ingreso gravable y a estudiar la incidencia impositiva.

Ricardo, a diferencia de Smith, no entró en la dimensión política. Implícitamente supone que existe el Estado y que cobra impuestos con algún propósito que no consideró necesario justificar. Dado que la sociedad política se apropia de una parte del ingreso, estudia los efectos de los gravámenes en el proceso económico. Su teoría de la distribución se caracteriza porque la ganancia se fija de manera residual, es decir, al precio real se le deduce el fondo de salarios y la renta de la tierra, el remanente es la ganancia que obtiene el dueño del capital. La ganancia así establecida determina la inversión y ésta a su vez la acumulación de capital. En consecuencia, colocarle un gravamen a ese ingreso conlleva a detraer fondos de la inversión y, por tanto, a poner en riesgo el crecimiento económico de la sociedad. En sus términos, “Los gobiernos deberían ... no instituir impuestos tales que incidan inevitablemente sobre el capital, puesto que de hacerlo así, disminuyen los fondos destinados al sostenimiento de la mano de obra, disminuyendo, por tanto, la producción futura del país” (Ricardo, 1821; pág. 116). Una vez obtiene las consecuencias económicas de los impuestos colige la principal base gravable, la renta del suelo, y por ende *quién debe pagar* los gravámenes, los rentistas, o su contrario, *quién no debe pagar*, el empresario.

Con su marco teórico Ricardo le dio un giro al fundamento de la tributación, lo substrajo de la dimensión política y lo pasó al ámbito económico. Cualquiera que sea la razón de ser de los impuestos sus elementos esenciales quedan limitados por las consecuencias que tienen sobre el proceso económico. A partir de ahí se implantó en el análisis económico un principio según el cual los impuestos no tienen una *razón de Estado*, tienen una *razón económica*; el soberano no tiene discrecionalidad en la fijación de las tarifas y las bases imponibles, sino que debe sujetarse a los principios económicos para determinar esos elementos esenciales de los gravámenes. El Estado ya no es *soberano absoluto*, el *proceso económico* es el soberano: determina el nivel de recaudo y la factibilidad de una estructura y un sistema tributario.

La forma ricardiana de considerar la imposición continuó con Mill (1871) y se prolongó con el segundo gran sistema integrado a partir de una teoría del valor, con la teoría utilitarista-marginalista⁷². Este cuerpo teórico plantea sus postulados y alcanza sus corolarios sin considerar en las hipótesis básicas al Estado, únicamente actúan individuos y firmas en el marco de una teoría del valor (subjetiva), una teoría de la producción marginal, con la distribución inicial de la riqueza dada, en una estructura de mercado competitiva y para una economía no monetaria. La sociedad política entra *ad hoc*, su incorporación no está respaldada en una teoría de comportamiento integrada al resto del cuerpo conceptual, como sí es el caso de los consumidores y las empresas. Dados los resultados analíticos de una economía pura de mercado lo que consideran interesante es el análisis de los efectos que tiene la tributación sobre la asignación de recursos, la cuestión básica que se plantea es ¿cuál es el impuesto y la estructura de tarifas imponibles que minimizan la pérdida de utilidad individual y maximizan el bienestar social? (Ramsey, 1927; Pigou, 1928).

⁷² Denomino así a todos los argumentos donde el valor se establece por la utilidad o felicidad del consumidor y la magnitud de valor se determina en el margen, la utilidad marginal.

Las soluciones a este problema, tanto en equilibrio parcial como en equilibrio general, llegan a la conclusión de que el mejor impuesto es aquel que no altera los precios relativos. Este es el planteamiento del impuesto óptimo, o aquel que minimiza el exceso de carga y la incidencia tributaria⁷³. El gravamen que cumple esa condición es de tipo lineal, impuesto de suma fija (*lump sum tax*) o un impuesto de tarifa única (*flat tax*) a la Hall y Rabushka (1983 y 1985). En el ámbito macroeconómico el recaudo depende del nivel de ingreso nacional y del tipo impositivo medio. El Estado implanta las tarifas y las bases impositivas, pero no puede establecer la dinámica de la base gravable, esta determina el nivel de recaudo (Frenkel y Razin, 1996; y Samuelson, 1948). En el utilitarismo marginalista la sociedad política no puede elevar las tarifas impositivas de forma indefinida pues las bases tienen una relación inversa con las tasas, si éstas aumentan aquellas decrecen, argumentación que perfiló la cuestión de la tarifa media óptima o problema de la curva de Laffer (Atkinson y Stern, 1980; Canto, Joines y Laffer, 1978; y Malcomson, 1986).

Este marco teórico le dio un giro sustancial al planteamiento de Ricardo. De fundamentar los impuestos en la teoría de la distribución se pasó a cimentarlo en la teoría del consumidor y la teoría de los precios competitivos⁷⁴. El espacio que tendría el Estado para establecer los elementos esenciales de los gravámenes queda circunscrito a la eficiencia económica y al máximo bienestar social. El soberano ya no es soberano, es súbdito del mercado; la *razón económica* se restringe a la *razón de mercado*, esto es, por encima del interés del Estado está la eficiencia que se alcanza en el sistema de mercado.

La escuela de pensamiento keynesiana es partícipe de la tradición, toma al Estado como exógeno y procede a definir los límites de su actuación de acuerdo con su incidencia en los aspectos macroeconómicos. Dentro de esta escuela, el punto de vista poskeynesiano se interesa en la incidencia tributaria sobre la distribución del ingreso, la inversión y el crecimiento económico. Argumentan que la relación entre las variables macro son complejas y que los resultados de la incidencia son ambiguos, dependen de las circunstancias macroeconómicas en que se desenvuelvan la demanda efectiva, la inversión y los efectos redistributivos (Asimakopulos y Burbidge, 1974; Eatwell, 1980; Laramie, 1991; O'Connell, 1995).

En la corriente keynesiana el Estado no queda limitado por el mercado, tiene autonomía para utilizar instrumentos fiscales para darle dirección y magnitud de cambio a las variables macroeconómicas. Así, los elementos esenciales de los gravámenes pasan a ser especificados por la capacidad para alcanzar la estabilidad macroeconómica. El Estado recupera parte de su soberanía, la que usa para subsanar las consecuencias desestabilizadoras que tiene el mercado. La actividad estatal se fundamenta en su *pertinencia económica*.

En la relación fiscal-monetaria, cabe resaltar la teoría chartal que sostiene que, en economías con dinero fiduciario no convertible, al imponer un gravamen el Estado le crea al contribuyente una deuda tributaria y luego lo obliga a pagar sus transacciones con su moneda de curso legal y forzoso, esto es, lo fuerza a demandar una deuda estatal. Por medio de este mecanismo se determina parte de la demanda de dinero, por consiguiente, sostienen, la

⁷³ Entre los trabajos más destacados se encuentran los de Atkinson y Stiglitz (1972), Corlett y Hague (1953), Harberger (1974), Mirrlees (1971), Diamond (1975), Diamond y Mirrlees (1971 a y b), Kaplow (2011), Little (1951), y Stiglitz y Dasgupta (1971).

⁷⁴ La teoría de los precios competitivos permite alcanzar el equilibrio de mercado e igualar los rendimientos de los recursos o tasa de ganancia.

tributación es un instrumento pseudo-monetario⁷⁵ con el que puede actuar para acelerar el crecimiento económico.

Por último, la escuela neo-institucionalista considerara que las reglas formales e informales estructuran la interacción entre los individuos, pues limitan las decisiones de las personas y reducen los costos de transacción de la actividad humana. Su diseño e implantación responden al interés privado (North, 1990, pág. 68). Las organizaciones⁷⁶ se crean para aprovechar las oportunidades y su evolución explica gran parte del cambio institucional. El Estado es una organización que tiene el monopolio de la fuerza⁷⁷, aspecto que la hace diferente de las organizaciones privadas, y pertenece a unos empresarios, los políticos, quienes se comportan como cualquier individuo privado. La calidad de las instituciones depende de las ganancias que obtendrán los dueños de la organización, pero es la eficiencia de las reglas la que induce a los individuos a cumplirlas.

En el neo-institucionalismo los impuestos son una institución formal y su diseño depende de la reducción de los costos de transacción, pero considerando las ganancias que obtendrían los políticos con su implementación. En cambio, el recaudo queda condicionado por los incentivos del contribuyente para cumplir o desobedecer la norma tributaria. A mayor informalidad menor recaudo, a mayor solidez, permanencia, legitimidad y función estabilizadora de las normas, mayor debería ser el recaudo. Dada esta proposición, la diferencia en los niveles de recaudo entre economías se encuentra en el diseño e implementación de sus instituciones formales e informales, y de la capacidad operativa de las organizaciones para obligar al cumplimiento del conjunto de reglas que regulan la vida social. Ergo, el fundamento de la tributación retorna parcialmente a la dimensión política, a la forma en que se instituye la ley que le da vida al impuesto, al castigo subyacente por su incumplimiento y a su efectividad.

1.3.1 CONCLUSIONES

Los paradigmas del análisis económico no tienen una teoría del comportamiento del Estado, la sociedad política es una anomalía, en consecuencia, cimientan la imposición a partir de los efectos que tienen los gravámenes sobre las diferentes variables económicas. Una vez deducen las consecuencias, plantean qué propiedades deben tener los gravámenes y se le prescribe al Estado lo que debe hacer en materia de diseño del sistema impositivo, lo que indica que presuponen exógeno y neutral el origen de los gravámenes. Desde luego, el precepto al que llegan depende de la selección de los parámetros y supuestos de partida que haga la respetiva teoría económica, por ello, unos someten el poder político a la eficiencia del mercado mientras que otros consideran que su poder soberano puede actuar para corregir los resultados del mercado y contribuir a la estabilidad económica.

1.4 POLÍTICA, HISTORIA Y TEORÍA ECONÓMICA

⁷⁵ Como este documento está dedicado al tema impositivo, no al monetario, para profundizar sobre la propuesta de la teoría chartal se sugiere consultar a autores como Stephanie Bell, Charles Goodhart, Michael Hudson, N. Kiyotaki, Edward J. Nell y Randal Wray.

⁷⁶ "... las organizaciones como entidades, ideadas por sus creadores con el propósito de maximizar la riqueza, el ingreso, u otros objetivos definidos por las oportunidades que brinda la estructura institucional de la sociedad." "Las organizaciones se destinarán a ensanchar o lograr los objetivos de sus creadores" (North, 1990; pág. 99).

⁷⁷ "... un Estado es una organización con ventaja comparativa en la violencia, que se extiende sobre un área geográfica cuyos límites vienen determinados por el poder de recaudar impuestos de sus habitantes" (North, 1981; pág. 36).

La teoría política señala que el poder político está por encima de cualquier otro poder (incluido el económico). Cuando los individuos entregan su poder soberano en la sociedad se crea un poder asimétrico, los súbditos no tienen completa autodeterminación, no son perfectamente libres. Dada la existencia del Estado, el súbdito asume el financiamiento del ejercicio del poder, es tributario del soberano.

A partir de la historia se colige que la condición para el nacimiento de la tributación es la génesis y configuración del Estado y la apropiación privada de los recursos que inicialmente fueron comunes. El telón de fondo del nacimiento y los cambios en los sistemas y las estructuras tributarias es la transformación de las relaciones políticas y económicas que se dieron como parte de un proceso social complejo. La dinámica que toma las relaciones de poder de mando entre los diferentes grupos de poder político territorial establece un elemento impositivo, el sujeto activo. En efecto, la disputa entre el poder central y los poderes regionales también es la lucha para obtener la mayor participación en el recaudo tributario, así que la pérdida de potestad impositiva por parte del poder regional o del poder central es la manifestación de monopolización o la oligopolización del poder político en el territorio.

La tensión en un momento determinado entre la dimensión política y la dimensión económica de la sociedad se manifiesta en la determinación de cuatro elementos impositivos: el sujeto pasivo, el objeto imponible, la base liquidable y la tarifa o tipo de gravamen. Quién tributa, qué o quién está sometido al gravamen, qué beneficios tributarios se reciben y a quién están dirigidos, y cuánto es la tarifa se determinan por la intensidad que toman las relaciones entre el poder político y el poder económico por el proceso de acumulación de tierra y capital. La capacidad de presión que ejerzan los diferentes grupos de intereses llevará a una repartición específica de la carga tributaria; grupo social que tenga la menor presión política queda expuesto a asumir la mayor parte de la imposición. Y esa negociación política, que es compleja porque están en juego los intereses del Estado, los grupos y la estabilidad social, moldearon los sistemas y las estructuras impositivas que han existido a lo largo de la historia de la humanidad.

Los mercantilistas y el planteamiento de Smith admiten que existe una relación de dominio y que el Estado protege intereses particulares, lo que justifica el pago del tributo por una protección y por asegurar la integridad física y la propiedad individual. Smith planteó una teoría que explica el cómo se determinan los elementos impositivos y cómo se deben determinar, el ser y el deber ser; su método le permite tener unos conceptos que tienen relación con los hechos históricos. Y a partir de Ricardo la teoría económica abandona esa relación y concentra los esfuerzos en responder a ¿cómo se *deben* determinar la base y la tarifa imponible para una economía de mercado? Las respuestas a esta cuestión le permiten proponer criterios con base en objetivos económicos específicos, bajo el supuesto que no existen intereses y relaciones de poder en la sociedad. La teoría del impuesto óptimo toma como criterio básico para el diseño de un sistema impositivo la mínima interferencia del Estado en la asignación eficiente de recursos y el mayor bienestar individual.

Esto tiene dos implicaciones. La primera, en el capitalismo el Estado al tomar decisiones debería considerar los intereses del consumidor para fijar el nivel de las bases y las tarifas, y esa fijación implica ausencia de exenciones y no sujeciones tributarias, esto es, para no alterar los precios relativos deben ser gravados todos los bienes –bases amplias– y a la misma tarifa –tasa impositiva única–, y en caso de deteriorar el bienestar del contribuyente debería compensarlo con el gasto gubernamental. Este sería un Estado que consultaría los intereses de los individuos y no los intereses de la sociedad política, existiría una sociedad

sin relaciones asimétricas. Y la segunda, descarta la equidad impositiva o la presupone de menor jerarquía frente a la eficiencia, o acepta que la solución de mercado deja una situación tal que la distribución del ingreso es óptima y socialmente aceptada porque se considera justa.

Los planteamientos teóricos contemporáneos profundizan la visión de la tributación como un cambio voluntario entre el Estado y el contribuyente, transacción que se efectúa en un mercado de bienes públicos. El argumento riñe con la asimetría que por naturaleza tiene el poder político. En efecto, argüir que el contribuyente puede negociar el precio del bien que suministra el Estado –la tarifa imponible– implica que el individuo reasume el poder soberano y que el Estado desaparece como poder político, como poder autónomo y superior. Es un mundo en el que la sociedad escasamente tiene una oficina de administración –lo que Lenin (1918) llamó la *oficina de correos*–, o que la tributación se reduce a las tasas y no existen los impuestos.

La pregunta que se plantea la teoría económica tiene como objetivo moldear, no explicar, los hechos históricos. No es importante qué determina la tributación en la práctica, lo esencial es sugerir que se debe hacer para seguir un curso y alcanzar una sociedad donde las decisiones individuales que se toman en los mercados determinan las relaciones sociales, incluida la relación entre el individuo y el poder político.

2 DESARROLLO Y TRIBUTACIÓN⁷⁸

El análisis comparado de la tributación muestra diferencias significativas entre países, normalmente clasificados entre desarrollados y subdesarrollados. El concepto base de clasificación, el desarrollo, no está libre de problemas conceptuales ¿Qué se considera como desarrollado? ¿Cuál es su alcance? En los últimos setenta años la controversia con respecto al significado, a la precisión, a la funcionalidad del concepto, o a la categorización de un país en una u otra clase, dejó una bibliografía extensa, con pocos temas convergentes y una amplia gama de recomendaciones para alcanzar el desarrollo. La primera sección del capítulo se dedica a compilar el debate con el propósito de mostrar las diferencias conceptuales y las implicaciones que tiene para la política tributaria.

Como tema independiente y como parte integral de la cuestión sobre el desarrollo desde mediados del siglo pasado se elaboran trabajos de investigación donde se exponen las diferencias entre países desarrollados y subdesarrollados en cuanto a sus sistemas y sus estructuras tributarias, las características de los elementos impositivos, los niveles de recaudo y la elasticidad ingreso del recaudo. Todos los trabajos son unánimes en plantear que existe una brecha tributaria entre los dos tipos de países, entendida como las diferencias en la presión tributaria, las estructuras tributarias, el peso específico de los diferentes gravámenes debido a las tarifas existentes y a la dinámica de las bases imponibles entre países. La discrepancia entre las investigaciones se encuentra en las causas de esa brecha, unos se concentran en los elementos técnicos, otros en los contextos macroeconómicos o sociales y unos terceros en la parte institucional que se prevalece en los países subdesarrollados. La segunda sección del capítulo se hace una síntesis de ese conjunto de explicaciones y se señala que olvidan la trayectoria histórica subyacente al sistema impositivo que está vigente en un momento determinado y las causas políticas del cambio de sistema y estructura tributaria.

A partir de las síntesis que se recoge en las dos primeras secciones y que relaciona el desarrollo y la tributación, el capítulo cierra con la delimitación del problema de investigación de este documento de grado.

2.1 EL DESARROLLO

La cuestión del desarrollo nació en un contexto histórico internacional en el que los gobiernos⁷⁹, las élites mundiales y la academia deliberaban sobre el colonialismo, la pobreza, la planificación central, el imperialismo, el crecimiento económico, entre otros temas, en el marco de la tensión política de la guerra fría. Las organizaciones que surgieron al finalizar la Segunda Guerra Mundial, encabezadas por la Organización de las Naciones Unidas-ONU⁸⁰, el Fondo Monetario Internacional-FMI, el Banco de Reconstrucción y Fomento-BIRF⁸¹ y la

⁷⁸ Este capítulo se publicó en una versión previa (ampliada) en Revista de Economía Institucional, 2011, vol. 13 (24), pp. 271-302.

⁷⁹ Recuérdese el mentado Cuarto Punto del discurso de 1949 de Truman, Presidente de los Estados Unidos.

⁸⁰ La Conferencia de las Naciones Unidas sobre Organización Internacional de 1945 redactó la Carta de las Naciones Unidas con base en la cual, en octubre de ese año, nació la ONU.

⁸¹ El BIRF y el FMI fueron creados en 1944 en la conferencia de Bretton Woods, el primero para financiar proyectos que permitieran la reconstrucción del mundo de la segunda posguerra, luego para financiar los proyectos de desarrollo y hoy para reducir la pobreza y aumentar la prosperidad compartida; el segundo para estabilizar las balanzas de pagos y el sistema monetario internacional; ambos son organizaciones autónomas pero coordinadas con el Consejo Económico y Social de las NU por ello se catalogan como organismos especializados de las Naciones Unidas.

Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo-UNCTAD⁸², situaron el asunto del desarrollo como parte fundamental de su gestión y de la discusión política y técnica sobre la ayuda internacional a los países que integraban las *áreas económicamente atrasadas*. Esas organizaciones produjeron un volumen apreciable de estudios sobre un conjunto de países que denominaban en desarrollo, atrasados, subdesarrollados, pobres, etc.; acervo de información y resultados analíticos que se integraron al debate académico y con base en ellos se crearon líneas de investigación sobre el desarrollo de los países, tanto en las facultades de economía como en las de estudios internacionales y ciencia política, así como en los centros de investigación y de pensamiento económico (Arndt, 1987; Bauer, 1971; Myrdal, 1957). Todos ellos estudiaron la cuestión desde diferentes perspectivas teóricas e ideológicas y al presente el asunto no está zanjado, siguen abiertas incógnitas sobre temas relevantes como las relaciones entre desarrollo y el comercio internacional, el crecimiento económico, la industrialización o la tributación y la dinámica de la política fiscal, entre otros.

2.1.1 LOS CONCEPTOS DE DESARROLLO

La designación de cada grupo de países con un concepto que lo identificara dentro de una clase originó controversia política y analítica entre varias corrientes de pensamiento. Al emplear la noción de *atraso*, uno de los primeros términos pero el menos usado, se indica que los países en esa situación tienen un conjunto de deficiencias que al corregirlas los pondrían a tono con los países desarrollados o, de manera alternativa, que van rezagados pero están en la misma ruta de los desarrollados y tan solo basta con acelerar las variables relevantes para que alcancen a los que van delante. Si se les adjetiva como *en desarrollo* o *en vías* de desarrollo, de uso más frecuente, quieren denotar que están en proceso de ser desarrollados, no se especifica la magnitud a la que encuentra de ser desarrollado pero que si siguen unas acciones de política específicas su tránsito al desarrollo se acelerará. Con el concepto de *no industrializados*, de uso tradicional en la literatura, señalan que la industrialización es el factor fundamental del desarrollo, en consecuencia, la acción en esos países debe tener como objetivo modificar la estructura productiva a favor de la manufactura. El empleo del concepto de *menos desarrollados*, habitual en los estudios y documentos, expresa que todos los países están en desarrollo pero que unos tienen una magnitud más pequeña de una variable o de un grupo de variables relevantes, por tanto, de lo que se trata es de incrementar los niveles de esas variables para alcanzar el desarrollo.

Y el concepto de *subdesarrollo*, el más utilizado, tiene dos acepciones. La primera la usan los investigadores de entidades multilaterales y de reconocidas universidades norteamericanas y europeas para señalar una situación en la que unos países se quedaron en un estado de crecimiento económico que se caracteriza por la presencia de tecnología atrasada y baja productividad laboral, acompañada de un insuficiente bienestar social; en consecuencia proponen que la línea de acción se tiene que concentrar en políticas de avance en tecnología y laborales que permitan superar ese *subdesarrollo*. Con la segunda, empleada por los investigadores latinoamericanos, se sostiene que todos los países hacen parte de una unidad socioeconómica mundial pero que dentro de ella un grupo amplio de países –la periferia, dependientes o satélites– están subordinados en lo político y económico a unos pocos –el centro, dominantes o la metrópoli–, y las relaciones entre los dos polos son

⁸² La UNCTAD se instauró en 1964 para brindar asistencia a los países en desarrollo en los temas de comercio, inversión y desarrollo; es un órgano de las Naciones Unidas y su Secretaría hace parte de la Secretaría de las UN.

asimétricas, ante esa situación, para superar el subdesarrollo se tienen que diseñar y ejecutar acciones que no se limitan a lo económico ni a la política interior de los países subdesarrollados, implica un conjunto de actividades políticas y económicas en el escenario internacional y en el interno que permitan modificar las relaciones de dominio que tienen un carácter histórico, en ese sentido se requiere cambiar el rumbo de la historia.

En la controversia no hubo ni hay acuerdo sobre cuáles de los diversos planteamientos captan las características esenciales del fenómeno. Las divergencias conceptuales fueron muy agudas en el período de la guerra fría y se llegó a una conversación de sordos (Arndt, 1987; Bauer, 1971; Sunkel y Paz, 1982; Dos Santos 1978 y 2002; Zermeño, 1972). El desacuerdo persiste porque lo que está en juego no es una cuestión de conciliación semántica y teórica, lo que está en riesgo es el diseño y la ejecución de políticas económicas y sociales que se hacen con base en cada proposición teórica y las implicaciones *políticas, sociales* y en las *relaciones internacionales* de los países.

Después de la ejecución, en el último cuarto de siglo XX, de los programas de ayuda y ajustes macroeconómicos en los países subdesarrollados y del derrumbe de los países de economía estatizada, en lo corrido del siglo XXI se acepta con mayor generalidad el concepto de *en desarrollo* y los gobiernos y los organismos internacionales crean y utilizan conceptos adicionales para clasificar a los países. A título ilustrativo, el gobierno estadounidense tiene una lista de países en desarrollo que utiliza como instrumento para dar preferencias comerciales⁸³; en tanto que el FMI clasifica en sus documentos y estadísticas de la economía mundial a los países entre economías avanzadas, emergentes y en desarrollo; y el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas hace una clasificación con base en el dictamen del Comité de Políticas de Desarrollo, la que revisa cada tres años, clasificación que la retomaron la UNCTAD y la Organización Mundial de Comercio-OMC para determinar quiénes hacen parte del grupo de países en desarrollo o menos desarrollados⁸⁴ para darles el derecho a beneficios de programas o de preferencias arancelarias o períodos de transición en los acuerdos comerciales en una época dominada por los tratados de libre comercio⁸⁵.

Hoy se propone que no hay problema conceptual a resolver pues se pone en duda que esos conceptos tengan significado y que sirvan para ejecutar política económica⁸⁶ o para la toma de decisiones de inversión por parte de los empresarios internacionales. Quienes plantean la falta de sentido, en el fondo, presuponen que son conceptos neutros política, económica y socialmente, que el asunto es simplemente de tipo práctico o funcional.

Desarrollo y subdesarrollo forman una pareja de conceptos dicotómicos. El término que prevalece es desarrollo y su complemento, subdesarrollo, se define en forma negativa o por oposición a desarrollo. Así, plantear una definición de *desarrollo*⁸⁷ implica establecer

⁸³ El gobierno de los Estados Unidos tiene la lista interna de la exención clave a las leyes comerciales correctivas donde incluye a los países en desarrollo para darles tratamiento especial. A partir marzo de 2020 la clasificación toma como criterios el PIB per cápita del país (menos de USA\$12.000), su participación en el comercio mundial, pertenecer a la OCDE, o ser miembro de la Unión Europea o del G20.

⁸⁴ https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/org7_s.htm

⁸⁵ En 2020 la lista la integran 47 países, fundamentalmente de África y Asia sur occidental.

⁸⁶ Algunos funcionarios del BIRF son de la opinión que los conceptos no son importantes pues se limitan a ser usados para efectos de clasificación, no de definición; al respecto se puede consultar <https://blogs.worldbank.org/es/opendata/debemos-seguir-usando-el-termino-mundo-en-desarrollo> . <https://www.nytimes.com/2014/03/01/opinion/sunday/forget-developing-fat-nations-must-go-lean.html? r=0>

⁸⁷ Uribe (1972) rastrea el origen y el significado del vocablo desde la lengua francesa: de desenrollamiento y crecimiento a desenvolvimiento, despliegue y desarrollo. La acepción de *déroulement* se interpreta como: "La idea que se desprende de esto es la de algo que estaba encogido o enrollado o plegado sobre sí mismo, y que ha sido desencogido, desenrollado, desplegado. La idea de *développement* coincide, fundamentalmente, con la de algo que

una o varias propiedades que permitan darle *un significado* preciso al concepto que busca captar un hecho real, la dinámica de la sociedad humana en su conjunto. La exigencia de un *único* significado expresa que una definición, cualquiera que sea, tiene que ser *unívoca*. Pero si no se trata de definir sino de hacer una clasificación también se deben cumplir unas condiciones, en este caso se debe tener un *concepto* o un *criterio* básico que permita identificar las clases, divisiones o segmentos, y se exige que entre ellas deben existir vínculos que permitan recrear la unidad del objeto de análisis, en el asunto que aquí se trata, la sociedad humana. Las dos, definición y clasificación, no permiten arbitrariedad, exigen un criterio cualitativo que contenga las características relevantes del objeto de estudio y se sintetizan en una categoría conceptual. En pocas palabras, *el criterio cualitativo* determina la definición y la clasificación.

Quienes participan en el diseño de políticas públicas, de proyectos de ayuda internacional, de programas de organismos multilaterales y de estudios académicos tomaron y continúan utilizando un conglomerado de variables que en su opinión recogen las características de los países y, en consecuencia, consideran que son idóneas para definir o clasificar a los países. Las variables recurrentes son: nivel de ingreso, distribución del ingreso, industrialización, productividad, relación capital-trabajo, tasa de desempleo de la fuerza laboral, dualismo⁸⁸, pobreza, analfabetismo, segregación y desigualdad social y política e institucionalización o reglamentación formal que tiene un país. Las ocho primeras son de carácter económico y las cuatro siguientes de tipo sociopolítico.

Los países que tienen el valor numérico más alto de una variable o de un grupo de variables se les denomina como desarrollados y al grupo residual se le considera en desarrollo⁸⁹. No obstante, como en el segundo conjunto no hay homogeneidad entre los países no es posible agrupar de forma consistente y completa por semejanzas o separar por las disimilitudes y se incumple con el requisito de homogeneidad que exige la formulación de una definición o de una clasificación. La consecuencia es la dificultad para teorizar y comprender a esos países, y tiene un efecto práctico: la incapacidad de alcanzar los objetivos de forma eficaz cuando se ejecutan políticas para sacarlos del subdesarrollo.

En este documento de grado se considera que el desarrollo es un proceso continuo de cambio de las formaciones sociales –el paso de una a otra– y de transformación de los subsistemas que integran una formación social, es decir, su modificación interna. Los subsistemas que integran el núcleo de una sociedad son el económico, el político, el jurídico y el religioso, junto con todas las relaciones sociales inter y intra-subsistemas. La interacción entre ellos es dinámica, no lineal, y su acción recíproca transforma la forma y sus atributos esenciales, y es la fuente de cambio de la sociedad como un todo.

estaba plegado y que se despliega” (Pág. 27) Y la de accroissement, “acepción –no ya estricta, sino lata– propicia toda una serie de identificaciones con ‘crecimiento’, ‘arandecimiento’, ‘alargamiento’, ‘amplificación’ ‘aumento’, ‘crecimiento’, ‘extensión’, ‘engruesamiento’, ‘marcha’, ‘progresión.’” (Pág. 28)

⁸⁸ La dualidad se identifica o define de muchas maneras, las más utilizadas son campo-ciudad y actividad económica formal-informal.

⁸⁹ Para Bauer (1971) el término subdesarrollo es omnicompreensivo y definirlo en forma negativa es engañoso pues “No especifica las similitudes y oscurece las diferencias. Por tanto, no puede indicar las limitaciones de las semejanzas ni la amplitud y profundidad de las diferencias. Crea la tentación de encontrar uniformidades donde no existen” (p. 7). En su concepción del desarrollo como crecimiento económico, los conceptos subdesarrollo y en vías de desarrollo “son eufemismos inapropiados: subdesarrollo porque sugiere que la situación que describe es anormal, reprensible y quizá fácilmente rectificable; en vías de desarrollo porque lleva a contradicciones tales como las referencias al estancamiento o retroceso del mundo en desarrollo” (p. 15).

El cambio social es permanente y hasta este momento de la historia se puede decir que un país es desarrollado cuando las relaciones sociales están regidas por la lógica de un sistema político que opera bajo los criterios de la democracia liberal, la economía de mercado, hay independencia de poderes, las normas que regulan la acción social son formales y generales, y los sectores económicos secundario y terciario superior⁹⁰ lideran la estructura productiva. Ahora bien, al comparar a cualquier país con estos criterios siempre hay una brecha en alguno de esos aspectos; a manera de ejemplo, un país puede tener unas relaciones sociales dominadas por el mercado, pero una estructura productiva de tipo primario o un sistema político dictatorial. Así, en la práctica existe una gran heterogeneidad y, justamente por ello, el subdesarrollo es necesariamente una cuestión de grado frente a los parámetros ideales de referencia.

2.1.2 LAS TEORÍAS DEL DESARROLLO

La falta de consenso sobre el concepto de desarrollo se manifiesta en la multiplicidad de teorías sobre sus causas y la diversidad de propuestas de política económica y social para salir del subdesarrollo. Naturalmente, optar por uno u otro concepto limita el campo de estudio y sesga el uso de categorías hacia una teoría específica. Si se elige un concepto amplio, como subdesarrollo, el planteamiento analítico puede utilizar categorías económicas, históricas, políticas o sociológicas. Si se utiliza un concepto restringido, v. gr. no industrializado, el razonamiento queda condicionado al uso de un conjunto acotado de categorías o a un área específica de conocimiento, en este caso a las teorías relacionadas con la industrialización. De la diversidad de planteamientos realizados desde mediados del siglo XX y hasta lo corrido del siglo XXI se pueden identificar nueve conjuntos de hipótesis sobre las causas del subdesarrollo:

- i. El desarrollo como crecimiento económico. Un grupo de investigadores sostienen que las causas del subdesarrollo están en las bajas tasas de ahorro, el alto costo unitario de la inversión, la fuerte restricción de divisas para importar capital, el atraso tecnológico, la tendencia a la inmovilidad factorial, la baja productividad factorial, la limitación en la formación de capital que surge de los valores y costumbres sociales así como de las organizaciones que tienen esas economías, la composición sectorial de la producción con un peso alto del sector primario, las deficiencias de demanda efectiva, la abundancia de oferta de trabajo no calificado con alta tasa de desempleo, el dualismo económico, el tipo de bienes que oferta en el comercio internacional, los precios relativos y las relaciones de intercambio en el mercado mundial, el desequilibrio externo permanente, conjunto de factores que frenan el crecimiento económico de largo plazo y deterioran la distribución del ingreso en los países subdesarrollados⁹¹.
- ii. El desarrollo como etapa histórica. Este enfoque sugiere que el desarrollo es la última fase de una secuencia de etapas: la sociedad tradicional, la sociedad con condiciones

⁹⁰ El sector terciario superior comprende los servicios de desarrollo tecnológico y científico y de actividades profesionales como la medicina y la ingeniería que generan alto valor agregado.

⁹¹ Estos planteamientos los defienden, entre otros, Agénor y Montiel, 1996; Bhagwati, 1969; Bliss, 1989; Bruton, 1955; Chenery, 1955 y 1961; Chenery, Robinson y Syrquin, 1986; Clark, 1949 y 1953; Currie, 1966; Eckaus, 1955; Evans, 1989; Fleming, 1955; French-Davis, 2004; Frenkel, 2004; Haberler, 1961 y 1964; Hagen, 1968; Johnson, 1967; Kuznets, 1954; Meier, 1958 y 2001; Meier y Stiglitz, 2001; Myint, 1958; Myrdal, 1967; Nurkse, 1953; Okun y Richarson, 1961; Pack, 1988; Ramos, 1991; Rao, 1952; Rodrik, 1995; Rosenstein-Rodan, 1943; Ros, 2000; Scitovsky, 1954; Singer, 1950 y 1952; Syrquin, 1988; Taylor, 1983; Timmer, 1988 y Viner, 1953.

previas al impulso que incorpora en la producción la ciencia moderna, la sociedad en el impulso inicial o que supera los obstáculos del crecimiento económico, la marcha hacia la madurez o sociedad con tecnología moderna y crecimiento sostenido, y la sociedad con consumo en masa donde predomina la producción y consumo de bienes durables. El subdesarrollo es una etapa de la economía que se distingue por la baja o nula innovación tecnológica que no permite modificar la función de producción, un mercado interno pequeño, una producción no competitiva en el mercado mundial y la sociedad tiene un consumo exiguo. Para salir de subdesarrollo se requiere que unos individuos con mentalidad empresarial lideren el proceso de cambio o que un choque exógeno modifique las estructuras económicas, impulse a la economía y se superen los obstáculos al crecimiento económico, surjan nuevas industrias y crezca la inversión (Rostow, 1960 y 1967).

- iii. Teoría clásica de la CEPAL o modelo centro-periferia. En el mercado mundial los países toman una posición específica según sus estructuras productivas, unos actúan como centro y de ellos depende la expansión tecnológica y el crecimiento global, y los otros países, la periferia, quedan sujetos a los impulsos del centro pues carecen de instrumentos para contrarrestarlos. Los periféricos no producen tecnología, la industria no pesa en su estructura productiva, exporta materias primas y en el comercio internacional obtienen unos términos de intercambio desfavorables que les limita la expansión del mercado laboral y de la producción. La expansión del capitalismo central no lleva de manera espontánea a la industrialización de la periferia, por tanto, debe ser inducida por la política económica con la sustitución de importaciones con lo cual se modifica la estructura productiva y ese cambio provoca una alteración en la estructura social y un avance en el desarrollo (Bianchi, et. al., 1969; Bielschowsky, 2010; CEPAL, 1998; Furtado, 1965, 1979, 1982 y 1982a; Prebisch, 1981; Rodríguez, 1983; Sunkel y Paz, 1982).
- iv. Teorías de la dependencia⁹². En este grupo se encuentran tres enfoques:
 - a. El sistema capitalista es integrado y único, la metrópoli se expande e incorpora a países que se constituyen en satélites y todos quedan integrados en una estructura mundial, por tanto, el subdesarrollo es el resultado del desarrollo capitalista mundial (Frank, 1970). La metrópoli explota a los satélites mediante relaciones económicas asimétricas que permiten que los países satélites reciban algo del fruto del desarrollo. El intercambio internacional determina el tipo y la dinámica de la industrialización. Este tipo específico de relación internacional se llama imperialismo, el que conduce a establecer instituciones, relaciones sociales en función de la acumulación del capital metropolitano (Frank, 1977). Para la tendencia latinoamericana
 - b. El desarrollo lo integran las relaciones sociales, la estructura económica y las condiciones históricas y sociales vinculadas con los intereses que orientan los conflictos de las clases sociales. El subdesarrollo es el resultado histórico de la expansión del capitalismo comercial y del capitalismo industrial que enlazó en un único mercado mundial economías con distintos sistemas productivos y procesos sociales. La red de intereses de los grupos y clases sociales con el Estado, el sistema productivo y el mercado mundial establecen la dependencia

⁹² Zermeño (1972) muestra, en especial en la nota 3, que la noción de dependencia tiene diferentes sentidos. El resumen que aquí se presenta tiene como base autores con afinidad conceptual.

- de los países subdesarrollados, cada grupo de países ocupa una posición específica en la estructura global del sistema capitalista (Cardoso y Faletto, 1983; CEPAL, 1998: Vol. II).
- c. El subdesarrollo es parte constitutiva del desarrollo capitalista mundial. La expansión y consolidación del sistema capitalista en el mundo creó una división social internacional del trabajo bajo el control de unos países dominantes que poseen tecnología, capital y poder político global que les permite imponer sus condiciones económicas y políticas (imperialismo) a un conjunto de países dominados que tienen una orientación exportadora de bienes primarios o materias primas y en el comercio mundial enfrentan un intercambio desigual, son explotados. El capital monopólico de los países dominantes tiene control sobre la expansión económica, determinan la configuración de la estructura productiva interna de los países dominados (su industrialización) y absorben su excedente interno vía las ganancias que giran a los países de origen, con los intereses de la deuda externa y con el deterioro de los términos de intercambio. Como parte del proceso de expansión capturan a las clases dominantes locales y al Estado para que cuide y favorezca sus intereses. (Dos Santos, 1978; Bambirra, 1980; Caputo y Pizarro, 1970).
 - v. Capitalismo tardío. El proceso de desarrollo capitalista es desigual, unos países se encuentran en un desarrollo tardío. La industrialización no necesita ni una clase burguesa nacionalista ni la ausencia de un dominio externo, es suficiente tener un mercado interno amplio, economías de escala y salarios reales bajos para ser competitivo frente a las importaciones. La presencia de un nicho en formación de burguesía y proletariado favorecen las condiciones sociales para la profundización del capitalismo y contribuye al desarrollo capitalista. El cambio se acelera cuando hay infraestructura y un sistema de crédito que apalancan la acumulación. Una vez se inicia el proceso, el polo moderno se expande a lo largo de la sociedad y las relaciones sociales de tipo capitalista se generalizan. En el avance es posible que la burguesía nacional se asociarse al capital extranjero y no pueda utilizar el argumento del desarrollo nacional para movilizar sectores sociales a favor del cambio o profundización del sistema capitalista. La formación del Estado nacional y el imperialismo se relaciona más con la dinámica interna de las relaciones entre clases sociales y no se reduce a unas relaciones económicas internacionales. El Estado juega el papel de regular los conflictos sociales internos que surgen de la transformación (Kalmanovitz 1983; Zermeño, 1972, 1977, 1980).
 - vi. Nuevo estructuralismo. La dualidad mundial es entre economías desarrolladas o industrializadas y economías de baja industrialización cuya inserción en el comercio mundial es asimétrica debido a la baja competitividad internacional causada por el exiguo progreso técnico. Para acelerar la industrialización y el desarrollo se requiere aumentar el crecimiento económico, la incorporación y la difusión del cambio técnico, la neutralidad arancelaria y cambiaria, la regulación en los flujos de capitales y la ampliación del mercado interno el marco de una estabilidad macroeconómica de corto plazo, con endeudamiento externo y con políticas sectoriales integradas y coherentes con los objetivos monetarios, cambiarios y fiscales (Bárcena, 2015, CEPAL, 1990, 1992, 1996, 2002, 2002a, 2004; Di Filippo, 2000, Sunkel, 1991).

- vii. Teorías geográficas. La ubicación y las características geográficas de un país tienen efectos sobre su desarrollo. Existe una diferencia significativa entre la tecnología de producción de los climas templados y de los climas tropicales. En el trópico no hay rendimientos crecientes a escala y la tecnología de las zonas templadas, con pequeñas modificaciones, no se puede difundir en las tropicales (Sachs, 2001). La humedad del trópico agudiza la presencia de enfermedades en la población y el desaliento al trabajo que disminuyen la productividad (Gallup y Sachs, 2000). La dinámica social y los factores geopolíticos e institucionales que impulsan el desarrollo es diferente en las regiones tropicales (Easterly y Levine, 2003), factores que no contribuyen al crecimiento junto con la falta de acceso al mar o a la infraestructura marítima sobre la que operan los flujos de comercio internacional. Así mismo, la maldición de los recursos naturales causa una baja innovación y productividad e induce la enfermedad holandesa que no permite la industrialización. Los costos de transporte, la aglomeración, la generación de economías de escala y alcance, y la integración regional explican la localización de la industria, las disparidades geográficas en el crecimiento y el desarrollo (Banco mundial, 2002, 2003 y 2009; Fan y Scott, 2003; Herderson et. al., 2001; Fujita y Thisse, 1990; Sachs, 2003; Sachs, 2003; Acemoglu y Robinson, 2012; Rodrik, Subramanian y Trebbi 2004).
- viii. El neo-institucionalismo⁹³. El crecimiento económico lo explica el cambio en las reglas (instituciones) formales e informales. Las reglas permiten la cooperación humana pues crean los incentivos de comportamiento individual y social que al reducir la incertidumbre en la interacción fijan los costos de transacción, fundamentales para el comercio y desempeño económico (North, 1990). Las sociedades crean organizaciones que permiten aprovechar las oportunidades que hay en la sociedad. El establecimiento de derechos de propiedad bien definidos por las normas, en especial por las formales, y la capacidad del Estado para monitorearlos, permiten alcanzar un alto grado de cumplimiento en los contratos y es un elemento sustancial para el crecimiento económico. Entre crecimiento económico y la creación de instituciones de calidad existe un proceso de retroalimentación (Rodrik, 2007), y los incentivos generados por las reglas direccionan los cambios hacia el crecimiento económico (North, 1990). El marco institucional da “forma a la dirección de la adquisición de conocimiento y de las aptitudes” (North, 1990, pág. 105), de manera que el ambiente institucional y las reglas que aumenten la inclusión sociopolítica incrementan la productividad, el crecimiento económico y el desarrollo de largo plazo de la sociedad (Acemoglu y Robinson, 2012; Hall, Sobel y Crowley, 2010). En los países desarrollados las instituciones formales están bien especificadas y son eficaces, en cambio en los subdesarrollados –o del Tercer Mundo, como los califica North– están mal definidas, son inefectivas⁹⁴ y las instituciones macroeconómicas carecen de solidez (Rodrik, 2007).
- ix. Calidad de vida. El crecimiento económico es un instrumento para lograr una mejor vida (Sen, 1988). El desarrollo como calidad de vida es un *proceso* de expansión de

⁹³ Entre las vertientes del institucionalismo hay diferencias en las relaciones de causalidad pero en ellas las instituciones son la causa última del desarrollo como crecimiento. Una comparación entre visiones institucionalistas en Paldam y Gundlach (2008).

⁹⁴ “Los países del Tercer Mundo son pobres porque las limitaciones institucionales definen un conjunto de liquidaciones de la actividad político-económica que no alientan la actividad productiva” (North, 1990, pág. 143)

las libertades reales que disfrutaban los individuos, y la libertad es medio para el proceso de desarrollo. Las privaciones de las libertades del individuo pueden tener como causas a procesos inadecuados o a insuficiencias de oportunidades. La libertad consta de las dimensiones de seguridad política, social, económica y protectora. Desarrollarse es disminuir y anular las privaciones de tales dimensiones de libertad, es lograr una vida individual mejor⁹⁵. El núcleo del desarrollo es el proceso de libertades y las oportunidades, la razón de la evaluación y la razón de la eficacia; la primera por la variación de las libertades individuales y la segunda por la libre agencia individual, esto es, la actuación y la creación de cambios del individuo “cuyos logros pueden juzgarse en función de sus propios valores y objetivos” (Sen, 1999, pág. 35). En la perspectiva de desarrollo humano –el proceso que permite ampliar las oportunidades de los individuos– el ingreso social y su crecimiento es un medio para el bienestar humano, no un fin en sí mismo. Se busca la libertad individual para “vivir una vida prolongada, saludable y creativa; perseguir objetivos que ellas mismas consideren valorables; y participar activamente en el desarrollo sostenible y equitativo del planeta que comparten” (PNUD, 2010).

2.2 LA IMPOSICIÓN Y EL DESARROLLO⁹⁶

La discusión sobre el desarrollo se concentró en variables macroeconómicas o sectoriales (Sección 2.1.2) y se dejó a la tributación como tema especial. Los análisis de las cuestiones fiscales, como parte integral del tema del desarrollo, tienen como fin determinar si la restricción de financiamiento público que contribuye al crecimiento económico se puede superar bajo las condiciones económicas y sociales típicas del subdesarrollo, y si el nivel de recaudo que permite cerrar el déficit fiscal se puede alcanzar bajo las circunstancias del subdesarrollo. En el tema tributario las preguntas básicas de investigación fueron ¿cómo se puede modificar la estructura impositiva para aumentar el recaudo? y ¿cuál es la elasticidad ingreso del recaudo?

El marco teórico prevaleciente desde mediados del siglo XX predice que el recaudo tiene una relación creciente con el nivel de ingreso y que es relativamente elástico (Frenkel y Razin, 1996; Samuelson, 1948). Los estudios empíricos para los países subdesarrollados confirmaban la relación positiva entre recaudo e ingreso nacional, pero rechazaban la conjetura sobre la elasticidad del ingreso (Cuadro 2.1). Los análisis sobre la estructura tributaria de los países subdesarrollados señalan que los impuestos indirectos participan en una proporción mayor, en especial los impuestos al comercio exterior, esto es, que tienen una alta dependencia fiscal. En los impuestos directos concluyen que la mayor carga impositiva recae sobre las empresas. También observan que existe ausencia de claridad y precisión en los códigos tributarios, lo que aumenta los costos de transacción y permite eludir la carga fiscal. Y en la administración tributaria encuentran baja capacidad fiscalizadora por incapacidad técnica o por que tienen una organización pequeña e incapaz de cubrir a la gran mayoría de contribuyentes, falta de gestión en bases imponibles bajo el control del gobierno –como la desactualización de los catastros–, e ineficiencias y corrupción en las administraciones de aduanas.

⁹⁵ El planteamiento no está libre de críticas y algunas de ellas se recogen en los textos de Nussbaum y Sen (1993)

⁹⁶ Se adopta la revisión bibliográfica de Hernández (2014).

CUADRO 2.1 Elasticidad ingreso del recaudo impositivo

| Autor | Tipo de estimación | Variable dependiente | Variables independientes | | | | | | | R ² | R ² ajustado | | | |
|--------------------------|--------------------|---|--------------------------|----------------|--------------------|--------------------|--------------------------|------------------|---------------------|----------------|-------------------------|-----------|-------|-------|
| | | | Constante | PNB per cápita | Ingreso per cápita | Importaciones /PIB | Impuestos al consumo/PIB | Tarifa de renta* | Tarifa al consumo** | | | Inflación | Dummy | |
| Hinrichs (1967) | MCO | Datos de panel | Presión fiscal | 8,299 | | 0,0114 | 0,237 | | | | | | | |
| | | | (Recaudo total/ PIB) | (2,236) | | (0,006) | (0,089) | | | | | | 0,216 | |
| | | | Presión fiscal | 10,310 | | | 0,259 | | | | | | | 0,163 |
| | | | (1,863) | | | (0,089) | | | | | | | | |
| Musgrave (1969) | MCO | Datos de panel | Impuesto de renta | 0,1725 | 0,000089 | | | | | | | | 0,21 | |
| | | | /total de ingresos | (4,573) | (2,3869) | | | | | | | | | |
| | | | Impuestos indirectos | 0,6333 | -0,000169 | | | | | | | | | 0,39 |
| | | | /total de impuestos | (23,457) | (-4,850) | | | | | | | | | |
| | | | Elasticidad de | 4,986 | -0,1761 | | | | | | | | | 0,43 |
| | | | indirectos | (25,269) | (-5,348) | | | | | | | | | |
| | | | Elasticidad de | 1,79 | -0,663 | | | | | | | | | 0,39 |
| | | | derechos de aduana | (7,0312) | (-4,425) | | | | | | | | | |
| Impuestos personales | 0,1981 | 0,000137 | | | | | | | | | 0,47 | | | |
| a total de impuestos | (7,574) | (5,622) | | | | | | | | | | | | |
| Impuestos sociedades | 0,01705 | -0,000002 | | | | | | | | | 0,01 | | | |
| /total de impuestos | (6,208) | (0,5254) | | | | | | | | | | | | |
| Burgess y Stern (1993) | MCO | Datos de panel para 82 países | Presión fiscal | 5,78 | 1,84 | | | | | | | | 0,04 | |
| | | | | (1,02) | (2,02) | | | | | | | | | |
| | | | Aranceles/PIB | 2,28 | | -0,0007 | 0,145 | -0,311 | | | | | 0,68 | |
| | | | | (3,64) | | (-3,24) | (12,22) | (-4,27) | | | | | | |
| Fauvelle-Aymar (1999)*** | MCO | Datos de panel | Recaudo total | 0,133 | 0,004 | | 0,159 | | | | -0,012 | | | |
| | | | | (1,393) | (0,421) | | (5,923) | | | | (2,041) | | | |
| Gordon y Li (2005 b) | MCO | Datos de panel para 25 países | Presión fiscal | 0,22 | | | | | -0,23 | 0,22 | | | 0,38 | |
| | | | | (0,03) | | | | | (-0,07) | (0,09) | | | | |
| Mkandawire (2010) | MCO | Datos de panel para 35 países africanos | Presión fiscal | -7,631 | | 3,450 | | | | | | 9,120 | | |
| | | | | (-1,471) | | (2,190) | | | | | | (4,913) | | |

* Usaron la mínima entre las tarifas más altas del impuesto de renta a personas y sociedades.

** Tomaron la tarifa máxima de los impuestos al consumo.

*** Estimó con MCO y estimación robusta de White, los resultados que se incorporan en el cuadro corresponden a la estimación MCO. Dividió los países subdesarrollados por continente y la estimación se realizó con un conjunto de variables políticas (índice de democracia, oposición, participación de la burocracia, etc.), resultados que no se incluyen en este cuadro.

Fuente: Actualizado a partir de Hernández (2014).

Esos hechos anómalos llevaron a plantear varias conjeturas. Entre 1950 y 1980, en el contexto de la discusión sobre el subdesarrollo, se utilizaron argumentos históricos, institucionales y de la estructura de producción para explicar y proponer soluciones para aumentar el nivel de recaudo y su elasticidad ingreso:

- i. Entre los argumentos históricos se destaca Heller (1954) quien planteó que el fenómeno del recaudo que se detectaba en el área subdesarrollada tenía como causa el origen del *sistema* y las *estructuras tributarias* que estaban vigentes hasta los años cincuenta del siglo XX. América Latina estaba condicionada por el sistema impositivo *in rem* u objetivo de herencia española, el cual es inelástico al ingreso. La solución consistía en cambiarlo por un sistema personal.

Con base en los argumentos sobre el desarrollo económico de Rostow, Hinrichs (1967) sostuvo que en la estructura impositiva de la sociedad tradicional, que depende del sector primario, predominan los impuestos tradicionales e inelásticos como los diezmos y gravámenes a la tierra. En la etapa de transición ganan participación los impuestos al comercio exterior y esto da paso a los tributos indirectos internos. Y en la etapa de la sociedad moderna la estructura combina casi proporcionalmente impuestos directos e indirectos internos a personas y empresas. Para superar la inelasticidad del recaudo se debía acelerar el desarrollo para que entren a la sociedad moderna y se modificara la estructura tributaria.

Hinrichs no mostró las causas del cambio y no pudo deducir los elementos que debe tener una política que induzca la transformación en la estructura tributaria. Como lo expusieron Ahmad y Stern (1989), la heterogeneidad en la estructura económica y tributaria de los países subdesarrollados no encaja en el patrón de cambio que se propone con base en la teoría de Rostow, y las etapas secuenciales que se proponen no se cumplen ni a nivel de un mismo país.

Los planteamientos históricos omitieron que, desde la segunda década del siglo XX, al menos en América Latina, los países ya no operaban completamente bajo el sistema real, que ya habían implantado elementos básicos del sistema personal a partir de la introducción del impuesto de renta y los gravámenes al consumo interno (Subsección 5.1). Y para 1950 el recaudo interno ya había desplazado la importancia que tenían los tributos al comercio exterior, lo que redujo la dependencia fiscal (Díaz, 1994).

Los planteamientos institucionales incorporaron en el análisis variables como el analfabetismo, la amplia aceptación social a incumplir las obligaciones tributarias, la ausencia de contabilidad en el sector privado, la actitud rentista de los dueños de la riqueza opuesta a una de tipo empresarial, una clase política proclive a no incrementar tasas y bases imponibles y la poca capacidad de gestión de la administración tributaria (Besley y Persson, 2014; Lotz y Morss, 1967; Musgrave, 1969,)

- ii. Las investigaciones que tomaron como punto de partida la estructura productiva arguyeron que la inelasticidad del recaudo se explicaba por la amplia dependencia de la exportación de bienes agropecuarios y mineros que están en función del ciclo del mercado mundial de materias primas y los Estados veían en esa actividad la fuente de sus ingresos, esto es, el recaudo dependía de los ingresos impositivos a la exportación de bienes primarios. Esas economías primario-exportadoras tenían una proporción alta de autoempleo de bajo ingreso, presencia de dualidades (actividad moderna versus actividades atrasadas, empleo formal versus empleo informal, economía rural versus economía urbana, etc.) y las empresas manufactureras no poseían una escala

de operaciones significativa y permanente, lo que complicaba la administración tributaria y la generación de un volumen importante de recaudo. Además, como lo mostró Musgrave (1969), en algunos casos no existía un uso generalizado del dinero como medio de pago de las transacciones comerciales lo que limitaba el recaudo.

Al finalizar ese período se justificaba menos la dinámica del recaudo y ya era común que los centros de pensamiento, las agencias de ayuda gubernamental de los países desarrollados y las misiones tributarias de los organismos multilaterales propusieran y exigieron a los gobiernos de los países subdesarrollados establecer impuestos selectivos, tasas impositivas elevadas, ampliar las bases, elevar y hacer progresiva la tributación directa para elevar el recaudo y para reasignar los recursos de actividades poco rentables y especulativas⁹⁷ hacia actividades productivas y hacia la formación de capital privado, acciones de política económica que se habían planteado en la década de los sesenta (Bird y Oldman, 1967; Kaldor, 1967).

En los ochenta, cuando cambiaron los términos de la discusión sobre el desarrollo, pocos estudios hacían análisis de la inelasticidad ingreso del recaudo, y entre los que se elaboraron se destacan los de Tanzi (1988 y 1989). Para ese momento en las economías subdesarrolladas, en específico las latinoamericanas, operaba de lleno el sistema tributario personal y recogían los beneficios y los costos de las modificaciones en la estructura económica realizadas en la segunda posguerra que contribuyeron a cambiar la estructura tributaria: bajó la participación de los gravámenes al comercio exterior y subió la de los impuestos los impuestos a las ventas internas los directos de renta y patrimonio.

En esa década el nivel de endeudamiento externo de los países latinoamericanos les definió y les delimitó el problema fiscal. El escenario lo dominaba la implantación de ajustes macroeconómicos que tenían un componente de reformas fiscales que reducía el gasto, se privatizaban las empresas y sectores que habían impulsado la industrialización y se exigía unas reformas tributarias⁹⁸ que incrementaran la imposición. En la mayoría de los países se introdujo el impuesto al valor agregado y se amplió la base del impuesto de renta y patrimonio. Muchos estudios que sirvieron de base de las reformas incorporaron las características socioeconómicas de los países subdesarrollados (Newbery y Stern, 1987, y Burgess y Stern, 1993), tales como el dualismo, la profundización financiera, el funcionamiento de los mercados, la actividad primario-exportadora, los términos de intercambio y la alta tasa de desempleo para sostener que ellas limitaban la recaudación⁹⁹.

Pese al conjunto de reformas realizadas desde 1975, en la última década del siglo XX los estudios encontraban que la estructura tributaria aún era un determinante del nivel de recaudo en los países subdesarrollados (Stotsky y WoldeMariam, 1997). Para ese momento ya las investigaciones se dirigían menos a estudiar las causas del nivel y variación del recaudo y le dieron mayor importancia a estimar los efectos de la imposición sobre variables como la inversión, el nivel de empleo, las exportaciones y el crecimiento económico. Algunos de sus resultados se utilizaron para diseñar y ejecutar reformas tributarias en un entorno de política macroeconómica direccionada por mantener y profundizar la integración a la economía mundial: se desmontaron los aranceles para garantizar la apertura económica y con ello cayó

⁹⁷ Como las inversiones en bienes raíces, metales preciosos o moneda extranjera.

⁹⁸ Goode (1993) analiza el contexto, las tendencias y resultados de las misiones de asesoría tributaria a los gobiernos de América Latina, Asia y África en los años ochenta.

⁹⁹ Ver Arachi (2007), Piggott y Whalley (2001), Emran y Stiglitz (2005), Keen (2007), Alm y Martínez (2003), Araújo y Chambas (2003), Bird y Wallace (2003), Engelschalk (2003), Romanov (2003), Thuronyi (2003), Mitra y Stern (2003) y Wallace (2002).

la dependencia fiscal y la tributación se recompuso hacia los impuestos internos (Cuddington, 1988; Talvi y Végh, 2000; Tanzi y Zee, 2001; y Tanzi, 2004). Volcar la tributación a la actividad interna implicó un esfuerzo en mejorar la administración tributaria y ampliar las bases y las tarifas de los impuestos a las ventas y renta, en especial en América Latina¹⁰⁰, pues algunos países no ampliaron bases ni tarifas y modificaron impuestos de fácil recaudo (Aizenman y Jinjark, 2009).

En lo corrido del siglo XXI algunos análisis retomaron la cuestión de los efectos de la informalidad sobre el recaudo y los tipos de impuestos (Gordon y Li, 2005a y 2005b); temas políticos e institucionales como la captura del gobierno y el Congreso por parte de los propietarios de excedentes, el caudillismo que crea privilegios rentísticos en favor de los más ricos sobre la imposición y la estructura tributaria (Besley y Persson, 2014; Tanzi y Zee, 2001), el sistema político y de votación imperante en el subdesarrollo que tienen consecuencias sobre el nivel de recaudo, la facilidad para hacer reformas tributarias, la rendición de cuentas y la transparencia fiscal (Bird et. al., 2008), los tratamientos tributarios para impuestos específicos (Baker, 2018), o estudios que relacionan el grado de competencia partidista y electoral con las estructuras tributarias y la frecuencia de las reformas tributarias (Prichard, 2016; Profeta y Scambroseti, 2009; Yogo y Ngo, 2018).

Con base en las sugerencias de los expertos y comisiones internacionales, de estudios sobre países específicos o, en el caso más complejo, como parte de los programas de ajuste, desde mediados de los años ochenta del siglo XX los elementos impositivos y las estructuras tributarias se modificaron en muchos países subdesarrollados. En América Latina, las reformas durante el último medio siglo dejó como resultado una reducción de las tarifas impositivas, una disminución de su dispersión¹⁰¹, una caída de la carga imponible a las personas jurídicas y un aumento en la tarifa y el recaudo del IVA, sin embargo, los estudios que comparan la situación tributaria entre los países desarrollados y subdesarrollados llegan a conclusiones similares a las obtenidas en el período 1950-1970: los países subdesarrollados tienen una baja presión tributaria y tarifas impositivas menores y dispersas (Gordon y Li, 2005a y 2005b, y Norregaard y Khan, 2007); no tienen una relación directa entre recaudo e ingreso nacional, o elasticidad ingreso baja (Mkandawire, 2010); continúa la dependencia del recaudo con respecto al comercio exterior (Adam et al., 2001, y Baunsgaard y Keen, 2005); y la corrupción y el régimen político determinan la presión fiscal (Cheibub, 1998; Ghura, 1998; Gupta, 2007, y Ehrhart, 2009).

¹⁰⁰ Carciofi et al. (1994) hacen un análisis global de las reformas tributarias en América Latina durante los años ochenta.

¹⁰¹ Tanzi (1987) muestra la dispersión de tarifas en los países subdesarrollados.

3 LA TRIBUTACIÓN, LA FORMACIÓN Y LA CONSOLIDACIÓN DEL ESTADO¹⁰²

América, a diferencia de otros continentes, es una extensión social del mundo europeo que a partir de la conquista tomó su propia trayectoria con base en de las raíces que traía de la cultura del viejo continente. Las culturas originarias o fueron arrasadas o fueron sometidas y marginadas. América Latina se construyó a partir de unas relaciones sociales que se trajeron de la península Ibérica: de señorío de la baja edad media que se combinaron con elementos mercantilistas de la época del capitalismo naciente y en expansión mundial. Sobre ellas se realizaron los asentamientos españoles y portugueses con los que se creó una sociedad de tipo precapitalista mercantil instituida sobre las encomiendas, la mita y la apropiación del suelo que luego dieron paso a una producción, a un comercio y a unas relaciones sociales en torno a la hacienda y a la religión. Hasta el siglo XVIII Hispanoamérica estaba ligada a Europa a través del comercio y las relaciones de poder, pero internamente seguía una dinámica social propia.

La trayectoria social entre el siglo XVI y el XVIII desembocó en los procesos de independencia de principios del siglo XIX. Esa emancipación fue el último paso del proceso: unas élites sociales se toman el poder político, ya tenían el resto del poder social. Independencia significa romper el vínculo de la relación de poder con la península Ibérica y ampliar el vínculo comercial con Europa, lo primero se materializó en la formación de un *Estado*. Fue el inicio de otro proceso a partir de unas nociones y unos deseos sobre el deber ser de las relaciones de poder político, la forma de gobierno y la organización gubernamental, nociones que también tenían raíces en Europa, en la Inglaterra de Cromwell y la Francia revolucionaria.

La construcción de un Estado esta ligada con los antecedentes históricos de la sociedad y los deseos sobre el deber ser del poder político en la práctica quedan restringidos por las condiciones sociales concretas. Ese punto de partida en el subsistema político de los países latinoamericanos, en específico de Colombia, y su relación, dentro de la formación social, con la continuidad y la dinámica de transformación del subsistema económico originaron y determinaron la brecha impositiva internacional –la disimilitud en la presión tributaria, la dependencia fiscal y las estructuras tributarias frente a los países desarrollados (Sección 2). Las bases impositivas relacionan el recaudo como sustento financiero del ejercicio del poder político y el subsistema económico de la sociedad, las tarifas impositivas relacionan las decisiones políticas de quienes ejercen el poder con el recaudo que ellos obtienen. El capítulo se dedica a mostrar esas relaciones. Con base en los resultados a que llega la historiografía se hace una síntesis del proceso en Hispanoamérica para darle contexto y alcance al caso colombiano; luego, se especifica la fuente de la brecha en Colombia en el contexto social en que nace y se consolida el *Estado*.

3.1 EL ENTORNO EN AMÉRICA LATINA

El proceso de independencia de América Latina lo dirigieron unas élites regionales¹⁰³ que ostentaban el poder económico y social pero que carecían de poder político en la época

¹⁰² Este capítulo toma como referente la primera parte de Hernández (2014).

¹⁰³ Aquí se usa el concepto de región en el sentido del área de influencia económica, política y social de una clase dirigente local; poder político que en el siglo XIX estuvo correlacionado con el poderío económico de la élite. A partir del punto que fungió como centro de referencia irradiaron su poder de mando y los habitantes de ese territorio los

del dominio de las coronas española y portuguesa. Estaban integradas por hacendados o estancieros, comerciantes, clero católico y funcionarios de la administración colonial. Entre ellos entablaron relaciones políticas, comerciales, familiares y, en general, sociales que datan del siglo XVII (Galarza, 2012; Mazzeo, 2011). Sus demandas por acceder al poder político y la libertad comercial no fueron satisfechas ni por la corona española ni por las Cortes de Cádiz y el proceso culminó en sus declaraciones de independencia en el caso de Hispanoamérica. Cada región que integraba los virreinos declaró su propia independencia, fue una multiplicidad de independencias que se dieron a lo largo de las tres primeras décadas del siglo XIX (Buriano, 2009; Rodríguez, 1993; Thurner, 2009). Con esos actos asumieron el poder soberano, se constituyeron en *la sociedad política*, en *el Estado*, siendo al mismo tiempo sociedad civil (Subsección 1.1). La excepción a la regla fue Brasil, su proceso de independencia tomó unas características sociopolíticas y económicas diferentes al resto del subcontinente, allí no hubo un rompimiento bélico, ocurrió una continuidad política o como lo denomina Peres (2000) “ausencia de un momento fundador”.

El punto de partida fue la herencia de la sociedad colonial, una colectividad que económica, social y políticamente se reconocía como parte de una región y que se encontraba vinculada a un imperio con centro en Europa; pero que se desconocía social y políticamente como parte de un conjunto social más amplio, pese a tener relaciones económicas con las otras regiones cercanas o con algunas del resto de Hispanoamérica. Las élites sabían que integraban una división político-administrativa, un virreinato o una audiencia, pero que en sí misma esa extensión territorial no se constituía en una unidad social. La organización política fue una estructura que le permitió a la corona española ejercer el control político (Lynch, 2008), existieron como jurisdicciones administrativas. La ausencia de identificación la reforzó el elemento geográfico: las grandes distancias, la orografía, los desiertos o las selvas que separaron las regiones de mayor tamaño de población, crecimiento económico y desarrollo social, crearon colectividades con autonomía frente a los centros capitales, como el caso de la Banda Oriental, Bolivia y Paraguay frente a Buenos Aires, el centro político, administrativo y religioso del virreinato del Río de la Plata.

El proceso de independencia inició atomizado en doble sentido. Al interior de las regiones las élites locales se dividieron por sus posiciones ideológicas sobre a quién pertenecía el poder soberano, al rey o al *pueblo* americano. En el lenguaje de la época, el *pueblo* era idéntico a la élite local, ellos fueron los que organizaron y orientaron los cabildos y los ayuntamientos, fueron el poder efectivo en las regiones, poder que empezó a ejercerse con base en la organización gubernamental del Estado español, la que utilizaron al declarar la independencia. La respuesta a la cuestión de quién detenta el poder soberano desató el trance entre los independentistas y los relistas, posiciones y respuestas que en el fondo consultaron sus intereses económicos. Al adjudicarse el poder soberano la siguiente cuestión era determinar si había un poder político superior al de cada región. La búsqueda de la respuesta llevó a la otra fragmentación: unas élites reconocían y otras rechazaban la constitución de un poder político unificado en un territorio de dimensión superior al espacio de sus dominios. Esta fue la cuestión que delineó el proceso de desarrollo de las sociedades

reconocía como los poseedores de poder económico, político y social, como hegemónicos locales. No se hace referencia a ningún concepto de región que se pudiera haber utilizado en el siglo XIX, como lo discute Chiaramonte (2003 y 2004) y Piqueras (2016). Este último historiador se pregunta “Pero, ¿qué debemos entender por *provincias* antes y después de 1810?” (Piqueras, 2016, pág. 49) y sugiere que esas delimitaciones no tienen unidad interna como lo suponen algunos historiadores. En efecto, en el continente no hubo, y no hay, homogeneidad de etnias, valores culturales, o incluso de bases productivas en las divisiones político-administrativas.

latinoamericanas desde principios del siglo XIX hasta, por lo menos, la primera mitad del XX.

Este asunto fue crucial, se trataba de la organización del poder político y administrativo en el área Hispanoamericana. De la atomización, de las declaraciones de independencia, el poder político pasó a tener o un movimiento centrípeto o uno centrífugo. La predominancia de uno u otro en las diferentes zonas del subcontinente dependió de las ventajas y costos que podría representar la decisión para las élites locales y de la disputa ideológica, en especial, la inclusión o la exclusión del poder religioso como parte del poder político.

En unas regiones del continente las élites optaron por no constituirse en una unidad política superior, y el movimiento tomó la vía centrífuga como el caso del Río de la Plata. Esta vía tuvo dos resultados. En uno se crearon países de menor área y con mayor homogeneidad de intereses sociales y económicos, tal como el surgimiento de Paraguay, Uruguay, Venezuela y Ecuador. En el otro el resultado fue un retorno al movimiento centrípeto, como las regiones del suroeste del río Uruguay, que al final constituyeron a la Argentina.

En las regiones que se movieron de la forma centrípeta las élites aceptaron entrar en negociación para establecer un país¹⁰⁴, como unidad jurídica que se constituía como sujeto de derecho internacional, por tanto, con reconocimiento mundial. La construcción de países tuvo diferentes grados de conflicto entre poderes regionales: suave como en la experiencia chilena y mexicana, de mayor fricción como en la Nueva Granada, y el caso intermedio como el Perú. Hispanoamérica no muestra un proceso homogéneo; en los diferentes espacios del continente la discusión y los acuerdos políticos tuvieron diferentes intensidades, unos se dieron en la mesa de negociación y otros en el campo de batalla y con disímiles tiempos de duración, por ejemplo, en Argentina y México llegar a un acuerdo sobre la centralización del poder en un territorio extenso les costó casi cuarenta años, y en Colombia setenta años (Chiaramonte, 2004, Galarza, 2012; Halperín, 1972; Forte, 2004; Oszlak, 2012; Zapata, 1992).

En cualquiera de esos casos la negociación del poder político se manifestó en la forma en que se constituyó el sistema de gobierno, confederado, federado o unitario. El único acuerdo entre las élites fue la forma de gobierno, la creación de repúblicas, excepto durante el pequeño periodo de monarquía mexicana. La creación de gobiernos republicanos, gobierno de muchos, no incluyó a toda la población, fue el gobierno de las élites regionales, las clases sociales marginales no tuvieron derechos políticos durante el siglo XIX. El criterio de alfabetismo y nivel de ingreso o riqueza para tener derecho político, que fueron incorporados en las primeras constituciones, excluyó a la mayoría de población de la actividad política.

La negociación de las primeras constituciones muestra la tensión entre las fuerzas regionales por el sistema de gobierno. La profundidad de las diferencias sociales, ideológicas¹⁰⁵ y de intereses entre las élites regionales, y su reconocimiento o su desconocimiento por parte del conjunto de élites, las llevó a pactar o un gobierno confederado, o el federado o el unitario. En Nueva España, con el Acta de la Federación

¹⁰⁴ Se usa el concepto país en el sentido de una entidad política-territorial. No se usa como sinónimo de Estado, ni de nación, ni de Estado nacional. El país puede ser la combinación de uno o varios Estados y una o varias nacionalidades.

¹⁰⁵ En lo ideológico un tema siempre latente fue la relación entre el Estado y la iglesia católica y su influencia en la educación; en el caso de Chile la élite hizo partícipe al clero, en cambio en Colombia las élites de dividieron y su posición ideológica frente al papel de la religión contribuyó profundamente al conflicto de consolidación del Estado.

Mexicana de 1824 entró en la tendencia federalista pero con la reforma de 1835 pasó al gobierno unitario hasta 1844; en el Río de la Plata el virreinato se desintegró con la independencia y treinta años después se inclinaron por una federación; en Chile y Perú tomaron partido desde el principio por un gobierno unitario; y en Ecuador y Venezuela aceptaron el gobierno unitario como parte de Colombia pero, después de la separación en 1830, el primero continuó con la misma forma de gobierno en tanto que el segundo se federó (Chiaramonte, 2003 y 2003 A; Rodríguez, 2003, Thomson, 1995).

Las élites que se confederaron mantenían el poder regional fuerte. Las que se federaron aceptaron mantener el poder político regional pero relativo al grado de poder central. Las que instituyeron un gobierno unitario el poder central quedó relativo al grado de poder regional que aceptaron. Ninguna de ellas garantizó una paz permanente entre élites, fue tan solo una formalidad legal para establecer un país. La coalición llevaba en sí misma el conflicto por la centralización del poder en un grupo dominante. Esa semilla germinó en las denominadas guerras civiles, guerras de élites regionales por apoderarse del poder central. A lo largo del siglo XIX después de cada guerra se discutió y se pactó varias veces la forma de gobierno a establecer, pero jamás dejaron de ser gobiernos oligárquicos que buscaron de forma permanente constituirse en poder central hasta que lo lograron a finales del siglo XIX y se consolidaron en las primeras décadas del siglo XX.

En ese vaivén de la unificación del poder político el continente transitó por un proceso de monopolización de la fuerza armada y de la tributación con diferentes tipos de gobierno: de monarquías que derivaron a gobierno federal –México y Brasil–, federal –Argentina– unitario que pasó a federal –Venezuela– unitario que saltó a confederal, federal y nuevamente a unitario –Colombia–, unitario –Chile, Paraguay, Uruguay, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Ecuador y Perú (Blascmora, 1986; Deas, 1986 a y b; Fauto, 2000; Gallo, 1986; Gremaud, 2002; Klarán, 1986; y Zimmermann, 1999).

El resultado de todas las guerras del siglo XIX fue la consolidación de un grupo hegemónico constituido por algunos miembros de las viejas élites independentistas y de las nuevas élites económicas y de burócratas. Las guerras de consolidación del poder sacaron del conflicto a muchas élites independentistas: o entraron en quiebra o al perder el conflicto fueron desterradas, o fusiladas, o se les embargó las propiedades, o fueron despojadas de sus riquezas¹⁰⁶. Pero también permitió el ascenso de nuevos grupos que se beneficiaron de la guerra o del proceso de crecimiento económico que acontecía al mismo tiempo. Después de cada conflicto se alteraba nuevamente el poder político y económico, fue un proceso de concentración a través del conflicto que permitió el surgimiento de una sociedad política. En ese acontecer jugó un papel importante la dinámica económica. Élites con mayores recursos financieros derivados del crecimiento económico les permitió tener ventajas políticas y militares. En algunos casos, a ese ascenso de la centralización del poder político contribuyeron las pocas guerras intra-latinoamericanas: la Guerra de la Triple Alianza o del Paraguay (1864-1870) entre Brasil, Argentina, Uruguay y Paraguay que dejó como resultado en Brasil la creación de la fuerza que originaría el período de la Primera República (Sampaio, 2008). El bloque hegemónico que lideró lo que la historiografía latinoamericana denomina la construcción de los proyectos nacionales¹⁰⁷.

¹⁰⁶ Santillí (2010) reporta algunos casos argentinos.

¹⁰⁷ El uso del concepto *nación* para explicar el proceso latinoamericano genera controversia tanto entre los historiadores como entre los sociólogos y politólogos (Ayala y Posada, 2008; Torres, 1981).

El proceso de consolidación del poder central en Hispanoamérica se hizo en un entorno mundial caracterizado por la expansión del capitalismo a nivel mundial que se manifestó en el incremento de la demanda de materias primas, desde 1870, por parte de Inglaterra, Francia y Alemania, lo que acrecentó los flujos comerciales con Latinoamérica y estimuló transformaciones internas, la ampliación de la deuda externa de algunos países del continente con bancos europeos que instituyó las características de sus relaciones diplomáticas, la apertura de bancos europeos en Argentina, México y Brasil que aceleraron las transformaciones económicas, y toda esa inserción en la economía mundial dejó sentadas las bases para que en la región la estructura tributaria quedara ligada a los impuestos al comercio internacional.

Todas las regiones del continente iniciaron la época de independencia con una base económica de tipo primario –agrícola, pecuaria, minera o una combinación de las tres– acompañada de la actividad mercantil fomentada por los flujos comerciales interregionales e internacionales (Sempat, 2011). El cambio político no modificó la estructura de producción ni las relaciones económicas concomitantes, ellas se conservaron durante los cincuenta años que siguieron a la independencia; también permanecieron la fusión entre la élite y la jerarquía religiosa católica y las relaciones sociales jerárquicas. Algunas élites dejaron casi intacta la situación productiva de la colonia, otras instituyeron actividades que eran necesarias para mantener el crecimiento económico de largo plazo como las inversiones en puertos y banca, *vr. g.*, en 1826 Buenos Aires tenía el Banco Nacional y dinero de curso forzoso (Irigoin, 1995), mientras que en diferentes regiones de Hispanoamérica aún se utilizaban las monedas coloniales para hacer las transacciones. Las élites más activas fueron aquellas que tuvieron profundas relaciones comerciales con Europa como proveedores de bienes agropecuarios.

Los ritmos de cambio y crecimiento económico los estableció el grado de vinculación entre la producción interna y el comercio internacional. La continuidad y la velocidad de los cambios no fue homogénea en todo el subcontinente. Unas regiones mantuvieron y profundizaron su integración con el circuito de comercio mundial como Montevideo, Buenos Aires y México, mientras que otros o se estancaron o perdieron la dinámica que traían de la colonia. Hacia la década del sesenta del siglo XIX el común denominador fue el ascenso que tomó el volumen de comercio externo en la mayoría de los países hispanoamericanos. Todos primario exportadores.

Los productos de exportación permitieron que en esas ramas económicas se generara un proceso creciente de acumulación de capital que financió la creación o la ampliación de otras actividades económicas que eran necesarias para mantener la tasa de crecimiento del comercio externo, como los servicios bancarios y de transporte terrestre, fluvial y marítimo. Fue un proceso de encadenamiento de sectores de afuera hacia adentro, que permitió la integración del mercado interno. Entorno a 1860 aparecieron los bancos regionales y hacia finales de siglo en los países ya existía un sistema bancario (Lewis, 2008; Meisel, 2008; Zimmermann, 2008). Frente a la banca inglesa, el subcontinente ya tenía dos siglos de retraso en la creación del sector bancario, piedra fundamental para el desarrollo del capitalismo.

Al mismo tiempo se extendió la producción artesanal y creció la población urbana, factores que apoyaron la diversificación de las actividades económicas y la transformación de las relaciones sociales: crecieron las relaciones laborales, se fortalecieron los partidos y se exigieron más derechos políticos. La dinámica que tomó el crecimiento económico les exigió a las élites, por un lado, estabilidad política, que en la mayoría de los países se alcanzó porque ya había un poder hegemónico, y, por otro, inversiones en infraestructura pública que

soportara los crecientes flujos comerciales. Ninguna de las dos era opcionales, fueron condiciones necesarias para mantener el ritmo de acumulación, en especial la infraestructura ferroviaria y de telégrafos que se requería para mantener la conexión con los flujos del comercio internacional y disminuir los costos de transacción. En la provisión de estos dos servicios participó la inversión extranjera y los créditos externos (Freitag, 2008; Oszlak, 2012; Quintián, 2012; Sempat, 2011; Zimmermann, 2008).

La organización gubernamental que le dio el soporte al ejercicio del poder se cimentó sobre la estructura administrativa colonial. Al principio se modificó de acuerdo con el enfoque que la élite independentista tenía sobre el deber ser del Estado y a lo largo del siglo XIX de los resultados de las disputas políticas, los planteamientos ideológicos y de los requerimientos del crecimiento económico y poblacional. (Oszlak, 2012; Sempat, 2011). La mayoría de los países mantuvieron la misma columna vertebral de la estructura de la administración tributaria, sólo hicieron cambios para acoplarla a las formas de gobierno que adoptaron o a los requerimientos de la concentración del poder o para buscar soluciones a las crisis fiscales como en Brasil (Peres, 2000).

Las élites se independizaron para tomar el poder político, comerciar libremente y desmontar la tributación. Al tomar el poder modificaron las regulaciones estatales al comercio y se eliminaron algunos de los monopolios rentísticos coloniales. Con las medidas buscaron disminuir los costos de transacción en el comercio y fortalecerlo, y apropiarse de actividades rentables que tenía la corona española como los estancos del tabaco, a la sal y los naipes. Los tabacaleros, que generaban un ingreso importante desde Nueva España hasta el Río de la Plata, empezaron a privatizarse hacia mediados de siglo; en Chile el Estado aristocrático entendió que no se podía deshacer de la renta, en México fue más propenso a desmontarla y en Colombia se privatizó en 1850.

Pese a la animadversión que le tenía a la tributación, durante el siglo XIX se mantuvo el sistema tributario colonial, el sistema real llegó casi intacto hasta la tercera década del siglo XX. En Brasil se plantea continuidad entre el sistema colonial, el periodo imperial y las primeras décadas del periodo republicano (Silva y Almeida, 1990). Para México, Carmagnani (1983) lo representa en los dos extremos de intereses, la exigencia popular que representó Morelos y la aristocrática con Iturbide. Ambas exigen lo mismo, reducción de los tributos¹⁰⁸, el primero para disminuir la imposición indirecta, pasarla a una directa de tipo personal y volverla más equitativa, el segundo, en el poder, se limitó a reducir las tarifas y a desmontar algunos impuestos, pero mantuvo el sistema, la estructura y gravó a la clase social más baja, los indígenas. “Productores y comerciantes aparecen así como los principales beneficiados por la independencia ya que a través de la desgravación fiscal, ellos pueden incrementar sus utilidades” (Carmagnani, 1983, pág. 286).

La estructura tributaria sí se modificó. En la mayoría de los países se desmontaron el portazgo que restringía el comercio regional y local, los diezmos a la agricultura, la sisa,

¹⁰⁸ “Morelos sintetizaba así el descontento popular: ‘Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que nos agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias u otra carga igual de ligera que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otras’ ” Y “El descontento aristocrático resuena en la *Proclama* de Agustín de Iturbide: ‘Con este objeto, con el de aliviar en parte y en cuanto permite nuestra actual situación el estado penoso a que se había reducido a todas las clases el cúmulo insostenible de exacciones con que se le había agravado [...] he tenido por conveniente mandar: ‘abolición’ de los derechos de subvención temporal y contribución de guerra a las haciendas’, la reducción de la alcabala al 6% como antes de la ‘revolución’, el pago de impuestos en la venta del producto dada por la variación de precios; incluyendo a los indígenas, que ya no serán ‘privilegiados’ ” (Carmagnani, 1983, pág. 285).

derecho de avería y la media anata, y gravámenes especiales en regiones específicas como el diezmo minero en México y los servicios personales de los indígenas peruanos. Pero se conservaron la mayoría de los gravámenes coloniales, como los impuestos de alcabala desde México hasta el Río de la Plata, los impuestos de patentes y al comercio interregional en las provincias del Río de la Plata. Y en todos los países se mantuvieron los impuestos al comercio internacional como el derecho de importaciones, derecho de internación y derechos de exportación. Estos se complementaron con ingresos no tributarios como los provenientes del papel sellado, el derecho de piso, peajes por el uso de las carreteras, cobros por introducción de mercancías, derechos de almacenaje y el estanco al tabaco (Cavieres, 2014; Jáuregui, 2018; Marichal, 1995 y 2001; Santilli, 2010).

Pese al desmantelamiento de un conjunto de impuestos y a la incorporación dentro de la estructura tributaria de la contribución directa en algunas regiones hispanoamericanas, no se puede considerar que en la región hubo un cambio en el sistema tributario. Tampoco se puede decir que las reformas impositivas fueron radicales, se eliminaron algunos impuestos, no se crearon otros, y los ingresos del Estado quedaron soportados sobre los gravámenes que cumplían dos condiciones: les permitía obtener un nivel de ingreso que no llevaba a las finanzas públicas a un gran deterioro y no extraía ingreso a las élites económicas, dicho en otras palabras, genera ingreso tributario sin afectar la acumulación privada. Los ingresos no tributarios o sostuvieron la caída del recaudo por supresión de gravámenes o se eliminaron para apoyar el proceso de acumulación privada, el ejemplo tipo fue la abolición del estanco del tabaco: se desmontó en México y Colombia, pero no en Chile.

La primacía de los impuestos al comercio exterior no fue exclusiva del área hispanoamericana. Era lo estándar en el mundo, en las economías desarrolladas y en las subdesarrolladas, entre otros hechos porque la base imponible, el comercio internacional, fue la más dinámica durante el siglo XIX. En Latinoamérica este predominio y la inercia del sistema y de las élites hegemónicas dejó a los países con una alta dependencia fiscal¹⁰⁹ que llegó hasta los años 70 del siglo XX y que los analistas de las áreas atrasadas mostraban como elemento distintivo del subdesarrollo.

La innovación, en algunos países, fue la implantación de un tributo directo con características del sistema personal. En 1822 en Buenos Aires se instituyó la contribución directa, un gravamen al patrimonio (Santilli, 2010), en México, en la reforma de 1836, se estableció el gravamen a las fincas urbanas y a las rústicas (Sánchez, 2001), y en Colombia, en 1821, fue sobre el ingreso y de tipo celular, por categorías de renta (Hernández, 2014). En los tres casos la oposición de las élites llevó a su desmonte. A esto contribuyó la falta de instrumentos técnicos básicos para administrar el tributo, la ausencia de un catastro para liquidar el impuesto al patrimonio –en la Provincia de Salta el primer catastro data de 1856 y otro de 1876 y cuando en México se estableció se dejó a discreción de los vecinos establecer la base imponible–, o de un sistema de contabilidad privado en el caso del impuesto de renta. Había que esperar un siglo para retornar este tipo de impuestos y para que empezara la transformación del sistema real hacia un sistema personal.

Instaurada la primacía de la tributación indirecta jamás se discutió el sistema impositivo, el sistema colonial siguió con su inercia, por ello, no se pudo afirmar que hubo cambios profundos en la tributación hispanoamericana. Al mantener el sistema real el recaudo conservaba su inelasticidad, que es propio del sistema. Desde luego, ante gastos

¹⁰⁹ Porcentaje de los ingresos de los impuestos al comercio exterior con respecto al total de recaudo.

crecientes, el gobierno necesariamente entra en déficit presupuestal y se tienen que financiar con crédito o venta de activos, estrategia que aplicaron todos los gobiernos de la región: o tomaba deuda externa, u obligaba a la élite a financiarlo con los empréstitos forzosos, emisión monetaria –en la época de Rosas en Buenos Aires– o pedía que proveyeran a la tropas en las guerras internas y externas o entregaba como pago las tierras públicas, factor abundante para la época (Sánchez, 2014).

En el proceso de consolidación de un poder central se negoció la distribución de la estructura tributaria entre los gobiernos centrales, los regionales y los locales (Aboites, 2018; Bliss, 2004; Castañeda, 2001; Grosso, 1998; Jáuregui, 2018; Marichal, 1995). La participación dependió del tipo de gobierno por el que optaron las élites –confederado, federado o unitario– y del grado de confrontación. En todo el continente se dejó al gobierno central como el sujeto activo de los impuestos al comercio exterior. Por ser el gravamen que generó los mayores ingresos se constituyó en una fuente del fortalecimiento del poder central y al mismo tiempo una fuente de inestabilidad política pues siempre se negociaron los montos de las transferencias que del recaudo nacional se debían hacer a los gobiernos regionales y locales. En el caso del Río de la Plata, su unificación en un Estado central implicó la repartición del impuesto y la prohibición de imponer gravámenes al comercio entre las provincias que afectaba la circulación de mercancías, más la aceptación de Buenos Aires de asumir las deudas provinciales (Bliss, 2004; Sánchez, 2014). En el caso de México en el período inmediatamente posterior a la independencia, los Estados no cedieron los recursos tributarios al gobierno federal y eso lo limitó en su funcionamiento, con la Constitución de 1824 le correspondió las aduanas y los denominados impuestos de los territorios de la federación, pero con la centralización de 1835-1844 el control administrativo pasó al centro y se crearon impuestos como el 1% sobre el valor de las fincas urbanas para financiar la guerra con Texas (Carmagnani, 1983; Grosso, 1998, Sánchez, 2001).

3.1.1 CONCLUSIÓN

El desarrollo de América Latina en lo referente a sus bases económicas y al financiamiento del ejercicio del poder político con un sistema impositivo fueron similares aun cuando sus ritmos de cambio fueron diferentes entre las regiones del continente, pero el desarrollo del poder político fue heterogéneo. Pese a las diferencias, los países convergieron hacia resultados similares porque tuvieron dinámica política, productivas, demográficas e interrelaciones con la economía mundial con similitudes y paralelismos.

En la época pos-independentista las élites económico-políticas que asumieron el poder político en los países Hispanoamérica se constituyeron como Estado a partir de los poderes regionales entonces vigentes, utilizando las estructuras administrativas y tributarias dejadas por el Estado que acaban de sustituir. Las diferencias en la formación de países a lo largo del siglo XIX fue otra manifestación de los conflictos por el dominio político y la construcción de una forma de gobierno que dejara satisfechas a las élites regionales que se formaron en la época colonial. Quienes se disputaron el poder ensayaron diferentes tipos de gobierno, pero siempre bajo la forma oligárquica.

Los grupos regionales que se asumieron el poder político no elevaron la tributación, disminuyeron las tarifas, mantuvieron el sistema tributario real o in rem reducido a la imposición indirecta y una estructura impositiva concentrada en los impuestos al comercio exterior, una alta dependencia fiscal, que les permitió asegurar un proceso de acumulación de capital. Ninguna región tuvo los instrumentos administrativos y técnicos para diversificar

la estructura tributaria con impuestos indirectos y la élite no estuvo interesada en tenerlos ni en imponer gravámenes directos. El sistema impositivo imperante en el siglo XIX y la estructura productiva de los países y su relación con el comercio exterior favorecieron al mantenimiento de todo el esquema.

Conservar el sistema impositivo real en América Latina tuvo como consecuencia un recaudo inelástico y mínimo que abrió una brecha impositiva frente a los países europeos y los Estados Unidos, quienes sí introdujeron modificaciones radicales al sistema desde el tercer cuarto del siglo XIX. Y los Estados del área latina salvaguardaron los intereses privados de la sociedad política al mantener una estructura tributaria supeditada a la imposición a la actividad económica externa, fuente principal del proceso de acumulación y transformación sociopolítica.

3.2 EL CASO COLOMBIANO

La historia de la disputa por el poder político y el desarrollo socioeconómico colombiano dejó como resultado una estructura tributaria que tomó una trayectoria divergente con respecto a los países desarrollados. En esta sección se muestran de forma sucinta los elementos esenciales del subsistema económico que fundamentan las bases impositivas y se pasa a mostrar el movimiento del poder político dentro del contexto del desarrollo de la formación social para identificar y establecer sus relaciones con el sistema tributario, la estructura tributaria y los elementos esenciales de los impuestos que generaron la brecha impositiva internacional.

Para explicar el proceso económico se tomaron fuentes secundarias que explican aspectos específicos de los sectores económicos o su globalidad y que realizaron un esfuerzo por reconstruir series, las más sólidas son las de comercio exterior, las cifras de población se pueden calificar como consistentes y las más débiles son los datos del producto sectorial y nacional. Se utilizan fuentes primarias para analizar el nacimiento y la consolidación del *Estado*, dado que son documentos de quienes ejercieron el poder político o estaban en disputa con él; en su consulta se tomó la recomendación de Bloch (1993) de distinguir entre secuencia con causa¹¹⁰ y tomar los pronunciamientos y testimonios con cautela pues no están exentos de deseos por mostrar los hechos desde un ángulo específico¹¹¹, no están libres de intereses particulares, en consecuencia, dado el tema que se trata, se citarán como prueba aquellas opiniones que pueden catalogarse como *medianas*, estadísticamente hablando, porque las manifiestas de similar manera personas que miran desde diferentes ángulos sociales o económicos.

3.2.1 EL SUBSISTEMA ECONÓMICO

La producción principal del virreinato de la Nueva Granada, al final del siglo XVIII y principios del XIX, fue la agricultura y la minería, que se complementaba con manufactura artesanal y los servicios de comercio y de administración pública, actividades que se

¹¹⁰ “Sea cual fuere la actividad humana que se estudie, el intérprete siempre se ve acechado por el mismo error: confundir concatenación con explicación” (Bloch, 1993, pág. 62)

¹¹¹ “...¿quién de nosotros preferiría tener entre sus manos algunas piezas secretas de las cancillerías, algunos informes confidenciales de jefes militares, en vez de todos los periódicos de 1938 o 1939?” (Ibidem, págs. 84-85) y “[No es que los documentos de este tipo estén más que otros exentos de error o mentira. No faltan las bulas falsas, no todas las relaciones de embajadores dicen la verdad, ni tampoco las cartas comerciales. Pero si existe alguna deformación, al menos esta no ha sido concebida especialmente para la posteridad ...” (Ibidem, pág. 85)

realizaron en los centros urbanos. Las regiones productoras del virreinato tuvieron como común denominador la producción agropecuaria y se diferenciaron entre sí por la presencia, o ausencia, de la minería y la profundidad que alcanzó la producción manufacturera y el comercio internacional. En la región de Popayán¹¹², el sur-occidente del país, y en la región occidental¹¹³ la minería aurífera fue la actividad sobre la que se realizó el proceso de acumulación de las élites regionales; en la región de Cartagena de Indias¹¹⁴, en el norte, fue el comercio internacional y la minería; en la región de Santa Fe de Bogotá y en la región centro-oriente¹¹⁵ fue la producción manufacturera artesanal (tejidos de lana y algodón, sombreros de paja, esteras, velas de alumbrar, canastos, etc.). La mayor proporción de trabajo esclavo se utilizó en las regiones agropecuarias y mineras, y con escasa presencia en las regiones de producción agropecuaria y manufacturera; en general, el tipo de trabajo se asoció con la posición en la escala social (Subsección 3.2.2).

La unidad productiva fue la hacienda. La producción de tabaco, plátano, maíz, caña, yuca, arracacha, papa, ganado bovino, caballo, ovino y caprino, entre los principales productos, tuvo como factores intensivos la mano de obra y la tierra. Los hacendados, esto es, las comunidades del clero católico y los terratenientes concentraron la propiedad de la tierra, tuvieron grandes extensiones estratégicamente localizadas. La relación entre el hacendado y su mano de obra fue de tipo servidumbre¹¹⁶: esclavos, indígenas y campesinos terrajeros, todo trabajo no calificado que utilizaba herramientas básicas de labranza. El terrajero pagaba la parcela o el solar que le permitía usufructuar el hacendado con servicios o en especie, el pago estándar fue trabajar un tercio del mes en los cultivos del *hacendado*. Los terrazaqueros desmontaban selva, terrenos que luego el hacendado se apropiaba por varios conductos económico-sociales. No había un poder que a ese grupo social lo sujetara al hacendado, podía perfectamente migrar. En las regiones mineras el trabajo fue principalmente esclavo y a principios del siglo XIX en la región occidental empezó a reemplazarse por obreros, fueron los gérmenes de la relación salarial en la actividad primaria de la economía. En los resguardos indígenas y los palenques el trabajo fue fundamentalmente comunal. El trabajo asalariado fue exiguo en el área rural, se ejercía principalmente en las áreas urbanas, que por su tamaño de población se pueden calificar de pequeñas (Humboldt, 1801; Observaciones, 1831), se calcula que para 1851 la población que residía en pueblos con más de 15.000 habitantes era el 1,7% de la población, indicativo de la baja tasa de urbanización de la población colombiana (Flórez y Romero, 2010).

Entre el momento de la declaratoria de las independencias regionales –de 1810 a 1814– y la consecución de la independencia en 1819 se destruyó parte del aparato productivo y se paralizó el comercio interregional e internacional, principalmente en las regiones centro oriental y norte, área donde se concentraron las operaciones bélicas entre el ejército de los independentistas y la fuerza española. En esas regiones la expropiación y la ejecución de los propietarios de haciendas, talleres y comercios que lideraron las rebeliones locales y regionales, y el reclutamiento forzado para las tropas independentistas perturbó las relaciones

¹¹² Es el área que engloba lo que son los actuales Departamentos del Cauca y el Valle del Cauca más la mitad sur del Departamento del Chocó.

¹¹³ Es la superficie que encierra los actuales municipios de Santa Fe de Antioquia, Anorí, Amalfí, Titiribí y Santa Rosa del actual Departamento de Antioquia.

¹¹⁴ Es la zona comprendida entre Mompo, Cartagena de Indias y Santa Marta.

¹¹⁵ Es la franja que abarca desde Tunja, Samacá, Villa de Leyva, pasa por Velez, Oiba y Socorro y llega hasta San Gil.

¹¹⁶ Se dice de tipo porque no fue ni se puede asimilar al concepto de sujeción plena de carácter feudal europeo o asiático.

entre campesinos y hacendados. Una parte de la población campesina huyó o se movilizó hacia la frontera agrícola convirtiéndose en colonos. En las regiones donde fue menor la intensidad de la guerra de independencia, como en el suroccidente, o casi inexistente como en las regiones centro-sur, sur-oriental y centro-occidente, la desaceleración de la producción tuvo como causas principales los conflictos entre terrajeros y hacendados y la fuga de esclavos de las haciendas.

Los factores bélicos y los conflictos sociales que frenaron la producción y la inestabilidad política del período post-independencia llevó al estancamiento productivo durante casi medio siglo¹¹⁷. Hasta los años sesenta del siglo XIX la composición de la producción, tanto por producto como por regiones, permaneció igual a lo que se tenía al final del período colonial, pero sus tasas de crecimiento disminuyeron. La mayoría de los cálculos indican que el producto per cápita cayó entre el final del período colonial y mediados de siglo. Entre 1800 y 1832, período que incluye el proceso de independencia, la creación y disolución de la primera república –que existió entre 1821 y 1830 (Subsección 3.2.3.1)– y el momento de la creación de la segunda república, la Nueva Granada en 1832, se calcula que el crecimiento promedio anual fue de 1,3% y el per cápita -0,2%. Se plantea que la mayor reducción sectorial se dio en la minería, principal producto de exportación, con un crecimiento de -0,8% promedio anual, acompañado de una variación de las exportaciones de -2,6% promedio anual (Kalmanovitz y López, 2010).

La producción del sector primario, el sostén de la economía, se paralizó por la inestabilidad política de la segunda república, las luchas entre las élites por constituirse en poder central –en específico la llamada Guerra de los Supremos entre 1839 y 1842– que llevó al establecimiento de la tercera república, el conflicto por la tierra y la resistencia de los hacendados a cambiar sus relaciones con la mano de obra campesina generó disputas sociales con diferentes intensidades en las regiones.

Hacia los años cuarenta los artesanos del centro y el centro-oriental –algunos de ellos a su vez se desempeñaban como comerciantes–, proveían a los mercados regionales del centro-occidente de indumentaria, loza, utensilios de hierro y cordelería. Varias de esas mercancías llegaban a la región de Popayán y complementaban el comercio que venía del norte de Ecuador y el sur del país. En los cincuenta los circuitos comerciales incorporaron la compra de bienes como el tabaco que se utilizaba para el consumo interno. En el sur del país las comunidades negras independientes fueron uno de los proveedores de tabaco.

En la región de Popayán la tensión entre esclavos y hacendados, y entre éstos y los terrajeros, deterioró la producción agrícola y minera; en cambio, en la región occidental donde los campesinos tenían mayor movilidad y los hacendados le dieron libertad a los esclavos –en Antioquia se reportaron 2.730 esclavos en 1843 y en 1851 se registraron 564 (Tovar, 2010), es decir, una caída interanual de 79,3%– se instituyeron las primeras relaciones salariales que fueron esenciales para recuperar la producción minera de la región y para la colonización de lo que posteriormente será la zona cafetera. En la región central y oriental con producción minifundista, presencia de campesinos pobres con propiedad sobre

¹¹⁷ Bejarano (1977), Bushnell (1996), Kalmanovitz (1984, 1985 y 2010), Kalmanovitz y López (2010), Melo (1984), McGreevey (1971), Nieto (1962), Ocampo (1984 A y 2010), Ocampo y Montenegro (1984), Ospina (1979), Palacios (1983), Poveds (2015) y Safford (2010) presentan análisis de historia económica colombiana del siglo XIX.

la parcela de subsistencia y con fuerte avance de la economía campesina¹¹⁸, el conflicto fue menor.

Se calcula que el costo de mantener la esclavitud era mayor al pago de un salario (Tovar, 2010), pero el costo de un terrajero era inferior o equivalente. Esa pudo ser una de las razones para que en la región sur no se desatara la mano de obra y se acelerara el avance de un mercado laboral. Quienes querían conservar la situación se beneficiaban de su posición social y de una reducción del costo de producción; y quienes fueron activos en cambiar las relaciones de producción entendieron que mantenían la posición social y que ganaban porque desmontaban el costo de la confrontación social, legitimaban el proceso de acumulación y se beneficiaban de la demanda internacional de oro.

Al lento crecimiento contribuyó el deterioro y en algunos casos la destrucción de la escasa infraestructura de vías de comunicación por falta de mantenimiento. El Secretario del Interior informa al Congreso que “en el vasto territorio de la República no hay un solo camino de ruedas: todos son de caballerías y muy malos, especialmente en tiempo de lluvias” (Restrepo, 1823, pág. 119). Diez años después otro Secretario de Estado informa exactamente lo mismo (Vélez, 1833, pág. 142), y la queja es reiterativa durante el medio siglo siguiente. La apatía tuvo como origen el planteamiento ideológico de las élites a favor de una administración estatal pequeña, con el mínimo de impuestos y gastos. El abandono y la falta de construcción de vías dejó como resultado la desconexión y la reducción del comercio interregional que detuvo la poca demanda interna y paralizó la creación de un mercado interno: la falta de infraestructura vial “pone obstáculos de mucha consideración a los progresos de nuestra agricultura, porque aumentándose los gastos en transporte de los productos de esta clase de industria en proporción de las dificultades que se le oponen, el cultivador desfallece en sus empresas por falta de un mercado fácil y acomodado”. (Vélez, 1833, pág. 142), y, “La falta de capitales, de caminos, y sobre todo de espíritu emprendedor, ha mantenido hasta aquí circunscrita la agricultura en las provincias centrales a los límites que le señalan únicamente las exigencias del consumo interior” (De Pombo, 1834, pág. 33).

Un entorno configurado por el conflicto por el poder político, de tensión social y de deterioro de la infraestructura dejó, entre 1833 y 1850, una tasa de crecimiento económico de 1,8% y de 0,2% per cápita. Pese a ese resultado, cabe destacar la recuperación de la minería y las exportaciones, actividades que crecieron en promedio anual el 0,23% y el 3,11%, respectivamente (Kalmanovitz y López, 2010).

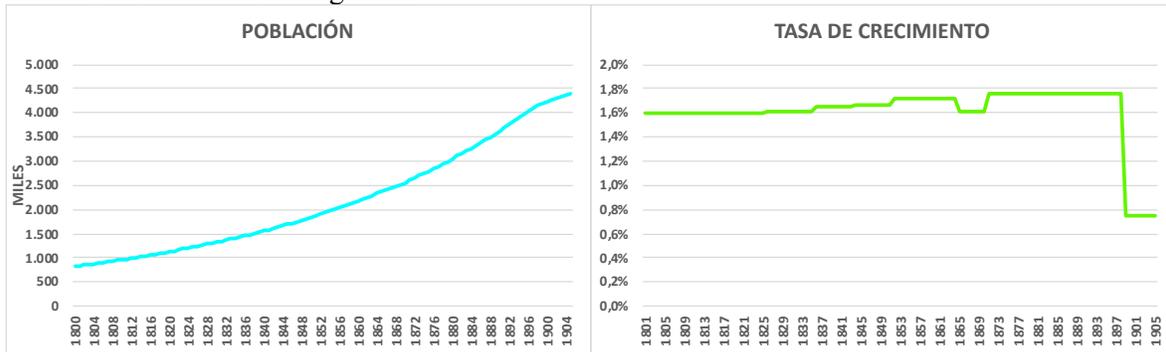
Al tiempo que se presentó esa dinámica social y económica, creció la población y los centros urbanos. Entre 1800 y 1825 se estima un crecimiento interanual de 1,58%, para 1835 fue de 1,65%, tasa que se mantiene hasta 1870. Las provincias de Bogotá y Tunja tenían en 1835 el 16,3% y el 15,1% de la población total, respectivamente, en 1843 las participaciones se mantuvieron, pero hacia 1851 Tunja cayó a 7,7%. Las mayores densidades de población en 1851 se concentraron en la región oriental, las provincias de Tunja, Socorro y Tundaza tuvieron en promedio 24,9 habitantes por km², quintuplicaban a Cartagena, multiplicaban por 10,4 a Popayán, por 16,6 a Bogotá y estaban lejos del 1,6 de todo el país. En ese mismo año el 1,6% de los pueblos tenían una población entre 10.000 y 14.999 habitantes y dos con más de quince mil habitantes. Se calcula que Bogotá tenía 30.000 habitantes y duplicaba a Medellín, la segunda en el ranking (Flórez y Romero, 2010). Desde ese entonces ya se perfilaba el desarrollo urbano del país, con Bogotá, Medellín, Cali, Cartagena de Indias y

¹¹⁸ Producción que se hace con base en relaciones familiares y vecinos, y dedica una parte del excedente al comercio local con el fin de adquirir bienes no agropecuarios.

Bucaramanga como los centros urbanos más importantes y donde se desarrollaría toda la actividad manufacturera.

El aumento gradual de la población mestiza y la abolición de la esclavitud a partir de enero de 1852 contribuyó a la lenta pero progresiva transformación de las relaciones de producción¹¹⁹. Los mestizos no tenían las ataduras heredadas de la última época colonial y su estatus jurídico les permitía movilidad para desempeñarse como peones asalariados en las haciendas o en las zonas urbanas. Y los manumisos pasaron a incrementar los antiguos pueblos libres de raza negra en la región de Popayán o los palenques en la región de Cartagena de Indias, o a actuar como campesinos en la frontera agrícola o como terrajeros. En el sur la manumisión redujo la disponibilidad de mano de obra en la minería y a la agricultura y agudizó el conflicto social: el hacendado a retener a la población liberada como terrajero e impidiéndole a los campesinos vender su mano de obra a otros hacendados o a los artesanos; el conflicto escaló y poblaciones de manumisos y de campesinos atacaron haciendas y centros poblados para contrarrestar la acción de los hacendados o como venganza a su situación anterior (Mina, 1975).

Gráfico 3.1 Dinámica demográfica



Fuente: cálculos propios con base en Flores y Romero (2010)

En el período comprendido entre 1820 a 1860 la oferta monetaria quedó restringida a la amonedación de plata. Por lo menos durante las tres primeras décadas de independencia continuaron circulando las monedas de la colonia, en especial la macuquina, con las que se liquidaban las transacciones en el mercado de bienes. Desde luego, la falta de moneda limitó la rotación de productos, se tendía a un proceso mercantil local que contribuyó a frenar el crecimiento económico. Pese a las dificultades inherentes al proceso de desarrollo, las casas comerciales aumentaron su volumen de transacciones y para los años cincuenta desplazaron a las comunidades religiosas en el papel de fuente de crédito y colocaron las bases para la aparición de los bancos regionales hacia la década de los sesenta, también impulsados por las casas mineras, que dos décadas después se constituyeron en un incipiente sistema bancario ligado al comercio regional e internacional, pero que a finales de siglo ya era robusto y empezaba a tomar control de las operaciones comerciales y de corresponsabilidad bancaria con los bancos estadounidenses (Avella, 1987; Bustamante, 1980; Hernández, 2001, Sánchez, 1994; Torres, 1945).

¹¹⁹ Un político de mediados de siglo escribió "Propiedad sin negros que la cultivase no servía para nada. Por eso la esclavitud se prorrogó hasta 1851; y entonces se creyó formalmente que abolida ésta la poca industria que había en el país iba a arrumarse. Nadie creía en el trabajo libre y voluntario" (Rivas, 1899, Pág. 17)

El incremento del comercio interregional a partir de los sesenta se hizo con base en una relación específica entre comerciante y productor. En la agricultura el comerciante suministró las semillas y los materiales a los pequeños productores o los que se ubicaron en la frontera agrícola, lo que creó una relación de dependencia productiva del agricultor y de imposición de precios por parte del comerciante. En las dos últimas décadas del siglo XIX, en las zonas de colonización cafetera al centro-occidente del país, se instituyó una relación salarial entre familias cafeteras y entre ellas y los exportadores del grano, normalmente extranjeros, una relación crediticia y comercial mediada por el dinero. Este tipo de relación en el negocio cafetero también se extendió a la región centro-oriental.

Los productores de manufacturas tuvieron poder de negociación frente al comerciante y algunos productores se convirtieron en comerciantes y fundaron casas comerciales que luego se extendieron al negocio bancario. Sin embargo, en unas regiones, por ejemplo en Popayán, los artesanos migraron o abandonaron las actividades de carpintería y el tejido de lana, e igual hicieron los obreros dedicados al mantenimiento de edificaciones e infraestructura pública local (Mina, 1975), ambas migraciones frenaron la producción y el proceso de acumulación de las élites de esas regiones. La región sur volvió a crecer cuando el lugar central de dirección y producción pasó de Popayán a Cali, liderado por migrantes extranjeros que tenían un enfoque capitalista de la producción y la comercialización.

Desde los cuarenta el comercio externo empezó a desempeñar la función de acelerador esporádico de la acumulación y parte fundamental de la transformación del sistema precapitalista de la hacienda. Si bien las actividades productivas que de manera transitoria se vincularon con el comercio internacional no transformaron las relaciones de trabajo ni la estructura productiva, sí alimentaron las finanzas públicas, exigieron transformaciones en la infraestructura de comunicaciones y permitieron un proceso de acumulación que cada vez exigió más transformaciones sociales.

Colombia no tuvo los niveles de comercio exterior de Argentina y México, incluso estaba por debajo del comercio de las Antillas. Sus exportaciones durante las tres primeras décadas de independencia fueron menores a las de fines de la colonia. Pero las bonanzas de productos primarios en el mercado mundial a partir de mediados de siglo y los primeros progresos en la infraestructura vial permitió que las regiones del centro y del norte del país se beneficiaran de los auges comerciales mundiales y aumentaran la exportación de tabaco, añil y quina, y durante unas décadas se vendió algodón y cuero y tagua. A partir de 1880 el café y el banano desplazaron de manera progresiva esas exportaciones y hacia 1920 ya eran los principales productos de exportación. Las exportaciones de oro, la mayoría proveniente de la región antioqueña, siempre mantuvieron su presencia en el comercio exterior y en ocasiones hubo auge exportador de plata y platino (McGreevey, 1971; Ocampo, 1984 A y 2010; Rodríguez y McGreevey, 1970).

El café, el banano, el oro y la plata se vincularon al comercio internacional de manera definitiva y garantizaron la estabilidad de ingresos externos, por tanto, de las importaciones y de los recaudos tributarios del país hasta 1920 (Subsección 4.4.2.2). Además, fueron los que apoyaron las primeras inversiones industriales, impulsaron el cambio técnico y el desarrollo del mercado laboral después de 1880 y hasta la segunda década del siglo XX, en particular las empresas exportadoras de propiedad de extranjeros y las mineras¹²⁰.

¹²⁰ "... las únicas empresas capitalistas grandes que tenía el país a fines del siglo XIX, con masas importantes de trabajadores asalariados y uso apreciable de tecnología moderna, eran los grandes establecimientos mineros" (Ocampo, 2010, pág. 236).

Igualmente, sentaron la tendencia que el país tendría a lo largo del siglo XX y lo corrido del XXI en su comercio exterior: la mono-exportación, así como la característica de predominancia de las actividades primario-exportadoras.

Las importaciones estuvieron concentradas en textiles, mucho más en los años cuarenta, menos en a principios del siglo XX, y desde los años setenta cuando se amplió la inversión pública en infraestructura de comunicaciones y se llevaron a cabo las primeras inversiones en empresas industriales, ganaron participación la importación de equipos, herramientas y rieles de ferrocarril, y bienes de consumo final como arroz, harina de trigo gracias a la caída de los precios internacionales de esos bienes (Ocampo, 2010).

La necesidad de mover volúmenes de productos más grandes tanto de comercio internacional como interregional obligó a la clase dirigente a replantearse el tema de la infraestructura y con ello el papel del Estado. Se abandonó la opinión generalizada de la sociedad política de mantener el mínimo gasto, a lo que contribuyeron las exhortaciones interesadas de los inversionistas extranjeros, y se le dio paso a la financiación pública de la infraestructura de transporte y comunicaciones. Aparecieron las primeras líneas de ferrocarriles y se construyó el telégrafo, construcción de obra pública que colaboró al desarrollo del mercado laboral, a modificar la estructura productiva, a incrementar la productividad factorial y a la formación de un mercado interno y su conexión con el comercio internacional, y a los ingresos del gobierno central (Subsección 4.4.2.1).

La nueva infraestructura vial ayudó a reducir los costos de transporte. Hasta la última década del siglo XIX, los productos y las personas se movilizaban en mula, caballo y a hombro de esclavos, indígenas y peones por caminos de herradura de terrenos de montaña, con poco o nulo mantenimiento, y algunos de las vías de propiedad privada. Incluso en distancias cortas y en terreno llano los tiempos de viaje eran amplios: entre Santa Fe Bogotá y Zipaquirá hay 55 kms de distancia y se gastaban entre 4 y 5 horas de viaje. Los costos variaban con el clima, mayores en periodos de lluvia y menores en los secos (Safford, 2010). Y los intentos de vías alternativas fracasaron, por ejemplo, la navegación con vapor por el Río Magdalena. Tanto los costos financieros como las condiciones geográficas fueron obstáculos casi insalvables para avanzar en el desarrollo vial y la integración del mercado interno, era un círculo vicioso: “Durante todo el siglo XIX Colombia no tenía una economía nacional integrada. Y los altos costos de transporte limitaban los mercados hasta en el ámbito regional. La falta de movimiento comercial restringía el mejoramiento del transporte, por disminuir los alicientes particulares y reducir los recursos fiscales” (Safford, 2010, pág. 523).

Sin incluir el ferrocarril de Panamá, región que fue parte de Colombia en el siglo XIX, la construcción de los ferrocarriles se llevó a cabo en el último cuarto de siglo. Su diseño respondió a la conexión estratégica entre las regiones exportadoras y los puertos de embarque. Lo diferentes tramos no estuvieron interconectados y funcionales para ampliar el mercado interno. El ferrocarril de Antioquia no tuvo nada que ver con el del Norte y éstos con el del Valle del Cauca, por ejemplo. No obstante, sí permitieron reducir el costo de traslado de maquinaria y equipo desde los puertos hacia el centro del país, profundizó el mercado laboral y contribuyó a la transformación del precapitalismo decimonónico.

Los costos de transporte disuadieron a los empresarios a importar maquinaria y equipo, lo que retardó las inversiones en producciones manufactureras. A partir de 1875 las mayores facilidades de transporte incentivaron su importación. En esa época empezó el proceso de ampliación y diversificación del aparato productivo que desembocó en la creación de empresas manufactureras de tipo capitalista a finales del siglo XIX y en las dos primeras

décadas del siglo XX. La ampliación manufacturera necesitaba desatar dos obstáculos, uno, la provisión de mano de obra asalariada calificada y, dos, aumentar la movilidad de la fuerza de trabajo, romper las ataduras económico-sociales que aún existían en varias regiones y acelerar el crecimiento de las ciudades, meta que alcanzó hacia 1970, para desarrollar las economías de escala y ampliar la demanda interna que absorbiera los volúmenes de producción. La principal restricción que identifica la historiografía para el crecimiento económico en el siglo XIX, la falta de movilidad del factor trabajo (Ocampo, 2010), quedaba resquebrajada a finales del siglo y empezaba su profundización en las dos primeras décadas del siglo XX.

Vista desde el proceso de desarrollo social la inmovilidad de la mano de obra hace parte integral del sistema social vigente en el siglo XIX, precisamente es lo que caracteriza la producción precapitalista colombiana. El rompimiento de esa relación era el obstáculo por superar para que la sociedad se transformara y entrara en la lógica del sistema de producción capitalista en el que el cambio técnico y la relación salarial debe impulsar la acumulación de capital y acelerar el crecimiento económico.

La población creció, en especial la urbana. En 1887 el crecimiento de la población se calcula en 1,7%, y para 1898 en 1,75%. Pese a la guerra de los mil días, en 1905 la tasa de crecimiento alcanzó un 1,82%. De un tamaño de población de 938,6 mil personas en 1800 se pasó a una de 4,1 millones en 1905, en un siglo se multiplicó por 4,4 veces. En treinta y cinco años se estructuró el desarrollo urbano del país: Bogotá que participaba del 1,4% del total de la población en 1870 pasó a 3,7% en 1905 y se empezaba a consolidar como el primer centro manufacturero del país; Medellín de representar un 1,1% llegó al 2,0%; Barranquilla de un 0,4% alcanzó el 1,5% y se perfilaba como el polo de desarrollo en el norte del país; Cali de 0,5% subió al 1,1% y Palmira de 0,5% a 1,0% y empezaba a tomar forma el polo de desarrollo del Valle del Cauca.

El crecimiento anual del producto entre 1850 y 1886 fue de 2,2% y entre 1886 y 1905 cayó a 1,2%. El punto porcentual que se perdió en parte se debe a la última gran guerra del siglo, la Guerra de los Mil Días. Y el crecimiento per cápita fue de 0,5% y -0,5% para los dos períodos respectivamente. La manufactura creció en 1,7 anual hasta 1886 y pasó a 1,8% desde ese año a 1905. Las exportaciones obtuvieron sus mayores tasas de crecimiento, un 2,3% entre 1850 y 1886 y de 4,2% desde 1886 a 1905. Y la estructura económica se había recompuesto: El sector agropecuario que participaba del 61,5% en 1800 llegó a 57,3% en 1905; la minería pasó de 13,6% a un 2,3%; el comercio de 6,9 a 11,3%; los servicios de transporte y bancos de 4,8% a 22,4% y la artesanía de 15,4% a 2,9% (Kalmanovitz y López, 2010). Si bien es probable que la artesanía caía, el dato parece subestimar la producción manufacturera que ya incorporaba algo de producción industrial manufacturera a finales del siglo XIX.

La herencia productiva colonial, que no había sufrido una ruptura significativa hasta los años cincuenta, se le movieron sus cimientos a partir de los sesenta. La acumulación de capital con origen en el comercio exterior que financió el cambio progresivo de la estructura productiva con la aparición desde 1870 de actividades como la banca, las primeras empresas industriales y los servicios de ferrocarril y telégrafos, exigieron la ampliación del mercado laboral. A ese ensanchamiento contribuyeron las guerras civiles y las luchas sociales desde 1870 hasta 1905. Así las cosas, la dinámica poblacional, el avance bancario y la producción mercantil ampliada sentaron las bases para el desarrollo capitalista en el país: trabajo urbano asalariado y demanda potencial y efectiva de productos manufacturados, y un proceso de

acumulación creciente a partir del comercio exterior. El siguiente paso era profundizar la urbanización de la economía en las otras regiones del país para romper los vínculos precapitalistas existentes en el sector agropecuario, aumentar la producción manufacturera y de servicios local y obtener mayor integración del mercado interno, tarea que se llevó a cabo desde 1920 hasta 1980.

3.2.2 EL SUBSISTEMA SOCIAL

En el punto de partida, al final de la colonia y el principio de la independencia política, la sociedad se jerarquizaba por tres criterios. El primero, el origen geográfico, se distinguía entre individuos de España, ubicados en el escalón alto de la sociedad, e individuos de América y África. El segundo, el económico dividía a los individuos entre los que integraban la cúspide social que eran los propietarios de la tierra y el trabajo, los comerciantes y la burocracia calificada; los que estaban en la escala media, los artesanos; y los que se encontraban en la parte baja de la sociedad: los campesinos, indígenas y esclavos. Y el tercero, el criterio de raza que los dividió entre el blanco español en la cumbre social, el blanco americano o criollo en la posición media, y en la situación baja los mestizos, mulatos, indios y negros. Los tres criterios tienen uniones e intersecciones, se enlazan y se complementan: un individuo podía ser americano, artesano y mestizo y quedar en la posición media de la sociedad, pero al cambiar a campesino pasaba a la categoría baja; o ser español, artesano y blanco y quedaba en la parte media de la escala social; o español, blanco y pobre y era de la clase baja.

La combinación de criterios deja varios matices e intereses sociales, no hay separaciones tajantes. Ni en la categoría más baja se puede hacer segregaciones concluyentes: un africano era, obvio, negro pero no necesariamente esclavo pues hubo comunidades de raza negra no esclavas separadas geográficamente del resto de la sociedad pero con relaciones comerciales con las otras categorías sociales. Incluso en las regiones no se pueden construir las mismas divisiones. En el norte, alrededor de la región de Cartagena de Indias, y en el sur, en torno a la región de Popayán, se encuentran las categorizaciones sociales por los tres criterios; pero en el centro-oriente, en el área comprendida entre Tunja, Vélez, San Gil y Sogamoso, fue raro encontrar esclavos.

Durante el proceso de independencia se trató de abolir la categoría de esclavo, tanto los independentistas como los españoles ofrecieron la libertad a los esclavos que se unieran a sus ejércitos. El efecto fue nulo, la esclavitud continuó, pese a la sublevación de algunas comunidades negras¹²¹. Y con la independencia se inhabilitó la jerarquización por criterio de origen geográfico. La disputa ideológica y política por una sociedad sin esclavos en el período inmediato a la independencia llevó a la libertad de vientres, sin resultados relevantes; en cambio, el desarrollo socioeconómico en la región centro-occidental llevó a que los propietarios de tierras tomaran la iniciativa de liberar a la mayoría de los esclavos de esa zona veinte años después de la independencia política; y tras una trayectoria de disputas ideológicas y políticas de más de tres décadas se hizo efectiva en todo el país la manumisión por la indemnización a los esclavistas (Tovar, 2010). Con ese hecho la categoría social de esclavo pierde progresivamente sentido social, no obstante, se reemplazó por la segregación

¹²¹ La Memoria 45 de la administración Santander refiere hechos sublevaciones en el valle del Patía, Barbacoas y el Chocó (Administración Santander, 1821).

a los individuos de raza negra, en otras palabras, el criterio de raza tomó la fuerza social que tenía el criterio económico.

Con la dinámica que tomó la economía en la quinta década del siglo XIX –al principio de la tercera república– en la escena social tomaron fuerza el comerciante, en los años setenta aparecen los banqueros y ganan poder social en los siguientes años, en el último cuarto de siglo empieza a nacer la categoría de los trabajadores asalariados. Trabajadores existían desde antes de la independencia, piénsese en los funcionarios de la administración o los ayudantes de los artesanos, pero no era la mayoría de la fuerza laboral, los hogares de las parcelas pequeñas era productores de autoconsumo; lo diferente está en que, a partir de los años setenta, empezó a crecer y a generalizarse el trabajo asalariado. Y en el último quinto de siglo se consolidaron los empresarios manufactureros que estimularon la masificación. Los empresarios se agruparon en gremios hacia en la tercera década del siglo XX y los trabajadores aparecerán como grupo con presión social en la segunda década, pero sin la legalidad para constituir sindicatos, sus reivindicaciones económicas empezaron a tener respaldo político a partir de 1920 cuando el partido liberal asume como parte de su ideario la defensa de los obreros.

Las relaciones entre los grupos sociales no fueron armónicas, pero tampoco fueron explosivas; los cambios y la solución de los conflictos sociales fueron pausados, con estallidos esporádicos y localizados que alteraron la vida social de la región donde ocurrían los sucesos, no en todo el país. En una sociedad jerarquizada –de estilo aristocrático colonial profundamente arraigado en las regiones de Popayán, Cartagena y Tunja–, con una diferencia social marcada entre el pináculo social y los mestizos, indios, mulatos y negros; los grupos sociales bajos fueron aleccionados ideológicamente a la obediencia, al respeto a la jerarquía, a lo que contribuyó de forma fundamental la enseñanza religiosa.

Los mestizos, indios, mulatos y negros fueron campesinos (la mayoría de la población) y artesanos y comerciantes a pequeña escala que trabajaban en las áreas urbanas. El conflicto social se dio en torno a la condición del campesinado en algunas zonas del país, entre el deseo del dueño de la tierra por mantenerlos en esa situación y la aspiración por liberarse de los lazos económicos que los ligaba a la tierra. También existió una rivalidad entre el artesano y el pequeño comerciante con la clase dominante por el desmonte de las trabas sociales, políticas y legales que no les permitía incrementar su ingreso o elevar su posición social.

En términos generales el conflicto social se movió en dos frentes, ambos vinculados. Uno, el conflicto por el dominio de la tierra y la libertad de movilidad: “Sancionada así la ley, pidió el señor obispo, apoyado por el señor Gual, que se agregue un artículo en que se expone de qué manera y bajo qué condiciones hayan de hacerse los arriendos de los resguardos ... Seguidamente presentó por escrito el señor Blanco la siguiente moción: ‘que pues en virtud del decreto expedido por el congreso de Venezuela en 12 de mayo de 1819, dispuso el poder ejecutivo en beneficio de la República de una considerable porción de tierras de los indígenas del Caroní, *sin dejarles el menor sobrante*, llamado de resguardos por el proyecto en cuestión, para ocurrir con su arriendo a la educación de la juventud...’”(Acta 181 del Congreso de Cúcuta de 1821; cursiva fuera de texto).

En la segunda república aún se insistía en desarticular las comunidades aborígenes que vivían en los resguardos y en algunas regiones no se aplicó la ley, por ejemplo, en el Cauca porque pauperizaba las familias indígenas: “La Cámara Provincial de Popayán ha tomado en consideración, tanto las disposiciones de la Ley de 2 de junio del presente año

adicional a la de 6 de octubre de 1832 sobre repartimiento y distribución de los resguardos indígenas, ...” “Las hay entre estos pequeños, respecto al número de indígenas entre quienes deben repartirse, que hecha la división correspondería a cada uno, una porción reducidísima, que ningún uso podría hacer de ella. La parroquia de Timbío de este Cantón, por ejemplo, tienen un pequeño resguardo, insuficiente para mantener el gran número de indígenas que hay de feligreses en ella; los que por la misma razón, se han trasladado a haciendas de particulares circunvecinas, en clase de agregados” (Pombo, 1834)

El conflicto se dio entre los propietarios de tierras y los campesinos, los indígenas y los esclavos, entre las comunidades negras de la manumisión y los terratenientes, que llevó a levantamientos armados como los sucedidos en la región suroccidental, y entre las comunidades indígenas y negras. A esto se sumaron las discrepancias entre los artesanos, los comerciantes y el gobierno por las decisiones de política que este último tomaba y que afectaba el ingreso pecuniario de los primeros.

El otro conflicto fue entre grupos de la élite por los diversos enfoques sobre la libertad social, política y económica del individuo, por la relación que debía tener la iglesia y el Estado, la tierra de propiedad de las comunidades religiosas y el tipo de educación pública que se debía impartir, laica o religiosa (Subsección 3.2.3.1). El problema partió de lo ideológico a se concretizó en las decisiones políticas y legales que tensionaron a los bandos y que terminaba en guerras. De ello dan cuenta las constituciones políticas que integraban o separaban a la iglesia del activismo político, las leyes de desamortización de bienes en manos muertas y la implantación de la educación pública laica y el cierre de colegios y universidades de comunidades religiosas.

Los dueños de la unidad productora, la hacienda, fueron las comunidades religiosas católicas y las familias de los blancos españoles y criollos. La fuente real de riqueza en esa sociedad fue la tierra y los hombres fusionados a ella. Tierra y dominio sobre hombres fue el símbolo y ejercicio del poder social. En la sociedad de finales de la época colonial no hubo una división funcional en la gestión de las actividades económicas ni de la propiedad. Existieron familias propietarias dedicadas exclusivamente a la administración de la producción agropecuaria y familias que se especializaron ejercer cargos en la administración pública española, pero el común denominador de la época fueron las familias propietarias que desempeñaban, además de la administración de la hacienda, otras actividades conexas como el comercio y la minería o profesiones liberales y como burócratas. Las comunidades religiosas además de terratenientes ejercieron las funciones de prestamistas, educadores, adocrinadores y poder religioso, conjunción de elementos que les dio un poder social diferente y superior a lo que tenían los demás hacendados.

Entre los propietarios de las haciendas se entretejieron lazos familiares por intermedio de la institución del matrimonio o de la ordenación de algunos de sus hijos como sacerdotes o monjas, que reforzaron la concentración de ocupaciones de mando o administración¹²². Las relaciones económicas y financieras de la familia giraron entorno a su patrimonio familiar de manera que la unidad de ingreso fue más familiar que individual, y con la concentración de

¹²² “... al finalizar el siglo XVIII formaba el grupo criollo la cabeza de una sociedad señorial basada en la propiedad de la tierra, el comercio y la minería. Una política de alianzas matrimoniales proseguida sistemáticamente a través del período colonial creó las consiguientes oligarquías locales. De Miers, de Hoyos, Madariagas, Pombos, en Cartagena y Mompos; Mosqueras, Arboledas, Valencias, Quijanos, Angulos, Caicedos, Piedrahitas y Garceses en Popayán y Cali; Lozanos, Caicedos, Ricautes, Alvarez, Santamarías en Santa Fe de Bogotá, hacendados, generalmente doblados de mineros y comerciantes llegaron a controlar el poder político y económico del Virreinato ...” (Jaramillo, 1982; pág. 25)

funciones evitaron la división de la riqueza y mantuvieron la prestancia social. En adelante a este grupo social se le identifica como los *hacendados*, y en algunos casos se complementa con *terrateniente*, *comerciante*, *burócrata* o *banquero* para acentuar el cambio en las fuentes complementarias de su poder económico y social, o con *clero* para señalar el poder de la organización religiosa.

3.2.3 LA CONCENTRACIÓN DEL PODER POLÍTICO Y LA FORMACIÓN DEL ESTADO EN COLOMBIA

3.2.3.1 *El surgimiento del Estado*

La independencia en Colombia fue una ruptura política, no fue social ni económica. Los *hacendados* en el mundo colonial detentaron el poder económico, social y religioso regional, pero, excepto las comunidades religiosas, no tuvieron poder soberano. Algunos miembros de las familias de *hacendados* ejercieron cargos administrativos de nivel medio, burócratas de los virreinos, audiencias y capitanías, pero no disfrutaron de poder de mando en los cargos gubernamentales pues esa función fue reservada para los peninsulares, pese a que hicieron parte de los cabildos coloniales. Las comunidades religiosas tuvieron poder político por la relación estrecha que existió entre la Corona Española y El Vaticano, y porque ejercieron como gobierno cuando los jerarcas de la iglesia se desempeñaron como funcionarios de mando de la Corona.

Al final del período colonial los *hacendados* laicos pidieron acceso al poder político y ante la negativa peninsular declararon su independencia, esto es, le sustrajeron el poder soberano al rey y lo tomaron para sí. La autoproclamación como poder político no fue unánime, como en toda América Hispánica (Sección 3.1), una fracción de los *hacendados* se opuso a la sustitución de la soberanía, posición que compartieron otros grupos sociales¹²³. Esa divergencia sobre el poder causó una fragmentación entre los *hacendados*. Fueron las circunstancias de la época las que disolvieron la división: en el período inmediatamente posterior a la declaratoria de emancipación los realistas quedaron marginados, y luego, en el período de reconquista, se disiparon o porque algunos regresaron a la península ibérica o porque los que se quedaron aceptaron la emancipación y el mando de los *hacendados* que asumieron el poder soberano, que se convirtieron en *el Estado*.

Las independencias establecieron a los *hacendados* como *sociedad política* en su área de influencia económica y social, como *Estados regionales*. El Estado colombiano tiene su origen en el poder económico y social que provenía de la hacienda. El poder soberano que ostentó el *hacendado* se reconoció y obedeció como continuidad de la autoridad adquirida con su poder socioeconómico durante la colonia. En el período de la guerra de independencia se asociaron e instituyeron un mando central forzados por unas circunstancias que les exigió una conducción unificada y una financiación conjunta de la fuerza militar; se erigieron como generales y gestores fiscales pues construyeron ejércitos y tenían el mando sobre ellos, recolectaron las contribuciones de los *hacendados* partidarios de la emancipación y a nombre de todos adquirieron deuda con acreedores externos, especial y estratégicamente ingleses.

¹²³ Esta actitud política también se manifestó en las demás regiones de Latinoamérica, por ejemplo, el general Posada Gutiérrez no comprendía que en Venezuela los realistas fueran iguales a los independentistas tanto en número como en persistencia "... es, digo, digno de notarse, que en un país en que el partido republicano fuera tan pujante y sostenido, no lo fuese menos el partido realista, y que este partido fuese más numeroso y más tenaz que en ninguna otra parte" Citado por Gutiérrez (2018)

En los primeros años de independencia mantuvieron la unidad de mando político, militar y administrativo bajo la conducción de los *hacendados generales*. A esa primera élite de poder la historiografía los denomina generación fundadora, de caudillos o generales. Además del mando militar, la integraron abogados y jerarcas de la iglesia católica. Esa élite se erigió en asamblea con el propósito de crear un país, una identidad política territorial sujeta de derecho internacional, al que llamaron Colombia. Y tuvieron el poder político y económico durante el medio siglo posterior a la emancipación.

En la asamblea se reconocieron como pares políticos y el resultado de su negociación fue la Constitución de 1821 o Constitución de Villa del Rosario de Cúcuta, donde se manifestó que era la unión de diferentes, “de *los pueblos* de Colombia” (cursiva fuera de texto). Disímiles en dos sentidos. Que unía regiones administrativas, lo que fue un virreinato y una capitanía general, y que era la unión de poderes regionales, “cumpliendo con los deseos de *nuestros comitentes* en orden a fijar las reglas fundamentales *de su unión*”¹²⁴ (cursiva fuera de texto), pluralidades de poder que se defendieron en las reuniones de los constituyentes. Ese primer contrato político tuvo una característica relevante, la ausencia de referencias al origen divino del poder político o a una religión oficial¹²⁵, pese a que el Vicepresidente del Congreso fue un obispo y que la Constitución empezaba con “En nombre de Dios, Autor y Legislador del Universo”.

La situación histórica impuso esa decisión: necesitaban apoyar o imponer militarmente la independencia de los virreinos, audiencias y capitanías generales vecinas para garantizar su soberanía recién adquirida, y para eso, a la vez, debían mantener el ejército y la unidad de mando y financiamiento. En ese período actuaron bajo una coordinación política centralizada y en cada territorio los *Estados regionales* fueron quienes ejercieron el poder efectivo sobre todos los grupos sociales. Los *hacendados-generales* con mando central no ejercieron poder de coerción sobre las *sociedades políticas regionales* porque carecieron de una organización que ejecutara y que hiciera cumplir sus órdenes a una población aislada regionalmente pues se ubicaba en un territorio extenso, con grandes distancias entre los centros económicos y políticos, y sin medios ni vías de comunicación que facilitaran la transmisión y ejecución de las decisiones centrales.

Al terminar las guerras de independencia en el continente la expectativa de reconquista desapareció con lo que se desvaneció el factor principal de asociación y se rompió el mando central. Los poderes políticos regionales hicieron prevalecer su soberanía efectiva y, en 1830, se separaron los *hacendados* de Venezuela y Quito, acto que dio fin a la primera república. Este hecho llevó a los restantes *hacendados* a renegociar sus relaciones de poder. En ese año aceptaron un mando central transitorio, en 1831 pactaron la continuidad de la asociación que, plasmada en la Ley Fundamental, creó la Nueva Granada e iniciaron negociaciones sobre la soberanía, la distribución del poder y la forma y tipo de gobierno, acuerdo que se selló con la Constitución¹²⁶ de 1832 que reestableció los vínculos políticos entre hacendados regionales y dio origen a la segunda república.

¹²⁴ El texto completo se puede consultar en

<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020077>

¹²⁵ Según Kalmanovitz (2010 A), la primera Constitución “se inspira en el derecho divino como fuente de soberanía: reconoce la religión católica como única verdadera” (Pág. 593). Sin embargo, la única referencia a hechos religiosos está en el encabezado, esa constitución no tiene ningún artículo sobre religión y en las actas de las reuniones de los constituyentes el tema fue marginal, por tanto, la afirmación sobre el reconocimiento no es cierta.

¹²⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020217>

En 1830-1832 los *hacendados* no se separaron porque tuvieron conciencia que se identificaban, y se les identificaba, como parte de un espacio amplio, la Nueva Granda, que tenían vínculos sociales y comerciales con las otras regiones de esa gran área y que, en el caso del *hacendado-clero*, las comunidades religiosas eran un cuerpo integrado con intereses y presencia unificada en todo el territorio, por tanto, sin interés en la atomización, al contrario, siempre defendió la unificación territorial y durante varias décadas ejerció como fuerza política centrípeta.

En las regiones el poder soberano fue de naturaleza oligárquica; los terratenientes locales fueron los únicos que tuvieron derechos políticos, ejercieron de manera exclusiva y efectiva la soberanía. Como grupo de poder no tuvo cohesión, además de competir entre ellos por el poder local tuvieron discrepancias sobre el orden social establecido, la necesidad de cambios y la constitución de un poder central superior. Como hegemonía tuvieron una cosmovisión estrecha, se limitó a la región y a sus intereses personales aun cuando varios defendieron la necesidad de un poder central que integrara en una unidad las regiones. Con base en sus disimilitudes formaron coaliciones que los representaron en el debate y en el ejercicio del poder central, escenario en el que defendieron su soberanía regional frente a las pretensiones del mando central. Esas coaliciones fueron las que pactaron en 1830-1832 la estructura de poder y sus privilegios políticos.

Los *hacendados*, tanto en el ámbito regional como en el central, llegaron con relativa facilidad a acuerdos sobre la forma de gobierno, las funciones del Estado, la reducción o desmonte de tributos y en los aspectos formales sobre la libertad individual, de expresión y de comercio:

- i. La forma de gobierno. Desde el nacimiento del país hasta el presente la *sociedad política* siempre ha tenido preferencia unánime por la forma de gobierno republicana. Pero en los primeros cuarenta años de independencia la república significó gobierno de muchos o de la asamblea –en el sentido clásico del término– y de la separación de poderes, pero el mucho limitado al individuo libre, a los *hacendados*: libertad económica y con autodeterminación social, la que a su vez dependía de la libertad económica. Ese concepto de república era el vigente o con contenido histórico en el mundo occidental del siglo XIX (Bobbio, 1985), de manera que actuaron acorde con su tiempo¹²⁷.

Con esa forma de gobierno y las funciones del Estado le dieron continuidad al orden social colonial, era acorde con sus preferencias ideológicas, su enfoque les garantizó a todos los *hacendados* acceso al ejercicio poder central sin perder su potestad regional. Con los cambios constitucionales de los años cincuenta el muchos se amplió a la mayoría de los *hacendados* y a la población masculina, y con la Constitución de 1886 se retrotrajo a los *hacendados-comerciantes-burócratas-banqueros* que hacían parte del bloque hegemónico de poder, práctica que duró hasta 1936 cuando la enmienda constitucional abrió la entrada al poder a la mayoría de los hombres, y en 1953 se amplió al resto de la población con el referéndum que le entregó derechos políticos a las mujeres.

- ii. Las funciones del *Estado*. En el período colonial –cuando los *hacendados* no eran *sociedad política*– se cultivó la idea que el Estado era un obstáculo para alcanzar los intereses privados, que era un defensor de monopolios pues les prohibía comerciar

¹²⁷ El concepto y el contenido de república como ejercicio del poder político por delegación y elección por voto universal directo se generalizó en el mundo en el siglo XX.

con casas diferentes a las españolas con lo que les limitaba la obtención de las ganancias del comercio internacional, que se oponía a la apropiación de las tierras comunales de los indígenas y les imponía tributos que limitaban la acumulación y el comercio interregional. En la emancipación, cuando se convierten en *el Estado*, optaron por darse a sí mismos dos funciones, la justicia y la defensa¹²⁸. La educación continuó, hasta 1850, bajo la tutela y operación del *hacendado-clero*, y se abandonó la función de mantenimiento de la infraestructura pública.

Así las cosas, la concepción y la implantación inicial del *Estado* los llevó a operar con una organización pequeña (Cuadro 3,1) que durante cinco décadas le restó eficacia y eficiencia al ejercicio efectivo del poder central, mantuvo el nivel de gasto público en un mínimo y consecuente con el nivel de recaudo tributario, y no creó el capital y la fuerza de trabajo calificada que permitiera aumentar el crecimiento económico de largo plazo. Durante la época del liberalismo radical (1850-1886) se amplió la educación pública y, con las exigencias asociadas al crecimiento del comercio, asumió la ampliación y mantenimiento de la infraestructura de comunicaciones de manera que, en la última década del siglo XIX, la organización gubernamental tomó un tamaño grande comparada con 1821, lo que a su vez les exigió mayor recaudo tributario para cubrir el gasto público.

En los informes del Secretario de Estado del Interior son frecuentes las referencias a la necesidad de que los gobiernos asuman la educación pública pero siempre ponen de manifiesto la imposibilidad de lograrlo por los exiguos recursos fiscales.

- iii. Libertad. La mayoría de las acciones políticas y económicas que hicieron los *hacendados* las justificaron en nombre de la libertad. El concepto tuvo un sentido formal y otro concreto. Al inicio de la emancipación fue circunscrito al mundo del *hacendado*, pues significaba libre cambio interregional e internacional, desmonte o reducción de impuestos, libertad de expresión, libertad de imprenta y mínimas funciones del Estado. En las asambleas constitucionales se discutió, pero no se implantó, la libertad del individuo, esto es, la abolición de la esclavitud, que entraba en contradicción con el derecho de propiedad del *hacendado*, se aceptó jurídicamente la libertad de vientres, en la práctica no se ejecutó; y no se planteó la libertad de movimiento de las comunidades indígenas y campesinas (mestizos) y su derecho a las tierras.

La libertad del individuo fue un tema de discrepancia ideológica durante los primeros treinta años de independencia. Luego, desde la década de los cincuenta, al tiempo y al ritmo de los cambios generacionales, económicos y de la presión de los grupos en ascenso, el concepto se amplió a la apertura de derechos políticos, la libertad de culto, la educación laica, el desmonte de todo tipo de monopolios y a la posibilidad de un ascenso real en la escala de poder político. Entre 1852 y 1886, en la época del liberalismo radical, este alcance del concepto se concretizó con el desmonte de la esclavitud, la implantación de libertad de culto, educación y ejercicio de profesiones, y en lo económico la libre circulación de monedas y comercio internacional. Estos hechos contribuyeron a minar las relaciones precapitalistas y a moldear la forma en que el país entró al capitalismo.

¹²⁸ Pinto (2011) muestra las características y la estructura organizacional de la administración fiscal para la primera república.

Y los *hacendados* discreparon ampliamente sobre el tipo de gobierno, la función de la iglesia en la vida social y política del país, los cambios en la estructura social y el acceso efectivo al poder. Estas fueron las fuentes de tensión e inestabilidad política entre los grupos de *hacendados* que permitieron la consolidación de un grupo hegemónico que centralizó el poder y lo hizo efectivo en todo el territorio del país:

Cuadro 3.1 Estructura del Estado

| | 1820 | 1835 | 1840 | 1850 | 1860 | 1870 | 1880 | 1890 | 1900 | 1910 | 1920 |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 1. Congreso de la República | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 2. Corte de Justicia | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3. Rama Ejecutiva | | | | | | | | | | | |
| 3.1.a. Secretaría de Estado del Interior y Justicia | √ | | | | | | | | | | |
| 3.1.b. Secretaría de Estado del Interior y Relaciones Exteriores | | √ | √ | | | | | | | | |
| 3.1.c. Secretaría de Estado de lo Interior | | | | √ | √ | √ | √ | | | | |
| 3.1.d. Secretaría de Estado de Política Interior | | | | | | | | √ | √ | | |
| 3.1.e. Ministerio de Gobierno | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3.2.a. Secretaría de Estado de Relaciones Exteriores | √ | | | | | √ | √ | √ | √ | | |
| 3.2.b. Ministerio de Relaciones Exteriores | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3.3.a. Secretaría de Estado de Guerra y Hacienda | √ | | | | | | | | | | |
| 3.3.b. Secretaría de Estado de Guerra y Marina | | √ | √ | | | | | | | | |
| 3.3.c. Secretaría de Estado de Guerra | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 3.3.d. Ministerio de Guerra | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3.4.a. Secretaría de Estado de Hacienda | | √ | √ | √ | √ | | | √ | √ | | |
| 3.4.b. Secretaría de Estado de Hacienda y Fomento | | | | | | √ | √ | | | | |
| 3.5.b. Secretaría de Estado de Tesoro | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 3.5.c. Ministerio del Tesoro | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 3.5.d. Ministerio de Hacienda | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 3.6. Ministerio de Justicia | | | | | | | | | | √ | |
| 3.7.a. Secretaría de Fomento | | | | | | √ | √ | √ | √ | | |
| 3.7.b. Ministerio de Obras Públicas | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3.8.a. Secretaría de Agricultura | | | | | | | | √ | √ | √ | |
| 3.8.b. Ministerio de Agricultura y Comercio | | | | | | | | | | | √ |
| 3.9.a. Secretaría de Estado de Instrucción Pública | | | | | | √ | √ | √ | √ | | |
| 3.9.b. Ministerio de Instrucción Pública | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3.10.a. Departamento de Correos | | | | | | √ | √ | | | | |
| 3.10.b. Departamento de Correos y Telégrafos | | | | | | | | √ | √ | | |
| 3.10.c. Ministerio de Correos | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3.11. Ministerio de Policía | | | | | | | | | | √ | |
| 3.12. Banco Nacional | | | | | | | | √ | √ | | |

Fuente: Hernández, 2014, pág. 71.

- i. El tipo de gobierno. La diferencia entre los *hacendados* siempre estuvo en el tipo de república. La contradicción entre ceder o mantener la soberanía política regional se manifestó en los cambios en el tipo de gobierno. Las circunstancias en las que los *hacendados* asumieron la soberanía los obligó a aceptar un poder central nominal y a optar por un tipo, también nominal, de gobierno republicano unitario. Con la separación de Venezuela y Quito se cerró la primera república y con la Constitución¹²⁹ de 1832 iniciaron la segunda república en la que mantuvieron ese tipo de gobierno, sin embargo hasta 1854 surgieron y crecieron las tensiones entre los *hacendados* por los cambios que se planteaban sobre la cuestión religiosa, la estructura social y el acceso al poder político real¹³⁰, tensiones que se desfugaron en las guerras de 1839-

¹²⁹ Disponible en <http://suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020217>

¹³⁰ Un *hacendado* del Cauca expresó en la votación sobre la continuidad del federalismo en 1885: "... aquí donde a pesar de la fuerza de un gobierno central y el hábito de obedecerle, se recurre a las vías de hecho por el más ligero motivo; aquí donde los generales levantan el estandarte de la rebelión para fraccionar la Nueva Granada con sólo que se les llame a juicio; ..." (Arboleda, 1952, pág. 48)

1842, 1851 y 1854 y que desembocaron en el pacto político que instauró la Constitución¹³¹ de 1853 en la que aceptaron implantar un legislador en cada Provincia, y cada una podía organizarse y darse su régimen y administración interior, pero “sin invadir los objetos de competencia del Gobierno General” (Artículo 48), y sus gobernantes actuarían como agentes del poder ejecutivo general. Se abrió la posibilidad de hacer constituciones locales pues se dispuso que “La Legislatura provincial, cuya forma y funciones determinará la *Constitución especial respectiva...*” (Artículo 51, cursiva fuera de texto). Es acuerdo permitió crear los Estados de Panamá en 1855, Antioquía y Bolívar en 1856, Boyacá, Cauca, Cundinamarca y Santander en 1857.

El resultado a corto plazo fue el retorno del poder político al *hacendado* regional y a su consolidación legal que condujo a la Constitución¹³² de 1858 con la que se creó un Estado confederado, es decir, los *hacendados-minero-comerciantes-burócratas* regionales retoman el poder soberano y el gobierno central quedó como el defensor externo y como árbitro interno de las disputas entre de los Estados. La tercera república nació con la Confederación granadina que reconoció los ocho Estados federales. Las dificultades de coordinación y los conflictos provocaron que cinco años después se rediseñara el pacto con la Constitución¹³³ de 1863 cuando se dio paso a un Estado federado, con lo cual los mismos *hacendados* volvieron a ceder una parte del poder soberano regional y reconocieron como poder superior al grupo de poder que ejercía como gobierno central.

A partir de la instauración de la república federal el conflicto político se desarrolló en tres escenarios. Uno entre grupos que se disputaron el poder regional, como las guerras en el Estado de Santander; el otro entre Estados, por ejemplo, el enfrentamiento de los Estados del litoral; y el tercero entre los Estados y el gobierno central. Esos conflictos, que paralizaban los negocios, se canalizaron hacia un conflicto nacional en 1884-1886 en que el gobierno central se enfrentó a los liberales radicales. Este grupo sostenía que el sufragio no era suficiente, que para tener una democracia real se debía tener acceso a la tierra y garantizar el libre comercio.

La secuencia de guerras entre 1860 y 1885 debilitó económica y políticamente a los partidarios de mantener un poder regional fuerte frente al poder central, en un momento en que se ampliaron los circuitos comerciales regionales, de mayor conexión regional con infraestructura pública y con un incremento en el volumen de exportaciones que contribuyeron al afianzamiento de los *burócratas* y al ascenso de *comerciantes* y *banqueros*, proceso que en su conjunto exigía una estabilidad política –lo que en la época llamaban orden– para consolidar los mercados regionales y el proceso general de acumulación de capital.

Las circunstancias y sus exigencias, así como los intereses de los actores sociales y políticos, llevaron a una reagrupación de *hacendados-comerciantes-burócratas-banqueros* en un bloque con fuerza política que se convirtieron en el grupo de poder central con el poderío político-militar que con la Constitución de 1886 inició la cuarta república, de tipo unitaria centralizada, la que perduró hasta 1991. Las bases de esa carta política fueron vigentes hasta 1991, tuvo setenta y cinco enmiendas que

¹³¹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020215>

¹³² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020216>

¹³³ D Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020080>

recogieron los cambios políticos a lo largo del siglo XX y moldearon las instituciones del país que guiaron la vida social durante ese periodo.

- ii. Las funciones de la iglesia. Desde el inicio de la colonia la iglesia católica cumplió las funciones de aculturizar a los indígenas y a los esclavos por medio de la predicación y adoctrinamiento, así como a orientar el comportamiento individual y social de todos los grupos según su sistema de valores para lo cual utilizó el monopolio de la educación y la imposición del rito católico. Se calcula que fue dueña de un cuarto de la tierra productiva, bien localizada y sin posibilidad de venta, y mantenía y ejercía las prerrogativas que traía desde el Patronato, en particular, el diezmo eclesiástico, odiado por los demás *hacendados*.

Esas funciones y su poder económico e ideológico le labraron un poder político y una obediencia social que le permitió a la jerarquía eclesiástica participar como grupo activo en la fundación del país, en las negociaciones de los primeros contratos políticos y ser parte fundamental de la dirigencia que ejerció como fuerza centrípeta en la instauración de un poder central. Un grupo de *hacendados* rechazaron la continuación del estatus del *clero* en la sociedad, otros lo apoyaron al punto de solicitar perpetuidad en el poder para ellos: “Continúo la de la propuesta hecha por la comisión respecto a que los obispos sean senadores natos ...” (Acta 86 del Congreso de Cúcuta de Angostura 1819-1820).

Uno conjunto de *hacendados-burócratas-comerciantes* integrado por individuos de la generación fundadora y de las dos siguientes generaciones de *hacendados*, llamados los ministeriales, plantearon y ejecutaron acciones legislativas y administrativas para desmontar los privilegios del clero, actos que permitieron deslindar ideológicamente a los *hacendados* en dos conjuntos que fueron la base para crear los partidos políticos en la década de los cincuenta –el liberal y el conservador, llamados partidos tradicionales– y a través de los cuales se ascendería el poder hasta la séptima década del siglo XX. Esas acciones también se utilizaron como excusa para iniciar la primera guerra de secesión, entre 1839 y 1842 o guerra de los conventos, que enfrentó a los *hacendados* regionales –los supremos– con el poder central, y la guerra de 1876-1877 que enfrentó a los *hacendados* partidarios del clero con el gobierno central por implantación de la educación laica por parte de los liberales radicales. La desamortización de bienes en manos muertas en 1861, en la época radical, les permitió a los *hacendados-comerciantes-burócratas-banqueros* de todo tipo de planteamiento ideológico, sin distinción de partido, tener acceso a propiedad sobre la tierra en manos del *clero*, factor de producción fundamental para mantener el proceso de acumulación en un período de crecimiento de las exportaciones agropecuarias (Subsección 3.2.1), y para tener acceso al poder político.

- iii. Cambios en la estructura social. Entre el momento en que los *hacendados* asumieron el poder soberano y el período en que un grupo hegemónico de *hacendados-comerciantes-burócratas-banqueros* concentraron el poder central se dieron cambios en la estructura social que se manifestaron en el surgimiento, ascenso y presión de intereses económicos, políticos y sociales que alimentaron los conflictos. El crecimiento de la población y la actividad económica regional y de las áreas urbanas (Subsección 3.2.1) amplió la cantidad de comerciantes y artesanos que cambió la composición de los *hacendados*, y después de los años cincuenta se fortalecieron los *hacendados-comerciantes* y los *burócratas* y con la aparición de los *hacendados-*

banqueros los intereses económicos se diversificaron; todos ellos los defendieron en la dimensión política utilizando las coaliciones a su alcance.

Los artesanos, desde los años cuarenta, tendieron a agruparse para hacer una defensa común de sus intereses, pero fueron capturadas por los grupos políticos en contienda. Las Sociedades Democráticas, creadas por iniciativas de artesanos, fueron captadas por los liberales radicales. Sus intereses eran incompatibles, los artesanos pedían protección frente a las importaciones y los liberales en el poder implementaron la apertura comercial favorable a los *comerciantes*. Los *hacendados* defensores del statu-quo crearon las mutuales de artesanos Filotémica y la Sociedad del Niño Dios, pero sus planteamientos programáticos y en su actividad gubernamental estuvieron de acuerdo con el librecambio. Los comerciantes defendieron sus intereses alineándose con los grupos políticos ganadores de las guerras y sus hijos integraron la generación que desde la segunda década del siglo XX se convertirían en la dirigencia económica y política del país.

El crecimiento demográfico y el cambio de reglas de elección con la Constitución de 1853 involucró a los demás grupos sociales en el conflicto político de los *hacendados*. Hasta mediados de siglo la población mestiza y negra participó en las guerras por reclutamiento forzado¹³⁴ o por ascenso social en la medida que asumieron cargos en la jerarquía militar. Luego de recibir derechos políticos en 1853, cuando la población mestiza de las áreas urbanas crecía, tomaron posición ideológica y política y se identificaron con alguno de los partidos políticos recién creados con lo cual contribuyeron a amplificar el conflicto político regional y global y a trasladar la reivindicación social con la lucha por el poder político.

iv. El acceso efectivo al poder. La generación fundadora diseñó un mecanismo legal, acorde con el contexto mundial, que restringió la entrada al poder político a individuos que no fueran *hacendados* y pequeños *terratenientes*. Esas reglas de elección las hicieron cumplir porque se apreciaron de vivir bajo el imperio de la ley. Los criterios de elección les permitió monopolizar el poder político efectivo durante cuatro décadas. En la Constitución de 1821, con la que se inició la primera república, determinaron que la elección del poder político central fuera indirecta. El votante elegía a los integrantes de la Asamblea Parroquial y allí se nombraban los electores del Cantón y estos designaban a los de la Provincia o asamblea electoral quienes a su vez elegían al Presidente y al Vicepresidente de la República, los Senadores del Departamento y los Representantes de la Provincia, es decir, a las Ramas del poder Ejecutivo y Legislativo. Con ese procedimiento el poder se protegió de forma escalonada:

- Primero delimitaron quién es el votante, quién tenía derechos políticos. Designaron como votante en la Parroquia a quienes fueran colombianos y lo eran quienes por nacimiento o por naturalización fuesen libres, con lo cual excluyeron a los esclavos; y además tuvieran una propiedad raíz con precio libre –sin deudas– de cien pesos oro de 1821 o que practicaran “algún oficio, profesión, comercio o industria útil, con casa o taller abierto sin dependencia de otro en clase de jornalero o sirviente” (Artículo 15, numeral 4); y saber leer y escribir, regla que entraría en vigencia hasta 1840. El concepto de votante quedó ligado a la noción de libertad

¹³⁴ El reclutamiento forzado creó problemas de sublevación desde la primera república, como se puede leer en la comunicación de Santander (1825) al Presidente del Senado.

como autodeterminación absoluta, independencia en los aspectos social, político y económico. En el punto de entrada no tuvieron derechos políticos los pocos trabajadores urbanos, los campesinos, los indígenas y los esclavos, en pocas palabras, el resto de los grupos sociales.

- El segundo filtro se impuso con los requisitos para ser elector de la parroquia. Se requería, en una sociedad analfabeta, saber leer y escribir y ser propietario de un bien raíz con precio de quinientos pesos oro libres o tener un salario anual o usufructuar bienes que generaran de trescientos pesos de renta anual, o “profesar alguna ciencia o tener un grado científico” (Artículo 21, numerales 2 y 4). En 1826 un portero de la Casa de Gobierno o de la Casa de Cuentas devengaba dos pesos al mes, un Secretario de Estado cuarenta y el Presidente trescientos pesos (Urrutia, 2010). Si se acepta que algunos trabajadores urbanos sabían leer y escribir, necesitaba devengar veinticinco pesos mensuales, que comparado con el salario del Secretario significa que debería desempeñar un cargo de mando en el sector público o en el privado, algo imposible para la época.
- A los comerciantes y artesanos dedicados únicamente a su oficio y que obtenían la renta solicitada les dieron la atribución de elección y negociación política pero no poder de mando efectivo porque el tercer filtro, el que permitía llegar a la cúspide, exigía que para ser representante debía tener una propiedad raíz de un precio de dos mil pesos oro libres o un ingreso por bienes en usufructo de quinientos pesos oro anuales o desempeñarse como profesor de una ciencia (Artículo 87, numeral 3), más los requisitos de elector; para ser senador debía ser propietario de bien raíz de un precio de cuatro mil pesos oro libres o tener una renta por quinientos pesos oro anuales o ser profesor de una ciencia (Artículo 95, numeral 4) adicional a los requisitos de elector; y para ser presidente ser ciudadano de nacimiento y cumplir con los requerimientos de senador.

Después de cada conflicto armado del siglo XIX el nuevo pacto político incorporó elementos de cambio en las constituciones, pero siempre el factor tierra estuvo presente. Por ejemplo, en la guerra de 1843 se propuso una salida legal: “no habrá en la Nueva Granada bienes raíces inajenables” (Artículo 166). Vender o comprar tierras no tenía una dimensión económica, tenía una dimensión política, era la llave de entrada al poder político. El objetivo implícito de ese artículo era darles a los *comerciantes* y a los *burócratas* el instrumento legal para tener acceso a las tierras de los campesinos y la oportunidad para apoderarse de los baldíos de propiedad de la nación, que ya eran entregados por el gobierno como pago de la deuda pública. En artículo no ponía a disposición las tierras del *clero*, las más deseadas, pues no los obligó a venderlas.

Los más interesados en la tierra fueron los comerciantes pues, además de darles la garantía de entrada al poder político, sus mercados regionales crecían desde los años treinta y en los cuarenta exportaban productos agrícolas, y la demanda creciente les exigió tierras productivas y bien localizadas con respecto a los circuitos de comercio y a la infraestructura vial, pero eran suelos que no estaban disponibles por ser propiedad del clero.

El requisito de lectura y escritura les dio entrada a los integrantes de las comunidades religiosas y a pocos ciudadanos, pero con los requerimientos del nivel de ingreso y de autonomía en la generación del ingreso excluyeron a la mayoría de

los habitantes de las áreas urbanas. Desde luego, los sacerdotes y monjas de la iglesia católica sabían leer y escribir, pero, al aceptar el voto de obediencia, quienes asumieron la potestad política efectiva fueron los obispos quienes, en efecto, hicieron parte del Congreso o de las constituyentes¹³⁵. Con la incorporación de los *clérigos* al poder legislativo, ipso facto, el poder religioso se convirtió en Estado, en poder político.

En la Constitución de 1832, al igual que en la anterior, la elección del poder central fue indirecta. El votante parroquial debía ser ciudadano, y lo era quien fuese casado, mayor de veintidós años, saber leer y escribir y “sin sujeción a otro en calidad de sirviente doméstico, o de jornalero” (Artículo 8). Frente a la primera república se avanzó al no incluir la exigencia de propiedad raíz. Los votantes de los Distritos Parroquiales de cada Cantón elegían a las Asambleas Electorales y se les exigía ser ciudadanos, casado mayor de veinticinco años y saber leer y escribir. Y los electores elegían a los Senadores, Representantes—un congreso bicameral—, y al Presidente. Para ser senador se exigía ser dueño de bienes raíces por precio libre de cuatro mil pesos oro o un ingreso de quinientos pesos oro anuales pero procedentes de bienes raíces, o de ochocientos procedentes de “producto de algún empleo, o del ejercicio de cualquier género de industria o profesión” (Artículo 43); para representante el monto era de dueño de bienes raíces por precio libre de dos mil pesos oro o un ingreso de trescientos pesos oro anuales procedentes de bienes raíces o una renta de cuatrocientos pesos anuales por empleo o ejercicio profesión o industria; y para presidente el mismo origen y valor que para ser senador.

El Congreso elegía el Consejo de Estado y éste le proponía a la Cámara de Representantes los candidatos a la Corte Suprema de Justicia. Los congresistas eran de la provincia, representaban a esas áreas político-administrativas, nadie representaba al conjunto del país. El poder estaba dividido de acuerdo con el poder del *hacendado* de la región.

Con la Constitución¹³⁶ de 1843, posterior a la guerra de los conventos, se retornó a las exclusiones: era votante de la Parroquia y el Cantón quien fuera ciudadano y para ser ciudadano se necesitaba ser dueño de bienes raíces de un precio libre de trescientos pesos libres o una renta anual de ciento cincuenta pesos y que pagaran los impuestos directos sobre los bienes. Para ser senador y representante continuaron los mismos valores de la Constitución de 1832, pero para ser presidente se pedía ser ciudadano. El Congreso nombraba a los magistrados de la Corte Suprema de Justicia. Así continuó tejiéndose el poder y la creación de redes de grupos de interés. El procedimiento electoral siguió con los lineamientos de 1832, lo adicional fue que la Asamblea del Cantón elegía los diputados de la Cámara Provincial.

Con la Constitución de 1853 se desmontaron las exigencias económicas y sociales para ser ciudadano, pues esta misma carta abolió la esclavitud. El ciudadano podía elegir y ser elegido, y la elección de los cargos públicos pasó a ser directa, incluidos los magistrados de la Suprema Corte de Justicia y el Procurador General. Con estas reglas de juego se puede afirmar que el país entró al Estado representativo. Los

¹³⁵ El Vicepresidente de la Constituyente de 1821 y el Presidente de la Convención de 1832, quienes negociaron y redactaron la Constitución de esos años, fueron obispos.

¹³⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020214>

requisitos de ciudadanía y elección los mantuvo la Constitución¹³⁷ de 1858 que creó el tipo de Estado confederado, se cambió la elección de magistrados que pasó al Congreso de una terna propuesta por las legislaturas de los Estados y el de procurador que fue potestad de la cámara de representantes. La Constitución¹³⁸ de 1863 mantuvo los derechos políticos del ciudadano, pero dejó en libertad a los Estados para darse sus reglas de elección de su ejecutivo, legislativo y judicial, y de nombramiento de los senadores y representantes de la Unión, y el presidente se elegía por voto de los Estado, uno por cada Estado.

En la Constitución¹³⁹ de 1886 desmontó el avance político logrado y con él la estructura administrativa y política: se crearon los departamentos, las intendencias, comisarías, distritos municipales y municipios. Mantuvo como único requisito para elegir y ser elegido ser ciudadano y para ser ciudadano ser varón mayor de 21 años y que ejerza profesión, arte u oficio u ocupación de subsistencia. Los ciudadanos elegían de forma directa a los Consejeros Municipales y a los Diputados a las Asambleas Departamentales. Se retornó a la exclusión del poder con el criterio económico: podían votar por electores y representantes los ciudadanos que sabían leer o escribir y tuvieran una renta anual de quinientos pesos, o propiedad inmueble de mil quinientos (Artículo 173); y para ser senador se requería ser ciudadano con “mil doscientos pesos, por lo menos, de renta anual, como rendimiento de propiedades o fruto de honrada ocupación” (Artículo 94). Y esos electores elegirían el Presidente y el Vicepresidente de la República (Artículo 174), mientras que las Asambleas Departamentales elegían a los Senadores.

Eliminó la producción y posesión libre de armas y municiones de guerra con lo que le cerró el paso al rearme de los grupos que disputaban el poder y le retornó el poder a la iglesia católica de “administrar sus asuntos interiores y ejercer actos de autoridad espiritual y de jurisdicción eclesiástica, sin necesidad de autorización del Poder civil; y como persona jurídica, representada en cada Diócesis por el respectivo legítimo Prelado, podrá igualmente ejercer actos civiles, por derecho propio que la presente Constitución le reconoce.” (Artículo 53) y la educación quedaba organizada y dirigida de acuerdo con la religión católica (Artículo 41).

Después de sesenta y cinco años de luchas se llegó a un gobierno unitario bajo el control de una élite de *hacendados-mineros-comerciantes-banqueros-burócratas* que se estableció como poder hegemónico y que dirigió al país a lo largo del siglo XX, en un contexto de consolidación y desarrollo del sistema social capitalista.

3.2.3.2 *Los impuestos y la formación del Estado colombiano*

El Estado colombiano nació cuando el *hacendado* colonial derrocó a la Corona Española y se autoproclamó como poder político (Sección 3.2.3.1). Como *hacendados* coloniales fueron súbditos que desarrollaron actividades privadas, como *hacendados* en el mundo independiente se instituyeron en soberanos, en *el Estado*, y crearon una sociedad donde tenían una dualidad: eran *los ciudadanos*, con derechos políticos y económicos, y como tal eran *la sociedad civil*; y al tomar el poder político se establecieron como *la sociedad política* y deben actuar como tal, esto es, ejercer el poder supremo y para ello requerían una

¹³⁷ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020216>

¹³⁸ Disponible en <http://suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/30020080>

¹³⁹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1826862>

fuerza militar monopolizada y una organización administrativa que debía ser financiada con tributación y señoreaje.

Esa doble naturaleza fue contradictoria frente a la tributación en el origen del *Estado*: al dejar de ser súbditos llevan en su código genético-social una aversión a los impuestos pues los consideran un símbolo de vasallaje, en consecuencia deben ser demolidos (Congreso, 1819-1820 y 1821; Del Castillo, 1823); pero como nuevo poder político no puede desmontar la estructura tributaria pues es la base financiera para el ejercicio y defensa de su poder político, por tanto, tiene que mantener los gravámenes y cobrárselos a sí mismos, pues como *hacendado* es la fuente del hecho gravable y de la base imponible: el *hacendado-comerciante* trasladaba una parte de la carga al *hacendado* consumidor. En la década que duró la primera república trato de resolver la contradicción desmontando los impuestos que, en su opinión de *hacendados*, entorpecían el comercio internacional, como la avería y el almojarifazgo, o gravaban a individuos o razas, como la sisa y el tributo de indígenas; y redujeron las tarifas de gravámenes odiados pero necesarios para cubrir el gasto público como la alcabala interna; y en contra de su visión mantuvo impuestos que eran símbolo social y político colonial, el diezmo.

En el momento base o fundacional del Estado, 1821, introdujeron una cuña, la contribución directa, que permitía romper con el sistema impositivo vigente, el sistema real o *in rem*, generalizado en el mundo occidental a principios del siglo XIX (Sección 1.2.2). Esa decisión fue modernizante. Era dar los primeros movimientos para pasar de un sistema tributario que tiene como fundamento un sujeto pasivo que es un bien –sujeto que se especifica por sus características físicas que le dan objetividad como el peso, la longitud o el volumen, y que genera un recaudo inelástico al ingreso (Subsección 1.2.2)–, a un sistema donde el sujeto pasivo es una persona, con cimiento en las características económicas de la persona y cuyo recaudo es elástico al ingreso. Pero se retrotrajeron y cinco años después retornaron y mantuvieron en su totalidad el sistema real hasta 1918, excepto en algunos Estados durante la tercera república (1858-1886).

Durante la segunda república (1832-1858) se utilizó el argumento del pasado colonial para desmontar impuestos que los *hacendados* consideraban no debían pagar y se procedió a transformar de forma radical la estructura tributaria: se suprimió las medias anatas, la alcabala menor a las ventas internas y a los bienes raíces, los derechos de exportación, el pasaje, la internación de sales, y se transformó la alcabala de importaciones en derecho de importaciones. A partir de 1835 se estanca el recaudo tanto por el desmantelamiento de la estructura tributaria como por la parálisis de la economía que detuvo el crecimiento de la base imponible (Subsección 4.4.2.5). En esa situación se mantuvo el monopolio del tabaco porque se convirtió en la principal fuente de ingresos del gobierno central. Al finalizar la segunda república, cuando los *hacendados-comerciantes* están en pleno ascenso político, procedieron a desmantelar el monopolio, fue la primera gran privatización en la historia económica y fiscal de Colombia.

En la tercera república, en la época liberal, la estructura impositiva del gobierno central se mantuvo y el recaudo se concentró en los derechos de importación, periodo que coincide con el aumento del comercio internacional y con el movimiento centrífugo inicial del poder político que permitió que los Estados tuvieran autonomía para crear impuestos y diversificaran sus estructuras tributarias. De tener los impuestos prediales y la cesión del derecho consular (cedido por la Ley de 31 de mayo de 1833), los Estados pasaron a tener una estructura tributaria diversificada y en algunos de ellos se instituyó un sistema mixto (real-

personal) con base en impuestos directos. En cada Estado los *hacendados* vieron de manera diferente la importancia de la tributación para el desarrollo de la región. En unos, los *hacendados* fueron reacios a contribuir, mantuvieron el sistema y la estructura tributaria y su nivel de recaudo se estancó; en otros, entendieron que sus gravámenes contribuían a su propio desarrollo y aprobaron impuestos directos que recayeron sobre los *hacendados*, como parte de un sistema personal, y el recaudo fue dinámico.

Los *hacendados* de las diferentes regiones estuvieron de acuerdo en limitar el poder fiscal central, por ello redujeron su recaudo al derecho de importación y se opusieron a ampliaciones en las bases imponibles. Su actitud y su proceder tuvo dos objetivos, por un lado, utilizaron la tributación local para tener la capacidad financiera para proveer los bienes y servicios gubernamentales necesarios para el crecimiento de las actividades económicas que desarrollaban y mantener los ejércitos estatales que se utilizaron en los conflictos con los otros Estados y con el gobierno central; y, por otro lado, en el ámbito central, en el Congreso de la República, los poderes regionales defendieron sus intereses económicos y políticos limitando la tributación al gobierno central para no darle recursos financieros que le dieran fuerza militar al poder político central.

Durante ese período la estructura económica se diversificó de forma paulatina, se empezó a consolidar una economía urbana, apareció la mano de obra asalariada y aparecieron otros actores políticos, económicos y sociales que reivindicaron una apertura política, lucharon por el poder político regional y central (Subsecciones 3.2.1 y 3.2.3), en la segunda mitad del período de esa república las élites de *hacendados* advirtieron la necesidad de la estabilidad política para garantizar la marcha de los negocios y procedieron a realizar un movimiento centrípeto con base en la guerra, el cual concluyó con la unificación y centralización del poder político bajo el mando de una élite que se estableció como bloque hegemónico que inició la cuarta república en 1886 y desmontó la estructura tributaria regional y local, centralizó el recaudo para quitarle la base financiera a los poderes políticos regionales que intentaran la descentralización del poder, y redujo la estructura tributaria central a los derechos de importación.

La dinámica política de la tercera república y su desenlace en la cuarta llevó a la profundización de la brecha impositiva con respecto a los países desarrollados de la época, esto es, el Estado colombiano empezó a reforzar la tendencia a una baja presión tributaria, una estructura dominada por los impuestos indirectos, tarifas imponibles reducidas y una alta dependencia fiscal¹⁴⁰ (Subsección 4.4.2), cuando en el oeste de Europa y en los Estados Unidos se implantaba y fortalecía el sistema impositivo personal (Subsección 1.2.2).

¹⁴⁰ Es la relación del recaudo de los impuestos al comercio exterior con respecto al recaudo tributario total.

4 EL INICIO DE LA BRECHA IMPOSITIVA EN COLOMBIA

La brecha impositiva de Colombia frente a los países desarrollados surgió de una trayectoria que tiene tres fuentes interconectadas dentro del proceso de desarrollo social. En la dimensión política, el enfoque de los *hacendados* sobre las funciones y tamaño de la organización estatal llevó a establecer una administración tributaria y unos hechos impositivos que conservó la inelasticidad del recaudo inherente al sistema y la dependencia fiscal. En la dimensión económica, el curso que tomó el crecimiento y la composición del producto sectorial y la incorporación del país al comercio mundial cimentó las decisiones que se tomaron en la dimensión política y fue la fuerza que trazó el rumbo que tomó el crecimiento y la tendencia del recaudo y la brecha impositiva. Y, la tercera, en la dimensión social¹⁴¹ se creó una conducta individualista que rechazó la tributación por la consideraba una vejación o un robo, un daño profundo a los intereses económicos y políticos privados, y nutrió la idea de lo social como secundario y reforzó como valor social el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este capítulo se muestran los resultados del valor agregado del documento de grado, la construcción de la serie de ingresos por tipo de ítem. La historiografía colombiana presenta datos parciales y no discrimina por concepto, siguen la tradición del siglo XIX de englobar en el concepto de ramo de renta, sin ningún criterio de clasificación, literalmente una lista de ingresos. Aquí, a partir de los registros presupuestales y de la contabilidad pública, se utiliza el criterio económico para clasificar la imposición y separarla de los ítems no tributarios (FMI, 2014), con el propósito de especificar el desarrollo del *Estado* y su relación con la imposición.

4.1 EL SISTEMA Y LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA

Un sistema tributario es una unidad que integra de forma coincidente, pertinente y coherente las leyes tributarias que definen, dan origen, estructuran y permiten la realización de los elementos impositivos y los procedimientos legales y administrativos para la liquidación, cobro y pago de los impuestos¹⁴². La conformación del sistema se determina en la dimensión política en vínculo con la dimensión económica¹⁴³ y las restricciones sociales que existan en un momento determinado. Las normas tributarias, como toda ley, nacen de

¹⁴¹ Entendida aquí como el conjunto de relaciones, actuaciones y manifestaciones sociales diferentes a las referidas en las dimensiones política y económica.

¹⁴² Para Einaudi (1958) el sistema de imposición es sinónimo de sistema de distribución de los impuestos de acuerdo con el hecho y la base imponible. En cambio, Fuentes (1990) especifica como sistema a: “El concepto de *sistema tributario* exige un reparto de la *carga fiscal tolerable* entre un conjunto de impuestos que guarden una relación entre sí y que articulen los distintos al servicio ordenado del conjunto de múltiples finalidades servidas por la fiscalidad” y “El establecimiento y la regulación de las relaciones de los impuestos integrantes de un sistema tributario es lo que individualiza a éste y permite su conocimiento” (Pág. 360). Musgrave (1969) define sistema fiscal como la relación o vínculo que existe entre todos los impuestos “... que induzca al contribuyente a cumplir sus obligaciones fiscales” (Pág. 124). Por su parte, Slemrod y Gillitzer (2014) lo determinan como “A tax system is a set of rules, regulations, and procedures that (i) defines what event or states of the world trigger tax liability (tax bases and rates), (ii) specifies who or what entity must remit that tax and when (remittance rules), (iii) details procedures for ensuring compliance, including information-reporting requirements, and the consequences (including penalties) of not remitting the legal liability in a timely fashion (enforcement rules)” (Pág. 1).

¹⁴³ Winer et al. (2010) sostienen que “En la actualidad, se reconoce ampliamente en la literatura que los sistemas fiscales reflejan la interacción entre fuerzas políticas, junto con la influencia de los factores económicos presentes y pasados” (Pág. 353).

coacciones o acuerdos políticos que dependen de las ventajas de poder, absolutas y relativas, que tienen los grupos sociales en un momento determinado; por consiguiente, los sujetos activos y pasivos, el objeto imponible, el hecho generador, las bases imponible y liquidable, y las tarifas o tasas impositivas –en síntesis, los elementos impositivos– se estipulan de acuerdo con la tensión social que generan los intereses políticos, ideológicos, económicos y sociales de los grupos en pugna, y cuyo resultado concreto es una repartición específica de la carga tributaria y una estructura concreta de los impuestos. Todo sistema tributario es histórico, aun cuando el poder político al establecer los elementos pueda incorporar argumentos fundamentados en alguna consideración lógica o teórica de lo más conveniente para el sistema social.

A efectos analíticos los sistemas tributarios se clasifican en históricos y racionales (Einaudi, 1958). Los primeros se dividen entre el sistema real y el sistema personal. El sistema real se caracteriza porque el impuesto recae sobre el *producto* o *rendimiento* de la *res*, de la cosa, que genera un beneficio o un provecho. El sujeto pasivo es la *res*; el objeto imponible es el beneficio o rendimiento que la *res* o cosa genera; el hecho imponible es la creación del beneficio que se cuantifica (base imponible), que en un sistema real se mide normalmente en las unidades físicas de las cosas o, con menor frecuencia, su valor; la base gravable se determina por el método objetivo o indiciario; y el tipo, la tasa o tarifa del impuesto se establece habitualmente como una cantidad fija por unidad de la base o, lo inusual, como un porcentaje. Los impuestos en el sistema real, por definición, son proporcionales. Como el sujeto pasivo es la *res*, no un individuo, es técnicamente incorrecto calcularle o calificarlo con los conceptos de progresividad o de regresividad tributaria.

El sistema real tiene como concepto central cualquier cosa u objeto, material o inmaterial, que se relacione con el hecho imponible (Einaudi, 1958). El poder político bien podría dejar pocas cosas gravadas, sin embargo, la necesidad de un mayor recaudo y la inelasticidad característica del sistema obliga al Estado a crear una multiplicidad de impuestos, cada uno asociado a una *res* específica, que le permitan sufragar su nivel de gasto.

Con raíces que vienen desde el imperio romano (Sección 1.2.2), el sistema se instituyó a finales del siglo XVIII, se consolidó durante el siglo XIX y a principios del siglo XX en los países desarrollados de la época dio paso al sistema personal. En el sistema personal el ingreso individual es la parte central, ya sea el ingreso generado, el acumulado o el gastado; y para definir las bases y las tarifas imposables se tienen en cuenta las características económicas de la persona, que puede ser natural¹⁴⁴ o jurídica, y quien se constituye en el sujeto pasivo. El objeto imponible es el ingreso, la riqueza o el consumo individual; el hecho imponible se efectúa cuando el individuo obtiene el ingreso, posee riqueza o realiza un consumo; la base imponible es el valor del ingreso generado, acumulado o gastado por el individuo y está cuantificado normalmente por método directo; y el tipo impositivo puede ser *ad valorem* o unitario. Por los rasgos distintivos de este sistema histórico, por definición es proporcional.

La estructura tributaria es la distribución, articulación y participación que tienen los distintos impuestos dentro del sistema con la intención de distribuir la carga imponible entre los diferentes contribuyentes. Ambos sistemas, el real y el personal, se pueden estructurar de acuerdo con:

¹⁴⁴ Es de uso común el concepto de persona física.

- Los sujetos activos –impuestos de los gobiernos nacionales, subnacionales o locales– si el propósito es identificar el dueño del tributo y el grado de concentración de la potestad fiscal que tiene un país.
- La base imponible –impuestos al ingreso, a la riqueza o patrimonio y al consumo– para reconocer la fuente económica de la que procede el recaudo.
- El tipo impositivo –impuestos *ad valorem* o unitarios– para identificar los enlaces y las implicaciones económicas de la aplicación de las diferentes tarifas.
- El criterio recaudatorio o administrativo –impuestos directos e indirectos– cuando el objetivo es caracterizar el tipo de relación que el contribuyente tiene con el Estado –directa o indirecta– y la fuente económica gravada.

4.2 FUENTE POLÍTICA DE LA TRANSFORMACIÓN DE LA ESTRUCTURA Y EL NACIMIENTO DE LA BRECHA FISCAL

El Estado colombiano desde su acta de nacimiento en 1821 y hasta la tercera década del siglo XX mantuvo el sistema impositivo real heredado de la época colonial, pero modificó su estructura y con ello empezó la brecha fiscal internacional pues las reformas redujeron la presión tributaria y cambiaron las participaciones, así mismo, las bases que dejaron aumentaron la inelasticidad el recaudo y el ingreso tributario quedó determinado por el ciclo de comercio internacional.

Al cierre de la colonia el ingreso total del Virreinato de la Nueva Granada cubría el gasto de la administración y en algunos años quedaba un pequeño excedente que se remitía a la península (Arévalo y Rodríguez, 2008; González, 1983 y 1984; Jaramillo, 1987; Rodríguez, 1987), en el contexto hispanoamericano, como fuente de ingresos para la Corona Española fue un virreinato marginal¹⁴⁵. Del ingreso total, la mitad fueron ingresos no tributarios (Subsección 4.4.1), en especial de las rentas estancadas como el aguardiente, el tabaco, el azogue, la pólvora y los naipes. Los impuestos directos combinaron bases imponibles determinadas en forma real y con valor, con tarifas en cuantía por unidad de base liquidable y porcentajes, por ejemplo, en valor y porcentaje se liquidaron los gravámenes de la mesada eclesiástica y la media anata, en base real y cuantía fija el derecho de lanzas, y uno de suma fija fue el impuesto indígena y el censo de indios. Los indirectos tuvieron la misma característica, para liquidar el diezmo (sobre el producto agrícola), el quinto (la cantidad de oro y la plata que se llevaba a las casas de moneda) y el impuesto de Cobos (sobre la producción minera) se utilizaba una base real y una tarifa porcentual, en los gravámenes como la alcabala, la avería, los derechos de frutos traídos desde España y mercaderías de Castilla se liquidaron por *ad valorem*.

La primera modificación de la estructura se realizó en 1821 y es la base para entender la brecha impositiva del país con respecto al avance tributario que tomaron los países hoy considerados como desarrollados. Con la Ley del 25 de septiembre de ese año quienes se constituyeron en *Estado* unificaron los impuestos a las importaciones en el denominado derechos de importación. El único elemento tributario que se definió explícitamente fue la tarifa, el hecho generador y la base imponible quedaron implícitas y con referencia a la

¹⁴⁵ Visto desde España, que un virreinato cubra el costo administrativo y no genere un excedente no fue un problema, pues, para los imperios ibéricos “... la aritmética financiera imperial era peculiar: lo que importaba no era tanto el rendimiento individual de cada una de las colonias, sino el balance de ingresos y gasto del conjunto ...” (Carrara (2010), Pág. 14)

tradición colonial. Se crearon siete tipos de gravámenes por grupo de productos que fueran transportados por buques de bandera nacional, a las mercancías transportadas por buques de países neutrales y amigos se les agregó un 5%, y se les descontó un 7,5% a los buques nacionales y el 5% a los extranjeros que llegaran directamente de Europa al país. La tarifa más baja fue de 15% para el grupo de productos compuesto por "... el fierro en barras, hoja de lata en láminas, y lo mismo el cobre, el papel de todas calidades, toda especie de medicinas, y los instrumentos de cirugía, las jarcias, brea, alquitrán, cables, cordajes y anclas" (Artículo 2), y el más alto fue de 35% para "... los aguardientes y demás licores extranjeros de uva, caña, o cualesquiera otras primeras materias" (Artículo 7). Luego, con la Ley del 27 de septiembre se dejaron exentos los libros y material educativo, las herramientas para la agricultura, máquina y utensilios para la minería, el transporte fluvial e imprenta y el oro, la plata y metales preciosos en pasta o amonedados. Este impuesto se constituiría a lo largo del siglo en el principal ingreso tributario del país.

Los *hacendados* reemplazaron los impuestos directos coloniales por la *contribución directa*, un gravamen de tipo cédular, es decir, se liquidaba por categorías de rentas y gravaba en la fuente. La base fue amplia, quedaron exentas únicamente los edificios públicos, quienes tenían una riqueza menor a 100 pesos y "Los indígenas, mientras subsistan en su estado actual, no pagarán cosa alguna por sus resguardos y casa; pero sí por las propiedades que posean fuera de comunidad" (Art. 13 de la Ley del 28 de septiembre de 1821). La base imponible general fue el 5% de la renta neta pero graduada por cédula. Para casas y edificios la base fue el arrendamiento que paguen o deban pagar quienes los usufructuaban con una tarifa de la décima parte de la base pero los vinculados y de manos muertas la tarifa pasó a un octavo; para muebles productivos, semovientes, capitales en el sector minero, manufacturero y el dinero consignado en cajas públicas o privadas tenían la base general; el capital en el sector comercio quedó con una base del 6% del ingreso neto; el ingreso de sueldos y salarios quedaron exentos para ingresos menores de 150 pesos anuales, de \$150 a \$1.000 la tarifa fue del 2% y mayores a \$1.000 al 3%, cédula que se liquidaba con tarifa continua (Ley del 28 de septiembre de 1821).

El procedimiento para la liquidación del impuesto empezaba con la formación de "... una junta de tres vecinos de toda probidad y de los que tengan más conocimientos locales de los propietarios o arrendados¹⁴⁶ de la parroquia" (Artículo 16), con lo cual el contribuyente *hacendado* fue al mismo tiempo el liquidador y el cobrador, y ellos mismos tenían el control de los "comisionados para la cobranza".

Se desmontó el impuesto de indios (Ley del 4 de octubre 1821) y ese grupo social quedó como no sujeto al pago de la contribución directa, y fiscalmente quedaron en igualdad de condiciones al resto de clases: "... que los naturales o indígenas, esta parte considerable de la población de Colombia que fue tan vejada y oprimida por el gobierno español, recupere en todos sus derechos igualándose a los demás ciudadanos..." (considerando de la Ley del 4 de octubre 1821), y quedaron exentos del gravamen de derechos parroquiales "y de cualquiera otra contribución civil, con respecto a los resguardos y demás bienes que posean en comunidad; pero no lo estarán por los que sean de su propiedad particular" (Artículo 2); pero la misma norma tuvo como objetivo disolver los resguardos, lo comunal, al disponer que esas tierras se debían repartir entre las familias indígenas poseedoras que integraban el

¹⁴⁶ En las citas se mantienen la escritura y la ortografía de la época, excepto en los textos editados y publicados por la Fundación para la Conmemoración del Bicentenario del Natalicio de Francisco de Paula Santander y publicados por la Biblioteca de la Presidencia de la República (1990).

resguardo (Artículos 3, 4 y 5), situación que dejaba a los indígenas en condición de vulnerabilidad y al *hacendado* con poder negociador para adquirir la tierra, como lo mostró la comunicación oficial de la Cámara Provincial de Popayán al Secretario de Estado del Interior en 1834 (Subsección 3.2.2).

Los impuestos coloniales a las ventas a España, a otros virreinos o a otros países los unificaron en el derecho de exportación. Este impuesto combinó base real con tarifa en cuantía fija e impuestos *ad valorem*. Mientras el ganado caballar pagaba 15 pesos por cabeza y el vacuno 12,5 pesos por cabeza, los cueros, el cacao y el añil pagaban el 10% sobre el precio corriente de la plaza y los demás frutos, víveres, animales, tintes y madereras preciosas pagaban el 5% (Ley del 27 de septiembre¹⁴⁷ de 1821).

Varios gravámenes de alcabalas se redujeron al impuesto de alcabala y la tasa pasó del 5% al 2,5% para mercancías extranjera y para los bienes raíces (Ley del 3 de octubre 1821) y se abolieron impuestos como la sisa y los gravámenes al comercio regional, en especial el de exportación interior (Ley del 25 de septiembre¹⁴⁸ de 1821).

Y se mantuvieron ingresos no tributarios como el monopolio al tabaco (Ley del 27 de septiembre¹⁴⁹ 1821) y tasas como el papel sellado, para conservar un nivel de ingreso compatible con los gastos que acarrea la guerra de independencia de Venezuela; y se suprimieron monopolios como el estanco del aguardiente (Ley del 4 de octubre 1821) para dar libertad a la actividad privada y autorizaron al gobierno a vender las tierras baldías (Ley del 11 de octubre 1821) para compensar la caída de los ingresos.

Con la reforma tributaria de la legislatura de 1821 se sentaron parte de las bases de los recaudos impositivos que perduraron hasta finales de siglo. Algunos impuestos se decretaron pero jamás se ejecutaron por la ausencia de una administración tributaria. La administración de aduanas, herencia del periodo colonial, fue la única organización del gobierno que continuó funcionando en la forma y en los sitios que tenía desde la colonia. Al nacer el Estado no se creó una organización con la fortaleza para que garantizara su base financiera, la gestión de las obligaciones internas quedaron en manos de los denominados jueces políticos y los recaudadores de los cantones, sin ningún interés en administrar con eficiencia el recaudo pese a que se les asignaba una comisión por la labor, por ejemplo, “Los jueces políticos gozarán del 5% de todas las cantidades que produzcan en el cantón la contribución directa; pero de tal asignación abonarán el 2½ % a los colectores de parroquia por las sumas que perciban” (Art. 34 de la Ley del 28 de septiembre de 1821). Y los ingresos no tributarios normalmente quedaron bajo la responsabilidad de los denominados ministros de los tesoros de las provincias.

Ante la dificultad de administrar la mayoría de los gravámenes e ingresos no tributarios se procedió a rematarlos: los *hacendados* como agentes privados operaron la gestión de los *hacendados* como Estado. Y los ingresos que quedaron bajo la responsabilidad directa del Gobierno Central se gestionaron por medio de las juntas locales constituidas por los vecinos de los cantones y parroquias y, dado el contexto social y político de la época, bajo el control de los *hacendados* quienes para proteger sus intereses privados no fueron eficientes y eficaces en su gestión¹⁵⁰. Tradición que continuó a lo largo del siglo pese a que

¹⁴⁷ En la época la secuencia de las leyes se hizo por fecha. Esta ley coincide por fecha con la ley de las exenciones al derecho de importaciones, pero es otra ley aprobada ese mismo día.

¹⁴⁸ Esta ley coincide por fecha con la creación del derecho de importaciones, pero es la segunda ley aprobada ese día.

¹⁴⁹ Es una tercera ley con la misma fecha.

¹⁵⁰ “Las rentas, sin ninguna duda, no se recaudaban con exactitud. La contribución directa era puramente nominal. Se pretende que se pagaba fielmente en algunos cantones; pero la general omisión de las listas que debían fijarse en

en la segunda república se creó una organización que permitiera garantizar el recaudo. Con la Ley de 21 de marzo de 1832, las tesorerías de provincia, las administraciones de recaudación de los cantones, la administración de aduanas y correos, los comisionados de las parroquias y las casas de moneda quedaron integrados para que de forma coordinada cobraran los impuestos.

En la primera república los *hacendados* pagaron durante los primeros años pues fueron conscientes que debían mantener un ejército para defender la independencia y contribuir en las campañas militares de las áreas vecinas –Venezuela, Ecuador y Perú– con el propósito de blindarse contra cualquier posible reconquista de la Nueva Granada por parte de la Corona Española. Pero una vez se diluye el peligro español se opusieron de forma sistemática a la imposición y amenazaron al poder central con la disolución del país, en la práctica renunciaron a la liquidación y cancelación de la mayoría de los tributos, en especial la contribución directa. En los once primeros años de la independencia el recaudo fue inercial, por pura tradición o por arbitrariedad de los rematadores de impuestos¹⁵¹, entre 1821 y 1826, se pagaron y recaudaron gravámenes coloniales que ya habían sido desmontados por el Congreso de Cúcuta de 1821, y la administración las continuó clasificando como tales en los registros de la hacienda pública.

Desde 1826 la presión de los *hacendados* sobre el jefe de Estado para derogar las leyes tributarias de la legislatura de 1821 desembocó en el desmonte de la contribución directa, se revivieron algunas alcabalas internas y externas y el impuesto de indios, y la estructura tributaria se retrotrajera al momento colonial, acciones que se tomaron de forma dictatorial entre 1826 y 1829. Se mantuvo el derecho de importación pero se incrementó la tarifa, la primera clase de bienes y que fueran importados en buques de bandera nacional les asignó un 15,5% y con bandera extranjera el 18,5%; los de segunda clase el 18,5% y 22,5%, respectivamente; los de tercera el 20,5% y el 25,5%, los de la cuarta 22,5% y 27,5%, los de la quinta 25,5% y 30,5% y los de la sexta 30,5% y 35,5%, respectivamente, y los bienes no incluidos en las categorías pagaban un 25,5% si eran importados en buques de bandera nacional y 30,5% con bandera extranjera; además se les asignó un derecho específico tasado en reales a cuarenta y nueve bienes con el valor más alto, 100 reales, el quintal de pólvora y el más bajo, medio real, para el juego de naipes (Decreto de 8 de mayo de 1829).

Con la formación de la segunda república las fuerzas políticas se recompusieron. Los *hacendados* procedieron a derogar impuestos creados en la reforma de 1821 y parte de los que se revivieron entre 1826 y 1829. En la negociación sobre tributos pactaron no recurrir a la imposición al ingreso o a la riqueza, excepto en caso extraordinario. La reforma tributaria empezó en 1832 y terminó hacia 1839, período en el que se eliminaron las medias anatas y el tributo de indios¹⁵², los derechos de exportación¹⁵³, la internación de mercancías, la internación de sales, el pasaje y pontazgo, el 2% de las pensiones civiles, la fundición y exportación de mineral concentrado y la alcabala menor en ventas internas y de bienes raíces

todas las parroquias, y la extrema indiferencia con que esto se debía por parte de los contribuyentes, prueba la exageración, bien que la nulidad de los productos lo manifiesta sobrado.” (Restrepo, 1826, pág. 31).

¹⁵¹ En la década de 1830 aún se continuaba con esa práctica “La abolición de la alcabala menor y de bienes raíces que decretó la Ley de 14 de mayo, demandaba para su cumplimiento la resolución de 15 del mismo, ..., ya para que la promulgación de la ley se hiciese inmediatamente, y ya para impedir que los antiguos rematadores pudiesen continuar después de ella cobrando el derecho de alcabala” (Soto, 1836, pág. 123)

¹⁵² Con la Ley del 6 de marzo de 1832.

¹⁵³ Ley del 25 de abril de 1833.

y se conservó la alcabala a las importaciones¹⁵⁴ con una tarifa de 7% de tipo *ad valorem*. Cambiaron el derecho consular por el derecho de comercio y disminuyeron la tarifa¹⁵⁵ de las alcabalas a 2,5% para producción nacional y de 4,0% a las ventas de productos importados “en los mismos términos en que lo pagaran antes de que en las aduanas se cobrasen los derechos por facturas ad valorem” (Art. 2). Y se introdujo un gravamen al comercio interregional de ganado cuya base era la cabeza del ganado y la tarifa fue de dos pesos por caballo, tres por mulo, cuatro reales por burro, un peso por novillo o toro, dos pesos por novilla o vaca y se prohibió la movilidad de yeguas¹⁵⁶.

Decidieron que la alcabala de importaciones retornara al derecho de importaciones de 1821 pero de tipo real, la base imponible era el peso y calidad de las mercancías¹⁵⁷, en 1947 se introdujo una tarifa diferencial del 25% para las medicinas y aceites medicinales pero la base fue el precio de la factura¹⁵⁸, lo que dejó una base imponible mixta: objetiva y en valor. En 1846 se introdujo un impuesto a la exportación de oro en pasta o en polvo con una tarifa de 6% con el fin de evitar la reducción de los saldos monetarios de la economía por posibles fugas del metálico al resto del mundo.

El conjunto de las modificaciones se justificaron con dos argumentos: los *hacendados* en el poder sostuvieron que los impuestos que pagaban eran expropiatorios y, segundo, los gravámenes paralizan el crecimiento económico, como escribió un Secretario de Estado: “El poder ejecutivo solicitó y obtuvo del último congreso la rebaja general de las cuotas de impuestos que se decretó en la ley de 16 de mayo, que era indispensable para aliviar el gravamen que sufrían los ciudadanos por lo alto y multiplicado de las contribuciones locales, y sobre cuyo cumplimiento se expidieron prevenciones muy estrictas y detalladas a los gobernadores, en orden circular de 21 de julio. El efecto inmediato y pasajero de tal rebaja debía ser la disminución del ingreso de las respectivas rentas, que más adelante se vería mejorado en virtud del incremento de la industria y el tráfico” (De Pombo, 1838).

La segunda ola de reformas tuvo como objetivo implícito incrementar el ingreso disponible de los *hacendados* y permitir la acumulación de riqueza, como fue su deseo desde finales de la colonia. El costo fue el debilitamiento financiero del *Estado*, cuestión que los *hacendados* en el poder valoraron como neutra o incluso favorable para el crecimiento económico. Su lógica fue sencilla: el *Estado* no debe interferir en las actividades privadas, el individuo debe actuar con la máxima libertad, entonces, las funciones del *Estado* deben ser las imperceptibles y se pueden desempeñar con una organización estatal pequeña que requiere una tributación mínima (Subsección 3.2.3.1). En caso de déficit, se reduce el gasto público¹⁵⁹.

El detalle que pasa desapercibido en la mayoría de las declaraciones de la época y en la historiografía contemporánea es que, en ese momento del desarrollo social, el *Estado* requería de una fortaleza financiera y de un monopolio absoluto de las armas y de la tributación para poder consolidar un país y fortificarse como poder político central frente a los poderes regionales (punto *iv* de la subsección 3.2.3.1). Con el desmonte de la tributación el poder central en nacimiento quedó vulnerable y dio origen a la brecha tributaria de Colombia frente

¹⁵⁴ Ley del 14 de mayo de 1935

¹⁵⁵ Ley del 21 de marzo de 1832

¹⁵⁶ Ley del 21 de marzo de 1832, identificada con el número 734 de la Codificación Nacional de 1912.

¹⁵⁷ Ley del 21 de marzo de 1832, identificada con el número 735 de la Codificación Nacional de 1912.

¹⁵⁸ Ley de 14 de junio de 1847. Colmenares (2008: 36) afirma que la modificación del arancel en 1847 tuvo como motivo “activar el comercio amenazado por la crisis europea”.

¹⁵⁹ En las actas de la legislatura de 1821 y en los informes de los Secretarios de Estado del período 1821-1840 es recurrente las manifestaciones en contra de incrementar el gasto.

a los países desarrollados: el poder político disminuyó la presión tributaria y modificó de forma radical la participación de los gravámenes al concentrar el recaudo en los impuestos a las importaciones lo que indujo una alta dependencia fiscal¹⁶⁰ que llegó hasta la cuarta década del siglo XX.

En la década de los cuarenta se revivió la contribución directa y se incrementaron tarifas de las alcabalas que subsistían con el fin de cubrir el déficit presupuestal, y se legisló sobre el procedimiento del derecho de importación y la movilización de mercancías interregional¹⁶¹ y se abrieron a nivel de producto los derechos de importación¹⁶² y se tasó en reales por medida de peso o longitud. El gravamen directo¹⁶³ fue de tipo cédular: al ingreso personal, a la propiedad rural, propiedad urbana e industrial (empleos, profesiones, oficios o cualquier actividad artesanal), pero no generó recaudo porque el conflicto entre los *hacendados* impidió cobrar el impuesto (Calvo, 1841). Ocasionalmente se aplicó un impuesto directo del 2% sobre las pensiones civiles, y unos descuentos sobre pensiones y sueldos de los empleados públicos del gobierno central.

Ante la tensión que generó el conflicto entre poder regional y central, en 1841 se revivió de forma transitoria el impuesto directo: "... los trastornos acaecidos en varias provincias de la República no solo han causado gastos enormes y extraordinarios a la hacienda nacional, sino que han anulado en su mayor parte los rendimientos de las rentas públicas, y que es necesario que los granadinos contribuyan con una parte de sus rentas para conseguir el restablecimiento del orden legal en toda la República" (Ley de mayo 29 de 1841). La norma existió pero el recaudo fue nulo.

La aversión a la tributación directa no fue generalizada, desde mediados de siglo, los *hacendados* que desempeñaron funciones de gobierno o de tendencia radical fueron proclives a incorporar en el sistema tributario la contribución directa (Murillo, 1852; Camacho, 1976, Galindo, 1883). Y quienes se opusieron arguyeron que se podía utilizar para que el Estado conociera la riqueza individual, lo que era inaceptable¹⁶⁴, que el recaudo era incierto, no había posibilidad de administrativamente hacerlo operativo¹⁶⁵, que los impuestos ya era demasiado altos y opresivos, incluso mayores que en la época colonial¹⁶⁶, el argumento de autoridad de una lectura mal realizada de los autores: que los economistas sugieren la mínima imposición¹⁶⁷, y que son preferibles los gravámenes al consumo, "son los más numerosos y más fáciles de establecer y de recaudar" (De Pombo, 1838).

En una defensa del impuesto directo un comentarista informado sostuvo en 1851 que su ausencia "... demuestra que el orden económico del país no está en relación con el orden político, que la revolución solo ha cambiado la forma exterior del gobierno, mas no su estructura interior, que se simboliza en el impuesto" (Camacho, 1976, 30).

¹⁶⁰ Es participación de los impuestos a las importaciones en el total de recaudo.

¹⁶¹ Leyes del 5 de junio de 1844 y del 14 de junio de 1847.

¹⁶² Ley del 6 de junio de 1847

¹⁶³ Ley del 29 de mayo de 1841.

¹⁶⁴ Cuervo (1843, pág. 22) hizo una comparación entre impuestos directos e indirectos y sostuvo que la ventaja de los segundos es que "no dan lugar á indagaciones odiosas de las fortunas individuales".

¹⁶⁵ "No habiendo en la Nueva Granada una estadística exacta, ó por lo menos tan aproximativa á la exactitud como es de desearse, ni siendo fácil por ahora formar los catastros respectivos, deben preferirse las contribuciones indirectas á las directas" (Cuervo, 1843).

¹⁶⁶ La estructura tributaria no debe cambiar porque "sobre cuya escasa, rudimentaria y laboriosa producción pesa ya demasiado la mano del fisco; mucho más de lo que pesaba en los tiempos de la Colonia" (Galindo, 1883, pág. 13).

¹⁶⁷ "Los mejores impuestos [...] son, como Juan Bautista Say nos enseñó en las aulas, los más moderados en su cuota, y los que impongan al contribuyente los menores vejámenes, y los menores gastos posibles de que no se aproveche el Tesoro público" (Camacho, 1871).

El derecho de exportación se reimplantó en 1856 de manera selectiva a la exportación de quina y tabaco, con una tasa de dos centavos por kilogramo exportado¹⁶⁸, pero de inmediato se desmontó porque se consideró como un daño económico (Gutiérrez, 1858).

Al tiempo que se necesitaba más ingreso, los *hacendados* desmantelaron el monopolio que cubría las necesidades fiscales: en 1848 se aprobó una ley para que en 1850 se privatizara el estanco del tabaco y, como parte de la justificación y a manera de compensación, decretó un gravamen al tabaco, para los *hacendados* en el poder era mejor cobrarle un impuesto a tenerlo como propiedad estatal cuando lo que se debe hacer es tener una organización gubernamental mínima, sin embargo, en 1849 disminuyó la tasa de ese impuesto y luego lo desmanteló con la Ley del 26 de mayo de 1850, año en que se efectuó la privatización.

Al iniciar la tercera república o época federal (Subsección 3.2.3.1) el ingreso tributario del gobierno central quedó en la práctica reducido al derecho de importaciones y los Estados quedaron como sujetos activos de los gravámenes de diezmos, quintos, hipotecas y registros, y los derechos de sellos y títulos. El derecho de importaciones se modificaron tarifas y se incluyeron nuevos productos y se continuó con la determinación de la base en términos reales y la liquidación por reales¹⁶⁹.

El poder central trató de incrementar los ingresos para hacer frente a los gastos y déficit que surgieron de los conflictos armados y para los requerimientos propios del desarrollo social, sin embargo, por oposición a los gravámenes en las regiones o por decisión propia del gobierno de no proceder a su ejecución. Ese es el caso de la contribución directa de 1857 que se aprobó para financiar la guerra interior o exterior¹⁷⁰, norma que estipuló que debía recaudarse 540.000 pesos oro entre tres Estados y diecisiete provincias consideradas como las más ricas. Se definió como contribuyente los individuos que tuvieran \$120 pesos anuales de ingreso en el respectivo Estado o Provincia, sin incluir el ingreso proveniente de otros Estados. La facultad para el recaudo se expidió con la Ley de Presupuesto de 1861 pero el Gobierno Central no usó las facultades y, a cambio, se financió con deuda y cambió la contribución en un préstamo voluntario (Decretos del 24 y 31 de octubre de 1860), pero tampoco pudo constituir la deuda porque la guerra de 1860-1861 lo imposibilitó (Gutiérrez, 1861).

En la época federal muchos Estados desmontaron el diezmo, y en unos pocos se reemplazó por el impuesto de renta. Así las cosas, el *hacendado* aceptada en su región el impuesto a la renta y en el ámbito central se oponía (Núñez, 1856). Los Estados que lo aprobaron o que optaron por un impuesto al patrimonio fueron los de Santander, Tolima, Boyacá y Antioquia, y las Provincias de Azuero, Barbacoas, Neiva, Mariquita, Riohacha, Santa Marta, Chocó, Valledupar y el municipio de Bogotá¹⁷¹.

El Congreso siempre fue reacio a aprobar impuestos, pero activo a aceptar deuda que se pagara con tierras. Un Secretario de Estado decía en esa época dijo: “Tarea mui fácil ha

¹⁶⁸ Ley del 25 de junio de 1856. Número 2364 de la codificación.

¹⁶⁹ Leyes del 27 de mayo de 1853 y del 25 de junio de 1856.

¹⁷⁰ Ley del 27 de junio de 1857. Existen dos leyes con la misma fecha, la tributaria corresponde al número 2422 de orden en la codificación nacional.

¹⁷¹ Constitución Política del Estado Soberano de Antioquia de 1863, artículo 17. Constitución municipal de la provincia de Azuero de 1853, artículo 25, y el artículo 11 de la Constitución de 1584. Constitución de Barbacoas de 1853, artículo 6. Segunda Constitución Municipal de la Provincia de Bogotá de 1855, artículo 4. Primera Constitución Municipal de la Provincia de Buenaventura de 1853, artículo 12. Estas y otras Constituciones se encuentran compiladas en Restrepo (1985).

sido suprimir la alcabala, el monopolio del tabaco, el de aguardiente, los diezmos, los quintos de oro, el papel sellado, los derechos sobre las hipotecas i registro de las escrituras, el consulado, la sisa, el derecho sobre las mortuorias [...]; mas el establecimiento de una nueva contribucion de carácter nacional, es una empresa de que, con escepcion del señor Castillo i Rada, no tengo noticia que haya ocupado siquiera la atencion séria de ningun hombre de Estado” (Camacho, 1871, pág. 19)

En la cuarta república se crearon impuestos acordes con la nueva realidad productiva del país (Sección 3.2.1) como el impuesto de timbre, el fluvial del río Magdalena y el de exportación de quina. En la última década, cuando se inició la época de consolidación del poder central, se reintrodujo el impuesto a las exportaciones, en ese momento al café dado su auge en el comercio internacional, en 1897 entró en vigencia una reducción de su tarifa, el 2 de febrero, y el 1º de agosto de 1897 se derogó definitivamente. En 1908, con la meta de reducir el déficit que dejó la Guerra de los Mil Días, se aprobó el impuesto a la exportación de tagua, maderas preciosas, metales finos, caucho y ganado vacuno. Y ya en plena consolidación del poder central, por la caída de ingresos causada por la parálisis del comercio mundial en el período de la Primera Guerra Mundial, se estableció el impuesto a la exportación de oro, platino, maderas y la pesca mayor (Ley 126 de 1914).

En el establecimiento de las bases impositivas, por definición, no se consideró el ingreso, sin embargo, la incidencia de carga tributaria se puede deducir por los tipos de bienes que se comercializaban. Los bienes que tienen las tasas más altas fueron importados y corresponden a bienes de consumo final que se pueden considerar, para la época, como bienes de lujo tales como sedas, tejidos de seda, joyas, lámparas de cristal, muebles, carruajes, utensilios de oro y plata, jamones, vino y relojes. Y los bienes de menor tarifa fueron bienes de consumo popular y catalogados como bienes normales tales como tejidos de cáñamo y estambre, el arroz, harina de trigo, de cebada y de maíz, la avena y la sal.

La estructura de mercado subyacente en la comercialización de la gran mayoría de esos bienes permitió el traslado del impuesto del comercializador al consumidor. Como el mayor volumen de transacciones estuvo concentrado en bienes de consumo normal, se puede deducir que, pese a que eran tarifas diferenciales, fueron los grupos sociales medios (Subsección 3.2.2) como la burocracia calificada, los artesanos, los mismos comerciantes y los campesinos acomodados quienes mantuvieron el recaudo del Estado. La clase baja, en específico los campesinos pobres y las comunidades indígenas y negras, producían para el autoconsumo y, normalmente, no tenían ingreso para comprar bienes manufacturados como la sal yodada o los tejidos.

4.3 DETERMINACIÓN DEL SUJETO ACTIVO EN EL PROCESO DE CENTRALIZACIÓN DEL PODER

En la época colonial el poder fiscal fue centralizado y los cabildos o ayuntamientos tenían la función de mantener la infraestructura local que se financió con los recursos que se remitían a las tesorerías locales. En el primer quinquenio posterior a la declaratoria de las independencias (1810) cada provincia asumió tanto las funciones como los recaudos, en un contexto que se caracterizó por la desorganización fiscal y administrativa¹⁷², y un conflicto

¹⁷² Con las Leyes de 3 de agosto de 1824 y de 18 de abril de 1826 se pretendió ordenar y aumentar la eficiencia de la administración tributaria con la creación de la Dirección de Cálculo y las contadurías departamentales, pero los informes de hacienda reportan pocos resultados.

entre los *hacendados* partidarios de un gobierno central y los partidarios del gobierno federado. Durante el período de reconquista continuó la anarquía fiscal y con la creación de un gobierno centralizado en la primera república (Subsección 3.2.3.1), el gobierno central quedó como sujeto activo de la tributación del país.

La Ley del 25 de junio de 1824 dividió al territorio en doce departamentos y treinta y siete provincias, incluidas las de Jaen y Mainas que hacían parte del Perú. Con la autorización que la ley le dio al gobierno central para complementar la división político-administrativa, se anexaron y crearon provincias y cantones. Hacia 1827 se tenían doce departamentos, treinta y siete provincias, 255 cantones, 1.340 parroquias y 846 vice-parroquias (aldeas). Los gobernadores provinciales poseían civil y militar, y junto con las juntas de provincia tenían la responsabilidad de hacer el mantenimiento de la infraestructura departamental y de fomentar en las parroquias la educación primaria¹⁷³, además, entre 1821 y 1925 tuvieron funciones judiciales¹⁷⁴, las que pasaron a los jueces del poder judicial el cual era parte integrante de la rama ejecutiva.

Como no tenían poder fiscal, para cumplir sus funciones recibieron transferencias de la tesorería del gobierno central, les asignaron rubros tributarios¹⁷⁵ como el derecho consular –que se suprimió en 1821, pero se revivió de *facto*– para cubrir parte del gasto en infraestructura y en algunos colegios el gobierno central complementó los recursos que se recibían por el pago de matrícula que hacían los padres de familia o lo asumió completamente como en el caso de las escuelas normales¹⁷⁶. En general, entre 1821 y 1830 continuó el caos, en la práctica, ante la inexistencia de una administración fiscal organizada y la oposición a pagar la tributación, fue la inercia de los acontecimientos la que permitió que los gobiernos locales recaudaran algunos recursos, el resultado fue la interrupción en la ejecución de las funciones locales y departamentales: “La falta de rentas municipales influye en que los cabildos beneficien poco a los pueblos” (Restrepo, 1827, pág. 261).

Con el nacimiento de la segunda república el gobierno central quedó como el sujeto activo de la imposición y les cedió a las provincias el impuesto de derecho de comercio¹⁷⁷ para la construcción y mantenimiento de las vías de comunicación, se mantuvieron las contribuciones que en épocas anteriores habían decretado algunas cámaras de provincia (Art. 235 de la Ley de 19 de mayo de 1834), y les entregó recursos no tributarios¹⁷⁸ como tierras baldías y edificios de conventos suprimidos o se les exceptuó de transferencias que debían hacer al gobierno central para pagar la deuda pública. Hacia 1837 el Secretario de Hacienda informa al Congreso que tenían dificultades operativas para hacer efectivos los recursos de venta de tierras y edificios.

La vías locales y provinciales principales fueron construidas con recursos privados y las restantes, que eran básicas para integrar mercados y ampliar los negocios, tenían que financiarse con recursos públicos que las Juntas Provinciales le pedían al Congreso, los que el gobierno central no podía sufragar, y que los *hacendados* de las provincias y las parroquias tampoco querían asumir por las razones típicas del siglo XIX: no presionar a los ciudadanos con impuestos y el deseo de tener un estado pequeño. Esto y las discrepancias sobre la distribución del poder político (Sección 3.2.3) condujo a las guerras y a la creación de la

¹⁷³ Ley de 2 de agosto de 1821.

¹⁷⁴ Ley de 11 de marzo de 1825.

¹⁷⁵ Ley de 11 de abril de 1826.

¹⁷⁶ Al respecto véase el informe de Restrepo (1827).

¹⁷⁷ Ley de 31 de mayo de 1833. Con esta norma el derecho de comercio reemplazó el derecho consular.

¹⁷⁸ Ley de 19 de mayo de 1834 y el Decreto de 15 de mayo de 1835.

tercera república en la que los gobiernos de los siete Estados (Subsección 3.2.3.1 numeral i) quedaron con potestad tributaria en su área y el gobierno central quedó como sujeto activo del impuesto del derecho a las importaciones.

En la época federal los Estados eliminaron el diezmo, la mayoría impuso gravámenes directos¹⁷⁹ como la contribución directa (en algunos Estados tomó el nombre de subsidio directo), el de mortuorias –o de sucesiones–, el predial, de hipotecas y registros, y el de timbre. Entre los indirectos se destacan los gravámenes a la venta de licores, pontazgo al comercio interregional e internacional, a los correos del Estado y al consumo de bienes. Estos ingresos se complementaron con ingresos no tributarios como peajes de caminos y pasaje en los ríos, renta de minas, las tasas en los colegios públicos, multas, intereses de mora, remate del trabajo de los presos o arriendo de presidiarios e ingresos por ventas de tierras, construcciones públicas y bienes mostrencos¹⁸⁰.

En general los elementos impositivos de la contribución directa no fueron bien delimitados y crearon aversión en los hacendados que llevaron a reformas recurrentes¹⁸¹. Ante la perspectiva de guerra, los Estados incrementaban las tarifas de este impuesto para financiarla. La base imponible más usada fue el patrimonio y en algunas normas se usó la renta, pero mal definida (Wills, 1852, pág. 137), y en algunos Estados se definieron tarifas progresivas y en otros proporcionales (Hernández, 2014).

Al empezar la cuarta república se les quitó el poder fiscal a los gobiernos estatales y locales y centralizaron los gravámenes, como elemento estratégico de guerra, se trataba de desfinanciarles los ejércitos para que no pudieran enfrentar al gobierno central. Después de la guerra que cerró la centralización del poder en una élite –la Guerra de los Mil Días–, el gobierno central quedó como único sujeto activo y a partir de 1910 empezó a devolver los impuestos de degüello de ganado mayor y menor a los departamentos, y al finalizar la segunda década redefinió los elementos impositivos de los gravámenes a las actividades económicas y el predial, dejó a los municipios como los sujetos activos de esas imposiciones.

4.4 LA BRECHA IMPOSITIVA

4.4.1 LOS DATOS

La clasificación de los ingresos del Estado se modificó varias veces en los dos siglos de historia independiente. En las primeras décadas de la república los rubros de las finanzas públicas no tuvieron un criterio de clasificación. Los ingresos, o ramo de rentas, como se llamaron en el siglo XIX, se presentaban según la dependencia que recibía los recursos. En el rubro de tesorerías se agregaban cada uno de los ingresos de cada tesorería regional, incluidos los desembolsos de los créditos y las letras de cambio; y en aduanas se consolidaban los ingresos según las clases de los derechos de importación y exportación más los pagos de toneladas, las multas, producto de edificios, comisos, depósitos por comisos, anclaje, patentes de buques, consulado, malecón, derechos de guías y los impuestos provinciales; en

¹⁷⁹ Deas (1980) asegura que el único impuesto directo fue el de renta que se implantó en tres Estados, y Kalmanovitz y López (2010) arguyen que fue ese mismo impuesto pero en cinco Estados.

¹⁸⁰ Neira (1879) y Vergara (1868) realizaron compilaciones de las normas tributarias de los Estados del Tolima y Cundinamarca, respectivamente.

¹⁸¹ Solano (2019) muestra la oposición de los hacendados en el Estado de Bolívar; Boada (2009) hace un análisis de los hechos generadores, bases y tarifas para el caso del Estado de Boyacá y un recuento sobre la imposición para los otros Estados, y Kalmanovitz y López (2019) compilan los estudios de caso para cada Estado.

los productos de las casas de moneda se sumaban los ingresos de las casas por monedaje; y el ingreso de cada monopolio rentístico se agregó por aparte. Los gastos se clasificaban por entidad y por rubro a nivel desagregado, por ejemplo, en la Secretaría de Relaciones Exteriores se tiene el monto que se le pagó a un secretario, un oficial mayor, o por cada bien. Este tipo de clasificación implícitamente siguió un criterio de fuente legal y administrativa del ingreso y en el caso del gasto una norma administrativa y por uso específico del recurso, y los registros contables se hicieron con técnica de caja o tesorería, y en rubro anexo se incluía las cuentas por cobrar y pagar.

Los cierres fiscales en las tesorerías o aduanas regionales se hacían en diferentes momentos o no llegaba la información estadística a tiempo a la Secretaría de Estado de Hacienda lo que implicaba que al momento de cierre de la vigencia o año fiscal, en el mes de septiembre, es probable que no se incluyeran los ingresos o gastos de una entidad de alguna región, recursos que se incluían en el año siguiente y que se puede identificar por medio de las glosas que se incorporaban en notas de la contabilidad.

A partir de 1846 se empezó a homogeneizar los periodos y desde 1848 se principió a organizar la contabilidad pública (Ley de 7 de julio de 1847) con base en los criterios de la contabilidad francesa. Se implantó la partida doble en la contabilidad de la hacienda pero en la contabilidad presupuestal de la vigencia, o la “Cuenta General del Presupuesto i del Tesoro”, se continuó con la presentación por cada ítem de ingreso o como el Código Fiscal disponía: “... una lista metódicamente clasificada de las rentas, contribuciones i demás ramos que constituye la Hacienda nacional, indicando respecto de cada una el producto bruto...” (Art. 1310 de la Ley 106 de 1873), entendiéndose literalmente el concepto de lista. Igual tipo de lista se hacía para el gasto. La agregación de ingresos se hacía a partir de cada Administración Subalternas de Hacienda¹⁸² y en el gasto por cada entidad. Esta forma de presentar la información estadística se extendió hasta la primera década del siglo XX. El registro presupuestal se hacía con la técnica de caja.

A principios del siglo XX, con la reforma el Código Fiscal, los ingresos de clasificaron según fuente de ingreso: los bienes nacionales, los servicios nacionales (correos y telégrafos), los impuestos, los aprovechamientos y reintegros, los arbitrios fiscales y las operaciones de crédito¹⁸³. Luego se pasó a catalogarlos en bienes nacionales, los servicios nacionales, los impuestos y los ingresos varios¹⁸⁴. En los años treinta la ejecución presupuestal se presentó por ingresos según impuestos, bienes nacionales, servicios nacionales, recursos fiscales e ingresos varios; y los impuestos se especificaban de acuerdo con el criterio recaudatorio o administrativo, es decir, entre directos e indirectos¹⁸⁵. Los gastos se dividieron entre ordinarios y extraordinarios y por tipo de servicio administrativo, una forma de sectorizar los gastos: de fomento económico, de defensa nacional, de la administración de justicia, etc.

En la década de los cuarenta del siglo XX las rentas pasaron a clasificarse en ordinarias, extraordinarias y recursos fiscales; entre los primeros estaban la imposición, contractuales, en las extraordinarias los ingresos ocasionales, los recursos del dalance del tesoro; y los recursos fiscales correspondían a los desembolsos del crédito. Y los gastos se dividieron entre personal, material y otros gastos e inversiones. La regla contable del

¹⁸² Nombre que toman a mediados de siglo (Art. 1267 del Código Fiscal o Ley 106 de 1873)

¹⁸³ Ley 110 de 1912. La clasificación se mantuvo en la Ley 7 de 1916.

¹⁸⁴ Ley 34 de 1923.

¹⁸⁵ Ley 64 de 1931.

momento de registro de los ingresos y los gastos era la de causación o principio del devengo o base devengado.

Y en los sesenta los ingresos se dividieron entre corrientes y recursos de capital¹⁸⁶. Los corrientes se desagregaron entre ingresos tributarios por criterio recaudatorio y los ingresos no tributarios en tasas, multas y rentas contractuales; y los recursos de capital fueron los recursos del balance del tesoro y los desembolsos de la deuda pública. Y los gastos se dividieron de acuerdo con el tipo legal: en funcionamiento, deuda pública e inversión. Esta clasificación tiene como fundamento un criterio legal y se mantiene hasta el presente¹⁸⁷. Hasta principios de los noventa se continuó con el registro de las operaciones de acuerdo con la técnica de causación.

Y desde 2020 el presupuesto a grandes rubros de ingresos y gastos se presenta con el criterio legal, pero se desagregan por criterio económico, congruente con el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 del FMI y el Sistema de Cuentas Nacionales 2008. Los ingresos tienen como criterio de clasificación el concepto legal que los origina y su naturaleza económica. Se dividen entre corrientes y de capital. Los primeros son los que ingresan de manera regular y los de capital los que son eventuales. Obsérvese que el criterio implícito es el grado de contingencia o regularidad en la recepción del recurso, lógica legal que venía desde la década del cuarenta. Los ingresos corrientes están integrados por los tributarios, es decir, corresponden al recaudo de los impuestos, y los no tributarios que a su vez incluyen las contribuciones, las tasas y derechos administrativos, las multas, sanciones e intereses de mora, la venta de bienes y servicios, y las transferencias corrientes. Y los recursos de capital los integran la disposición de activos, los excedentes financieros, los dividendos y utilidades por otras inversiones e capital, los rendimientos financieros, los recursos del crédito externo e interno y las transferencias de capital. En el gasto se mantiene la clasificación legal de tipo de gasto –funcionamiento, inversión y deuda– y se subdivide por objeto de gasto¹⁸⁸.

En la última década del siglo XX en el registro de la ejecución del presupuesto se impuso una técnica contable mixta, la caja o tesorería para las operaciones de ingresos y registro de causación para las de gasto. Esa característica de afectación de caja se mantiene para los registros que se hagan a partir de 2020.

Ante los cambios en los criterios de clasificación y las técnicas de registro, en este documento de grado se tomaron los ingresos y se reclasificaron de acuerdo con la naturaleza económica¹⁸⁹ y se toma como técnica de registro la causación. La clasificación de los ingresos (Anexo 1) se compone de:

1. **Impuestos:** son los recaudos que las unidades económicas institucionales tienen la obligación de pagar y no tienen una retribución o contrapartida por parte de ninguna unidad de gobierno (FMI, 2014), esa obligatoriedad surge de la potestad soberana que tiene el Estado. Se subdividen con el criterio recaudatorio para identificar si tienen relación con las características económicas o gravan la capacidad de pago de las personas –impuestos directos–, o si recaen sobre la producción, venta, transferencia, arrendamiento o abastecimiento de bienes o la prestación de servicios –impuestos indirectos–. Esta división permite captar la estructura impositiva que los estudios

¹⁸⁶ Decreto 1675 de 1964 y Resolución Orgánica.

¹⁸⁷ Decreto 294 de 1973, Ley 38 de 1989 y Decreto Ley 111 de 1996.

¹⁸⁸ Decret0 412 de 2018.

¹⁸⁹ La operación incrementa o disminuye el patrimonio neto de la unidad institucional.

internacionales utilizan para señalar que los países subdesarrollados tienen una mayor participación de los impuestos indirectos comparados con los desarrollados. Así mismo, los indirectos se desagregan entre los que gravan la actividad económica interna y externa para calcular otra particularidad del subdesarrollo: la alta dependencia fiscal o mayor participación de los gravámenes al comercio internacional en el total de recaudo.

2. **Ingresos no tributarios:** son los recursos que el gobierno obtiene por capacidad sancionatoria del Estado, la provisión o venta de bienes y servicios de mercado o no de mercado, o por la venta de activos financieros y no financieros.
 - a. Tasas: es el cobro por un bien o servicio gubernamental que recupera el total o una parte del costo en que se incurre para su provisión.
 - b. Venta de bienes y servicios: son los ingresos por la venta regular de la producción gubernamental o la comercialización que deriva de un monopolio estatal. Las ventas pueden ser ocasionales o permanentes.
 - c. Rentas o ingresos de la propiedad: son los ingresos que recibe el gobierno central por concepto de rendimientos por la explotación del patrimonio público y que recibe por intermedio de reparto de excedentes financieros, dividendos y utilidades de inversiones de capital provenientes de las sociedades públicas –empresas industriales y comerciales del Estado, y empresas de economía mixta (propiedad pública y privada)–, o retiros de ingresos de esas sociedades, más los ingresos por arrendamientos de las propiedades gubernamentales (incluido el subsuelo) y las concesiones que otorga al sector privado para utilizar, comercializar, vender o administrar un bien o un servicio de carácter público.
 - d. Venta de tierras y activos: cuando transfiere los derechos de propiedad de las tierras públicas y activos financieros y no financieros de propiedad gubernamental al sector privado.
 - e. Multas, sanciones y remates: ingresos derivados de la capacidad sancionatoria del Estado para cobrar cuando se penaliza por el incumplimiento de una norma.
 - f. Contribuciones: surgen de la facultad impositiva del Estado para exigir pagos por desempeñar la función de vigilancia, control y regulación o por obras que ejecuta y benefician a una población específica o general. Se incluyen las contribuciones sociales o pago que hacen las personas o empresas con el fin de cubrir las prestaciones sociales, incluida la seguridad social.
 - g. Participaciones: los ingresos que surgen de un acuerdo jurídico con el sector privado cuando le entrega la autorización para explotar recursos naturales (o su transporte) o la explotación de un bien o servicio social y le exige, además del arriendo, una parte de los ingresos obtenidos por la explotación.
 - h. Rendimientos financieros: son los intereses que obtiene de sus inversiones financieras
 - i. Señoreaje: es el pago por la amonedación, acuñación o la fundición que se hacía en las casas de moneda o por las transferencias que le hace el banco central como resultado de sus operaciones de emisión.
 - j. Actividad cambiaria: son los ingresos provenientes de las operaciones que hace con moneda divisas y que generan un diferencial cambiario. Las operaciones pueden tener origen en el monopolio de la compra y venta de divisas (régimen de cambio administrado) o por las operaciones corrientes de tesorería.

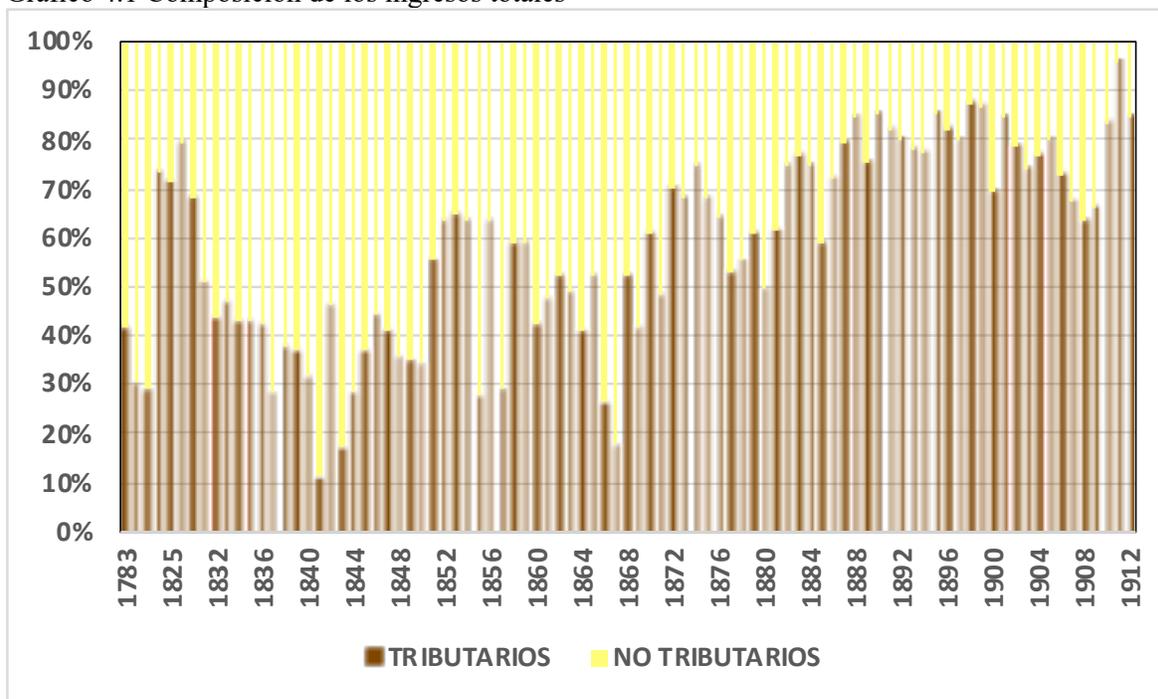
- k. Otros ingresos no tributarios: incorpora los ingresos que no se pueden clasificar en las anteriores categorías.

4.4.2 EL COMPORTAMIENTO DEL RECAUDO

4.4.2.1 Concentración política, los hechos y la brecha impositiva

En el periodo comprendido entre 1810 y 1832, cuando se tomaron el poder e iniciaron la integración de la sociedad política o Estado, los *hacendados* mantuvieron el sistema real, desmantelaron algunos impuestos y a los que conservaron les modificaron los hechos impositivos (Secciones 4.2 y 4.3), decisiones que cambiaron la estructura impositiva, la trayectoria y el crecimiento del recaudo. Al finalizar la colonia los ingresos no tributarios tenían la mayor participación en el ingreso total, en promedio anual alcanzaron a representar el 66,0% del ingreso del virreinato (Gráfico 4.1), indicativo que la carga española recaía sobre las rentas estancadas que para los *hacendados* era una prohibición para desempeñar una actividad económica que les generaría un beneficio personal, situación que reprochaban al iniciar su existencia como Estado, por ejemplo, en la legislatura de 1821, que puso las bases de la nueva sociedad política, en la discusión sobre los monopolios un Congresista expresó lo que la mayoría pensaba: “... dijo el señor Quijano que dejar subsistente el estanco del tabaco, como dice este artículo, en los mismos términos en que lo estaba bajo el gobierno español, es dejar en pie un sistema injusto, tiránico y opresivo, como que son bien sabidos los fraudes que se cometían bajo aquel régimen, y las vejaciones y perjuicios que se irrogaban a los cosecheros; ... es mucho mejor declararlo libre, que así producirá más al Estado con la contribución directa que se le imponga” (Acta 189 del Congreso de Cúcuta de 1821).

Gráfico 4.1 Composición de los ingresos totales

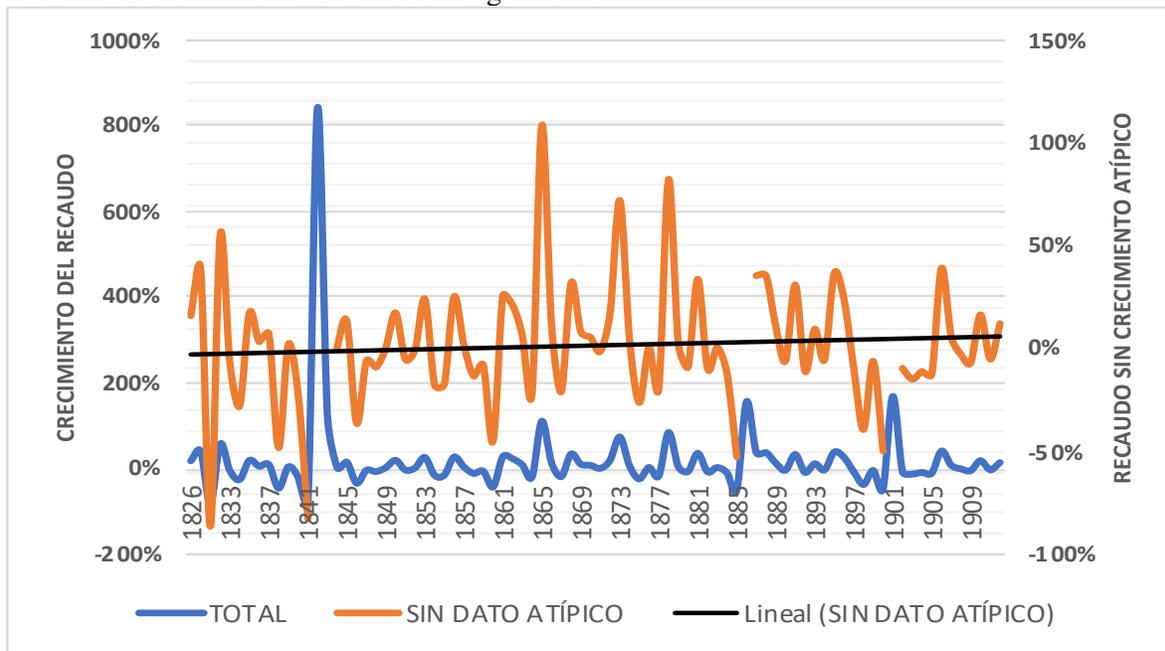


Fuente: cálculos propios

Durante la primera república se mantuvieron los ingresos derivados de los monopolios por la necesidad que impuso la guerra: “Continuó la tercera discusión de los arbitrios que deben realizarse para proporcionar ingresos a las cajas de la hacienda pública, y el soberano congreso, atendiendo a que estas se hallan enteramente exhaustas por las enormes erogaciones que ha tenido que hacer para sostener la dilatada lucha contra la opresión española, resuelve que durante la guerra se administre o subaste de cuenta del Estado el aguardiente ron; que reasuma la venta del tabaco, quedando libre sus siembra, cultivo y extracción, e igualmente la venta de la sal por mayor y menor...” (Acta 151 del Congreso de Angostura de 1819-1820).

Liberados los países de Suramérica y ante la poca posibilidad de reconquista, los *hacendados* bajaron la presión tributaria, desmontaron y modificaron impuestos, lo que se manifiesta en la caída en la participación de los ingresos tributarios entre 1825 y 1832 (Subsección 4.2). Al principio de la segunda república, la sociedad política mantuvo los monopolios forzada por la caída del recaudo impositivo causada por las modificaciones introducidas –un -7,4% en 1833, un -28,2% en 1834 y de un -48,5% en 1838–, y por las fluctuaciones en el recaudo tributario (Gráfico 4.2) ocasionadas por la debilidad en la administración tributaria y la inestabilidad política y social de la época (Sección 3.2.3). A mediados de siglo los ingresos tributarios crecieron y les permitió desmontar el estanco del tabaco. No fue la mayor tributación, esa privatización es la causa del incremento en veinte puntos porcentuales de la participación del recaudo por impuestos. A partir de 1855 y hasta 1881 el ingreso impositivo pasó a representar un 60% promedio año, con lo que se terminó la era de un Estado que derivaba su ingreso de una política monopolista, pero no dio paso a una época donde su base financiera fuera mayor imposición.

Gráfico 4.2 Tasa de crecimiento de los ingresos totales



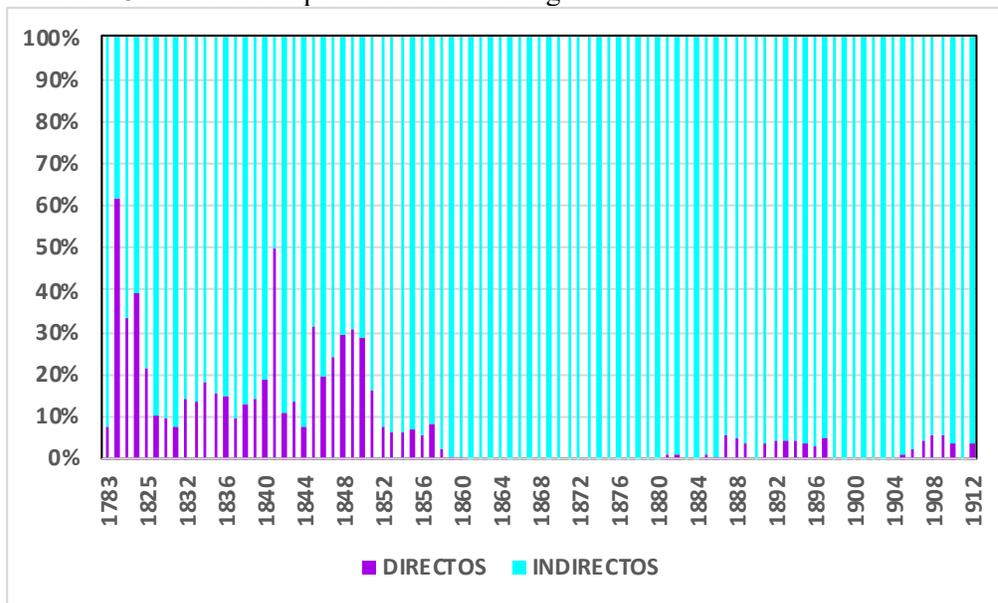
Fuente: cálculos propios

Durante la época federal, cuando el gobierno central tenía únicamente los ingresos provenientes del monopolio de la sal y, desde la década de los setenta, los ingresos por

ferrocarriles y por telégrafos (Subsección 3.2.1), en la composición del ingreso total del gobierno central los no tributarios aumentaron su participación, pasaron a un 25% promedio anual hasta principios del siglo XX, en parte por la caída de los tributarios causada por las guerras por el poder político de 1884, 1895 y 1899-1902. En los gobiernos estatales en la composición del ingreso total pesan los ingresos no tributarios, excepto en el Estado de Boyacá donde dominó el recaudo impositivo (Rosenthal, 2019) y se califica como el de menor ingreso durante la época federal. En los Estados de Antioquia, Bolívar, Cauca, Cundinamarca, Magdalena, Panamá, Santander y Tolima tuvieron ingresos no tributarios como bienes del Estado, pontazgo, peajes, venta de papel sellado, salinas, venta de tierras, ferrocarril, entre otros (Kergelen, 2019; Flórez y Solano, 2019; Granados, 2019; López, 2019; Vilorio y Bayona, 2019; Kalmanovitz, 2019; Zapata, 2019; Pinto y Kalmanovitz, 2019).

De una estructura colonial diversificada que permitía mantener un nivel de recaudo impositivo compatible con los gastos de la administración, como lo requiere un sistema impositivo real para mantener el recaudo, se pasó a una concentración en pocos gravámenes y a un estancamiento del nivel recaudo (Gráfico 4.3). La estructura del ingreso tributario según criterio recaudatorio muestra que, pese al desmonte de los impuestos directos coloniales (Subsección 4.2), la contribución directa aprobada en 1821 participó en un 16,5% promedio anual durante el primer lustro de la primera república. En el segundo lustro cuando se desmontó y se revivieron los impuestos de indios y el diezmo, entre otros, pierden participación. El retorno a la imposición directa colonial en la segunda república (1832-1858) dejó su participación en un 16% promedio anual. En la tercera república los impuestos directos desaparecieron y la estructura tributaria se redujo al recaudo proveniente de los impuestos indirectos, excepto en los momentos de guerra por la centralización del poder entre los grupos de *hacendados*. En 1858, como parte de la consolidación del Estado (Sección 3.2.3.1), nació la característica que se detecta en la imposición del subdesarrollo, el predominio de la tributación indirecta (Sección 2.2).

Gráfico 4.3 Estructura impositiva durante el siglo

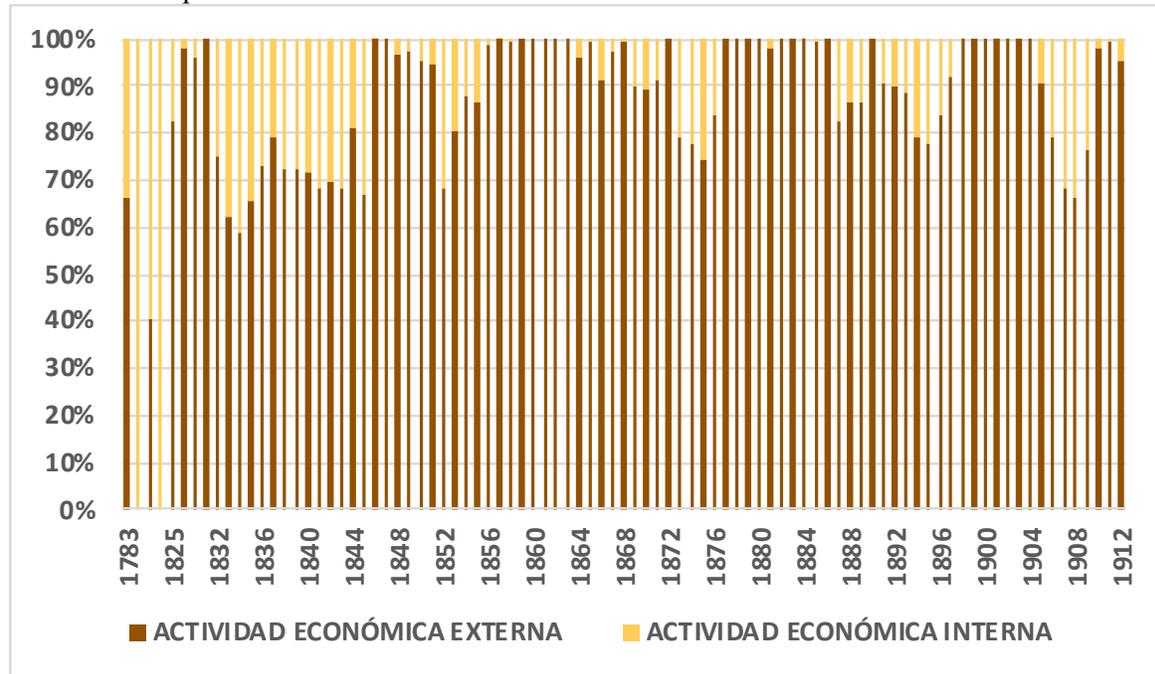


Fuente: cálculos propios

4.4.2.2 La dependencia fiscal

Los *hacendados*, como dueños del poder político, descartaron los gravámenes indirectos para evitar, como dueños de la riqueza y el flujo que genera, las reducciones sobre la acumulación y el ingreso; y para soslayar los efectos sobre sus actividades productivas y comerciales procedieron a modificar la estructura de la imposición indirecta: desmontaron los tributos sobre el comercio local y regional, en especial la odiada alcabala, y concentraron el recaudo en los impuestos al comercio exterior. En el primer lustro de independencia combinaron imposiciones a las exportaciones y a las importaciones. Los aranceles se respaldaron con el argumento de proteger su producción agropecuaria y artesanal, como los “azúcares, tabacos, y demás frutos que se cultiven en Colombia”¹⁹⁰, o para no reducir los ingresos no tributarios decidieron proteger el monopolio del tabaco¹⁹¹ y del aguardiente¹⁹². Con las reformas de 1832 desmontaron los gravámenes a las exportaciones y reconstruyeron los impuestos indirectos al comercio interior que permitieron que el recaudo a la actividad económica participara en el total de impuestos un 18,9% promedio anual durante la segunda república (Gráfico 4.4).

Gráfico 4.4 Dependencia fiscal



Fuente: cálculos propios

Con las renegociaciones que se dieron durante el proceso de concentración del poder político y la creación de la tercera república, el recaudo el total pasó a depender de los derechos de importación. Con la decisión política de los *hacendados* quedó instituida otra de las características tributarias del subdesarrollo: la dependencia fiscal o alta participación de

¹⁹⁰ Actas de las sesiones de la Cámara del 7, 9 de junio de 1823.

¹⁹¹ Sesiones del 26 y 30 de junio de 1823.

¹⁹² Acta de las sesiones del Senado del 7 y 10 de julio de 1823; actas de las sesiones de la Cámara del 24 de junio, del 17 y 29 de julio y del 5 de agosto de 1823.

los impuestos al comercio exterior. Entre 1858 y 1886 el recaudo de los derechos de importación representa un 95,1% promedio anual del recaudo total. Dados los elementos esenciales del impuesto, el recaudo total quedó determinado por el ciclo del comercio internacional y por la disputa política de los *hacendados* en el campo de batalla:

- i. La fuente de financiación de las importaciones estaba en los recursos provenientes de las exportaciones. La producción minera – en menor medida y de forma transitoria la agrícola–, fue la fuente de los bienes para la exportación hasta mediados de siglo, y en la segunda mitad del siglo XIX el sector agropecuario tomaría el liderazgo (Sección 3.2.1). La producción para el comercio mundial aceleró desde la cuarta década la acumulación que transformaría al sistema precapitalista de la *hacienda* hacia finales de siglo y de ella dependía los ingresos del gobierno central. Las bonanzas de productos primarios en el mercado mundial se reflejaron en la acumulación privada¹⁹³ pues fortaleció los comercios regionales de bienes internos e importados, incentivó la búsqueda de productos de exportación y los ingresos de los hogares (Arjona, 1849; Nepomuceno, 1853; Paúl, 1888); y en los ingresos fiscales pues se incrementaron los niveles de importación que eran la base de la liquidación del impuesto¹⁹⁴, esa es la causa de la correlación y la tendencia entre los niveles de recaudo y los de las importaciones (Gráfico 4.5).

El recaudo también fluctuó por las expectativas que generaban los posibles cambios a las tarifas y bases. Si los *comerciantes*, bien informados por las relaciones que tenían con los congresistas, preveían un incremento en la tarifa procedían a adelantar las importaciones y cuando esperaban reducciones las suspendían hasta cuando se expidiera la norma, para evitar la fluctuación en la base imponible, a finales de siglo, se especificó que los cambios operaban con un retardo trimestral (Ley 24 de 1898).

- ii. El conflicto por el poder que se manifestó en las guerras, acciones que hacen parte de la formación del Estado y del desarrollo social del país, afectaron el recaudo al paralizar el comercio internacional y, por tanto, la base gravable¹⁹⁵. La percepción de estar cerca de una confrontación indujo a los importadores a cubrirse y a anticipar los pedidos que al momento de su nacionalización incrementaron el recaudo de los derechos de importación en los períodos prebélicos. En el período bélico, según su intensidad, se bloqueaban los puertos y caminos, se paralizaban las exportaciones e importaciones, aumentaba el contrabando y el recaudo caía. Al término de la guerra el comercio exterior e interior se reactivaba y crecía el recaudo (Gráficos 5 y 7).

Esa fluctuación también se manifestó en la ejecución presupuestal y en contabilidad pública (Gutiérrez, 1861; Bernal, 1877). La no remisión del recaudo y las cuentas a la tesorería central paralizaba el registro contable y el gasto efectivo: “El orden público es el elemento fiscal de mas poderoso alcance. Todo se resiente de la menor perturbación en sus elementos jeneradores. La sola prevision de una subversión

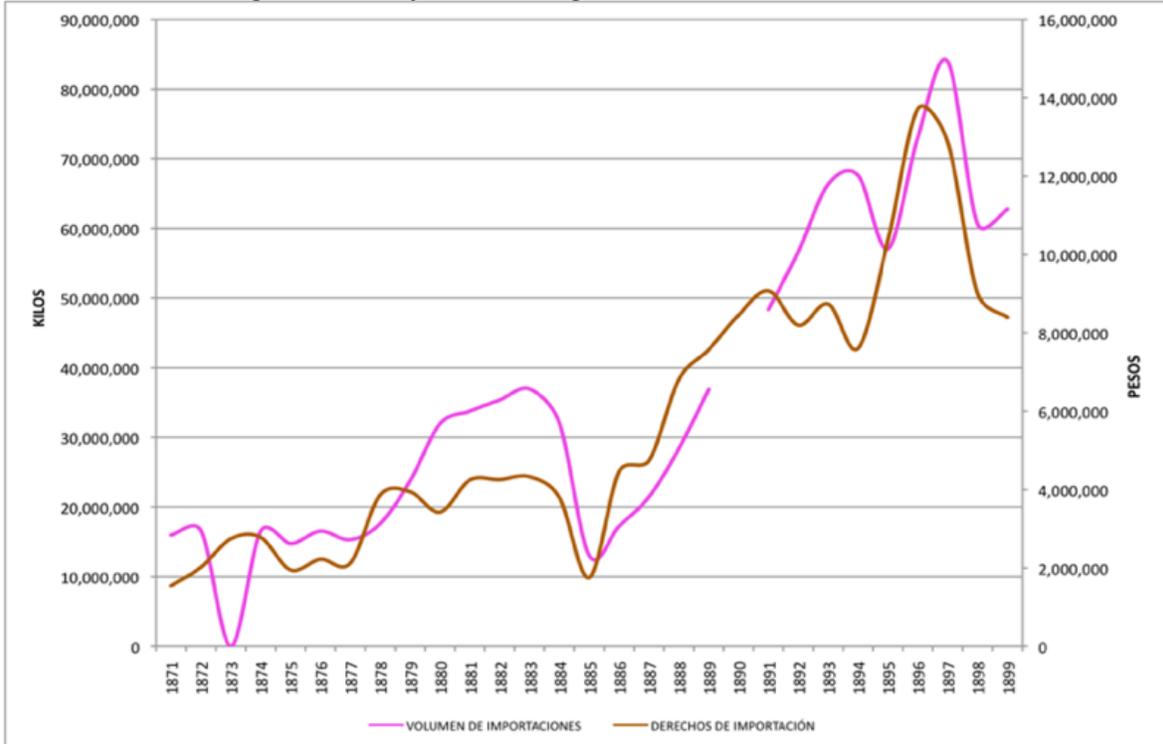
¹⁹³ “... las únicas empresas capitalistas grandes que tenía el país a fines del siglo XIX, con masas importantes de trabajadores asalariados y uso apreciable de tecnología moderna, eran los grandes establecimientos mineros” (Ocampo, 2010, pág. 236).

¹⁹⁴ Los Secretarios de Estado solicitaron de forma permanente cuidar las exportaciones como fuente de las importaciones y de los ingresos del Estado (Camacho, 1871; Roldan, 1881)

¹⁹⁵ Al respecto se manifestaron los Secretarios de Estado de Hacienda y Tesoro: Calvo (1841), Hoyos (1842), Cuervo (1843), Ordóñez (1844 y 1845), Gutiérrez (1858), Cuenca (1865 y 1866), Gutiérrez (1868), Samper (1869), Salgar (1870), González (1870), Parra (1873 y 1874), Esguerra (1875 y 1876), Villamizar (1876), Bernal (1877), Robles (1877), Rico (1879), Roldán (1880 y 1881), y Ferreira (1896).

posible, es causa de desorganización en las rentas, cuya percepción se precipita i dificulta a costa de sacrificios de sus rendimientos, para hacer frente a una situación presunta; los impuestos pierden en la eficacia de la obligación que garantiza su esacción, i los medios de satisfacerlos desaparecen por el retiro súbito de los capitales de la circulación fecundante de la industria” (Salgar, 1870, pág. VI).

Gráfico 4.5 Recaudo por derechos y volumen importado



Fuente: cálculos propios

4.4.2.3 Las bases y las tarifas de los derechos de importación

El conflicto por la concentración del poder y el monopolio de las armas que requería de recursos para mantener los ejércitos y el pago de la deuda pública ocasionaron las reformas a las bases y las tarifas de los derechos de importación, tal vez la excepción fue la reforma de 1861. En las reformas estuvieron presentes los *hacendados-comerciantes* o como personas naturales o como parte de las comisiones para apoyar o rechazar las modificaciones en bases y tarifas, y en el discurso público se utilizaba la referencia a que las modificaciones debían tener en cuenta la protección a la actividad productiva nacional, pese a que en el ámbito privado las mismas personas sostuvieran todo lo contrario. El concepto protección no tenía el significado que tomó en el siglo XX, los *hacendados-comerciantes* podían sugerir, sin generar inconsistencias con el argumento proteccionista, reducciones en las tarifas o exclusiones en la base imponible, cuando se usó esa explicación se reclasificaron las mercancías en el Código Aduanero o se incluían exenciones a mercancías que tenían destino Riohacha¹⁹⁶ y Cartagena de Indias.

¹⁹⁶ Decreto del 22 de marzo de 1835.

Cuadro 4.1 Tarifas de los derechos de importaciones por clases

| CLASE | 1833 AD VALOREM | | 1834 AD VALOREM | | 1865 | 1877 | 1880 | 1903 | 1910 | | | | | |
|-----------------|--------------------|--------------|--------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|----------------|--|--|--|--|
| | BUQUES | | BUQUES | | | | | | | Pesos por kilo | | | | |
| | NACIONALES | EXTRANJEROS | NACIONALES | EXTRANJEROS | | | | | | | | | | |
| Primera | 15% | 20% | 12% | 17% | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | | | |
| Segunda | 20% | 25% | 15% | 20% | 0,025 | 0,035 | 0,05 | 0,01 | 0,017 | | | | | |
| Tercera | 30% | 35% | 15% | 23% | 0,05 | 0,155 | 0,20 | 0,02 | 0,034 | | | | | |
| Cuarta | | | 21% | 26% | 0,10 | 0,405 | 0,40 | 0,03 | 0,051 | | | | | |
| Quinta | | | 24% | 29% | 0,30 | 0,605 | 0,60 | 0,05 | 0,085 | | | | | |
| Sexta | | | 27% | 32% | | | | 0,10 | 0,170 | | | | | |
| Séptima | | | | | | | | 0,15 | 0,225 | | | | | |
| Octava | | | | | | | | 0,20 | 0,340 | | | | | |
| Novena | | | | | | | | 0,30 | 0,510 | | | | | |
| Décima | | | | | | | | 0,40 | 0,680 | | | | | |
| Décima primera | | | | | | | | 0,50 | 0,850 | | | | | |
| Décima segunda | | | | | | | | 0,60 | 1,020 | | | | | |
| Décima tercera | | | | | | | | 0,70 | 1,190 | | | | | |
| Décima cuarta | | | | | | | | 0,80 | 1,360 | | | | | |
| Décima quinta | | | | | | | | 0,90 | 1,530 | | | | | |
| Décima sexta | | | | | | | | 1,50 | 2,550 | | | | | |
| Otros | 25% | 30% | 25% | 30% | | | | | | | | | | |
| Promedio | 22,5% | 27,5% | 19,8% | 25,9% | 0,095 | 0,240 | 0,300 | 0,416 | 0,662 | | | | | |

Fuente: Hernández, 2014 con base en la Ley del 13 de junio de 1833, Ley del 5 de junio de 1834, Ley 42 de 1864, Ley 40 de 1880, Ley 63 de 1903, Decreto Legislativo 15 de 1905 y Eastman (1911).

En la ley de 1821 se determinaron tarifas a nivel de grupo de productos y según la bandera del barco que la trasportaba (Subsección 4.2), clasificación que se amplió en 1832 y se mantuvo hasta la reforma del Código Fiscal de 1880 (Cuadro 4.1) y en la reforma de principios del siglo XX se extendió a dieciséis clases. Cuando se implantó el régimen de liquidación tipo *ad valorem* en la primera república se solicitaba al importador la certificación del valor en el país de origen de las mercancías y en la segunda república se complementó con peritos privados para liquidaban el recaudo, ese sistema mixto se desmontó en 1844 por presión de los hacendados-comerciantes y entró en vigencia la liquidación por peso bruto de las mercancías (Ley de 5 de junio de 1844), sistema real que entró en vigencia en 1845 y que unificó en el derecho de importación los impuestos de aduana, alcabala, caminos, sueldos militares y el derecho de San Lázaro (art. 40 de la Ley de 5 de junio de 1844)

En 1864 el gobierno central por autorización de la ley aumentó en 15% el impuesto de aduanas en los bienes de la cuarta categoría (Decreto del 15 de julio de 1864). Para financiar los ferrocarriles y los caminos (Roldan, 1880), las tarifas subieron en 1873. Un año después se aprobó un impuesto adicional de hasta el 25% sobre el vigente (Ley 31 del 25 de junio de 1874) y luego, con el propósito de sufragar el gasto¹⁹⁷ ascendió al 40% (Ley 11 de 1877), las tarifas se modificaron para cubrir el gasto inherente a las guerra 1876-1877 (Ley 11 de 1877), y se aumentaron para cubrir el déficit presupuestal (Ley 36 del 28 de octubre de 1886) y en ese año la tarifa aumentó en un 25% (Ley 88 de 1886) con el fin de financiar los gastos de los gobiernos regionales pues en ese momento ya habían perdido su potestad tributaria y el gobierno central les había quitado las principales rentas. En ese mismo año volvieron a incrementarlas para financiar el gasto del gobierno central (Ley 89 de 1886). El

¹⁹⁷ Parra (1875) y Galindo (1883)

déficit presupuestal que dejó la guerra y las reclamaciones de los *comerciantes* (Paúl, 1888) obligaron a modificar las tarifas en 1887-1888 (Leyes 29, 65 y 107 de 1887 y 10 de 1888).

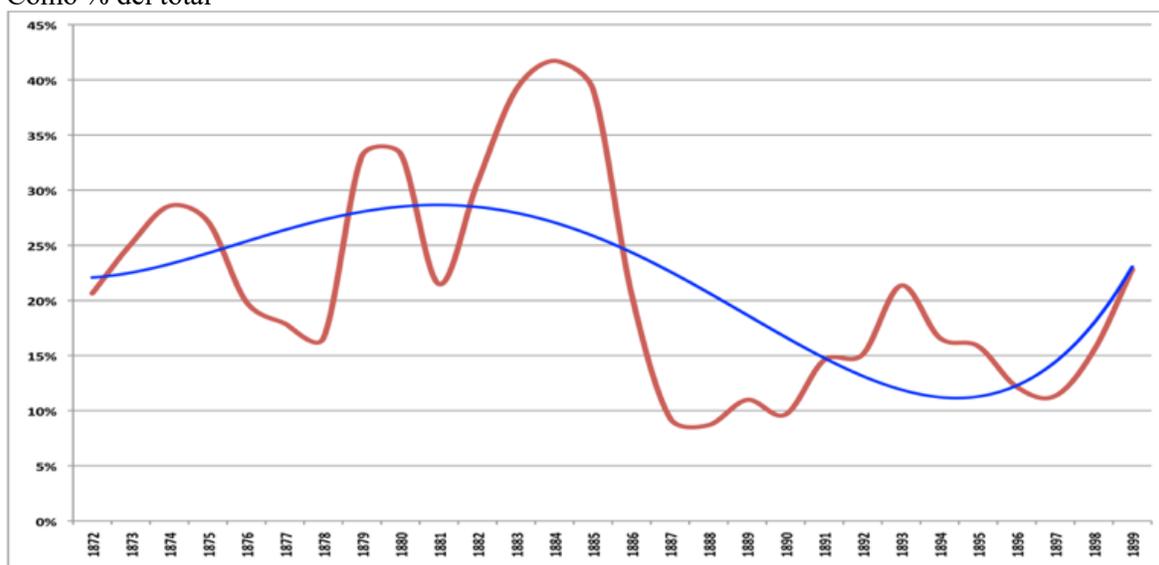
Las tarifas no fueron generales, se diferenciaron por oficinas de aduanas. En la zona del Pacífico los dos puertos más importantes tuvieron tarifas heterogéneas, en 1886 en la aduana de Buenaventura se redujeron en un 2% (Ley 36 de 1886) y dos años después disminuyeron en un 20% (Ley 10 de 1888), y en la aduana de Tumaco para esos mismos años la reducción fue de el 8% y el 30% (Paúl, 1888: VIII), y la élite en el poder en 1909 las redujo en Buenaventura hasta en un 25% de las que regían según el Decreto Legislativo 15 de 1905 y en la de Tumaco de hasta un 50% de las que estaban vigentes según la Ley 63 de 1903 (Eastman, 1910). Los diferenciales tarifarios contribuyeron a la elusión pues, para pagar menos, los importadores escogían puerto. Los costos fiscales que debían pagar los importadores tampoco fueron homogéneos, los pagos por tonelaje fueron diferenciales por aduana: “La disminución á mucho menos de la mitad de los derechos de almacenaje en la Aduana de Cúcuta” (Esguerra, 1898, Págs. 14-15). Ante la complejidad del sistema la Secretaría de Estado del Departamento de Hacienda como algunos *comerciantes* solicitaron, desde 1880 y hasta 1920, uniformar las tarifas de los derechos de importación y los costos fiscales (Eastman, 1910).

Para determinar la base imponible en el período de liquidación *ad valorem*, desde 1821, se le pedía al importador una certificación del valor de la mercancía en el país de origen, expedida por la representación diplomática, el cónsul, el vicecónsul o el agente comercial de Colombia en el puerto de origen, o de la representación de una nación amiga o de tres comerciantes del sitio de origen. Ante las dificultades de conseguir la certificación se modificó el procedimiento y se le exigió que presentara un juramento adjunto a la factura donde se garantizara que el valor era el mismo al que negoció en el sitio de origen (Ley de 13 de marzo de 1826 y Decreto del 11 de marzo de 1829).

Entre 1832 a 1847 se ajustaron las bases, esto es, se modificaron los bienes que integraban las clases. Unos bienes se liquidaron según tipo *ad valorem* y otros por cantidad. En 1833 tres clases de bienes se liquidaban por *ad valorem* (Ley de 13 de junio de 1833) y una clase por tipo real, clase que estuvo integrada por 110 tipos de mercancías. Un año después se incrementaron las clases y la liquidación del derecho de importación pasó a tipo *ad valorem* pero el código incluía un conjunto de bienes que continuaron liquidándose por peso. Ante los reclamos de los *hacendados-comerciantes* se cambió por un método objetivo, la base se calculaba por unidades de peso, longitud o volumen, es decir, todo el derecho de importación pasó a un sistema real (Ley de 5 de junio de 1844). Los bienes no identificados explícitamente en la ley y que eran transportadas en buques nacionales pagaban un 25% sobre el avalúo determinado por peritos; y las transportadas en buques extranjeros pagaban un 30% y las introducidas por puertos secos o ríos pagaban un arancel del 30%.

Hacia finales de la tercera república se reclasificaron las mercancías a clases inferiores lo que implicó una reducción de tarifas equivalente a excluir del impuesto al 50% del peso de las importaciones (Angulo, 1885), acción que se repitió a finales de siglo y cuya consecuencia fue una reducción en el recaudo (Esguerra, 1898). El conjunto de reclasificaciones dejaba grupos de mercancías libres del impuesto, hasta 1884 la tendencia de la base imponible a quedar libre fue creciente (Gráfico 4.6).

Gráfico 4.6 Volumen de importaciones libres de arancel
Como % del total



Fuente: cálculos propios.

4.4.2.4 La gestión tributaria y la cultura del cumplimiento de las obligaciones

El análisis comparativo señala que otra de las características del subdesarrollo y de la tributación en esos países es la cultura de la informalidad y la disposición social al incumplimiento de las leyes, especificación deficiente de las leyes y la presencia de organizaciones estatales ineficaces para monitorear y hacer cumplir las normas, en especial los estatutos tributarios (Subsecciones 2.1.2 y 2.2). El desarrollo social y, como parte de él, el proceso de consolidación del Estado colombiano en el siglo XIX muestra que la posición ideológica del *hacendado-terrateniente* a favor de una organización pequeña, de mínimo gasto público, permaneció hasta finalizar el siglo, esta posición y el rechazo genético a la tributación tuvo varias consecuencias en la administración tributaria y en recaudo:

- i. Remató la mayoría de los impuestos y, por tanto, fue el sector privado –los mismos *hacendados*– quien realizó la gestión de cobro y en ocasiones abusó del contribuyente lo que generó su oposición al cobro pues cobraban sobre lo derogado, lo vigente no se liquidaba bien, etc. La predisposición privatizadora la trataron de llevar a las aduanas sin éxito: con la Ley de 7 de mayo de 1859 se autorizó la entrega a particulares, impedida por la falta de gestión gubernamental y el conflicto interno, con la Ley 42 de 1864 y el Decreto del 21 de junio de 1865 se autorizó arrendar por remate hasta un 20% de los derechos de importación que se recaudaran en Santa Marta, Cartagena, Sabanilla, Riohacha, Cúcuta y Buenaventura.
- ii. La aversión del contribuyente fue, desde la colonia, permanente, la enseñaron los mismos *hacendados*. La cultura del inconformismo y la hostilidad del importador fue permanente, quien calificaba a la administración de aduanas como humillante por los procedimientos que implantaba, aunque vistos desde la administración se calificaron como laxos (Gutiérrez, 1861).

En cada reforma se modificaron los procedimientos y esa velocidad de cambio originó discrepancias que aumentaron los costos administrativos tanto para la administración como para el importador. La ambigüedad y los cambios de procedimiento, de acuerdo

con los informes de las aduanas y de los Secretarios de Hacienda, repercutieron en la gestión y cobro del derecho de importación. El gobierno central pedía al Congreso reducir la frecuencia de las reformas para estabilizar la gestión, los costos y reducir las diferencias interpretativas entre administración y contribuyente (Parra, 1873).

- iii. En los informes de hacienda, en los debates en el Congreso y en los medios de comunicación de la época se le endilgan problemas de corrupción y de ineficiencia administrativa. Una de las fuentes de esos problemas fue la ambigüedad legal (Soto, 1837). Las leyes hasta mediados de siglo¹⁹⁸ y en el Código Fiscal, desde 1873, se usaron conceptos que dieron origen a múltiples interpretaciones tanto por los funcionarios como por los *comerciantes* lo que generó litigio.
- iv. Desde 1848 el control a las bases se realizaba con la apertura de los contenedores para verificar el tipo y la cantidad de bienes, lo que implicó un costo de transacción: daño y retención de las mercancías por varios días, “vejámenes y dilaciones que equivalían, en definitiva, a un inmenso recargo de los derechos en perjuicio de los consumidores y sin beneficio alguno para el Tesoro” (Galindo, 1883, pág. 36). Ese procedimiento se desmontó y se pasó a una inspección selectiva¹⁹⁹. Para evitar el pago del derecho de importación y los costos de transacción los *comerciantes* acudieron al soborno o al contrabando, que era tradicional desde la colonia (Cuervo, 1843; González, 1870; Esguerra, 1876; Osorio, 1820; y De Pombo, 1846).

En cuanto a la honestidad de los funcionarios el gobierno detectó que el nivel de los salarios era una fuente del soborno y pretendió erradicarla con una adición salarial por el incremento del ingreso de aduanas (Ley de 25 de junio de 1856, Código de Aduanas de 1864, Código de Aduanas de 1866 y Ley 21 de 1872). Laurent (2005 y 2011) sostiene que durante el siglo XIX se dio una relación directa entre contrabando y crecimiento de la tarifa y los controles administrativos y las necesidades de ingresos fiscales. Esa hipótesis traída a la economía sugiere que el contrabando tiene como causa los costos impositivos y que éstos se incrementaron por la apetito del Estado. Los reportes de la época muestran reducción de tarifas y aumento de exenciones (subsección 4.4.2.3), cifras que, por lo menos, le coloca un interrogante a esa causa del contrabando. Es probable que los procedimientos indujeran parte del contrabando abierto pero, dados los antecedentes del mismo problema en la colonia²⁰⁰, existen otros factores a considerar: la cultura del contrabando inherente a los comerciantes maximizadores de ganancias, que desde la colonia hacían negocios con los comerciantes ingleses y holandeses y luego se sofisticaron con el contrabando técnico (Angulo, 1885; Laurent, 2011), la imposibilidad de la corona española para dominar y controlar el territorio (Polo, 2005), incapacidad que continuó hasta hoy (2020), la cultura social que premia la audacia al evadir las leyes (como lo sugiere Tanzi en sus análisis de otros países del mundo), la imposibilidad del Estado para hacer efectivo el castigo, y las redes familiares y pueblos enteros que viven de la economía subterránea.

¹⁹⁸ A principio de la primera república las discrepancias interpretativas ya eran evidentes como lo manifiesta De Aranzazu (1838).

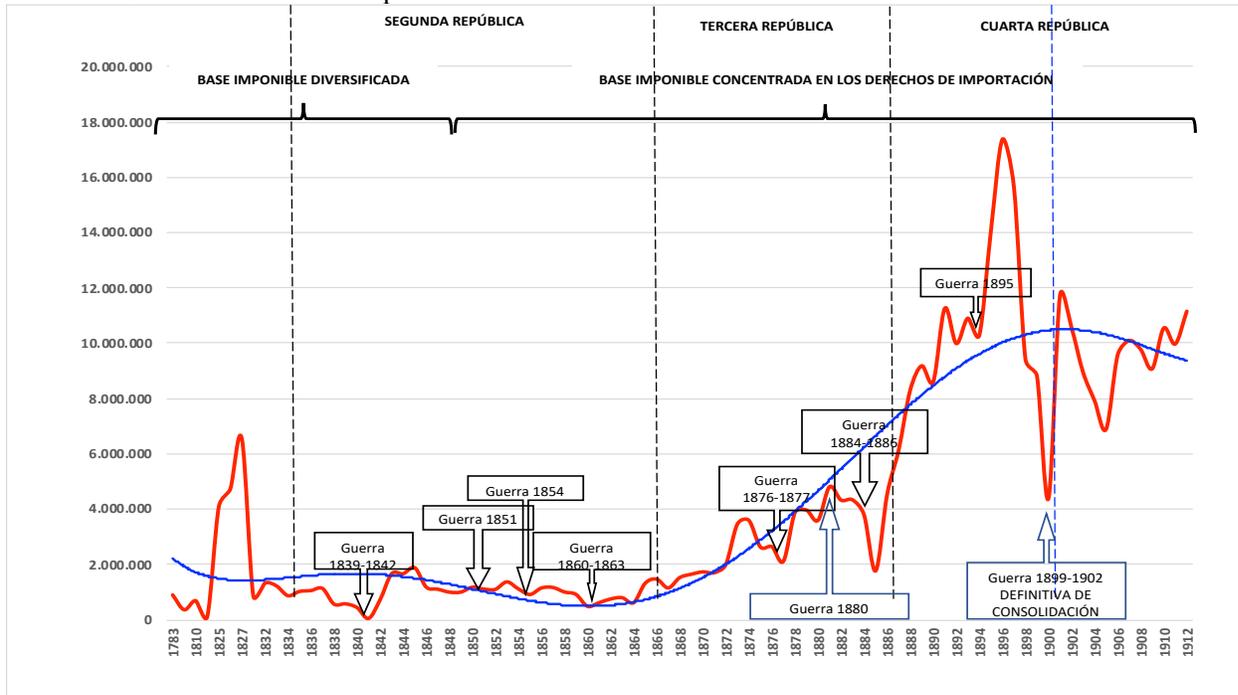
¹⁹⁹ El decreto fue redactado entre el General Mosquera, Rafael Núñez y Miguel Samper, todos con intereses rentistas y comerciales.

²⁰⁰ “... aunque las autoridades españolas consideraban el comercio de mercancías sin el reconocimiento del debido arancel a la corona española como una actividad ilícita, ésta se había expandido hasta lograr un cierto grado de legitimidad y tolerancia en el contexto internacional del Caribe, rompiendo de paso el monopolio comercial español” (Polo, 2005 Pág. 89).

4.4.2.5 La estructura, el crecimiento económico y el recaudo: el efecto base imponible

La inestabilidad política –manifiesta en las guerras por los grupos que se disputaban el poder y que concluían en la refundación del pacto político en las constituciones (Subsección 3.2.3)–, la dependencia fiscal que surgió de las reformas tributarias, las falencias de la administración tributaria, la dinámica de la base imponible, esto es, el crecimiento económico, la evasión y la elusión tributaria (Subsección 4.4.2.4), contribuyeron a un bajo nivel de recaudo, característico del subdesarrollo (Sección 2.2).

Gráfico 4.7 Nivel de recaudo impositivo



Fuente: cálculos propios.

Las reformas tributarias realizadas por los *hacendados-comerciantes* a partir de los criterios de a) visión del impuesto como un símbolo de vasallaje que se debe rechazar, b) la organización del Estado debe ser mínima y debe imperar la acción individual que es la que genera la prosperidad social, c) no se debe obstaculizar el comercio y, por tanto, se deben quitar, o no aprobar, impuestos que lo hagan, y c) las tasas deben ser mínimas para que garanticen la acumulación privada y el bienestar social (Sección 4.1 y 4.4.2.1), o disminuyeron las bases al incorporar exenciones o no sujeciones, o con reclasificaciones de bienes hacia las clases de bienes de importación menos gravadas redujeron las tarifas, dejó o un efecto base o un efecto tarifa imponible que redujo o mantenía el recaudo tributario. El cambio de tendencia que se nota desde 1865 y es más pronunciado a partir de 1886 (Gráfico 4.7), recoge un efecto base global, el crecimiento del comercio externo e interno, en un período donde se empezó a profundizar el capitalismo y la urbanización del país.

La tendencia general de la base imponible, el crecimiento económico, se relaciona con las modificaciones en el comercio total del país. La economía colombiana partió de una parálisis en el período de independenciamiento (Subsección 3.2.1), y empezó su recuperación en la

década de los treinta con base en la producción del sector primario, en especial el minero que hasta mediados de siglo fue el principal producto de exportación), que dejó un crecimiento económico bajo, un 1,5% promedio anual e igual al crecimiento de la población. En el gráfico 4.7 el recaudo se mantiene en su nivel hasta 1836 porque se revivieron los impuestos coloniales y la estructura tributaria con varios gravámenes permitía garantizar el requerimiento del sistema real de tener bases amplias, pero entre 1837 y 1841, en plena guerra, los niveles caen al mínimo del siglo XIX. El nuevo nivel que se observa es típico de período posbélicos, pero la tendencia es decreciente hasta 1861, período en que el crecimiento económico se mantenía gracias a la producción minera y agrícola, con exportaciones esporádicas o transitorias de productos diferentes a los mineros y con un crecimiento lento de la producción manufacturera urbana de tipo artesanal, en un contexto interno condicionado por la inestabilidad socio-política (Subsecciones 3.2.1 y 3.2.3).

La serie del nivel de recaudo indica que hay presencia de cambio de régimen estadístico. La serie de ingresos tributarios entre 1831 y 1912 se comporta como un ARIMA(3,2,3). Se descompuso la serie en su ciclo y su tendencia. El ejercicio para cambio estructural de la tendencia muestra que 1864-1865 y 1885-1886 se presentó cambio de régimen. El estadístico de Chow para el primer rompimiento arroja un F de 3,996 y para el segundo de 11,961, ambos confirman el rechazo de la hipótesis nula de ausencia de rompimiento. Al usar el estadístico de Bai y Perron para detectar múltiples cambios de régimen, con un nivel de significancia de 5,0%, con un 10,0% y un 15,0% de recorte de la muestra, para evaluar un rompimiento global contra ninguno, como se reporta en el cuadro 4.2, se obtiene que para ambos recortes el cambio estructural más fuerte se presentó en 1895 pero también detecta un cambio menos fuerte en 1863. Al realizar el mismo ejercicio sin descomponer la serie en sus fuerzas, el año de ruptura fuerte fue 1898 y le sigue 1861.

Las fechas guardan consistencia y pertinencia con los siguientes hechos históricos: a) en 1861 se aumenta el comercio internacional y en 1865 se modificó la liquidación de los derechos de importación, se pasó de *ad valorem* a objetivo; b) la historiografía detecta que en la década de los setenta se profundizaron las modificaciones de la formación social pues la manufactura artesanal ya era importante y se realizaron las primeras inversiones en manufactura industrial, y también se profundizó la disputa del poder político regional, fue el inicio del gobierno federal; c) en la década del ochenta el país ya se había incorporado al comercio internacional y el poder se centralizó en 1886 previa los conflictos de la década anterior, en la última década del siglo se profundizó en las bases para cambiar a un sistema capitalista pleno y se presentó la última disputa por la centralización del poder político en una élite, este último hecho que se manifestó en la Guerra de los Mil Días (1899-1902) implica que el choque que se detecta en 1895 y 1898 está en parte asociado al comportamiento de los importadores quienes aumentaban sus volúmenes de compra cuando esperaban una guerra.

En el período en que empezó la dependencia fiscal del gobierno central la economía colombiana entró en una fase de transformación de la estructura productiva pues empezó a tener mayor participación la producción de servicios y manufacturera urbana, se ampliaba la cesta exportadora y los *hacendados-comerciantes* se insertaban de forma permanente en el mercado internacional lo que garantizó un flujo más estable de recursos para financiar las importaciones, es decir, de la base gravable, por eso, como se muestra en el gráfico 5, la relación estrecha entre niveles de importaciones y recaudo tributario. En un período en el que el crecimiento económico fue de 2,0% promedio anual (Subsección 3.2.1), superior al

crecimiento de la población, el recaudo no creció al ritmo de la base imponible (Gráfico 4.2), entre 1864 y 1905 aumentó a una tasa promedio anual de 5,0%, mientras que las importaciones lo hacían al 7,5% promedio anual. Esa diferencia de dos y medio puntos porcentuales se explica por el efecto de los bienes libres de arancel o efecto base imponible (Gráfico 4.6), pues el efecto tarifa fue creciente, la tarifa implícita pasó del 17% en 1865 a 34% en la última década del siglo. Esas exenciones fueron nocivas para el recaudo pues en un sistema real, caracterizado por su inelasticidad, se necesitan bases imponibles amplias para mantener, o al menos no reducir, el nivel de ingreso impositivo. Un cálculo de elasticidad con MCO para el período de 1865 a 1882, para el que hay cifras del valor y la cantidad de importaciones medidas en kilos, muestra que el recaudo de los derechos de importación al valor de las importaciones es inelástico, de 0,79 con un estadístico *t* de 4,0. Pero el mismo ejercicio con la cantidad importada no es significativo.

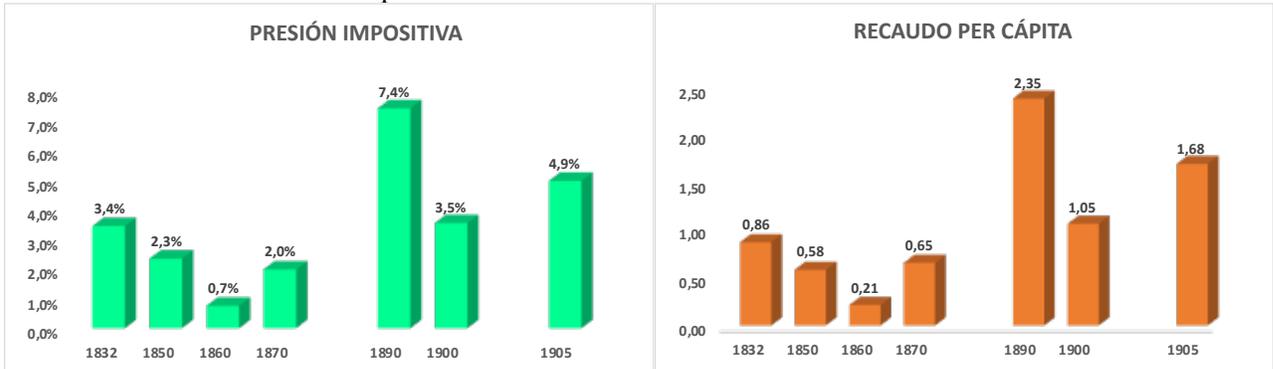
Cuadro 4.2 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales, 1831-1912

| Opciones del estadístico de ruptura | Trimming 0.10, Max. breaks 5, Sig. level 0.05 | | | Trimming 0.15, Max. breaks 5, Sig. level 0.05 | | | | |
|---|---|----------|-----------|---|---------------|----------|-----------|---------------|
| Estadístico F de rupturas secuenciales | 5 | | | 5 | | | | |
| Estadístico F de la rupturas significativas | 5 | | | 5 | | | | |
| UDmax | 2 | | | 1 | | | | |
| WDmax | 2 | | | 1 | | | | |
| ROMPIMIENTO | Estadístico F | | | Valor crítico | Estadístico F | | | Valor crítico |
| | F | Escalado | Ponderado | | F | Escalado | Ponderado | |
| 1 * | 46,5452 | 93,0905 | 93,0905 | 12,25 | 46,5452 | 93,0905 | 93,0905 | 11,4700 |
| 2 * | 80,6578 | 161,3157 | 186,7786 | 10,5799 | 24,2625 | 48,5251 | 57,0854 | 9,75 |
| 3 * | 58,6373 | 117,2746 | 154,6408 | 9,2899 | 16,3059 | 32,6119 | 44,7438 | 8,3599 |
| 4 * | 50,4427 | 100,8854 | 147,6519 | 8,3699 | 12,0651 | 24,1302 | 38,4942 | 7,1900 |
| 5 * | 44,3918 | 88,7836 | 142,7296 | 7,6199 | 9,1931 | 18,3863 | 36,0498 | 5,8499 |
| Estadístico UDMax* | | | | 161,3157 | | | | 93,0905 |
| Estadístico WDMax* | | | | 186,7786 | | | | 93,0905 |
| Valor crítico UDMax | | | | 12,5900 | | | | 11,6999 |
| Valor crítico WDMax | | | | 13,6599 | | | | 12,8100 |
| * Significativo a un nivel de 0.05. | | | | | | | | |
| FECHAS ESTIMADAS DE ROMPIMIENTO | | | | | | | | |
| | 1: 1895 | | | 1: 1895 | | | | |
| | 2: 1895, 1904 | | | 2: 1863, 1895 | | | | |
| | 3: 1863, 1895, 1904 | | | 3: 1863, 1880, 1895 | | | | |
| | 4: 1863, 1884, 1895, 1904 | | | 4: 1846, 1863, 1880, 1895 | | | | |
| | 5: 1863, 1876, 1884, 1895, 1904 | | | 5: 1846, 1859, 1871, 1883, 1895 | | | | |

Fuente: cálculos propios.

El curso que tomó el crecimiento económico y del recaudo en la segunda mitad del siglo XIX, en un contexto socio-político que conducía a la centralización del poder (Subsecciones 3.2.2 y 3.2.3.1), reforzó la brecha impositiva: la presión tributaria fue de 2,1% de 1820 a 1864, y desde 1865 hasta 1905 de 4,4%, y el recaudo per cápita empezó con \$0.86 pesos por habitante al iniciar la segunda república y terminó en siglo con \$1,05, es decir, en ochenta años aumentó 0,19 centavos por habitante (Gráfico 4.8), cifra que señala que la formación del Estado y el enfoque sobre el desarrollo social que tenga el grupo en el poder en el momento inicial se relaciona con la magnitud de la brecha fiscal internacional.

Gráfico 4.8 Nivel de recaudo impositivo



Fuente: cálculos propios

4.5 CONCLUSIÓN

Palacios (1990) califica a la clase dirigente colombiana del siglo XIX como mediocre²⁰¹, a ese calificativo se le debe agregar el de ilusa. Los *hacendados* se ilusionaron con tomar el poder y constituirse en un Estado libre de impuestos, y creyeron que con una organización gubernamental mínima bastaba para organizar y mantener el poder político. No contaron con que España no renunciaría con facilidad al poder soberano en el continente y que lograr su independencia tenía un costo que debían financiar, fue el momento en que aceptaron la mayor carga impositiva. Superada esa amenaza, en 18 años desmontaron la estructura tributaria y bajaron la presión fiscal, punto de partida de la divergencia impositiva con los países desarrollados.

A mediados del siglo XIX la realidad política les enseñó a los *hacendados* que su mundo parroquial era una quimera pues el proceso de desarrollo del sistema social demandaba impuestos para sostener los conflictos por el control del poder político –intra e interregional y central– y los requerimientos del crecimiento económico tal como la infraestructura para soportar para el comercio interno y externo, fuente principal de acumulación privada de capital. Ese recaudo impositivo se cimentó en la dinámica del comercio internacional pues la base imponible principal fueron las importaciones, lo que profundizó la dependencia fiscal del país en un período en el que el mundo desarrollado empezaba a superarla y a gravar la actividad económica interna (Subsección 1.2.2).

Durante 86 años la tributación fue indirecta. Del mundo ideal del *hacendado* de los años veinte quedó un Estado que no se entrometía en los asuntos privados, respetaba de forma absoluta la riqueza y el ingreso individual y, en consecuencia, no imponía gravámenes directos. En la genética de la élite política y económica colombiana se enclavó la aversión a la imposición directa, con lo cual se formó la otra característica esencial de la brecha impositiva, la alta participación de los impuestos indirectos en la estructura tributaria.

El origen de la brecha fiscal es el resultado de decisiones políticas internas que se tomaron dentro de un proceso de formación de un Estado y de desarrollo del sistema social

²⁰¹ “La estrechez de sus bases sociales efectivas, la tradición localista, la mediocridad de su dirigencia frente a la envergadura de la tarea republicana y en medio de la costosa guerra del sur, el enorme déficit fiscal que explicaría, según David Bushnell, el fracaso del liberalismo santanderista (1821-1827), la dictadura de Bolívar (1828-1830) y, sin duda, la prudencia administrativa del presidente Santander (1832-1837), y también la moratoria de la deuda externa a partir de 1832 como apuntó Jorge Orlando Melo.” (Pág. XIV)

del país: de una sociedad rural a una más urbana, cambios en los intereses económicos y sociales y de los grupos de presión concomitantes. La trayectoria tributaria colombiana se alejó de la que siguieron los países desarrollados porque en la dimensión política el enfoque de los *hacendados* sobre las funciones y tamaño de la organización estatal llevó a establecer unos elementos esenciales impositivos que profundizó la inelasticidad del recaudo inherente al sistema real y creó la dependencia fiscal; en la dimensión económica el crecimiento, la composición del producto sectorial y la incorporación del país al comercio mundial fueron las fuentes de la tendencia, el nivel y la variación que tomó el recaudo y reforzaron las decisiones tributarias que se tomaron en la dimensión política; y en la dimensión social²⁰² se creó una conducta individualista que al tiempo que se retroalimentaba con el enfoque político y económico rechazaba la tributación por considerarla una vejación o un robo, un daño profundo a los intereses económicos privados y obstáculo para la acumulación de capital, lo que nutrió la idea de lo social como accesorio secundario de lo individual, y se incorporó como valor social el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Visto desde los paradigmas sobre el desarrollo, para aproximarse a explicar el caso de la brecha tributaria de Colombia es preciso recurrir a las relaciones y a los conceptos que plantean la mayoría de las teorías pues si se limita a un marco no se pueden captar y analizar los vínculos entre la formación del *Estado*, las leyes o instituciones que creó, el contexto económico y social en que actuó la *sociedad política* y la forma y fondo en que se incorporó al desarrollo del capitalismo mundial.

²⁰² Entendida aquí como el conjunto de relaciones, actuaciones y manifestaciones sociales diferentes a las referidas en las dimensiones política y económica.

5 LAS CONDICIONES DEL CAMBIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA

Las transformaciones y la operación de los sistemas impositivos debe guardar algún grado de armonización con el desarrollo de los subsistemas político, social y económico, así como con la dinámica del entorno internacional. Estas cuatro unidades están interrelacionadas, sin embargo, no se mueven en la misma dirección ni a la misma velocidad de cambio. Por ejemplo, el subsistema político en los países de América Latina se movió en diferentes direcciones aun cuando, visto desde el siglo XXI, llegaron a situaciones similares, en tanto que el subsistema económico en la mayoría de los países tiene características similares, y todos cambiaron el sistema impositivo en la misma dirección y casi a la misma velocidad, en gran parte inducidos por las circunstancias internacionales.

El capítulo muestra, teniendo como marco de referencia la experiencia latinoamericana, los elementos de las bases del cambio económico y social que acompañaron las transformaciones políticas, conjunto de elementos que son las fuentes de la explicación del cambio del sistema tributario colombiano.

5.1 CONTEXTO LATINOAMERICANO

Las guerras que, durante los ochenta años posteriores a la independencia, sostuvieron los *hacendados* por la conformación de un poder coercitivo central desembocaron, en el área Hispanoamericana, en el sometimiento de los poderes regionales a una élite que concentró la autoridad, amplió la organización estatal para ejercer la soberanía y amplificó las instituciones formales e informales para legalizar su dominio político. Para evitar los ataques al proceso de centralización limitaron el acceso al poder central con la legislación o con el ejercicio del poder en cabeza de dictadores, como el caso de Porfirio Díaz en México, o con burócratas partidistas que restringieron y reprimieron a sus opositores. Las transformaciones sociales y económicas que empezaron hacia 1860 maduraron en las tres primeras décadas del siglo XX y detonaron de diversas maneras y obligaron a las élites a realizar ajustes y adaptaciones políticas, a ritmos diferentes según las circunstancias concretas de cada país. La más representativa fue la Revolución Mexicana que obligó al poder político a reconocer a las clases sociales bajas como actores políticos relevantes y a plantearse como problema la distribución y apropiación de la tierra, el factor productivo fundamental de las economías de todos los países.

La aparición de nuevos actores sociales, el entorno internacional y la imitación de la vida política de los países europeos y de los Estados Unidos contribuyeron a que en América Latina se modificara el enfoque político de la clase gobernante. Discutieron sobre el reconocimiento de los derechos políticos al resto de la población, en el fondo era el rechazo a perder privilegios y revivir el sufragio universal que en algunos países existió²⁰³ en los años cincuenta del siglo XIX, pero que por la centralización del poder se había desmontado, como en el caso colombiano (Sección 3.2.3.1). Igualmente, las élites aceptaron la utilización de la organización gubernamental y las finanzas públicas para acelerar el crecimiento económico y el desarrollo social, estas acciones y la implantación del voto para los hombres²⁰⁴ modificó

²⁰³ La excepción fue Chile. Ese país reconoció los derechos políticos a los analfabetas solo hasta la década de los setenta del siglo XX.

²⁰⁴ De la segunda década del siglo XX datan los primeros países en ampliar los derechos políticos.

la vida política de la región, y a la mitad del siglo se generalizó al voto femenino (Abel, 2008; Alcántara, 1999; Posada, 2008).

La ampliación del voto cambió la mecánica política y los dirigentes de los partidos incorporaron en sus discursos y en sus proyectos políticos la oferta de proveer bienes y servicios públicos, en especial las ofertas de vivienda, educación y salud, con el fin de ganar adeptos y acceder el poder o para legitimar decisiones que se tomaban en el medio social cerrado de la élite, como en el caso brasilero (Sampaio, 2008). Se crearon entidades para que actuaran en ámbitos del gasto social y la infraestructura pública lo que incrementó el presupuesto público, el que también se amplió para satisfacer a la clientela electoral de los caudillos partidistas y de los llamados estados populistas. Esa disposición de la élite a aceptar un gasto mínimo en bienestar social, así como la tendencia *populista* o *desarrollista*, no se presentó en aquellos países que fueron invadidos militarmente por los Estados Unidos²⁰⁵ como Cuba, Nicaragua, República Dominicana y Puerto Rico o en los que tenía una fuerte influencia en su vida económica y política como en los países centroamericanos en especial en Panamá. La trayectoria desarrollo político de esos países quedó alterada por la intervención estadounidense (Torres, 1977) y sus consecuencias llegaron hasta principios del siglo XXI.

La urbanización, la presencia de obreros y pequeños y medianos empresarios que intervinieron en los movimientos huelguísticos para reivindicar sus intereses económicos, o para que fueran reconocidos como agremiaciones o sindicatos; las comunidades campesinas que exigían con huelgas o levantamientos reformas agrarias para tener acceso a la tierra productiva; las agremiaciones empresariales que exigían a los gobiernos mantener o aumentar su participación en la producción y el mercado interno; los terratenientes que actuaron en lo político para legalizar los desplazamientos de colonos y para garantizar su producción agroindustrial y la inserción internacional; la población urbana que exigía la provisión de servicios públicos y acceso al trabajo; y, en las relaciones internacionales, la injerencia directa en la vida política y económica de la zona por parte de los Estados Unidos desde principios de siglo hasta la segunda guerra mundial, y luego la intervención de las potencias mundiales como estrategia geopolítica durante el período de la guerra fría, son los factores que muestran, entre 1910 y 1980, una América Latina que cambió en la vida social y política de la mano del nacimiento y profundización del capitalismo latinoamericano, o tardío como lo califica una corriente teórica del desarrollo.

Esa transformación compleja creó rompimientos sociales que desembocaron en intentos de levantamientos sociales, fracturas o crisis de los grupos hegemónicos, ingobernabilidad, y regímenes dictatoriales, civiles o militares, promovidos por grupos económico-políticos internos para contener la dinámica social, o para favorecer a intereses económicos o estimulados y respaldados por los gobiernos de los países desarrollados para que defendieran sus intereses (Angell, 2008). En el periodo comprendido entre 1920 y 1990 el 73,2% del tiempo El Salvador vivió bajo dictadura, el 64,8% Cuba, el 63,4% Guatemala, el 54,9% Bolivia Ecuador, Perú y Argentina, el 50,7% Brasil, el 43,7% República Dominicana, el 35,2% Venezuela, el 22,5% Chile y el 5,6% Colombia.

Hasta la penúltima década del siglo XX, periodo de desarrollo del capitalismo en América Latina, en un contexto internacional de profundización de la economía de mercado global, la forma de gobierno fue oligárquica, con poder centralizado pese a que algunos

²⁰⁵ Una presentación del contexto general se encuentra en Anderson (1990), Bulmer-Thomas (1990, 1990 A y 1990B), Coniff (1990), Domínguez (1990), Dunkerley (1990 y 1990 A), Moya(1990) y Pérez (1990).

países se preciaron de tener tipos de gobierno federal, y donde la formación del Estado capitalista estuvo primero constituido por los últimos *hacendados-comerciantes-banqueros*, luego por los comerciantes, los agroindustriales, los banqueros y la clase política profesional, y cierra el siglo XX y continúa en el XXI con una clase política profesional con vínculos y dependencia de la sociedad civil formada por empresarios, terratenientes e intelectuales.

De una sociedad decimonónica donde la mayoría no tenía derechos políticos se llegó a una con ciudadanos, se partió de un duopolio partidista y se llegó a una competencia entre empresas políticas. En la última década del siglo anterior se presentaron negociaciones y transformaciones políticas que se plasmaron en las reformas constitucionales donde se reconoce como fin del Estado el bienestar social, se ampliaron los derechos y los deberes ciudadanos y se acepta una descentralización condicionada del poder, nuevamente la excepción a la tendencia general es Chile que solo en 2020 se aceptó una asamblea constituyente popular.

Después de un siglo y dos décadas de independencia, Latinoamérica llegó a una situación de crecimiento demográfico y de la urbanización, inserción al comercio mundial, ampliación del ingreso nacional, instauración de actividades económicas que contribuyeron a cambiar su estructura productiva, incremento del acervo de capital –en infraestructura vial y de comunicaciones que permitió conectar regiones y ampliar el mercado interno y a la importación de maquinaria y equipo para la industria manufacturera–, y a un desarrollo del mercado laboral (Cárdenas, Ocampo y Thorp, 2003; Freitag, 2008; Furtado, 1982; Haber, 1997; Lewis, 2008; Meisel, 2008; Sánchez, 2008). La inserción internacional se realizó en un momento de crecimiento de la actividad industrial europea y norteamericana que aceleró el crecimiento de la demanda de materias primas y México, Chile, Perú y Bolivia fueron oferentes de productos mineros, Argentina, Uruguay y Paraguay productos agrícolas como los cereales, y Brasil, Colombia, Ecuador, Venezuela y los países centroamericanos con tabaco, quina, café y bananas.

La primera Guerra Mundial detuvo el crecimiento del comercio y obligó al Estado y a los empresarios a implantar acciones para detener el desequilibrio externo e interno. Se realizaron reformas fiscales y el sector privado hizo inversiones en industria manufacturera para satisfacer la demanda interna. En las dos primeras décadas del siglo XX se amplió el consumo mundial de combustibles y algunos países de la región recompusieron su oferta hacia la exportación de petróleo y recibieron inversión extranjera directa. Antes del crac de 1929 el sector público de la región recibió financiamiento que le permitió continuar con la provisión de infraestructura. Entre la crisis mundial y el comienzo de la Segunda Guerra Mundial continuó el ensanchamiento de las ramas industriales a lo que contribuyó tanto políticas activas de industrialización como las depreciaciones de la tasa de cambio. En el período de posguerra los gobiernos del continente iniciaron las políticas de sustitución de importaciones con el propósito de alcanzar la industrialización, acciones que llegaron hasta mediados de la década del setenta. En los sesenta algunos países cambiaron la estrategia e iniciaron políticas de apoyo a las exportaciones con el fin de ampliar la cesta y garantizar el ingreso de divisas que les diera estabilidad en la cuenta corriente (Cárdenas, Ocampo y Throp, 2003 A; Cepal, 1949; Fajnzylber, 1981; Muñoz, 1991; Urquidí, 2005).

Al iniciar el último tercio de siglo la generación de divisas en México y Venezuela dependían del mercado de petróleo, Chile y Perú de las exportaciones de cobre, Brasil de productos de estaño, metales no ferrosos, zinc y petróleo, Bolivia de estaño, Argentina de las exportaciones de cereales, oleaginosas y carne, Colombia y Ecuador del mercado

internacional del café, plátano y cacao, Paraguay y Uruguay de la carne y Centroamérica del café. En setenta años cambiaron los productos, no los sectores de exportación.

En la década del setenta se manifestó un agotamiento de la política de sustitución de importaciones. Una parte de la región desarrolló las ramas manufactureras de alimentos, productos textiles, prendas de vestir, curtido de cueros, fabricación de calzado y vidrio, en Argentina, Colombia y México se avanzó en las ramas de química, y en el área andina en petroquímica. No obstante, para muchos analistas el problema de la industrialización se encontraba en la productividad, la competitividad y la poca o nula participación en el mercado internacional. En esos años los países más grandes aumentaron la deuda pública externa y sentaron las bases de la crisis que estallaría con México en 1982. Al desequilibrio externo se unió en Argentina y Brasil las hiperinflaciones que condujo a los ajustes macroeconómicos y las restricciones en las finanzas públicas (Cardoso y Helwege, 1992; Larraín y Selowsky, 1990; Ros, 1993).

Los ochenta y noventa fueron dos décadas de grandes cambios. Se redefinió el papel del Estado en la economía y se privatizaron entidades y actividades, se iniciaron las asociaciones público privadas para la prestación de servicios públicos, para incrementar la productividad industrial se optó por implantar la apertura comercial y los países entraron en la era de los acuerdos bilaterales y multilaterales, y en los noventa entraron de lleno en la apertura económica. El resultado a 2020 muestra que, en unos países, la apertura fue hacia adentro: no aumentaron el valor ni se modificó la composición de las exportaciones, se retornó casi a la mono-exportación de bienes mineros y agropecuarios; en otros, entró un flujo importante de inversión extranjera que le permitió a México y Brasil acelerar el crecimiento industrial y constituirse en los principales países industriales de la región y con el mayor PIB per cápita.

La transformación política y económica que América Latina vivió entre la segunda y la octava década del siglo XX crearon las condiciones para que la región cambiara de sistema impositivo y de estructura tributaria. La consolidación y centralización del poder en las élites, el crecimiento del sector primario de la economía y la dinámica del comercio internacional de materias primas sostuvieron la dependencia del recaudo de los impuestos a la actividad económica externa, en unos países con preponderancia de los gravámenes a las importaciones –v.gr. México–, en otros de las exportaciones –Argentina, por ejemplo– o usándolos de manera complementaria como en Ecuador y Chile (Cuevas, 2014; y Ludlow, 2010).

Los choques externos, la Primera Guerra Mundial y el crac de 1929-1934, obligaron a la sociedad política a acelerar el desmonte definitivo del sistema impositivo real heredado de la colonia y darle paso de forma paulatina al sistema personal. El ciclo del comercio internacional ahondaba el ciclo interno e introducía restricciones al manejo de la política fiscal. Para desligar la fuente de recursos fiscales del ciclo externo y garantizar el gasto público que se necesitaba para mantener el crecimiento económico, los gobiernos solicitaron a los Congresos reformas que permitían la incorporación de impuestos a la actividad económica interna, modificaciones que se constituyeron en los primeros pasos para transformar la estructura tributaria. A partir de la segunda década del siglo XX se introdujeron impuestos a la producción y al consumo, v. gr., en México los tributos al consumo de energía eléctrica; en Argentina los gravámenes a la fabricación de cervezas y fósforos y específicos al consumo de tabaco y vino; y en Brasil al consumo de tabaco y el impuesto a las ventas mercantiles, diseñados con bases y tasas diferentes a las del sistema real (Álvares, 2010; Blanco, 1948; Cuevas, 2014; Díaz, 1994; Flores, 1975; Gremaud, 2002;

Ludlow, 2010; Santos, 1938; Varsano, 1996). Se ampliaron las bases imponibles gracias a la diversificación de la estructura productiva, en especial al peso específico que empezó a tomar el sector secundario de la economía y al crecimiento del ingreso.

La Primera Guerra Mundial y el crac de 1929 obligaron a reintroducir el impuesto directo de renta. Las provincias, los departamentos, los cantones y municipios desde el siglo XIX, en las épocas de mayor descentralización, tuvieron experiencia en impuestos directos, como el caso de Buenos Aires con la contribución directa que en sus inicios fue un impuesto al patrimonio y a la propiedad inmueble (Santilli, 2010). Pero en el ámbito del gobierno nacional la sociedad política de cada uno de los países siempre fue hostil a ese tipo de gravamen. La discusión en torno al impuesto de renta enfrentó a las fracciones de la clase dirigente pues para la mayoría era sinónimo de retorno a la colonia, de vasallaje y de limitación de la propiedad, mientras que para la fracción en el gobierno era una forma de garantizar la estabilidad de recursos fiscales. Ante ese hecho, cada gobierno utilizó estrategias diferentes para incorporar el impuesto de renta y darle flexibilidad al sistema impositivo. Ecuador y Perú contrataron misiones internacionales para argumentar sus reformas, a los gobiernos de esos países los asesoró Kemmerer.

En México el gobierno utilizó la potestad legislativa que le habían otorgado para decretar el impuesto directo por una sola vez o de carácter extraordinario, y lo justificó con la celebración del centenario de la independencia, por ello la Ley de 20 de julio de 1921 que le dio origen se conoce como la Ley del Centenario. Ante la oposición que tuvo, ese impuesto transitorio se negoció con las Cámaras de Comercio en México (Álvarez, 2010). La base imponible para contribuyentes con montos reducidos fue el ingreso o las ganancias del mes de agosto, o la cuota parte correspondiente a ese mes si el ingreso se hacía efectivo en un tiempo mayor a un mes, o la sexta parte si el ingreso correspondía al periodo comprendido entre marzo y agosto de ese año. La tarifa de ese pago único la fijaban las Juntas Calificadoras integradas por los grandes contribuyentes. Luego se estableció de manera definitiva con la Ley de 21 de febrero de 1924 o Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingreso vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos y Utilidades de las Sociedades y Empresas, con una tarifa marginal de 4%.

En Brasil el impuesto a las ganancias apareció en una ley de presupuesto²⁰⁶, la Ley 4.621 de 1922, en la que se definió como contribuyentes a los residentes físicos y jurídicos, y con una base imponibles que empezó en \$6 (seis contos de réis) con una tarifa de 2% (Artículo 31). Con la Ley 4.783 de 1923 se modificó el impuesto²⁰⁷ y se estableció una tasa marginal de 8%. En Chile se hizo con la Ley 3996 de 1924²⁰⁸ con una tarifa marginal de 9,0%. Y en Ecuador se implantó con la Ley del Impuesto a la Renta de 1925 con una tarifa marginal de 1750 sucres más el 8%.

La crisis de 1929 y las situaciones internas de varios países tales como el incremento del gasto público, la caída de los precios del cacao (Ecuador) y del café (Brasil y Guatemala), la moratoria de pagos de la deuda y la caída en el recaudo, crearon las condiciones que llevaron a que en otros países de la región se incorporara el impuesto de renta dentro de la estructura tributaria real vigente en ese momento (Cárdenas, 1994; y Díaz, 1994). Argentina

²⁰⁶ La norma se puede consultar en <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4625-31-dezembro-1922-566495-publicacaooriginal-90055-pl.html>

²⁰⁷ <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html>

²⁰⁸ Disponible en <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=24389&r=1>

lo hizo con la Ley 11.586 de 1932 que definió una tarifa marginal de 2,92%; con base en la autorización que el Congreso le entregó al gobierno, en Perú el impuesto de renta se aprobó con la Ley 7904 de 1934, que entró en vigencia en 1936, con cinco categorías²⁰⁹: el capital movable, las utilidades, los predios rústicos y urbanos, a los sueldos y a la renta, la tarifa marginal para las cuatro primeras cédulas fue de 7% y para la última la tarifa marginal fue de 20%. Guatemala con el Decreto Gubernativo 2.099 de 1938 se creó el impuesto sobre las utilidades de las empresas lucrativas con una tasa marginal de 12,0%. La sociedad política de otros países se oponía a la incorporación del impuesto ya fuera porque tenían ingresos no tributarios que los financiaba, como el caso de Venezuela donde el Estado vivía de los ingresos petroleros y tan solo lo aceptó en 1942 con la Ley de Impuesto sobre la Renta²¹⁰ con una tarifa marginal de 3,0%, o porque la oposición al impuesto era absoluta y no se daban las condiciones para su aprobación. República Dominicana fue uno de los últimos países de la región en incorporarlo, lo hizo con la Ley 19-27 de 1949 con cinco categorías de renta²¹¹.

El impuesto a la renta en el continente nació con la peculiaridad técnica de ser cédular, excepto en Venezuela donde fue mixto (cédular-global), con un conjunto apreciable de exenciones. Las cédulas fueron categorías gravables que se formaron con el criterio del origen de la renta. La mayoría de los países dejó como categoría aparte las rentas provenientes de los bienes raíces y se le estableció una de las tarifas más altas, lo que dice de la importancia que para la época tenía la propiedad de la tierra como generadora de ingresos.

Hasta la década de los treinta la resistencia al cambio fue amplia, pero una vez implantados los impuestos al consumo y a la renta varió la estructura impositiva de los países y, desde los cuarenta, de forma progresiva, se abandonó el sistema real. La estructura se modificó por el peso específico que tomaron los gravámenes al consumo, la producción y a la renta, y el sistema cambió porque el conjunto de gravámenes tenía, hacia mediados de siglo, bases y las tarifas que no recaían en objetos o actividades, sino en personas. El aspecto más importante del nacimiento del sistema personal fue la progresiva desvinculación del recaudo del ciclo del comercio internacional, pese a que, por ejemplo, en los países donde primero se implantó el impuesto de renta su recaudo, hacia la década del treinta, no alcanzaba a participar del 10% del total. Sin embargo, las autoridades fiscales ganaron holgura y, con la creación de la banca central, obtuvieron instrumentos de política macroeconómica de las cuales carecían en décadas anteriores (Cárdenas, 1994).

Desde los años treinta en la mayoría de los países la situación política se caracterizó por protestas sociales y sucesivos golpes de estado, excepto en México donde el Partido Revolucionario Institucional-PRI monopolizó el poder (Angell, 2008; y Malamud, 2008). El nacimiento de la industria a finales del siglo XIX, el crecimiento de las ciudades, la ampliación del comercio y de la acumulación de capital transformaron las relaciones de la sociedad de la hacienda señorial y dieron paso a las relaciones capitalistas durante las primeras cuatro décadas del siglo XX: surgió la clase obrera y con ella los sindicatos, se transformaron y nacieron partidos políticos, los industriales asumieron el liderazgo ideológico, político y económico en el continente. Estos cambios crearon tensión social que fue contenida con gobiernos de facto, que durante la guerra fría se fortalecieron por el apoyo

²⁰⁹ Disponible en <https://peru.justia.com/federales/leyes/7904-jul-26-1934/gdoc/>

²¹⁰ Gaceta Oficial No 20851 de 17 de julio de 1942, <http://www.imprentanacional.gob.ve>

²¹¹ Gaceta Oficial No. 6896 de 16 de febrero de 1949, y disponible en <https://do.vlex.com/vid/ley-no-impuesto-renta-fecha-16-360148582>

internacional que recibieron por la lucha contra los partidarios del socialismo soviético, más aún después de la revolución cubana en 1961.

5.2 COLOMBIA: LAS BASES DEL CAMBIO DE SISTEMA TRIBUTARIO

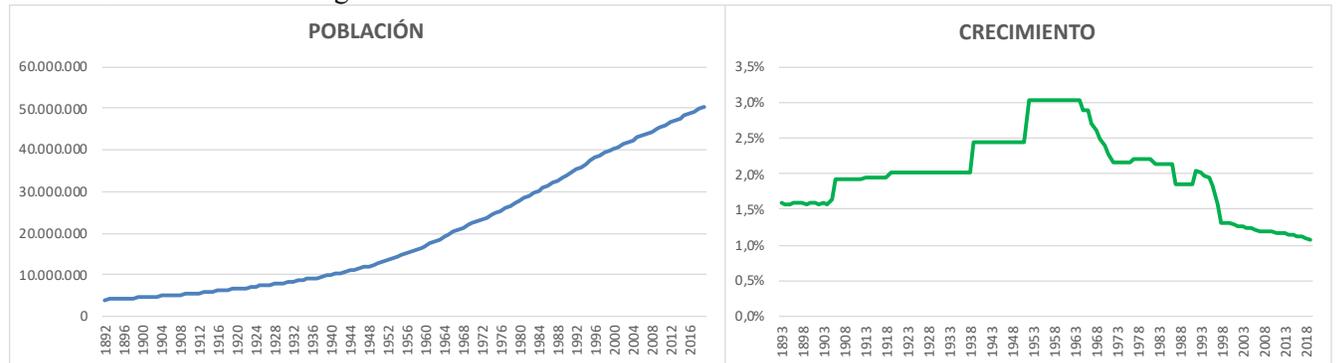
El proceso colombiano se movió de manera semejante al resto de América Latina, con particularidades propias en los subsistemas social y político, y una dinámica del subsistema económico similar a lo que sucedió en la mayoría de los países de la región. La sección especifica las bases que subyacen en la reconfiguración de la brecha impositiva internacional de Colombia.

5.2.1 EL DESARROLLO DEL SUBSISTEMA ECONÓMICO

La población creció a un promedio anual de 2,0% entre 1905 y 1938, y a un 2,7% para 1939-1964 (Gráfico 5.1). Desde 1973 hasta el presente la tendencia es decreciente, las proyecciones de población muestran un crecimiento de 1,1% para 2019 y, excepto por la migración venezolana de 2018-2020, no hay fuerzas que reviertan el descenso demográfico.

Los polos de desarrollo regional que se consolidaron a partir de mediados del siglo XIX y que se reestructuraron durante y después de la Guerra de los Mil Días configuraron el crecimiento y fortalecimiento del desarrollo urbano y la localización de la población. En 1910 Colombia era rural, tan solo el 10,0% de la población se ubicaba en las áreas urbanas y se concentraba en las ciudades de Bogotá, Cali, Medellín, Cartagena, Barranquilla y Bucaramanga. Los residentes de esas ciudades representaban el 7,0% de la población total. Cali y Barranquilla fueron las de mayor crecimiento, y Bogotá la que ganó participación dentro del total.

Gráfico 5.1 Dinámica demográfica



Fuente: cálculos propios con base en DANE y GRECO (2002)

Cuatro décadas después, en 1951, el país mostraba otro perfil. La población urbana llegó a 38,9% del total, y en 1973 alcanzó la mitad de la población. La urbanización es uno de los indicadores del desarrollo socioeconómico, pues en las áreas urbanas se fomentan y prosperan las relaciones políticas, económicas y sociales capitalistas, opuestas a las relaciones de dependencia típicas del área rural. Esa huella se nota en el caso colombiano. El crecimiento de las seis grandes ciudades modificaron la vida social con rapidez e incentivaron la creación de nuevas ramas de actividad económica que generó una espiral de crecimiento del mercado laboral, de incremento del nivel de ingreso y de bienestar que atrajo más población y rompió las relaciones sociales y políticas de la *hacienda* decimonónica.

El crecimiento económico de largo plazo y el desarrollo urbano está ligado a la demanda externa. Hasta los años veinte el café, el oro y el banano eran los dos principales productos de exportación o exportaciones tradicionales; en 1910 el primero representaba un 31,0% del total de exportaciones, el segundo el 18,9% y el tercero el 6,0%. En 1925 el café alcanzó el 78,4%, el banano el 6,6% y el oro cayó a 1,9%. En la década siguiente irrumpió el petróleo. El café redujo su participación a 55,5% en 1935 y el petróleo era el segundo rubro de exportación con un 20,4%. Mientras el petróleo generaba menor valor agregado porque tenía pocas relaciones intersectoriales, en los treinta era una economía de enclave, el café, por el contrario, implica más actividades: el beneficio del café se realizaba en el área rural, en las fincas cafeteras, y su trilla se efectuaba en las áreas urbanas de las zonas cafeteras y en Medellín, Bogotá y Cali.

La economía cafetera como motor de la demanda interna y proveedora de divisas fue importante hasta 1990, cuando se eliminó el pacto las cuotas que tenían, en el marco de la Organización Internacional del Café, los países productores y las grandes empresas comercializadoras en el mercado mundial. Entre 1905 y 1989 el crecimiento promedio anual de las exportaciones del grano fue de 10,6%. Se presentaron periodos amplios de decrecimiento (1927-1935, de 1955 a 1971 y 1980-1990), y de crecimiento (1941-1954 y 1972-1979). Se presentaron choques de corto plazo en el mercado mundial que determinaron el movimiento de las variables macroeconómicas fundamentales: la tasa de cambio, la demanda agregada y la inflación. En los desplomes de la demanda externa del bebestible la disponibilidad de divisas frenaba las importaciones e inducía una contracción de la actividad interna; en épocas de bonanzas cafeteras el incremento de las reservas internacionales provocaba expansiones monetarias, aumento de la demanda, en especial de las importaciones, y problemas de enfermedad holandesa.

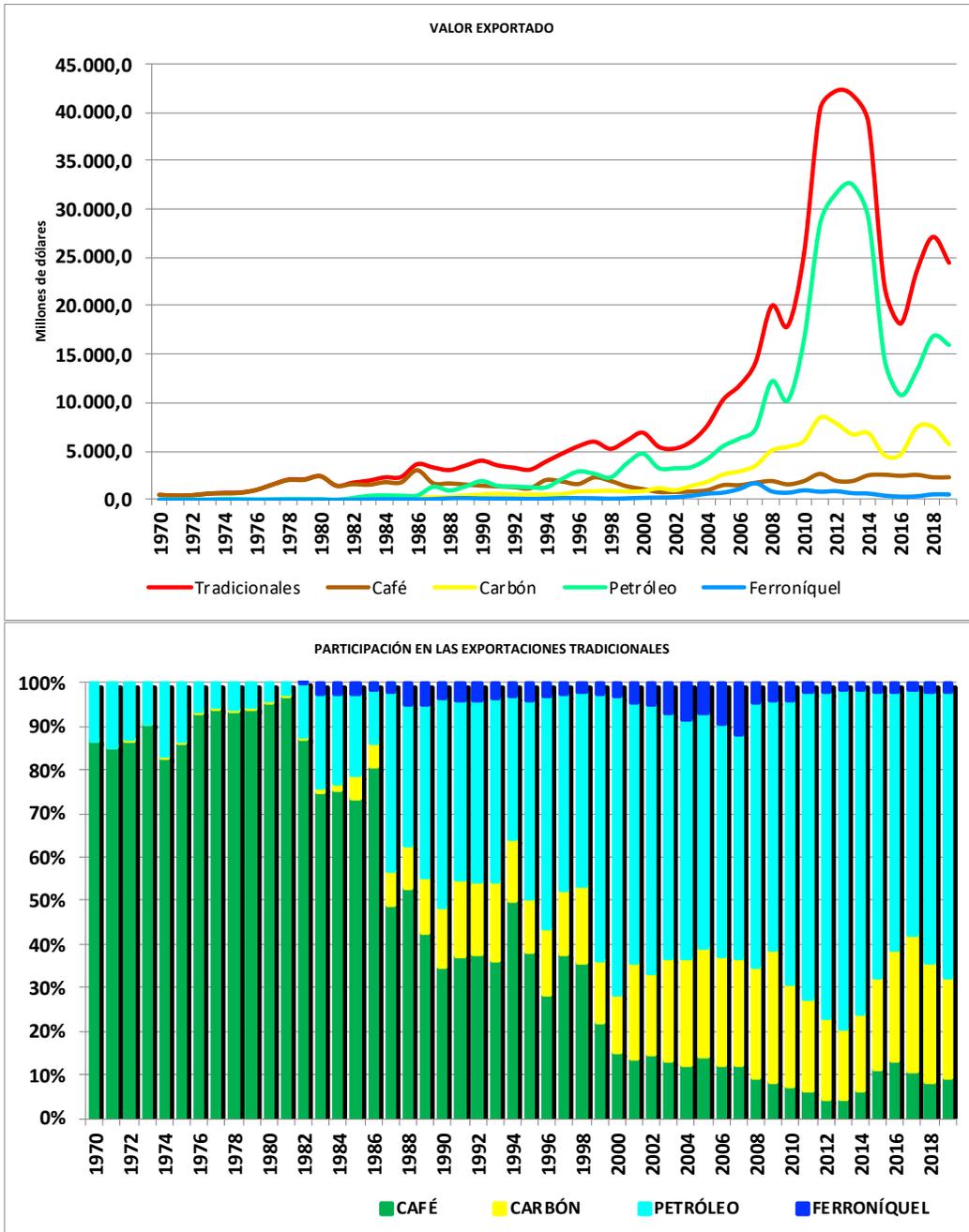
En 1970 las exportaciones tradicionales del país representaron el 73,3% de las exportaciones totales, en 2000 pasaron al 52,8% y en 2019 el 61,8%. En el último medio siglo la cesta de las exportaciones tradicionales cambió de composición. El sector minero volvió a tomar relevancia y la fuente de divisas pasó del sector cafetero al sector de energía. En 1979 aumentó la producción y las exportaciones de carbón, en 1983 las de ferróniquel y desde 1990 hasta 2020 el petróleo tomó el liderazgo de las exportaciones. El conjunto de carbón y petróleo creció un 15,7% en promedio anual para el período 1986-2019. Como se reporta en el gráfico 5.2, la recomposición condujo a que la participación del carbón y petróleo alcanzara 81,6% en 2000 y 88,5% en 2019. Con respecto al total exportado, esos dos bienes fueron el 43,1% en 2000 y el 54,8% en 2019. Estas cifras se utilizan como argumento para sostener que la economía colombiana se reprimarizó.

Las exportaciones no tradicionales o menores están integradas por productos de la industria manufacturera, el oro, las esmeraldas, el banano y las flores. Las de origen agropecuario en 1970 participaban el 26,2% de las no tradicionales y 7,0% del total de exportaciones, en 2000 fueron el 21,8% y 10,3%, respectivamente, y en 2019 mantuvieron la participación en las no tradicionales, pero con respecto al total bajaron al 8,1%. Las industriales en 1970 eran el 63,9% de las no tradicionales y el 17,0% de las exportaciones totales, en 2000 el 76,0% y el 35,9%, respectivamente, y en 2019 pasaron al 65,2% de las tradicionales y al 24,8% de las totales. Las mineras se mantuvieron durante el período en torno al 10% de participación en las no tradicionales y de 3,0% en las totales.

Hasta 1967 la disponibilidad de divisas se administró con un régimen cambiario administrado de tipo fijo. Ante los problemas de manejo de política macroeconómica que el

régimen imponible, a partir de ese año el país cambió al régimen crawling peg que logró estabilizar la macroeconomía hasta 1991 cuando la apertura económica se acompañó de un régimen de flotación sucia que duró tres años. Al igual que varios países latinoamericanos, Colombia adoptó un régimen de banda cambiaria hasta octubre de 1999, momento en que retornó a la flotación sucia hasta 2005, año que entró en vigencia el régimen libre que a 2020 está vigente.

Gráfico 5.2 Principales exportaciones



Fuente: cálculos propios con base en DANE

Independientemente del régimen cambiario, las divisas se han utilizado según los requerimientos de la economía. La composición de las importaciones muestra que, en promedio año, desde los años cincuenta y hasta 2019, el 52% corresponden a importaciones de bienes intermedios, el 35,0% a bienes de capital y un 13,0% a bienes de consumo final. En periodos de caída en la producción petrolera, como en los setenta y el primer quinquenio de los ochenta, los combustibles amplían su participación en el valor de las importaciones intermedias. La participación de largo plazo de los bienes intermedios en el total importado indica que, pese a las políticas ejecutadas, no se logró completar la sustitución de importaciones manufacturadas.

El Estado decimonónico utilizó únicamente la política fiscal para alcanzar el objetivo de crecimiento económico. Primero la política consistía en no hacer política, el sector privado lo hacía todo por motivo propio. Luego se aceptó que el sector público era importante para proveer infraestructura. Con la consolidación de la banca comercial y la creación en 1923 del banco central, el Banco de la República, el Estado asumió parte de la política monetaria, Inicialmente tuvo como objetivo la estabilidad crediticia y en los sesentas se reemplazó por el objetivo de inflación. Con la creación de la Junta Cambiaria en los treinta tomó la responsabilidad de la política cambiaria con el objetivo inicial de administrar el monto de divisas, un recurso escaso para la economía, y desde los cincuenta se añadió el objetivo de estabilidad en cuenta corriente.

La Primera Guerra Mundial incentivó al sector privado (nacional y empresarios migrantes) a crear empresas para abastecer la demanda interna; el flujo de capital financiero en los años veinte financió la construcción de infraestructura pública que incrementó la demanda interna, aceleró el crecimiento urbano y amplió la producción manufacturera; el crac de 1929-1934 creó las condiciones para que la industria manufacturera creciera bajo la protección que le dio la tasa de cambio; y la Segunda Guerra Mundial llevó a la sociedad política a tomar la decisión de impulsar la industrialización como parte del objetivo de crecimiento económico²¹², utilizó el Ministerio de Industrias²¹³ y para ampliar su gestión lo sustituyó por el Ministerio de Fomento²¹⁴. Inició con la política de sustitución importaciones que duró hasta el primer lustro de la década de los sesenta cuando se abrió paso la política de industrialización con base en la promoción de exportaciones, la que llegó hasta 1989. Con la apertura comercial en ese año y desde 1991 con la apertura económica y la firma de tratados comerciales bilaterales y multilaterales se buscó alcanzar una industrialización eficiente y eficaz.

La trayectoria de la producción manufacturera indica que creció desde el último cuarto de siglo XIX y se aceleró ante los choques externos. La implantación de las políticas macroeconómicas y sectoriales contribuyeron a cambiar la estructura productiva. Se calcula que en 1910 la producción del sector agropecuario representaba un 60% del PIB y la manufactura artesanal el 6%. En 1925 el sector de la agropecuario pasó al 58,8% del PIB y la industria manufacturera representaba ya el 7,6% del PIB. Hacia 1940, la manufactura aumentó 2,6 puntos porcentuales y en 1950 había alcanzado un 18,5% del PIB. En 1975, cuando el país ya era urbano, estaba en vigencia la promoción de exportaciones y era el año previo a la última bonanza cafetera, la manufactura representaba un 23,1% del PIB; un año

²¹² Ley 52 de 1943, Ley 167 de 1948, Decreto 1564 de 1955.

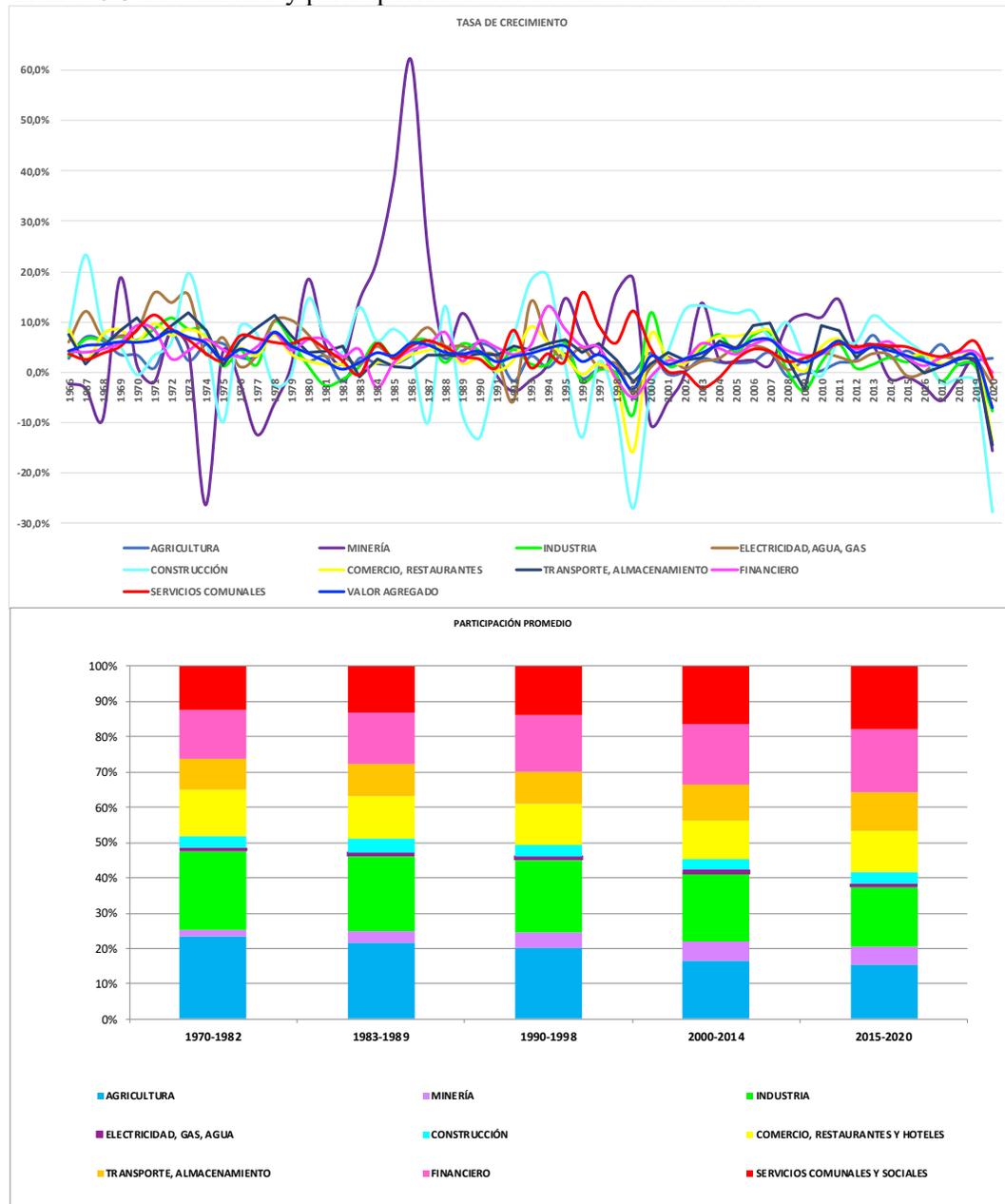
²¹³ Decretos 1704 y 1705 de 1923.

²¹⁴ Creado por el Decreto 464 de 1951.

después de la apertura comercial, en 1990, su participación fue del 21,4%, al empezar el siglo XXI cayó al 19% del PIB y en 2019 alcanzó el 15,6%.

A lo largo del cambio estructural, como se muestra en gráfico 5.3, los sectores que ganaron participación fueron el minero, el de transporte, almacenamiento y comunicaciones y el de servicios, comunales, sociales y personales, y dentro de este último la mayor participación la tiene el gasto gubernamental, el sector público, medido por su gasto, ganó participación. El dato indica que la *sociedad política* esta lejos de la vieja idea decimonónica y de la que en 1991 sirvió de base para reformar el Estado: de una organización pequeña y de una actividad pública dedicada a los servicios de defensa, justicia, salud y educación.

Gráfico 5.3 Crecimiento y participación de los sectores económicos

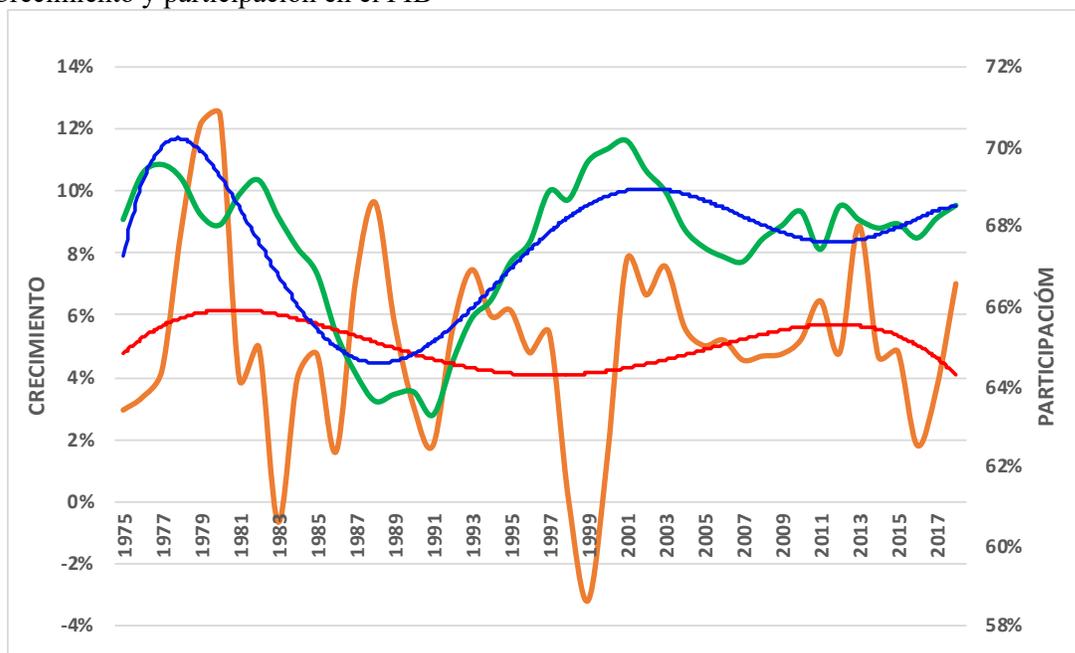


Fuente: cálculos propios con base en DANE

El cambio estructural muestra que hacia la década del treinta las unidades económicas eran las empresas de manufactura y servicios ubicadas en las seis grandes ciudades, la hacienda decimonónica fue desplazada como fuente de poder económico y político. En el área rural, hasta los sesenta, la producción campesina fue importante aun cuando la acumulación se dio con cultivos permanentes como la caña de azúcar, el café y el banano, plantados y administrados con criterios empresariales, y desde los setenta hasta 2020, se incorporó el cultivo de palma africana y la ganadería para exportación. La producción agropecuaria de pan coger desapareció, incluso la pequeña propiedad se maneja con sentido de mercado.

Con la implementación de la apertura comercial en 1989 y la apertura económica en 1991 el Estado se fijó como objetivos de política macroeconómica aumentar la productividad de los factores, acelerar la industrialización, elevar la tasa de crecimiento y pasar a una senda de crecimiento de nivel superior. Entre 1991 y 1995 se deterioró el crecimiento de la producción manufacturera y del sector agropecuario (Gráfico 5.3), resultado que motivó un cambio en la estructura productiva y condujo a que los sectores de comercio, financiero, minero y de la construcción aportaran más del 50% del crecimiento del producto hasta 2015 (Gráfico 5.3). La profundización financiera, la acumulación de capital financiero en el Régimen de Ahorro Individual del sistema de pensiones y la amplia participación de los bonos de deuda pública son los factores que explican el resultado del sector financiero. El incremento del ingreso y el mayor acceso de los hogares al crédito mantuvo la tasa de crecimiento y la participación en la variación del valor agregado del sector de comercio. El tamaño de los pozos petroleros y la productividad en la extracción del crudo, y la explotación de la mina de carbón de El Cerrejón, sostienen la participación del sector minero en el crecimiento agregado.

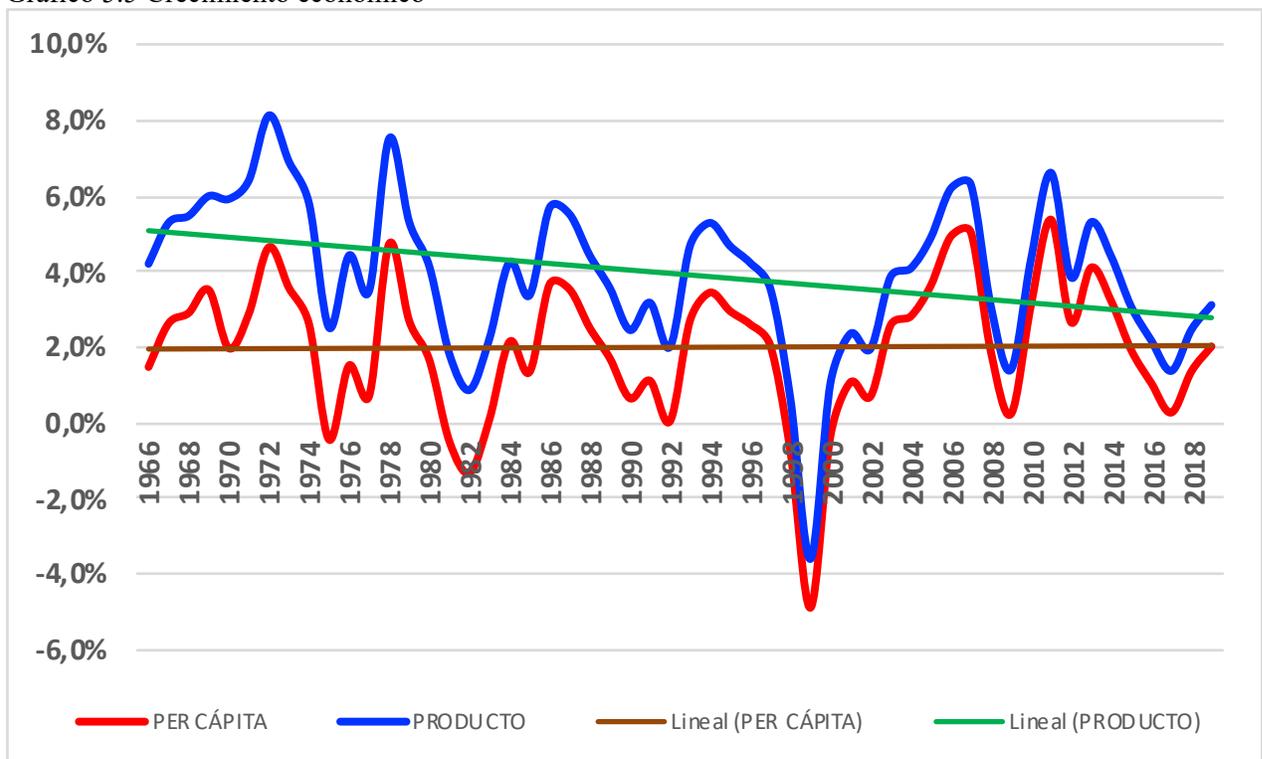
Gráfico 5.4 Consumo final de los hogares
Crecimiento y participación en el PIB



Fuente: cálculos propios con base en DANE.

El consumo final de los hogares cayó durante el proceso de ajuste macroeconómico y se recuperó con desde el cambio de modelo económico y el cambio constitucional de 1991 (Gráfico 5.4). En las tres últimas décadas tiene una participación promedio en el PIB de 67,8% y una tasa de crecimiento de 3,7% promedio anual. Su crecimiento en el primer quinquenio del siglo está asociado a la recuperación del salario real y a las políticas públicas de lucha contra la pobreza. Igualmente, esta variable sostuvo la demanda interna y amortiguó eventos adversos de la demanda externa, como la pérdida del comercio bilateral con Venezuela a partir de 2005, el segundo socio comercial que el país tenía hasta ese año. La tendencia decreciente a partir de 2012 recoge los efectos que en el ciclo interno tuvo la caída del precio internacional del petróleo y la crisis financiera mundial.

Gráfico 5.5 Crecimiento económico



Fuente: cálculos propios con base en DANE.

El país obtuvo sus mejores tasas de crecimiento del producto entre 1953 y 1972, concordante con la época de oro del crecimiento mundial. El crecimiento del producto tiene una tendencia des decreciente. El crecimiento del producto en lo corrido del siglo XXI tiende a igualarse al crecimiento demográfico. El crecimiento per cápita de largo plazo es de 2,0% (Gráfico 5.5), indicativo que las modificaciones estructurales y las políticas económicas que se implantaron en un siglo no tuvieron la capacidad de modificar la trayectoria del crecimiento del país, en consecuencia, que la base tributaria macroeconómica tiende a estancarse.

5.2.2 EL DESARROLLO DEL SUBSISTEMA SOCIAL

Durante algo más de medio siglo se descompuso la base social de la época de la independencia. Los antiguos esclavos se convirtieron en campesinos y mineros individuales o como parte de las comunidades afrodescendientes. Los herederos de los *hacendados* y los artesanos se transformaron en comerciantes, banqueros, industriales y burócratas, a los que se unieron los pocos migrantes europeos y árabes que fundaron empresas. La población urbana y los campesinos que migraron a la ciudad dieron origen a los obreros y empleados, población que aumentó con el crecimiento de las áreas urbanas. Unas comunidades indígenas quedaron aisladas y preservaron su cultura, otras, las que estaban ubicadas en las zonas donde diluyeron la propiedad comunal del suelo, quedaron disueltas y sus integrantes pasaron a integrar el campesinado, especialmente en los actuales departamentos de Cundinamarca y Boyacá. Y las guerras y la colonización de las áreas de frontera agrícola cambiaron lentamente las relaciones sociales rurales; la colonización antioqueña creó familia y la zona cafetalera, la base del crecimiento del comercio regional del centro del país y de las exportaciones desde la última década del siglo XIX (Sección 5.2.1).

En las dos últimas décadas del siglo XIX ya era visible el cambio en la estructura social. Los banqueros, comerciantes y los nacientes industriales se establecieron como grupos empresariales; los políticos y los burócratas se consolidaban como grupo; los obreros y empleados se identificaban como *el pueblo*; y los campesinos, los colonos, las comunidades indígenas y las comunidades afrodescendientes, la mayoría de la población, tenían una posición social marginal y eran *el otro pueblo*. Utilizar el concepto de clase social para analizar la historia de Colombia genera problemas analíticos pues no es posible delimitar con precisión conjuntos de personas con intereses económicos, sociales y culturales homogéneos, en la práctica existen grupos con intereses específicos y personas que integran varios grupos.

Los grupos sociales que empezaron a formarse desde 1875 entraron en la escena política después de 1910. Los trabajadores promovieron la sindicalización para negociar el salario o su incremento y modificar las condiciones laborales. Hasta 1930 con presión social y por fuera de la legalidad pues fue en 1931 que se promulgó la Ley 83 que legalizó la sindicalización. Esta cobijó a una parte del mercado laboral, al sector formal urbano y quedó excluido el sector informal urbano y el mercado laboral rural, pese a que en algunas ciudades trabajadores informales de las profesiones de zapatería y sastrería, entre otras, crearon sindicatos para defender su actividad.

La organización sindical nació fragmentada por las posiciones ideológicas²¹⁵ y no crearon intereses comunes. Los sindicatos reivindican y representan los intereses de sus afiliados, el índice de sindicalización es bajo, y ninguna central obrera ha tenido la capacidad de aglutinar y representar intereses sociales generales (Cuellar, 2009; Samper, 1957; Urrutia,

²¹⁵ En las áreas del país de mayor avance manufacturero la iglesia católica promovió las mutuales y la sindicalización, en 1910 la iglesia católica promovió la Sociedad de Artesanos de Sonsón que agrupó entre otros a sastres y artesanos, y en 1927 todos los sindicatos vinculados a esa religión se congregaron en la Unión Colombiana Obrera-UCO y posteriormente la convirtieron en la Unión de Trabajadores Colombianos-UTC. Los partidos políticos también capturaron los movimientos obreros, los trabajadores afines al Partido Liberal crearon en 1935 la Confederación de Trabajadores de Colombia-CTC y los del Partido conservador en 1949 se congregaron en la Unión de Trabajadores de Colombia-UTC; y los de izquierda en 1964 en la Confederación Sindical de Trabajadores de Colombia-CSTC. La Confederación Nacional de Trabajadores-CNT estuvo ligada a un partido creado en 1954 por la dictadura, el Movimiento de Acción Nacional-MAN. En los sesentas el sindicalismo se dividió por causa de apoyos a causas partidistas, nació, por ejemplo, la Confederación General de Trabajadores-CGT, y en los ochentas volvió a fragmentarse y surgió, en 1986, uno de las uniones sindicales de mayor afiliación y con representatividad en el siglo XXI, la Central Unitaria de Trabajadores-CUT.

2016). Sólo en dos ocasiones logró congregarse a los diferentes sectores sociales en torno a un paro nacional, en 1977 y en 2019. No tienen la fuerza política para influir en los cambios de la legislación laboral, y mucho menos para influir en las reformas tributarias. Por lo dispuesto por la Constitución de 1991, desde ese año las centrales obreras hacen parte de la Comisión de Concertación Laboral, instancia que define el incremento del salario mínimo, donde normalmente no llegan a ningún acuerdo con las patronales ni con el gobierno.

Los empresarios se agremiaron desde el siglo XIX para defender sus intereses económicos en la esfera política²¹⁶. Las asociaciones empresariales son organizaciones de la sociedad civil y desempeñan el papel de interlocutores válidos ante las autoridades económicas. Son fuente de consejo del gobierno central en el diseño, aprobación y ejecución de política macroeconómica y sectorial, en específico en las reformas tributarias y laborales. En las reformas tributarias de los treinta la Acción Patriótica Económica Nacional –fundada en 1935– actuó como oposición a los cambios impositivos, en la reforma de 1982-1983 la ANDI y FENALCO apoyaron al gobierno, y en las reformas de 1990 a 2019 la -Sociedad de Agricultores de Colombia-SAC y la Asociación Nacional de Industriales-ANDI fueron actores determinantes en las discusiones sobre la imposición (Arévalo y Rodríguez, 2001; Palacios, 2003; Urrutia, 1983).

Los campesinos tienden a aislarse; la única corporación que trató de aglomerar a una parte del campesinado fue la Asociación Nacional de Usuarios Campesinos –ANUC–, creada por el gobierno en 1967 con el Decreto 755 de ese año y con el objetivo de contribuir a la reforma agraria. Limitada en su organización y restringida por la guerra interna, no ha tenido eficacia para alcanzar sus objetivos. Los grupos sociales ciudadanos son dispersos, sin intereses comunes. Las comunidades afrodescendientes están fragmentadas. Las comunidades indígenas son las que presentan mayor organización gracias a su tradición de tomar decisiones y trabajar en forma comunitaria, a lo que contribuye el reconocimiento que recibieron con la Constitución de 1991. Todas estas organizaciones por su fragmentación no tienen ningún poder político y social efectivo, no son un factor de presión para el Estado y no tienen ninguna influencia en las decisiones sobre reformas tributarias.

5.2.3 LA CONSOLIDACIÓN-FRAGMENTACIÓN DEL PODER POLÍTICO CENTRAL

Las formas históricas del Estado indican que el desarrollo del subsistema político de una sociedad transita de la dominación que se establece a partir de vínculos personales hacia una en la que impera una organización formal y el poder soberano lo tiene una minoría de individuos que monopolizan las armas y la tributación, y tiende, hasta el momento, hacia una donde el poder soberano reside en el individuo y éste lo entrega por medio del mecanismo de votación universal. En esta última etapa una cuestión fundamental es la determinación de la cobertura de los derechos políticos ¿Restringidos o universales? La historiografía muestra que las sociedades que tienen Estados representativos partieron de una situación de derechos restringidos hacia una de derechos universales. En la vida moderna, en la que el individuo es

²¹⁶ La Sociedad de Agricultores de Colombia-SAC fue una de las primeras organizaciones, se estableció en 1871 y se refundó en 1914. En 1927 apareció la Federación Nacional de Cafeteros para representar ante el Estado los intereses de los productores de café. En 1936 surgió la Asociación Bancaria y en 1945 nació la Federación Nacional de Comerciantes-Fenalco. En 1944 apareció la Asociación Nacional de Industriales-ANDI y por la quiebra de muchos industriales ante la apertura económica cayó la afiliación y obligó a esa asociación, a principios del siglo XXI, a transformarse en la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia que agrupa fundamentalmente a empresas importadoras y minero-energéticas.

ciudadano, la cuestión es si la igualdad en los derechos políticos es formal o es sustancial ¿Quién tiene realmente el poder soberano? ¿El individuo o la élite en el poder?

En el tránsito desde la dominación con base en vínculos personales hasta el Estado representativo existe otro asunto decisivo para distinguir los sistemas sociales y los subsistemas políticos ¿Quién establece los impuestos y a quién favorecen? La primera parte de la pregunta se relaciona con la identificación del segmento de la sociedad política donde radica el poder impositivo o fiscal y cómo se reparte entre los niveles de gobierno, asociado al ejercicio del poder entre la sociedad política central y las regionales. Y la segunda parte de la pregunta concierne a la propiedad y el uso del recaudo ¿es del soberano, para su uso o enriquecimiento personal? ¿Es de la sociedad y para el beneficio social? Dependiendo de la respuesta se identifica uno u otro sistema social o una combinación de ellos (Capítulo 1).

En el momento en que un conjunto de individuos políticos monopoliza y concentra el poder soberano y las armas en un territorio, en ese espacio adquiere derechos y privilegios que se manifiestan en la potestad para dictar leyes –sobre derechos políticos, regulaciones económicas y la tributación, por ejemplo– y crea una organización para cobrar impuestos y administrar el poder. En un momento de su desarrollo, ese Estado asume controles sobre los procesos económicos o produce y distribuye directamente bienes y servicios y se adjudica el diseño y ejecución de política económica con el objetivo de incrementar el bienestar social.

En la subsección se exponen los grandes rasgos del desarrollo de los subsistemas social y político colombiano a partir de exponer las fuerzas políticas que tuvieron y tienen incidencia en la vida social y la forma cómo actuaron en el proceso de consolidación del Estado central y su fragmentación, elementos que se utilizarán en el siguiente capítulo para explicar la brecha impositiva internacional de Colombia.

5.2.3.1 *La consolidación del Estado central*

Con la Constitución de 1886 se retornó al mecanismo de exclusión política al reimplantar el sufragio censitario y se centralizó el ejercicio del poder político con la abolición de la elección popular de los gobiernos subnacionales y locales y la potestad tributaria que tenían (Subsección 3.2.3.1). Los *hacendados-comerciantes-burócratas-banqueros* que se constituyeron en el grupo hegemónico central estableció un conjunto de normas y acciones que defendieron su posición política durante el llamado Período de la Regeneración. Le devolvió a la iglesia el control ideológico de la sociedad, eliminó los derechos políticos que la población poseyó durante la época del liberalismo radical y, entre 1886 y 1930, bloqueó la oposición liberal por diversos mecanismos y lo dejó en una situación de grupo subordinado. Con su éxito en la Guerra de los Mil Días centralizó el poder político, monopolizó las armas²¹⁷, entre 1905 y 1910 reestructuró la organización estatal e impuso la tradición de formar coaliciones para gobernar. Así se completaron las condiciones para ejercer plenamente el poder político central en el territorio.

La hegemonía perdió el poder en 1930 y durante una década y media lo asumió la parte liberal de la coalición del bloque en el poder. En el período 1932-1938 implantaron reformas políticas como el voto universal para los hombres, la creación del Estado social de derecho que implicó que, por primera vez, lo social tenía primacía sobre lo individual. En

²¹⁷ Con la creación en 1907 de la Escuela Militar de Cadetes y de la Escuela Naval se profesionalizaba la carrera de oficiales. La mecánica de promoción de la oficialidad le dio a la élite el control y una herramienta para ganar en estabilidad política, anuló el poder político-militar de las élites regionales.

1954 les entregaron derechos políticos a las mujeres, veinte años después que lo habían hecho los países desarrollados.

En 1946 retornó al poder el grupo conservador de la coalición y se expandió la violencia bipartidista, conflicto que tuvo como origen en las discrepancias ideológicas de los grupos radicales de los dos partidos tradicionales, herencia del conflicto del siglo XIX, por las diferencias sobre la contención de las manifestaciones campesinas por el acceso a la tierra y el anhelo por conservar las condiciones sociales que pertenecían al nivel de desarrollo social anterior. Esa violencia marcó la trayectoria histórica y del desarrollo social del país hasta 2020. En noventa años ese conflicto se transformó:

- i. La guerra bipartidista fue de baja intensidad y desembocó en el levantamiento popular, urbano y rural, del 9 de abril de 1948. La inestabilidad política que surgió condujo al golpe militar de 1953 y a la dictadura hasta 1957.
- ii. Surgieron las guerrillas campesinas y liberales, la dictadura las reprimió y su comandancia transitó a una ideología socialista, de auge en la segunda posguerra. Por considerar que la dirigencia del Partido Liberal los abandonó y por la entrada de las ideas socialistas y del ejemplo de la Revolución Cubana, se convirtieron en las FARC-EP. Actores políticos de la clase media urbana y el clero de izquierda, años después, crearon el Ejército de Liberación Nacional- ELN. El monopolio de las armas que se había ganado en la Guerra de los Mil Días se perdió con la aparición de las guerrillas. Estos grupos tenían como objetivo desmontar y sustituir el poder de la élite hegemónica.
- iii. Mientras el conflicto rural desembocó en la guerra de guerrillas, el urbano se canalizó por las vías institucionales en el período posterior a la dictadura. Los partidos tradicionales capturaron las organizaciones sociales como los sindicatos, acciones comunales y grupos de informales (vendedores de lotería, lustrabotas, etc. ubicados en las grandes ciudades). Pese a la captura y a su fragmentación, la población urbana se manifestó políticamente con huelgas nacionales (1977 y 2018-2019), o con protestas esporádicas de grupos específicos (estudiantes, comerciantes, comunidades barriales). La memoria del 9 de abril de 1948 y el conflicto violento rural inhibió el estallido violento urbano.
- iv. En los setenta aparecieron otros grupos guerrilleros de carácter urbano –uno de ellos, el M19, que pasó a ser rural–. Al final de los ochenta firmaron acuerdos de paz y entregaron las armas para convertirse en partidos políticos.
- v. En los setenta el área urbana y en las zonas rurales irrumpió en un actor importante en la vida social y económica del país, los narcotraficantes. Entraron al mercado internacional de estupefacientes como proveedores de marihuana y en los ochenta cambiaron a la producción y comercialización de cocaína. Su acumulación de capital les permitió permear todos los ámbitos de la vida social, alteraron las relaciones políticas, el conflicto rural, la vida urbana y el tema ambiental. Los capos tuvieron poder político y lo utilizaron para proteger su negocio, no eran antagonicos sino complementarios al poder de la élite. Cuando algunos integrantes de la élite se opusieron al narcotráfico y el gobierno estadounidense exigió una ofensiva contra su accionar, los narcotraficantes entraron a disputarle al Estado el monopolio de las armas, crearon ejércitos privados.
- vi. La unión entre narcotráfico, terratenientes y políticos creó el paramilitarismo, y se profundizó la pérdida del monopolio de las armas, la institucionalidad en las regiones

- donde dominaban y, desde luego, la tributación. Se apropiaron de las tierras y la población fue desplazada. Estos grupos se convirtieron en defensores de la élite política tradicional y de algunos integrantes del Estado; y recibieron el apoyo de entidades gubernamentales para combatir a las guerrillas. La negociación con el gobierno desmontó nominalmente a los paramilitares, pero, dada la rentabilidad del negocio, aparecieron los grupos de narcotraficantes armados que los reemplazaron e impusieron su ley en los territorios marginados. El Estado no tiene el monopolio de la fuerza y no tiene presencia institucional en las regiones donde dominan.
- vii. En 2016 se firmó la paz con las FARC-EP, proceso que en 2020 se encuentra en las primeras fases de implementación. El Estado buscó recuperar el monopolio de las armas, la gobernabilidad y la presencia en el territorio, objetivo que está lejos de alcanzar.

El duopolio partidista e ideológico que prevaleció hasta la primera década del siglo XX empezó a decaer con el surgimiento del Partido Obrero en 1915 –que no tuvo reconocimiento legal–, el Partido Socialista en 1919, el Partido Socialista Revolucionario en 1926 y el partido Comunista en 1930 (Arrubla, 1982; Medina, 1989; Pécaut, 1973; Sánchez, 1985; y Tirado, 1982). La hegemonía ideológica que el grupo dominante impuso socialmente y la participación de miembros del partido liberal en los gobiernos hasta 1930 promovió la disolución de la identidad ideológica de los partidos tradicionales que se acentuó en el Frente Nacional, período en el que se fortaleció la clase política profesional –que se empezó a forjar después de 1905–, ligada a la élite económica.

Desde 1965 las divisiones internas de los partidos tradicionales llevaron a formar disidencias y crear de nuevos partidos que contribuyeron a su decadencia²¹⁸. Con la implantación de la elección popular de alcaldes en 1986 aparecieron partidos locales y cívicos que le disputaron el poder subnacional y local a los tradicionales. Posterior a la reforma constitucional de 1991 aumentó la formación de colectividades, la gran mayoría son empresas políticas regionales que buscan una rentabilidad con la asignación del presupuesto público. El proceso de ocaso también cobijó a los partidos de izquierda que se fragmentan fácilmente por vertientes ideológicas²¹⁹.

La instauración de una élite hegemónica que durante cuatro décadas gobernó dando participación en la actividad legislativa y ejecutiva al partido subordinado creó la tradición de gobernar con base en coaliciones y estas se reforzaron desde 1958. En 1957 la violencia y la dictadura militar unió a los partidos tradicionales y crearon el Frente Nacional: los dos partidos tradicionales se alternaron el poder entre 1958 y 1974, las elecciones se convirtieron en un simple proceso de mecánica de votación sin repercusión política real. Y las escisiones y la proliferación de partidos desde los noventa llevaron a crear coaliciones para ganar las elecciones, aprobar la agenda legislativa y tener gobernabilidad (Cuadro 5.1).

²¹⁸ Movimiento Revolucionario Liberal-MRL en 1965, la Alianza Nacional Popular ANAPO en 1961, el Nuevo Liberalismo en el segundo lustro de los ochenta, el Partido Social de la Unidad Nacional a principios del siglo XXI, y el Centro Democrático.

²¹⁹ En 1970 el Movimiento Obrero Independiente y Revolucionario-MOIR, en 2002 el Polo Democrático Independiente-PDI, en 2003 la Alternativa Democrática, en 2005 el Polo Democrático Alternativo-PDA y la Colombia Humana en 2011.

Cuadro 5.1 Coaliciones partidistas

| Período | Partido del Presidente | Ministros del primer gabinete de la administración | | | | | | Independiente | Nombre de la coalición |
|-----------|----------------------------------|--|---------|------------------------------|----------------|--------------------|-----------|---------------|--------------------------|
| | | Conservador | Liberal | Social de la Unidad Nacional | Cambio Radical | Centro Democrático | Izquierda | | |
| 1909-1914 | Conservador | | | | | | | | Unión Republicana |
| 1930-1934 | Liberal | 4 | 8 | | | | | | Concentración Nacional |
| 1934-1938 | Liberal | 1 | 11 | | | | | | |
| 1938-1942 | Liberal | 2 | 10 | | | | | | |
| 1942-1946 | Liberal | 0 | 12 | | | | | | |
| 1946-1950 | Conservador | 7 | 5 | | | | | | Unión Nacional *** |
| 1950-1953 | Conservador | 12 | 0 | | | | | | |
| 1953-1957 | Dictadura | 0 | 0 | | | | | | |
| 1957-1958 | Junta militar | 11 * | 0 | | | | | | |
| 1958-1962 | Liberal | 6 | 6 ** | | | | | | Frente Nacional |
| 1962-1966 | Conservador | 6 ** | 6 | | | | | | Frente Nacional |
| 1966-1970 | Liberal | 6 | 6 ** | | | | | | Frente Nacional |
| 1970-1974 | Conservador | 6 ** | 6 | | | | | | Frente Nacional |
| 1974-1978 | Liberal | 6 | 6 ** | | | | | | |
| 1978-1982 | Liberal | 5 | 7 ** | | | | | | |
| 1982-1986 | Conservador | 7 ** | 5 | | | | | | Movimiento Nacional |
| 1986-1990 | Liberal | 0 | 12 ** | | | | | | |
| 1990-1994 | Liberal | 3 | 12 ** | | | | | | |
| 1994-1998 | Liberal | 4 | 12 | | | | | | |
| 1998-2002 | Conservador | 11 | 5 | | | | | | Gran Alianza Democrática |
| 2002-2006 | Liberal | 7 | 6 | | 1 | | | | Uribista |
| 2006-2010 | Social de la Unidad Nacional | 3 | 0 | 12 | 1 | | | | Uribista |
| 2010-2014 | Social de la Unidad Nacional | 4 | 4 | 7 | 1 | | | | Unidad Nacional |
| 2014-2018 | Social de la Unidad Nacional**** | 4 | 4 | 7 | 1 | | | | Unidad Nacional |
| 2018-2022 | Centro Democrático | 6 | | | | 3 | | 6 | Uribista |

* Y cuatro militares.

** Y un militar.

*** Con el impacto del 9 de abril de 1948 se creó, en 1949, el Gabinete de Unidad Nacional.

**** La coalición que creó el partido se disolvió y la fracción saliente se convirtió en el partido Centro Democrático

Fuente: Blanco et. al. (1990); Hernández (2014) y Diarios Oficiales.

La reforma constitucional de 1991 pretendió cambiar la situación. Las reglas que se establecieron estimularon la creación de empresas políticas y coaliciones, efecto contrario al que buscaron los constituyentes, la creación de partidos fuertes. Las reformas políticas subsiguientes, incluida la que debate el Congreso de la República en 2020, se hacen a la medida de los requerimientos de la coalición, por racionalidad, ningún político está dispuesto a destruir su empresa política. Dada esta actuación racional, los idealistas proponen realizar la reforma por vía de referéndum o por asamblea constituyente.

El gobierno de coalición en Colombia se interpreta o como un corporativismo (Cuéllar, 2009; Urrutia, 1983), o como una oligarquía, como propone la mayoría de la historiografía, pues los dirigentes de la élite pasan de partido a partido a regir las redes clientelares (Arrubla, 1982; Palacios, 2003; Palacios y Safford, 2002; Medina, 1989; Pécaut, 1973; Sánchez, 1985; y Tirado, 1982 y 1984). Los partidos de izquierda no tienen capacidad política para disputarle el poder central a la élite, su logro máximo es la alcaldía de Bogotá D.C., el segundo puesto de importancia después de la Presidencia de la República. Y los diferentes grupos sociales (Subsección 5.2.2) además de fragmentados y débiles son capturados por las redes de las empresas políticas lo que les impide tener presión social sobre la clase en el poder. Ese transcurrir deja un sistema político donde quienes gobiernan no solucionan los problemas sociales porque perjudica los intereses de la élite o los empresariales, por ejemplo, la dilación de la salida al conflicto por la tierra o las reformas tributarias.

Hacia la tercera década del siglo XX quedó atrás la idea de una estructura y una organización gubernamental pequeña, de un Estado con pocas funciones. La consolidación del grupo hegemónico se acompañó de una ampliación de funciones, de entidades en la rama ejecutiva central y del empleo público, todas ellas realizadas con las reformas administrativas que se realizaron a partir de 1905 (Cuadro 5.2). Ganaron importancia los sectores de agricultura, minería, infraestructura, educación y salud y se crearon dentro de la organización o ministerios o institutos que asumieran esas funciones. En el caso de los tres primeros sectores la acción estatal tuvo como objetivo fortalecer el crecimiento de los negocios, que durante el primer tercio de siglo XX se asimiló al crecimiento económico, la consecuencia fue un apoyo a la profundización de la economía de mercado, el país se alejaba rápidamente del sistema social cimentado sobre la *hacienda*. En cambio, de los dos últimos sectores, la educación que había sido prioritaria en el discurso del siglo XIX aumentó su implementación efectiva, pero limitada a la población urbana, como parte de la necesidad de la transformación social. En la salud las entidades gubernamentales empezaron a desplazar la acción privada de caridad, pero de forma lenta y casi residual.

A partir de los cuarenta, cuando los temas del desarrollo económico y social y la industrialización ganaron terreno en las políticas económicas, se aceptó una mayor actividad estatal y se crearon o se transformaron entidades para contribuir a esos propósitos. Hasta los sesenta, la élite trató de emular la actividad estatal europea, de crear su propia versión del estado de bienestar. En período 1940-1970 se expandió el llamado orden descentralizado del sector público colombiano. Aparecieron empresas industriales y comerciales del Estado encargadas de productos estratégicos como el café, el petróleo, la energía eléctrica, la siderúrgica y la banca, o entidades encargadas del gasto social como el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF encargado de la protección a la niñez y desde la última década del siglo de la protección a la familia o el Instituto de Crédito Territorial-ICT con el propósito de proveer vivienda a los hogares de ingreso medio y bajo o el Instituto de Seguros Sociales-

ISS encargado de los seguros de salud y pensiones de los trabajadores privados formales. La organización del Estado muestra que la élite aceptó que además de su función política, el Estado es productor, complemento de la actividad privada y soporte del bienestar social.

En los setenta y los ochenta una parte de la élite y de los empresarios estaban en desacuerdo con la actividad productora gubernamental y, recogiendo las discusiones del mundo desarrollado sobre el papel Estado, profundizadas por los gobiernos de Reagan y Thatcher, propusieron contraer sus funciones y reducir el tamaño de su organización. El gobierno central de 1990-1994 planteó un Estado dedicado a lo social y a los bienes públicos puros. La reforma constitucional de 1991 lo autorizó para adelantar su reforma y desmontó parte de los institutos y las empresas industriales y comerciales del Estado (CGR, 1993; Hernández, 2004).

Entre 2002 y 2020 la organización estatal se modificó en su estructura, no en su enfoque. El gobierno central provee bienes y servicios que los produce el sector privado. Se retiró del sector bancario, no administra ni presta el servicio de salud, tiene dos empresas de importancia económica, Ecopetrol y Colpensiones. Los gobiernos subnacionales y locales aún tienen empresas, el de Medellín es propietario de una de las principales firmas de energía, agua y comunicación del país –Empresas Públicas de Medellín-EPM– y el de Bogotá de las empresas de los servicios de agua y telefonía y la empresa mixta de energía. Pero en general los gobiernos son propensos a cumplir sus funciones con base en la contratación pública o las asociaciones publico-privadas.

La ampliación de funciones y de la organización del Estado tuvo efectos sobre los ingresos públicos. Con la creación del Fondo Nacional del Café una parte de las ganancias de la comercialización internacional del grano entran como ingresos no tributarios del Estado y antes de 1990, los recursos en épocas de bonanza fueron importantes para las finanzas públicas y para la financiación del gasto público en las zonas cafeteras del país. Y desde mediados del siglo XX, con mayor énfasis desde 1986, los excedentes financieros de la empresa petrolera contribuyen en cantidad significativa en los ingresos totales del Gobierno Nacional Central-GNC. Además, la propiedad de los recursos naturales aporta a los ingresos por intermedio de contribuciones, en específico las regalías provenientes de la explotación de petróleo, gas y carbón. Esto le permite a la clase política mantener o reducir las bases y las tarifas impositivas, sin embargo, al privatizar las empresas que generan excedentes financieros se ve obligada a modificar los elementos esenciales de los impuestos de renta, patrimonio y valor agregado para compensar las pérdidas de ingresos no tributarios.

5.2.3.1.1 El problema agrario y las finanzas públicas

El llamado problema agrario es la conjunción de cuestiones como la determinación de los derechos de propiedad, la concentración de la tierra, la productividad, la pobreza rural y los efectos políticos que el problema mismo conlleva (Bejarano, 1998; Machado, 1998; Machado y Samacá, 2000; Machado y Suárez, 1999).

Cuadro 5.2 Muestra de la estructura del Gobierno Nacional Central

| | 1900 | 1910 | 1920 | 1930 | 1940 | 1950 | 1960 | 1970 | 1980 | 1990 | 2000 | 2010 | 2020 |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| ORDEN CENTRAL | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Congreso de la República | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 2. Rama Judicial | | | | | | | | | | | | | |
| 2.1. Corte de Justicia | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | |
| 2.1.a. Corte Suprema de Justicia | | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 2.2. Consejo de Estado | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 2.3. Corte Constitucional | | | | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ |
| 2.4. Consejo Superior de la Judicatura | | | | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3. Rama Ejecutiva | | | | | | | | | | | | | |
| 3.1. Ministerio de Relaciones Exteriores | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3.2.b. Ministerio de Gobierno | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | |
| 3.2.c. Ministerio del Interior y de Justicia | | | | | | | | | | | | ✓ | |
| 3.3. Ministerio del Interior | | | | | | | | | | | | | |
| 3.4. Ministerio de Justicia | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | |
| 3.5. Ministerio de Policía | | | ✓ | | | | | | | | | | |
| 3.6.a. Ministerio de Guerra | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | | |
| 3.6.b. Ministerio de Defensa Nacional | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3.7.a. Ministerio del Tesoro | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | | | | | |
| 3.7.b. Ministerio de Hacienda | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | | | | | |
| 3.7.c. Ministerio de Hacienda y Crédito Público | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3.8.a. Ministerio de Obras Públicas | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | |
| 3.8.b. Ministerio de Obras Públicas y Transporte | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | | | |
| 3.8.c. Ministerio de Transporte | | | | | | | | | | | ✓ | ✓ | |
| 3.9.a. Ministerio de Agricultura y Comercio | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | | | |
| 3.9.b. Ministerio de Agricultura y Ganadería | | | | | | ✓ | ✓ | | | | | | |
| 3.9.c. Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | |
| 3.10.a. Ministerio de Instrucción Pública | | ✓ | ✓ | | | | | | | | | | |
| 3.10.b. Ministerio de Educación Nacional | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3.11.a. Ministerio de Industrias | | | | ✓ | ✓ | | | | | | | | |
| 3.11.b. Ministerio de Comercio e Industrias | | | | | | ✓ | | | | | | | |
| 3.11.c. Ministerio de Fomento | | | | | | | ✓ | | | | | | |
| 3.11.d. Ministerio de Desarrollo Económico | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | |
| 3.11.e. Ministerio de Industria, Turismo y Comercio | | | | | | | | | | | | ✓ | |
| 3.12.a. Ministerio de Correos y Telégrafos | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | | |
| 3.12.b. Ministerio de Comunicaciones | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | |
| 3.12.c. Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones | | | | | | | | | | | | | ✓ |
| 3.13.a. Ministerio de Economía Nacional | | | | ✓ | ✓ | | | | | | | | |
| 3.13.b. Ministerio de Minas y Petróleos | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | |
| 3.13.c. Ministerio de Minas y Energía | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| 3.14.a. Ministerio de Higiene | | | | | | ✓ | ✓ | | | | | | |
| 3.14.b. Ministerio de Salud | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | | |
| 3.15.a. Ministerio de Trabajo | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | | | | | | |
| 3.15.b. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social | | | | | | | | ✓ | ✓ | ✓ | | | |
| 3.15.c. Ministerio de Protección Social | | | | | | | | | | | ✓ | ✓ | |

| | 1900 | 1910 | 1920 | 1930 | 1940 | 1950 | 1960 | 1970 | 1980 | 1990 | 2000 | 2010 | 2020 |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 3.16. Ministerio del Medio Ambiente y Vivienda | | | | | | | | | | | √ | √ | |
| 3.17. Ministerio de Cultura | | | | | | | | | | | √ | √ | |
| 3.18. Ministerio de Ciencia | | | | | | | | | | | | | √ |
| 3.19. Ministerio del Deporte | | | | | | | | | | | | | √ |
| 3.20. Departamento de Higiene y Asistencia Pública | | | | √ | | | | | | | | | |
| 3.21. Departamento Nacional de Provisiones | | | | | | √ | | | | | | | |
| 3.22.a. Dirección Nacional de Estadística | | | | | | | √ | | | | | | |
| 3.22.b. Departamento Administrativo Nacional de Estadística –DANE | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3.23. Departamento Administrativo del Servicio Civil | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3.24.a. Departamento Administrativo de Seguridad –DAS | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | |
| 3.24.b. Departamento Administrativo Dirección Nacional de Inteligencia | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3.25. Departamento Nacional de Planeación –DNP | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3.26. Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil -Aerocivil | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 3.27. Departamento Administrativo de Ciencia y Tecnología-Colciencias | | | | | | | | | | | √ | √ | |
| 3.28.a. Departamento Administrativo de Servicios Generales | | | | | | | √ | | | | | | |
| 3.28.b. Departamento Administrativo de la Presidencia | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4. Organización electoral | | | | | | | | | | | | | |
| 4.1.a. Gran Consejo Electoral | √ | √ | √ | √ | √ | | | | | | | | |
| 4.1.b. Corte Electoral | | | | | | √ | √ | √ | √ | | | | |
| 4.1.c. Consejo Nacional Electoral | | | | | | | | | | √ | √ | √ | √ |
| 4.2. Registraduría Nacional del Estado Civil | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 5. Organismos de control | | | | | | | | | | | | | |
| 5.1. Procuraduría General de la Nación | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 5.2. Contraloría General de la República –CGR | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| ORDEN DESCENTRALIZADO | | | | | | | | | | | | | |
| 1. Establecimientos públicos | | | | | | | | | | | | | |
| 1.1. Instituto de Fomento Industrial –IFI | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 1.2. Instituto de Fomento Municipal –INFOPAL | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | | |
| 1.3. Instituto de Crédito Territorial –ICT | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | | |
| 1.4. Instituto de Seguros Sociales –ISS | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | |
| 1.5. Instituto de Fomento Eléctrico | | | | | √ | | | | | | | | |
| 1.6. Instituto Colombiano de Energía Eléctrica –ICEL | | | | | | | √ | √ | √ | √ | | | |
| 1.7.a. Instituto Nacional de Abastecimiento –INA | | | | | | √ | √ | | | | | | |
| 1.7.b. Instituto de Mercadeo Agropecuario – IDEMA | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.8. Instituto Nacional de Vías – INVIAS | | | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 1.9. Instituto de Investigaciones Tecnológicas | | | | | | | √ | √ | √ | √ | | | |
| 1.10. Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 1.11. Instituto Colombiano de Construcciones Escolares - ICCE | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.12. Instituto de Bienestar Familiar –ICBF | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 1.13. Instituto Nacional de Recursos Naturales –INDERENA | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.14. Instituto Colombiano de la Juventud y el Deporte –COLDEPORTES | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | |
| 1.15. Instituto Colombiano de Cultura –Colcultura | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | |
| 1.16. Instituto de Asuntos Nucleares INA | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.16. a. Instituto de Ciencias Nucleares y Energías Alternativas –INEA | | | | | | | | | | | √ | | |
| 1.17.a. Instituto Geológico Colombiano | | | | √ | | | | | | | | | |
| 1.17.b. Servicio Geológico Nacional | | | | | √ | | | | | | | | |

ECONOMÍA POLÍTICA DE LA TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA

| | 1900 | 1910 | 1920 | 1930 | 1940 | 1950 | 1960 | 1970 | 1980 | 1990 | 2000 | 2010 | 2020 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 1.17.c. Instituto Geológico Nacional | | | | | | √ | | | | | | | |
| 1.17.d. Instituto Colombiano de Geología y Minería | | | | | | | √ | | | | | | |
| 1.17.e. Instituto Nacional de Investigaciones Geológicomineras–INGEOMINAS | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.17.f. Instituto de Investigaciones en Geociencias, Minería y Química –INGEOMINAS | | | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 1.18.a. Fondo Colombiano de Investigaciones Científicas y Proyectos Especiales –Colciencias | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.18.b. Instituto Colombiano de Ciencias –COLCIENCIAS | | | | | | | | | | | √ | √ | |
| 1.19. Instituto Colombiano Agropecuario –ICA | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | |
| 1.20. Instituto Colombiano de Radio y Televisión –Inravisión | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | | |
| 1.21. Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica –Corelca | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.21. Fondo de Promoción de Exportaciones –Proexpo | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.23. Instituto Colombiano de Comercio Exterior –Incomex | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 1.24. Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior –Icetex | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 1.25. Instituto Colombiano de Fomento a la Educación Superior –Icfes | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 2. Empresas industriales y comerciales del Estado | | | | | | | | | | | | | |
| 2.1. Ferrocarriles Nacionales | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | | |
| 2.2. Empresa Colombiana de Petróleos – Ecopetrol | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 2.3. Carbones de Colombia S.A. – Carboacol | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 2.4. Empresa Nacional de Telecomunicaciones – Telecom | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 2.5. Interconexión Eléctrica S.A. – ISA | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 2.6. Carbones de Colombia –Carboacol | | | | | | | | | √ | √ | √ | | |
| 2.7. Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación –Icfes | | | | | | | | | | | | √ | √ |
| 3. Empresas de economía mixta | | | | | | | | | | | | | |
| 3.1. Siderúrgica Nacional de Paz del Río | | | | | | √ | √ | √ | √ | | | | |
| 3.2. Empresa Colombiana de Minas | | | | | | | | √ | √ | √ | | | |
| 3.3. Empresa Colombiana de Vías Férreas | | | | | | | | | | | √ | √ | |
| 3.4. Isagen S.A. | | | | | | | | | | | √ | √ | |
| 3.5. Ecopetrol S.A. | | | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 4. Instituciones financieras | | | | | | | | | | | | | |
| 4.1.a. Caja Agraria Industrial y Minero | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| 4.1.b. Banco Agrario | | | | | | | | | | | | √ | √ |
| 4.2. Banco Popular | | | | | | | √ | √ | √ | √ | | | |
| 4.3. Fondo Nacional de Ahorro –FNA | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4.4. Fondo Financiero Industrial –FFI | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4.5. Fondo Financiero Agropecuario –FFA | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4.6.a. Fondo Financiero Agropecuario –Finagro | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4.6.b. Fondo para el Financiamiento Agropecuario –Finagro | | | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 4.7. Financiera Eléctrica Nacional | | | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4.8. Banco de Comercio Exterior de Colombia –Bancoldex | | | | | | | | | | | √ | √ | √ |
| 4.9. Compañía de Seguros La Previsora | | | | | | | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| 4.10. Fondo de Garantías de Instituciones Financieras –Fogafín | | | | | | | | | | √ | √ | √ | √ |
| 4.11. Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior | | | | | | | | | | | √ | √ | √ |

Fuente: elaborado con base en CGR, la Codificación Nacional y Hernández (2014)

El movimiento campesino empezó con las movilizaciones en los veinte, con sus demandas para legalizar las tierras o los procesos de colonización en los treinta los campesinos se enfrentaron de forma directa con los terratenientes y esto alimentó, y se alimentó, de la violencia bipartidista hasta los cincuenta. El conflicto, desde los años setenta hasta la actualidad, se profundizó con la economía del narcotráfico. Los narcotraficantes y los grupos paramilitares realizaron una reforma agraria a la inversa: mayor concentración del suelo y desplazamiento social, las familias campesinas desplazadas se reubicaron en las zonas marginadas urbanas y pasaron a ser parte de la pobreza urbana.

El Estado aprobó leyes y diseñó políticas públicas para la reforma agraria, pero no ejecutó ninguna. Con la Ley 200 de 1936 –que tuvo la oposición de la SAC, la APEN y todos los terratenientes independientes y de la clase política radical de los partidos tradicionales– no se distribuyeron tierras, pero sí se profundizó el conflicto entre actores. Las Leyes 135 de 1961 y 1 de 1968 permitieron alcanzar pequeños avances, pero quedaron paralizados con el Pacto de Chicoral en 1972, acuerdos que se recogieron en la Ley 4 de 1973. Con la negociación del proceso de paz con las FARC-EP, nuevamente el tema del acceso a la tierra quedó como parte fundamental del tratado, el cual aún está en la primera etapa de implementación.

La consecuencia económica de la concentración del suelo rural durante dos siglos es una inoperancia del mercado de tierras y la creación de una sobrerrepresentación política de los terratenientes en el Congreso y en los Concejos municipales que paraliza la tributación en el sector rural, no contribuyen, pero reciben subsidios. Además de los beneficios tributarios y los subsidios a la producción de terratenientes, el problema agrario tiene el costo de restitución de derechos de propiedad a las víctimas de la violencia y el desplazamiento. Con la Ley 1448 de 2011 o Ley de restitución de tierras se calculó un gasto público en indemnizaciones para restitución de tierras de \$3.566 mil millones de pesos de 2012, para indemnización en efectivo \$ 6.395 mil millones y para reparaciones colectivas \$ 400 mil millones (DNP, 2011 y 2012). El valor ejecutado entre 2012 y 2020 asciende a \$ 1.414 mil millones en restitución, \$ 6.527 en indemnizaciones y \$637 mil millones en reparaciones colectivas (MHCP, 2020).

5.2.3.2 *La consolidación de la élite y la fragmentación del poder del Estado*

Los hechos históricos señalan que el poder político en Colombia tendió a una centralización (movimiento centrípeto) por la fuerza que les impuso las circunstancias de la independencia. Superada la amenaza externa y recompuesto el poder territorial en 1830, los *hacendados regionales* aceptaron la formación de un poder central sin que admitieran acatamiento total. La subordinación relativa obligó a una descentralización del poder (movimiento centrífugo) para ganar en estabilidad política. Sin embargo, el resultado fue contradictorio. El poder confederal y federal generó conflicto inter e intra-poderes regionales en un periodo en que el desarrollo social del país y su incorporación al circuito de comercio internacional exigía estabilidad política. Se crearon condiciones para que una élite de *hacendados-comerciantes-burócratas-banqueros* obligaran a retornar a la centralización, pero en esta ocasión en una posición de fuerza que sometió a los poderes regionales.

La élite central tomó los medios para ejercer su poder: monopolización de las armas, establecieron la ideología dominante, ejercieron el poder judicial, organizó la administración pública y crearon un conjunto de leyes y normas sociales que les permitió dejar a la población sin derechos políticos y subordinar a las élites regionales dentro de una forma de gobierno republicana con la que compartió el ejercicio del poder con sus oponentes. El ascenso de la

fracción liberal de élite permitió una reapertura política con la implantación del voto universal y un Estado social de derecho.

No obstante, los problemas sociales subyacentes y el proceso político condujeron al desmantelamiento progresivo del monopolio de las armas al tiempo que la élite fortalecía las fuerzas militares y la estructura organizacional del Estado para mantener sus privilegios y asumir un control parcial del proceso de acumulación. Este último se manifiesta en la creación de entidades estatales con las que intervienen en la provisión de bienes y servicios que considera esenciales para la integración con el mercado internacional y del mercado interno, así como ampliar el bienestar de sus súbditos, pero sin llegar a un estado de bienestar.

El ejercicio de gobierno con un sistema de coaliciones, en una forma de gobierno oligárquico, deslegitimó a la élite y los nuevos grupos y organizaciones sociales le disputan el poder. El *Estado*, en dos siglos, no alcanzó a cubrir el territorio, no tuvo presencia ni fuerza en grandes áreas, y allí perdió el monopolio de la fuerza y la tributación. Con el proceso de paz y restitución de tierras el poder central busca conquistar esos privilegios. En las zonas donde tiene el monopolio del tributo, las áreas de mayor desarrollo socioeconómico no existen grupos con la fuerza social para presionar a la élite y obligarla a diseñar políticas económicas que mejoren el bienestar social. El Estado no busca el máximo de ingreso impositivo y la falta de presión social le permite distribuir la carga tributaria de tal manera que evita reducir las prerrogativas que tiene la élite: mantiene el ingreso disponible de los empresarios y no les impone gravámenes a los terratenientes; en cambio reduce el ingreso disponible de los trabajadores formales y no tiene la capacidad para gravar efectivamente a los empresarios y trabajadores informales. La conjunción de factores económicos y políticos, como se explica en el capítulo 6, conduce a atenuar la brecha impositiva internacional, sin intención política alguna de cerrarla.

Con base en los hechos se puede concluir que la élite en el poder aceptó, desde 1936, la tendencia del mundo occidental de entregarle a los individuos derechos y deberes fundamentales en materia económica, política y social, asumió, desde el segundo tercio del siglo XX, el suministro de servicios públicos considerados como básicos, controla y adapta la organización estatal a sus propósitos y enfoques sobre el alcance de la actividad del Estado, en el proceso de cambio social y del poder político se creó una clase política profesional y una burocracia calificada que utiliza el recaudo para mejorar la productividad y cubrir necesidades sociales; pero la élite y la burocracia no tienen la capacidad para imponer la ley en todo el territorio, mientras en el ámbito internacional le reconocen la soberanía, en el entorno interno se deslegitima y hay grupos sociales que no reconocen su poder soberano y le disputan el poder político, en consecuencia, el Estado aún está en proceso transformación y de formación hacia uno con el control y el monopolio legítimo de la fuerza y reconocido por la sociedad como legítimo.

6 RECONFIGURACIÓN DE LA BRECHA IMPOSITIVA INTERNACIONAL

El Estado duró medio siglo para pasar de un sistema real a uno personal, y lo hizo al ritmo del desarrollo de la formación social. En ese trayecto el Estado se transformó: se consolidó una élite, la *sociedad política* aceptó ampliar los servicios gubernamentales que se le prestan a la población, asumir el papel de productor de bienes, ser rentista minero y apoyar el proceso de industrialización, lo que dejó como resultado un crecimiento de la organización y del empleo público. En los siguientes sesenta años, periodo de vida del sistema tributario personal, las rupturas internas de la élite y la aparición de actores políticos que le disputaron el monopolio de las armas y el control de amplias regiones del país modificaron el subsistema y el proceso político, y se transformó y profundizó la participación de la actividad estatal en la economía. Y durante todo el último siglo cambió la estructura productiva, se modificó el comercio externo y el grado de incidencia del ciclo externo sobre la actividad interna, en especial sobre las finanzas públicas. Durante todo el periodo se presentaron choques internos y externos que profundizaron o retardaron esas transformaciones.

Las modificaciones relevantes en la estructura y el sistema impositivo se hicieron en ciclos largos, conforme al desarrollo social, en los que se resolvieron tensiones dentro de los grupos que integran el Estado y que surgen por la defensa de intereses particulares, no de ineptitudes de la élite en el poder, y que se reflejaron en las disyuntivas entre incrementar la base financiera para desarrollar las funciones que asumía la *sociedad política* o mantener la presión fiscal y una organización gubernamental pequeña, compatibilizar la estructura tributaria con la estructura productiva y de comercio exterior para estabilizar el recaudo o conservar la dependencia fiscal, reformar los elementos impositivos para aumentar el recaudo o para generar beneficios a grupos de presión, o reformarlos para modificar la incidencia fiscal.

El capítulo se dedica a mostrar, primero, la conversión del sistema tributario y las causas que obligaron a la *sociedad política* a modificar los elementos esenciales de los gravámenes y la forma como los cambiaron, así como sus vínculos con el desarrollo de los subsistemas político y económico; y segundo, cómo las reformas tributarias, resultado de la solución de las tensiones, reconfiguraron, pero no cerraron la brecha impositiva internacional que tiene el país: se disminuyó la dependencia fiscal, aumentó la elasticidad del recaudo, se mantuvo una centralización del poder fiscal, se presenta un lento crecimiento de la presión tributaria y el Estado está limitado para ampliar la base de los gravámenes directos, lo que mantiene la mayoría de las características de la tributación en países subdesarrollados.

6.1 EL CONTEXTO LATINOAMERICANO

Desde la primera posguerra y el inicio de la Segunda Guerra Mundial lo más significativo en América Latina fue la implantación del impuesto de renta. En todos los países la *sociedad política* se opuso a las primeras iniciativas pese a la caída de los ingresos tributarios como consecuencia de la Primera Guerra Mundial; en el caso de Argentina, cuyo principal ingreso era el gravamen de aduanas, se presentó para el estudio del Congreso por primera vez en 1918 y se aprobó en 1932 bajo la figura de emergencia pues, constitucionalmente, los impuestos directos eran potestad de los gobiernos subnacionales y locales y para el gobierno nacional sólo se podían aplicar con carácter transitorio (Trevisán, 1945), y en México nació como el Impuesto al Centenario, de carácter transitorio, le siguió

la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos y Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades, de tipo permanente, que dio paso a la aprobación de la Ley del 18 de marzo de 1925 o de impuesto sobre la renta diseñada como de tipo cédular, la cual aún en los cuarenta tenía fuerte oposición (Urquidí, 1956).

El período 1940-1980 fue inestable social y políticamente en América Latina (Sección 5.1). En lo económico la región sintió la restricción al comercio mundial de materias primas causada por la segunda guerra mundial, la parálisis de la demanda externa dejó a los países sin divisas y sin ingresos tributarios ante la amplia dependencia fiscal, situación que forzó a las autoridades económicas a extender el sistema personal para ganar estabilidad fiscal. En la década de los cincuenta, cuando la economía latinoamericana se benefició del crecimiento de oro mundial²²⁰ se estableció como objetivo de política económica la industrialización, se aumentó el gasto público y el Estado asumió la prestación de servicios básicos a una mayor cantidad de la población como la educación, la salud pública, la provisión de agua potable y energía eléctrica, y para el sector formal de la economía implantó la seguridad social.

Algunos gobiernos realizaron reformas tributarias con el propósito de obtener mayores ingresos y financiar el crecimiento del gasto. En la subregión centroamericana el atraso en imposición se mantuvo o incluso se incrementó frente al avance que tenían países como Argentina, Brasil, Colombia, Chile y Uruguay (Cepal, 1957), a esa tendencia contribuyó la inestabilidad social, la fuerte concentración del ingreso y el desarrollo del Estado en los países centroamericanos (Subsección 5.1), la élite dueña de la riqueza y del poder político contribuía con lo mínimo por su aversión histórica a los impuestos²²¹, las comunidades indígenas y la población pobre urbana tenían ingresos de subsistencia, la presencia de grupos insurgentes dejaron a los Estados sin poder real en varias regiones, y la presencia militar y ayuda económica de los Estados Unidos, en especial en Nicaragua y Panamá, no incentivaron el esfuerzo fiscal interno en esos países.

Las reformas se concentraron en los impuestos de renta, al patrimonio y el impuesto general de ventas –el hecho generador es la venta o la transferencia de dominio de un bien o servicio, que cuando se impuso en Latinoamérica fueron únicamente la venta de algunos bienes y en unos pocos países se aplicó en todas las etapas o con efecto cascada, y quien tiene la obligación legal de recaudar el tributo es el sujeto pasivo, que es diferente a quien asume la carga–, por ejemplo:

- i. En 1932 se aprobó en Argentina el impuesto a los réditos²²² con Ley 11586 de carácter temporal, con vigencia hasta 1934, que luego modificó con las Leyes 11682 y 11757 de 1933 con la que introdujo exenciones, lo volvió permanente y lo especificó con la Ley 12314 de 1936. Igualmente, estableció el impuesto a las ventas²²³ de mercaderías con la Ley 12443 de 1935.

²²⁰ La economía latinoamericana de la época lo analizan Ffrench et al. (1994), Thorp (1994),

²²¹ “Los impuestos sobre la renta y las utilidades son productores importantes de ingreso sólo en Costa Rica (14.0 por ciento del ingreso tributario total en 1954) y en Honduras (20.6 por ciento). Sin embargo, como ya se hizo notar, esto se debe en no poca medida a los grandes pagos que hacen las empresas extranjeras por concepto de impuestos sobre las utilidades, que representan aproximadamente el 50 por ciento del rendimiento de estos impuestos en Costa Rica y hasta el 90 por ciento en Honduras” (Cepal, 1957, pág. 49)

²²² Disponible en <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/7015353/19320702?busqueda=1>

²²³ Disponible en <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-12153-294175/texto> o en <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/7017584/19350107?busqueda=1> o <https://www.boletinoficial.gob.ar> o <http://www.infoleg.gob.ar>

- ii. Brasil, que en 1934 creó un impuesto a las ventas con los Estados como sujetos activos, en 1946 modificó el impuesto sobre ventas y consignaciones-IVC y autorizó a los estados a tener tarifas diferenciales, y en 1954, se reformó el impuesto renta y ante la caída del recaudo en el primer lustro de los sesenta el régimen de facto reformó el impuesto a las ganancias.
- iii. En marzo de 1924 empezó a regir en México los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas²²⁴ que un año después se transformó en la Ley del Impuesto sobre la Renta²²⁵. En 1947 se creó el impuesto sobre ingresos mercantiles²²⁶ que gravó el ingreso por la venta y arrendamiento de bienes y servicios, el impuesto de migración, y se reformó el gravamen sobre herencias.
- iv. En Uruguay se creó el impuesto a las ventas con la Ley 13.637 de 1967.

En los sesenta y setenta ante los requerimientos internos y las sugerencias de las agencias internacionales de ayuda para el desarrollo en la región se presentaron modificaciones significativas en la tributación. La crisis petrolera mundial de los setenta obligó a ampliar las bases y las tarifas de la mayoría de los gravámenes internos para compensar la reducción de los ingresos no tributarios derivados de la actividad minera y de hidrocarburos. Se incrementaron las tasas del impuesto de renta y el impuesto general de ventas se sustituyó por un gravamen de ventas del tipo valor agregado o impuesto al valor agregado-IVA, es decir, definido o estructurado sobre la diferencia entre débitos y créditos tributarios o entre el valor monetario de compras y ventas, que incluyó a bienes y servicios. Países como Honduras y Panamá se mantuvieron en impuestos generales sobre las ventas y la mayoría de los países de la región aplicaron el IVA con una tasa general (Cuadro 6.1) y varias tasas específicas:

Cuadro 6.1. Inicio del IVA en América Latina

| PAÍS | AÑO INICIAL | TARIFA GENERAL | PAÍS | AÑO INICIAL | TARIFA GENERAL |
|------------|-------------|----------------|-----------|-------------|----------------|
| Argentina | 1975 | 13,0 % | México | 1978 | 10,0 % |
| Bolivia | 1986 | 13, 0% | Nicaragua | 1985 | 10,0% |
| Colombia | 1982 | 10,0 % | Paraguay | 1992 | 8,0 % |
| Costa Rica | 2018 | 13,0% | Perú | 1982 | 16,0 % |
| Chile | 1975 | 20,0 % | Uruguay | 1973 | 14,0 % |
| Ecuador | 1990 | 10,0 % | Venezuela | 1993 | 10,0% |
| Guatemala | 1984 | 7,0% | | | |

Fuente: elaborado con base en las normas de cada país.

- i. En 1974 en Argentina sustituyó el impuesto a las ventas y el impuesto a las actividades lucrativas –un impuesto que era de las provincias– por el IVA²²⁷.

²²⁴ Disponible en <https://sidof.segob.gob.mx/notas/4566726>

²²⁵ Disponible en <https://sidof.segob.gob.mx/notas/4424901>

²²⁶ Disponible en <https://sidof.segob.gob.mx/notas/4692553>

²²⁷ Ley 20631 de 1973, disponible en <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/7060769/19731231?busqueda=1>

- ii. Brasil en 1965 se sustituyó el impuesto al consumo por el impuesto federal a los productos industrializados-IPI –Lei N° 5.172 de 1966²²⁸– y el IVC por el impuesto al valor agregado llamado el impuesto a la circulación de mercancías-ICM, que evolucionó al impuesto a la circulación de mercancías y servicios-ICMS con la Lei N° 6.392 de 1976²²⁹ y que está vigente en la actualidad (Decreto-lei N° 2.316 de 1986, Decreto-lei N° 2.393 de 1987; Correia, et. Al., 2012; Rezende, 2012).
- iii. México reemplazó el impuesto a las ventas por el IVA con la Ley del Impuesto al Valor Agregado²³⁰ de 29 de diciembre de 1978, que entró en vigencia en 1980.
- iv. Con el Decreto Legislativo²³¹ 190 de 1981 en Perú se creó el impuesto general a las ventas que entró en vigencia en 1982.
- v. Costa Rica con la Ley N° 6826 de 1982 o Ley de Impuesto General sobre las Ventas, se derogó con la Ley de Fortalecimiento de las finanzas públicas²³² o N° 9635 de 2018.
- vi. El impuesto entró en vigencia en Guatemala²³³ con el Decreto Ley N° 71-83 y 97-84; en Paraguay con la Ley N1 125 de 1991²³⁴; en Nicaragua se reemplazó el impuesto a las ventas por el impuesto general al valor-IGV ²³⁵ con el Decreto N° 1.531 de 1984, y con la ley de equidad fiscal –Ley N° 453 de 2003– paso a denominarse IVA; en Bolivia se aprobó con la reforma tributaria²³⁶ de 1986; Ecuador cambió el impuesto a las transacciones mercantiles-ITM por el IVA y en 1997 lo generalizaron con la Ley de Régimen Tributario Interno o Ley 056 de diciembre de 1989; en Uruguay se modificó el impuesto a las ventas al IVA con la Ley N° 14.100 de 1972²³⁷ y en Venezuela, uno de los últimos países en aprobarlo, lo puso en vigencia en 1993 con una tarifa del 10%.
- vii. En Panamá y Honduras no hay IVA. En el caso panameño existe el impuesto de traslado de bienes materiales y servicios²³⁸ (Ley 49 de 2009), y en Honduras el

²²⁸ La enmienda constitucional está disponible en http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm y la ley http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L5172.htm

²²⁹ Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços-ICMS. La legislación del impuesto disponible en http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/1970-1979/L6392.htm#art1

²³⁰ La norma disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva/LIVA_orig_29dic78_ima.pdf y en <http://www.dof.gob.mx/index.php?year=1978&month=12&day=29>

²³¹ Disponible en <http://www.leyes.congreso.gob.pe>

²³² Disponible en http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526

²³³ Disponible en https://www.congreso.gob.gt/buscador_decretos/97-84

²³⁴ Disponible en <https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/Home/Normativas?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/Normativas/leyes>

²³⁵ Disponible en <http://legislacion.asamblea.gob.ni/normaweb.nsf/3133c0d121ea3897062568a1005e0f89/caf11878ff0f07d06257101005d4e4e?OpenDocument> La Ley de Equidad Fiscal <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/xpNorma.xsp?documentId=1D44C9E4DF2874500625721200695AF9&action=openDocument>

²³⁶ La reforma boliviana se plasmó en la Ley 843 de 1986, disponible en <http://www.mineria.gob.bo/juridica/19860520-9-39-20.pdf>

²³⁷ Disponible en <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/busqueda-documentos?=&Searchtext=14.100&Chkleyes=1>

²³⁸ Disponible en https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26370_C/GacetaNo_26370c_20090917.pdf

impuesto a las ventas de 1963 (Decreto N° 24 de 20 de diciembre de 1963)²³⁹ se generalizó con el Decreto Ley N° 24 de 1963 y se reformó por el Decreto N° 287 de 1975 y el Decreto 135-94 de 1994.

En la región los cambios se acompañaron de reformas a la gestión administrativa de los impuestos. Los gobiernos entendieron que una parte del recaudo dependía de la capacidad para hacer efectiva las leyes, en un contexto económico y social donde el contrabando y la evasión tienen un arraigo histórico. A las reformas de la administración contribuyeron las ayudas de los programas de desarrollo que se implantaron para la época, especialmente de la Agencia Internacional para el Desarrollo-AID del gobierno de los Estados Unidos²⁴⁰ y de la Agencia de Cooperación Internacional del Japón-JICA que financiaron estudios de misiones para las reformas llevadas a cabo en los años setenta y ochenta.

En los ochenta la crisis de la deuda externa, la hiperinflación y el déficit en la balanza de pagos obligó a la implantación de los programas de ajuste macroeconómico en Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, México, Nicaragua y Perú. Como parte integral de los programas se redujeron los gastos públicos y se ejecutaron reformas tributarias²⁴¹, y en los países en los que no se llevaron a cabo ese tipo de ajustes se realizaron reformas para incrementar el recaudo ante la restricción al acceso de financiamiento internacional.

Las reformas tuvieron como propósito incrementar la presión fiscal y alcanzar el equilibrio presupuestal, objetivo que siempre se consideraba central en el manejo de las finanzas públicas de los países latinoamericanos (Bird, 1994; Carciofi et. al., 1994; Castañeda, 2014). Esas reformas y las que se llevaron a cabo en los noventa modificaron la estructura tributaria en los países de la región, incrementaron los beneficios fiscales a grupos de contribuyentes y el sistema impositivo tendió a la regresividad tributaria, características que subsisten hasta 2020 (Kacef, 2012; Lora, 2008; Lusting et.al., 2013, Puchet y Torres, 2000).

En la justificación de los programas de ajuste se argumentó que para garantizar el crecimiento económico debía incentivarse la inversión privada y la forma de hacerlo era disminuir la imposición para bajar el costo de uso del capital. Visto en retrospectiva, el objetivo de crecimiento no se alcanzó, en cambio sí se transformaron las finanzas públicas desde la última década del siglo XX (Ffrench-Davis, 2012).

Pese a la disminución del gasto público que esos programas indujeron, la reducción de los impuestos directos llevaron a un incremento en el déficit fiscal que fue necesario cubrir con otros tipos de gravámenes, lo que obligó a modificar la estructura tributaria para que empezara a ganar peso específico la imposición indirecta y en especial el impuesto al valor agregado a la actividad económica interna, v. gr., en 2017, en Argentina el IVA participa con el 29,1% del recaudo total del gobierno central, en Bolivia es el 51,1%, en Brasil con el 31,0%, Chile con un 48,5%, en Costa Rica el 33,9%, en Ecuador es el 38,5%, en Guatemala el 44,9%, en México con el 29,1%, en Perú el 44,4%, y en República Dominicana el 35,3%. Se calcula que en promedio el 46,0% del ingreso tributario de todos los países de la región

239 Disponible en http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/2016/06/TEXTO_CONSOLIDADO_LEY_IMPUESTO_SOBRE_VENTAS_10JUNIO2016.pdf

240 Fundada en 1961 con la Foreign Assistance Act, hoy se llama USAID.

241 El Plan Austral argentino, implantado en 1985, "... en el plano fiscal el objetivo propuesto ... fue llevar el déficit del presupuesto a un entorno de 2.5 del PIB, ... El incremento de las tarifas públicas, los impuestos al comercio exterior, a los combustibles y la puesta en práctica de un 'sistema de ahorro obligatorio' para los sectores de mayores ingresos fueron las medidas más importantes" (Frenkel y Fanelli, 1987, pág. 74)

corresponde a imposición indirecta, el 30,0% a impuestos directos y un 19% a seguridad social (Cepal, 2018). En lo corrido del siglo XXI la imposición al comercio exterior participa en menos del 5,0% del total de recaudo, excepto Argentina, lo que indica que en la región ya no hay dependencia fiscal, situación contraria a lo que se observaba a principios del siglo XX.

El giro en la estructura tributaria generó un costo social: en la mayoría de la región se generaron procesos redistributivos perversos, se perdió equidad horizontal, situación que se empeora con los tratamientos especiales que tienen los estatutos tributarios y que se manifiestan en gastos tributarios amplios (Jiménez y Podestá, 2009; Cepal, 2019). En el ámbito de los hogares la situación se trata de remediar con los subsidios y el gasto social, esto es, los gobiernos buscan generar un balance fiscal de los hogares que permita reducir la pobreza. Al efecto redistributivo se le suma el problema de la baja presión fiscal que inducen las políticas tributarias, la ineficiencia e ineficacia de la administración tributaria y el exceso de concentración del recaudo en el gobierno nacional que induce una dependencia de los gobiernos subnacionales y locales a las subvenciones.

6.2 LA TRANSFORMACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA

El choque externo que generó la Primera Guerra Mundial jugó un papel importante en el cambio del sistema tributario. La dependencia impositiva vinculaba el movimiento de los ingresos tributarios al ciclo de comercio internacional, en las fases de auge el recaudo generado por los derechos de importación garantizaba el gasto, y en la fase de crisis el recaudo se deprimía, el gasto quedaba desfinanciado y el gobierno no podía cubrir el déficit con deuda externa. En los años que duró la guerra cayó el recaudo²⁴² y se generó un desbalance fiscal en un momento en que la integración y el crecimiento económico interno exigía mantener el ritmo de ampliación del gasto público en infraestructura. En esas circunstancias la élite en el poder buscó mantener el nivel de ingreso con la creación de un impuesto a la exportación de oro, platino y maderas y otro a la pesca mayor; con incremento en las tarifas al consumo de bienes suntuarios, tabacos, licores, perfumes, naipes; y con ingresos no tributarios como la acuñación de moneda (Ley 126 de 1914).

Pese a las acciones de política fiscal, en los primeros años de posguerra el comercio exterior no reaccionó y el recaudo no pudo cubrir el desequilibrio presupuestal. La ampliación del desbalance, los requerimientos de gasto y la necesidad de independizar las finanzas del ciclo de comercio internacional obligaron al grupo hegemónico a buscar soluciones. Las discusiones en el Congreso de la República y las publicaciones de la época muestran que detectaron que con el sistema real no había posibilidades para incrementar e independizar el recaudo del ciclo internacional (Arango et. al. 1918 A y B y Salcedo, 1918). Los hechos que generó el choque externo se impusieron sobre la mentalidad del *Estado* y, sin convencimiento total, aceptaron la reintroducción del impuesto a la renta con la aprobación de la Ley 56 de 1918²⁴³. La entrada en vigencia del impuesto en 1919 abrió el paso a un periodo de transición al sistema personal que duró medio siglo.

²⁴² “Mientras el conflicto armado se circunscribió a los países del Viejo Mundo, el comercio de importación se sostuvo con ... regularidad, alimentado por los Estados Unidos. Más una vez que este país se vio envuelto en la guerra, vino para Colombia una situación de verdadero bloqueo, que todavía hace sentir sus estragos en el Fisco Nacional” (Jaramillo, 1919: V.)

²⁴³ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019421>

Esa transición se caracterizó porque el Estado operó con un sistema impositivo mixto. La élite hegemónica mantuvo los derechos de importación con los mismos elementos impositivos del sistema real heredado del siglo XIX, en específico el sujeto pasivo, y el impuesto de renta lo implantó con los elementos de un sistema personal. Esos dos impuestos constituían más del noventa por ciento del recaudo del Gobierno Nacional Central-GNC (Subsección 6.6). Con las reformas estructurales económicas y políticas de los sesenta que se hicieron como respuesta a los requerimientos de la situación macroeconómica y a las exigencias del ordenamiento del comercio mundial, en 1967 los derechos de importación se transformaron en el arancel, el que se estableció con elementos esenciales del sistema personal.

Cuando centralizó el poder se desmontó la soberanía tributaria de los gobiernos subnacionales y locales. Desde 1909 el grupo hegemónico le empezó a entregar competencias a los departamentos y municipios con las leyes sobre el régimen político, al tiempo que se le asignaron transferencias o subvenciones y tributos a esos niveles de gobierno para financiar las funciones que le entregaron (Subsección 6.3.16.3.1). Las leyes fijaron en términos generales las bases y en algunos casos las tarifas y para el resto de los elementos esenciales le entregó la potestad a las Asambleas Departamentales y a los Concejos para que las precisaran. Esas corporaciones definieron los elementos con las características del sistema real, a manera de ejemplo, mientras en Manizales el impuesto a las actividades económicas se liquidaba por los metros cuadrados del establecimiento, en Pasto se liquidaba por la cantidad de ventanas. Igual sucedió con los impuestos al consumo. Esas características reales llegaron hasta la reforma tributaria de 1983, la que se implantó por la crisis económica y fiscal con que se inició de década de los ochenta.

En la última década del siglo XX y las dos primeras del XXI se desestabilizaron las finanzas públicas por las reformas a la organización estatal, el cambio de modelo económico, los eventos en el mercado internacional del petróleo y la crisis económica mundial que empezó en 2008, acontecimientos que provocaron un conjunto de reformas tributarias que le abrieron a los grupos de interés la posibilidad de cambiar la carga tributaria y aumentar la inestabilidad fiscal.

Así las cosas, el paso de uno a otro sistema fue lento, acompasado por el desarrollo de la formación social, y el *Estado* realizó las modificaciones de los elementos esenciales de los gravámenes ante choques externos o internos, su actitud fue reactiva, no proactiva. Si se toma como criterio el nivel de ingresos que aportan cada uno de los impuestos al recaudo total del país, 1968 es el año en el que el sistema personal empezó a operar completamente, o es 1984 si se toma el criterio de que todos los impuestos tuvieran las características del sistema moderno. Esto significa que Colombia entró, por lo menos, con un siglo de retardo al sistema personal frente a los países desarrollados y su causa se encuentra en actitud del Estado de evitar toda modificación que implique mayor carga imponible.

6.3 DESARROLLO DEL SUBSISTEMA POLÍTICO Y COMPOSICIÓN DEL INGRESO ESTATAL

Como se señaló en la subsección 5.2.3, el movimiento de la élite fue de la consolidación como hegemonía hacia su fragmentación. En la primera se fortaleció como fuerza política y como sujeto activo de los gravámenes de mayor recaudo, en la segunda, en los sesentas las exigencias del desarrollo socioeconómico del país, las demandas de los poderes regionales y la profundización del conflicto interno le empezaron a restar poderío

político y para ganar legitimidad procedió a compartir su recaudo con los niveles de gobierno subnacionales y locales, se crearon las subvenciones o transferencias. En los setenta se ampliaron las demandas de descentralizar el poder que llevó a que en 1986 se aprobara la elección popular de alcaldes. Como parte de los instrumentos para superar la crisis financiera y fiscal de 1982, en 1983 el poder central modificó la tributación departamental y municipal para aumentar la presión fiscal, modernizar el sistema tributario y proveer de mayores recursos a esos niveles de gobierno. Con la Constitución de 1991 se mantuvo el arreglo impositivo, se extendió la elección popular a los gobernadores y se amplió la participación de los departamentos y municipios en los ingresos corrientes del gobierno central. El desbalance fiscal de 1998-2002 llevó a las reformas de la primera década del siglo XXI que disminuyó la autonomía fiscal de los gobiernos departamentales y municipales, y en la segunda década la gestión de las grandes ciudades muestra un cambio en la actitud gubernamental, ahora es favorable a incrementar los recaudos impositivos locales.

6.3.1 CENTRALIZACIÓN DEL PODER Y SUJETOS ACTIVOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

El resultado de la guerra superó la tensión entre el poder central y los regionales con la unificación de la soberanía en un grupo hegemónico y el establecimiento de un Estado unitario. El resultado fiscal se resume en que las élites regionales perdieron el poder tributario. En el primer código fiscal posterior a la Constitución de 1886 le prohibía a las Asambleas y a los Concejos crear impuestos sobre bases imponibles nacionales (Arts. 130 y 210 de la Ley 149 de 1888²⁴⁴), los departamentos quedaron autorizados para crear un impuesto directo sobre muebles e inmuebles con una tarifa de 6 por mil cediendo una tercera parte del recaudo a los municipios (Art. 161) y les quitaron los impuestos de degüello de ganado mayor, el impuesto sobre minas y las contribuciones de salinas marítimas y de timbre y papel sellado; y los municipios continuaban con los impuestos que tenían en el periodo federal (Subsecciones 3.2.3.1 y 4.4.2) provisionalmente mientras las Asambleas le asignaban los recursos.

Posterior a la Guerra de los Mil Días la élite asumió como sujeto activo de las principales rentas departamentales y mantuvo las municipales (Arts. 4 y 6 de la Ley 61 de 1905²⁴⁵, y Decreto Legislativo 41 de 1905²⁴⁶). Tres años después les entregó a los municipios los impuestos de degüello de ganado menor, a la propiedad raíz con una tarifa de dos por mil (Art. 17 de la Ley 20 de 1908²⁴⁷) que luego se convertiría en el impuesto predial municipal; y le prohibió gravar artículos de consumo, víveres, ganados, maderas que pasen por su territorio (Art. 15). En 1913 le adjudicó a los Departamentos el monopolio rentístico de producción y venta de licores (Art. 97 de la Ley 4 de 1913²⁴⁸), renta que aún en 2020 es de su propiedad, y con la Ley 84 de 1915²⁴⁹ le creó un impuesto predial del 2 por mil (Art. 7), ingresos que ratificó con las Leyes 34 de 1920²⁵⁰ y 65 de 1939²⁵¹.

²⁴⁴ Disponible en http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1824621#ver_1824758

²⁴⁵ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1612303>

²⁴⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1810371>

²⁴⁷ Disponible en http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1805840#ver_1805872

²⁴⁸ Disponible en http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1820591#ver_1820976

²⁴⁹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1628014>

²⁵⁰ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1590237>

²⁵¹ Disponible en http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1616633#ver_1616640

La ciudad de Bogotá quedó como sujeto activo de los gravámenes al expendio de licores –excepto el de uso industrial– consumo de tabaco extranjero, de extracción de arena, cascajo y piedra de lecho de los ríos y el de alumbrado público, sobre el barrido y limpieza de calles, delineación urbana, tranvías, telégrafos y teléfonos, avisos, al uso del carbón, patentes sobre carruajes, a establecimientos industriales, juegos, cinematógrafos, entre otros (Art. 1 d la Ley 97 de 1913²⁵²), y autorizó a las Asambleas para extender esos impuestos a los municipios de sus jurisdicciones.

La Ley 97 de 1913 es importante porque fue la base sobre la que se construyó la imposición local, vigente aún en 2020, en especial el impuesto a los establecimientos industriales que mutó al impuesto de industria y comercio, y el impuesto al consumo de tabaco que pasó a ser propiedad de los departamentos como impuesto al cigarrillo y tabaco. Y el monopolio rentístico que creó la Ley 4 de 1913 fue el soporte político y jurídico para que la reforma tributaria de 1982-1983 y la Constitución de 1991 mantuvieran a los departamentos como los sujetos activos de los impuestos de licores y cervezas, cuyos recursos tienen como destinación específica los gastos en salud.

La Ley 20 de 1908, Ley 4 de 1913, Ley 84 de 1915 y Ley 97 de 1913 es la huella histórica de las decisiones políticas que la élite dejó en su proceso de consolidación hegemónica y que se constituyó en el fundamento jurídico sobre el que se edificó y funcionó la tributación de los niveles inferiores de gobierno durante sesenta años. La experiencia del siglo XIX le mostró al grupo hegemónico que no podía mantener el monopolio de la fuerza si permitía que las élites regionales conservaran un poder tributario, en consecuencia, optó por quitarles la base financiera para someterlos y monopolizar el uso de las armas para darle estabilidad política a la sociedad y, a partir de esa estabilidad, garantizar el desarrollo económico y social, objetivo que logró con ayuda del contexto internacional: el crecimiento económico se construyó con base en la ampliación de las exportaciones, después de varias décadas tuvo acceso al crédito externo y la indemnización de los Estados Unidos por la toma de Panamá le permitieron tener recursos en los veinte para ejecutar obras y cambios institucionales que interconectaron las regiones, ampliaron el mercado interno, rompieron los últimos vínculos socioeconómicos del sistema social anterior y profundizó el desarrollo capitalista del país (Sección 5.2).

Después de 1936 y durante un cuarto de siglo se mantuvo el orden jurídico de la tributación departamental y municipal. En la década de los sesentas, posterior a la dictadura y momento de la transformación del conflicto interno (Subsección 5.2.3.1), la clase política regional empezó a exigir autonomía, menor dependencia política y fiscal del gobierno nacional y el financiamiento de las competencias que las normas les daban a esos niveles de gobierno. El crecimiento económico, demográfico y social del país también demandaba mayor eficiencia y eficacia en la provisión de los servicios que prestaba el GNC y que era incapaz de alcanzar pues la burocracia central o desconocía las regiones o los procesos y procedimientos frenaban la suministro de los bienes y servicios que necesitaban las comunidades.

El grupo de poder central dio una primera respuesta a los requerimientos de gasto que no podían cubrir los gobiernos locales cuando asumió el pago de la nómina de los profesores de enseñanza primaria (Ley 111 de 1960), la segunda acción fue dejar a los departamentos como sujetos activos del impuesto a los premios de loterías, a los licores destilados de

²⁵² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019426>

producción nacional, y el recargo sobre el impuesto de registro y anotación; y a los municipios del impuesto a espectáculos públicos, ventas por sistemas de clubes, sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y sus premios y se incorporó a la base tributaria del impuesto de industria y comercio a los establecimientos de crédito y seguros (Ley 33 de 1968²⁵³).

La tercera operación, que aún en 2020 tiene repercusiones sobre el comportamiento de los gobiernos departamentales y municipales, fue la creación de un sistema de transferencias o subvenciones que tomó el nombre de situado fiscal (Art. 2 de la Ley 33 de 1968), un mecanismo que consistía en entregar a los gobiernos departamentales y municipales una parte del recaudo del recién creado impuesto a las ventas cuyo sujeto activo era el GNC. Con base en la reforma constitucional de 1968 las transferencias se ampliaron con la Ley 46 de 1971²⁵⁴, recursos que se debían utilizar para financiar el gasto en educación y salud. Y con la declaratoria de servicio público a cargo del GNC o nacionalización de la educación primaria, aumentaron los recursos para los departamentos y municipios.

La crisis financiera y de las finanzas públicas de 1982 produjo una reforma tributaria que involucró de manera profunda a los gravámenes departamentales y municipales. Se precisaron tres elementos impositivos, el hecho generador, las bases y las tarifas. Cabe resaltar que con la Ley 14 de 1983 los gobiernos departamentales quedaron como sujetos activos del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco. Y con la Ley 14 de 1983 amplió las actividades económicas que se constituyen en la base del impuesto de industria y comercio. El núcleo de la reforma a la tributación subnacional y local de 1983 sigue vigente a 2020 (Hernández, 2014; Piza, 2017), los resultados cuantitativos muestran que únicamente en las cinco grandes ciudades se incrementó el recaudo, en el resto de los municipios y de los departamentos se detecta un lento crecimiento porque:

- i. Los departamentos son sujetos activos de pocos impuestos, los llamados impuestos sobre los vicios –licores, cervezas, cigarrillos y tabaco–, y tienen cedido el impuesto sobre registro y anotación.
- ii. Los municipios no capitales y la mayoría de las capitales de los departamentos tienen bases económicas débiles. Unos son mineros y tienen la característica de economía de enclave; los impuestos a la minería son de propiedad del Gobierno Nacional Central y el municipio recibe únicamente las llamadas regalías. Otros, la gran mayoría, son municipios agrícolas y pecuarios cuyos gobiernos están capturados por los dueños del suelo. En estos municipios no opera el impuesto de industria y comercio y no hay impuesto ni local ni nacional sobre la actividad agropecuaria. La alternativa es el impuesto predial, pero la captura de los Concejos y la sobrerrepresentación del sector agropecuario en las instancias políticas no da espacio político para aumentar las tarifas del impuesto predial.

Los estudios estadísticos no muestran evidencia a favor de la presencia de la pereza fiscal (Bonet et. al., 2018; Cadena, 2002), pero sí un estancamiento de las tarifas del impuesto predial en parte causadas por las subvenciones que reciben los municipios (Chacón y Sánchez, 2020); ante este hecho, el GNC subió de nivel la tarifa mínima del predial, pasó de dos por mil a cinco por mil (Art. 23 de la Ley 1450 de 2011o Ley del Plan Nacional de Desarrollo), sin embargo, en 2020 la mayoría de los Acuerdos Tributarios o Estatutos

²⁵³ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1589536>

²⁵⁴ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1600753>

Tributarios Municipales mantienen en su articulado la tarifa del dos por mil para los predios rurales.

Ante la ausencia de soberanía tributaria la clase política departamental y municipal recurre a la representación regional en el Congreso para tramitar la aprobación de estampillas. El GNC se opone a estos tipos de impuestos porque considera que aumenta la carga impositiva a los empresarios y generan anarquía tributaria. En las opiniones emitidas ante el Congreso siempre argumenta que el sistema y la estructura tributaria debe estar concentrada en pocos impuestos y en un nivel de gobierno. Los congresistas aprueban las estampillas para mostrar ante sus electores que trabajan a favor de las regiones y desean la solucionar los problemas de financiamiento del gasto. El resultado es la existencia de estampillas de todo tipo: pro palacio municipal, pro universidades regionales, pro hospital, pro ancianos, pro desarrollo, pro cultura, etc. Los hechos generadores y las bases imponibles estándares de las estampillas son actividades de servicios que prestan las administraciones públicas locales o la contratación pública departamental y local. En el fondo son equivalentes a un incremento de tasas y contribuciones por la prestación de servicios al gobierno local.

La reforma constitucional de 1991 profundizó el sistema de transferencias y en la Ley 60 de 1993²⁵⁵ quedó previsto el proceso de descentralización del gasto en salud y educación. La crisis fiscal del GNC de 1998-2002 se cubrió con un cambio en los criterios de asignaciones y participaciones de los otros niveles de gobierno. Se argumentó que muchos departamentos y municipios recibían asignaciones que estaban por encima de su gasto en educación y salud y que el GNC incurría en doble erogación, el de la transferencia y el gasto social que aún no habían asumido los otros niveles de gobierno porque no adelantaron el proceso de descentralización previsto en la ley. El GNC pasó una propuesta de reforma a la Constitución de 1991 que fue aprobada y que abolió el situado fiscal y creó el Sistema General de Participaciones-SGP que modificó la participación de los gobiernos departamentales y municipales en los ingresos corrientes de la Nación (Acto Legislativo 01 de 2001²⁵⁶), cambios que se complementaron con la Ley 715 de 2001²⁵⁷.

La falta de potestad tributaria y una base económica municipal dependiente del sector agropecuario ocasiona que las transferencias del GCN tengan un peso relativo alto en las finanzas departamentales y municipales. Para ilustrar este hecho se toma el caso de los municipios capitales, excluyendo a Bogotá D.E. porque es el caso atípico. Estas jurisdicciones tienen mayor diversidad económica y bases imponibles amplias, por tanto, se espera que los ingresos tributarios tengan una participación amplia en el ingreso total, sin embargo, como se muestra en el gráfico 6.1, las transferencias participan en un rango que va del 50,0% al 90,0% del total de ingresos; en ciudades grandes como Barranquilla o Cali la participación alcanza el 50,0% y en municipios capitales pobres como Puerto Carreño o Quibdó llega al 90,0%.

Ese peso de las transferencias dejó a la clase política local y regional en una posición de negociación desfavorable frente a las decisiones fiscales que hace el poder central pues una transferencia que era automática pasó a ser discrecional por parte del GNC porque este nivel de gobierno califica a los municipios y con base en el resultado asigna la transferencia. En proceso creó una red política de clientelas que por un lado sostienen la presión del GNC sobre el Congreso y, por el otro, profundizó la corrupción de los funcionarios y de las

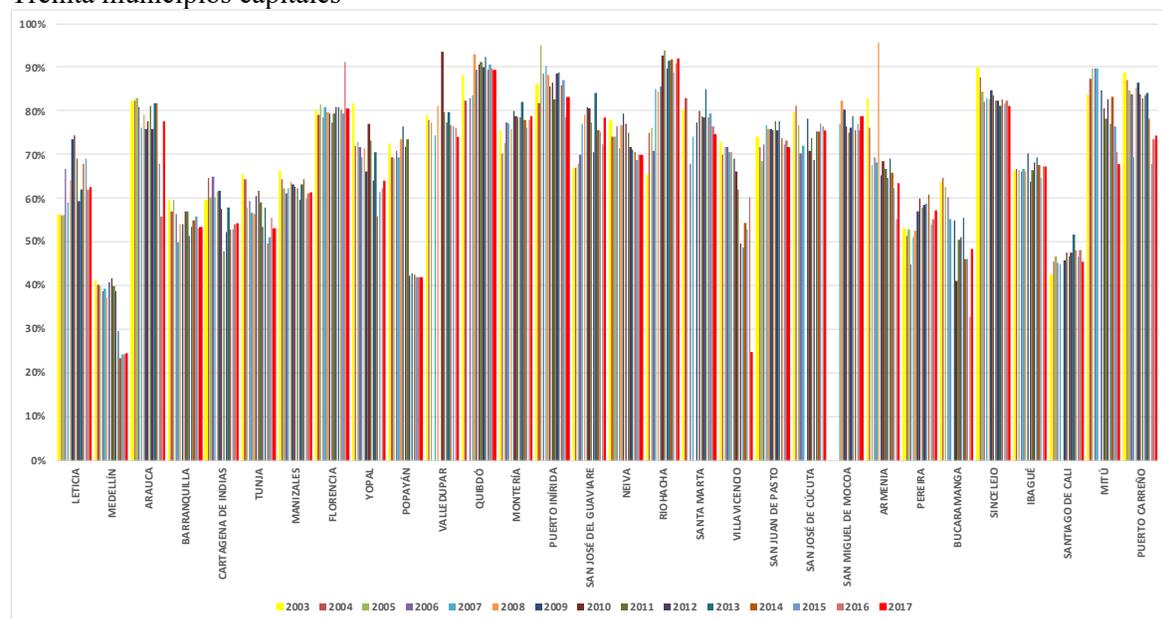
²⁵⁵ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1789477>

²⁵⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Acto/30019444>

²⁵⁷ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1666964>

empresas políticas que se financian con los recursos locales que son asignados desde el presupuesto del GCN (Hernández, 2001).

Gráfico 6.1 Participación de las transferencias en los ingresos totales Treinta municipios capitales



Fuente: cálculos propios con base en CGR.

En resumen, las decisiones políticas plasmadas en las leyes que definen el sujeto activo muestran el grado de centralización del poder político y control de una élite sobre el resto de los integrantes del Estado y deja como resultado cuantitativo una concentración del recaudo en el nivel de gobierno central. Analizar la tributación en Colombia es examinar el comportamiento de los elementos esenciales de los impuestos y del recaudo del Gobierno Nacional Central pues el ingreso tributario de los otros niveles de gobierno se concentra en un tercio de las capitales de los departamentos, los restantes 1.110 municipios y los departamentos no tienen un ingreso significativo.

6.3.2 FUENTES DEL INGRESO ESTATAL

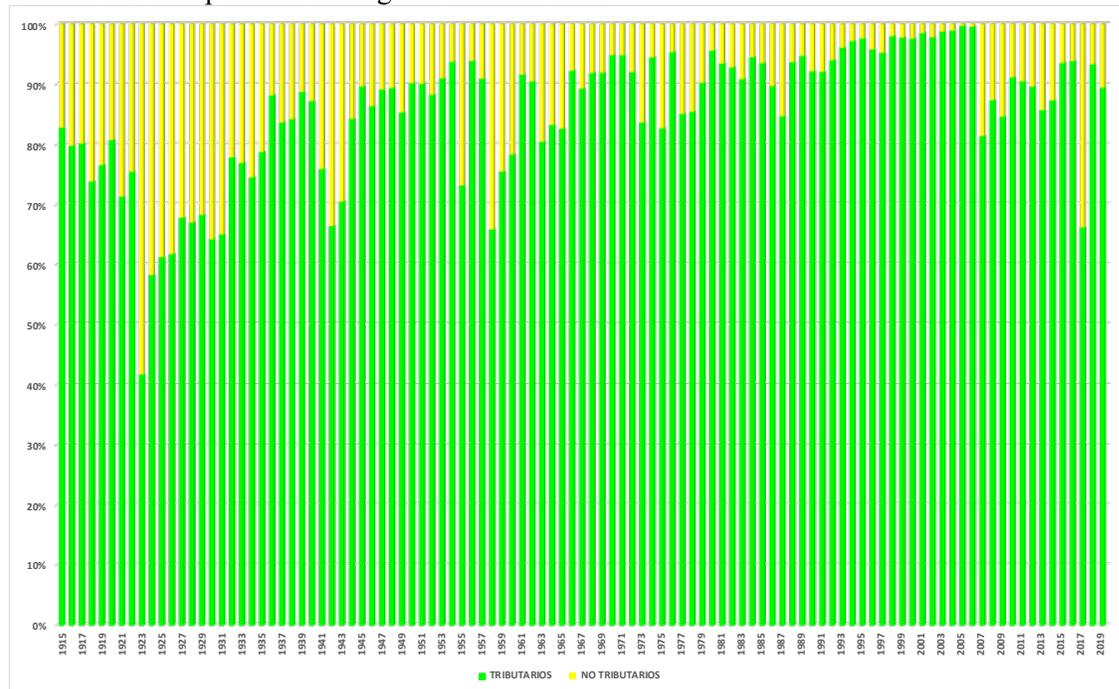
El enfoque de un Estado con funciones básicas y una organización gubernamental pequeña era argumento del pasado al iniciar el siglo XX. Desde 1910 y hasta mediados de siglo creció la administración del gobierno central y a partir de 1950 aumentaron las entidades que hacían parte del sector descentralizado, en especial los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado-EICE tanto financieras como no financieras (Cuadro 5.2). Por las características jurídicas y presupuestales los establecimientos públicos deben generar parte de sus ingresos corrientes, la mayoría de ellos con tasas que se cobran por los bienes y servicios que prestan a la población; y las EICE deben generar ganancias. Con la nacionalización del petróleo, la reversión de la concesión petrolera De Mares y para cubrir la demanda interna se creó en 1951 Ecopetrol como una EICE, y en la década de los sesentas se establecieron las empresas de generación, distribución y comercialización de energía eléctrica, en específico Interconexión Eléctrica en 1967, que

posterior a la crisis del sector se dividió, en 1994, en ISAGEN e ISA; y en 1975 creó Carbones de Colombia S.A.-CARBOCOL para la exploración y explotación de carbón que se privatizó en los noventa.

La ampliación de la organización se hizo al mismo ritmo que la *sociedad política* aceptada el ensanchamiento de las funciones del Estado. De mediados de siglo y hasta la década de los ochenta asumió parte del proceso de industrialización del país con empresas propias, o en asociación con el sector privado, en la época se llamaron empresas de economía mixta, o privadas apoyadas con recursos de institutos descentralizados. La atención en seguridad social, educación y salud se hizo con la ampliación de los establecimientos públicos y con institutos. Esa estructura organizacional tuvo consecuencias sobre los ingresos fiscales.

Los ingresos totales según la fuente y funciones se dividen entre tributarios y no tributarios (Subsección 4.4.1) En 1925 el ingreso no tributario tenía una participación del 39,0% del ingreso total del Estado (Gráfico 6.2). El 45,7% de ese ingreso lo obtuvo de la venta de bienes y servicios, principalmente de ingresos del ferrocarril y los telégrafos, y medio punto porcentual por la participación de petróleo. Pese a la ampliación del sector descentralizado del gobierno nacional, hasta 1960 los no tributarios participaron en un 21,0% promedio anual. La reducción se debe a la caída en las tasas de los bienes y servicios que vendía y a los pocos traslados que hacían al presupuesto las EICE. En el período 1961-1979 la participación de los no tributarios pasó a 11,0% donde pesaban los recursos de Cuenta Especial de Cambios-CEC cuyo origen era el monopolio en la compra y venta de divisas. En la década de los setentas las EICE no contribuyeron al presupuesto porque los ingresos de Ecopetrol cayeron por la crisis petrolera, las de energía eléctrica empezaron a realizar inversiones en expansión que absorbieron sus excedentes y CARBOCOL aún hacía inversiones en la mina de El Cerrejón.

Gráfico 6.2 Composición del ingreso total del GNC



Fuente: Cálculos propios con base en CGR y MHCP.

Entre 1976 y 1979, lapso que duró la última gran bonanza cafetera, el *Estado* utilizó los recursos del Fondo Nacional del Café-FNC para realizar inversiones públicas en las zonas cafeteras, dineros que no se reflejan en las cifras oficiales pues se manejaron de manera extra-presupuestal dado el contrato vigente que se tenía con la Federación Nacional de Cafeteros. Las decisiones que se tomaron en materia de política macroeconómica durante la bonanza llevaron a la crisis del sector financiero y de las finanzas públicas en 1982. En ese momento se realizó un ajuste macroeconómico del cual hizo parte una reforma tributaria de tipo estructural, el desmonte de algunas entidades descentralizadas, especialmente institutos, y empezó a plantearse la privatización de las EICE y las sociedades de economía mixta.

En 1986 se descubrió un pozo petrolero que contribuyó a salir de la insuficiencia de combustibles que el país vivía desde 1973 y a generar recursos para el presupuesto del gobierno central. La administración gubernamental planteó en 1990 una modificación en la intervención del Estado en su Plan de Desarrollo La Revolución Pacífica 1990-1994 y con las autorizaciones que le entregó la Constitución de 1991 procedió a desmontar gran parte de las entidades descentralizadas, a privatizar las EICE y a vender la participación gubernamental en las sociedades de economía mixta, proceso que se complementó con una política de concesiones y ampliación de la participación privada en la provisión de servicios y construcción de infraestructura pública²⁵⁸ entre 1996 y 2010. Este proceso de veinte años dejó a Ecopetrol, ISA e ISAGEN como las fuentes principales de recursos no tributarios. Con la privatización de esta última empresa en 2016 los ingresos no tributarios dependen de los resultados de Ecopetrol pues desde principios del siglo XXI las transferencias de excedentes financieros de ISA son mínimos. De 1994 a 2020 Ecopetrol aporta el 66,0% promedio anual de los excedentes financieros que recibe el GNC de las EICE y de las sociedades de economía mixta.

Ese proceso explica porque entre 1992 y 2006 la participación de los ingresos no tributarios llegó a su mínimo histórico, un 2,6% promedio anual. De 2007 a 2020 la participación es creciente porque la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios profundizó su tendencia decreciente durante lo corrido del siglo XXI, y porque la renta petrolera ganó importancia en los ingresos corrientes del GNC en los auges de precio internacional (2004-2008) y de estabilidad en el mercado petrolero (2016-2019). Las autoridades económicas reconocen la magnitud del impacto de la renta petrolera sobre las finanzas públicas y por eso es la variable que determina el cálculo de la regla fiscal que opera en el país desde 2012.

En los últimos ciento veinte años los ingresos no tributarios han jugado un papel complementario a los recursos tributarios. En períodos críticos de reducción del recaudo por impuestos esos recursos equilibran y estabilizan los ingresos del GNC y cubren parte de su gasto. Se puede decir que el papel de productor e inversor del *Estado* le permite mantener en la práctica su histórico deseo de baja presión tributaria y garantizar el gasto público necesario para evitar un crecimiento de la protesta social pues Colombia es uno de los países que tiene una alta concentración del ingreso y uno de las mayores tasas de pobreza en el mundo, agravado por la ausencia del sector público en amplias zonas del país.

²⁵⁸ Parte de la entrada del sector privado se apoyó desde la estructuración técnica con el Programa de Apoyo al Proceso de Participación Privada y Concesión de Infraestructura en la primera fase (1996-2002) financiado por el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento-BIRF y el Banco Interamericano de Desarrollo-BID, contrato de préstamos BIRF 4138-CO Y BID 927-OC-CO; y la segunda etapa (2002-2008) por el Banco Interamericano de Desarrollo, Contrato de Préstamo 1591/OC-CO.

6.4 REFORMAS TRIBUTARIAS

En torno a una reforma tributaria se manifiestan las relaciones de poder entre quienes se constituyen en *Estado*, la naturaleza de la relación entre el poder político y el poder económico o relación entre *sociedad política* y *sociedad civil*, y la capacidad de presión efectiva que tiene la población sobre la *sociedad política*. Al cierre de todas las reformas se establecen los elementos básicos de un tributo (hechos generadores, bases y tarifas impositivas) que muestran qué fuerzas argumentativas y políticas predominaron en los debates y en la toma de decisiones.

El desarrollo social de los últimos ciento veinte años en Colombia modificó a los actores sociales, los intereses económicos, las relaciones políticas y a la forma de presión social (Sección 5.2). El crecimiento y composición de la estructura productiva y la forma como se extendió el mercado laboral produjeron una segmentación productiva y laboral, crearon los trabajadores y empresarios formales y el segmento informal. El sector formal quedó cubierto por las leyes impositivas y la administración tributaria puede identificarlo y hacerle auditoría. El sector informal no contribuye y es de difícil y costosa identificación y cobro. En el último medio siglo, periodo de preeminencia del mercado laboral sobre cualquier otro tipo de relación productiva, el sector formal genera la mitad de la fuerza de trabajo y lo conforma la minoría de las empresas constituidas²⁵⁹. Este hecho explica porque la base social no hace presión política para oponerse o para influir para que las reformas tributarias se hagan en uno u otro sentido. La informalidad no tributa de forma directa y al estar constituida por la mayoría de la población la indiferencia es amplia y el costo político para la clase dirigente es nulo.

Durante el siglo XX las reformas se discutieron en la cúspide de la élite. Desde 1932 el gobierno tiene la iniciativa del gasto y desde 1953 la iniciativa del tributo. El legislativo se limita a discutir y aprobar o rechazar el presupuesto y las reformas tributarias que le presenta el gobierno. A partir de los veinte empezó a profundizarse la división del trabajo: los empresarios comenzaron a dejar la política activa y partidista y a dedicarse a los negocios, y los políticos convirtieron la actividad en una profesión (Subsección 5.2.3). Hasta los ochenta los propietarios y las agremiaciones empresariales influían directamente en las discusiones sobre reformas tributarias²⁶⁰, desde la última década del siglo pasado utilizan a gestores profesionales para hacer *lobby* o cabildeo en el Congreso pues los grandes empresarios y la alta gerencia de las empresas ya no conocen de manera directa a la mayoría de los congresistas, situación contraria a la que se vivió hasta los setenta. En otras palabras, hasta el tercer cuarto de siglo no hubo distinción entre la *sociedad política*, la *sociedad civil*

²⁵⁹ Estadísticamente se define como informal con los criterios de tamaño de la empresa y la afiliación al sistema de seguridad social en salud y pensiones, y se consideran empresas informales aquellas que tienen hasta cinco empleados. Se calcula que a 2019 existen seis millones de micronegocios de los cuales el 90% son personas que trabajan por cuenta propia. En recaudo, según las estadísticas de la DIAN, 2.500 empresas aportan el 68% del recaudo, 333.000 empresas el 18% y el 1^o4% lo aportan 1.804.652 personas naturales o físicas.

²⁶⁰ Un exdirector de la Dirección de Impuestos Nacionales-DIN que participó en negociaciones de reformas tributarias en el Congreso sostuvo que “En términos generales, puede detectarse la considerable influencia de los gremios cafeteros y de los grandes empresas extranjeras (sic), que normalmente actúan a través del alto ejecutivo. Algo similar ocurre en el caso de la ANDI, aunque en este caso hay un mayor énfasis en la utilización de medios para crear un clima de opinión favorable a sus propuestas. Los gremios agropecuarios durante mucho tiempo se confiaron en la sobrerrepresentación de sus intereses tanto en el ejecutivo como en el Congreso. Debido a ella (sic), consiguieron por lo general un tratamiento especialmente privilegiado en la legislación tributaria” (Corchuelo et. al. 1976), y que “La influencia de los grupos de presión que representan intereses populares han sido sumamente escasa en estos procesos...” (Perry y Cárdenas, 1986, pág. 293).

y los órganos de la *sociedad civil*, pues individuos o familias tenían puestos de dirección en los tres, desde los setenta ya se diferencian y eso se refleja en las posiciones y argumentos sobre presupuesto público y tributación.

Por último, la relación entre poderes del Estado se caracteriza por la presencia permanente de la coalición de gobierno para tener gobernanza (Subsección 5.2.3.1). El Ejecutivo negocia con su coalición en el Congreso la agenda legislativa. El gobierno exige la aprobación de un conjunto de leyes que considera importantes y a cambio entrega puestos en la alta dirección del gobierno –ministerios, dirección de institutos descentralizados y establecimientos públicos– y recursos para invertir en las regiones. Las leyes tributarias no son la excepción. Cuando se presentan al Congreso los ministros y los directores estratégicos hacen presión sobre las bancadas para que las apruebe con el mínimo de cambios. Así las cosas, lo que se aprueba en el Congreso en materia tributaria es la síntesis de los intereses empresariales, el enfoque tributario del gobierno y los beneficios políticos y económicos de los congresistas. Poco o nada cuentan los intereses de la población dado el costo nulo para la *sociedad política*.

Pese a lo anterior, el gobierno no siempre estuvo dispuesto a presentar las reformas ante el Congreso. Hasta 1991 evitó ir al Legislativo, en especial cuando reformaba el impuesto de renta. Utilizó la estrategia de las emergencias para expedir decretos con fuerza de ley. La primera vez que usó esta estrategia fue en 1931. Empleó las consecuencias de la depresión mundial para decretar la emergencia económica y realizó modificaciones a los derechos de importación, norma que fue declarada exequible por la Corte Suprema de Justicia. Repitió la operación en 1934 y 1942 y modificó el impuesto de renta, pero la Corte declaró inexecutable los decretos y fue obligado a presentar la reforma ante el Congreso. En 1975 se utilizó la emergencia para modificar los impuestos directos y el impuesto general de ventas, decretos declarados inexecutable. Ante la crisis financiera y fiscal de 1982-1983, la administración decretó la emergencia económica y reformó el estatuto tributario, normas declaradas executable. En 2002 fue la última vez que por vía administrativa se expidió el Decreto 1837 de 2002 que revivió el impuesto al patrimonio para financiar la guerra interna.

En el período comprendido entre 1910 y 1920 se identifican seis reformas tributarias fundamentales, tres períodos de ajuste de los elementos esenciales y uno de desestabilización de los gravámenes. La primera reforma importante es la de 1918, causada por la escasez de recaudo, que estableció el impuesto de renta. Además de ser el punto de quiebre para cambiar el sistema impositivo, el nivel de recaudo a lo largo del siglo XX empezó a depender del comportamiento del impuesto de renta y el sistema y la estructura tributaria ganó en progresividad. La segunda corresponde a 1935 cuando se gravó el exceso de utilidades y se implantó por primera vez el impuesto al patrimonio (Ley 78 de 1935²⁶¹). La tercera, provocada por la necesidad de ingresos, se hizo en 1953 cuando se elevó y alcanzó el nivel máximo la tarifa marginal del impuesto de renta, y reintrodujo la doble tributación, gravó el ingreso de la sociedad y luego a los dividendos o participaciones entregados a los socios (Decreto 2317 de 1953²⁶²). La cuarta se hizo en 1963-1967 y fue crucial para el cambio de los impuestos indirectos, con la Ley 21 de 1963²⁶³ se introdujo el impuesto general de ventas y los derechos de importaciones se transformaron en el arancel.

²⁶¹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1624360>

²⁶² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1435426>

²⁶³ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1809691>

La quinta reforma, inducida por la política de ajuste macroeconómico, y tal vez la segunda más importante por las implicaciones sobre el sistema y la estructura tributaria, es la de 1982-1983 porque modificó el impuesto sobre renta y complementarios (Decreto 3743 de 1982²⁶⁴), desmontó la doble tributación y el impuesto de patrimonio, modificó los gravámenes subnacionales y locales (Subsección 6.3.1), convirtió el impuesto general de ventas en el impuesto al valor agregado-IVA (Decreto 3541 de 1983²⁶⁵) y transformó el procedimiento tributario (Decreto 3803 de 1982²⁶⁶). La reforma tomó todos los aspectos básicos de un sistema impositivo y modernizó los impuestos en lo económico, financiero y procedimental, aspectos centrales que se mantienen hasta la actualidad.

La sexta se hizo en 1991 tanto por coherencia con el nuevo paradigma de la política económica y social y la visión del Estado, fue el momento de la implantación de la apertura económica. Se introdujeron los ajustes integrales por inflación para corregir las deficiencias técnicas en la determinación en el valor de activos, pasivos y patrimonio para calcular el impuesto de renta, corrección que se extendió a otros impuestos directos (Decretos 1744 de 1991 y 2911 de 1991²⁶⁷), así mismo, por el recrudecimiento de la guerra interna y el terrorismo del narcotráfico se estableció una contribución especial para el restablecimiento del orden público que debían pagar las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y las naturales con una renta superior a un millón de pesos (Decreto 416 de 1991²⁶⁸).

A esas reformas le siguieron unos períodos de ajuste tanto de los elementos esenciales como de ajustes administrativos. El primero comprende entre 1918 y 1933 cuando se realizaron modificaciones a las tasas y las bases imponibles del gravamen de renta. En el segundo, entre 1960 y 1982, se ajustó el impuesto general de ventas y se sincronizó el arancel para ajustarlo a los acuerdos de comercio internacional, en especial el Pacto Andino. Y el tercero entre 1984 y 1990, lapso en que se actualizó la administración tributaria.

El periodo de desestabilización comprende las últimas tres décadas. Se caracteriza porque las necesidades financieras del gobierno y las circunstancias macroeconómicas obligan al ejecutivo a presentar de manera recurrente reformas, en promedio una cada dos años, que inducen incertidumbre e inestabilidad en el tratamiento tributario. Algunas de esas reformas se hicieron para favorecer a grupos de interés o sectores corporativos ante el comportamiento cíclico de sus actividades o como pago de favores políticos. La inestabilidad se refuerza porque la recurrencia facilita la actividad de cabildeo de los gremios empresariales que conducen a una recomposición de la estructura impositiva, a la introducción de inequidad vertical y horizontal en los impuestos directos, y cambios no deseados que nuevamente inducen a otra reforma para modificar los cambios realizados.

Las reformas realizadas en más de un siglo crearon y suprimieron gravámenes y fijaron los elementos impositivos de acuerdo con los choques externos, las necesidades fiscales, los requerimientos de las políticas de estabilización macroeconómica y el conflicto interno, en un entorno de tensiones que surgen de la defensa de intereses de grupos y sectores económicos y que tienen representación política.

²⁶⁴ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1694848>

²⁶⁵ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1530324>

²⁶⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1878671>

²⁶⁷ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1342966> y <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1342966>

²⁶⁸ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1093473>

6.5 COMPORTAMIENTO DE LOS GRAVÁMENES

6.5.1 IMPUESTO DE RENTA, PATRIMONIO Y COMPLEMENTARIOS

La Ley 56 de 1918 adoptó un sistema cedular²⁶⁹, para la determinación de las bases imponibles dejó tres cédulas: las rentas de capital, la de ingresos de industria y trabajo y las rentas provenientes de inmuebles o muebles, con tarifas de 3,0%, 1,0% y 2,0% respectivamente, y con liquidación y presentación semestral. La ley no precisó el concepto de renta líquida y con las propuestas de la primera misión Kemmerer, en 1927, se corrigió esa falencia: a la renta bruta²⁷⁰ se le sustraía los costos de la actividad, los intereses, los impuestos pagados diferentes del de sucesiones, los impuestos pagados a gobiernos extranjeros, las pérdidas propias del negocio y no compensadas con seguros, las pérdidas por eventos catastróficos y las reservas para deudas morosas y de difícil cobro.

En esa primera reforma se pasó del sistema cedular a uno analítico que duró hasta 2016, y se estableció una tarifa por escalones que constaba de 15 tarifas, en un rango comprendido entre el 1% para rentas liquidables inferiores a \$2.000, que crecía medio punto porcentual hasta llegar al 8% para rentas liquidables superiores a \$500.000. Se inició la separación por tipo de contribuyente pues se gravaron las rentas en cabeza de las sociedades y a la participación que recibían los socios, esto es, se implantó la doble tributación.

La depresión mundial obligó a una segunda reforma en la que se cambiaron los rangos de las bases liquidables, a partir del noveno escalón se disminuyeron las bases liquidables lo que significó un incremento de la carga para contribuyentes de mayores rentas (Ley 81 de 1931²⁷¹). Cuatro años después, con el propósito de cubrir el déficit presupuestal, se incrementó en nueve puntos porcentuales la tarifa marginal del impuesto de renta y se introdujo el impuesto sobre exceso de utilidades y del impuesto complementario al patrimonio (Ley 78 de 1935). En renta se incorporaron las deducciones por depreciación –la ley no especificó en el monto, se calificó como “razonable”, por tanto, a consideración y discrecionalidad del contribuyente–, el 20% del valor pagado por servicios profesionales y el 100% de la inversión en instituciones de asistencia pública, social, educación, organizaciones obreras, ligas cívicas y Cámaras de Comercio; y se declararon como ingresos no sujetos los intereses recibidos por depósitos a la vista menores a \$3.000, por bonos externos y de deuda pública externa colombiana, los recibidos por bonos o cédulas hipotecarias.

El desequilibrio fiscal inducido por la Segunda Guerra Mundial, pues aún los derechos de importación tenían un peso relativo importante en los ingresos tributarios, forzó en 1942 a incrementar el impuesto y el Congreso aprobó un recargo de 50% sobre las liquidaciones de 1942 y 1943, pero se exceptuaron los primeros cien pesos. De manera transitoria la tarifa subió a 35,0% (Ley 45 de 1942²⁷²). Y para cubrir los gastos de la guerra interna que se profundizó con el 9 de abril de 1948 (Subsección 5.2.3.1), se incluyó un

²⁶⁹ El tipo de impuestos por cédula grava con diferentes tarifas impositivas a cada una de las bases.

²⁷⁰ Suma de las ganancias, beneficios, salarios, jornales y compensaciones personales que a su vez era la suma de los pagos a profesionales, comercio, intereses, arrendamientos, dividendos, seguros y ganancias, beneficios o ingresos provenientes de sucesiones o fideicomisos.

²⁷¹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1626545>

²⁷² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1599814>

recargo llamado impuesto de soltería para contribuyentes varones mayores de 35 años y solteros (Decreto 1961 de 1948²⁷³).

En el período de gobierno de facto se incrementaron las tarifas marginales en 30 puntos porcentuales, el valor de la base del ingreso líquido medio creció en 312,8% y la marginal, en 733,3%. Para personas naturales la tarifa mínima fue de medio por ciento para rentas líquidas menores a \$2.000 y la tarifa marginal fue de 58% para rentas líquidas superiores a cinco millones de pesos (Decreto 2317 de 1953²⁷⁴). Pero ese mismo año la tarifa marginal bajó a 48% (Decreto 2615 de 1953²⁷⁵). Para las personas jurídicas se estableció una tarifa mínima de 1% para rentas inferiores a \$2.000 y una marginal de 31,75 % para rentas liquidables superiores a cinco millones de pesos.

Con la Ley 81 de 1960²⁷⁶ se redefinieron los contribuyentes y los conceptos de la base tributaria para los impuestos de renta, patrimonio y exceso de utilidades. Se especificó la renta bruta como los ingresos que constituyan enriquecimiento menos los costos imputables al ingreso, y para obtener la renta líquida se deducían los pagos por salarios, intereses, impuestos, las pérdidas, las deudas de difícil cobro en una “cantidad razonable”, una depreciación “razonable”, una amortización “razonable” de inversiones ordinarias, por agotamiento o amortización del costo de pozos de gas, minas y bosques maderables; las contribuciones caritativas; las donaciones a fundaciones y corporaciones con fines de asistencia pública o previsión social; las bonificaciones, las gratificaciones y los regalos voluntarios del contribuyente a sus trabajadores y que no excedieran el 20% de la renta líquida; las inversiones en vivienda nueva que beneficiara a los trabajadores, y las cuotas de seguros de contratos cuyo objeto fuera el pago de las pensiones de jubilación o invalidez de los trabajadores del contribuyente. Nunca se precisó el significado cuantitativo de “razonable”, indeterminación que le dio discrecionalidad al contribuyente.

Las tarifas que hasta ese momento eran idénticas para personas jurídicas y naturales se separaron en 1961 (Gráfico 6.3). La sociedad política creó tres tarifas para las personas jurídicas según el tipo de sociedades y dividendos pagados a empresas extranjeras; y para las naturales o físicas se crearon 57 tarifas con una tasa marginal de 51% para rentas superiores a \$2.000.000. En el impuesto complementario de patrimonio se instauraron 12 tasas y una base mínima de \$20.000 de patrimonio gravable; y para el gravamen de exceso de utilidades a partir de \$100.000 se crearon siete tarifas, la mínima de 20% y la marginal de 56% (Decreto 1651 de 1961²⁷⁷).

La retención en la fuente se aplicó por primera vez por seis meses en 1957, experiencia que se retomó entre 1961 y 1963 para finalmente incorporarla en el ordenamiento jurídico con la Ley 38 de 1969²⁷⁸. Esta reforma le permitió al gobierno tener disponibilidad de recursos y evitar el deterioro del recaudo.

El GNC presentó en 1973 una propuesta de reforma con el objetivo de incrementar el recaudo. No obstante, el Legislativo, a instancia de la propuesta del gobierno, estableció unos estímulos tributarios a las sociedades anónimas y se aumentaron las exenciones, se ampliaron las tarifas marginales y se disminuyeron las bases de los rangos. A las sociedades colectivas, ordinarias de minas, sociedades de hecho, comunidades ordinarias organizadas,

²⁷³ Disponible en <http://www.suain-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1870435>

²⁷⁴ Disponible en <http://www.suain-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1435426>

²⁷⁵ Disponible en <http://www.suain-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1873835>

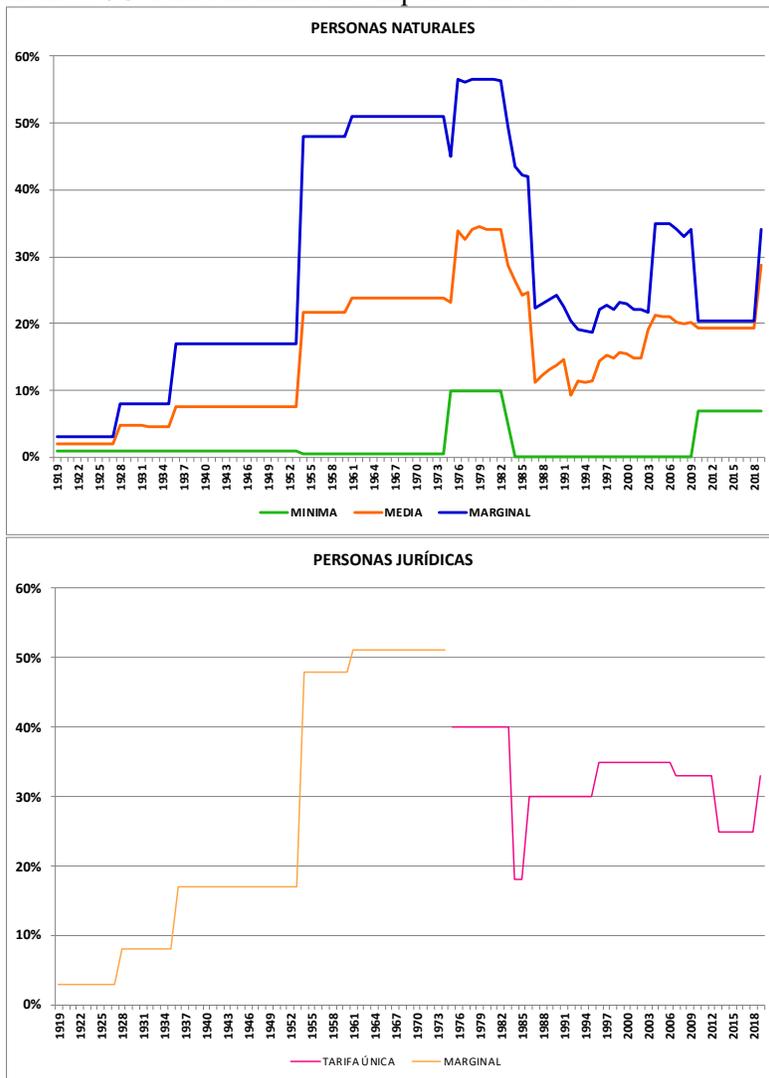
²⁷⁶ Disponible en <http://www.suain-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1806474>

²⁷⁷ Disponible en <http://www.suain-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1326395>

²⁷⁸ Disponible en <http://www.suain-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1593818>

corporaciones, asociaciones y fundaciones se les aumentó la tarifa en un punto porcentual y se les disminuyó la base de renta gravable. Para las sociedades de responsabilidad limitada, comandita simple y de hecho se mantuvo la tarifa para los tres primeros rangos, y se incrementaron los rangos de las bases de liquidación. En los gravámenes complementarios de exceso de utilidades y patrimonio se modificaron los rangos y sus tarifas. Se eliminó el impuesto de exceso de utilidades para quienes invirtieran ese gravamen en Cédulas del Banco Central Hipotecario, Bonos del Instituto de Crédito Territorial y en bonos o acciones recién emitidas por sociedades anónimas. Y las corporaciones, asociaciones y fundaciones quedaron no sujetas a las utilidades sin fines de lucro o como ganancia no distribuida (Ley 6 de 1973²⁷⁹).

Gráfico 6.3 Tarifa nominal del impuesto de renta



Fuente: Hernández (2014) actualizado con el estatuto tributario.

²⁷⁹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1561603>

Dos años después, como parte del cambio de modelo de crecimiento económico y para reducir el déficit presupuestal, previa la declaratoria por la Corte Suprema de Justicia de inexequibilidad de las modificaciones al estatuto tributario realizadas bajo el amparo de la emergencia económica, se presentó una reforma en la que se aprobó la unificación de los impuestos de renta, patrimonio, exceso de utilidades y remesas. Se redefinió la renta bruta como todos los ingresos que produzcan un incremento neto del patrimonio y se especificaron los tipos de renta bruta, como las provenientes de enajenación de activos, la de venta a plazos, la de enajenación de semovientes, la de contratos de renta vitalicia, la de contratos de fiducia, la de las compañías de seguros y de capitalización, y la de los accionistas, socios, comuneros o asociados. (Decreto-Ley 2053 de 1974²⁸⁰).

La renta líquida se asimiló a la renta gravable y para obtenerla se precisaron las deducciones incorporadas en la Ley 81 de 1960: se excluyeron las amortizaciones de los sectores de minas, gas y bosques, las deducciones de los beneficios que se les entregaban a los trabajadores en salarios y vivienda; se incluyeron deducciones como prestaciones sociales y viáticos de la parte directiva de las empresas, las cesantías, las rentas vitalicias, el total del reembolso del capital y los pagos de comisionistas en el exterior. Asimismo, se pormenorizaron un conjunto de rentas líquidas especiales. Como aspecto de técnica tributaria importante, se generalizó la renta presuntiva en 8% para los agricultores, comerciantes y asalariados independientes, y para los contribuyentes diferentes de los asalariados.

Se elevaron las tarifas para los contribuyentes de mayores ingresos y se disminuyeron para los de menores ingresos. A las personas naturales se les concedió un descuento del 20% a los primeros \$60.000 de renta por concepto de dividendos de sociedades anónimas, utilidades de fondos de inversión o fondos mutuos de inversión e intereses sobre depósitos en cajas de ahorros y secciones de ahorro de los bancos. El mismo beneficio se aprobó para las ECIE y para las sociedades de economía mixta. Se excluyeron como sujetos gravables las iglesias reconocidas por el Estado, las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, las instituciones de utilidad común y las fundaciones de interés público y social. Los cónyuges se consideraron individualmente como sujetos gravables, tratamiento que sigue vigente en 2020 (Ley 49 de 1975 y Decreto Ley 1979 de 1974²⁸¹).

A partir de la década de los setenta se retomó el viejo argumento de reducir el Estado alcabalero. Las modificaciones introducidas con la reforma de 1975 se justificaron con la afirmación que el contribuyente pagaba muchos gravámenes, una carga alta de su ingreso, y que era necesario un alivio tributario. En la campaña presidencial de 1979, para captar al votante, los candidatos propusieron reducir la carga con estímulos tributarios. Excepto uno, los candidatos sostuvieron que si reducían los impuestos el recaudo crecería porque el contribuyente se incentivaba a pagar (Turbay, 1977; Betancur, 1977; Lleras, 1978). La excepción sostuvo que “El Estado se halla en la misma penuria de siempre. No pasa del 10,5% del ingreso nacional, la carga tributaria, porque hay evasión y porque millones de colombianos no tributan. Entonces, los sectores que están tributando, en vez de ponerse a la vanguardia de un movimiento que extienda esa tributación y que termine con los sistemas arcaicos impositivos, se dedican a gritar ‘no más impuestos’, y los jefes conservadores corean la teoría, que es regresiva. Aquí hay que extender la tributación: no hay salud, ni educación, ni vivienda, ni transporte, ni acueductos, ni energía” (Agudelo, 1977).

²⁸⁰ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1917899>

²⁸¹ Disponibles en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1788610> y <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1380378>

La bonanza cafetera de 1976-1979 que generó ingresos por intermedio del FNC creó una sensación de un Estado con suficientes recursos y avivó la presentación por parte de la nueva administración de la reforma de estímulo tributario: en 1979 se aumentaron los descuentos a las personas naturales por pagos de arriendos y gastos en educación y salud, y se duplicó la renta exenta por pensiones de jubilación o invalidez. Para fomentar la capitalización se dejó exenta la ganancia ocasional de venta de activos que se reinvirtiera en la adquisición de activos fijos, ensanches industriales, mejoras agropecuarias o capitalización de empresas y compra de bonos emitidos por el Instituto de Fomento Industrial. Se redefinió la ganancia ocasional y se dejó exentos del impuesto a los primeros \$50.000 de ganancia ocasional en venta de bienes. Se redefinió la renta bruta para ganadería y quedaron como productos no sujetos del impuesto de renta los terneros nacidos y vendidos en el mismo año gravable. Se aprobó una deducción de hasta un 20% de la renta presuntiva para las inversiones en nuevas sociedades anónimas. Y se disminuyó la tarifa de renta ocasional. Desde la técnica tributaria se resalta el reajuste anual y acumulativo del 100% de la inflación (Ley 20 de 1979²⁸²).

Las consecuencias de las modificaciones de 1975 y 1979 se manifestaron en la caída del ingreso y el consecuente incremento del déficit presupuestal. Y, como es recurrente en la historia fiscal colombiana, se procedió a solicitar otra reforma. Con la Ley 9 de 1983²⁸³ se estableció la tarifa continua lo que técnicamente implica un incremento de la tarifa media frente a la antigua tarifa por escalón. Además, se desmontó parcialmente de la doble tributación. Las bases y las tarifas medias y marginales descendieron para incentivar la inversión al reducir el costo de uso del capital de manera que a mediano plazo crece el ingreso nacional e induce un aumento en el recaudo. Por último, se amnistiaron capitales con el propósito de ampliar la base imponible, sin embargo, ese beneficio llevó a incorporar capitales de dudosa procedencia jurídica, en especial de la naciente economía del narcotráfico.

Como complemento a la reforma de 1983, en 1985 se expidió la Ley 55 que organizó las finanzas públicas²⁸⁴ y en ella se incluyó aspectos tributarios como la neutralidad en el tratamiento de los diferentes tipos de sociedades, se profundizó el desmonte de la doble tributación y se redujo el número de declarantes al excluir de la presentación de la declaración de renta y complementarios a los asalariados cuyos ingresos brutos provinieran por lo menos en un 80% de pagos laborales y que su patrimonio no excediera los cinco millones de pesos, entre otros requisitos (Artículo 36 de la Ley 55 de 1985). Esta decisión sacó de las bases 1.433.791 contribuyentes (CGR, 1987) que como se mostrará enseguida se tratan de incorporar nuevamente al grupo de contribuyentes con la estrategia de reducción de las bases mínimas imponibles.

Un año después, con el objetivo implícito de disminuir el endeudamiento de las empresas y aumentar su capitalización, se eliminó definitivamente la doble tributación pues excluyeron de la renta la ganancia ocasional los dividendos y participaciones recibidos por las personas naturales (Ley 75 de 1986²⁸⁵), la tarifa máxima del impuesto a personas naturales se redujo en diez y nueve puntos porcentuales, a las sociedades anónimas le dejaron una tarifa única de 30% sobre la renta gravable y las ganancias ocasionales de las sociedades anónimas

²⁸² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1576253>

²⁸³ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1565484>

²⁸⁴ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1608476>

²⁸⁵ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1623006>

y de las limitadas, incluidas las extranjeras. Para 1986 la tarifa pasó a 33%, en 1987 a 32% y en 1988 a 31%.

Como complemento de la apertura económica el gobierno sostuvo que para reactivar y fortalecer el mercado de capitales se debía modificar la tributación a las utilidades de las sociedades anónimas, el impuesto de remesas para incentivar la inversión extranjera, sanear los patrimonios para aumentar la vinculación de capitales al país y aumentar la competitividad con las alternativas de inversión en el exterior. Con esa lógica tramitó una reforma tributaria donde se excluyó la utilidad en la venta de acciones de la base gravable tanto de la renta como de la ganancia ocasional y la reinversión de utilidades del ingreso constitutivo de renta. A los inversionistas extranjeros que reinvirtieran sus utilidades en el país se les difirió el impuesto de remesas y se les exoneró si mantenían la inversión diez o más años, y se modificó el ajuste por inflación. Disminuyó la tarifa del impuesto de renta a la inversión extranjera: 20% en 1990, 19% en 1991 y 1992, 15% en 1993, 1994 y 1995, y de 12% en 1996 hacia adelante.

El Estado continuó afectando sus ingresos al aprobar la reducción del conjunto de declarantes pues se excluyeron a los trabajadores independientes que no fueran responsables del impuesto de ventas, que sus ingresos brutos estuvieran facturados y de ellos un 80% o más tuviese como fuente los honorarios, comisiones y servicios, que sobre ellos se hubiese practicado retención en la fuente, que sus ingresos totales del año gravable no fueran superiores a ocho millones de pesos y su patrimonio bruto no excediera de quince millones de pesos (Ley 49 de 1990²⁸⁶)

Al año siguiente el gobierno impuso una contribución especial para el restablecimiento del orden público que debían pagar las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y las naturales con una renta superior a un millón de pesos (Decreto 416 de 1991). La tarifa fue del 5% del impuesto de renta liquidado para el año gravable de 1990. Así mismo, con los Decretos²⁸⁷ 1744 de 1991 y 2911 de 1991 cambió los ajustes integrales por inflación, en específico la determinación en el valor de activos, pasivos y patrimonio.

Un año después se modificó la deducción de donaciones, se colocó una cota máxima del 30% de la renta líquida del contribuyente, se creó una contribución especial para el período 1993-1997, con una tasa del 25% del impuesto de renta y se amplió el gasto tributario con deducciones para apoyar a sectores económicos (Ley 6ª de 1992²⁸⁸). En 1995 se volvieron a incluir como contribuyentes las fundaciones sin ánimo de lucro y se asimilaron a sociedades limitadas; se especificó la imposición sobre utilidades y los ajustes por inflación, y se modificó la renta presuntiva como igual al mayor valor entre el 5% del patrimonio líquido o el 1,5% del patrimonio bruto (Ley 223 de 1995²⁸⁹). Se elevaron las tarifas y las bases de los rangos de liquidación del impuesto.

En 1998 se excluyó de la base gravable las acciones de alta o media bursatilidad y los intereses que se pagan a las entidades financieras se declararon deducibles así como la contribución de los fondos de pensiones, se desmontó la renta presuntiva sobre patrimonio bruto y se eliminó la exención a quienes poseían títulos de deuda pública del GNC, se le

²⁸⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1603657>

²⁸⁷ Disponibles en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1342966> y <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1694779>

²⁸⁸ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1561979>

²⁸⁹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1656025>

entregó un descuento por las donaciones hasta un 30,0% del impuesto a pagar y de hasta el 60% de las donaciones hechas a las instituciones de educación superior sin ánimo de lucro o del sector oficial, y para la dotación de escuelas y hospitales; y para los contribuyentes que generaran empleo se les autorizó un descuento igual al pago de salarios y prestaciones de los nuevos empleos directos con un límite máximo de 15,0% del valor del impuesto neto a pagar. Se incluyeron como contribuyentes las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales. Y para reactivar sector de la construcción de vivienda se excluyó de la base de renta los recursos financieros (hasta un 30% del ingreso laboral o del ingreso tributario) que los contribuyentes trabajadores dedicaran a las cuentas “Ahorro para el Fomento de la Construcción –AFC” (Ley 488 de 1998²⁹⁰).

Al empezar el siglo XXI se amplió la base de contribuyentes a entidades públicas y ampliaron los descuentos y las exenciones, en específico a entidades de investigación tecnológica y científica, y se modificaron las retenciones (Ley 633 de 2000²⁹¹). Luego se dejaron exentos del impuesto de renta a los contribuyentes del régimen tributario especial²⁹² si el 20% del remanente de sus fondos de educación y solidaridad se reinvertían en programas de educación formal, se limitó los ingresos no constitutivos de renta, creó una sobretasa al impuesto de renta del 10% para 2003 del impuesto neto de renta de ese año, y del 5% desde el 2004, las cuales no eran deducibles ni descontables del impuesto de renta y se volvieron a modificar la renta presuntiva y los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional (Ley 788 de 2002²⁹³).

Al año se movió el límite de los ingresos no constitutivos de renta y de las rentas exentas, se conservó la sobretasa de un 10% del impuesto neto de renta para los años 2004, 2005 y 2006, variaron los requisitos de los contribuyentes del régimen tributario especial y, lo más importante, se restableció el impuesto al patrimonio para los años 2004, 2005 y 2006 para aquellos contribuyentes cuyo patrimonio fuera superior a tres mil millones de pesos, con una base imponible igual al valor del patrimonio líquido y una tarifa del 0,3% (Ley 863 de 2003²⁹⁴).

De nuevo se cambiaron la base y la tasa de la renta presuntiva y las deducciones y las exclusiones. Continuó la *transitoriedad permanente* del impuesto al patrimonio, se extendió para 2007, 2008, 2009 y 2010, con una base gravable equivalente al patrimonio líquido y con una tarifa de 1,2%. El hecho significativo fue la transformación del esquema de tarifas y se creó la unidad de valor tributaria-UVT²⁹⁵. Los rangos de base imponible y sus respectivas tarifas se redujeron a cuatro rangos (Ley 1111 de 2006²⁹⁶).

El efecto de las reformas sobre el recaudo se agotó rápidamente y el GNC procede a solicitar cambios. En 2012 para ampliar la base de contribuyentes el Congreso aprobó la clasificaron las personas naturales entre empleados y trabajadores por cuenta propia. Quedaron como empleados las personas cuyo ingreso se origina en un 80% o más de la prestación de servicios o de la realización de “una actividad económica por cuenta y riesgo

²⁹⁰ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1660701>

²⁹¹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1665035>

²⁹² Constituido por “Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control” (Artículo 10 de la Ley 788 de 2002).

²⁹³ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1668340>

²⁹⁴ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1669784>

²⁹⁵ En 2006 el valor monetario de la UVT fue de \$20.000, equivalente a 8,48dólares.

²⁹⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1674083>

del empleador o contratante” (Art. 10 de la Ley 1607 de 2012²⁹⁷), y trabajadores cuenta propia aquellas cuyo ingreso se originan en un 80% o más de una actividad que no tiene ningún tipo de vinculación con un empleador o contratante. Se crearon el impuesto mínimo alternativo nacional-IMAN aplicable a los empleados con ingresos superiores a 1.548 UVT²⁹⁸, y el impuesto mínimo alternativo simple-IMAS para trabajadores cuenta propia con ingresos inferiores a 4700 UVT. Ante la presión de las grandes empresas se eliminaron los cobros parafiscales y se reemplazaron por el Impuesto sobre la Renta para la Equidad-CREE aplicable a sociedades y personas jurídicas y asimiladas, con una base gravable igual a la diferencia entre los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio y las devoluciones, rebajas, descuentos y los ingresos no constitutivos de renta; y una tarifa de 9% hasta el año 2015 y a partir de 2016 será de 8%.

La reducción de los precios internacionales del petróleo disminuyeron los ingresos totales del GNC en 2014 y para frenar la caída del recaudo se implantó el impuesto a la riqueza, eufemismo de impuesto al patrimonio, de carácter *transitorio*, entre 2015 y 2018 (Ley 1739 de 2014²⁹⁹), para personas jurídicas con patrimonio bruto igual o mayor a mil millones de pesos, con tarifa para 2015 de 0,20% para bases menores a dos mil millones de pesos, 0,35% entre dos mil y menor a tres mil millones de pesos, de 0,75% entre tres y menos cinco mil millones de pesos, y de 1,15% para patrimonios mayores de cinco mil millones de pesos. Para esos mismos rangos de base las tarifas marginales se reducían hasta llegar en 2017 a 0,05%, 0,10%, 0,20% y 0,40% respectivamente. Para personas naturales las tarifas marginales eran de 0,125%, 0,35%, 0,75% y 1,5% para los mismos rangos de base y constantes para los tres años.

También se modificó la base del CREE, se aprobaron descuentos por pagos en el exterior para los contribuyentes de este gravamen y se creó una sobretasa vigente entre 2015 y 2018 de 5% en el primer año para bases iguales o mayores a ochocientos millones de pesos, subía al 6% en 2016, a 8% en 2017 y cerraba e 9% en 2018. En IMAS de empleados se modificó y quedaron sujetos al impuesto los empleados con ingresos menores a 2.800 UVT y patrimonio inferior a 12.000 UVT, es decir, ingresos anuales menores a 77,0 millones de pesos de 2015 y de patrimonio menor a \$329,8 millones.

En 2016 el cambio fundamental fue el retorno a un sistema cédular, las rentas estipuladas fueron rentas al trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y dividendos y participaciones. Cada cédula con sus rangos de base y tarifa: 19% para ingresos mayores de 1.090 UVT y hasta 1.700 UVT, 28% más 116 UVT para mayor a 1.700 UVT y menor a 4.100 UVT y una marginal de 33% más 788 UVT para rentas superiores a 4.100 UVT), y para ingresos de capital se aprobaron seis rangos con una tarifa marginal de 45% más 870 UVT. Y para personas jurídicas se dejó una tarifa general de 33% y de 9% para EICE municipales y departamentales y los contribuyentes que prestan servicios de hotelería ubicados en municipios de hasta 200 mil habitantes, y para las jurídicas ubicadas en zonas francas un 20%.

Con el propósito de incentivar la tributación y la formalización de microempresarios se creó un régimen especial llamado monotributo para personas naturales con ingresos brutos igual o mayores a 1400 UVT, equivalentes a \$44,6 millones, afiliados al Servicio Social Complementarios de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS, que desempeñaran

²⁹⁷ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1684783>

²⁹⁸ Equivalente a ingresos anuales de \$40.323.852 o a 5.9 salarios mínimos mensuales vigentes

²⁹⁹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30019366>

actividades de comercio al por menor o peluquerías y tratamiento de belleza (Ley 1819 de 2016³⁰⁰).

La penúltima reforma o ley de financiamiento tuvo la misma intención de las realizadas en los cincuenta años anteriores, incrementar ingresos para alcanzar el equilibrio presupuestario, pero se justificó con razones de equidad. El cambio importante fue la inclusión del impuesto sobre dividendos con una tarifa de 15,0% para bases superiores a 300UVT, equivalente a \$10.281.000 lo que significa que quedaron sujetos desde los micro-accionistas. En términos generales mantuvo las bases imponibles, pero modificaron los rangos y las tarifas para personas naturales residentes en el país, pasaron de un rango de cero para bases inferiores o iguales a 1.090 UVT, 19,0% para bases entre mayor a 1090 UVT y hasta 1700 UVT, el 28,0% para mayor a 1700 UVT e igual a 4100 UVT, 33,0% para mayor a 4100 UVT y 8670 UVT, un 35,0% para igual a 8670 y 18970 UVT, 37,0% para igual 18970 UVT y 31000 UVT y 39,0% para mayores a 31000 UVT. Se incluyó otra amnistía tributaria con el nombre de impuesto de normalización tributaria (Ley 1943 de 2018³⁰¹).

Esa reforma duró un año porque la Corte Constitucional la declaró inconstitucional y en 2019 el GNC volvió a tramitar la ley con el nombre de promoción del crecimiento económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad, y eficiencia del sistema tributario. El Congreso expidió la Ley 2010 de 2019³⁰² que es similar a la anterior. De los pocos cambios realizados se destaca lo correspondiente a las reducciones y deducciones³⁰³, y la reducción de las tasas de renta presuntiva, de 1,5% que tenía la Ley 1943 para 2020 pasó a 0,5%.

6.5.1.1 *El gasto fiscal*

Esa trayectoria de reformas tributarias introdujo un conjunto de distorsiones cuyo origen se encuentra en la presión de grupos económicos de interés para que mantener o disminuir su carga fiscal derivada de la imposición directa. En la época de consolidación del grupo de poder central los empresarios eran parte integral del *Estado* y al tomar las decisiones sobre bases y tarifas en las primeras reformas tributarias diluían su carga tributaria con no sujeciones, deducciones o exenciones. A mediados del siglo XX presionaron al Congreso y al GNC por intermedio de sus gremios y de manera personal en los clubs sociales, y en los últimos cuarenta años con el cabildeo profesional que se despliega en el Congreso para acceder a exenciones y reducciones. La mayoría del congresistas y ministros de hacienda son conscientes que representan intereses privados y son propensos a dejar beneficios tributarios, la minoría quiere desmontar las prerrogativas y fortalecer la base financiera del Estado. En votación ganaron los primeros:

- i. El impuesto de renta nació con una deducción general de \$360 a los contribuyentes, se reducía el 5% de la liquidación por cada hijo o persona a cargo y se decretó deducciones adicionales para los contribuyentes dedicados al culto católico³⁰⁴.

³⁰⁰ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30030265>

³⁰¹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30036049>

³⁰² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30038705>

³⁰³ En Piza y Castro (2020) se analizan los detalles técnicos de los cambios entre las dos leyes.

³⁰⁴ Algunos empresarios creían que las exenciones y deducciones no disminuían la carga; por ejemplo, cuando se presentó una propuesta de reforma para crear un impuesto especial a las ganancias ocasionales, el gerente de la Compañía Colombiana de Tejidos le manifestó al Ministro de Hacienda que la tarifa sobre utilidades en el país alcanzaba un 83,16%. En su respuesta el Ministro le señaló que las empresas de textiles apenas tenían una tarifa de

- ii. En las reformas de los años veinte se dejaron exentos a los contribuyentes con rentas menores a \$1.200 anuales.
- iii. En la de 1935 se ampliaron las exenciones y las deducciones, pero se compensó con la introducción del impuesto sobre el exceso de utilidades y el impuesto complementario de patrimonio que hizo reaccionar a los dueños de los factores productivos capital y tierra y crearon la APEN para desmontar esos impuestos, acción que muestra una fractura al interior del grupo hegemónico. A esa altura de la trayectoria del impuesto de renta y complementarios ya se generaban inequidades verticales y horizontales: el Ministro de Hacienda de la época aseveró que las empresas de textiles tenían una tarifa de 28,32%, las sociedades una de 25,37%, las personas naturales el 6,67% y las y sociedades un 12,82% (De Paula, 1929).
- iv. Con la reforma de 1936 al impuesto de masa global hereditaria, asignaciones y donaciones se modificó el artículo 8° de la Ley 78 de 1935 y se eximieron de exceso de utilidades y patrimonio los primeros \$600 de toda persona soltera, viuda o separada legalmente del cónyuge, para las parejas se aprobó una sola exención de \$1.200, y por cada persona a la que el contribuyente estaba obligado a sostener y educar una exención de \$300.
- v. En los años cuarenta, con la implantación de la política de industrialización, a quienes invirtieran en industria manufacturera recibían exenciones al impuesto al patrimonio En la reforma de 1948 se ampliaron las exenciones al impuesto de renta y exenciones especiales para la única empresa siderúrgica del país (Ley 95 de 1948). Y en 1956 se crearon exenciones para las ramas automotriz y metalmecánica.
- vi. El sector agropecuario siempre se ha beneficiado de tarifas mínimas y exenciones. En la reforma de 1973 se introdujo la renta presuntiva al sector y en cambio le entregaron exenciones al impuesto de patrimonio y reducciones en el impuesto bruto de renta con el propósito de ampliar la frontera agrícola y las nuevas explotaciones agropecuarias ubicadas en los departamentos de La Guajira y Chocó y las regiones de la Orinoquia y Amazonia colombianas quedaron exentas del impuesto de renta y patrimonio durante diez años.
- vii. En la reforma de 1969 y en las tres de los años setenta se eximió del impuesto a los contribuyentes que dedicaran la suma del pago del impuesto a inversiones con período mayor de un año, se prorrogó el período de reducción de exenciones dadas por la Ley 27 de 1969 y se redujo al 20% la renta líquida que excediera de \$60.000. Se aumentaron las deducciones sobre pensiones con lo que "...muchas empresas especialmente las grandes no tuvieron que pagar impuesto alguno" (Vásquez, 1976). Con la ley de alivio fiscal de 1975 se entregó un descuento al impuesto de renta a las sociedades donde el 51% o más del capital suscrito era de propiedad de personas naturales colombianas y en 1979 las personas naturales podían hacer descuentos por arriendos, pensiones, gastos en educación y salud y a los inversionistas naturales y personas jurídicas se les eximió del impuesto de ganancia ocasional cuando el costo fiscal de los bienes más el 80% de la utilidad se emplearan en adquirir activos fijos y el 20% se usara para suscribir bonos del Instituto de Fomento Industrial
- viii. En la reforma de 1986 se desmontaron algunas exenciones pero se crearon otros beneficios como declarar no constitutivos de renta los dividendos y participaciones

28,32%, en tanto que las sociedades presentaban una de 25,37%, las personas naturales el 6,67% y las personas naturales y sociedades un 12,82% (De Paula, 1929).

- percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que fueran personas naturales residentes en el país, y se le dieron deducciones para indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad, las indemnizaciones que implicaran protección a la maternidad, lo percibido por gastos de entierro del trabajador, el auxilio de cesantía y los intereses de cesantías para trabajadores cuyos ingresos mensuales promedio de los últimos seis meses de vinculación laboral no excedieran de \$300.000 de la época, los primeros \$170.000 recibidos mensualmente por concepto de pensiones, el seguro por muerte y los gastos de representación de los altos mandatarios del Estado.
- ix. En las frecuentes reformas de la última década del siglo XX se excluyó del impuesto de renta la utilidad en la venta de acciones, se eliminó del ingreso constitutivo de renta la reinversión de utilidades, a la reinversión de utilidades de inversionistas extranjeros se les difirió el impuesto de remesas y se les exoneró del impuesto para inversiones de diez o más años, se amplió el conjunto de los no declarantes, con la Ley del Páez se entregaron exenciones para incentivar la localización de las empresas en una zona devastada por un terremoto (Ley 218 de 1995), se decretaron deducciones para inversiones en cultivos de largo plazo y por reforestación y se le entregaron descuentos y deducciones al sector de la construcción.
 - x. El siglo XXI empezó con los beneficios empresariales, la seguridad jurídica y los incentivos a los inversores. Se implantó un tratamiento diferencial y exenciones para empresarios que ubiquen sus firmas en zonas francas y se flexibilizaron los requisitos para establecer esas zonas en regiones específicas (Ley 1004 de 2005). Con la seguridad jurídica (Ley 963 de 2005 y Ley 1450 de 2011) por suscribir el contrato de estabilidad con el Estado se les mantuvo a las empresas por veinte años las exenciones y deducciones que recibieron, se otorgaron reducciones y exenciones a sectores específicos como el hotelero (Ley 1819 de 2016). Con el argumento de generar empleo se desmontaron los gravámenes a la nómina y se disminuyó la carga por el mismo concepto con la creación del CREE.

Las no sujeciones, las deducciones y las exenciones aprobadas en el último siglo muestra a una *sociedad política* indecisa entre garantizar la base financiera del poder político y reducir al mínimo la carga tributaria a los contribuyentes. Nombres de las reformas como fortalecimiento, para el restablecimiento del orden público, equilibrio presupuestal, alivio tributario, racionalización tributaria y para el crecimiento económico expresan la ambivalencia entre la necesidad de mayor recaudo, los tres primeros, o recomponer la carga impositiva al sector privado, los tres últimos.

En las justificaciones el GNC manifiesta sus necesidades financieras y en los artículos de los proyectos de ley incorpora beneficios a sectores específicos³⁰⁵, y el Congreso incluye modificaciones según sus intereses. Los proyectos de ley se acompañan de una exposición de motivos; las exposiciones de las últimas cuatro décadas son de carácter macroeconómico, se utilizan variables como los choques externos, el déficit fiscal, mantener la calificación del grado de inversión, crecimiento económico, atraer la inversión extranjera y los lineamientos de la regla fiscal, entre otras. No se presentan estudios sectoriales o micro donde se

³⁰⁵ Los proyectos de ley desde 1992 se encuentran en <http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/proyectos-de-ley-2015>, por ejemplo, la reforma tributaria de 2014 está disponible en <http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/proyectos-de-ley-2015>

demuestren los efectos sobre los contribuyentes o sobre las finanzas públicas. Y en algunos casos se utilizan argumentos de autoridad, v. gr. parte de las recomendaciones de las comisiones tributarias. Excepto las de Kemmerer de 1923 y 1930 y la de Musgrave y Gilles de 1965 (Musgrave, 1969), el resto de las comisiones hacen estudios globales y comparaciones internacionales a grandes cifras, no incorporan estudios jurídicos ni de los aspectos económicos de los elementos esenciales de los tributos (Hernández, 2014).

La expedición de las leyes con los beneficios tributarios ya incorporados muestra la otra cara del proceso, el resultado de las presiones de empresarios y sectores específicos, la incorporación de las negociaciones entre *sociedad política* y *sociedad civil*, entendiéndose que miembros de la primera son también integrantes de la segunda, por tanto, en la definición de tarifas y bases imponibles no es categórica el deslinde entre intereses generales e intereses particulares, los límites entre lo público y lo privado son difusos. El interés financiero del Estado se impone cuando los choques internos o externos o las circunstancias económicas prevalecen sobre los intereses de gobernantes, legisladores y sector privado.

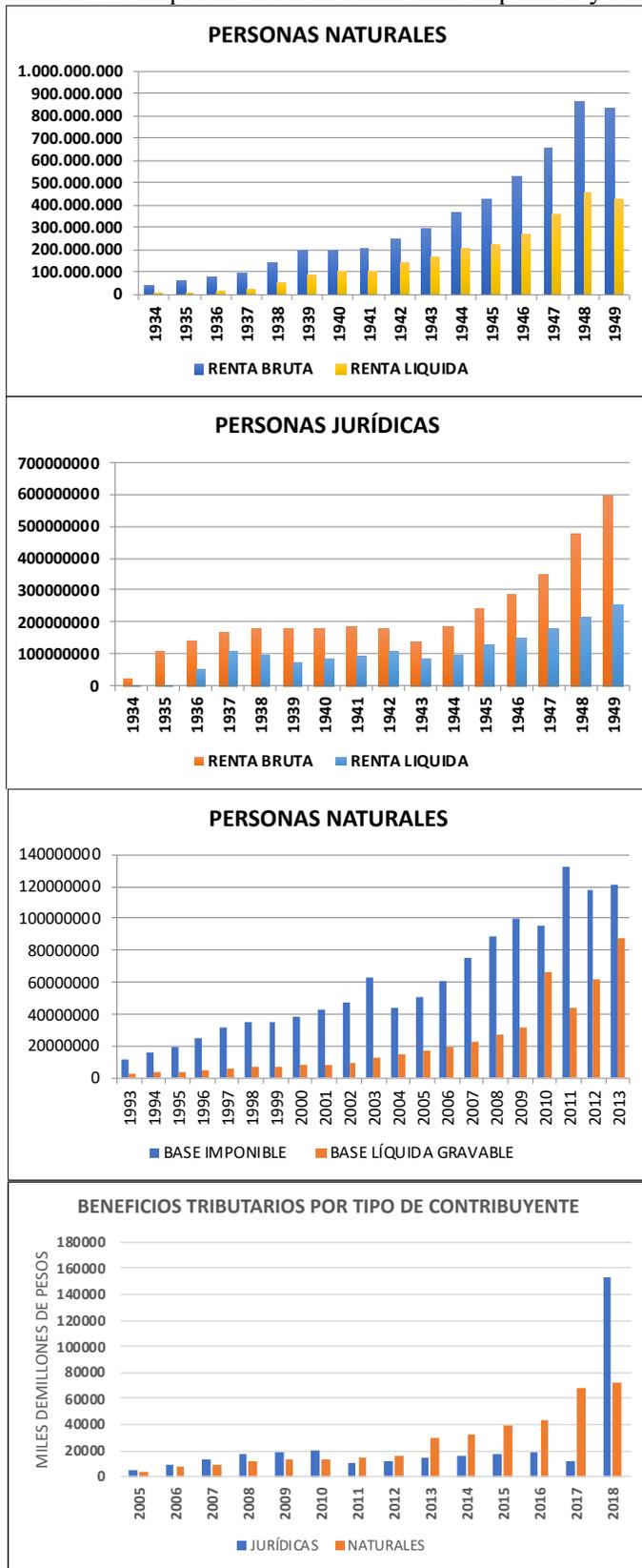
El resultado cuantitativo de la negociación política de la imposición se manifiesta en las tarifas y la delimitación de las bases imponibles. En 1976 las personas naturales quedaron con una tarifa marginal nominal de 56,5% y las personas jurídicas en 40,0% (Gráfico 6.3), desde 1985 las primeras fluctúan en torno a 20% y las segundas en el 30%, la varianza indica hacia qué tipo de contribuyente tiende la sociedad política. La cifra global no muestra un aspecto conexo: que las personas naturales cuya fuente de renta es el beneficio del capital que distribuyen las sociedades, entre 1984 y 2018, no pagaron impuesto sobre esa fuente de ingreso y que las rentas con fuente del trabajo pagaron esas tarifas y asumieron la carga completa.

Cuando se calcula la tarifa efectiva se encuentra que tanto en personas jurídicas como en naturales hay diferencias según actividad económica en la que se desempeñe o por ubicación, por ejemplo, pagan menos las empresas cuya producción se vende en el mercado interno, pero sus establecimientos productivos se ubican en las zonas francas (Ávila y León, 2008; Parra, León y Sierra, 2007; MHCP, 2005 a 2019).

Las diferencias entre tarifas efectivas se relacionan con la discrepancia entre la base imponible y la cuota líquida. Cuanto mayor sean las exenciones, menor la cuota líquida. Esas diferencias son permanentes en la historia del país y diferentes según tipo de contribuyente (Gráfico 6.4). Los beneficios tributarios son crecientes y desde la penúltima reforma son mayores para las personas jurídicas. El valor de los beneficios a 2019 ascienden a 15 billones de pesos, el equivalente a lo que el GNC pretendía recaudar con la reforma de 2018 según la justificación del proyecto de ley.

Las distorsiones e inequidades tributarias inducidas por las exenciones generan presión política y pérdida de recaudo significativa, razón por la cual en 2019 se constituyó una misión de estudios para estudiar los beneficios y proponer reformas, resultados que se conocerán a finalizar el segundo semestre de 2021. Como en anteriores experiencias, la cuestión está en conocer si el GNC, el Congreso de la República, los gremios y los empresarios que tienen influencia aceptan y aplican las recomendaciones. Lo estándar es que no se consienta la pérdida de beneficios por parte de los sectores favorecidos.

Gráfico 6.4 Impuesto sobre la renta: base imponible y base líquida o neta



Fuente: Hernández 2014, DIAN y el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

6.5.1.2 La dinámica del recaudo

La serie del impuesto de renta presenta cambio estructural para el nivel y para la relación entre el nivel del recaudo y el PIB. El estadístico de Chow detecta cambio de régimen estadístico de la serie en 1984, 1992, 2009, 2011, 2014; el método recursivo muestra rompimiento en 2002, 2009, 2012 y 2014, y con estadístico de Bai-Perron, pre-blanqueada la serie con un ancho de banda fijo de Newey-West, indica un único punto de quiebre en 2005 (Cuadro 6.2).

Todos los estadísticos de cambio de régimen revelan que la dinámica económica del ingreso nacional (que es la base del gravamen) y las reformas que el *Estado* realizó hasta 1982 y con las que se modificaron las tarifas, la base liquidable, los rangos de liquidación y se le dio un tratamiento similar a los tipos de contribuyentes, llevaron al recaudo del gravamen por una senda temporal estable, que no lo desvió de su promedio, en consecuencia, que los choques que sufrió la economía y la política tributaria no causó ningún efecto permanente en la trayectoria del recaudo de renta.

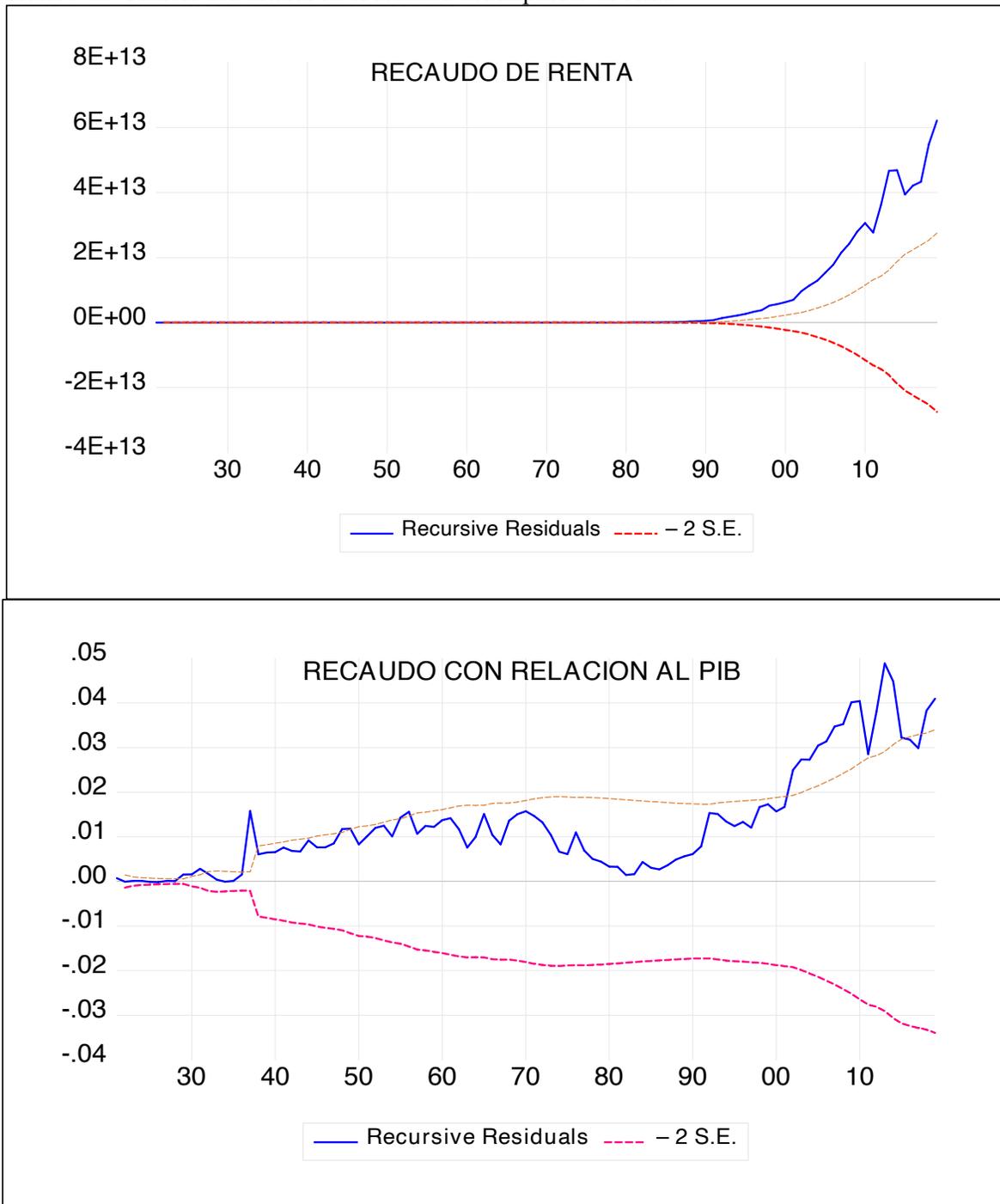
El estadístico de Chow capta que en 1984 se presentó una desviación importante del proceso estocástico. El cambio puede estar recogiendo los efectos retardados de la reforma de 1982, la caída del crecimiento económico y el ajuste macroeconómico que se efectuaron en esa época (Subsección 5.2.1). Todos los estadísticos de ruptura estructural concuerdan que en el período 1990-2012 se presentan los rompimientos estadísticos, lapso en el que se realizó la mayor cantidad de reformas y se presentaron cambios fundamentales en la economía. En este período el impuesto de renta, como lo reporta el estadístico recursivo que se muestra en el gráfico 6.5, se sale de su trayectoria. Ese cambió el régimen estadístico o contribuye a cerrar o a ampliar la brecha impositiva, esto se mostrará más adelante.

Cuadro 6.2 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales del impuesto de renta, 1920-2019

| Opciones del estadístico de ruptura | Trimming 0.10, Max. breaks 5, Sig. level 0.05 | | |
|--|---|----------|--------------------|
| ROMPIMIENTO | Estadístico F | | Valor crítico |
| | F | Escalado | |
| RUPTURAS DETERMINADAS SECUENCIALMENTE | | | |
| 0 vs 1* | 30,85614 | 30,85614 | 8,58 |
| 1 vs 2 | 7,847481 | 7,847481 | 10,13 |
| * Significativo al 5% | | | |
| FECHAS ESTIMADAS DE ROMPIMIENTO | | | |
| | SECUENCIAL | | REPARTICIÓN |
| 1: | 2005 | | |
| 1 A M RUPTURAS DETERMINADAS GLOBALMENTE | | | |
| 0 vs 1* | 43,37187 | 43,37187 | 9,10 |
| 1 vs 2* | 15,36116 | 15,36116 | 10,55 |
| 2 vs 3 | 6,010269 | 6,010269 | 11,36 |
| FECHAS ESTIMADAS DE ROMPIMIENTO | | | |
| | SECUENCIAL | | REPARTICIÓN |
| 1 | 2007 | | 1997 |
| 2 | 1997 | | 2009 |
| * Significativo al 5% | | | |

Fuente: cálculos propios.

Gráfico 6.5 Cambio estructural en el recaudo del impuesto de renta

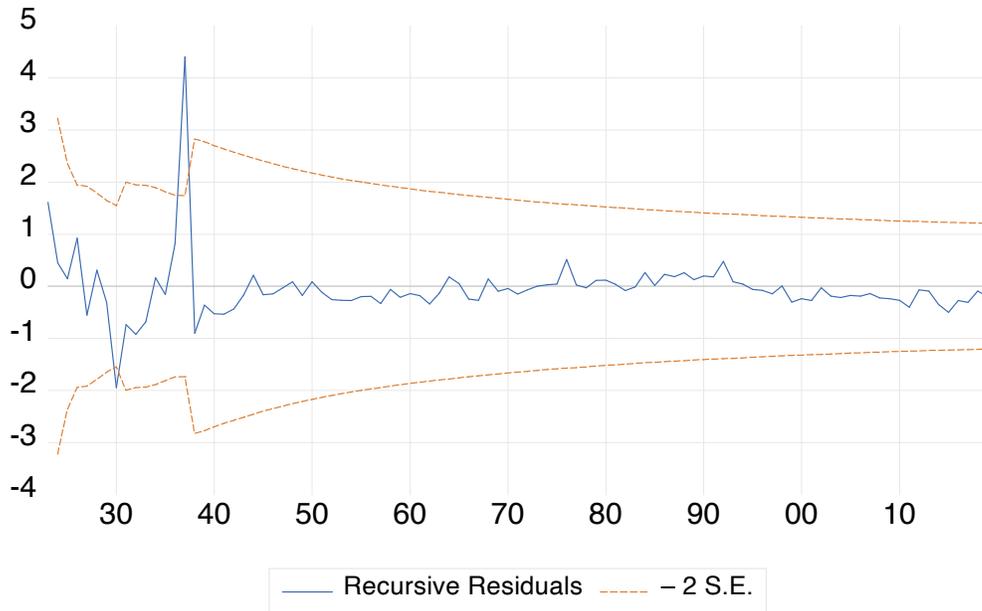


Fuente: cálculos propios

El ejercicio de rompimiento estructural para el crecimiento del recaudo del impuesto de renta muestra estabilidad de su media. Los estadísticos de Chow y de Bai-Perron no encuentra cambios estructurales. Los estadísticos de CUSUM de cuadrados y el recursivo detectan un cambio en 1936 (Gráfico 6.6). Desde mediados de los treinta del siglo pasado la

tasa de crecimiento es estable con media del proceso cercana a cero. Así las cosas, las reformas rompen el nivel del recaudo del impuesto de renta y no alteran su tasa de crecimiento.

Gráfico 6.6 Cambio estructural en el crecimiento del recaudo



Fuente: cálculos propios

Se evaluó si los rompimientos detectados cambian el nivel de la variable, su tendencia o afectan de forma transitoria. Se utilizaron variables dicotómicas de impulso, escalón y de tendencia. Los ejercicios por método lineal reportan presencia de heteroscedasticidad lo que condujo a una estimación por método generalizado de momentos. El estadístico de Ljung-Box no detecta autocorrelación serial para los términos de perturbación del modelo. Para la estructura ARMA(2,1) de la serie del impuesto de renta los resultados apuntan a que las rupturas cambian la tendencia (Cuadro 6.3), no influyen en el nivel del recaudo y no tienen efecto transitorio.

Cuadro 6.3 Estimación de los efectos de las rupturas sobre los cambios en el proceso estocástico del recaudo de renta

| VARIABLE | COEFICIENTE | PROBABILIDAD |
|---------------------|------------------------|--------------|
| Constante | 2,01E+11 (5,65E+10) | 0,0006 |
| Dumten97 | 1,85E+12 (1,74E+10) | 0,0000 |
| Dumten07 | 1,46E+12 (4,73E+10) | 0,0000 |
| R-cuadrado | 0,992452 | |
| R-cuadrado ajustado | 0,992127 | |

Error estándar entre paréntesis

Fuente: cálculos propios.

Con el propósito de estimar la elasticidad ingreso del recaudo de renta se analizaron las series de recaudo y PIB. Los estadísticos de estacionariedad con cambio estructural para la serie del impuesto de renta rechazan la presencia de una o más raíces unitarias (Cuadro 6.4). El mismo ejercicio para el logaritmo natural de la variable indica ruptura y raíz unitaria. Se identificó que el proceso es ARIMA (2,1,1). Al diferenciar la serie en logaritmos no se reporta cambio estructural como tampoco raíz unitaria (el estadístico ADF es 12,0116 y el valor crítico al 5% de 2,8912).

Cuadro 6.4 Estadístico de raíz unitaria con cambio estructural para el impuesto de renta

| VALORES CRITICOS | ESTADÍSTICO t | ESTADÍSTICO ADF | PROBABILIDAD |
|------------------|---------------|-----------------|--------------|
| 1% | -4,854031 | -4,304547 | 0,0457 |
| 5% | -4,272251 | | |
| 10% | 4,954532 | | |

Fuente: cálculos propios

Cuadro 6.5 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales del lnPIB 1920-2019

| Opciones del estadístico de ruptura | Trimming 0.10, Max. breaks 5, Sig. level 0.05 | |
|-------------------------------------|---|---------------|
| ROMPIMIENTO | Estadístico F | Valor crítico |
| 1* | 89,94199 | 8,58 |
| 2* | 42,95719 | 10,13 |
| 3* | 35,16607 | 11,149 |
| 4 * | 13,43951 | 11,83 |
| 5 | 0,00000 | 12,25 |
| * Significativo al 5% | | |
| FECHAS ESTIMADAS DE ROMPIMIENTO | | |
| | SECUENCIAL | REPARTICIÓN |
| 1: | 1977 | 1935 |
| 2: | 1950 | 1957 |
| 3: | 1992 | 1975 |
| 4: | 1945 | 1992 |

Fuente: cálculos propios.

La serie del logaritmo del PIB también tiene cambio de régimen. El cuadro 6.5 que recoge los resultados del estadístico de Bai-Perron, pre-blanqueada la serie con un ancho de banda fijo de Newey-West, se detectan cuatro puntos de quiebre. Los años que detecta el estadístico son coherentes con momentos claves de la historia económica del país como la reactivación del comercio externo y el proceso de industrialización que indujo el crac del 29 (1935 en el cálculo con repartición), la segunda posguerra (1945 en el cálculo secuencial), la bonanza cafetera (1977) y la apertura económica (1992). El proceso no es estacionario de acuerdo con los estadísticos de raíz unitaria con cambio estructural. La variable tiene una estructura ARIMA (1,1,1). La primera diferencia de la serie no tiene cambio estructural ni raíz unitaria (el estadístico ADF reporta un valor de 4,4768 y el valor crítico al 5% de 3,4563).

Cuadro 6.6 Estimación de la elasticidad ingreso

| VARIABLE | COEFICIENTE | PROBABILIDAD |
|---------------------|-----------------------|--------------|
| Constante | -0,01941 (0,06774) | 0,7751 |
| dLNPIB | 1,50017 (0,626448) | 0,0186 |
| R-cuadrado | -0,2924 | |
| R-cuadrado ajustado | -0,3057 | |

Error estándar entre paréntesis

Fuente: cálculos propios.

Los resultados del análisis univariado para el logaritmo del impuesto de renta y del PIB se utilizan para estimar la elasticidad del impuesto al ingreso. La regresión lineal es heteroscedástica y se recalcula el modelo con método generalizado de momentos y, por disponibilidad de datos, se utiliza como instrumento el ingreso per cápita y una matriz de pesos de banda fijo de Newey-West y Barlett kernel o HAC. El coeficiente de la diferencia del logaritmo del PIB es significativo, un valor del estadístico t de 2,394. Los resultados indican que, por cada punto porcentual de crecimiento de largo plazo de la economía, el recaudo del impuesto de renta se incrementa en punto y medio porcentual (Cuadro 6.6). Indicativo que el impuesto de renta en Colombia no se comporta como muestran los resultados de dato panel para estimaciones de países subdesarrollados. Así mismo, pese a la cantidad de reformas que se hicieron desde 1990, el recaudo mantiene su fluctuación con respecto a la media de largo plazo (0,1768 puntos porcentuales) con una desviación estándar de 0,28, pero con tendencia a disminuir su tasa de crecimiento en la última década.

6.5.2 ARANCEL

El derecho de importación mantuvo su importancia como fuente de ingreso hasta la tercera década del siglo XX cuando empezó a ser desplazado por los recursos no tributarios y el impuesto de renta. Se modificó al ritmo de pérdida de importancia como fuente de ingreso y su utilización como instrumento de política de industrialización. En los años diez con el derecho se buscó incentivar las importaciones con la reclasificación de bienes estratégicos para el crecimiento hacia el grupo de tarifa cero o de libre importación, por ejemplo, la maquinaria, herramientas e insumos productivos³⁰⁶. El incremento de tarifas y la reclasificación de bienes entre 1905 y 1920 (Cuadro 6.7) se hizo por las necesidades fiscales o por los requerimientos de centralización del poder como la prohibición de importar maquinaria para producir monedas o armamento a otros niveles de gobierno o al sector privado (Ley 117 de 1913 y Ley 63 de 1903) y de algunos productos o insumos que eran manufacturados en el país como la cerveza condensada y extractos concentrados para la fabricación de licores y vinos (Ley 117 de 1913). La crisis de producción de alimentos de 1926 llevó al gobierno a reducir tarifas de bienes alimento de acuerdo con las recomendaciones de la Comisión Revisora del Arancel Aduanero³⁰⁷ (Decreto 1537 y Decreto 952 de 1927).

³⁰⁶ Ley 63 de 1903, Decreto Legislativo 15 de 1905, Ley 117 de 1913, Leyes 20 y 99 de 1914, Leyes 11 y 45 de 1915, Ley 78 de 1916, Leyes 47, 55 y 59 de 1917, Ley 64 de 1918, Leyes 86 y 113 de 1919, Ley 93 de 1920, Ley 102 de 1923 y Ley 83 de 1925 y Decretos 1537 y 952 de 1927.

³⁰⁷ Creada por la Ley 14 de 1925 y el Decreto 566 de 1925.

Como consecuencia del crac del 1929-1934 se empezó a utilizar la clasificación de bienes y las tarifas para proteger la producción nacional. Con la Ley 4 de 1931 se salvaguardó al sector agropecuario y se utilizó para la racionalización de un recurso escaso, las divisas. Según el ponente del proyecto de ley “Por lo demás, aun en el supuesto de un aumento exagerado en el precio de los víveres o de algunos artículos que son materia del arancel propuesto, ¿qué es más conveniente para la economía del Estado, en la cual se complementan la explotación y producción de las riquezas nacionales y la conservación del medio de circulación o moneda: el que ese dinero permanezca en el país con sacrificio para el que lo entrega, pero con la esperanza y el estímulo para recuperarlo, individualmente si se quiere, mediante la aplicación en el trabajo, o que vaya succionándose lentamente de nuestro territorio para ir a engrosar las arcas del extranjero, quien naturalmente estimulado por nuestro consumo, creciente cada día, obtendrá mayores beneficios y terminará por arruinar definitivamente nuestras industrias, con una competencia que éstas no podrán soportar?” (Becerra, 1931).

Cuadro 6.7 Tarifas de los derechos de importación o arancel

| Sección* | 1913 Pesos por kilo ** | 1931 Pesos por kilo ** | 1950 | | 1959 | |
|-------------------------|------------------------------------|------------------------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|---------------------|
| | | | Pesos por kilo ** | Ad Valorem ** | Pesos por kilo ** | Ad Valorem ** |
| Primera | 0,08 | 0,39 | 2,48 | 18,7% | 9,40 | 57,1% |
| Segunda | 0,14 | 1,95 | 0,79 | 17,9% | 3,23 | 39,6% |
| Tercera | 0,21 | 1,93 | 0,26 | 17,8% | 1,07 | 38,4% |
| Cuarta | 0,76 | 0,33 | 2,38 | 22,6% | 7,10 | 72,6% |
| Quinta | 0,01 | 0,39 | 0,04 | 6,9% | 0,16 | 21,4% |
| Sexta | 0,25 | 1,91 | 0,67 | 10,8% | 2,51 | 25,2% |
| Séptima | 2,08 | 0,61 | 7,87 | 17,1% | 41,30 | 53,8% |
| Octava | 0,09 | 0,82 | 1,35 | 15,5% | 4,55 | 31,1% |
| Novena | 0,55 | 0,13 | 0,92 | 16,8% | 5,14 | 55,5% |
| Décima | 0,50 | 0,64 | 0,87 | 11,3% | 2,53 | 35,1% |
| Décima primera | 0,92 | 0,33 | 8,44 | 19,2% | 30,38 | 53,2% |
| Décima segunda | 1,64 | 5,25 | 9,01 | 25% | 37,32 | 88,8% |
| Décima tercera | 1,41 | 0,67 | 1,22 | 19,6% | 4,03 | 44% |
| Décima cuarta | 0,20 | | 10,0 | 33,1% | 30,00 | 56,7% |
| Décima quinta | 0,06 | | 0,89 | 13,5% | 3,66 | 28,1% |
| Décima sexta | 0,23 | | 0,14 | 9,1% | 3,20 | 24,4% |
| Décima séptima | 0,54 | | 0,16 | 18% | 3,38 | 43,9% |
| Décima octava | 0,03 | | 3,38 | 18,7% | 12,27 | 42,1% |
| Décima novena | 0,32 | | 10,46 | 24% | 45,43 | 47,1% |
| Vigésima | 0,59 | | 3,40 | 27,2% | 13,76 | 68,3% |
| Vigésima primera | 0,49 | | Libre importación | | Libre importación | |
| Vigésima segunda | 1,26 | | | | | |
| Vigésima tercera | 0,03 | | | | | |
| Vigésima cuarta | 1,36 | | | | | |
| Vigésima quinta | 1,95 | | | | | |
| Promedio | 0,71 | 0,85 | 2,77 | 16,1% | 11,17 | 40,3 |
| Derechos de exportación | | | 4,12 | 7% | | |

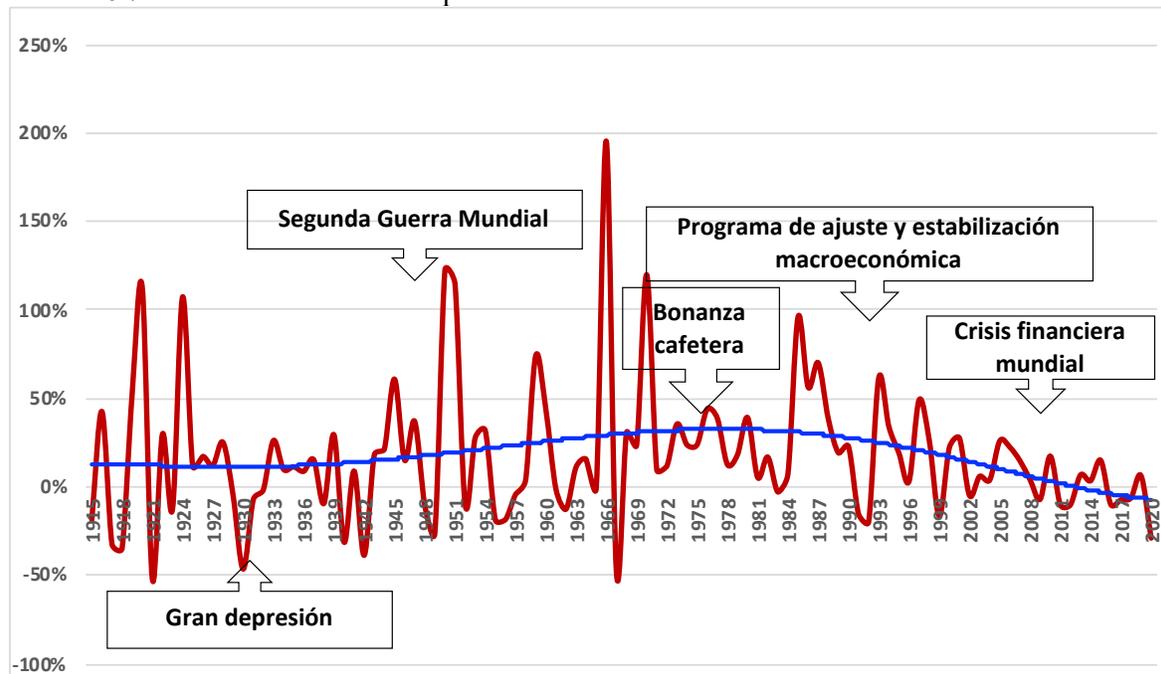
* Las agrupaciones de bienes no son comparables entre las leyes, pues congregan diferentes bienes. En 1913 y en 1931 se utilizaba como clasificación la clase; la sección arancelaria empezó a regir a partir de 1950. Por la clasificación arancelaria los grupos de bienes son homogéneos para las leyes de 1950 y 1959.

** Promedio de la clase o de la sección, excluyendo los bienes de libre importación.

Fuente: Ley 117 de 1913, Ley 62 de 1931, Decreto 2218 de 1950, Decreto 1345 de 1959.

En los setenta la bonanza cafetera estimuló una apertura comercial con reducción de aranceles y una reclasificación hacia los regímenes de licencias de libre importación y protección media. El nivel y la tasa de crecimiento de la base imponible depende del ciclo de comercio internacional, el régimen cambiario y la política de comercio exterior que siguió el país³⁰⁸. Y el recaudo recoge tanto la política de tarifas como el movimiento de la base imponible. En la gráfica 6.7 se muestra el crecimiento del recaudo arancelario, incluido el impuesto CIF en los ochenta. Hasta 1989 las importaciones, la base imponible, dependían de la disponibilidad de divisas provenientes del comercio internacional del café (Subsección 5.2.1) y de las decisiones en las políticas industrial, de comercio internacional y cambiaria pues el GNC reclasificaba los bienes entre los regímenes de aprobación de licencias de importación³⁰⁹ de acuerdo con la evolución de esas políticas.

Gráfico 6.7 Crecimiento del recaudo por arancel



Fuente: cálculos propios con base en CGR, DIAN y MHCP.

El recaudo por derechos de importación y arancel crecieron al 1% entre el crac de 1929 y el inicio de la Segunda Guerra mundial y en el periodo de posguerra con el auge del comercio internacional y la política industrial el arancel se movió a una tasa de crecimiento nominal de 26,3% promedio anual hasta el inicio de la bonanza cafetera (Gráfico 6.7), durante la bonanza se elevó en 4,6 puntos porcentuales, en los ochenta a un promedio anual de 34,4% y de 1991 a 2019, en la época de la apertura económica, cayó a 9,8% promedio

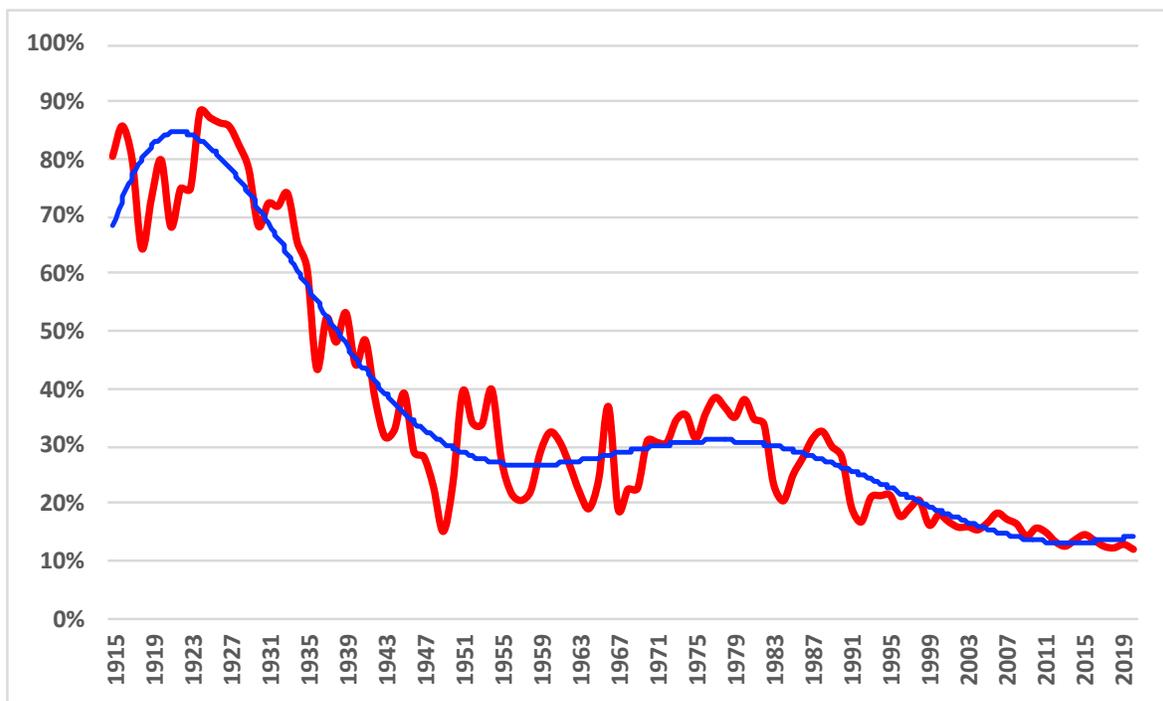
³⁰⁸ “El sistema consta de un conjunto de mecanismos de regulación cuyo primer objeto es concentrar los recursos en las reservas internacionales que administra el Banco de la República. De otro lado, para regular la demanda cuenta con el instrumento de los registros de importación aplicado al mercado de bienes, requisito previo para que cualquier mercancía pueda ser introducida al país. El monto global de registros, a su vez, está limitado por un presupuesto que determina la cuantía máxima, según sea la disponibilidad previsible de recursos externos” (Ortega, 1987; Pág. 16).

³⁰⁹ La política comercial y arancelaria la estudian Díaz-Alejandro (2003) y Garay(1991).

anual. En las últimas cuatro décadas la tendencia es decreciente. El crecimiento promedio año durante un siglo es de 18,6% nominal. De ser la fuente de ingreso fiscal fundamental pasó a ser instrumento de política sectorial y macroeconómica.

Todas las reformas y las condiciones macroeconómicas más la política arancelaria durante un siglo anularon una de las características de la tributación que tienen los países subdesarrollados, la alta dependencia fiscal. De una participación del 85,0% del recaudo total en 1919, momento en que entró en vigor el impuesto de renta, se llega a 2020 a un 10,0% (Gráfico 6.8). La apertura comercial de 1989 y la apertura económica de 1991, con la respectiva reforma del arancel, en dos años dejó una pérdida de participación de quince puntos porcentuales. Como lo muestra el gráfico 6.8, es evidente el cambio de nivel de la variable que entre 1923 y 1950 siguió un proceso decreciente, para tomar un nivel promedio de 30% en el período 1951-1990 para finalmente decaer lentamente hasta alcanzar un 16% en 2020.

Gráfico 6.8 Dependencia fiscal



Fuente: cálculos propios con base en CGR, DANE, DIAN.

6.5.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La primera vez que se implantó un impuesto de ventas fue en 1942 pero ese mismo año se suprimió por la oposición política que se le hizo y se reemplazó por un impuesto del 5% a la venta de cervezas en puerta de fábrica (Decreto 1361 de 1942 y Ley 45 de 1942). Como parte de las acciones para conseguir mayor estabilidad fiscal, en 1963, el Congreso autorizó al gobierno a crear el impuesto a las ventas (Ley 21 de 1963). El GNC lo diseñó de tipo monofásico o monoetápico, con tarifas de 3,0%, 5,0%, 8,0% y 10,0%; la base gravable era el valor en fábrica o en aduana de productos industriales, excepto las ventas de insumos, alimentos, textos escolares, medicinas y los bienes que se exportan; los sujetos pasivos eran

los productores e importadores. la ley autorizó al GNC para fijar los productos terminados que harían parte de la base. El GNC gravó con la tarifa más alta bienes que se pueden denominar de lujo para la época como vajillas de porcelana, cajas de seguridad, relojes, automóviles, joyas, aceite de oliva importado, entre otros, y el gravamen empezaba a regir a partir de 1965 (Decreto 3288 de 1963³¹⁰).

Al momento de entrar en vigencia tuvo su primera reforma, se modificaron las tarifas, pasaron a un rango de 3% al 15% (Decreto 1595 de 1966³¹¹). La Ley 20 de 1970 le dio facultades al GNC para crear impuestos con el objetivo de financiar los reajustes de las pensiones de jubilación. En esa oportunidad la tarifa máxima la elevó al 25% (Art. 13 del Decreto 435 de 1971³¹²) Las reformas siempre consideraron políticamente inviable gravar los productos de la canasta básica obrera, razón por la cual siempre quedaron exentos.

Cuadro 6.8 Tarifas del impuesto de ventas

| NORMA | IMPUESTO A LAS VENTAS | IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | |
|--|---|----------------------------|--|
| | | GENERAL | ESPECÍFICAS |
| Decreto 3288 de 1963 | 3%, 5%, 8% y 10% | | |
| Decreto 1595 de 1966 | 3%, 8% , 10% y 15% | | |
| Decreto 435 de 1971 | 4%, 10%, 15% y 25% | | |
| Decreto Legislativo 1988 de 1974 | 6%, 15% y 35% | | 4% para el ACPM y 10% para la gasolina motor. |
| Decreto 3541 de 1983 (Transformó el impuesto a las ventas en IVA) | | 10% | 4%, 6%, 8%, 15%. 20% para vehículos tipo popular y 35% para bienes suntuarios |
| Ley 49 de 1990 | | 12% | 20% y 35% |
| Ley 6 de 1992 | | 14% | 8%, 12% 20%, 35% y 45% |
| Ley 223 de 1995 | | 16% | 8%, 10%, 20%, 35% y 45% |
| Ley 488 de 1998 | | 15%* | 8%, 10%, 20%, 35% y 45% |
| Ley 633 de 2000 | | 16% | 8%, 10%, 20%, 35% y 45% |
| Ley 788 de 2002 | | 16% | 2%, 5%,7%, 11%, 20% y 38% |
| Ley 863 de 2003 | Se devuelven dos puntos del IVA por pago con tarjeta crédito. | | |
| Ley 1111 de 2006 | | 16% | 1,6%, 10%, 20%, 25% y 35% |
| Ley 1607 de 2012 | | 16% | 5% |
| Ley 1739 de 2014 | | 16% | 5% |
| Ley 1819 de 2016 | | 19% | 5% |
| Ley 1943 de 2018 | | 19% | 5% |
| Ley 2010 de 2019 | | 19% | 5% |

* Vigente a partir del primero de noviembre de 1999.

Fuente: Hernández (2014) con base en Dian, Diario Oficial y Gaceta del Congreso No. 666.

Con la reforma de 1983 se pasó de un impuesto de ventas general a uno de ventas sobre el valor agregado-IVA con la justificación de allegar recursos para superar la crisis fiscal de la época (Decreto 3541 de 1983). Desde luego, la oposición y la presión política la hizo el gremio de los comerciantes –Federación Nacional de Comerciantes-FENALCO– y algunos sindicatos. La crisis obligó al Congreso a aceptar el cambio y desde ese año el gravamen tomó una dinámica que sostiene el nivel de recaudo del GNC y financia las transferencias o subvenciones a los gobiernos subnacionales y locales. Como se muestra en el cuadro 6.8, la tarifa general fue de 10% acompañada de dos tarifas específicas. Pero con

³¹⁰ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1819854>

³¹¹ Disponible en http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1315194#ver_1315199

³¹² Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1096921> .

la sucesión de reformas a partir de 1990 crecieron las tarifas específicas por presiones sectoriales que fueron aceptadas por el gobierno central y el Congreso.

La elasticidad del recaudo incentivó al gobierno a incrementar la tarifa general en 1990 y 1992. En 1995 subió la tarifa general al 16%, vigente durante diez y seis años pues en 2016 la crisis lo indujo a compensar los efectos de la reforma en el impuesto de renta con el incremento en la tarifa general de IVA a un 19% y la abolición de cuatro tarifas específicas, pero con la creación del impuesto al consumo para algunos tipos de comercio. En la reforma de 2012 se corrigió un defecto técnico del impuesto, redujo las tarifas específicas a una del 5% y empezó a ampliar las bases, incluyó bienes de la canasta básica, con lo cual disminuyó la distorsión en los precios relativos. En la exposición de motivos³¹³ de la reforma de 2018 se solicitó incluir toda la canasta, propuesta que fue rechazada. Sin embargo, esa decisión la compensó con la creación de impuestos al consumo para bienes que se venden principalmente en micro-establecimientos o sector informal de la economía.

6.5.3.1 La dinámica del recaudo

Los estadísticos indican que el IVA tiene cambio de régimen. Con la misma metodología que se utilizó para el impuesto de renta se encuentra que con métodos recursivos el cambio se presentó en 1993, el estadístico de CUSUM lo detecta en 2010, CUSUM de cuadrados en 1993 y 2017 y con el de Chow en 1993, 1999, 2010 y 2015, la evaluación de múltiples cambios se reporta en el cuadro 6.9. Y los estadísticos de Chow y CUSUM detectan que para el logaritmo de la variable el punto de quiebre fue 1990 y para múltiples rupturas en 1988, 1993, 2004 y 2011.

Estos resultados indican que las modificaciones en las tarifas y en la ampliación de la base imponible, más el crecimiento del consumo y del ingreso que se presenta desde la última década el siglo anterior pueden estar en la base de los cambios de régimen estadístico.

Cuadro 6.9 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales 1983-2019

| Opciones del estadístico de ruptura | IVA | | LNIVA | | |
|--|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|---------------|
| | Estadístico F | Valor crítico | ROMPIMIENTO | Estadístico F | Valor crítico |
| 1* | 31,77196 | 8,58 | 1* | 34,96145 | 8,58 |
| 2* | 21,45571 | 10,13 | 2* | 25,89753 | 10,13 |
| 3* | 37,03780 | 11,14 | 3* | 14,57558 | 11,14 |
| 4 | 11,31628 | 11,83 | 4* | 12,37439 | 11,83 |
| | | | 5 | 8,677274 | 12,25 |
| * Significativo al 5% | | | | | |
| FECHAS ESTIMADAS DE ROMPIMIENTO | | | | | |
| | SECUENCIAL | REPARTICIÓN | SECUENCIAL | REPARTICIÓN | |
| 1: | 2007 | 1996 | 1994 | 1988 | |
| 2: | 2001 | 2002 | 2004 | 1993 | |
| 3: | 1996 | 2011 | 2011 | 2003 | |

Fuente: cálculos propios.

La evaluación de cambio transitorio, en el nivel y la tendencia causados por las rupturas detectadas en la serie de IVA indica que para un modelo ARMA(2,0), con una

313

Disponible en https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-039935%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

estimación con método generalizado de momentos que no presenta autocorrelación serial según el estadístico de Ljung-Box. El rompimiento de 1996 tiene un efecto sobre la tendencia (un coeficiente de $2,57E-12$ y un error estándar de $4,41E+11$) y el de 2001 sobre el nivel de la variable (un coeficiente de $-8,95E-11$ y un error estándar de $3,43E+11$). El cambio de nivel puede estar asociado a los efectos de ampliación de la base imponible que se aprobó con la Ley 633 de 2000 y el efecto de la reactivación del consumo que tuvo un rezago de dos años después del hundimiento de la economía en 1999.

Los ejercicios para la tasa de crecimiento del recaudo de IVA detectan rompimiento en 1993 con el método recursivo, 2002 con CUSUM, 1993, 1997 y 2005 con Chow y con Bai Perron 1997 y 2007 (Cuadro 6.10).

El análisis univariado de estas series indica que el nivel de la variable tiene un proceso ARIMA (1,1,0) mientras que en logaritmos es un proceso ARIMA (2,0,0). El logaritmo del PIB para el período muestra cambio de régimen estadístico y su proceso es un ARIMA (2,0,0).

Cuadro 6.10 Estadístico de Bai-Perron para múltiples rupturas estructurales
Tasa de crecimiento del IVA

| | | |
|-------------------------------------|---|----------------------|
| Opciones del estadístico de ruptura | Trimming 0.10, Max. breaks 5, Sig. level 0.05 | |
| ROMPIMIENTO | Estadístico F | Valor crítico |
| 1* | 69,21083 | 8,58 |
| 2* | 17,43330 | 10,13 |
| 3 | 5,39004 | 11,14 |
| * Significativo al 5% | | |
| | SECUENCIAL | REPARTICIÓN |
| 1: | 1997 | 1997 |
| 2: | 2008 | 2008 |

Fuente: cálculos propios.

Cuadro 6.11 Estimación de la elasticidad ingreso

| VARIABLE | COEFICIENTE | PROBABILIDAD |
|--|------------------------|--------------|
| Constante | -11,6022 (0,733389) | 0,0000 |
| dLNPIB | 1,258028 (0,02235) | 0,0000 |
| AR (1) | 0,0003 (0,000954) | 0,0002 |
| R-cuadrado | 0,994047 | |
| R-cuadrado ajustado | 0,998900 | |
| Breusch-Pagan-Godfrey para heteroscedasticidad | 0,105223 | 0,7476 |

Error estándar entre paréntesis

Fuente: cálculos propios.

El cálculo de la elasticidad se estimó con un modelo lineal. Los resultados (Cuadro 6.11) indican que el recaudo es relativamente elástico al crecimiento económico, comportamiento que no es sorprendente pues el gravamen entró en vigencia en el periodo en que la economía colombiana mantuvo un ritmo de crecimiento económico sostenido, pese a la caída de 1998-1999, y el cambio de modelo económico aumentó el ingreso personal y el

consumo de los hogares (Sección 5.2), aspectos que están detrás del hecho y la base imponible del IVA. En efecto, en promedio para el período 1991-2019, el consumo es el 65,0% del PIB y, por lo que se mostró en la primera parte de esta subsección, la cantidad de bienes exentos se limitan a una parte de la canasta de consumo básico y algunos medicamentos que se consideran esenciales, esto es, el efecto base es predominante no obstante la presencia de informalidad.

6.5.4 GRAVAMEN A LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

Las necesidades de ingresos estimularon al gobierno a complementar las dos fuentes principales de recaudo, el impuesto de renta y el IVA, con un conjunto de gravámenes de bajo recaudo como impuestos al consumo. Un choque interno, la crisis financiera de 1998, lo llevó a decretar la emergencia económica y social (Decreto 2330 de 1998³¹⁴) y con base en ella creó una contribución temporal sobre transacciones financieras (Art. 29 del Decreto 2331 de 1998³¹⁵), con vigencia inicial hasta el 31 de diciembre de 1999, que recayó sobre los usuarios del sistema financiero y con el objetivo de darle recursos al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras–FOGAFIN para pagar las nacionalizaciones de los bancos, los seguros de depósito, dar créditos de capitalización a las instituciones financieras y garantías para los procesos de titularización de cartera hipotecaria y subvencionar a los deudores del sistema hipotecario.

La tarifa de la contribución fue de dos por mil sobre el valor total de las operaciones de retiro en cuentas corrientes y cuentas de ahorro (depósitos a la vista), realizadas en efectivo, talonario, tarjetas débito o emisión de cheques de gerencia, y de 1,2 por diez mil pesos causada sobre el valor de las operaciones de readquisición de cartera o de títulos. Sin embargo, como es tradicional en la historia fiscal, lo transitorio se volvió permanente. Con la Ley 608 de 2000³¹⁶ la contribución se convirtió en impuesto, se definió como hecho generador los retiros de cuentas corrientes y de ahorro, los giros de cheques de gerencia y las operaciones interbancarias, y se dejó una única tarifa de dos por mil. Dado el nivel de recaudo que obtuvo, con un crecimiento promedio de 12,9% nominal, un 6,2% real (Gráfico 6.9) y la necesidad de ingresos tributarios ese mismo año el impuesto se volvió permanente (Ley 633 de 2000³¹⁷), se elevó la tarifa a tres por mil, se limitó el hecho generador a los retiros de cuentas corrientes, de ahorros y cuentas de depósito en el Banco de la República y a los giros de cheques de gerencia. Quedaron exentos del impuesto los retiros destinados a la financiación de vivienda.

La doble tributación en que incurrían algunos contribuyentes, la presión del gremio bancario, la reducción en el uso de los servicios bancarios y el incremento de la demanda de efectivo por parte de las familias y empresas no financieras (Gráfico 6.10) promovió una revisión y se redefinió el hecho generador del gravamen (Ley 788 de 2002³¹⁸). De nuevo, las necesidades financieras del GNC justificaron un aumento en la tasa (Cuadro 6.12) y se le limitó el período del impuesto hasta 2007 (Ley 863 de 2003³¹⁹). Antes de vencer el período se volvió a diferir el periodo de desmonte del gravamen (Ley 1111 de 2006), y la operación

³¹⁴ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1694386>

³¹⁵ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1437283>

³¹⁶ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1664546>

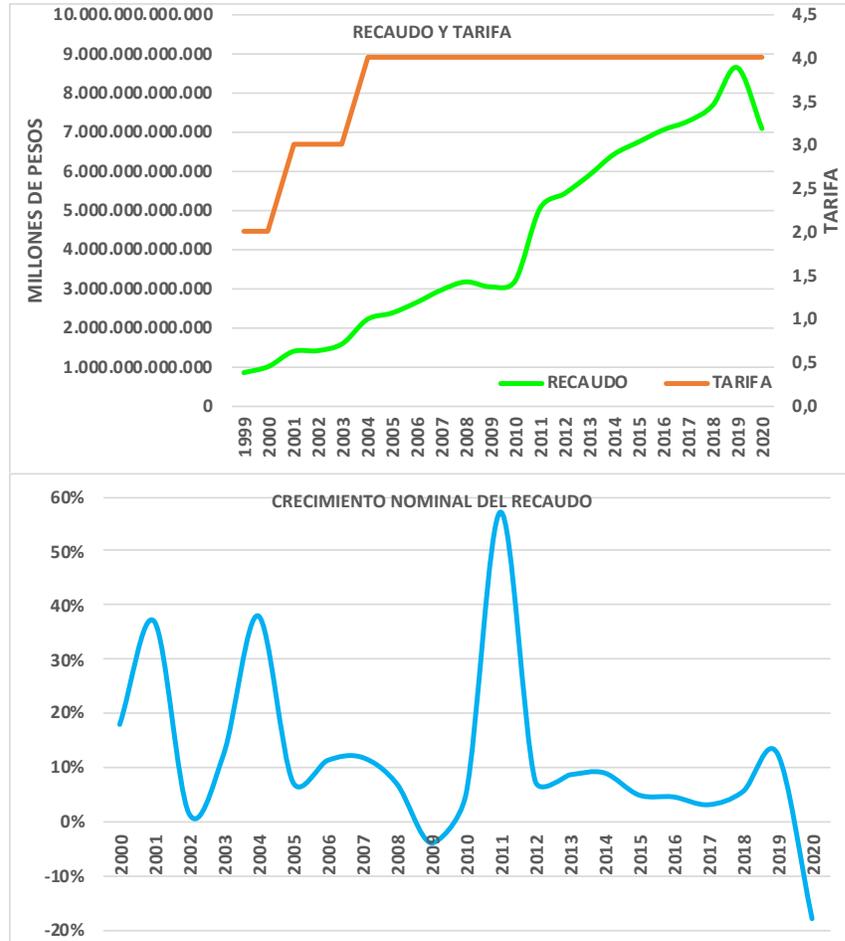
³¹⁷ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1665035>

³¹⁸ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1668340>

³¹⁹ Disponible en <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1669784>

se repitió en 2010 cuando se dijo que en 2018 se eliminaría y se modificaron las tarifas (Ley 1430 de 2010). El *Estado* continuó con el procedimiento, el impuesto se extendió hasta 2021 con una tarifa de cuatro por mil hasta 2018 (Ley 1739 de 2014), y la Ley 1943 de 2020 mantuvo el horizonte temporal y precisó las exenciones y las operaciones con el banco central que eran sujetas, artículos 87 y 88, pero fueron declaradas inexecutable por la Corte Constitucional y se redefinieron en la Ley 210 de 2019 (Artículo 99).

Gráfico 6.9 Gravamen a los movimientos financieros



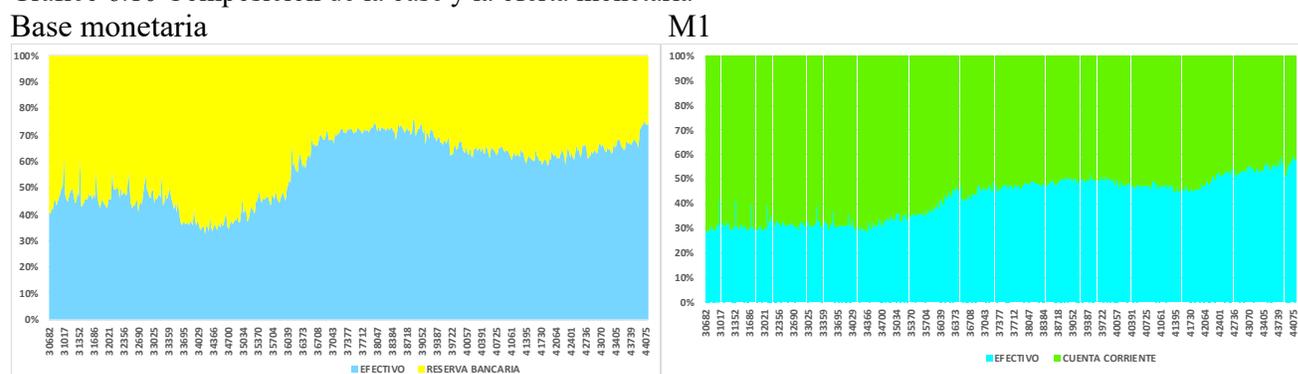
Fuente: Hernández (2014) actualizado con las leyes, DIAN y CGR.

Cuadro 6.12 Tarifa del gravamen a los movimientos financieros

| NORMA | VIGENTE | TARIFAS APROBADAS PARA LA VIGENCIA: | | | | | | | | | |
|----------------------|------------------------------|-------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|------|-----------|-----------|-----------|--|
| | | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | | |
| Decreto 2331 de 1998 | 1,2 por diez mil y 2 por mil | | | | | | | | | | |
| Ley 608 de 2000 | 2 por mil | | | | | | | | | | |
| Ley 633 de 2000 | 3 por mil | | | | | | | | | | |
| Ley 863 de 2003 | 4 por mil | | | | | | | | | | |
| Ley 1430 de 2010 | 4 por mil | 2 por mil | 2 por mil | 1 por mil | 1 por mil | 0 por mil | | | | | |
| Ley 1739 de 2014 | 4 por mil | | | | | | | 3 por mil | 2 por mil | 1 por mil | |

Fuente: Las leyes y el decreto.

Gráfico 6.10 Composición de la base y la oferta monetaria



Fuente: Cálculos propios con base en Banco de la República

6.6 RECONFIGURACIÓN DE LA BRECHA IMPOSITIVA

El análisis comparativo internacional indica que en los países subdesarrollados el recaudo es inelástico al ingreso, que el sistema y la estructura tributaria condiciona el nivel de recaudo, que la estructura económica influye sobre el diseño de los elementos impositivos y en el nivel de cobro, que las instituciones formales e informales favorecen o perjudican el fisco, entre otras causas (Sección 2.2), el resultado es la presencia de diferencias sustanciales en los elementos impositivos que muestran baja presión fiscal, una estructura de recaudo con alto peso en los impuestos indirectos y en los directos a las empresas, los cálculos de Gordon y Li (2005) indican una presión fiscal de 17,6% en los países subdesarrollados versus 25,0% en los desarrollados, una participación del 31,2% del impuesto de renta dentro del total de ingresos tributarios contra 54,3%, un 51,2% de los indirectos en el subdesarrollo y 32,9% en el desarrollo y una participación de 42,3% del impuesto de renta a las empresas en el total de renta con respecto a un 17,8% en los desarrollados.

Desde luego, esas cifras globales esconden aspectos de política tributaria importantes como el grado de competitividad fiscal que desea un país para atraer inversión extranjera o la preferencia por ingreso de los Estados.

En el mundo contemporáneo, la diferencia de los elementos impositivos entre países parece estar en las bases liquidables, no en las tarifas. En el cuadro 6.13 se reportan las tarifas nominales para un conjunto de países. Los desarrollados incluidos en el cuadro tienen una tarifa nominal promedio simple del impuesto de renta para empresas de 24,1% y en los subdesarrollados es de 24,0%; y el mismo gravamen para personas es de 32,0% y 21,1%, respectivamente, en consecuencia, la diferencia persiste en personas físicas o naturales. En IVA los desarrollados tienen una tarifa promedio de 18% y los subdesarrollados de 17%.

Como las investigaciones toman el recaudo para realizar los análisis comparativos y, de acuerdo con el cuadro 6.13, las tarifas nominales son similares en promedio, entonces, necesariamente las diferencias están en el diseño y definición de la base liquidable, la cuota líquida, la eficiencia de la administración tributaria y los grados de castigo por evasión y elusión que tienen los países.

Cuadro 6.13 Tarifas impositivas 2010-2020

| | IMPUESTO DE RENTA | | IVA |
|----------------|-------------------------|--------------------|---------------------------------------|
| | Empresas | Personas naturales | |
| | DESARROLLADOS | | |
| Estados Unidos | 15%-35% | 10%-39,6% | |
| Canadá | 15% * | 15%-33% * | 5% ** |
| Alemania | 30%-33%*** | 14%-45% | 19% y una tasa reducida de 7% |
| Austria | 25% | 25,5%-55% | 20% y una tasa reducida de 10%-13% |
| Francia | 33,33%***** | 14%-45% | 19.60% |
| Bélgica | 33,99% | 25%-50% | 21% |
| Dinamarca | 22% | 38%-65% | 25% |
| España | 25%***** | 19%-49% | 21% |
| Holanda | 20%-25% | 8,40%-52% | 21% |
| Italia | 24% | 23%-43%***** | 22% |
| Noruega | 23% | 28%-49% | 25% |
| Reino Unido | 19% | 20%-45% | 20% y una tasa reducida de 5% y 0% |
| Suecia | 22% | 32%-57%***** | 25% |
| Suiza | 8,5% | 8%-19% * | 7,7% y tasas reducidas de 2,5% y 3,7% |
| Japón | 23,2% ***** | 5-45% | 16% **** |
| China | 25% | 3-45% | 17% y tasas reducidas de 6% y 10% |
| Australia | 30% | 17-45% | 10%** |
| | SUBDESARROLLADOS | | |
| Argentina | 35% | 9%-35% | 21% |
| Brasil | 34% | 7,5%-27,5% | 17-25% |
| México | 30% | 1,92%-35% | 16% |
| Panamá | 25% | 15%-25% | 7% |
| Bulgaria | 10% | 10% | 20% |
| Estonia | 20% | 20% | 20% |
| Eslovaquia | 21% | 19% -25% | 20% |
| Eslovenia | 19% | 16%-50% | 22% |
| Grecia | 29% | 22%-45% | 24% |
| Lituania | 15% | 15%-32% | 21% |
| Rumania | 16% | 10% | 24% |
| Serbia | 15% | 10%-20% | 20% |
| Egipto | 25% | 10%-20% | 20% y una tasa reducida de 4%** |
| Marruecos | 31% | 10%-38,0% | 20% |
| Túnez | 25% | 15%-35% | 18% |
| Zambia | 35% | 0-35% | 16% |
| Sudáfrica | 28% | 18%-45% | 15% |
| Singapur | 17% | 3.5%-20% | 7% ** |
| Indonesia | 25% | 5%-30% | 10% |
| Tailandia | 20% | 5%-37% | 7% |
| Vietnam | 20% | 5%-35% | 10% |
| India | 30%-40% | 35%-30% | 12,5%-15% y una tasa reducida de 5% |
| Pakistán | 30% | 0,5%-25% | 17% |
| Arabia Saudita | 20% | 20% | |
| Turquía | 20% | 15%-35% | 18% |
| Israel | 23% | 10%-47% | 17% |

No se incluye la tarifa cero

* El impuesto federal

** Impuestos a bienes y servicios.

*** Incluye el rango de 14% a 17% del impuesto de renta de los municipios

**** Impuesto al consumo

***** La tasa se puede reducir al 28% para algunas empresas y las grandes corporaciones tienen una sobretasa de 3,3%

***** No incluye el 30% de ganancias al capital

***** No incluye el rango de 0,7% - 3,33% de imposición regional y municipal

***** Al incluir los impuestos locales lump sum tax y empresarial la tasa sube, en Tokio alcanza el 33,06%

***** Incluye un 32% del impuesto de renta de los municipios

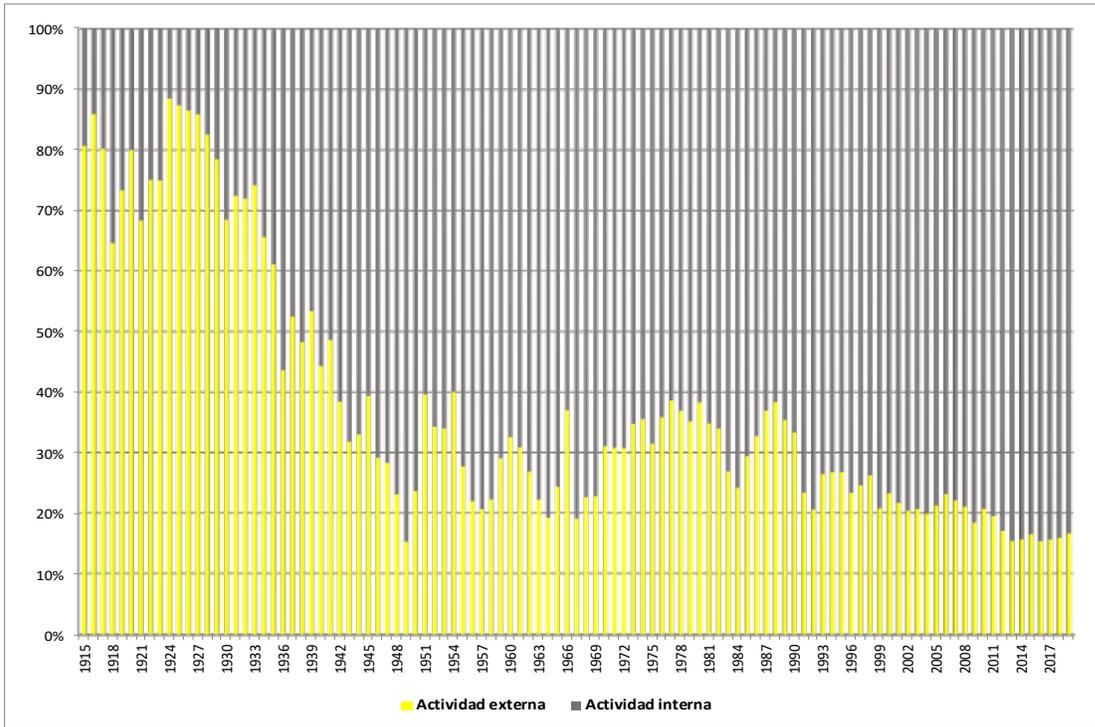
Fuente: Hernández (2014), Worldwide Tax <http://www.worldwide-tax.com> y PWE <https://taxsummaries.pwc.com>

Dada una eficiencia administrativa y un grado de castigo por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, las brechas en recaudo se pueden explicar por las bases y las exenciones, es decir, las diferencias reales están en la tarifa media efectiva. A manera de ejemplo, en Alemania la tasa efectiva es cercana a la nominal, en cambio, en América Latina difieren en cinco puntos porcentuales en promedio. Los tratamientos especiales indican que la política tributaria es subordinada a las políticas sectoriales, como la industrialización o competitividad internacional, o que los Estados de los subdesarrollados no tienen la suficiente independencia y fuerza para obligar a sus súbditos a tributar, o que tiene una aversión a la tributación, o por una conjunción de estas causas. Por lo expuesto en los capítulos anteriores, esta última es la que más se acopla al caso colombiano.

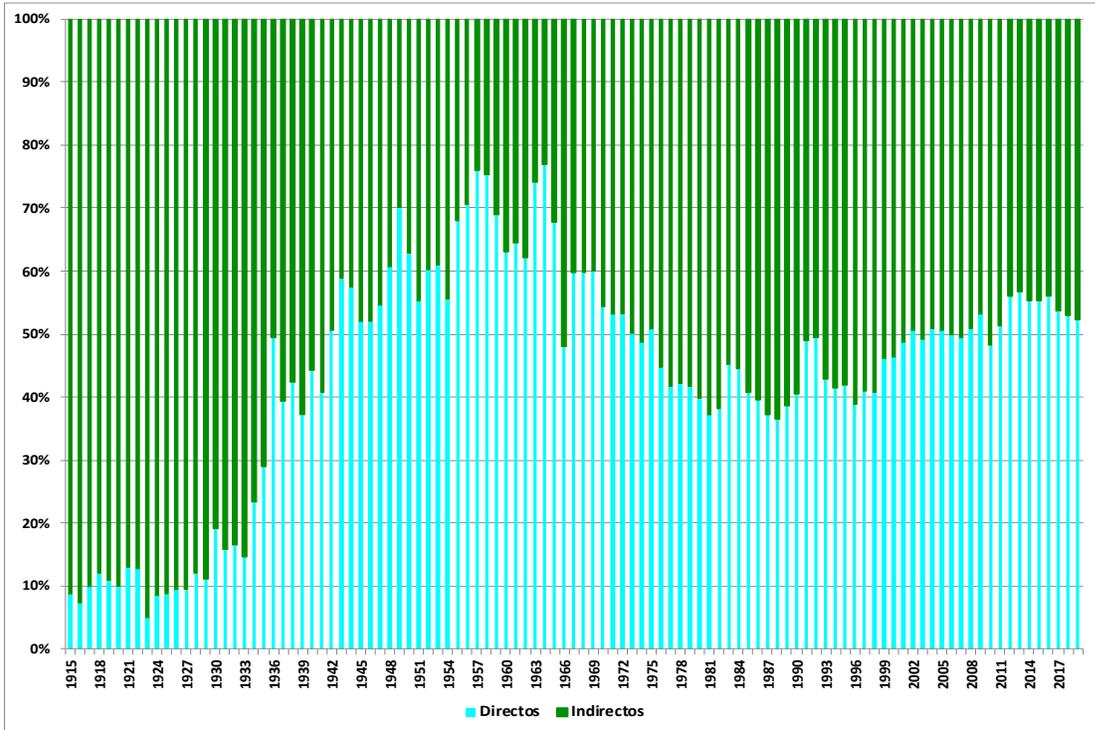
Se debe considerar que, en un escenario de mayor movilidad de capital e integración mundial, las tarifas en los países desarrollados se mueven hacia abajo, esto es, son esos países los que se aproximan sus tasas impositivas a las vigentes en los subdesarrollados, no a la inversa. En la OCDE “las tasas marginales máximas han disminuido, las tasas marginales del impuesto sobre la renta son más lineales, y los impuestos sobre las materias primas son más uniformes y normalmente se determinan sobre los bienes finales. No obstante, las tendencias de la imposición sobre el capital varían de un país a otro, y las tasas aún se mantienen muy por encima del nivel cero recomendado por la teoría” (Mankiw, Einzirtl y Yagan, 2009, Pág. 2). La reducción de tarifas en el mundo desarrollado se complementó con la ampliación de la base, en América Latina la reducción se acompañó con una reducción de bases entre 1990 y 2005 (Centrángolo y Gómez, 2006; Griffith y Klemm, 2004). En Colombia la reducción y la ampliación de las bases impositivas que se mostraron en las dos subsecciones anteriores, resultado de la tensión entre la necesidad de la *sociedad política* por nuevos recursos, la exigencia de la *sociedad civil* para que se mantuvieran o se disminuyan los gravámenes y la presión que ejercieron los choques internacionales e internos, deja un cambio en la estructura impositiva del gobierno central (Gráfico 6.11). En el largo plazo se pasó de un recaudo dominado por la actividad económica externa a uno donde prevalece la actividad interna, cambio que amortiguó el efecto del ciclo económico internacional sobre las finanzas públicas. Vistos por el criterio recaudatorio, cambió la composición desde los años cuarenta, aumentó la participación de los directos en los períodos de tarifas de renta elevadas (1945-1972), o cuando se reintroduce de manera “transitoria” el impuesto al patrimonio (2002-2018); y cae cuando se desmonta el gravamen al patrimonio o se reducen las tarifas y bases de los impuestos de renta y patrimonio. La sociedad política compensa esas decisiones con modificaciones de los elementos de los impuestos indirectos.

Las modificaciones en los elementos impositivos y las circunstancias económico-políticas aumentaron la presión fiscal a partir de la reforma tributaria de 1983, la que tuvo como causa la crisis financiera y fiscal. En un siglo se pasó de una presión de 3,0% a un 15,0%, pero está lejos de la presión tributaria de los desarrollados. En el gráfico 6.12 se muestra la presión fiscal de los gobiernos centrales de Colombia, España y los Estados Unidos, es decir, no se incluyen los recaudos de los gobiernos subnacionales y locales, que en el caso colombiano son en promedio anual un 10% del total del recaudo.

Gráfico 6.11 Estructura tributaria del GNC de Colombia
Por actividad

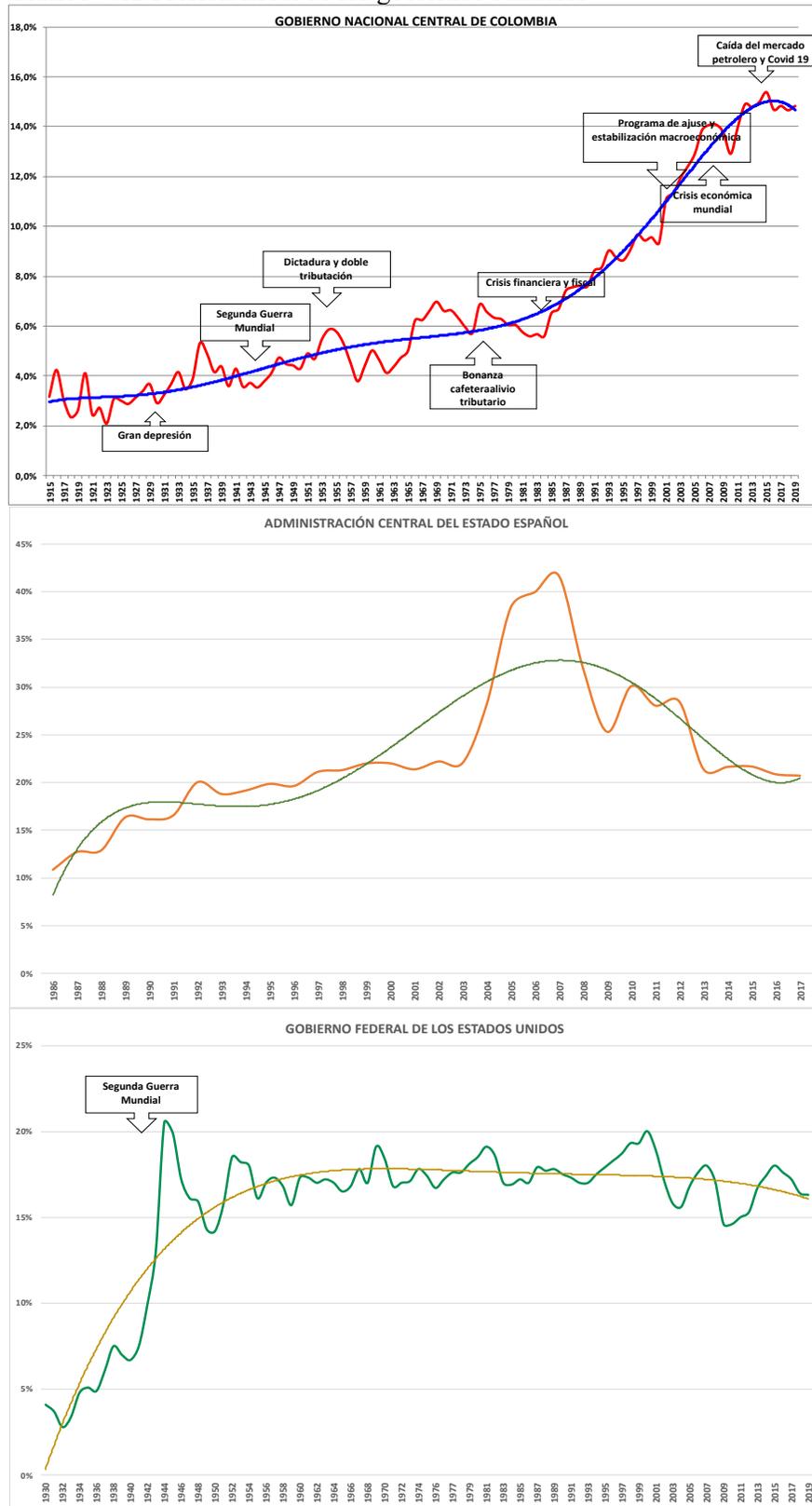


Por criterio recaudatorio



Fuente: Cálculos propios con base en CGR, DIAN y MHCP

Gráfico 6.12 Presión fiscal de los gobiernos centrales



Fuente: Cálculos propios con base en CGR, DIAN y MHCP, Agencia Tributaria de España y The White House-Office of Management and Budget.

Con la estrategia de análisis de ruptura estructural que se utilizó para analizar el impuesto de renta e IVA también se evalúa la presión fiscal. Todos los estadísticos concuerdan en los mismos años que se reportan en el cuadro 6.14, pero los estadísticos de Chow y CUSUM además captan un cambio en 1983. Estos años de quiebre son consistentes con los momentos de las reformas tributarias más significativas: 1930-1934 cuando se modificó el impuesto de renta, 1966 cuando se introdujo el impuesto de ventas, 1983 cuando se eliminó la doble tributación y cambió el impuesto de ventas generales a uno de tipo IVA, la reforma de 1991 que inició el período de reforma permanente y 2005 que recoge el efecto de la introducción del impuesto al patrimonio “transitorio” y el efecto del gravamen a las transacciones financieras.

Cuadro 6.14 Estadístico de Bai-Perron para la presión fiscal 1915-2019

| Opciones del estadístico de ruptura | | Trimming 0.10, Max. breaks 5, Sig. level 0.05 | |
|-------------------------------------|----------------------|---|--|
| ROMPIMIENTO | Estadístico F | Valor crítico | |
| 1* | 53,76305 | 8,58 | |
| 2* | 53,56322 | 10,13 | |
| 3* | 38,87254 | 11,14 | |
| 4 | 8,303537 | 11,83 | |
| * Significativo al 5% | | | |
| | SECUENCIAL | REPARTICIÓN | |
| 1: | 1993 | 1933 | |
| 2: | 1966 | 1966 | |
| 3: | 1933 | 2001 | |

Fuente: cálculos propios.

La serie de presión fiscal se comporta como un proceso ARMA (1,0) al cual se le evaluaron los efectos de las rupturas estructurales para determinar si provocaron un cambio de nivel, de tendencia o tuvo un efecto transitorio. Se utilizó un MCO para realizar la estimación, en la que el estadístico de Ljung-Box no detecta autocorrelación serial y los términos de perturbación del modelo son homoscedásticos. La ruptura de 1933 afectó la tendencia y el de 2001 tanto la tenencia como el nivel de la variable (Cuadro 6.15), al igual que los anteriores resultados, los choques afectan principalmente la tendencia. Nuevamente se sospecha que fue la crisis de 1999 la que cambia el proceso estadístico, esto es, una modificación en la base imponible macroeconómica, la cual se recoge en el denominador del indicador de presión fiscal.

El crecimiento real del recaudo total a largo plazo es de 6,9% (Gráfico 6.13). La varianza hasta 1966 es amplia, de cuatro puntos porcentuales, y desde 1967 a 2019 de 0,3 puntos, lo que indica que las reformas del último medio siglo al menos estabilizaron el comportamiento del recaudo. Pero en la segunda década del siglo XXI el crecimiento tiene una tendencia decreciente. El último dato, que es preliminar, recoge el efecto que tuvo la pandemia Covid-19 sobre el recaudo total en 2020, en específico, el efecto sobre el IVA pues las consecuencias sobre la renta se notarán en el recaudo de 2021.

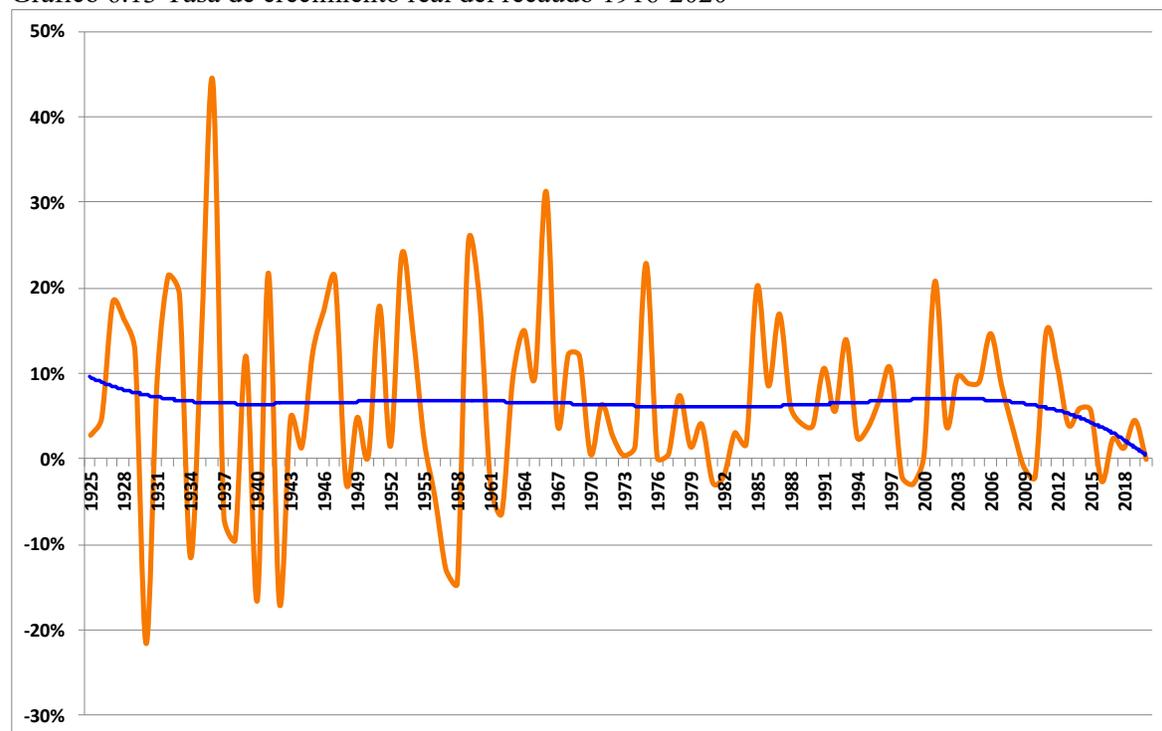
Cuadro 6.15 Estimación de los efectos de las rupturas sobre los cambios en el proceso estocástico de la presión fiscal

| VARIABLE | COEFICIENTE | PROBABILIDAD |
|---------------------|-------------------------|--------------|
| Constante | 0,030604 (0, 002942) | 0,0000 |
| Dumten33 | 0,000835 (0, 000101) | 0,0000 |
| Dumesc01 | 0,021045 (0,006573) | 0,0018 |
| Dumten01 | 0,001653 (0,00066) | 0,0139 |
| AR(1) | 0,728988 (0,07887) | 0,0000 |
| R-cuadrado | 0,980706 | |
| R-cuadrado ajustado | 0,979732 | |
| F | 1006,436 | 0,0000 |

Error estándar entre paréntesis

Fuente: cálculos propios.

Gráfico 6.13 Tasa de crecimiento real del recaudo 1916-2020



Fuente: cálculos propios.

Las pruebas de cambio estructural para el crecimiento del recaudo total no arrojan cambio de régimen estadístico, resultado similar al que se encontró con el impuesto de renta, cambia la media del nivel de la variable y no hay cambio en la tasa de variación. En el caso del crecimiento económico, el estadístico de CUSUM capta un cambio en 1976, posiblemente el efecto bonanza cafetera, y el de Chow para 1994, 1999 y 2001. Las pruebas de raíz unitaria con cambio estructural para el crecimiento del producto indican un estadístico ADF de 6,887435 y un valor crítico a 5% de 5,175710. Y para el crecimiento del recaudo un

estadístico ADF de 9,181032 y un valor crítico de 2,889753. El recaudo sigue un proceso ARIMA (1,0,1) y el crecimiento del PIB un proceso ARIMA (1,0,1).

Se evaluó el efecto de los rompimientos estructurales sobre el cambio transitorio, el nivel y la tendencia del recaudo total impositivo con un proceso ARMA (2,0) con el método generalizado de momentos. Los resultados se reportan en el cuadro 6.16. Los choques de 1933 y 1966 no cambiaron el proceso estocástico. La ruptura de 1993 modificó la tendencia de la serie y la ruptura de 2001 tuvo un efecto transitorio, alteró la serie en su nivel y en su tendencia. Este cambio está asociado al efecto de contracción económica que sufrió Colombia en 1999, como se mostró en la sección 5.2.1.

Cuadro 6.16 Estimación de los efectos de las rupturas sobre los cambios en el proceso estocástico del recaudo total

| VARIABLE | COEFICIENTE | PROBABILIDAD |
|---------------------|-------------------------|--------------|
| Constante | 2,74E+11 (1,36E+12) | 0,8401 |
| DUMIMP01 | 7,77E12 (1,74E+12) | 0,0000 |
| DUMESC01 | -1,29E-13 (3,50E+12) | 0,0004 |
| DUMTEN93 | 2,41E-12 (5,44E-11) | 0,0000 |
| DUMTEN01 | 5,23E-12 (5,77E+11) | 0,0000 |
| AR(1) | 0,817938 (0,052060) | 0,0000 |
| AR(2) | -0,303444 (0,115098) | 0,0098 |
| R-cuadrado | 0,9984 | |
| R-cuadrado ajustado | 0,9983 | |

Error estándar entre paréntesis

Fuente: cálculos propios.

Dados los resultados de ruptura y de comportamiento ARIMA de la serie del total de ingreso impositivo, se calcula la elasticidad ingreso del recaudo. Los estadísticos para evaluar heteroscedasticidad no rechazan la hipótesis nula. Y el estadístico de Ljung-Box no detecta autocorrelación serial. Así las cosas, el cálculo indica que la elasticidad del recaudo al producto es unitaria (Cuadro 6.17), lo que dice que Colombia empezó a tomar una característica de la tributación de los países desarrollados.

Cuadro 6.17 Estimación de la elasticidad ingreso

| VARIABLE | COEFICIENTE | PROBABILIDAD |
|---|-----------------------|--------------|
| Constante | 0,024277 (0,02588) | 0,3491 |
| CPIB | 1,258028 (0,02235) | 0,0000 |
| R-cuadrado | 0,378286 | |
| R-cuadrado ajustado | 0,372191 | |
| Breusch-Pagan-Godfrey para heteroscedasticidad | 0,171474 | 0,6797 |

Error estándar entre paréntesis

Fuente: cálculos propios.

La economía colombiana ya tiene algunas características del recaudo de los países desarrollados aun cuando en presión fiscal esté atrás, entonces ¿qué tan disímil es Colombia frente a los países desarrollados? Se realizó un ejercicio comparativo con dos economías, la estadounidense por que Colombia está en su área de influencia, la mayoría de asesores externos del gobierno conocen el sistema estadounidense y proponen reformas tomándolo como punto de comparación y desde 1984 los ministros de hacienda son egresados de universidades de ese país y también lo toman como referencia para sus propuestas de reforma; y con España porque de él heredó la estructura y el sistema tributario que estuvo en el origen de la brecha impositiva internacional aunque luego los dos tomaron trayectorias diferentes en su política tributaria, entonces, si el origen es el mismo ¿hasta dónde ha llegado la diferencia a lo largo de su trayectoria histórica?

Para realizar la comparación se utiliza el índice de disimilitud de Bray-Curtis (d) que en la literatura internacional se emplea para analizar la convergencia en las estructuras tributarias:

$$d_{YZ} = \frac{\sum_j |Y_j - Z_j|}{\sum_j (|Y_j + Z_j|)}$$

Con X y Z dos países y j los componentes de la estructura tributaria, que en este caso se utilizará la estructura compuesta por los impuestos directos e indirectos como porcentaje el valor agregado. Los datos para los Estados Unidos tienen como fuente la ejecución del gobierno federal³²⁰ para el período 1934-2016. No se toman los ingresos impositivos de los gobiernos subnacionales y locales porque en Colombia esos niveles de gobierno no tienen soberanía tributaria y sus ingresos representan entorno al 10% del ingreso total desde la década del noventa del siglo pasado.

La comparación con España se toma un periodo más corto (1986-2017) por la disponibilidad de la serie³²¹, y tampoco se incluye la imposición de las comunidades ni de los municipios por la misma razón anterior. La cifra para España incluye el recaudo del IRPF y de renta a las sociedades que realizan las comunidades de Navarra y el País Vasco.

A diferencia de los análisis de disimilitud, donde se utilizan el PIB como variable de escala, el ejercicio se hace con el valor agregado para no inducir subestimaciones pues el monto del PIB incluye la tributación neta de subsidios a la producción. Al tomar el valor agregado el indicador se tiene que leer como las unidades monetarias recaudadas por unidad de valor agregado que generó la economía. Así mismo, el indicador debería corregirse por algún índice de beneficio tributario para recoger las distorsiones que induce la ley tributaria, como en el caso colombiano. Desafortunadamente su construcción en serie de tiempo para los tres países tiene complicaciones y por su dificultad no se incorpora en el cálculo.

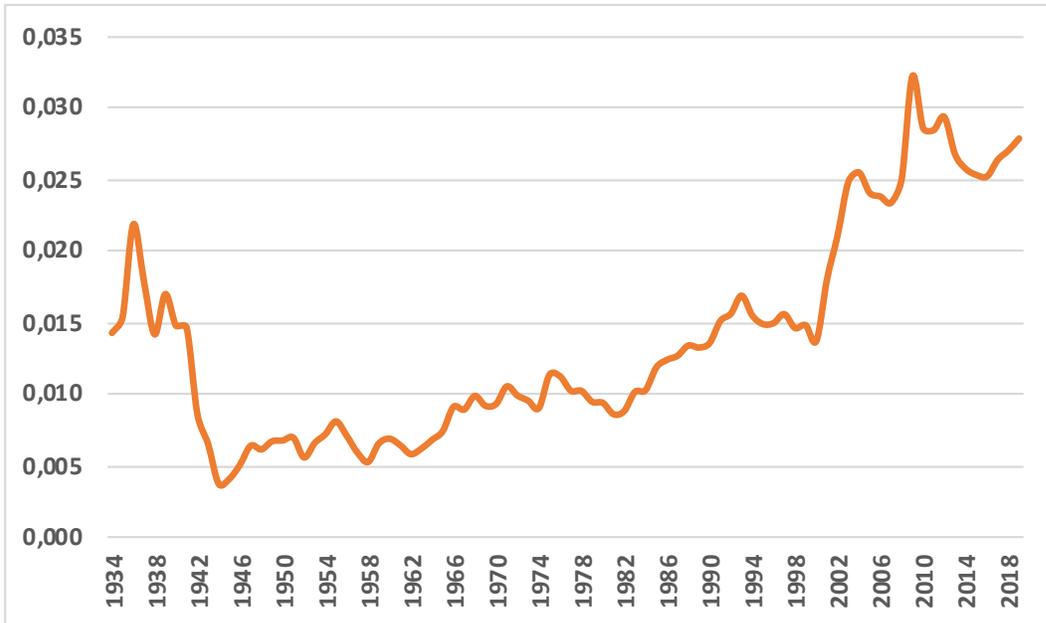
³²⁰ Disponible en <https://www.whitehouse.gov/omb/historical-tables/>

³²¹ Disponible en

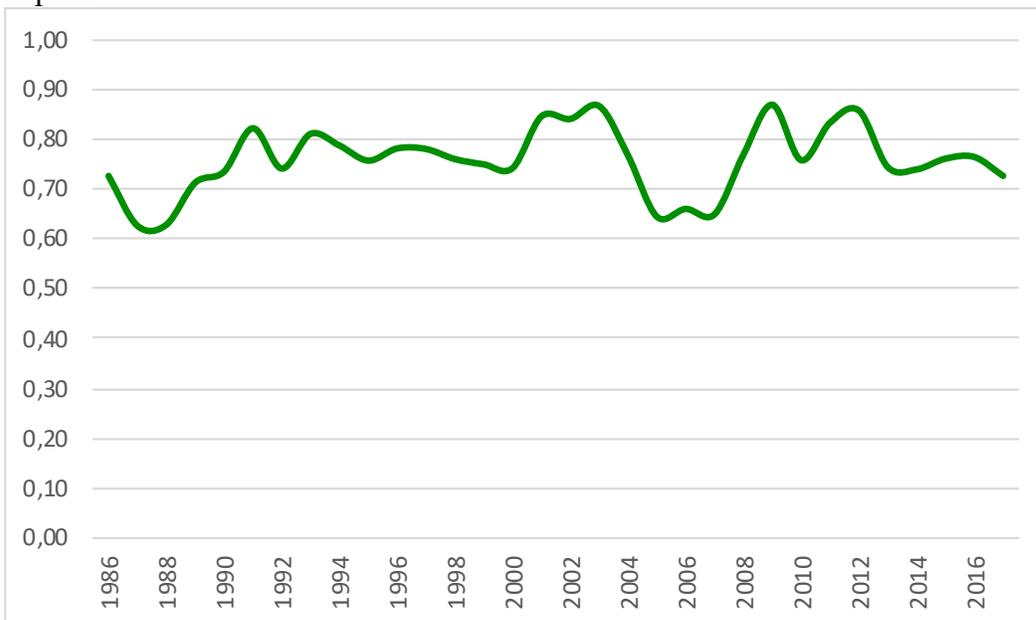
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2019/6_Otros_impuestos/6_Otros_impuestos.html y el INE <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/Impuestos/Impuestos.aspx?report=225#tabla66> y el INE https://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/categoria.htm?c=Estadistica_P&cid=1254735576581

Los resultados se muestran en el gráfico 6.14. Colombia tiene una estructura disímil con el gobierno federal de los Estados Unidos, la profundizó hasta el período de la Segunda Guerra cuando llegó a 0,0037, punto a partir del cual empezó a reducirla, pese a todas las reformas tributarias realizadas, a 2016 el índice es de 0,0278. La disimilitud es amplia, sin embargo, en la primera década del siglo XXI la pendiente de la tendencia del índice aumenta y en la segunda década se revierte.

Gráfico 6.14 Índice de disimilitud de Bray-Curtis
Estados Unidos



España



Fuente: cálculos propios.

Con España el resultado es contrario, el recaudo sin incluir los gravámenes de las comunidades, los departamentos y de los municipios de ambos países, fluctúa en torno a 0,76; con dos periodos cortos donde aumentan su disimilitud, uno 1986-1989 y el otro 2003-2007. Para los impuestos de renta y al valor agregado los casos español y colombiano son similares; con respecto a los Estados Unidos el caso colombiano cumple con las diferencias que se detectan para los países subdesarrollados, en cambio es semejante con el gobierno central de España para los impuestos utilizados en el índice.

6.7 CONCLUSIONES

Las características que tiene un sistema impositivo y su estructura reflejan los trances distributivos de una sociedad en un momento determinado. La solución no se efectúa en el espacio económico, se realiza en la dimensión política y está condicionada por el desarrollo social en un momento determinado. Las particularidades que toman los elementos fundamentales de gravamen dependen de la correlación de fuerzas de poder político entre los diferentes actores, cada uno defendiendo sus intereses.

En el caso colombiano la economía política de la tributación indica que la trayectoria que sigue el país es resultado de la tensión entre los requerimientos financieros del Estado para cumplir con sus funciones legales y sociales, y la predisposición de la *sociedad política* a mantener su aversión a la tributación heredada de la época colonial. Pero como el proceso de desarrollo social requiere estabilidad sociopolítica y el crecimiento económico pide infraestructuras y mayor capital humano, la solución se hace con exigencias de la *sociedad civil* para que se mantenga una estructura organizacional gubernamental mínima y se le entregue beneficios tributarios, como se reflejan en la cuota líquida de los gravámenes directos, y se incrementen los gravámenes indirectos, en especial el IVA. Solución de equilibrio inestable que se obtiene porque la *sociedad política* no tiene oposición de las clases sociales medias y bajas por causa de su indiferencia y la presencia de un sector informal que contribuye únicamente con impuestos indirectos.

El resultado es una presión fiscal baja. El conjunto de beneficios impositivos que reciben los sectores como parte de la negociación política y la informalidad frenan el crecimiento de presión tributaria. Los choques económicos y sociales externos e internos provocan su crecimiento, y la estructura productiva y el grado de dependencia del mercado internacional actúan de manera activa en el nivel de recaudo pues ante choques obligan a la *sociedad política* a incrementarlo para evitar desestabilizaciones macroeconómicas o, últimamente, castigos en la calificación de riesgo que aumenta el costo del financiamiento de la inversión.

Reforma tras reforma, choque tras choque, la estructura tributaria del país cambió, pero aún es disímil frente a los países desarrollados. Mantiene la brecha fiscal internacional en términos de la estructura, la simplicidad del sistema y la eficiencia impositiva, aspectos que no toman un perfil definido a mediano plazo porque durante las tres últimas décadas la *sociedad política* y la *sociedad civil* tienen un activismo tributario significativo, como lo señala la alta frecuencia de las reformas, que no se utiliza para reducir la brecha sino para endosar impuestos o modificar el exceso de carga tributaria en beneficio de sectores económicos. Sin embargo, la cantidad de reformas realizadas en las últimas tres décadas y la crisis económica de 1999 dejaron como resultado un cambio en el régimen estadístico del impuesto de renta y del IVA, que al ser los gravámenes de mayor peso en el recaudo inducen el cambio de régimen en el ingreso tributario total del GNC y en la presión fiscal.

La historia económica del país indica que los cambios importantes, aquellos que transforman la estructura, modifican la tendencia del recaudo y contribuyen a reducir la brecha, maduran en periodos promedio de medio siglo. Por la complejidad de las reformas tributarias, los intereses económicos y sociales que involucran, no es factible reducir la brecha fiscal internacional en pocos años, aún se requieren décadas. Los resultados del caso colombiano comparados con los que obtienen para el conjunto de países subdesarrollados indica que entre ellos hay heterogeneidad en las características impositivas y en las velocidades en la reducción de la brecha. En casi medio siglo Colombia cerró algunos de los indicadores de la brecha, en específico la dependencia fiscal de gravámenes al comercio exterior, tiene iguales elementos impositivos en los gravámenes indirectos y el recaudo ya es elástico al ingreso, pero mantiene la disimilitud en la imposición directa y en la presión fiscal por las diferencias en las bases liquidables y la cuota líquida de los impuestos.

7 CONCLUSIONES GENERALES

En el recorrido histórico hasta 2020 la humanidad mantiene la relación de subordinación política, el soberano manda y los súbditos obedecen, y como parte integral de esa relación se mantiene el pago de impuestos al soberano. Con el desarrollo de las formaciones sociales cambian de modo congruente las formas de Estado y de gobierno, los elementos esenciales de los impuestos y la apropiación y uso del recaudo tributario (Capítulo 1). La problemática analítica del desarrollo social empieza por su definición y se extiende a la determinación de las causas que están detrás de las diferencias entre países desarrollados y subdesarrollados. Cuando el análisis comparativo se hace en el subsistema económico se plantean diversos orígenes que van desde la insuficiencia de ahorro interno que explicaría las bajas tasas de crecimiento económico, pasan por cuestiones de comportamiento social y llegan hasta la subordinación externa y los rezagos coloniales que tienen los países denominados subdesarrollados. Y el aspecto fiscal que subyace al subdesarrollo se trata de acuerdo con los núcleos fuertes que tiene cada planteamiento teórico sobre el desarrollo, y es característico que en todos los enfoques teóricos esté ausente las preferencias del Estado por los impuestos (Capítulo 2).

El nacimiento de un *Estado* en un entorno precapitalista, a partir de una situación colonial, en un espacio extenso y de poderes regionales con autonomía relativa entre ellos toma rasgos específicos: la sustitución del poder colonial da origen a la tendencia a crear países a partir de negociaciones y conflictos armados entre poderes regionales para configurar un poder central; el proceso de consolidación de una *sociedad política* en la que una élite monopoliza la fuerza y la tributación también involucra la dinámica que toma el subsistema económico, en especial de cada región. Si el proceso tiene un poder regional dominante económica y políticamente fuerte se tiende a formar un Estado unitario, en caso contrario se tiende a la formación de Estado federal, como fue el caso de América Latina (Capítulo 3). Si, además, el nuevo poder político es hostil a la tributación dada su experiencia colonial y por el enfoque ideológico de los individuos que se toman el poder político, como es el caso colombiano, el naciente *Estado* mantiene el *sistema* tributario, pero destruye su *estructura* impositiva, lo que desploma el fundamento financiero que sostiene a ese poder y crea una trayectoria de baja presión fiscal que beneficia a la élite en el poder y, por tanto, sin incentivos a cambiar los elementos impositivos. Si al mismo tiempo otros países desarrollan su subsistema económico y, de manera concomitante, transforman su sistema tributario para incrementar su recaudo, el país que desmorona su tributación origina su bache impositivo internacional (Capítulos 3 y 4).

En la transformación de una formación social precapitalista a una capitalista irrumpen grupos de intereses que disputan el poder político y aceleran o frenan la consolidación del poder central, las relaciones sociales y las bases económicas. En Colombia los grupos que realizaron la transición al capitalismo constituyeron un monopolio político, un *Estado* central, modificaron la estructura y el tamaño de la organización estatal, cambiaron lentamente su punto de vista sobre las funciones del Estado y con ello los requerimientos de gasto público, sin embargo, mantuvieron durante más de un cuarto de siglo los elementos esenciales de los gravámenes; también establecieron nuevas actividades económicas, profundizaron los vínculos de las fuentes de acumulación de capital con el comercio

internacional, ensancharon el mercado interno y aceleraron el desarrollo de un mercado laboral (Capítulos 4 y 5).

Ya en el capitalismo, en el siglo XX, la élite dominante inició un proceso de transición hacia un sistema personal, fase que duró medio siglo, no por convencimiento propio sino como respuesta a las circunstancias externas que limitaban el financiamiento del ejercicio del poder y el apoyo al crecimiento económico. En ese periodo las modificaciones a los elementos impositivos respondieron siempre a choques económicos y a un choque político, un gobierno de facto. Con ese gobierno el impuesto de renta alcanzó sus tarifas más altas en toda la historia del país y se le dio impulso al impuesto al patrimonio, el resultado fue el cambio de la estructura tributaria, los gravámenes directos empezaron a ganar participación. Desde los años sesenta hasta el presente los choques externos e internos, los requerimientos de las políticas de estabilización macroeconómica y el conflicto interno continuaron exigiendo a la *sociedad política* cambios para aumentar la presión tributaria.

Desde 1991 y hasta 2020 el *Estado* muestra una actitud indecisa, duda entre aumentar el recaudo para garantizar la base financiera del poder político o reducir al mínimo la carga tributaria (Capítulo 6). Para reducir la contradicción usa los ingresos no tributarios, en especial con rentas monopólicas y aumenta los gravámenes indirectos. Pero esa estrategia se agota a medida que vende los activos públicos y las clases media y baja empiezan a manifestarse en contra. Para mantener los niveles de déficit fiscal y la estabilidad macroeconómica, en las últimas tres décadas aumentó la frecuencia de las reformas impositivas las que, junto con la crisis económica de 1999, cambiaron la tendencia del total de recaudo tributario, superó la inelasticidad ingreso del recaudo, característica de la tributación en el subdesarrollo, y disminuyó levemente su brecha impositiva internacional. Faltan varias décadas para cerrarla. La *sociedad política* y a la *sociedad civil* necesitan aún tempo para replantear sus argumentos sobre las funciones del Estado y la importancia de la tributación en el desarrollo social del país para que realicen las reformas que cierren esa brecha impositiva.

8 ANEXO

8.1 SERIE DEL RECAUDO DE LOS IMPUESTOS

Consultar el archivo electrónico adjunto.

9 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

9.1 ARCHIVOS

Archivo General de la Nación
Biblioteca Nacional
Biblioteca del Congreso de la República
Biblioteca de la Presidencia de la República. En el período en que se adelantó la investigación estaba en servicio, desde 2017 sus archivos pasaron al Archivo General de la Nación.

9.2 FUENTES PRIMARIAS

Codificación nacional
Diario Oficial
Gaceta del Congreso

Administración Santander, *Memoria 45 sobre la necesidad de reformar la ley del congreso constituyente de Colombia, de 31 de julio de 1821, que sancionó la libertad de los partos, manumisión y abolición del tráfico de esclavos y b ases que podrían adoptarse para la reforma*, en López, comp., 1990, Tomo 1.

Angulo, F. *Memoria del Secretario del Hacienda dirigida al Presidente de la Unión en el año 1885*, Bogotá, Imprenta La Luz, enero 1885

Arjona, R. M. *Informe del Secretario de Hacienda al Congreso Constitucional de 1849*, Bogotá, Imprenta de Acíza i Pardo, 1 de marzo 1849.

Banco de la República, *Memorias de Hacienda de 1823-1826-1827*, Bogotá, Banco de la República, Archivo de la Economía Nacional, 1952.

Bernal, L. *Memoria del Secretario del Hacienda I Fomento dirigida al Presidente de los Estados Unidos de Colombia para el Congreso de 1878*, Bogotá, Imprenta de Guarín i Cia, 31 de diciembre 1877.

Calvo, M. *Esposicion que hace el Secretario de Estado en el Despacho de Hacienda sobre los Negocios de su Departamento al Congreso Constitucional de la Nueva Granada en 1841*, Bogotá Imprenta de J. A. Gualla, 1841.

Calvo, M., *Esposicion que hace el Secretario de Estado en el Despacho de Hacienda sobre los Negocios de su Departamento al Congreso Constitucional de la Nueva Granada en 1841*, Bogotá, Imprenta de J. A. Gualla, 1841.

Camacho Roldan, S. *Memoria que el Secretario de Hacienda I Fomento presenta al Presidente de la República sobre el curso que han tenido los negocios fiscales de Colombia en el año económico de 1871*, Bogotá, Imprenta de Gaitan, 23 de diciembre 871 B.

Camacho Roldan, S., *Memoria que el Secretario de Hacienda I Fomento presenta al Presidente de la República sobre el curso que han tenido los negocios fiscales de Colombia en el año económico de 1871*, Bogotá, Imprenta de Gaitan, 23 de diciembre 1871 B.

Congreso de la República, *Actas del Congreso de Angostura 1819-1820*, Fundación para la Conmemoración del Bicentenario del Natalicio y el Sesquicentenario de la Muerte del General Francisco de Paula Santander (Editor), Bogotá D.E., Edit. Biblioteca de la Presidencia de la República, 1988.

Congreso de la República, *Actas del Congreso de Cúcuta 1821*, Fundación para la Conmemoración del Bicentenario del Natalicio y el Sesquicentenario de la Muerte del General Francisco de Paula Santander (Editor), Bogotá D.E., Edit. Biblioteca de la Presidencia de la República, 1990.

Congreso de la República, *Código Fiscal de los Estado Unidos de Colombia (Lei 106 de 13 de junio de 1873)*, Bogotá, Imprenta de Medardo Rivas, 1873

Cuenca, T. *Memoria del Secretario de Hacienda I Fomento de la Union Colombiana dirigido al Congreso Nacional 1866*, Bogotá, Imprenta de Gaitan, 1 de febrero 1866.

Cuenca, T. *Memoria que el Secretario de Hacienda I Fomento de la Union Colombiana presenta al Congreso Nacional 1865*, Bogotá, Imprenta de El Mosaico, 1 de febrero 1865

Cuervo, R. *Memoria del Secretario de Hacienda de Nueva Granada al Congreso Constitucional de 1843*, Bogotá, Imprenta de José A. Cualla, 1 de marzo 1843.

Cuervo, R., *Memoria del Secretario de Hacienda de Nueva Granada al Congreso Constitucional de 1843*, Bogotá, Imprenta de José A. Cualla, 1 de marzo 1843.

De Paula. *Memoria del Ministro de Hacienda al Congreso Constitucional*, Bogotá, Edit. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 1926.

De Pombo, L. *Exposición del Secretario de Estado en el Despacho del Interior del Gobierno de la Nueva Granada al Congreso Constitucional del año 1838*, en López, comp, 6, 1838.

De Pombo, L. *Exposición del Secretario de Estado en el despacho del interior y relaciones exteriores del gobierno de la Nueva Granada al Congreso Constitucional del año de 1834 sobre los negocios de su departamento*, en López, comp., Vol. IV, 1990.

De Pombo, L. *Informe del Secretario de Hacienda de la Nueva Granada al Congreso Constitucional de 1846*, Bogotá, Imprenta de Salazar, 2 de marzo 1846.

Del Castillo y Rada, J.M., *Memorias de Hacienda de 1823*, en Banco de la República, (1952), 1823.

Departamento Nacional de Planeación-DNP. “Plan de financiación para la sostenibilidad de la Ley 1448 de 2011”, *Documento Conpes*, 3712, diciembre, 2011, disponible en <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Económicos/3712.pdf>

Departamento Nacional de Planeación-DNP. “Lineamientos, plan de ejecución de metas, presupuesto y mecanismo de seguimiento para el Plan Nacional de Atención y Reparación Integral a Víctimas”, *Documento Conpes*, 3726, mayo, 2012, disponible en <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Económicos/3726.pdf>

Esguerra, M. *Informe Presentado al Congreso de la República en sus Sesiones Ordinarias de 1898 por el Ministro de Hacienda*, Bogotá, Imprenta de Eduardo Espinosa Guzmán, 15 de julio 1898.

Esguerra, N. *Memoria del Secretario de Hacienda I Fomento dirigida al Presidente de los Estados Unidos de Colombia para el Congreso de 1876*, Bogotá, Imprenta de Gaitan, 31 de enero 1876.

Esguerra, N. *Memoria del Secretario del Tesoro I Crédito Nacional dirigida al Presidente de la Union para el Congreso de 1875*, Bogotá, Imprenta de Echeverría Hermanos, 31 de enero 1875.

Ferreira, R. *Informe del Ministro de Hacienda de la República de Colombia al Congreso Constitucional de 1896*, Bogotá, Imprenta al vapor de Zalamea Hermanos, 15 de julio 1896.

Fundación Francisco de Paula Santander-Biblioteca de la Presidencia de la República, *Escritos políticos y mensajes administrativos 1820-1837*, Bogotá D.E., Edit. Fundación Francisco de Paula Santander, 1988.

Galindo, A. *Memoria del Secretario del Hacienda dirigida al Presidente de la Unión para el Congreso de 1883*, Bogotá, Imprenta de N. Torres, 1 de febrero 1883.

Galindo, A. *Memoria del Secretario del Hacienda dirigida al Presidente de la Unión para el Congreso de 1883*, Bogotá, Imprenta de N. Torres, 1 de febrero 1883.

Galindo, A. *Memoria del Secretario del Hacienda dirigida al Presidente de la Unión para el Congreso de 1883*, Bogotá, Imprenta de N. Torres, 1885.

González L, N. *Memoria del Secretario del Tesoro I Crédito Nacional al Congreso de 1870*, Bogotá, Imprenta de Menardo Rivas, 1 de febrero 1870.

Gutiérrez de Lara, J. *Memoria del Secretario de Despacho de Hacienda I Fomento de los Estados Unidos de Colombia dirigida al Congreso Nacional 1868*, Bogotá, Imprenta de la Nación, 31 de enero 1868.

Gutiérrez, I. *Esposicion que el Secretario de Estado del Despacho de Hacienda de la Nueva Granada dirige al Congreso Constitucional de 1858*, Bogotá, Imprenta de la Nación, 1 de febrero 1858.

Gutiérrez, I. *Esposicion que el Secretario de Estado del Despacho de Hacienda de la Nueva Granada dirige al Congreso Constitucional de 1858*, Bogotá, Imprenta de la Nación, 1 de febrero 1858.

Gutiérrez, I. *Memoria sobre la Hacienda Nacional de la Nueva Granada Presentada al Congreso de 1861*, Bogotá, Imprenta de la Nación, 1 de febrero 1861.

Gutiérrez, I., *Memoria sobre la Hacienda Nacional de la Nueva Granada Presentada al Congreso de 1861*, Bogotá, Imprenta de la Nación, 1 de febrero 1861.

Hoyos, J. J. *Esposicion que hace el Secretario de Estado en el Despacho de Hacienda sobre los negocios de su Departamento al Congreso Constitucional de la Nueva Granada en 1842*, Imprenta de J. A. Gualla, marzo, Bogotá, 1842.

López, L. H. comp. *Administraciones de Santander 1820-1825*, I, II, III, IV, V y VI, Bogotá, Fundación Francisco de Paula Santander-Biblioteca de la Presidencia de la República, Col. Documentos, 53-57, 64, 1990.

López, L. H. comp. *Administraciones de Santander 1820-1827*, Tomos I, II, III, IV, V y VI, Bogotá, Fundación Francisco de Paula Santander-Biblioteca de la Presidencia de la República, Col. Documentos, 1990.

López, L. H. comp. *Administraciones de Santander 1832-1837*, Tomos I, II, III, IV, V y VI, Bogotá, Fundación Francisco de Paula Santander-Biblioteca de la Presidencia de la República, Col. Documentos, 1990.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público- MHCP, *Proyecto de Ley de Presupuesto 2021, Aspectos complementarios*, Bogotá D.C., Edit. MHCP, 2020, disponible en https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/ShowProperty?nodeId=%2FConexionContent%2FWCC_CLUSTER-140019%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

Neira Diago, M. *Recopilacion de Actos Lejislativos del Estado Soberano del Tolima, espedidos desde el año de 1862 hasta el de 1877*, Bogotá, Imprenta de Gaitán, 1879.

Nepomuceno, J. *Informe del Secretario de Hacienda al Congreso Constitucional de la Nueva Granada en sus Sesiones Ordinarias en 1853*, s.p.i., 5 de marzo, Bogotá. 1853.

Núñez, R. *Esposicion que el Secretario de Estado del Despacho de Hacienda de la Nueva Granada dirige al Congreso Constitucional de 1856*, Bogotá, Imprenta de “El Neogranadino”, 2 de febrero, 1856.

Ordoñez, J. C. *Informe del Secretario de Hacienda de la Nueva Granada al Congreso Constitucional de 1844*, Bogotá, Imprenta de José A. Cualla, marzo 1844.

Ordoñez, J. C. *Informe Jeneral del Secretario de Hacienda al Congreso de 1845*, Bogotá, Imprenta de José A. Cualla, marzo 1845.

Osorio, A. *Memoria del encargado del despacho del Interior y Justicia del Departamento de Cundinamarca presentada a su excelencia el Vicepresidente*, en López, 1990, 1820.

Palacios, M., Prólogo, en López, comp., Vol. I, 1990

Parra, A. *Memoria del Secretario de Hacienda I Fomento dirigida al Presidente de la República para el Congreso de 1873*, Bogotá, Imprenta de Gaitan, 1 de febrero 1873.

Parra, A. *Memoria del Secretario de Hacienda I Fomento dirigida al Presidente de la República para el Congreso de 1874*, Bogotá, Imprenta de Gaitan, 1 de febrero 1874.

Paúl, F. F. *Informe presentado al Congreso de la República en sus sesiones ordinarias de 1888 por el Ministro de Hacienda*, Bogotá, imprenta La Luz, 20 de julio 1888.

Restrepo, J. M. *Exposición que el Secretario de Estado en el Despacho del Interior del Gobierno de la República de Colombia hace al Congreso de 1827 sobre los negocios de su Departamento*, en López, comp, 2, 1827.

Restrepo, J. M., *Exposición que el Secretario de Estado del Despacho del Interior de la República de Colombia hace al Congreso de 1826 sobre los negocios de su departamento*, en López, comp, 1990, Tomo 2.

Rico, L. C. *Memoria del Secretario del Hacienda I Fomento dirigida al Presidente de la Unión para el Congreso de 1879*, Imprenta de H. Andrade, 31 de diciembre, Bogotá, 1879.

Robles, L. A. *Memoria del Secretario del Tesoro I Crédito Nacional dirigida al Presidente de la Unión para el Congreso de 1877*, Imprenta de Menardo Rivas, 25 de enero, Bogotá, 1877.

Roldan, A. *Memoria del Secretario del Hacienda dirigida al Presidente de la Union para el Congreso de 1881*, Imprenta de H. Andrade, 31 de diciembre, Bogotá, 1880.

Roldan, A. *Memoria del Secretario del Hacienda dirigida al Presidente de la Union para el Congreso de 1882*, Imprenta de H. Andrade, 31 de diciembre, Bogotá, 1881.

Salgar, J. *Memoria del Secretario de Hacienda I Fomento dirigida al Ciudadano Presidente de los Estados Unidos de Colombia para el Congreso de 1870*, Imprenta de Gaitan, 31 de enero, Bogotá, 1870.

Samper, M. *Memoria del Secretario de Hacienda I Fomento al Ciudadano Presidente de la Union, para el Congreso Federal de 1869*, 31 de enero, Bogotá, 1869.

Santander, F. P. *Al Excelentísimo Señor Presidente de la Honorable Cámara del Senado*, 1825, en Fundación Francisco de Paula Santander-Biblioteca de la Presidencia de la República, 1988.

Soto, F. *Exposición que hace al Congreso Constitucional de la Nueva Granada en 1936, el Secretario de Estado en el Departamento Hacienda, sobre los negocios de su departamento*, en López, comp, 1990, Tomo 6.

Soto, F. *Exposición que hace al Congreso Constitucional de la Nueva Granada en 1837, el Secretario de Estado en el Despacho de Hacienda, sobre los negocios de su Departamento, 1837*, en López, comp., Vol. VI, 1990.

Vergara y Vergara, J. M. *Recopilacion de leyes y Decretos del Estado Soberano de Cundinamarca, expedidos desde su cración en 1857, hasta 1868*, Anotada por Rafael Rocha G. de orden del Poder Ejecutivo del Estado, Imprenta de Gaitán, Bogotá, 1868.

Villamizar G., J. M. *Memoria del Secretario del Tesoro I Crédito Nacional dirigida al Presidente de la Union para el Congreso de 1876*, Imprenta de Menardo Rivas, 31 de enero, Bogotá, 1876.

Del Castillo y Rada, J.M. *Memorias de Hacienda de 1823*, en Banco de la República, 1952.

Banco de la República *Memorias de Hacienda de 1823-1826-1827*, Bogotá, Banco de la República, Archivo de la Economía Nacional, 1952.

9.2.1 PÁGINAS WEB CON DOCUMENTOS HISTÓRICOS DIGITALIZADOS Y LEYES

<http://babel.banrepcultural.org/digital/collection/p17054coll26/search>

http://www.infoleg.gob.ar/?page_id=837

<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_resultado_simple.aspx?param1=NER¶m2=1¶m3=FECHA¶m4=DESC¶m5=iva

https://www.congreso.gob.gt/seccion_informacion_legislativa/decretos#gsc.tab=0

<https://www.sefin.gob.hn/normativa/>

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

<http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/xpMainDIL.xsp>

<https://www.gacetaoficial.gob.pa>

<https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/Home/Normativas?folder-id=repository:collaboration:/sites/PARAGUAY-SET/categories/SET/Normativas/leyes>

<https://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi?tipoServicio=11>

<https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/leyes>

9.3 FUENTES SECUNDARIAS

Abel, C. *La política social en América Latina desde 1930 hasta el presente*, en Palacios y Winberg 2008.

Aboites, La construcción del centro político en México. Un acercamiento a partir de la extinción de la contribución federal, *Historia Mexicana*, Vol. 67, No. 4, abril-junio 2018, pp. 1779-1810.

Acemoglu, D. y J. A. Robinson, *Por qué fracasan los países. Los orígenes del poder, la prosperidad y la pobreza*, M. García M (Trad.), Bogotá D.C., Edit. Deusto, 2012.

Agarwala A. N. y S. P. Singh (Comp.), 1963, *La economía del subdesarrollo*, J. Geron (Trad.), Madrid, Edit. Tecnos, 1973.

Agénor, P-R. y P. J. Montiel, *La macroeconomía del desarrollo*, 1996, E. Suárez (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 2000.

Agudelo V. H. “Tributación, gasto público, administración pública” (1977), en Delgado, 1978.

Akira, Imatani, “Muromachi local government: shugo and kokujin”, cap. 5, in Yamamura (1990).

Alcántara, M. *Sistemas políticos de América Latina* Vol. I y II, 2ª ed., Madrid, Edit. Tecnos, 1999.

Álvarez N., R. “De celebración a Contribución: el impuesto mexicano del Centenario de 1921”, *XIV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles: congreso internacional, Santiago de Compostela*, Universidad de Santiago de Compostela, Centro Interdisciplinario de Estudios Americanistas Gumersindo Busto; Consejo Español de Estudios Iberoamericanos, España, 2010, pp. 337-349, disponible en [<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00529323/document>]

Anderson, P. *El Estado absolutista*, J. Santos (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1996.

Anderson, R.W. *Puerto Rico 1940-c 1990*, 1990, en Bethell (ed.) 1998.

Angell, A., Regímenes dictatoriales desde 1930, en Palacios y Weinberg (Direc.), 2008.

Arboleda, S. *La Constitución Política*. Bogotá, Edit. Ministerio de Educación Nacional, Biblioteca de Autores Colombianos, 1952.

Arévalo H., D. y Ó. Rodríguez S. *Gremios, reformas tributarias y administración de impuestos en Colombia*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2001.

Arévalo, D. A. y O. Rodríguez, “La fiscalidad bajo un régimen de dominación colonial: el caso de la Caja Real de Cartagena, 1738-1802”, *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, No. 35, 2008, pp. 19-64.

Arndt, H. W., *Desarrollo económico, La historia de una idea* (1987), E. Sánchez (Trad.), Buenos Aires, Edit. Rei, 1992.

Arrubla, M. et al., *Colombia, Hoy*, 8ª ed., Bogotá D.E., Siglo XXI, 1982.

Arrubla, M. Síntesis de historia política contemporánea, en Arrubla, et al., 1982.

Asimakopulos, A. and J. B. Burbidge, The Short-Period Incidence of Taxation, *Economic Journal*, Vol 84. No. 334, June, 1974, pp.267-268.

Atkinson, A. B. and N. Stern, Taxation and incentives in the UK, *Lloyds Bank Review*, No. 136, April, 1980, pp. 43-46.

Atkinson, A.B. and J. E. Stiglitz, “The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation”, *Journal of Public Economic*, 6, 1 and 2, 1976.

Ávila, J. e I. León, Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia: un análisis a partir de las tarifas efectivas marginales, *Documento web 029*, DIAN, septiembre, 2008.

Recuperado de

https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Distorsión%20en%20la%20tributación%20de%20las%20empresas%20en%20Colombia_Un%20análisis%20a%20partir%20de%20las%20tarifas%20efectivas%20marginales..pdf

Ayala M., E. y E. Posada C. (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. VII, *Los proyectos nacionales latinoamericanos: sus instrumentos y articulación, 1870-1930*, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2008.

Baker, P., “An Analysis of the Corporate Income Tax Policy of Less Developed Countries”, *The Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 120, No. 2, 2018, pp. 400-427.

Bambirra, V. *El capitalismo dependiente latinoamericano*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 7ª ed., 1980.

Banco Mundial, *Informe sobre el Desarrollo Mundial 2002: Instituciones para los mercados*, Madrid, Edit. Banco Mundial, Ediciones Mundi-Prensa, 2002.

Banco Mundial, *Informe sobre el Desarrollo Mundial 2003, Desarrollo sostenible en un mundo dinámico: Transformación de instituciones, crecimiento y calidad de vida*, T. Niño T. y M. V. Mejía (Trad.), Washington D.C., Edit. Banco Mundial, Mundi-Prensa y Alfaomega, 2002.

Banco Mundial, *Informe sobre el Desarrollo Mundial 2009: reestructuración de la geografía económica*, I. Caviedes H. (Trad.), Washington D.C., Edit. Banco Mundial, Mayol Ediciones y Mundi-Prensa, 2009.

Bárcena, A. y A. Prado (Edits), *Neoestructuralismo y Corrientes Heterodoxas en América Latina y el Caribe a inicios del siglo XXI*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, Libros de la CEPAL No. 132, 2015.

Barreix, A., M. Bes y J. Roca *Breve historia del impuesto sobre la renta*, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos No. 9/10, Madrid, 2010. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2010_09.pdf

Barudio, G. *La época del absolutismo y la ilustración 1648-1779*, (1981), 2ª ed., V. Romano (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1983.

Bauer, P. T. *Crítica de la teoría del desarrollo*, 1971, P. Donatelli, G. Costa y J. García-Durán (Trad.) Barcelona, Edit. Orbis, 1985.

Becerra A., R. “Exposición de motivos del proyecto de ley”, *Historia de las Leyes*, XVIII, 10, 1931.

Behrman, J. and T. N. Srivasan (Edit.) *Handbook of development economics*, Vol. III B, Amsterdam, Edit. North-Holland, 1995.

Bejarano, J. A. *Economía de la Agricultura*, Bogotá D.C., Edit. Tercer Mundo-Universidad Nacional de Colombia-IICA-FONADE, 1998.

Benítez, R. (Coord.), *Clases sociales y crisis política en América Latina*, Seminario de Oaxaca, México D.F., Edit. Siglo XXI, 1977.

Benz, A. *El Estado moderno, Fundamentos de su análisis politológico*, J. M. Jiménez y E. von Carstenn-Lichterfelde (Trad.), Madrid, Edit. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2010.

Besley, T. and T. Persson. “Why Do Developing Countries Tax So Little?”, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, No. 4, 2014, pp. 99-120.

Betancur, B. “Tributación, gasto público, administración pública”, 1977 en Delgado, 1978.

- Bethell, L. (ed.) *Historia de América Latina, México y el Caribe desde 1930*, Vol. 13, 1990, J. Beltrán (Trad.), Barcelona, Edit. Cambridge University y Crítica, Serie Mayor, 1998.
- Bethell, L. (ed.) *Historia de América Latina, América Central desde 1930*, Vol. 14, 1990, J. Beltrán (Trad.), Barcelona, Edit. Cambridge University y Crítica, Serie Mayor, 2001.
- Bertaux, P., *África, Desde la prehistoria hasta los Estados actuales*, (1966), 3ª ed., Manuel Ramón Alarcón (Trad.), Madrid, Edit. Siglo Veintiuno, 1974.
- Bhagwati, J., Las distorsiones y el crecimiento empobrecedor: una generalización, 1969, en Villareal, 1979.
- Bianchi, A., A. B. De Castro, C. Furtado, M. C. Tabares, A. Pinto y O. Sunkel, *América Latina: Ensayos de interpretación económica*, Santiago de Chile, Edit. Universitaria, 1969.
- Bielschowsky, R. (Comp.), *Sesenta años de la CEPAL Textos seleccionados del decenio 1998-2008*, Buenos Aires, Edit. Siglo XXI, 2010.
- Bird, R., “Tax Reform in Latin America: A review of some recent experiences”, *Latin American Research Review*, No. 27, 1994, pp. 7-36.
- Blanco D., J. H. Calderón H., Á. Castro M., et. al. *Los gabinetes ministeriales como élites políticas – Colombia (1930-1990)*, Bogotá D.E., Pontificia Universidad Javeriana, Col. Series Monografías No. 6, 1990.
- Blanco, M., *Impuesto a los réditos: análisis general comparativo entre las distintas leyes argentinas; ley 11586, 11682 orden del día No 41 de 1942 de la Cámara de diputados, decreto 18229 del 31/12/43, actual ley*, Tesis Doctoral 001501/0465, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas, 1948, disponible en [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-0465_BlancoMGI.pdf]
- Blascemora, H., “Chile, desde la guerra del Pacífico hasta la depresión”, (1986), en Bethell, L., *Historia de América Latina, Economía y sociedad desde 1930*, Vol. 10, 1986, J. Beltrán y M. Escudero (Trad.), Edit. Crítica, Barcelona, 2000.
- Bliss, Ch. Trade and Development, 1989 en Chenery y Srivasan (1989).
- Bliss, S. R. La fiscalidad provincial entre la constitución y el despegue azucarero. Tucumán 1852-1876, *América Latina en la Historia Económica*, Vol. 11, No. 1, enero-junio, 2004, pp 119-140 Recuperado de [<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4833292>]
- Bloch, M. *Apología para la historia o el oficio de historiador*, 1993, M. Jiménez y M. A. Neira Trad. Mexico D.F., 2ª ed., Edit. Fondo de Cultura Económica, 2001.
- Blomström, M. y B. Hettne, *La teoría del desarrollo en transición*, R. Cusminsky (Trad.), México D.F., Edit. Edit. Fondo de Cultura Económica, 1990.
- Bobbio, N. *Estado, gobierno y sociedad, por una teoría general de la política*, 1985, J. F. Santillán (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1989.
- Bobbio, N. y M. Bovero, *Origen y fundamentos del poder político*, J. F. Fernández (Trad). México D.F., Edit. Grijalbo, Col. Enlace, 1985.
- Bobbio, N. y M. Bovero, *Sociedad y Estado en la filosofía moderna, el modelo iusnaturalista y el modelo hegeliano-marxiano*, J. F. Fernández (Trad). México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, Col. Popular No. 330, 1994.
- Bonavia, D. y F. Pease G.Y., *Sociedades serranas centroandinas*, en Rojas y Murra (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. I, Las sociedades originarias, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 1999.

- Bonet J., G. J. Pérez y D. Ricciulli “¿Hay pereza fiscal territorial en Colombia?” *Revista de Economía del Rosario*, Vol. 21, No. 2, julio-diciembre, 2018, pp. 247-307.
- Bovero, M. “La naturaleza de la política. Poder, fuerza, legitimidad”, *Revista Internacional de Filosofía Política*, 10, diciembre, Madrid, pp. 91-102, 1997.
- Brennan, G. y J. M. Buchanan *El poder fiscal*, (1980), A. Menduñía y J. F. Corona (Trad), Barcelona, Edit. Folio, Col. Biblioteca de Economía, 1987.
- Brewer, J., *The Sinews of Power: War, Money and the English State, 1688-1783*. Cambridge, Massachusetts, Routledge, 1990.
- Brown, D. M. “The Yato kingdom”, cap. 2 in Brown (1993).
- Brown, D. M. (Edit) *The Cambridge History of Japan, Ancient Japan*, Vol. 1, Cambridge UK, Cambridge University Press, 1993.
- Bruton, H. J., *Los modelos de crecimiento y las economías subdesarrolladas*, 1955, en Agarwala y Singh 1963.
- Bulmer-Thomas, V. Honduras desde 1930, 1990, en Bethell (2001).
- Bulmer-Thomas, V. Nicaragua desde 1930, 1990 A, en Bethell (2001).
- Bulmer-Thomas, V. La zona del Canal de Panamá 1904-1979, 1990 B, en Bethell (2001).
- Burgess, R. y N. Stern “Taxation and Development”, *Journal of Economic Literature*, XXXI, 1993, pp. 762-830.
- Buriano, A. La construcción historiográfica de la nación ecuatoriana en los textos tempranos, en Palacios, G. (Coord.), *La nación y su historia. Independencias, relato historiográfico y debates sobre la nación: América Latina, siglo XIX*, México D.F., Edit. El Colegio de México, 2009
- Cadena, X. “¿La descentralización empereza? Efecto de las transferencias sobre los ingresos tributarios municipales en Colombia” *Revista Desarrollo y Sociedad*, No. 50, septiembre, 2002, pp. 67-108.
- Camacho R., S. “Nuestro sistema tributario”, en *Escritos sobre economía y política*, Bogotá, Instituto Colombiano de Cultura, Col. Biblioteca Básica Colombiana No. 13, Bogotá, 1976.
- Canto, V., D. Joines and A. Laffer “Taxation, GNP and potential GNP”, *American Statistical Association, Proceedings of the business and Economic Statistics Section*, August, 1978, pp. 122-130.
- Caputo, O. y R. Pizarro, *Imperialismo, dependencia y relaciones económicas internacionales*, Buenos Aires, Edit. Amorrortu, 1970.
- Carciofi, R., G. Barris y O. Centrángolo. *Reformas tributarias en América Latina, Análisis de experiencias durante la década de los años ochenta*, Santiago de Chile, CEPAL, 1994.
- Cárdenas, E., *La hacienda pública y la política económica 1929-1958*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1994.
- Cárdenas, E., J. A. Ocampo y R. Thorp (Comp.), *La era de las exportaciones latinoamericana de finales del siglo XIX a principios del XX*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, Col. Lecturas de El Trimestre Económico No. 93, 2003.
- Cárdenas, E., J. A. Ocampo y R. Thorp (Comp.), *Industrialización y Estado en la América Latina. La leyenda negra de la posguerra*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, Col. Lecturas de El Trimestre Económico No. 93, 2003 A.

Cardoso F. H, y E. Faletto, *Dependencia y desarrollo en América Latina*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 18ª ed., 1983.

Cardoso, E. Y A. Helwege *La economía latinoamericana Diversidad, tendencias y conflictos*, México D.F. Edit. Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 89, 1999.

Carmagnani, M., *Finanzas y Estado en México 1820-1880*, Iberoamerikainisches Archiv, Vol. 9, No. 3-4, 1983, pp. 279-317.

Carrara, A. A., Costos y beneficios de una colonia: introducción a la fiscalidad colonial del Estado de Brasil, 1607-1808, *Investigaciones de Historia Económica*, Vol. 6, No. 16, 2010, pp. 13-42.

Castañeda R., V. M., “La política tributaria mexicana y su relación con el contexto económico, político y social desde la crisis de la deuda externa”, *Investigación Económica*, Vol. 73, No. 290, octubre-diciembre, 2014, pp.121-169.

Cassin, E., J. Bottero y J. Vercoutter, *Los imperios del antiguo oriente*, Vol. I, (1965), 21ª ed., México, Edit. Siglo Veintiuno, 1991.

Cassin, E., J. Bottero y J. Vercoutter, *Los imperios del antiguo oriente*, Vol. II, (1966), México, Edit. Siglo Veintiuno, 1970.

Cassin, E., J. Bottero y J. Vercoutter, *Los imperios del antiguo oriente*, Vol. III, (1965), 16ª ed., México, Edit. Siglo Veintiuno, 1988.

Castañeda, J. El contingente fiscal en la nueva nación mexicana, 1824-1861; en Marichal C. y D. Merino (Comps.), *De Colonia a Nación. Impuestos y política en México, 1750-1860*, México D.F., Edit. El colegio de México, 2001.

Cavieres F., E., La organización de la hacienda pública chilena: 1817-1822. Las bases de una experiencia exitosa ¿Ideas o decisiones? *América Latina en la Historia Económica*, Vol. 7, No. 13-14, enero-junio, 2014, pp. 33-49 Recuperado de [<http://alhe.mora.edu.mx/index.php/ALHE/article/view/263>]

Centeno, M. Limited War and Limited States, 2003, en Davis and Pereira (2003)

Centrángolo, O. Y j. C, Gómez (Comp.) *Tributación en América Latina En busca de una nueva agenda de reformas*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, Col. Libros de la CEPAL No. 93, 2006.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, “La política tributaria en Centroamérica”, *El Trimestre Económico*, Vol. 24, No. 93, enero-marzo, 1957, pp. 33-67.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Transformación productiva con equidad*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 1990.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Equidad y transformación productiva: Un enfoque integrado*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 1992. Recuperado de [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2352/1/S9200160_es.pdf]

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Transformación productiva con equidad, La tarea prioritaria del desarrollo de América Latina y el Caribe en los años noventa*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 1996.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Cincuenta años del pensamiento de la CEPAL: textos seleccionados*, Vol. I y II, Santiago de Chile, Edit. CEPAL y Fondo de Cultura Económica, 1998

Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Growth with stability Financing for development in the new international context*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL,

2002. Recuperado de [\[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2319/1/S2002029_es.pdf\]](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2319/1/S2002029_es.pdf)
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Globalización y desarrollo, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 2002a Recuperado de [\[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2724/2/S2002024_es.pdf\]](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/2724/2/S2002024_es.pdf)
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Globalización y desarrollo, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 2002b.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Desarrollo productivo en economías abiertas, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 2004, Recuperado de [\[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/13057/1/S0400002_es.pdf\]](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/13057/1/S0400002_es.pdf)
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe-CEPAL, *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018, Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*, (LC/PUB.201874-P), Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 2018.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Panorama Fiscal de América Latina*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, 2019a Recuperado de [\[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf\]](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf)
- Coniff, M. Panamá desde 1930, en Bethell (2001).
- Contraloría General de la República-CGR. “Impacto de la Ley 12 sobre las finanzas públicas”, *Informe Financiero*, 1987, pp. 29-55.
- Contraloría General de la República-CGR. *La modernización del Estado*, Bogotá D.C., Edit. CGR, 1993.
- Corlett, W. J. and D. C. Hague, “Complementarity and the Excess Burden of Taxation”, *Review of Economic Studies*, 21, 1, 1953.
- Currie, L. “El Gran Impulso y el crecimiento balanceado y desbalanceado”. *Revista de Economía Institucional*, Vol. 20, No. 39, 2018, pp. 69-92.
- Currie, L. *Desarrollo económico acelerado*, 1966, E. Suárez (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1968.
- Clark, C. El aumento de la población y los niveles de vida, 1953, en Agarwala y Singh, 1963.
- Clark, C., “Theory of Economic Growth”, *Econometrica*, Vol. 17, Supplement, 1949, pp. 112-116.
- Colmenares, G. *Partidos políticos y clases sociales*, Medellín, Edit. La Carreta Histórica, 4, 2008.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe-CEPAL. *Estudio económico de América Latina*, Nueva York, E/CN.12/164/Rev.1, 1949.
- Corchuelo A. et al. *Controversias sobre economía colombiana*, Bogotá D.E., Edit. Universidad Externado de Colombia, 1976.
- Cuéllar, M. M. *Los sindicatos y la asignación del ingreso en Colombia, Un siglo de historia laboral*, Bogotá, Universidad de los Andes-Asobancaria, 2009.
- Cuevas, H., A. Corchuelo, L. Currie, L. B. Flórez, *Controversias sobre economía colombiana*, Bogotá D.E., Edit. Universidad Externado de Colombia, Seminario de Economía Colombiana, abril, 1976.
- Cuevas O., A. Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984, *Revista de Estudios Tributarios*, No 9, 2014, pp. 9-48.

Chacón, M. y F. Sánchez “El efecto de las transferencias sobre el recaudo fiscal local en Colombia, 2000-2015, *Documento CEDE* No. 2020-29, Universidad de los Andes, Bogotá D.C., 2020. Recuperado de [<https://repositorio.uniandes.edu.co/handle/1992/45864>]

Chenery H. B. and T. N. Srivasan (Edit.), *Handbook of development economics*, Vol. I, Amsterdam, Edit. North-Holland, 1988.

Chenery H. B. and T. N. Srivasan (Edit.), *Handbook of development economics*, Vol. II, Amsterdam, Edit. North-Holland, 1989.

Chenery, H. B., El papel de la industrialización en los programas de desarrollo, 1955, en Agarwala y Singh, 1963.

Chenery, H. B., Ventaja comparativa y política de desarrollo, 1961, en Theberge, 1971.

Chenery, H., S. Robinson and M. Syrquin, *Industrialization and Growth A comparative Study*, Washington D.C., Edit. World Bank-Oxford University, 1986

Chiaromonte, J. C. Estado y poder regional: Constitución y naturaleza de los poderes regionales, en Vázquez, J. Z. (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. VI, La construcción de las naciones latinoamericanas, 1820-1870, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2003.

Chiaromonte, J. C. Acerca del origen del Estado en el Río de la Plata, *Anuario del Instituto de Estudios Histórico-Sociales*, Vol. 10, 1995, pp 27-50. Recuperado de <http://anuarioiehs.unicen.edu.ar/1995.html>

Chiaromonte, J. C. Estado y poder regional: las expresiones del poder regional, análisis de casos en Vázquez, J. Z. (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. VI, La construcción de las naciones latinoamericanas, 1820-1870, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2003 A.

Chiaromonte, J. C., *Nación y Estado en Iberoamérica, El lenguaje político en tiempos de las independencias*, Buenos Aires, Edit. Suramericana, 2004.

Davis, D. E. and A. W. Pereira (Edited), *Irregular Armed Forces and Their Role in Politics and State Formation*, New York, Cambridge University Press, 2003.

Deas, M. Vida y opiniones de Mr. William Wills, Bogotá, Banco de la República, Col. Bibliográfica Banco de la República, II, 1996.

Deas, M., *Los problemas fiscales en Colombia durante el siglo XIX*, Fedesarrollo, 1980.

Deas, Malcolm, “Ecuador, 1880-1930”, (1986), en Bethell, Leslie, *Historia de América Latina, Economía y sociedad desde 1930*, Vol. 10, (1986a), J. Beltrán y M. Escudero (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 2000.

Deas, Malcolm, “Venezuela, 1880-1930”, (1986b), en Bethell, L., *Historia de América Latina, Economía y sociedad desde 1930*, Vol. 10, (1986), J. Beltrán y M. Escudero (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 2000.

Delgado, O. (Comp.) *La campaña por la Presidencia 1978-1982, Los temas en controversia*, Bogotá D.E., Edit, Tercer Mundo, 1978.

Depeyrot, G., *Crisis e inflación entre la antigüedad y la edad media*, (1991), J. Vivanco (trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1996.

Deyon, P., *Los orígenes de la Europa moderna: El mercantilismo*, 1969, M.A. Oliver (Trad.) Barcelona, Edit. Ediciones Península, 1970.

Dhondt, J. *La alta edad media*, (1967), 7ª ed., A. E. Drake (trad.), México, Edit. Siglo Veintiuno, 1978.

Di Filippo, A., “Estructuralismo latinoamericano y teoría económica”, *Revista de la CEPAL*, No. 98, agosto, 2000, pp. 181-202.

Diamond, P. y J. A. Mirrless. “Optimal taxation and public production I: Production efficiency”, *American Economic Review* 61, 1, 1971a, pp. 8-27.

Diamond, P. y J. A. Mirrless. “Optimal taxation and public production II: Tax rules”, *American Economic Review* 61, 3, 1971b, pp. 261-278.

Díaz-Alejandro, C. *Regímenes de comercio exterior y desarrollo económico: Colombia*, A. Supelano y A. Núñez, trad., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, Col. Estudios de caso en políticas públicas, No. 6, 2003.

Díaz F., D., *Crisis y cambios estructurales en América Latina, Argentina, Brasil y México durante el período de entreguerras*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1994.

Dobb, M. *Estudios sobre el desarrollo del capitalismo*, México D.F., L. Echeverry (Trad.) México, Siglo Veintiuno, 1981.

Domínguez, J. Cuba 1959-c1990, en Bethell (ed.) 1998

Dos Santos, T., Imperialismo y dependencia, México D.F., Edit. Era, 1978.

Dos Santos, T., Teoría de la Dependencia, Balance y perspectivas, México D.F., Edit. Plaza & Janes, 2002.

Dunkerly, J. Guatemala desde 1930, 1990, en Bethell (2001).

Dunkerly, J. El Salvador desde 1930, 1990 A, en Bethell (2001).

Eatwell, J. “A simple framework for the analysis of taxation, distribution, and effective demand”, (1980), in Nell, E. J. (Ed.), *Growth, profits, and property. Essays in the revival of political economy*, Cambridge UK, Cambridge University Press, 1980.

Easterly, W. and R. Levine, Tropics, Germs, and Crops: How Endowments Influence Economic Development, *Journal of Monetary Economics*, Vol. 50, No.1, 2003

Eckaus, R. S., El problema de las proporciones factoriales en las zonas subdesarrolladas, 1955, en Agarwala y Singh, 1963.

Einaudi, L. *Principios de hacienda pública*, J. Algarra y M. Paredes (Trad.), 5ª ed., Madrid, Edit. Aguilar, 1958.

Elias, N., *El proceso de la civilización, Investigaciones sociogenéticas y psicogenéticas*, (1977) 2ª ed., México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1989.

Embree, A. T. y F. Wilhelm *India, Historia del subcontinente desde las culturas del Indo hasta el comienzo del dominio inglés*, (1974), 10ª ed., A. Dieterich y M. I. Carrillo (Trads.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1974.

Emory, M. “English Income Tax: A Heretage for the Contemporary”, *The American Journal of Legal History*, Vol. 9, No. 4, October, 1965, pp. 286-319.

Engerman, S. L., “Comment on: Tropics, germs and crops: How endowments influence economic development”, *Journal of Monetary Economics*, Vol. 50, No. 1, 2003, pp. 41-47.

Estman, J. M. *Manuel Murillo Toro Obras selectas*, Bogotá D.E.. Edit. Cámara de Representantes, Col. Pensadores Políticos Colombianos, 1979.

Evans, D. Alternative Perspectives on Trade and Development, 1989, en Chenery y Srivasan (1989).

Fajnzylber, F. *Industrialización e internacionalización en la América Latina*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, Col. Lecturas de El Trimestre Económico No. 34, 1981.

Fan, C. C. and A. J. Scott, "Industrial Agglomeration and Development: A Survey of Spatial Economic Issues in East Asia and a Statistical Analysis of Chinese Regions", *Economic Geography*, Vol. 79, No. 3, 2003, pp. 295-319.

Fauto, Bons, "Brasil, estructura social y política 1889-1930", (1986), en Bethell, L., Historia de América Latina, Economía y sociedad desde 1930, Vol. 10, 1986, J. Beltrán y M. Escudero (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 2000.

Fauvelle-Aymar, C., The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries, *Kyklos*, Vol. 52, No. 3, 1999, pp. 391-413.

Ffrench-Davis, R. "¿Qué ha fallado en la macroeconomía y finanzas suramericanas desde los años noventa?" *El Trimestre Económico*, Vol. 79, No. 314, abril-junio, 2012, pp. 263-286.

Fleming, J. M., Las economías externas y la doctrina del crecimiento equilibrado, 1955, en Agarwala y Singh, 1963.

Flores Z., E., "Trayectoria del impuesto sobre la renta en México", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XXV, No. 99-100, julio-diciembre, 1975, pp. 627-662.

Flórez, C. E y O. L. Romero, La demografía de Colombia en el siglo XIX, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) Economía colombiana del siglo XIX, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.

Flórez, R. y S. P. Solano, Ingresos y gastos fiscales en el Estado Soberano de Bolívar(1857-1885), 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Fondo Monetario Internacional-FMI, *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014*, Washington D.C., Edit. FMI, 2014. Disponible en www.elibrary.imf.org y en www.imfbookstore.org

Fonseca, M. y E. López, Las finanzas públicas del estado de Cundinamarca (1850-1886), 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Forte; R. Los acuerdo de Ayutla (1854) y de San Nicolás (1852) y las constituciones liberales. Orígenes del poder coactivo del Esta en México y Argentina, *Historia Mexicana*, Vol 53, No. 4, 2004, pp. 863-910.

Frank, A. G., Capitalismo y subdesarrollo en América Latina, E. Pacios (Trad.), Buenos Aires, Edit. Signos, 1970.

Frank, A. G., Sobre el subdesarrollo capitalista, A. Abad (Trad.), Barcelona, Edit. Anagrama, 1977.

Franke, H. y R. Trauzettel *El imperio chino*, 11ª ed., M. Noya (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1998.

Freitag R., B. Ciudades y desarrollo regional en Ayala, E. y E. Posada, Historia General de América Latina, Vol. VII, Los proyectos nacionales latinoamericanos: sus instrumentos y articulación, 1870-1930, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2008.

Frenkel, J. A. and A. Razin *Fiscal Policies and Growth in the World Economy*, 3rd ed., Cambridge, Massachusetts, The MIT Press, 1996.

Frenkel, R. y J. M. Fanelli "El Plan Austral: un año y medio después", *El Trimestre Económico*, Vol. 54, No. Especial Planes Antiinflacionarios recientes en la América Latina, septiembre, 1987, pp. 55-117.

Fuentes, E. *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Barcelona, Edit. Crítica, Col. Historia del Mundo Moderno, 1990.

- Fujita M. and J-F. Thisse, *Economics of Agglomeration, Cities, Industrial Location, and Regional Growth*, Edit. Cambridge University (1990)
- Furtado, C., *Dialéctica del desarrollo*, B. Hopenhayn (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1965.
- Furtado, C., *La economía latinoamericana. Formación histórica y problemas contemporáneos*, A. Gimpel y S. Mastrangelo (Trad.), México D.F., Edit. Siglo XXI, 16ª ed., 1982a.
- Furtado, C., *Obras escogidas*, Bogotá D.E., Edit. Plaza & Janes, 9ª ed., 1982.
- Furtado, C., *Teoría y política del desarrollo económico*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 9ª ed., 1979.
- Galarza, A. ¿Quiénes son las autoridades? Un análisis socioeconómico de las autoridades locales en un partido del sur de la campaña de Buenos Aires. Chascomús entre 1808 y 1821, *Anuario del Instituto de Historia Argentina*, No. 12, 2012, pp. 81-110. Recuperado de [https://www.anuarioiha.fahce.unlp.edu.ar/article/view/IHAn12a03/pdf_3]
- Gallo, Ezequiel, “Política y sociedad en Argentina 1870-1916”, (1986), en Bethell, Leslie, *Historia de América Latina, Economía y sociedad desde 1930*, Vol. 10, (1986), J. Beltrán y M. Escudero (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 2000.
- Gallup, J. L. And J. D. Sachs, “Agriculture, Climate, and Technology: Why Are the Tropics Falling behind?” *American Journal of Agricultural Economics*, Vol. 82, No. 3, 2000, pp. 731-737.
- Garay, L. J. *Apertura y protección. Evolución de la política de importaciones*, Tercer Mundo – Universidad Nacional de Colombia, Bogotá D.E., 1991.
- Garnsey, P. y R. Saller, *El imperio romano. Economía, sociedad y cultura*, (1987), J. Beltrán (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1991.
- Gernet, J. *El mundo chino* (1972), D. Folch (Trad.), Barcelona, Crítica, 1999
- Giddens, A., *Sociología*, 1997, 3ª ed., T. Alberó et. al. (Trads.) Madrid, Edit. Alianza, 2004.
- Glaeser E. L., R. La Porta, F. Lopez-De-Silanes and A. Shleifer, “Do Institutions Cause Growth?”, *Journal of Economic Growth*, Vol 9, No. 3, September, 2004, pp. 271-303.
- Glaeser, E. L., “Do Institutions Cause Growth?”, *Journal of Economic Growth*, Vol 9, No. 3, September, 2004, pp. 271-303.
- Gómez, L. *Obras Selectas*, Bogotá, Cámara de Representantes, Col. Pensadores políticos colombianos, 1989.
- González, M. “La política económica virreinal en el Nuevo Reino de Granada: 1750-1810”, *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, No 11, Bogotá, 1983.
- González, M. “Las rentas del Estado”, *Procultura* 1984, 2, 1984.
- Gordon, R. y W. Li. “Puzzling tax structures in developing countries: A comparison of two alternative explanations”, *NBER Working Paper Series* 11661, 2005b.
- Gordon, R. y W. Li. “Tax Structure in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation”, *NBER Working Paper Series*, 11267, April, Cambridge – Massachusetts, 2005.
- Gramsci, A. *La política y el Estado moderno*, T. J. Solé, trad. Barcelona, Planeta-Agostini, Col. Obras Maestras del Pensamiento Contemporáneo, 39, 1985.
- Gramsci, A. *Antología*, M. Sacristán (Trad.), 10ª ed., México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1987.

- Granados, O., Cauca federal: riqueza territorial y pobreza fiscal, 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).
- Gremaud, A. P., “Sistema Tributario el Problema Federativo: la Evolución del Caso Brasileño”, *Cuadernos PROLAM/USP*, Vol.1, No. 1, 2002, pp. 6-29.
- Griffith, R. and A. Klemm “What has been the tax competition experience of the last 20 year”, *The Institute for Fiscal Studies*, WP04/05, 2004.
- Grimal, P. *El helenismo y el auge de Roma*, Vol. II, (1965), 8ª ed., México, Edit. Siglo Veintiuno, 1984.
- Grimal, P., *El imperio romano y sus pueblos limítrofes. El mundo mediterráneo en la edad antigua*, Vol. III, (1966), 13ª ed., México, Edit. Siglo Veintiuno, 1991.
- Grosso, J. C. “Las alcabalas y la organización fiscal del Estado de Puebla (1824-1843)” *América Latina en la Historia Económica*, Vol. 5, No. 10, julio-diciembre, 1998, pp. 113-160. Recuperado de [<http://alhe.mora.edu.mx/index.php/ALHE/issue/view/26>]
- Grupo de Estudios del Crecimiento Económico-GRECO. *El crecimiento económico colombiano en el siglo XX*, Bogotá, Banco de la República y Fondo de Cultura Económica, 2002.
- Gutiérrez, D. “Soberana indiferencia. El discurso historiográfico frente al republicanismo popular colombiano”, *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, Bogotá D.C., Vol. 445, No. 2, julio-diciembre, 2018, pp. 119-147.
- Haber, S. *Cómo se rezagó la América Latina. Ensayos sobre las historias económicas de Brasil y México, 1800-1914*, 1997, México D.F. Edit. Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 89, 1999.
- Haberler, G., Términos de intercambio y desarrollo económico, 1961, en Theberge, 1971.
- Haberler, G., Ventaja comparativa, producción agrícola y comercio internacional, 1964, en Theberge, 1971.
- Hagen, E., *La teoría económica del desarrollo*, 1968, G. Sánchez y a. C. Leal (Trad.), Buenos Aires, Edit. Amorrortu, 1971.
- Hale, J. R. *La Europa del renacimiento 1480-1520*, (1971), 5ª ed., R. Cotarelo (Trad.), Madrid, Edit. Siglo Veintiuno, 1980.
- Hall, J. W. *El imperio japonés*, 13ª ed., M. Suárez (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 2000.
- Hall, R. E. and A. Rabushka *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, Stanford, 1985.
- Hall, J. C., E. S. Sobel and G.R. Crowley, “Institutions, Capital, and Growth”, *Southern Economic Journal*, Vol 77, No. 2, October, 2010, pp. 385-405.
- Halperin, T., *Revolución y guerra: La formación de una élite dirigente en la Argentina criolla*, Buenos Aires, Edit. Siglo XXI, 1972.
- Hambly, G. *Asia central*, (1966), 15ª ed., M. Carrillo (Trad.), Madrid, Edit. Siglo Veintiuno, 1973.
- Harberger, A. C. *Taxation and Welfare*, Little, Brown and Company Press, 1974.
- Hawkes, J., Prehistoria, (1963), en Hawkes y Woolley (1963).
- Hawkes, J. y L. Woolley, *Historia de la humanidad*, tomo 1, (1963), Miguel de Hernani (trad.), 4ª ed., Barcelona, Edit. Planeta, 1981.
- Heckscher, Eli F. *La época mercantilista, Historia de la organización y de las ideas económicas desde el final de la edad media hasta la sociedad liberal*, (1931), W. Rocés (Trad), México, Edit. Fondo de Cultura Económica, 1943.

Henderson, J. V., Z. Shalizi and A. J. Venables, “Geography and development”, *Journal of Economic Geography*, Vol. 1, No.1, 2001, pp. 81-105.

Hernández, I. “El proceso presupuestal colombiano: Comentarios a la propuesta de la Misión Alesina”, *Revista de Economía Institucional*, 3, 5, 2001, pp. 228-245.

Hernández, I. “Privatizaciones en Colombia”, *Apuntes del CENES*, Vol. 24, No. 37, primer semestre 2004, pp.55-92.

Hernández, I. “Tributación y desarrollo en perspectiva”, *Revista de Economía Institucional*, vol. 13 (24), 2011, pp.271-302

Hernández, I. *La economía política de la tributación en Colombia*, Bogotá, Edit. Universidad Externado de Colombia, 2014.

Hernández, I. Algunos aspectos de los fundamentos de la tributación, *Documentos Escuela de Economía FCE-CID*, No. 93, Bogotá D.C., agosto, 2018. Recuperado de [<http://www.fce.unal.edu.co/centro-editorial/documentos/escuela-de-economia/2054-93-algunos-aspectos-de-los-fundamentos-de-la-tributacion.html>]

Hinrichs, H. H. *Una teoría general del cambio de la estructura tributaria durante el desarrollo económico*, México, Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos–CEMLA, Col. Estudios, 1967.

Hirschman, A. O., *Desarrollo y América Latina, obstinación por la esperanza*, 1971, M. T. Márquez y M. Sánchez (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 5, 1973.

Hobsbaum, E. *Naciones y nacionalismo desde 1780*, J. Beltrán (Trad.) Barcelona, Edit. Crítica, 1992.

Hocquenghem, A. M. Las sociedades de regadío en la costa norte, en Rojas y Murra, 1999

Holmes, G. *Europa: jerarquía y revuelta 1320-1450*, (1975), 2ª ed., M. García-Arenal (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1983.

Hoselitz, B. F., Factores no económicos del desarrollo económico, 1957, en Okun y Richardson, 1964.

Irigoin, M. A., Moneda, impuestos e instituciones La estabilidad de la moneda corriente en el Estado de Buenos Aires durante las décadas de 1850 y 1860, *Anuario del Instituto de Estudios Histórico-Sociales*, Vol. 10, 1995, pp. 189-218. Recuperado de [<http://anuarioiehs.unicen.edu.ar/1995.html>]

Jaramillo, J. Etapas y sentido de la historia de Colombia, en Arrubla, M. et. al., Colombia: Hoy, 8ª ed., Bogotá D.E., Edit. Siglo Veintiuno, 1982.

Jaramillo, J. La economía del Virreinato (1740-1810), 1987, en Ocampo (1987).

Jáuregui, L., Una nueva perspectiva sobre la fiscalidad de la primera república federal mexicana: el caso de la comisaría de Nuevo León, 1824-1835, *Historia Mexicana*, Vol. 68, No. 2 , octubre-diciembre, 2018, pp. 509-555.

Jiménez, J. P. Y A. Podestá *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*, Santiago de Chile, Edit. Cepal, Col. Macroeconomía del Desarrollo No. 77, 2009.

Johnson, H.G., Políticas que pueden estorbar el comercio y el desarrollo, 1967, en Theberge, 1971.

Junguito, R. Las finanzas públicas en el siglo XIX, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.

Kacef, O., “Política tributaria, espacio fiscal y equidad”, (2012), en Bárcena, A. y N. Serra (Eds.), *Reforma Fiscal en América Latina ¿Qué fiscalidad para qué desarrollo?*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL y Fundación CIDOB, 2012.

Kalmanovitz, S. y E. López R. “Las finanzas públicas de la Confederación Granadina y de los Estados Unidos de Colombia 1850-1886”, *Revista de Economía Institucional*, 12, 23, segundo semestre, Bogotá, 2010, pp.199-228.

Kalmanovitz, S. y E. López R. (Edit.), *Las cuentas del federalismo colombiano*, Bogotá D.C., Edit. Universidad Externado de Colombia y Universidad Jorge Tadeo Lozano, 2019.

Kalmanovitz, S. y E. López, El ingreso colombiano en el siglo XIX, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.

Kalmanovitz, S., Constituciones y crecimiento económico en la Colombia del siglo XIX, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.

Kalmanovitz, S., El desarrollo tardío del capitalismo, un enfoque crítico de la teoría de la dependencia, Bogotá D.E., Edit. Siglo XXI y Universidad Nacional de Colombia, 1983.

Kalmanovitz, S., El federalismo y la fiscalidad en el Estado Soberano de Panamá (1856-1886), 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Kaplow, L., “An Optimal Tax System”, *Fiscal Studies*, vol. 32, No. 3, 2011, pp. 415-435.

Keiji, N. “The medieval peasant”, cap. 7, in Yamamura (1990).

Kergelen, R., Las cuentas fiscales en Antioquia (1856-1899), 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Keynes, J. M. *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, (1936), E. Hornedo (Trad.), 2ª ed., México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1965.

Kidder, J. E. Jr. “The earliest societies in Japan”, cap. 1 in Brown (1993).

Klarán, P. F., “Los orígenes del Perú moderno 1880-1930”, (1986) en Bethell, L., *Historia de América Latina, Economía y sociedad desde 1930*, Vol. 10, (1986), J. Beltrán y M. Escudero (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 2000.

Kofler, L. *Contribución a la historia de la sociedad burguesa*, E. Albizu (Trad.), Buenos Aires, Edit. Amorrortu, 1971.

Kōjirō, N. “The Nara state” cap. 4, in Brown (1993)

Kriedte, P., H. Medick y J. Schlumbohm, *Industrialización antes de la industrialización*, (1977), J. Vicuña y M. Ortuño (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1986.

Kuznets, S., Desarrollo económico y desigualdad de las rentas, 1954, en Okun y Richardson, 1964.

Laramie, A. J., “Taxation and Kalecki’s distributions factors”, *Journal of Post Keynesian Economics*, Vol. 13, No. 4, 1991, pp. 583-594.

Larraín, F. y M. Selowsky *El sector público y la crisis de la América Latina*, México D.F. Edit. Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 69, 1990.

Laurent, M., *El contrabando en Colombia durante el siglo XIX (1821-1886): fuentes documentales y aspectos metodológicos para su estudio*, América en la Historia Económica, No. 2, julio-diciembre, 2005, pp. 155-177.

Laurent, M. “Monopolios, aranceles y contrabando en Nueva Granada 1821-1830”, *América en la Historia Económica*, No. 35, enero-junio, 2011, pp. 85-115

Le Goff, J. *La baja edad media*, (1965), 7ª ed., Lourdes Ortiz (trad.), Madrid, Edit. Siglo Veintiuno, 1978.

Lechner, N., “La (problemática) invocación de la sociedad civil”, *Perfiles Latinoamericanos*, Vol. 3, No. 5, pp. 131-144, 1994.

Lechner, N. (Edit), *Estado y política en América Latina*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 1981.

Lenin, *El estado y la revolución*, (1918), Moscú, Edit. Progreso, 1976.

Lewis, C. M. Economías de exportación, en Ayala y Posada (2008)

Lewis, B. *El oriente próximo. Dos mil años de historia*, (1995), T. de Lozoya (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1996.

Little, I. M. D., “Direct versus Indirect Taxes”, *Economic Journal*, Vol. 61, No. 243, September, 1951, pp. 577-584.

Liverani, M. *El antiguo oriente. Historia, sociedad y economía*, (1991), J. Vivanco (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1995.

López Pumarejo, A. “El partido liberal ante el movimiento socialista colombiano”, [1928], en López P., A. *Obras selectas*, Primera parte (1926-1937), J. M. Eastman, comp. Bogotá, Cámara de Representantes, Col. Pensadores políticos colombianos, 1979 pp. 107-110.

Lora, E., “El futuro de los pactos fiscales en América Latina”, (2008), en Machinea, J. L. y N. Serra (Eds.), *Hacia un Nuevo Pacto Social, Políticas económicas para un desarrollo integral en América Latina*, 2008, Santiago de Chile, Edit. CEPAL y Fundación CIDOB.

Ludlow W. L. “El largo siglo XIX: Dificultades y logros (1821-1920)” (2010) en Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *200 años de la Hacienda Pública en México (1810-2010)*, Tomo I, México D.F., Edit. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2010.

Lusting, N., F. Amábile, M. Bucheli, G. Gray M., S. Higgins, M. Jaramillo, W. Jiménez, V. Paz, C. Pereira, C. Pessino, M. Rossi, J. Scott, and E. Yáñez, “The impact of taxes and social spending on inequality and poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico, Peru and Uruguay: An overview”, *CEQ Working Paper*, No. 13, 2013.

Lleras R., C. “Tributación, gasto público, administración pública”, [1977] en Delgado, 1978.

Machado, A. *La cuestión agraria en Colombia a fines del milenio*, Bogotá D.C., Edit. El Áncora Editores, 1998.

Machado, A. y H. Samacá. *Las organizaciones del sector agropecuario Un análisis institucional*, Bogotá D.C. Edit. Colciencias-CEGA-Tercer Mundo, 2000.

Machado, A. y R. Suárez (Coord.). *El mercado de tierras en Colombia ¿Una alternativa viable?*, Bogotá D.C. Edit. CEGA-IICA-Tercer Mundo, 1999.

Malamud, C., “Elecciones, partidos y ciudadanía: de la madurez a la crisis”, (1999), en Ayala M., E. y E. Posada C. (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. VII, Edit. Madrid, Unesco y Editorial Trotta, 2008.

Malcomson, J. “Some analytics of the Laffer curve”, *Journal of Public Economics*, No.29, 1986, pp. 263-279.

Mankiw, N. G., M. Weinzierl y D. Yagan. “Optimal taxation in theory and practice”, *Journal of Economic Perspectives* 23, 4, 2009, pp. 147-174.

Mann, M. *Las fuentes del poder social I*, 1986, F. Santos Fontenla, (Trad.) Madrid, Edit. Alianza., Col. Alianza Universidad No. 666, 1991,.

Mann, M. *Las fuentes del poder social II*, 1993, P. Linares (Trad.), Madrid, Edit. Alianza., Col. Alianza Universidad No. 881, 1997.

Marichal, C. Una difícil transición fiscal: del régimen colonial al México independiente, 1750-1850, en Marichal C. y D. Merino (Comps.), *De Colonia a Nación. Impuestos y política en México, 1750-1860*, México D.F., Edit. El colegio de México, 2001.

Marichal, C., Liberalismo y política fiscal: La paradoja argentina, 1820-1862, *Anuario del Instituto de Estudios Histórico-Sociales*, Vol. 10, 1995, pp. 101-122. Recuperado de [<http://anuarioiehs.unicen.edu.ar/1995.html>]

Marx, C. *Crítica de la filosofía del Estado de Hegel*, 1843, A. Encinares (trad.) México, D.F., Grijalbo, Col. Colección 70 No. 27, 1968.

Mazzeo, C. Comerciantes en conflicto. La Independencia en el Perú y la transformación de la elite mercantil 1780-1830, *Anuario del Instituto de Historia Argentina*, No. 11, 2011, pp. 243-258. Recuperado de [<https://www.anuarioiha.fahce.unlp.edu.ar/issue/archive>]

Medina, M. “Los terceros partidos en Colombia, 1900-1967”, en A. Tirado. Dir. *Nueva Historia de Colombia*, Vol. II, Bogotá, Planeta, 1989.

Meier, G. M. y J. E. Stiglitz (Edit.), *Fronteras de la economía del desarrollo, El futuro en perspectiva*, 2001, L. H. Gutiérrez, R. Taborda, L. F. Gamboa (Trad.), Bogotá D.C., Edit. Banco Mundial-Alfaomega, 2002.

Meier, G. M., La vieja generación de economistas del desarrollo y la nueva, 2001, en Meier y Stiglitz, 2001.

Meier, M., Comercio y desigualdad en el plano internacional, 1958, en Theberge, 1971.

Meisel, A. Mercados internos, industrialización y finanzas en Ayala, E. y E. Posada, *Historia General de América Latina*, Vol. VII, Los proyectos nacionales latinoamericanos: sus instrumentos y articulación, 1870-1930, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2008.

Melo, J. O. “La república conservadora (1880-1930)”, en M. Arrubla et. al. Colombia, Hoy, 8ª ed., Bogotá, Siglo XXI, 1982.

Metzger, C. R. “Brief History of Income Taxation”, *American Bar Association Journal*, Vol. 13, No. 11, November, 1927, pp. 662-667.

Mill, J. *Principios de economía política, Con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social*, (1871), T. Ortiz (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1951.

Millar, F. *La formación del imperio romano. El mundo mediterráneo en la edad antigua*, Vol. IV, (1966), 12ª ed., México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1988.

Mina, M., Esclavitud y libertad en el Valle del Río Cauca, Bogotá D.E., Edit. La Rosca, 1975.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público Marco Fiscal de Mediano Plazo, Bogotá D.C. Edit, MHCP, 2005 a 2020. Disponibles en [https://www.minhacienda.gov.co/webcenter/portal/EntidadesFinancieras/pages_EntidadesFinancieras/PoliticaFiscal/MarcoFiscalMedianoPlazo/marcofiscaldemediano plazo2019]

Mirrlees, J. A. “An exploration in the theory of optimal income taxation”, *Review of Economic Studies* 38, 2, 1971, pp. 175-208.

Mitsusada, I. “The century of reform”, cap. 3, in Brown (1993).

Mkandawire, Th “On Tax Efforts and Colonial Heritabe in Africa”, *Working Paper*, 2010, 10, Institutet för Framtidsstudier, Stockholm, 2010.

- Moreno, S. E., Las sociedades de los Andes septentrionales, en Rojas y Murra, 1999.
- Moya, F. La república Dominicana 1930-c 1990, en Bethell (ed.) 1998
- Mueller, M. G. (Comp.) *Lecturas de macroeconomía* (1966), J. García-Duran y J. M. Vegara (trads.). México, Continental, 1974.
- Mun, T., *La riqueza de Inglaterra por el comercio exterior*, 1664, J. Silva H. (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1954.
- Muñoz, O. El proceso de industrialización: Teorías, experiencias y políticas, en Sunkel, 1991.
- Murillo, M. *Por la reforma fiscal y el impuesto único*, 1857, en Estman 1979.
- Musgrave. *Sistemas Fiscales*, E. Fuentes Quintana, trad. Madrid, .Aguilar, Col. Biblioteca de Ciencias Sociales Sección de Economía, 1969.
- Musgrave, R. A. *Propuesta de una reforma fiscal para Colombia, Informe final y Documentos de Trabajo de la Comisión de Reforma Tributaria*, Tomos I, II y III, [1969] Miguel Urrutia, trad., Bogotá, Banco de la República, 1974.
- Myint, H., La ‘teoría clásica’ del comercio internacional y los países subdesarrollados, 1958, en Theberge, 1971.
- Myrdal G., *Teoría económica y regiones subdesarrolladas*, 1957, E. Cuesta y O. Soberón (Trad.) México D.F. Edit. Fondo de Cultura Económica, 1979.
- Neiderberger, C., “Las sociedades mesoamericanas: Las civilizaciones antiguas y su nacimiento”, en Rojas y Murra, 1999.
- Nerfin, M. (Comp.) *Hacia otro desarrollo: enfoques y estrategias*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 1978.
- North, D. C. *Estructura y cambio en la historia económica*, (1981), M. D. Dionis y F. Fernández (trad.), Madrid, Edit. Alianza, 1984.
- North, D. C., “Institutions”, *The Journal of Economic Perspectives*, Vol. 5, No. 1, 1991, pp. 97-112.
- North, D. C., *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*, 1990, A. Bárcena (Trad.), México D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1995.
- Nurkse, R. Algunos aspectos internacionales del desarrollo económico, 1953, en Agarwala y Singh, 1963
- O’Brien, P. “The Political Economy of British Taxation 1660-1815”, *Economic History Review*, Vol. 41 No. 1, 1988, pp. 1-32.
- O’Connell, J. “Indirect taxes and the Cambridge model”, *Journal of Post Keynesian Economics*, Vol. 18, No.1, 1995, pp. 141-151.
- Ocampo, J. A. (Editor). *Historia Económica de Colombia*, Bogotá, Edit. Siglo XXI Editores, 1987.
- Ocampo, J. A., El sector externo de la economía colombiana en el siglo XIX, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.
- Ochoa, L. La civilización maya en la historia regional de Mesoamérica, en Rojas y Murra (1999).
- Okun B. y R. W. Richardson (Comp.) *Estudios sobre desarrollo económico*, D. Iparraguirre (Trad.), Bilbao, Edit. Deusto, 2ª ed., 1964.
- Ortega, F. J. “El Estatuto de Comercio Exterior y cambios internacionales”, en F. Montes. Editor. *Colombia, 20 años del régimen de cambios y de comercio exterior, Simposio*, Vol. II, Bogotá, Edit. Banco de la República, Col. Historia y Teoría Económica, 1987.

- Ossowski, S. *Class Structure in the Social Consciousness*, 1957, Sheila Patterson (Trad), New York, Free Press of Glencoe, 1963.
- Oszlak, O., *La formación del Estado argentino. Orden, progreso y organización nacional*, Buenos Aires, Edit. Ariel, 2012.
- Pack, H., *Industrialization and Trade*, 1988, en Chenery y Srivasan (1988).
- Palacios, M. Prólogo a *Administraciones de Santander 1820-1825*, Bogotá, Fundación Francisco de Paula Santander-Biblioteca de la Presidencia de la República, Col. Documentos, Nos. 53-57, 64, 1990.
- Palacios, M. *Entre la legitimidad y la violencia, Colombia 1875-1994*, 2ª ed., Edit. Norma, Bogotá D.C., 2003.
- Palacios, M. y F. Safford. *Colombia, país fragmentado, sociedad dividida*, Á. García, trad., Bogotá, Norma, Col. Vitral, 2002.
- Palacios, M. y G. Weinberg (Direc.). *Historia General de América Latina*, Vol. VIII, Edit. Madrid, Unesco y Editorial Trotta, 2008.
- Paldam, M. and E. Gundlach, "Two View son Institutions and Development: The Grand Transition vs the Primacy of Institutions", *Kyklos*, Vol. 61, No. 1, 2008, pp. 65-100.
- Palmade, G., *La época de la burguesía*, (1975), 20ª ed., México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 2010.
- Pareti, L. *Historia de la humanidad*, tomo 2, (1963), M. de Hernani (trad.), 4ª ed., Barcelona, Edit. Planeta, 1981.
- Parra, G. Y., I. León y P. Sierra Los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta e IVA en Colombia, *Documento web 023*, DIAN, noviembre, 2007. Recuperado de <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Cuadernos%20de%20Trabajo/Los%20beneficios%20tributarios%20en%20el%20impuesto%20sobre%20la%20renta%20e%20IVA%20en%20Colombia.Años%20gravables%202005%20y%202006.pdf>
- Pécaut, D. *Política y sindicalismo en Colombia*, Bogotá La Carreta, 1973.
- Peres, W. Finanças e construção do Estado: fontes para o estudo da história tributária no Brasil do século XIX, *América Latina en la Historia Económica*, Vol. 7, No. 13-14, 2000, pp. 51-65. Recuperado de [<https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/377266>]
- Pérez, L. A. Cuba, c. 1930-1959, en Bethell (ed.) 1998.
- Perry R.G. y Cárdenas S. M. *Diez años de reformas tributarias en Colombia*, Bogotá D.E., Edit. Universidad Nacional y Fedesarrollo, 1986.
- Petty, W., *Political Arithmetick, or A Discourse Concerning*, London, Robert Clavel at et Peacock, and Hen, 1676, en Petty 1899.
- Petty, W. *The Economic Writings of Sir William Petty, together with The Observations upon Bills of Mortality, more probably by Captian John Graunt*, Vol. 1, C. H. Hull (Edit.), London, Cambridge University Press, 1899. Recuperado de <https://oll.libertyfund.org/titles/petty-the-economic-writings-of-sir-william-petty-2-vols>
- Pigou, A. C. *A Study in Public Finance*, London, MacMillan Press, 1928.
- Piqueras, J.A. Estado, nación y federalismos en el siglo XIX. La contribución de José Carlos Chiaramonte, *Boletín del Instituto de Historia Argentina y Americana*, Tercera serie No. 45, 2016, pp. 43-63 Recuperado de [<http://ppct.caicyt.gov.ar/index.php/ravignani/article/view/9194>]
- Pinto, J. J. *Finanzas de la República de Colombia, 1819-1830*, Trabajo de investigación para optar el título de Magíster en Historia, Bogotá, Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Ciencias Humanas-Departamento de Historia, 2011.

Pinto, J. y S. Kalmanovitz, *Fiscalidad en el Estado Soberano del Tolima (1863-1885)*, 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Piza, J. R. (Edit.) *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico*, Bogotá D.C., Edit. Universidad Externado de Colombia, 2017.

Piza, J. R. y J. M. Castro (Edits.) *La reforma tributaria de la Ley 2010 de 2019 'Ley de crecimiento económico'*, Bogotá D.C., Edit. Universidad Externado de Colombia, 2020.

Polo, J. *Contrabando y pacificación indígena en la frontera colombo-venezolana de la Guajira (1750-1820)*, América en la Historia Económica, Revista de Fuentes e Investigación, Instituto Mora, nueva época, No. 24, julio-diciembre, México, 2005, pp. 87-130

Posada, E. *Democracia, liberalismo y procesos electorales en América Latina desde 1930*, en Palacios y Weinberg, 2008.

Poulantzas, N., *Poder político y clases sociales en el estado capitalista*, (1969), F. M. Torner (Trad.), México D.F., Edit. Siglo XXI, 23ª ed., 1986.

Poveda, G. *Minería en Colombia 1500-2011, Una aproximación histórica*, Medellín, Edit. Universidad Autónoma Latinoamericana-Unaula, 2015.

Prebisch, R., *Capitalismo periférico Crisis y transformación*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1981.

Prichard, W., *Electoral Competitiveness, Tax Bargaining and Political Incentives in Developing Countries: Evidence from Political Budget Cycles Affecting*, *British Journal of Political Science*, Vol. 48, No. 2, 2016, pp. 427-457.

Procultura. *Manual de Historia de Colombia*, Tomos I, II y III; 3ª ed., Bogotá D.E., Edit. Ministerio de Cultura-Tercer Mundo, 1984.

Profeta, P. and S. Scambroseti, *The political Economy of Taxation: Lesson from Developing Countries*, Massachusetts, Edit. Edward Elgar, 2009.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo-PNUD, *Desarrollo humano, Informe 1990*, A. García (Trad), Bogotá D.C., Edit. Tercer Mundo, 1990.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo-PNUD, *Desarrollo humano, Informe 2010*, A. García (Trad), Nueva York, Edit. PNUD-Mundi-Prensa, 2010.

Puchet, J. y F. Torres *Las finanzas públicas y la política fiscal en las economías de Centroamérica durante los años noventa y perspectivas de corto y mediano plazo*, Santiago de Chile, Edit. CEPAL, Serie Política Fiscal No. 98, 2000.

Quintián, J. I., *La elite salteña durante la formación del Estado, 1850-1880: Comercio regional y distribución de la tierra*, *Anuario del Instituto de Historia Argentina*, No. 12, 2012, pp. 47-79. Recuperado de

[http://www.memoria.fahce.unlp.edu.ar/art_revistas/pr.5907/pr.5907.pdf]

Ramos, J. *Equilibrios macroeconómicos y desarrollo*, 1991, en Sunkel, 1991

Ramsey, F.P. "A Contribution to the Theory of Taxation", *Economic Journal*, 37, 1927.

Rao, V. K. R., *La inversión, la renta y el multiplicador en una economía subdesarrollada*, 1952, en Agarwala y Singh 1963.

Ricardo, David *Principios de economía política y tributación*, (1821), J. Broc, N. Wolff y J. Estrada (Trad.), 2ª ed., México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1959.

Rivas, M. *Los trabajadores de tierra caliente*, Bogotá, Edit. Imprenta de Menardo Rivas, 1899. Versión electrónica disponible en [<https://babel.banrepcultural.org/digital/collection/p17054coll10/id/2468/>]

- Rodríguez O., J. E., La organización política de los Estados, en Vázquez, J. Z. (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. VI, La construcción de las naciones latinoamericanas, 1820-1870, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2003
- Rodríguez Salazar, O. “Anotaciones al funcionamiento de la Real Hacienda en el Nuevo Reino de Granada, siglo XVII”, *Anuario Colombiano de Historia Social y de la Cultura*, No. 11, 1983.
- Rodríguez, J. E. La transición de colonia a nación: Nueva España, 1820-1821, *Historia Mexicana*, Vol. 43, No. 2, octubre-diciembre, 1993, pp. 265-322.
- Rodríguez, O. *La teoría del subdesarrollo de la Cepal*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 3ª ed., 1983.
- Rodrik, D., A. Subramanian and F. Trebbi, “Institutions Rule: The primacy of Institutions over Geography and Integration in Economic Development”, *Journal of Economic Growth*, Vol 9, No. 2, June, 2004, pp. 131-165.
- Rodrik, D., Trade and Industrial Policy Reform, 1995, en Behrman y Srivasan (1995).
- Rodrik, D., *Una Economía, muchas recetas. La globalización, las instituciones y el crecimiento económico*, 2007, K. Aranza y B. McDougall (Trad), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 2011.
- Rojas, T y J. V. Murra (Direc.) *Historia general de América Latina, Las sociedades originarias*, Vol. I, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 1999.
- Romano, R. y A. Tenenti, *Los fundamentos del mundo moderno, edad media tardía, reforma, renacimiento*, (1967), 9ª ed., M. Suárez (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1979.
- Ros, J. (Comp.), *La edad de plomo del desarrollo latinoamericano*, México D.F. Edit. Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 77, 1993.
- Ros, J., *La teoría del desarrollo y la economía del crecimiento*, 2000, M. Gegúndez (Trad.), México D.F., Edit. CIDE-Fondo de Cultura Económica, 2004.
- Rosdolsky, R. *Génesis y estructura de El Capital de Marx, Estudios sobre los Grundrisse*, (1968), L. Mames (Trad.), México, Siglo Veintiuno Editores, 2004.
- Rosenstein-Rodan, P.N. Problemas de la industrialización de Europa oriental y sudoriental, 1943, en Agarwala y Singh, 1963.
- Rosenthal, J., La historia fiscal de Boyacá (1863-1886). Sueños liberales y recursos limitados, 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).
- Rostow, W. W. *La economía del despegue*, 1963, C. Muñoz L. (Trad.), Madrid, Edit. Alianza Editorial, 1967.
- Rostow, W. W. *Las etapas del crecimiento económico. Un manifiesto no comunista* (1960), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1961.
- Rostworowski M., Las sociedades costeñas centroandinas, en Rojas y Murra (1999).
- Sachs, J. D., Institutions don't rule: Direct effect of geography on per capita income, *NBER, Working Paper Series* No. 9490, 2003.
- Sachs, J. D., Tropical Underdevelopment, *NBER, Working Paper Series* No. 8119, 2001.
- Safford, F., El problema de los transportes en Colombia en el siglo XIX, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.
- Sampaio, P., Brasil: del imperio a la Primera República, en Ayala y Posada, 2008.

Samper B., G. *Breve historia constitucional y política de Colombia*, Bogotá, Litografía Colombia, 1957.

Samuelson, P. A. “La matemática elemental de la determinación de la renta” (1948), en Mueller, M. G. (Comp.) *Lecturas de macroeconomía*, (1966), J. García-Duran y J. M. Vegara (trad.). México, Continental, 1974.

Sánchez, B. Población, migraciones y cambio demográfico, en Ayala, E. y E. Posada, *Historia General de América Latina*, Vol. VII, Los proyectos nacionales latinoamericanos: sus instrumentos y articulación, 1870-1930, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2008.

Sánchez, G. *Ensayos de historia social y política del siglo XX*, Bogotá, El Áncora, 1985.

Sánchez, M. Política Fiscal y organización de la hacienda pública durante la república centralista en México, 1836-1844, en Marichal C. y D. Merino (Comps.), *De Colonia a Nación. Impuestos y política en México, 1750-1860*, México D.F., Edit. El colegio de México, 2001

Sánchez R., J. A., Impuestos y terratenientes en la Argentina: un balance, *Anuario del Instituto de Historia Argentina*, No. 14, 2014, pp. 1-17. Recuperado de [<https://www.anuarioiha.fahce.unlp.edu.ar/issue/archive>]

Sandilands, R. J., Albert Hirschman, Lauchlin Currie, “La teoría de los ‘eslabonamientos’ Rosenstein Rodan y el ‘gran impulso’ de Paul Rosenstein Rodan”, *Revista de Economía Institucional*, Vol. 20, No. 39, 2018, pp. 53-68.

Santilli, D. V., El papel de la tributación en la formación del Estado. La contribución directa en el siglo XIX en Buenos Aires, México D.F., *América Latina en la Historia Económica*, No. 33, enero-junio, 2010, pp. 33-63.

Santos B., D., *La ley argentina de impuesto a los réditos*, Tesis Doctoral 001501/0171, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas, 1938, disponible en [http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-0171_DiegoSB.pdf]

Schulze, H. *Estado y Nación en Europa*, (1994), E. Marcos (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, Col. La constitución de Europa, 1997.

Semenova, A. *The Origins of Money: Evaluating Chartalist and Metallist Theories in the Context of Ancient Greece and Mesopotamia*, A Dissertation in Economics and Social Science, Kansas City, University of Missouri, 2011. Recuperado de [<https://mospace.umsystem.edu/xmlui/bitstream/handle/10355/10843/SemenovaOriMonEva.pdf>]

Sempat, C., La economía del Río de la Plata durante el siglo XIX, *Anuario del Instituto de Historia Argentina*, No. 11, 2011, pp. 11-26. Recuperado de [<https://www.anuarioiha.fahce.unlp.edu.ar/issue/archive>]

Sen, A. K., “The Concept of Development”, 1988, en Chenery y Srivasan (1988).

Sen, A. K., *Desarrollo y Libertad*, 1999, E. Rabasco y L. Toharia (Trad.), Barcelona, Edit. Planeta, 2000.

Silva, M. C y N. Almeida Finanzas Públicas, en Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, *Estatísticas Históricas Do Brasil, Séries Econômicas, Demográficas e Sociais de 1550 a 1988*, 2ª. Ed. Rio de Janeiro, Edit. IBGE, 1990

Singer, H. W., La mecánica del desarrollo económico, 1952, en Agarwala y Singh, 1963.

- Singer, H., Distribución y ganancias entre países inversores y prestatarios, 1950, en Theberge, 1971.
- Skinner, Q. “Una genealogía del estado moderno”, *Estudios Públicos*, No. 118, 2010, pp.5-56. Recuperado de [\[https://www.cepchile.cl/cep/site/docs/20160304/20160304095308/rev118_completa.pdf\]](https://www.cepchile.cl/cep/site/docs/20160304/20160304095308/rev118_completa.pdf)
- Slemrod, J. and C. Gillitzer, “Insights from a Tax-systems Perspective”, *CESifo Economic Studies*, Vol. 60, No. 1, 2014, pp. 1-31.
- Smith, A. *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, (1775), G. Franco (Trad.), México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica, 1958.
- Ste. Croix, G.E.M., *La lucha de clases en el mundo griego antiguo*, (1981), Teófilo de Lozoya (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1988.
- Stiglitz, J. E. and P. S. Dasgupta, “Differential taxation, public goods, and economic efficiency”, *Review of Economic Studies*, 38, 1971, pp. 151-174.
- Stoye, J. *El despliegue de Europa 1648-1688*, (1969), 4ª ed., Marcial Suárez (trad.), Madrid, Edit. Siglo Veintiuno, 1984.
- Stuven, A. M. y M. A. Pamplona. *Estado y nación en Chile y Brasil en el siglo XIX*, Santiago de Chile, Edit. Universidad Católica de Chile, 2009.
- Sunkel, O. (Comp.) *El desarrollo desde dentro, Un enfoque neoestructuralista para la América Latina*, Santiago de Chile, Edit. Cepal- Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 71, 1991.
- Sunkel, O. y P. Paz, *El subdesarrollo latinoamericano y la teoría del desarrollo*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 16ª ed., 1982.
- Syrquin, M., Patterns of Structural Change, 1988, en Chenery y Srivasan (1988).
- Taylor, L., *Macroeconomía estructuralista, Modelos aplicables en el Tercer Mundo*, 1983, T. E. Bajos (Trad.), México D.F., Edit. Trillas, 1989
- Theberge. J. D. (Comp.) *Economía del comercio y desarrollo*, 1968, J. Todesca y A. C. Leal (Trad.), Buenos Aires, Edit. Amorrortu, 1971.
- Thomson, G., Federalismo y cantonalismo en México: 1824-1892 Soberanía y territorialidad, *Anuario del Instituto de Estudios Histórico-Sociales*, Vol. 10, 1995, pp. 73-99. Recuperado de [\[http://anuarioiehs.unicen.edu.ar/1995.html\]](http://anuarioiehs.unicen.edu.ar/1995.html)
- Turner, M. La invención de la historia nacional en el Perú decimonónico, en Palacios, G. (Coord.), *La nación y su historia. Independencias, relato historiográfico y debates sobre la nación: América Latina, siglo XIX*, México D.F., Edit. El Colegio de México, 2009.
- Tilly, C. *Coerción, capital y los Estados europeos 990-1990*, (1990), E. Rodríguez (Trad.), Madrid, Edit. Alianza, 1992.
- Timmer. C. P., The Agricultural Transformation, 1988, en Chenery y Srivasan (1988).
- Tirado M. “Colombia: Siglo y medio de bipartidismo”, en M. Arrubla et. al. *Colombia, Hoy*, 8ª ed., Bogotá, Siglo XXI, 1982.
- Tirado Mejía, Á. “El Estado y la política en el siglo XIX” en PROCULTURA Tomo II., 1984.
- Torres, E., Notas sobre la crisis de la dominación burguesa en América Latina, en Benítez, 1977.
- Torres, E., La nación: problemas teóricos e históricos, en Lechner, N. (Edit), *Estado y política en América Latina*, México D.F., Edit. Siglo XXI, 1981.

Tovar, J. A., La manumisión en Colombia, 1821-1851 Un análisis cuantitativo, en Meisel, A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.

Trevisán, E. “La experimentación del impuesto de la renta en la República Argentina”, *El Trimestre Económico*, Vol. 12, No. 46, julio-septiembre, 1945, pp. 219-236.

Turbay A., J. C. “Tributación, gasto público, administración pública”, [1977] en Delgado, 1978.

Uribe, O., “El progreso: Una exploración léxica y una interpretación sociológica”, *Revista Mexicana de Sociología*, Vol. 34, No. 1, 1972, pp. 27-37.

Uribe, M. V., “Las sociedades del norte de los Andes”, en Rojas y Murra, (1999).

Urquidi, V. “El impuesto sobre la renta en el desarrollo económico en México”, *El Trimestre Económico*, Vol. 23, No. 92, octubre-diciembre, 1956, pp. 424-437.

Urquidi, V. *Otro siglo perdido en América Latina (1930-2005)*, México D.F., Edit. Fondo de Cultura Económica-Colegio de México, 2005.

Urrutia M. *Gremios, política económica y democracia*, Bogotá, Fondo Cultural Cafetero-Fedesarrollo, 1983.

Urrutia, M. Precios y Salarios urbanos en el siglo XIX, en A. y M. T. Ramírez (Edit.) *Economía colombiana del siglo XIX*, Bogotá D.C., Edit. Fondo de Cultura Económica y Banco de la República, 2010.

Urrutia, M. *Historia del sindicalismo en Colombia, 1850-2013*, Bogotá D.C., Edit. Universidad de los Andes, 2016.

Van Dulmen, R. *Los inicios de la Europa moderna 1550-1648*, (1984), 5ª ed., M. L. Delgado y J. L. Martínez (Trad.), México D.F., Edit. Siglo Veintiuno, 1991.

Varsano, R., A. “Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas”, *Texto para Discussão*, No. 405, IPEA, Rio de Janeiro, 1996. Disponible en [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf]

Vásquez Caro, Luis Jaime (1976), “Reforma tributaria de 1974: algunas consideraciones sobre su motivación, diseño y efectos”, en Cuevas et. al. (1976)

Villar, P. Crecimiento y desarrollo, Economía e historia Reflexiones sobre el caso español (1964), Barcelona, Edit. Planeta-De Agostini, 1993.

Villareal, R. (Comp.) *Economía Internacional I. Teorías clásica, neoclásicas y su evidencia histórica*, México D.F. Edit. Fondo de Cultura Económica, Lecturas de El Trimestre Económico No. 30, 1979.

Villiers, J. *Asia sudoriental*, (1965), 2ª ed., F. Santos (Trad.), Madrid, Edit. Siglo Veintiuno, 1994.

Viloria, J. y E. Bayona, Finanzas públicas del Estado Soberano del Magdalena (1850-1886), 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Viner, J. La economía del desarrollo, 1953, en Agarwala y Singh, 1963.

Wills, W. “Impuesto directo progresivo” en Deas (1996, Tomo II), 1852.

Winer, S., L. W. Kenny y W. Hettich “Regímenes políticos, instituciones y la naturaleza de los sistemas fiscales”, *Papeles de Economía Española*, No. 125/126, 2010, pp. 353-377.

Wolf, Ch., Instituciones y desarrollo económico, 1955, en Okun y Richardson, 1964.

Woolley, L. Los comienzos de la civilización, en Hawkes y Woolley (1963).

Wright E. O. *Six approaches to class analysis*, Cambridge USA, Cambridge University Press, 2004.

Wrigley, E.A. *Gentes, ciudades y riqueza, La transformación de la sociedad tradicional* (1987), E. Gavilán (Trad.), Barcelona, Edit. Crítica, 1992.

Yamamura, Kozo (Edit) *The Cambridge History of Japan, Medieval Japan*, Vol. 3, (1990), Cambridge UK, Cambridge University Press.

Yogo, U.T. and M.M. Ngo, Political competition and tax revenues in developing countries, *Journal of International Development*, Vol. 30, No. 2, 2018, pp. 302-322

Zapata, F. *Atacama: Desierto de la Discordia: Minería y Política Internacional en Bolivia, Chile y Perú*, México D.F., Edit. El Colegio de México, 1992.

Zapata, J., Las finanzas de Santander en el período radical, 2019, en Kalmanovitz y López, (2019).

Zermeño, S. *El desarrollo del capitalismo tardío*, México D.F., Edit. Universidad Nacional Autónoma de México, 1980.

Zermeño, S., “Algunos razonamientos en torno al concepto de la dependencia”, *Revista Mexicana de Sociología*, Vol. 34, No. 3-4, 1972.

Zermeño, S., “Estado y sociedad en el capitalismo tardío”, *Revista Mexicana de Sociología*, Vol. 39, No. 1, 1977.

Zimmermann, E. Transformaciones del Estado en Ayala, E. y E. Posada, *Historia General de América Latina*, Vol. VII, Los proyectos nacionales latinoamericanos: sus instrumentos y articulación, 1870-1930, Madrid, Edit. Unesco y Editorial Trotta, 2008.

Zimmermann, E., “Transformaciones del Estado”, (1999), en Ayala M., E. y E. Posada C. (Direc.), *Historia General de América Latina*, Vol. VII, Edit. Madrid, Unesco y Editorial Trotta, 1999.