



Maestría en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad Nacional de La Plata

TESIS DE MAESTRÍA

ALUMNO

Álvaro José Escorcía

TÍTULO

Incidencia Distributiva del Impuesto al Valor Agregado en Colombia

DIRECTOR

Dr. Jorge Pablo Puig

Incidencia Distributiva del Impuesto al Valor Agregado en Colombia[†]

Álvaro Escorcía Herrera

Resumen

Este trabajo realiza un análisis de incidencia distributiva del Impuesto al Valor Agregado en Colombia (IVA). En particular se examinan tres periodos (2003, 2007 y 2017) en los que existieron reformas sobre este gravamen. La incidencia se estima con datos provenientes de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (ENIG) para los años 2006/2007 y de la Encuesta Nacional de Presupuestos de los Hogares (ENPH) para los años 2016/2017. Utilizando la metodología tradicional de los Supuestos de Traslación (ST) para desarrollar este tipo de análisis se obtienen resultados concluyentes. El IVA instrumentado a través del Estado resulta pro-pobre y regresivo cuando se utiliza el ingreso como indicador de bienestar. Al utilizar el consumo como indicador de bienestar, si bien continúa siendo pro-pobre, el IVA se vuelve prácticamente proporcional. Los cambios que trajo consigo el esquema vigente, producto de la última Reforma Tributaria de 2016, generalmente asociados a razones de eficiencia, aumentan relativamente la recaudación y tienen bajo impacto redistributivo. El hecho de que la equidad distributiva del IVA no parezca haber cambiado radicalmente con el tiempo sugiere que existen espacios para trabajar en el diseño del impuesto. Una opción puede encontrarse mediante la implementación de un IVA a tasa uniforme combinado con un esquema de transferencias redistributivas.

Palabras Claves: Impuestos, incidencia distributiva, encuesta de gastos, reforma tributaria.

Abstract

This work analyzes the distributional incidence of the Value Added Tax in Colombia. In particular, the work is done on three periods (2003, 2007 and 2017) in which there were tax reforms. The incidence is estimated with data from the National Survey of Income and Expenditures for the years 2006/2007 and the National Survey of Household Budgets for the years 2016/2017. Using the traditional methodology to develop this type of analysis, we obtain the following conclusive results. The Value Added Tax implemented through the state is pro-poor and regressive when income is used as a welfare indicator. By using consumption as a welfare indicator, we find that although it continues to be pro-poor, VAT becomes practically proportional. The changes brought about by the current scheme resulting from the last reform of 2016, generally associated with efficiency reasons, relatively increase collection and have a low redistributive impact. The fact that the distributive equity of VAT does not seem to have changed radically over time, suggests that there are spaces to work on the design of the tax. One option can be found by implementing a flat rate VAT combined with a redistributive transfer scheme.

Keywords: Taxes, distributive incidence, expenditure survey, tax reforms.

[†] Este trabajo constituye la tesis final de la Maestría en Finanzas Públicas Provinciales y Municipales de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP), realizada bajo la dirección de Jorge Puig y la co-dirección de Walter Rosales. El autor agradece inmensurablemente su apoyo, guía y colaboración a largo de este proceso. Los errores son exclusiva responsabilidad del autor.

I. Introducción

Se conoce como incidencia del Impuesto al Valor Agregado al análisis de los efectos de este gravamen sobre la distribución del bienestar. En términos generales un análisis distributivo se basa en el cómputo de dos resultados básicos: (i) el porcentaje de la carga que soporta cada individuo u hogar (incidencia absoluta), y (ii) la presión impositiva que presume esa carga como porcentaje del indicador de bienestar (incidencia relativa). Estos dos resultados constituyen uno de los dos objetivos centrales de todo estudio de incidencia tributaria; estimar el grado de focalización de la política pública, comparando la distribución de sus beneficios y costos con la distribución del ingreso¹. En la mayoría de estos casos el procedimiento empírico consiste en asignar el pago de IVA de acuerdo con la distribución del gasto total en los bienes no exentos del impuesto.

La incidencia distributiva del IVA en Colombia es estudiada en este trabajo haciendo uso de las dos últimas encuestas de microdatos de hogares disponibles para el país, en la línea de ingresos y gastos. La Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos para los años 2006/2007 y la Encuesta Nacional de Presupuestos de los Hogares para los años 2016/2017. El objetivo central es analizar cómo cambiaron los efectos distributivos de este impuesto ante la reforma fiscal vigente, introducida a finales de 2016. En el análisis se consideran los años 2002 y 2006 como años base para la comparación, dado que fueron años en los que también se modificó el impuesto.

Las estimaciones señalan que la carga del gravamen es superior entre los más acaudalados de la distribución. Sin embargo, el grado de concentración de la carga del IVA es menor (mayor) que el del ingreso (consumo), denotando en los tres escenarios analizados -2003, 2007 y 2017- un impuesto regresivo (prácticamente proporcional) en sentido corriente (permanente). Si bien la reforma de 2016 impulsa la recaudación mediante el aumento de la alícuota general (16 por ciento a 19 por ciento), parece no haber generado grandes modificaciones desde el punto de vista de la equidad. Dicha reforma aumentó el peso relativo de bienes exentos y de bienes gravados al cero por ciento, que castigan el tamaño de la base imponible, y a su vez le restan protagonismo a la alícuota general. La reforma incluyó simplificación de alícuotas y redujo el peso relativo de tasas diferenciales, lo que indicaría mejoras desde el punto de vista de la eficiencia (Mirrlees, 2011). Estas ganancias de eficiencia probablemente sean lo más destacable, aunque esto no es objeto de este estudio.

Existen al menos tres razones que justifican el análisis desarrollado en este trabajo. La primera radica en la preponderante importancia relativa del IVA dentro del sistema tributario Colombiano y sus efectos sobre la distribución del ingreso: Colombia recauda impuestos por un monto equivalente al 21.3% de su Producto Interno Bruto (PIB). La principal fuente de recaudación proviene del Impuesto al Valor Agregado, dando cuenta de una estructura tributaria fuertemente sesgada hacia la imposición indirecta y que parece aumentar con el pasar de los años, así se evidencia en la Tabla y Figura 1 mostradas a continuación. Si se tiene en cuenta que toda acción fiscal modifica *a priori* la distribución del ingreso, estimar la incidencia del IVA adquiere relevancia en la medida en que: (i) Permite calcular la reducción en el bienestar económico real que resulta de la imposición del impuesto. (ii) Acerca la investigación a la agenda pública. (iii) Da cuenta de la pregunta fundamental que surge en todo *benefit-incidence análisis*: ¿Quién paga realmente el Impuesto al Valor Agregado?

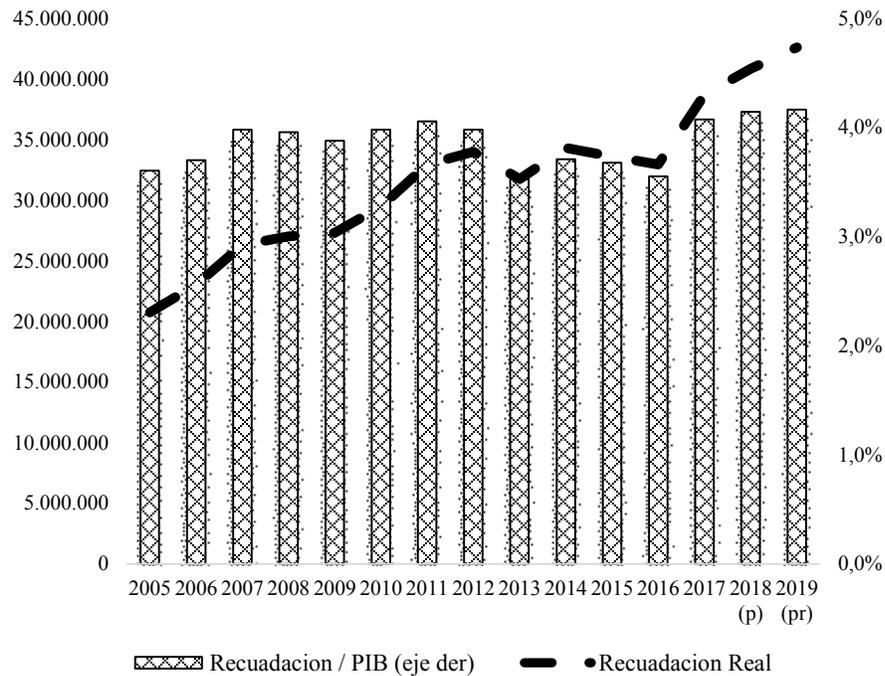
1. También se puede extender el análisis y estimar el impacto sobre la distribución del ingreso o alguna de sus características como la pobreza y la desigualdad. Sobre el primer objetivo trata este estudio. Ver Gasparini, Cicowiez, y Sosa (2012) para más detalle.

Tabla 1: Sistema tributario Colombiano. Año 2017.

	Billones de pesos	% ingresos tributarios	% del PIB
Recaudo tributario del país *	198.0	100.0%	21.3%
Impuestos nacionales	168,1	84,9%	18.1%
IVA	54.7	27,6%	5.9%
Renta empresas (incluyendo CREE*)	50.0	25,3%	5.4%
Impuestos a la nómina	32.1	16,2%	3.5%
Pensiones	13.2	6,7%	1.4%
Salud	9.6	4,9%	1.0%
Cajas de compensación	6.3	3,2%	0.7%
SENA e ICBF	3.0	1,5%	0.3%
Renta personas naturales*	11.8	5,9%	1.3%
4 por mil	7.3	3,7%	0.8%
Aranceles	4.3	2,2%	0.5%
Riqueza	4.0	2,0%	0.4%
Impuesto nacional al consumo	2.1	1,1%	0.2%
Gasolina y ACPM	1.6	0,8%	0.2%
Timbre	0.1	0,0%	0.0%
Otros impuestos nacionales	0.1	0,1%	0.0%
Impuestos municipales	22.3	11,3%	2.4%
Industria y comercio (ICA)	8.3	4,2%	0.9%
Predial	7.3	3,7%	0.8%
Sobretasa a la gasolina	1.5	0,8%	0.2%
Otros impuestos municipales	5.2	2,6%	0.6%
Impuestos departamentales	7.5	3,8%	0.8%
Cerveza	2.1	1,1%	0.2%
Alcohol (excluyendo cerveza)	1.2	0,6%	0.1%
Impuesto de registro	1.1	0,5%	0.1%
Tabaco y cigarrillos	0.8	0,4%	0.1%
Vehículos	0.7	0,4%	0.1%
Sobretasa a la gasolina	0.4	0,2%	0.0%
Otros impuestos departamentales	1.3	0,6%	0.1%

Fuente: Observatorio fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana

Figura 1: Recaudación IVA/PIB versus recaudación real de IVA. Pesos constantes 2018. (2005-2019).



Fuente: Elaboración propia en base a DIAN y DANE, (p) Provisional. (pr) Preliminar.

La segunda radica en los efectos adversos que pueden inducir los tratamientos no uniformes en el diseño del IVA sobre ciertas variables económicas y distributivas. Por ejemplo, en Colombia, una parte importante de la política fiscal recurrentemente propone la extensión de beneficios tributarios favorables con el objetivo de reducir el impacto regresivo del IVA. Algunos estudios de impacto distributivo han servido para abonar en esta teoría, al señalar que el IVA tendría cierta progresividad, cuando el indicador de bienestar es el consumo, como resultado de los efectos positivos de las exenciones y alícuotas reducidas del IVA en algunos bienes de consumo². De hecho, la Corte Constitucional defiende la constitucionalidad del impuesto cuando garantiza la eficiencia y la progresividad del sistema tributario mediante mecanismos de devolución del IVA pagado³. Sin embargo, existen serios cuestionamientos a que ese objetivo se haya cumplido, además del elevando costo fiscal que acarrea y las distorsiones que genera en los precios relativos. En efecto, Colombia adolece con un IVA cuyo nivel de recaudo en términos del Producto Interno Bruto (PBI) es notoriamente inferior a la media regional, e insuficiente si se le compara con economías desarrolladas, lo que se explica en parte por la baja alícuota general, una base relativamente pequeña y altamente erosionada y el nivel alto de evasión⁴. El diseño de este impuesto, evaluado desde un punto de vista teórico, favorece *a priori* los aspectos de equidad a través de los tratamientos diferenciales y las exenciones, pero al mismo tiempo va en detrimento de

2. Ver Garriga y Lódola (2019).

3. Ver LEGIS: información y soluciones (2017).

4. El aumento de la alícuota general ha dado un impulso a la recaudación, pero todavía es insuficiente. Entre 18 países de la LAC, Colombia es en promedio el décimo con menor alícuota general (entre 1990 y 2017), y el primero (en promedio) con mayores tasas diferenciales (de la última década), además de la pequeña base gravable que inducen las exenciones y el elevado nivel de evasión. Consúltense página web: <http://mail.ciat.org/ciatdata/> para más detalle y, para un diagnóstico clásico sobre el sistema tributario Colombiano, véase Bonilla et al. (2015).

la eficiencia económica (producto de las distorsiones en precios relativos)⁵ y de la incidencia del impuesto (por lo general estos beneficios –filtraciones- son también capturados por deciles medios - altos de la distribución)⁶. Por estas razones, la literatura sobre el tema ha insistido en que el objetivo principal de cualquier impuesto no es directamente redistribuir el ingreso, sino recaudar para financiar gastos redistributivos⁷. Para mejorar estos problemas de diseño los especialistas aconsejan⁸: gasto público focalizado e impuestos eficientes. Particularmente, la implementación del IVA a tasa uniforme combinado con un esquema de transferencias redistributivas. Aún si el diseño del IVA no fuera considerado un tema interesante *per se*, se justifica su estudio por tener efectos sobre variables relevantes.

La tercera razón es el contexto: la caja fiscal viene arrastrando problemas desde 2015, lo que llevó al anterior gobierno, en 2017, a emprender la subida del IVA más importante de la historia de este tributo (de 16 por ciento a 19 por ciento). Ahora, el nuevo gobierno nuevamente sacrifica la reforma estructural: no subir tarifas, pero ampliar la base de bienes y servicios gravada con este tributo⁹: el objeto central de este estudio no es revisar la extensa discusión, más bien es contribuir a ella mediante la evaluación del impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre los indicadores distributivos habituales.

El resto del trabajo se estructura de la siguiente forma: La sección II presenta la revisión bibliográfica en la que se contextualiza y con ella la recopilación de estudios empíricos que dan cuenta del impacto distributivo de IVA en Colombia, a lo largo de la historia. La sección III expone la metodología tradicional de los estudios de incidencia distributiva que se utiliza en esta tesis y describe los datos empleados en la estimación de los efectos distributivos del IVA para 2003, 2007 y 2017. La sección IV constituye el núcleo del análisis y presenta los resultados del análisis de incidencia utilizando la ENIG 2006/07. La sección V replica los resultados utilizando la última encuesta – ENPH – disponible, correspondiente a los años 2016/17. La sección VI presenta las principales conclusiones.

II. Revisión de la Literatura

El estudio de la relación entre la carga fiscal del IVA y la distribución del ingreso revela que, en la mayoría de los casos, el gravamen fue neutral o marginalmente progresivo entre 1983 y 2003 (inicio del *boom* del precio de los *commodities*), en tanto que a partir de 2006 resulta regresivo de acuerdo con los datos de la ENIG 2006-2007. Como se mencionará más adelante, el análisis tradicional de los supuestos de traslación utilizado para evaluar incidencia o carga tributaria¹⁰, está basado en el cálculo de la reducción de los ingresos reales que resulta de la imposición de ese impuesto¹¹. Por lo general los contribuyentes se agrupan por alguna medida de ingresos y luego los datos muestran cuánto gana cada grupo de cada factor y cuánto gasta cada grupo en cada producto. Esto le permite al investigador analizar la progresividad de un impuesto o del sistema fiscal¹².

5. Ver Fernández Felices et al (2016).

6. Ver Garriga y Rosales (2017).

7. Ver Bonilla et al. (2015).

8. Ver Harberger, (1998), Mirrlees (2011) y Fernández Felices et al (2016).

9. Ver página web: https://www.celag.org/?sfid=23317&sf_s=una%20nueva%20dosis%20de%20IVA.

10. Pechman (1985) utiliza el término “incidencia” como sinónimo de “carga tributaria”, en su estudio para Estados Unidos.

11. Ver Pechman (1985). Para otras referencias clásicas ver Musgrave, Case y Leonard (1974), Pechman yand Okner (1974), Devarajan, Ffullerton y Muasgrave (1980), Fullerton y Rogers (1993), Fullerton y Rogers (1994) y Metcalf y Fullerton (2002).

12. Ver Metcalf y Fullerton (2002) para una mayor referencia sobre el tema.

Utilizando el mismo enfoque para Colombia, la Contraloría General de la República (1994), encuentra que el IVA es levemente progresivo en el periodo 1983 – 1986. En 1983, tras descontar el IVA el coeficiente de Gini pasa de 0,441 a 0,437. En tanto que en 1986 el impacto redistributivo (medido a través del índice de Reynolds- Smolensky) es positivo pero marginal (0,0004)¹³. Con la misma metodología, Sánchez y Gutiérrez (1994), encuentran que el IVA tiene un impacto redistributivo positivo pero con una tendencia decreciente en el periodo 1990 – 1992, bajo un ordenamiento del ingreso permanente. De acuerdo a este estudio, en 1990 el coeficiente de Reynolds-Smolensky es de 0,002, en cambio que 1992 es de 0,001.¹⁴

Con técnicas alternativas, Sánchez y Parra (1995), emplean la ENIG 1984-1985 para analizar la incidencia del IVA para 1995. Los autores comparando medidas anuales y aquellas que tienen en cuenta el ciclo de vida de una persona, encuentran que bajo un ordenamiento de ingreso anual y del ingreso anual equivalente (*lifetime income*), el IVA resulta pro-pobre, progresivo y con impacto redistributivo positivo promedio de 0.00655.

A comienzos de la década del 2000, Ávila y Cruz (2006), estiman la incidencia del IVA para 1994 y 2003, empleando la ENIG 1994- 1995 y la Encuesta de Calidad de Vida (ECV) 2003, respectivamente. Los autores encuentran que al utilizar el gasto mensual de los hogares como indicador de bienestar, el IVA tiene un impacto redistributivo positivo de 0.0025 y 0.0029, respectivamente.

Para la segunda mitad de la década del 2000 se evidencian los trabajos de Jorrat (2010) y Steiner y Cañas (2013). Pese a diferencias en las magnitudes, los autores coinciden en que IVA para 2007 resulta regresivo, bajo un ordenamiento del ingreso corriente de la unidad de gasto y del ingreso total de la unidad de gasto, respectivamente.

A continuación, se presenta en el Tabla 2 un resumen con los resultados principales de los trabajos mencionados anteriormente, pertenecientes a Colombia:

Tabla 2: Principales estudios sobre incidencia del Impuesto al Valor Agregado en Colombia

Estudio	Período	Tipo de Análisis	Indicador de Bienestar	Carácter
Lora y Herrera (1993)	1990-1992	Modelo de Equilibrio General Computable		Regresivo
Contraloría General de la República (1994)	1983 y 1986	Modelo de Equilibrio Parcial		Marginalmente Progresivo
Sánchez y Gutiérrez (1994)	1990 - 1992	Modelo de Equilibrio Parcial	Ingreso Permanente	Levemente Progresivo
Sánchez y Parra (1995)	1995	Modelo del Ciclo de Vida	Ingreso anual y Lifetime income	Ligeramente Progresivo
Ávila y Cruz (2006)	1994 y 2003	Modelo de Equilibrio Parcial	Gasto Mensual	Ligeramente Progresivo
Jorrat (2010)	2007	Modelo de Equilibrio Parcial	Ingreso Corriente monetario de la Unidad de Gasto	Regresivo
Steiner y Cañas (2013)	2007	Modelo de Equilibrio Parcial	Ingreso Total de la Unidad de Gasto	Regresivo

Fuente: Elaboración Propia en base a trabajos citados.

13. Ver Concha, Ramírez y Acosta (2017).

14. Ver definición del concepto de Reynolds- Smolensky en la sección V.

Es importante destacar que las metodologías descritas no evalúan los efectos indirectos ocasionados por el impuesto, más bien reparten la recaudación del mismo y consideran a la carga resultante como la pérdida de bienestar. Por esta razón y teniendo en cuenta que cambios en el comportamiento individual pueden generar pérdidas de utilidad¹⁵, Lora y Herrera proponen alternativamente la aplicación de un modelo de Equilibrio General Computable (EGC) para evaluar el impacto de las reformas 1990 y 1992 sobre el bienestar. De acuerdo con el modelo, los impuestos más regresivos son aquellos que recaen sobre las importaciones, y luego el IVA¹⁶.

En el contexto de la literatura revisada, el presente trabajo combina los aportes de las dos literaturas antes citadas y muestra resultados provenientes de las últimas encuestas - ENIG y ENPH - de ingresos y gastos disponibles, publicadas por el DANE (2007 -2017) con el objetivo de garantizar un mínimo de robustez que puede ser alcanzado al producir resultados de fuentes diversas.

III. Metodología y datos

El análisis de incidencia requiere tres pasos: (i) seleccionar una unidad de observación o análisis para el estudio, (ii) determinar el tipo enfoque o criterio de clasificación u ordenamiento de la unidad de observación y (iii) determinar el tipo de análisis que guíe las estimaciones.

El primero no ofrece dificultades significativas y existen dos opciones igualmente válidas: el individuo y el hogar. El segundo punto, no tan obvio, precisa determinar en función de qué *proxy* del nivel de vida serán agrupadas y ordenadas las unidades de observación dentro de la encuesta para la distribución de la carga del impuesto.

Este estudio toma como referencia el enfoque sugerido por Pechman and Okner (1974)¹⁷; en el que se comienza dividiendo todas las unidades de observación en grupos, en función de alguna medida actual de sus “ingresos económicos”¹⁸. Respecto a dicho enfoque, en este estudio se elige al individuo como unidad de análisis y se define el ingreso y el consumo *per cápita* familiar como indicadores de bienestar.

La elección de este indicador es crucial debido a que una parte importante de los cálculos de incidencia suele hacerse en términos de la presión tributaria. Calculada como el cociente entre porcentaje de la carga de IVA que soporta el individuo y el indicador de bienestar seleccionado. De sobreestimarlos (por poner un caso) se estaría sesgando el análisis, al aumentar no solo la posición de la observación o grupo de estas, en percentiles o deciles superiores de la distribución, sino que también se estaría subestimando su presión tributaria. Gasparini, Cicowiez, y Sosa (2012) complementan esta idea argumentando que el ingreso corriente puede generar sesgos significativos en las estimaciones de incidencia de ciertos gravámenes, ya que cuando un individuo puede trasladar consumo entre períodos su bienestar estará más relacionado con el ingreso permanente que con el corriente. Por ello se recomienda utilizar el consumo corriente u otro indicador de ingreso inter-temporal como variable de bienestar. En la siguiente sección se evalúa la incidencia distributiva del IVA empleando

15. Ver Gasparini, Cicowiez, y Sosa (2012) para una definición más completa.

16. Ver Sánchez y Gutiérrez (1994).

17. Un enfoque igualmente válido consiste en dividir a todos los hogares en grupos según su edad. Para una discusión sobre los distintos enfoques, ver Fullerton y Rogers (1993) y Fullerton y Rogers (1994).

18. Pechman y Okner agrupan las familias por su ingreso anual. Este estudio por su parte, utiliza un período de referencia más corto y con base mensual, la cual es una alternativa igualmente válida. Para una discusión sobre ambos períodos de referencia y una justificación de la postura adoptada aquí, véase Gasparini, Cicowiez, y Sosa (2012).

ambos indicadores¹⁹, con el objetivo de ilustrar las diferencias inherentes al cambio de variable.

Una vez elegida la unidad de observación y el indicador de bienestar a utilizar para ordenarla, el análisis de incidencia exige definir el tipo de estudio o análisis que guíe las estimaciones de incidencia. En la práctica, la alternativa predominante es el análisis de los supuestos de traslación desarrollado por Pechman y Okner (1974)²⁰ y más recientemente planteado por Gasparini, Cicowicz, y Sosa (2012)²¹. Bajo el análisis ST el analista elige entre distintos supuestos de traslación para cada gravamen y estima la carga distribuyendo la recaudación del impuesto de acuerdo al supuesto elegido.

Este estudio estima la carga impositiva bajo el supuesto de traslación hacia adelante²². Este supuesto asume que el impuesto es soportado por el consumidor final. Este aspecto lo vuelve relevante en la medida en que facilita la asignación de la carga tributaria que supone la imposición del Impuesto al Valor Agregado.

Para implementar el estudio de incidencia es necesario contar con los siguientes datos: (i) una matriz que considere la norma fiscal vigente y asocie todos y cada uno los bienes y servicios de la canasta familiar con su respectiva alícuota. (ii) Con una encuesta a nivel persona (u hogar) que releve: (a) los montos de sus ingresos, (b) el presupuesto de gastos desagregado por tipo de bienes y servicios, y (c) algún indicador de bienestar individual.

Contemplando lo antes expuesto, se estima empíricamente la incidencia distributiva del Impuesto al Valor Agregado utilizando primeramente la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (ENIG 2006/07), así como las consideraciones establecidas por las reformas 788 de 2002/03, 1111 de 2006/07 y la 1819 de 2016/17. Seguidamente se emplea la Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares (ENPH) de los años 2016/17 para un análisis de robustez temporal de la incidencia del IVA. Estas encuestas constituyen unas buenas herramientas por su representatividad nacional, frecuencia y amplia cobertura sobre información relacionada con los montos de los recursos económicos recibidos y la forma en que estos son distribuidos y consumidos por los hogares colombianos. La primera se caracteriza por relevar información para un total de 42.733 hogares y 24 ciudades²³. La segunda, en cambio, se aplica aproximadamente a 90 mil hogares en 32 ciudades capitales incluidas sus áreas metropolitanas y en 130 municipios de los diferentes departamentos del país. Esta última constituye el aporte más novedoso del trabajo, puesto que la misma incluye

19. Una discusión relevante proviene del ajuste por variables demográficas. La literatura impositiva tradicional ha utilizado el ingreso total familiar como proxy del nivel de vida, pero esta variable desconoce la composición demográfica de las familias, lo que hace necesario efectuar algún tipo de ajuste. La alternativa más simple es considerar el ingreso *per cápita* familiar, lo cual implica ignorar que las necesidades de una persona difieren por edad y que existen economías de escala en el consumo del hogar. Otra posibilidad, algo más sofisticada, es considerar una escala de adultos equivalentes y ajustes por economías de escala internas al hogar, que surgen de vivir en hogares numerosos y compartir el consumo de bienes públicos familiares. Véase Garriga y Rosales (2015).

20. Pechman y Okner asumen para todos los casos que la carga por el impuesto al ingreso personal se imputa a las familias, que la carga al impuesto al trabajo (Payroll tax) se imputa al trabajador y que la carga al impuesto a las ventas recae sobre los hogares según sus patrones de consumo. Véase Metcalf y Fullerton (2002) para más detalles.

21. Según, Gasparini, Cicowicz, y Sosa (2012) existen tres tipos de análisis generales para estimar incidencia impositiva: el de los supuestos de traslación (ST), el de las microsimulaciones de equilibrio parcial (MEP) y el de los modelos de equilibrio general computado (EGC). Otros autores como Garriga y Rosales (2015), distinguen solo dos tipos de análisis. El más sofisticado que se base en los modelos de equilibrio general computable. Y otro enfoque algo más sencillo y generalmente aplicado para el analizar la distribución de la carga impositiva; el de los supuestos de traslación también denominado enfoque de equilibrio parcial. En lo que respecta a este estudio se tiene en cuenta la clasificación propuesta por Gasparini, Cicowicz, y Sosa (2012).

22. Este supuesto es compatible con la existencia de mercados perfectamente competitivos con ofertas de largo plazo perfectamente elásticas al nivel de costos marginales constantes. Esto implica que los precios de los bienes pagados por los consumidores aumentan en el monto total del impuesto, trasladando a los mismos la totalidad de la carga impositiva. Véase Fernández Felices, Guardarucci y Puig (2016).

23. Ver página web: <http://microdatos.dane.gov.co/index.php/catalog/204/study-description>

a los nuevos consumos a partir de innovaciones tecnológicas y de mercadeo como ventas por internet, catálogos y ferias especializadas²⁴.

Finalmente, el procedimiento empírico requiere imputar a cada individuo el pago total del impuesto de acuerdo con la distribución del gasto total en los bienes alcanzados por la reforma.

IV. Resultados

En esta sección se analiza la incidencia distributiva del IVA en Colombia para los años 2007 y 2017. En ambos casos se emplea el enfoque de los supuestos de traslación y se presenta el cómputo de la incidencia utilizando el ingreso *per cápita* familiar y el consumo *per cápita* familiar como medida alternativa de bienestar. Primeramente y a modo de “*Benchmark*” se presentan a continuación aspectos clave de la reforma 788 de 2002/03, así como un análisis distributivo de la incidencia del IVA en ese mismo año. Esto proporcionará una especie de un hilo conductor a seguir para presentar y comprender mejor los diferentes cambios introducidos por las reformas que son realmente el objeto de este estudio.

IV.1 Resultados para 2003

IV.1.1 Reforma 788 de 2002 – *Benchmark*

El objetivo inicial de la reforma era aumentar los ingresos fiscales del Gobierno Nacional Central para reducir el déficit fiscal y evitar la insostenibilidad de los servicios de la deuda pública, así como del gasto social en el mediano y largo plazo. La principal fuente de impacto fiscal de la reforma se originaría en las modificaciones sugeridas para el IVA mediante la ampliación de la base gravable. Sin embargo, las muchas instancias de deliberación, así como la oposición de ciertos sectores sociales y económicos, no permitieron la instrumentación de tales medidas. Esto dio continuidad a las múltiples complejidades habituales en IVA.

En tal sentido se sabe que, entre 2000 y 2002, el peso relativo de bienes exentos así como el número de alícuotas diferenciales se incrementó. Así lo evidencia las normas finalmente aprobadas en cada año: (i) el número de bienes y servicios exentos experimentó un aumento relativo del 164 por ciento y del 17 por ciento, respectivamente. (ii) Con la llegada de la nueva reforma se crearon dos nuevas tarifas diferenciales; 3 por ciento y 5 por ciento, para las cervezas y los juegos de suerte y azar, respectivamente. Cabe resaltar que ha sido el diseño de IVA de mayor número de alícuotas de toda la historia, con un total de 10 tarifas que llegaron a oscilar entre el 0 por ciento y el 38 por ciento (ver Tabla 3).

De un primer examen de los microdatos provenientes de la ENIG 2007, se obtiene que el número de bienes gravados con IVA en 2003 era del 68 por ciento. De ese porcentaje, cerca del 98 por ciento se asociaba principalmente o con la alícuota general del 16 por ciento o con la alícuota diferencial del 7 por ciento. La ley se concentró prácticamente en cuatro rubros del gasto (de los 12 rubros relevado en la ENIG). Alimentos, muebles y artículos para el hogar, bienes de no consumo, y en menor medida restaurantes y hoteles.

24. Ver página web: <https://www.dane.gov.co/index.php/actualidad-dane/4140-la-encuesta-nacional-de-presupuestos-de-los-hogares-enph-inicia-su-ciclo-21>

Tabla 3. Estructura del IVA según Ley 788, por alícuotas.

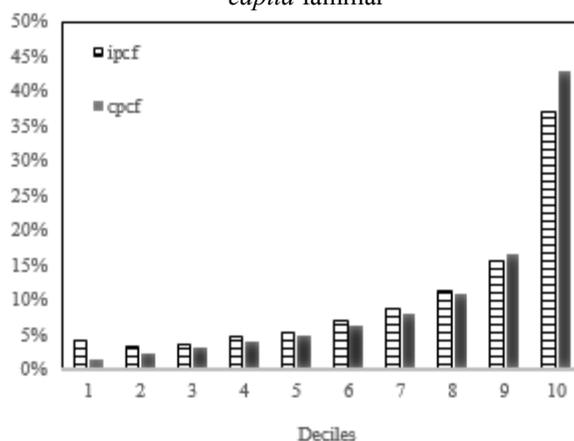
Tarifas	Bienes y servicios
0%	Bienes y servicios con derecho a solicitar devolución por el IVA pagado en la adquisición de los insumos
2%	Animales vivos
3%	Cervezas
5%	Juegos de suerte y azar
7%	Bienes: atún, miel, semen de bovino, hortalizas, legumbres, frutas, pan agua, sal, energía eléctrica, etc.
7%	Servicios de: arrendamiento, de aseo, vigilancia y empleo temporal, de medicina prepagada, de clubes sociales, de alojamiento y los prestados por establecimientos relacionados con el ejercicio físico, etc.
16%	Bienes y servicios con excepción de los exentos y los gravados a tarifas diferenciales
20%	Servicios de telefonía celular
21%	
33%	Vehículos y automóviles
38%	

Fuente: Ley 788 de 2002

IV.1.2. Incidencia Distributiva del IVA 2003

De acuerdo al procedimiento metodológico planteado en la sección III y una vez obtenido el presupuesto de gastos surgido de la ENIG, se estima la recaudación del IVA por deciles, considerando la ley vigente en ese año. La Figura 2 muestra la participación de cada decil del ingreso y el consumo *per cápita* familiar en la carga del Impuesto al Valor Agregado. Nótese que para ambas distribuciones la carga es creciente, pudiéndose verificar una incidencia absoluta con sesgo pro-pobre. En otras palabras, la recaudación se concentra en los estratos superiores. De acuerdo con estas estimaciones (en promedio): el 2,67 por ciento de la carga recae sobre el primer decil de la distribución, mientras que el 39,9 por ciento es soportado por el decil superior.

Figura 2. Distribución de la carga del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo *per cápita* familiar

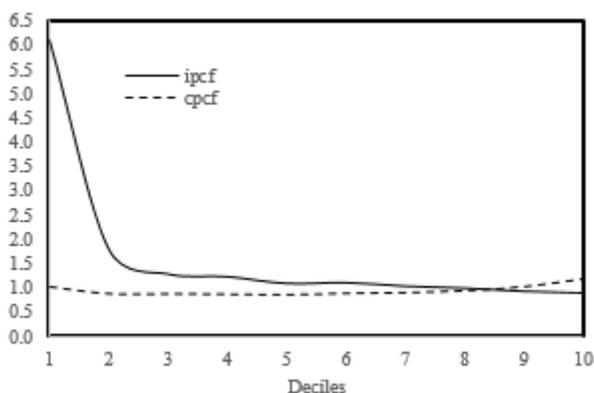


Fuente: elaboración propia en base a ENIG 2006/07

La progresividad/regresividad de un tributo se determina mediante la construcción y evaluación del indicador de presión fiscal. El procedimiento empírico habitual consiste en determinar el cociente entre la carga fiscal y el ingreso (o consumo). Utilizando ese criterio, la Figura 3 muestra la presión fiscal del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo en Colombia 2003. Obsérvese que el costo que genera el IVA, medido como proporción del ingreso, cae con el nivel de ingresos (línea continua), denotando la regresividad del IVA computado de este modo. La forma de este gráfico (pendiente negativa

de la curva) puede explicarse particularmente por la baja (alta) capacidad relativa de ahorro de las familias más pobres (ricas), en sentido corriente.

Figura 3. Presión tributaria del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo *per cápita* familiar



Fuente: elaboración propia en base a ENIG 2006/07

Cuando el soporte de la distribución es el consumo, la línea punteada se mantiene visualmente casi horizontal hasta deciles extremos, pudiéndose verificar cómo el efecto regresividad es fuertemente atenuado, computado de este modo. De existir uniformidad en el esquema de tasas, el IVA debería ser estrictamente proporcional al utilizar el consumo como indicador de bienestar. En consecuencia, cualquier resultado alejado de este efecto y computado por este indicador, obedecerá *a priori* a patrones de gastos en bienes exentos y con alícuotas diferenciales. Así, el IVA en 2003 resulta prácticamente proporcional computado de este modo, a pesar de la existencia de tratamientos no uniformes. (Figura 3)²⁵. Este último efecto está en la línea de lo obtenido por Ávila y Cruz (2006) utilizando diversas fuentes de datos, entre ellas la ECV del año 2003.

IV.2 Resultados para 2007.

IV.2.1 Modificaciones introducidas por la reforma 1111 de 2006

El proyecto del Gobierno contemplaba originalmente una reforma estructural tributaria. La estrategia era básicamente la eliminación de múltiples tratamientos tributarios favorables, con el objetivo de imprimirle simplicidad y eficiencia a los tributos y, a renglón seguido, una reducción en los costos de recolección a través del cumplimiento en los pagos por parte de los contribuyentes.

La propuesta respecto al IVA se centró en hacerlo más simple y eficiente, básicamente mediante tres medidas: (i) Ampliación de la base gravable, (ii) reducción en dos tercios del número de alícuotas, y (iii) la devolución del IVA a hogares de escasos recursos (1 y 2 del Sisbén)²⁶. Sin embargo, lo que finalmente se sancionó fue una reforma con pequeños cambios y muy específica (ver Tabla 4).

La mecánica de la reforma funcionó así: un porcentaje no menor de artículos gravados al 7 por ciento (ahora 10 por ciento) son reclasificados y redistribuidos a tres grupos de la siguiente forma: un 65 por ciento hacia el grupo de exentos y de alícuota cero. Un 10 por

25. Ver Fernández Felices et al. (2016)

26. El agregado de estas modificaciones generaría de manera permanente recursos por 0,4 por ciento del PIB, con un recaudo neto de 1,4 billones a 2007.

ciento a la lista de gravados a la alícuota diferencial del 1,6 por ciento y el otro 25 por ciento a la alícuota general. De acuerdo con los datos de la ENIG 2007, la cobertura del IVA en 2006 reportó una caída del 2,3 por ciento respecto 2003. Este efecto se explica principalmente por el aumento conjunto del 5 por ciento en el peso relativo de exentos y artículos gravados a IVA cero. El caso opuesto ocurrió con la cobertura de la alícuota general, la cual experimentó un aumento del 1 por ciento respecto 2003. Por su parte, los bienes gravados al 7 por ciento (ahora 10 por ciento) experimentaron una caída del 22 por ciento.

Tabla 4. Estructura del IVA según Ley 1111, por alícuotas.

Tarifas	Bienes servicios
0%	Bienes y servicios con derecho a solicitar devolución por el IVA pagado en la adquisición de los insumo.
1.60%	Servicios de aseo, vigilancia y empleo temporal
3%	Cervezas
5%	Juegos de suerte y azar
10%	Bienes: café, trigo, maíz, arroz, harinas de cereales, embutidos, azúcar, melaza, jarabes, cacao, chocolate, pastas, productos de panadería, pastelería o galletería, fibras de algodón, etc.
10%	Servicios de: medicina prepagada, de clubes sociales o deportivos, de alojamiento, de almacenamiento de productos agrícolas y los servicios de arrendamiento, etc.
16%	Resto de los bienes y servicios con excepción de los exentos y los gravados a tarifas diferenciales
20%	Servicios de telefonía celular y algunos vehículos automóviles
25%	Vehículos automóviles
35%	

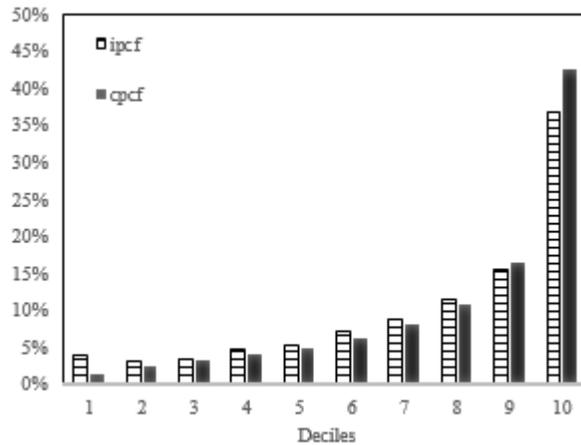
Fuente: Ley 1111 de 2006

Teniendo en cuenta que la reforma implicó un aumento en la cobertura de la alícuota general, al aplicarse sobre el patrón de consumo obtenido de la encuesta, se esperaría que la incidencia respecto del ingreso cambie para cada decil. Es decir, que el peso de la recaudación en términos del ingreso aumente. En cambio, si la reducción de la carga fiscal a ciertos bienes genera un aumento en el ahorro principalmente en los deciles de mayor ingreso (canasta constante pero menor consumo debido al menor impuesto) podría esperarse que el peso del impuesto hacia deciles extremos tienda a disminuir.

IV.2.2. Incidencia Distributiva del IVA 2007

La Figura 4 muestra el *share* de cada decil de la distribución en el total de la recaudación del IVA 2007. Véase que, al margen del indicador de bienestar empleado, la carga fiscal crece con ambas distribuciones, denotando que la mayor parte de la recaudación de IVA proviene de las familias más ricas. De acuerdo con estas estimaciones, (en promedio) el 2,66 por ciento de la carga recae sobre el primer decil de la distribución, mientras que el 39,6 por ciento es soportado por el decil superior.

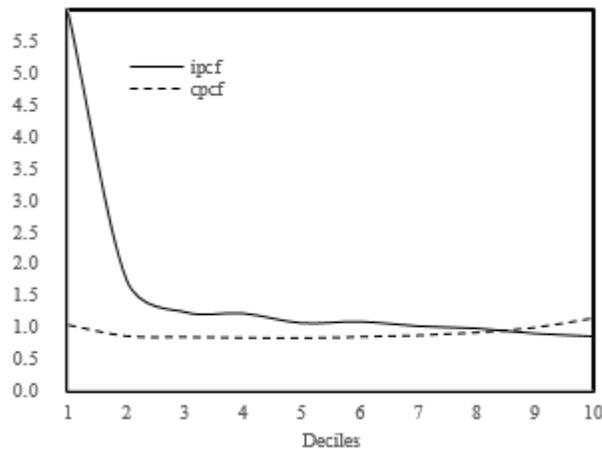
Figura 4. Distribución de la carga del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo per cápita familiar



Fuente: elaboración propia en base a ENIG 2006/07

La Figura 5 muestra la presión tributaria del Impuesto al Valor Agregado en Colombia 2006, reconociendo la posibilidad de traslación de la carga del IVA. Obsérvese que en términos del ingreso corriente el IVA resulta un impuesto regresivo, ya que la presión fiscal (línea continua) decrece con el nivel de ingresos. En cambio, al ordenar a los individuos según el consumo *per cápita* familiar (línea punteada), el IVA resulta prácticamente proporcional.

Figura 5. Presión tributaria del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo per cápita familiar



Fuente: elaboración propia en base a ENIG 2006/07

La línea argumental detrás de estas figuras es consecuencia una vez más de: (i) La tendencia creciente de la capacidad de ahorro a mayores ingresos (línea continua). (ii) La existencia de tratamientos tributarios no uniformes en el diseño del IVA (línea punteada). El primer efecto está en la línea de lo obtenido por Jorrat (2010) y por Steiner y Cañas (2013) utilizando la ENIG 2006-2007.

IV.3 Resultados para 2017

IV.3.1. Modificaciones introducidas por la actual Ley 1819

La reforma se realizó con el objetivo de sustituir \$24 billones de ingresos de la cuenta minero-energéticos²⁷ por ingresos tributarios, para así evitar la pérdida de calificación crediticia, una caída en la inversión empresarial y el recorte en gasto social por el mayor costo de la deuda. A su vez, la reforma buscaba modernizar el sistema tributario con el objeto de imprimirle simplicidad, competitividad y equidad. Para lograr dicho objetivo, se redujo el mínimo imponible para declarar renta personal, se eliminaron tributos en esta categoría y con vista a progresividad se gravaron dividendos superiores a los 18 millones de pesos. Se simplificaron trámites y declaraciones. Se penalizó la evasión en renta e IVA y se redujo la carga a las empresas para estimular el empleo y el crecimiento de la economía.

En materia de IVA las propuestas buscaban principalmente generar mayores recursos, a partir de la solución de problemáticas relacionadas con la estructura actual del impuesto y con prácticas de elusión y evasión. En el Tabla 5 se reportan las medidas tributarias finalmente implementadas.

La mecánica del proyecto final funcionó así: (i) Un porcentaje significativo de artículos gravados con alícuotas diferenciales y a la alícuota general son reclasificados de estas listas y reubicados en la categoría de exentos y de alícuota cero. (ii) Se incrementa la alícuota general en tres puntos porcentuales (ubicándola en 19 por ciento después de 20 años)²⁸. Es así como la cobertura del impuesto en 2017 se situó en alrededor del 57 por ciento, denotando una disminución relativa del 13 por ciento respecto 2007, de acuerdo con los datos proporcionados por la ENIG. Este hecho se explica en gran parte por el aumento del 26 por ciento en peso relativo de exentos y gravados al 0 por ciento conjuntamente. Si bien se reduce el número de tasas diferenciales a una, la nueva alícuota cubre un porcentaje de bienes mucho menor, además de estar por debajo del promedio respecto a 2007 y 2003. Por último, la cobertura de la alícuota general reporta una caída del 15 por ciento respecto 2007.

Tabla 5. Estructura del IVA según Ley 1819, por alícuotas.

Tarifas	Bienes y servicios
0%	Bienes y servicios con derecho a solicitar devolución por el IVA pagado en la adquisición de los insumos
5%	Bienes y servicios de los artículos 468-1 y 468-3
19%	Resto de los bienes y servicios con excepción de los exentos y los gravados a tarifas diferenciales

Fuente: Ley 1819 de 2016

Ahora bien, teniendo en cuenta que la reforma implicó una disminución considerable en la cobertura del IVA, al aplicarse sobre el patrón de consumo obtenido de la encuesta, se esperaría que la incidencia respecto del ingreso cambie para cada decil. Es decir, que el peso de la recaudación en términos del ingreso disminuya. En cambio, si el aumento de la alícuota general genera una disminución del ahorro principalmente en los deciles de mayor ingreso (canasta constante pero mayor consumo debido al mayor impuesto) podría esperarse que el peso del impuesto en los deciles más altos aumente.

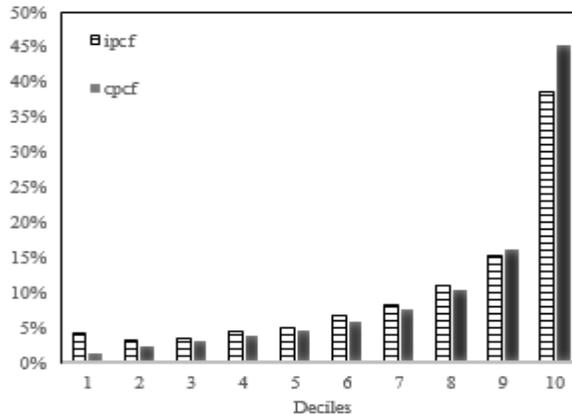
27. Principalmente por la caída de los precios del petróleo en agosto de 2014.

28. La simplificación de alícuotas fue una modificación realizada por la reforma tributaria 1607 de 2012.

IV.2.2. Incidencia Distributiva del IVA 2016/17

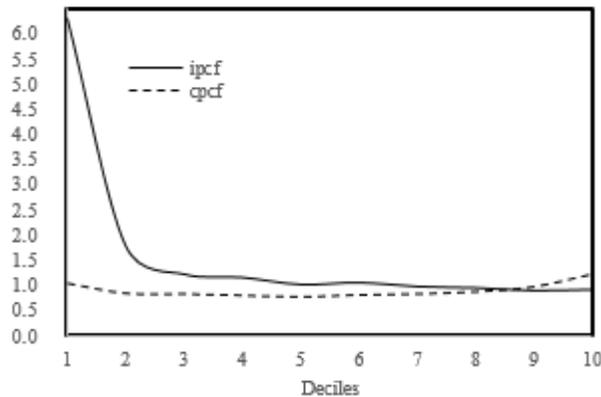
Las Figuras 6 y 7 muestran la distribución de la carga y la presión tributaria del IVA dado el esquema vigente. Obsérvese que el IVA en 2017 resulta pro-pobre, regresivo por ingreso y prácticamente proporcional por consumo. De acuerdo con estas estimaciones, (en promedio) el 2,77 por ciento de la carga recae sobre el primer decil de la distribución mientras que el 41,97 por ciento es soportado por el decil superior.

Figura 6. Distribución de la carga del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo *per cápita* familiar



Fuente: elaboración propia en base a ENIG 2006/07

Figura 7. Presión tributaria del Impuesto al Valor Agregado por deciles de ingreso y consumo *per cápita* familiar



Fuente: elaboración propia en base a ENIG 2006/07

Nuevamente lo presentando en las figuras precedentes es consecuencia una vez más de: (i) la tendencia creciente en la capacidad de ahorro a mayores ingresos (línea continua) y (ii) la existencia de tratamientos tributarios no uniformes en el diseño del IVA actual (línea punteada).

V. Comparación de la Incidencia en base a la última ENPH 2016/17

La discusión anterior se centró en las discrepancias distributivas que se derivan de usar una encuesta bastante rezagada (ENIG). En esta sección se evalúa el impacto de utilizar alternativamente datos más recientes. El objetivo es testear robustez temporal en la incidencia del IVA analizando cómo varían los indicadores distributivos ante un cambio en la encuesta, esta vez sobre la base de los microdatos provenientes de la última encuesta publicada por el DANE; la ENPH de 2016/2017. Con el fin no hacer muy denso el análisis se utilizan ambos indicadores de bienestar pero se exponen los resultados mediante índices de desigualdad.

Un indicador estándar de la desigualdad es el coeficiente de Gini. Un valor igual a 0 indica que *no* habría desigualdad, es decir, que todos los ingresos se reparten en proporción a la población. En cambio, si todos los ingresos fueran a parar a la persona situada en lo más alto, el coeficiente de Gini sería igual a 1, es decir, habría desigualdad *perfecta* (Stiglitz, 2012). Solo si los impuestos son progresivos estamos seguros de que la distribución del ingreso será más igualitaria después del gravamen. Para impuestos regresivos, las desigualdades se invierten mientras que en el caso de impuestos proporcionales se mantienen constante. Considerando ese criterio, en el Tabla 6 se reportan algunos indicadores distributivos. Entre ellos, el coeficiente de Gini correspondiente a la distribución del ingreso pre-IVA y post-IVA (de acuerdo a la norma fiscal vigente en cada año), respectivamente. La suba del coeficiente entre estos cinco escenarios pone de manifiesto el carácter regresivo del IVA, bajo un ordenamiento de ingreso corriente. En cambio, cuando se ordena por consumo, el coeficiente de Gini post-IVA se mantiene prácticamente igual, reforzando la hipótesis sobre la aproximada proporcionalidad del IVA al ser computado de este modo.

Por otro lado, se reporta el coeficiente de concentración del impuesto que mide el grado de concentración de la carga en los deciles más altos de la distribución del ingreso. Un valor positivo indica un impuesto pro-pobre, es decir un impuesto cuya carga aumenta en términos absolutos a medida que se consideran los estratos de mayores ingresos. Cuanto más grande en valor absoluto es este coeficiente más concentrada está la carga del impuesto en las personas de mayores ingresos. Así, el impuesto es pro-pobre cuando el porcentaje que recae sobre cada decil crece a medida que aumenta el nivel de ingreso y es pro-rico cuando ocurre lo contrario. Apréciese que, en todos los casos, la carga es superior para los más acaudalados de la distribución, denotando que el IVA es un tributo pro-pobre.

Tabla 6. Indicadores distributivos. Coeficiente de Gini, índice de Concentración, Coeficiente de Reynolds-Smolensky y Relación entre deciles 1/10

	2003		2007		2017	
	Ipcf	Cpcf	Ipcf	Cpcf	Ipcf	Cpcf
	ENIG 2006/07					
Gini pre	0.5586	0.4864	0.5586	0.4864	0.5586	0.4881
Gini pos	0.5628	0.4853	0.5629	0.4854	0.5621	0.4851
índice de concentración	0.4459	0.5394	0.4456	0.5367	0.4568	0.5567
Reynolds-Smolensky	-0.0042	0.0011	-0.0043	0.0010	-0.0035	0.0013
Presión fiscal (Decil 1/Decil 10)	6.97	0.86	6.87	0.91	6.91	0.85
	ENPH 2016/17					
Gini pre			0.5260	0.4726	0.5260	0.4726
Gini pos			0.5309	0.4721	0.5299	0.4715
índice de concentración			0.4337	0.4946	0.4465	0.5239
Reynolds-Smolensky			-0.0049	0.0005	-0.0039	0.0011
Presión fiscal (Decil 1/Decil 10)			2.59	1.0	2.41	0.89

Elaboración propia en base a datos de la ENIG 2006 y la ENPH 2017/18

Con el propósito de medir el impacto redistributivo, se estima el coeficiente de Reynolds-Smolensky. Este mide la diferencia entre el Gini previo de la política fiscal y un Gini después de la política fiscal. Un índice positivo (negativo), indica que el impuesto mejora (no mejora) la distribución del ingreso. De acuerdo a la tabla anterior, el coeficiente de Reynolds-Smolensky difiere según cual sea el indicador de bienestar elegido. Nótese que el impacto redistributivo es negativo (positivo) cuando el indicador de bienestar es el ingreso (consumo), denotando un aumento (disminución leve) en la desigualdad al ser computado de este modo. Sin embargo, no deja de ser un efecto prácticamente imperceptible y sin cambios sustanciales a lo largo del tiempo, aún ante los cambios de encuesta. El *signo* del coeficiente está en la línea con la evidencia empírica discutida en la sección II, en especial con lo obtenido por Sánchez y Gutiérrez (1994), Sánchez y Parra (1995) y Ávila y Cruz (2006), utilizando el ingreso sentido permanente y por Jorrot (2010) y Steiner y Cañas (2013), utilizando el ingreso corriente. Estos efectos contrapuestos ratifican la relevancia en la elección del indicador de bienestar como base para el cómputo del coeficiente de Gini y de Reynolds-Smolensky.

En conclusión, la incidencia distributiva del IVA en Colombia sigue siendo pro-pobre, regresiva por ingreso y aproximadamente proporcional por consumo. Este comportamiento refuerza la hipótesis sobre la robustez temporal en la incidencia del IVA. Además, es de esperarse si se tiene en cuenta que los objetivos iniciales de política en todos los casos estuvieron más bien enfocados a mejorar aspectos de eficiencia o a incrementar recaudación, no *a priori*, los aspectos distributivos.

VI. Comentarios finales

La literatura sostiene que si el IVA está bien diseñado e instrumentado es (i) una solución eficiente frente a otros impuestos indirectos en la medida en que no es acumulativo por etapas (no produce efecto cascada) y produce mejoras en su cumplimiento y administración; (ii) no distorsiona las decisiones de inversión y producción; (iii) representa la forma más atractiva para que los gobiernos aumenten sus ingresos. Lamentablemente, la teoría no siempre funciona sin problemas en la práctica.

Colombia hace años viene discutiendo reformas estructurales tributarias por déficit fiscal. Han existido principalmente como resultado de una combinación de preocupaciones por aumentar la recaudación en el corto y mediano plazo. En ese contexto se consolidó la imposición indirecta, mediante la forma del Impuesto al Valor Agregado, acaparando casi que por completo el centro de los debates de política pública y prometiendo ser la herramienta sustancial para la estabilización de las finanzas públicas. Sin embargo, al observar las medidas finalmente implementadas, es común ver cómo estas discrepan de los motivos u objetivos de política iniciales, comprometiendo las ventajas recaudatorias, de neutralidad y eficiencia de las que goza el IVA.

En este contexto, este trabajo no pretende abordar lo que podría ser un extenso debate, más bien quiere contribuir a él mediante el análisis de incidencia distributiva del Impuesto al Valor Agregado; indagar sobre la robustez temporal en la incidencia del impuesto, así como la utilización de dos de las últimas encuestas de ingresos y gastos disponibles para el país, representan el aporte más novedoso de este estudio.

Utilizando la metodología tradicional de los supuestos de traslación para desarrollar este tipo de análisis se obtienen resultados concluyentes. El Impuesto al Valor Agregado

instrumentado a través del Estado resulta pro-pobre y regresivo cuando se utiliza el ingreso como indicador de bienestar. Al utilizar el consumo como indicador de bienestar, si bien continúa siendo pro-pobre, el IVA se vuelve prácticamente proporcional. Los cambios que trajo consigo el esquema vigente producto de la última reforma de 2016, generalmente asociados a razones de eficiencia, aumentan relativamente la recaudación y tienen bajo impacto redistributivo. El hecho de que la equidad distributiva del IVA no parezca haber cambiado radicalmente con el tiempo sugiere que existen espacios para trabajar en el diseño del impuesto. Una opción puede encontrarse mediante la implementación de un IVA a tasa uniforme combinado con un esquema de transferencias redistributivas. De este modo, aumentar la eficiencia del impuesto y mejorar en el uso óptimo de los recursos derivados del mismo, resultaría ser una estrategia sustancial para optimizar el impacto redistributivo de la política pública y el uso y asignación más eficiente de los recursos, sobre todo en aquellos países emergentes como Colombia.

Obsérvese que prácticamente todas las reformas implementadas en este período se realizaron en contexto de déficit fiscal o crisis económica, con el fin de allegar recursos para sustituir fuentes de ingresos nacionales por recursos tributarios. Sin embargo, ninguna de las medidas finalmente implementadas con cada diseño de IVA se articuló con los motivos u objetivos de política inicial. Estos diseños, evaluados desde un punto de vista teórico, favorecen *a priori* los aspectos distributivos a través de la frecuente instrumentación de exenciones y tratamientos diferenciales, pero al mismo tiempo van en detrimento de: (i) la eficiencia económica (cualquier diseño que se aleje del esquema de tasa uniforme, induce a cambios en los precios relativos, provocando alteraciones en las decisiones de producción y consumo); y (ii) la incidencia del impuesto (los resultados de la implementación de exenciones y alícuota diferenciales implican beneficios –filtraciones- que son también capturados por deciles superiores de la distribución, dado los patrones de consumo).

Se avanzó en línea con lo que sugiere la teoría, hacia menos alícuotas (esto supondría también una mejora en términos de su administración). Sin embargo, desde el punto de la eficiencia, esto debería ser mejorado, aunque no fue el objetivo del trabajo analizar este ámbito, naturalmente indagar sobre este punto queda planteado en la agenda de investigación. También queda planteado para futuros trabajos la simulación de alícuota uniforme con mecanismo de devolución.

Referencias

- Ávila, J., & Cruz, A. (2006). *La progresividad del sistema tributario Colombiano del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta*. Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales (DIAN).
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O., Montoya, S., Perry, G., . . . Villar, L. (2015). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al ministerio de hacienda y crédito público*. DIAN Y FEDESARROLLO.
- Concha, T., Carlos, R., & Lucia, O. (2017). *Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad*. CEPAL - Serie Estudios y Perspectivas.

- Fernández Felices, D., Guardarucci, I., & Puig, J. (2014). *Incidencia Distributiva del Sistema Tributario Argentino*. Documento de Trabajo 105, Departamento de Economía e Instituto de Investigaciones Económicas: Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de La Plata.
- Fernández Felices, D., Guardarucci, I., & Puig, J. (2016). Impuesto al Valor Agregado en Argentina. Consideraciones sobre su incidencia distributiva y propuestas de reforma. *Actualidad Económica*, 19-38.
- Fernández Felices, D., Guardarucci, I., & Puig, J. (2016). Incidencia Distributiva del Sistema Tributario Argentino. *Estudios Económicos*.
- Fullerton, D., & Rogers, D. (1993). Who bears the lifetime tax burden? *The Brookings Institution*, pp 1 - 43.
- Fullerton, D., & Rogers, D. (1994). *Distributional effects on a lifetime basis*. Documento de Trabajo 4862, NBER.
- Garriga, M., & Lódola, A. (2019). *Impuesto al Valor Agregado: gasto tributario y evasión*. Obtenido de Bolg de Economía del Sector Público.
- Garriga, M., & Rosales, W. (2015). *Finanzas Públicas en la Práctica: Selección de casos y Aplicaciones*. Edulp.
- Garriga, M., & Rosales, W. (2017). *¿Bajar el IVA beneficia a los más vulnerables?* Obtenido de Bolg de Economía del Sector Público.
- Gasparini, L., Cicowiez, M., & Sosa, W. (2012). *Pobreza y Desigualdad en América Latina* (1a ed.). Buenos Aires, Argentina: Temas Grupo Editorial.
- Metcalf, G., & Fullerton, D. (2002). *The distribution of tax burdens: an introduction*. Documento de trabajo 8978, NBER.
- Mirrlees, J. (2011). *Tax by desing: The Mirrlees Review*. Institute for Fiscal Studies. Oxford.
- Mordegli, R., Albacete, C., Fernández de la puente, E., Damarco, J. G., Navarro, P., & Torres, A. (Agosto de 1986). *Manual de Finanzas Públicas* (Segunda ed.). Buenos Aires: A-Z editora S.A.
- Oliva, N. (2018). *Reforma tributaria en Colombia: una nueva dosis de IVA*. Obtenido de Celag.
- Parra, J., & Sánchez, F. (1995). *Incidencia distributiva del IVA en un modelo del ciclo de vida*. Documento de Trabajo 038, Unidad de Análisis Macroeconómico (DNP).
- Pechman, J. (1985). Who paid the taxes, 1966-85? *The Brookings Institution*.
- Sánchez, F., & Gutiérrez, C. (1994). Reformas tributarias en Colombia 1980-1992. Aspectos de equidad, eficiencia, y simplificación administrativa. *Coyuntura Económica*, 97-110.
- Steiner, R., & Cañas, A. (2013). *Tributación y equidad en Colombia*. Misión de equidad y movilidad social (DNP).
- Stiglitz, J. (2012). *El precio de la desigualdad*. Taurus