



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA

CEFIP - INSTITUTO DE INVESTIGACIONES ECONÓMICAS

Documentos de Trabajo

Impuesto al Valor Agregado en Colombia. Consideraciones sobre su incidencia distributiva y propuestas de reforma

Álvaro Escorcía Herrera y Cristopher Vargas Arias

Documento de Trabajo Nro. 42

Octubre 2022

ISSN 2618-4400

www.mfp.econo.unlp.edu.ar

Serie Documentos de Trabajo del CEFIP

Staff Editorial
Mg. Marcelo Garriga
Dra. Natalia Porto
Mg. Walter Rosales

Edición: Centro de Estudios en Finanzas Públicas
Instituto de Investigaciones Económicas
Facultad de Ciencias Económicas - UNLP
Calle 6 N° 777, 4° Piso, oficina 411
La Plata (1900) Buenos Aires
magisterfp@depeco.econo.unlp.edu.ar
ISSN 2618-4400

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COLOMBIA. CONSIDERACIONES SOBRE SU INCIDENCIA DISTRIBUTIVA Y PROPUESTAS DE REFORMA

The Value Added Tax in Colombia. Considerations on its distributive impact and proposals for reform.

Álvaro Escorcía Herrera

Cristopher Vargas Arias

Resumen

Este trabajo estudia la incidencia distributiva del Impuesto al Valor Agregado en Colombia empleando La Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares (ENPH) de los años 2016/17 y su vez analiza los efectos distributivos potenciales de cinco escenarios de reforma dirigidas a aplicar y combinar un IVA de alícuota uniforme con algún mecanismo de devolución vía transferencias hacia los sectores más vulnerables de la población. Los resultados señalan que el IVA resulta regresivo utilizando el ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, pero prácticamente proporcional utilizando el consumo per cápita familiar. El hecho que la distribución del gasto tributario tienda a ser neutral despierta interrogantes acerca del real poder redistributivo de la diferenciación de alícuotas del esquema vigente. Las propuestas de reforma planteadas en este estudio resultan distributivamente dominantes en comparación con el esquema actual con y sin transferencias.

Palabras clave: Impuesto al Valor Agregado, Incidencia distributiva, Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares 2016-2017.

Abstract

This work studies the distributive incidence of Value Added Tax in Colombia using the The National Household Budget Survey for the years 2016/17 and in turn the potential effects of five reform alternatives aimed at applying and combining a uniform VAT rate with some refund mechanism via transfers to the most vulnerable sectors of the population are analyzed. The results obtained indicate that VAT is regressive using per capita family income as an indicator of well-being, but practically proportional using consumption per capita family. The fact that the distribution of spending tributary tends to be neutral raises questions about the real redistributive power of the differentiation of aliquots of the current scheme. The reform proposals raised in this study are distributively dominant compared to the current scheme with and without transfers.

Key words: Value added tax, Distributive Impact, National Household Budget Survey 2016-2017

1. INTRODUCCIÓN

En una revisión del diseño del IVA en la mayoría de los países desarrollados y en desarrollo, se observan características similares en cuanto a alejarse de una tasa impositiva única (Garriga, 2020). En ese contexto, Colombia aparece actualmente como el país de la región que más ha introducido tratamientos diferenciales en la estructura de IVA¹, esto, muy a pesar del consenso académico general acerca de la conveniencia de establecer tasas del impuesto uniformes a lo largo de la cadena de valor y una base imponible amplia (Garriga, 2020).

El impuesto al valor agregado es importante como fuente de ingresos, y aunque se puede incorporar un cierto grado de progresividad, dicha progresividad tiene un costo significativo en términos de un mayor esfuerzo administrativo, así como de la evasión en sí (Harberger, 1998). 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 consumo (Garriga y Lódola, 2019). Sin embargo, a pesar de que la política tributaria Colombiana ha buscado reducir el efecto regresivo del IVA, particularmente a través de la ampliación de la lista de bienes exentos y tasa cero, existen serios cuestionamientos a que ese objetivo se haya cumplido, además del elevado costo fiscal que acarrea y las distorsiones que genera en los precios (Bonilla et al., 2011).

Para mejorar estas falencias de diseño, la teoría impositiva aconseja la implementación de un IVA con tasa uniforme combinado con un esquema de transferencias hacia los sectores de menores ingresos (Mirrless, 2011). De este modo, se mejora el aspecto relacionado con la eficiencia al evitar distorsiones y se atiende el aspecto distributivo a través del esquema de transferencias (Fernández Felices et al., 2016).

Con el fin de arrojar luz sobre esta discusión el presente trabajo se propone dos grandes objetivos. En primer lugar, se analiza la incidencia distributiva del impuesto al valor agregado en Colombia haciendo uso de la Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares para los años 2016/2017, aplicando para ello el enfoque tradicional de los supuestos de traslación (ST). En segundo lugar, se analiza los efectos distributivos potenciales de diversos escenarios de reforma sobre dicho gravamen. En concreto, se trabaja sobre cinco alternativas de reforma dirigidas a aplicar y combinar un IVA de alícuota uniforme con algún mecanismo de devolución vía transferencias hacia los sectores más vulnerables de la población.

¹ Se arriba a esta conclusión sobre la base de datos CIAT para el resto de países, y de la legislación tributaria de Colombia para el caso Colombiano.

Los resultados obtenidos señalan que el IVA resulta regresivo utilizando el ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, pero prácticamente proporcional utilizando el consumo per cápita familiar. Sobre la base de las potenciales alternativas de reforma que pudiesen asociarse al IVA se verifica: i) Un efecto casi imperceptible sobre el coeficiente de Gini de la distribución del ingreso per cápita familiar, cuando se considera únicamente la implementación de un IVA a tasa uniforme sin devolución de la recaudación excedente. Y ii) resultados distributivamente favorables cuando sobre la base del escenario anterior se aplica alguna forma de devolución del excedente recaudatorio. Esto es, por un lado, una caída considerable en el coeficiente de Gini-pos cuando la devolución del excedente recaudatorio toma la forma de transferencia de suma fija al 30% de menores ingresos de la población. Por otro lado, una reducción igualmente considerable del coeficiente de Gini-pos si dicha devolución se focaliza a usuarios beneficiarios del programa Familias en Acción. Ahora, si dicha devolución se dirige al adulto mayor también es posible lograr una reducción del nivel de desigualdad, aunque en una escala más moderada. No obstante, puede lograrse un nivel de progresividad intermedio cuando se contempla un escenario en el que se combinan a usuarios beneficiarios de ambos planes sociales. Finalmente, el nivel de desigualdad, medido a través del coeficiente de Gini, se mantendría constante con la implementación de un IVA de alícuota general uniforme menor a la vigente, sin tratamientos diferenciales y con una recaudación equivalente a la del diseño actual.

El resto de este estudio se organiza de la siguiente forma. La sección 2 presenta un breve repaso por la literatura conceptual y empírica relacionada. La sección 3 presenta inicialmente una descripción del IVA en Colombia y culmina con un diagnóstico sobre dicho gravamen, poniendo el foco en los tratamientos diferenciales que por cuestiones de equidad distributiva lo rodean. En la sección 4 se presentan los datos y la metodología. La sección 5 las estimaciones y los resultados de incidencia. Finalmente, la sección 6 cierra el trabajo con los comentarios finales.

2. LITERATURA RELACIONADA

La literatura ha advertido sobre algunos inconvenientes para considerar al IVA como mecanismo redistributivo (**Garriga, 2020**). **Harberger (1998)** sostiene que, para lograr mayor equidad, el sistema impositivo no es el vehículo más apropiado para este propósito al tener un efecto ínfimo sobre la curva de Lorenz. Los impuestos, entonces, deberían estar más bien orientados a perseguir objetivos de eficiencia; mientras que un gasto público bien focalizado sí tendría un impacto potencialmente mayor sobre la distribución del ingreso. **James (2015)**, apoya esta visión al esgrimir que el IVA no fue diseñado para tales fines². En la misma línea, y dando un argumento bastante sólido

² Ver (Garriga, 2020).

Abramovsky et al. (2017) y **Harris et al. (2018)** aseveran que el aumento en el grado de progresividad y/o la reducción de la pobreza asociada a este tipo de tratamientos no provee suficiente justificación desde el punto de vista distributivo, debido a las inmanentes fallas de focalización en la redistribución de recursos hacia los más pobres³. Adicionalmente, **Harris et al. (2018)** explican que estos problemas podrían ser particularmente retadores para países de ingreso medio y bajo, dada la mayor debilidad de los sistemas tributarios y la menor capacidad administrativa. Entre tanto **Cnossen (2004)** asevera que la existencia de tratamientos diferenciales en el IVA con fines redistributivos no alcanza a compensar los costos en términos de eficiencia y recaudación que implican⁴. Por tal motivo, la mejor opción para mejorar estas falencias, es moverse hacia la uniformidad de tasas (**Mirrless, 2011**); compensando con transferencias directas de ingreso a los hogares de menores recursos (**Mirrless, 2011; Anton, et al., 2013; Ahmad & Best, 2012; Harris et al., 2018**). Esto incrementaría el bienestar de los consumidores al distorsionar menos las decisiones de consumo, se evitaría el empeoramiento de los incentivos laborales, y lo más importante, sería ampliamente neutral en términos distributivos⁵.

La evidencia empírica sugiere que el estudio de la incidencia relativa del IVA (IVA/ingreso) en Colombia no es unívoca. Se advierte un sesgo hacia proporcionalidad del tributo al utilizar el consumo y una marcada regresividad al emplear el ingreso. Se arriba a ésta conclusión sobre la base de los resultados obtenidos por **Sánchez y Gutiérrez (1994), Sánchez y Parra (1995), Ávila y Cruz (2006)** y **Escorcía (2020)**, utilizando el ingreso en un sentido permanente y **Jorrat (2010), Steiner y Cañas (2013)** y **Escorcía (2020)**, utilizando el ingreso en un sentido corriente. Es decir, el aspecto regresivo del IVA depende crucialmente de la variable utilizada como *proxy* para medir el nivel de vida de las personas. No obstante, se resalta que las metodologías subyacentes: i) se focalizan únicamente en la etapa final de la cadena de valor y ii) no evalúan los efectos indirectos ocasionados por el impuesto, sino más bien reparten la recaudación del mismo y consideran a la carga resultante como la pérdida de bienestar. Usualmente, el procedimiento empírico consiste en asignar la carga del IVA de acuerdo con la distribución del consumo total en los bienes y servicios alcanzados por la reforma. En contraste, enfoques más elaborados supondrán analizar toda la cadena de valor a partir de datos del valor agregado de cada etapa⁶ y/o emplearán algún tipo de estudio alternativo, típicamente, el Modelo de Equilibrio General Computable (EGC) o el de Microsimulaciones de equilibrio Parcial (MEP).

³ Esto es porque, aunque los hogares más pobres típicamente gastan más como una proporción de su presupuesto general sobre ciertos bienes de primera necesidad, los hogares más ricos tienen a gastar más en términos absolutos. Así, los hogares más ricos se benefician más en términos monetarios del subsidio efectivo (Harris et al., 2018).

⁴ Ver (Garriga, 2020).

⁵ Ver (Mirrless, 2011).

⁶ Ver (Garriga, 2020).

A continuación, se presenta en el Tabla 1 un resumen con los resultados principales de los trabajos mencionados anteriormente, pertenecientes a Colombia:

Tabla 1: 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	EGC		Regresivo
Contraloría General de la República (1994)	1983 y 1986	EP		Proporcional
Sánchez y Gutiérrez (1994)	1990 - 1992	EP	Ingreso	Proporcional
Sánchez y Parra (1995)	1995	CV	Ingreso y Lifetime income	Proporcional
Ávila y Cruz (2006)	1994 y 2003	EP	Consumo	Proporcional
Jorrat (2010)	2007	EP	Ingreso	Regresivo
Steiner y Cañas (2013)	2007	EP	Ingreso	Regresivo
Escorcía (2020)	2003-2017	EP	Ingreso y Consumo	Regresivo por ingreso y, proporcional por consumo

Fuente: Elaboración Propia en base a trabajos citados.

Nota: EGC: Modelo de Equilibrio General Computable. EP: Modelo de Equilibrio Parcial. CV: Modelo de Ciclo de Vida.

Este trabajo combina los aportes de ambas literaturas y captura en 5 propuestas de reformas al IVA, los resultados de la discusión fundamental entre los efectos distributivos de los recientes cambios que ha sufrido dicho impuesto y el diseño ideal.

3. EL IVA EN COLOMBIA

a. Implementación del IVA en Colombia.

El régimen tributario Colombiano tipifica el IVA como un tributo “*tipo producto*” grava las inversiones e impide la deducción total del IVA soportado en la adquisición de activos fijos. Además, bajo este régimen, se grava la totalidad de los bienes y servicios aplicando el “*principio de destino*” exportaciones a tasa cero e importaciones gravadas. Luego, la determinación del IVA a pagar se calcula aplicando el método “*impuesto contra impuesto*” diferencia entre los débitos fiscales (IVA cobrado en las ventas) y los créditos fiscales (IVA cargado en las compras).

En la práctica, muchos bienes y servicios no están sujetos a la tasa estándar de IVA (19% a partir del 1 de enero de 2017) en Colombia. Algunos están gravados al 0%, algunos sujetos a la tasa reducida del 5%, y algunos están exentos. Como fuera señalado, este diseño no es ajeno al que utilizan

los países de la OECD con un conjunto de tratamientos especiales por razones sociales (salud, educación, caridad), prácticas (servicios financieros y seguros) e históricas (OECD 2018)⁷.

Un factor común de la política fiscal de IVA en Colombia, es la aprobación de "apenas unos cambios" con el diseño de las nuevas reformas. En un sentido contrario y probablemente con fines más sesgados hacia consenso de la literatura, destacan las reformas a analizar en este estudio con cambios más marcados y sustanciales. Por ejemplo, la ley 1607 de 2012, logra una disminución significativa (2/3) en el peso relativo de los tratamientos diferenciales vigentes hasta ese entonces (9 alícuotas a partir del 1 de enero de 2007). Luego, y quizás con fines recaudatorios en mente, se emprende mediante la ley 1819 de 2016 el aumento de la alícuota general (3 puntos porcentuales) más importante de las últimas 3 décadas (16% prácticamente desde 1995). Finalmente, y con fines redistributivos en mente, se ha estado implementando desde el 2020 la política de devolución de IVA a los hogares más vulnerables de la población. Así, se configura el esquema vigente en la actualidad: un diseño de tres alícuotas, combinado con un mecanismo de transferencias monetarias condicionadas hacia los más pobres.

Otro factor común del régimen tributario de IVA en Colombia, es la marcada divergencia entre lo que se piensa y se hace: objetivos iniciales prácticamente enfocados en aumentar la base gravable de IVA (para aumentar el recaudo y así reducir el déficit fiscal o para evitar recortes al gasto social) o en eliminar tratamientos diferenciales y, medidas finalmente aprobadas sesgadas hacia el aumento en el peso relativo de exentos y tratamientos diferenciales. Al menos, este es el caso (con excepción de la reforma 1607 de 2012 y menor medida la 2010 de 2019), de las reformas fiscales aprobadas entre 2002 y 2018. Es decir, objetivos de política iniciales sesgados hacia los aspectos de eficiencia, pero modificaciones finalmente aprobadas sesgadas hacia los aspectos de equidad.

Por último, cabe destacar que en Colombia se inició un proceso de reforma tributaria en 2021, por el gobierno de Iván Duque, presentado al Congreso de la República para cubrir la financiación de los planes sociales mediante el incremento de impuestos sobre la renta y productos básicos (Cavada, 2022). El proyecto de ley al encender la mecha de la indignación de muchos Colombianos, desató fuertes y constantes protestas desde el 28 de abril de ese mismo año, razón por la cual, el 2 de mayo de 2021, el presidente de Colombia en ese entonces, Iván Duque, le solicitó al Congreso de la República retirar el proyecto de reforma tributaria (Duzán, 2021). En el contexto del citado proyecto, el gobierno colombiano designó una Comisión de Expertos en Materia Tributaria, creada a partir de la Ley 2010 del 2019 e integrada por expertos nacionales e internacionales, que presentó el 18 de marzo sus hallazgos y recomendaciones en un informe. El informe parte de analizar el gasto que

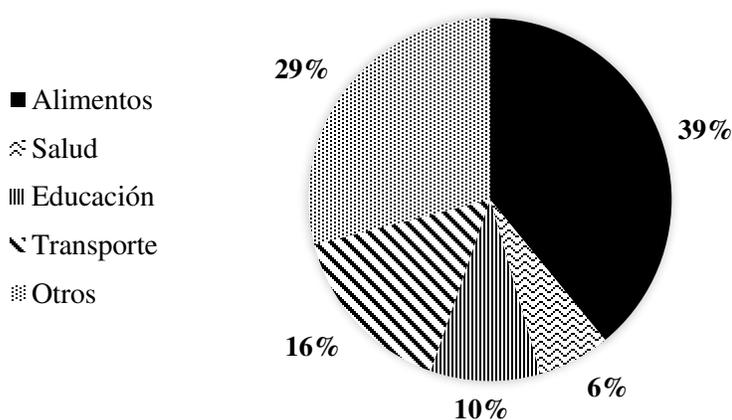
⁷ Ver Garriga (2021)

supone al Estado los beneficios tributarios actuales. En el impuesto sobre la renta, estos corresponden a 17,1 billones (1,6 % del PIB) y en impuesto sobre las ventas (IVA) a 51,6 billones (4,9 % del PIB), para un total de 69,1 billones de pesos (6,5 % del PIB)⁸. Específicamente, el Informe señala que “en términos generales, existen sólidos argumentos en materia de eficiencia y equidad, que apoyan gravar a todos los bienes y servicios empleando la tarifa general en lugar de una tarifa reducida del 5% (salvo por las exportaciones), y compensar a los hogares de bajos recursos por el IVA pagado a través de transferencias directas de efectivo. Además de generar distorsión, los hogares más ricos obtienen mayor beneficio de las tarifas reducidas del IVA que los más pobres (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, 2021, pp 89-90).

Los tratamientos diferenciales del IVA en Colombia

En Colombia, al igual que muchos países de la región, las estructuras tributarias suelen contemplar una lista de productos con calificación exenta y reducida en el diseño del IVA, típicamente sobre alimentos, salud, educación y transporte. Existen, como resultado de una combinación de preocupaciones de distribución y un deseo de fomentar el consumo de bienes particulares (Mirrlees, 2011), generándole al gobierno un gasto tributario, derivado de lo que el mismo deja de recaudar respecto a un esquema de alícuotas uniformes sobre todos los bienes⁹. La composición de esta variable se presenta en la Figura 1, donde puede observarse que la mayor parte de la misma se concentra en el rubro alimentos.

Figura 1. Composición del gasto tributario por tratamientos diferenciales en IVA, según grandes rubros.



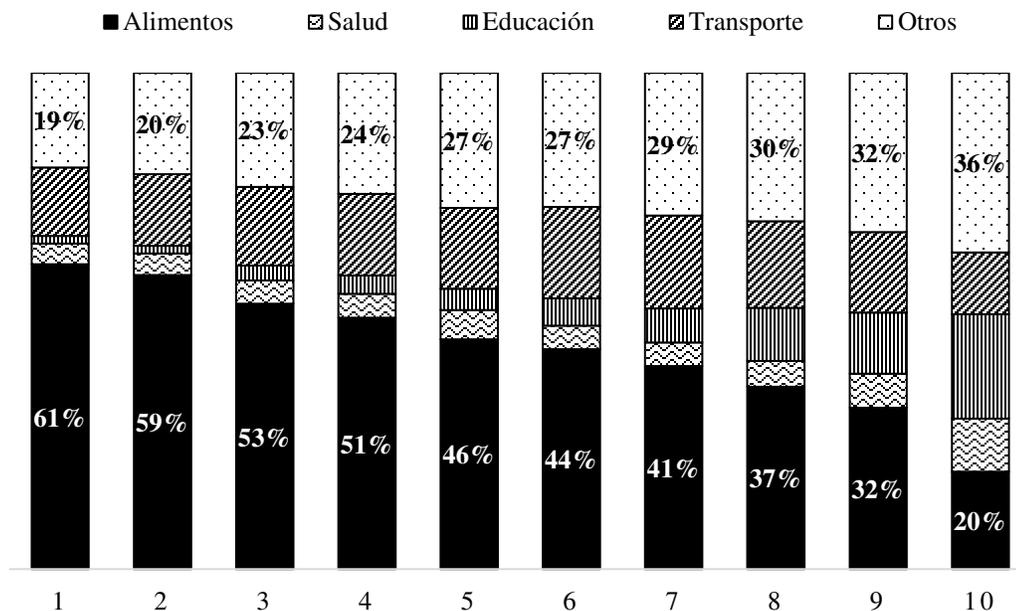
Fuente: Elaboración propia en base a ENPH 2016/17

⁸ Ver Cavada (2022)

⁹ Ver Fernández Felices et al (2016)

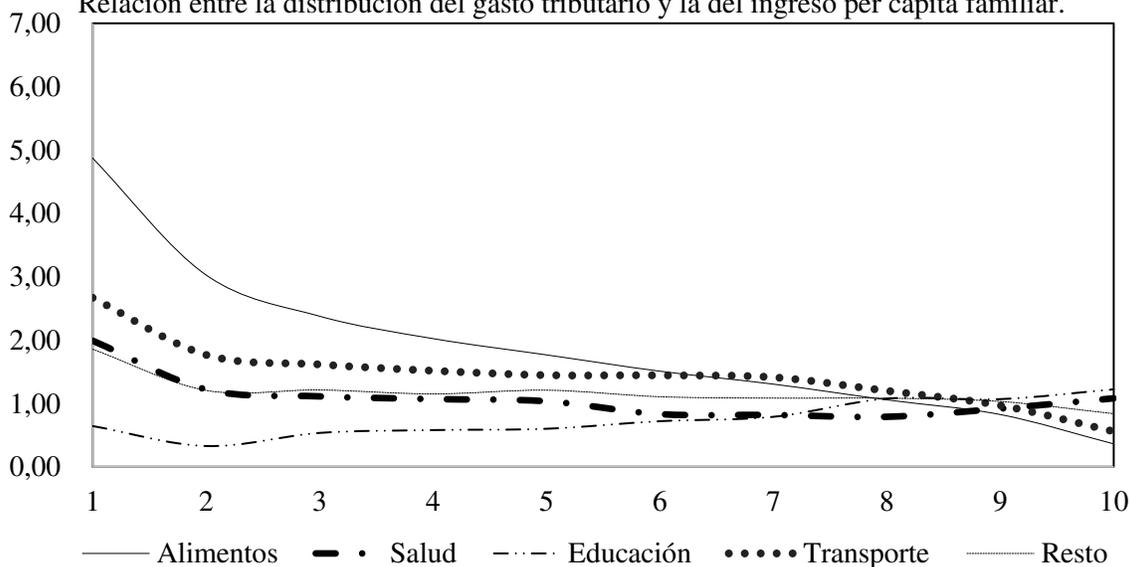
Con vista a una inspección más cercana, se presenta a continuación mediante dos Figuras la distribución por deciles de los diferentes componentes del gasto tributario (Ver Figura 2) y a renglón seguido, un análisis de la relación entre la distribución del gasto tributario y la del ingreso per cápita familiar, por deciles (Ver Figura 3).

Figura 2. Distribución del gasto tributario por tratamientos diferenciales en IVA, según grandes rubros y por deciles de ingreso per cápita familiar.



Fuente: Elaboración propia en base a ENPH 2016/17

Figura 3. Incidencia distributiva de los gastos tributarios por tratamiento diferencial del IVA. Relación entre la distribución del gasto tributario y la del ingreso per cápita familiar.

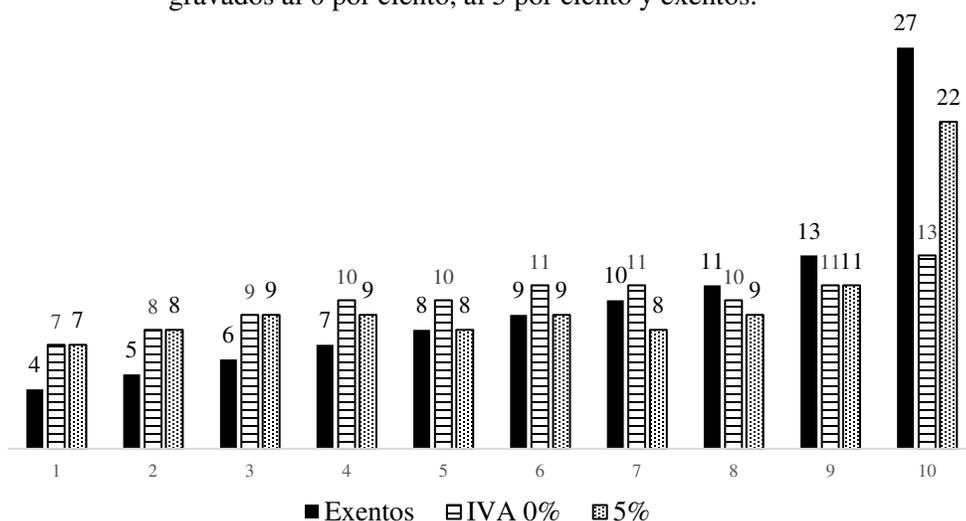


Fuente: Elaboración propia en base a ENPH 2016/17

Nótese el cumplimiento de la Ley de Engel en la primera Figura representada: la participación del consumo de alimentos en el consumo total cae a medida que se consideran deciles superiores. El caso opuesto ocurre con los rubros en salud, educación y otros, que en conjunto componen alrededor del 45%. Estos efectos contrapuestos generan dudas, *a priori*, acerca del efecto distributivo que podría ocasionar una reforma que apunte hacia la uniformidad en tasas del IVA. Por su parte, la Figura 3 indica que, con la excepción del caso de alimentos y en menor medida el transporte, la distribución del gasto tributario tiende a ser neutral. Esto despierta interrogantes acerca del real poder redistributivo de la diferenciación de alícuotas.

Por último, un análisis complementario al anterior, consistiría en explorar la participación de cada decil de la distribución del ingreso en los distintos tratamientos diferenciales, incluido los exentos. La Figura 4, muestra bajo el escenario del esquema vigente actual que, de cada 100 pesos que el gobierno deja de recaudar por concepto de exentos 27 van a parar al decil superior. De igual forma, de cada 100 pesos que el gobierno subsidia para la compra de bienes y servicios gravados con la alícuota diferencial del 5 por ciento y el 0 por ciento, 13 y 22 pesos, respectivamente van a parar al mismo decil¹⁰. La clave para entender una redistribución mal focalizada como ésta, asociada a tratamientos especiales en el IVA, radica en comprender que, aunque los hogares más pobres típicamente gastan más como proporción de su presupuesto general sobre artículos como comida, los hogares más ricos tendien a gastar más en términos absolutos (Abramovsky et al., 2017).

Figura 4. Participación de cada decil del ingreso en gasto tributario en IVA. Bienes y servicios gravados al 0 por ciento, al 5 por ciento y exentos.



Fuente: Proyecto de ley 240 de 2018 (Gaceta No. 933/18)

¹⁰ Véase Proyecto de ley número 240 de 2018 cámara. Gaceta del congreso N° 933.

4. METODOLOGÍA Y DATOS

a. Datos

Para implementar el estudio de incidencia tributaria 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.

i. Matriz insumo – alícuota

La fuente de información a partir de la cual se pueden asociar los artículos de la canasta básica con su respectiva alícuota, se obtuvo de las leyes vigentes en cada período. La tabla 2 presenta la estructura de los diferentes diseños de IVA aprobados en Colombia entre 2002 y 2019. En la misma se aprecia una significativa reducción en el esquema de alícuotas a partir de la reforma 1607 de 2012 y un aumento en tres puntos porcentuales de la alícuota general instrumentado a partir de la reforma 1819 de 2016. Cabe destacar que ésta última no cambiaba desde inicios de la década de los 2000.

Tabla 2. Diseños de IVA vigentes entre 2003 y 2020. Leyes 788 de 2002, 1111 de 2006, 1607 de 2012, 1819 de 2016, 1943 de 2018 y 2010 de 2019.

Tipo de alícuota	2003	2007	2012	2017 – 2019 - 2020
Exenta	0%	0%	0%	0%
	2%	1,6%		
Reducida	3%	3%		
	5%	5%	5%	5%
	7%	10%		
General	16%	16%	16%	19%
	20%	20%		
Incrementadas	21%	25%		
	33%	35%		
	38%			

Fuente: Elaboración propia en base a leyes vigentes en cada período.

ii. Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares (ENPH).

Esta encuesta constituye una buena herramienta 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. Se caracteriza

por relevar información para un total de 90 mil hogares ubicados en 32 ciudades capitales incluidas sus áreas metropolitanas y en 130 municipios de los diferentes departamentos del país. La utilización de la nueva encuesta constituye el aporte más novedoso del trabajo, ya que la misma, a diferencia de ENIG de los años 2006/07, releva los nuevos consumos a partir de innovaciones tecnológicas y de mercadeo como ventas por internet, catálogos y ferias especializadas¹¹.

b. Metodología

El procedimiento empírico detrás de todo estudio de incidencia tributaria, requiere en últimas imputar a cada *unidad de análisis* el pago total del impuesto de acuerdo con la distribución del consumo total en los bienes no exentos. Para lograr tal fin, será necesario: (i) seleccionar la *unidad de análisis*, (ii) determinar el *tipo enfoque* que permita clasificar las unidades de observación al interior de la encuesta 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, por otra parte, 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)¹²; en el que se comienza dividiendo todas las unidades de observación en grupos, en función de alguna medida actual de sus “ingresos económicos”¹³. 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

¹¹. 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>

¹². 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).

¹³. 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 periodos de referencia y una justificación de la postura adoptada aquí, véase Gasparini, Cicowiez, y Sosa (2012).

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 intertemporal como variable de bienestar. En la siguiente sección se evalúa la incidencia distributiva del IVA empleando ambos indicadores¹⁴, 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 (ST) desarrollado por Pechman y Okner (1974)¹⁵ y más recientemente propugnado por Gasparini, Cicowiez, y Sosa (2012)¹⁶. 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 adelante¹⁷, donde se asume que, el impuesto es soportado por el consumidor final. Cabe destacar que, 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.

c. Consideraciones empíricas asociadas al análisis de la incidencia distributiva del Impuesto al Valor Agregado¹⁸

Determinar si un impuesto es pro-pobre o pro-rico, y en lo sucesivo, si es progresivo o regresivo, es el objetivo principal de todo estudio de incidencia distributiva.

El impuesto al Valor agregado, al igual que cualquier otro, se considera pro-pobre (pro-rico) cuando la carga del mismo en términos absolutos está concentrada en la cola superior (inferior) de la

¹⁴. 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).

¹⁵. 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.

¹⁶. Según, Gasparini, Cicowiez, 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, Cicowiez, y Sosa (2012).

¹⁷. 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).

¹⁸ Ver Guardarucci et al. (2012), donde se discuten estos aspectos, pero sobre la base de la incidencia del gasto en educación.

distribución del ingreso; esto es, cuando la mayor parte de la recaudación del impuesto proviene de las familias más (menos) acaudaladas.

Por otro lado, el Impuesto al Valor agregado se considera progresivo (regresivo) cuando el pago/carga del impuesto medido como proporción del ingreso crece (decrece) a medida que aumenta el nivel de ingresos. De esta manera, determinar cuan progresivo y pro-pobre es un impuesto adquiere suma relevancia, en la medida en que reducen los niveles de desigualdad en la distribución del ingreso.

Ahora, con vistas a dilucidar si el IVA es pro-pobre o pro-rico (incidencia absoluta) se computa el índice de concentración del impuesto o Cuasi-Gini (Ct), que mide el grado de concentración de la carga del impuesto en la cola superior de la distribución del ingreso. Valores positivos (negativos) indican un impuesto pro-pobre (pro-rico), es decir, un impuesto cuya carga crece (decrece) en términos absolutos a medida que se consideran deciles superiores. Cuanto mayor (menor) es el valor absoluto de este índice, mayor (menor) es el grado de concentración de la carga en las personas más acaudaladas. Así, el impuesto es pro-pobre cuando el pago que soporta cada decil crece a medida que aumenta el nivel de ingreso y es pro-rico en caso contrario.

Finalmente, la progresividad o regresividad (incidencia relativa) se determina mediante el Índice de Kakwani, calculado como la diferencia entre el Cuasi-Gini del Impuesto al Valor Agregado (Ct) y el coeficiente de Gini del ingreso pre-política fiscal (Gx). Valores positivos (negativos) representan un impuesto progresivo (regresivo), y por consiguiente una distribución del ingreso más (menos) igualitaria.

5. RESULTADOS

a. Análisis de incidencia

En la Figura 5 se reportan los índices de concentración y de Kakwani del Impuesto al Valor Agregado en Colombia en 2007, 2013, 2017, 2019 y 2020, en base a la ENPH 2016/2017. En los cinco escenarios la carga es superior entre los más ricos ($Ct > 0$), denotando un IVA pro-pobre, independientemente del indicador de bienestar empleado. Sin embargo, en todos los escenarios el grado de concentración es menor (levemente mayor) que el del ingreso (consumo), resultando un IVA regresivo (prácticamente proporcional), en sentido corriente (permanente), es decir, $Ct > 0$, $Ct < Gx$ ($Ct > 0$, $Ct > Gx$).

Figura 5. Índices de concentración y de Kakwani. Colombia, 2007-2020

	2007	2013	2017	2019	2020
	ENPH 2016/17				
Índice de concentración	0,4337	0,4337	0,4465	0,4479	0,4457
Índice de Kakwani	-0,0923	-0,0923	-0,0795	-0,0781	-0,0803

Fuente: Elaboración propia en base a ENPH 2016/2017.

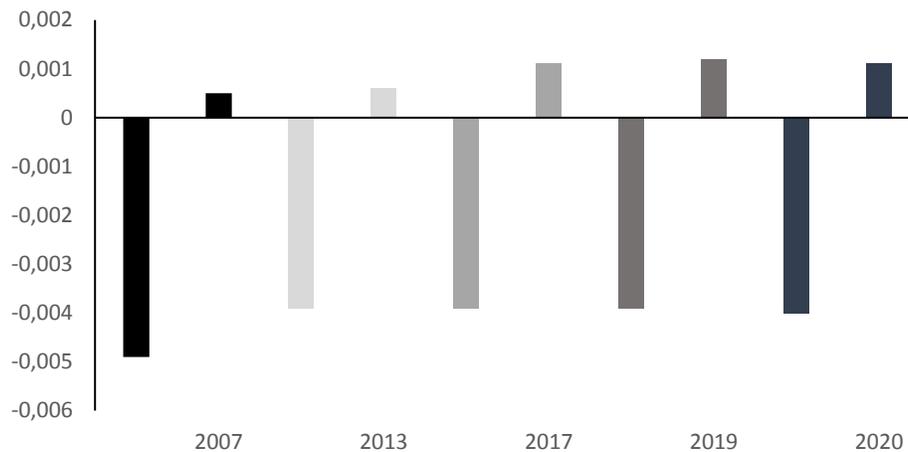
Mientras los resultados por ingreso se pueden explicar por la baja (alta) tasa de ahorro de los individuos pobres (ricos) - los deciles más bajos de la distribución del ingreso, al consumir la mayor parte del ingreso, tienen una mayor carga del impuesto -. los resultados por consumo se pueden explicar por la existencia de tratamientos tributarios no uniformes en el diseño del IVA. Esto es, 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 entre 2007 y 2020 resulta prácticamente proporcional computado de este modo, a pesar de la existencia de tratamientos no uniformes.

i. Impacto redistributivo del IVA en Colombia.

¿El IVA en Colombia, ha contribuido a mejorar la distribución del ingreso? Quizás la justificación más común usada para diferenciación de tasas de IVA, es un deseo redistributivo (Abramovsky et al.(2017)). Al ser el IVA un impuesto que generalmente se supone que recae sobre el consumidor final, se esgrime que la existencia de exenciones o tasas diferenciales sobre algunos bienes podría ayudar a *hacer la distribución del ingreso más igualitaria* (Garriga, 2020). En ese sentido, las estimaciones tendientes a evaluar este aspecto adquieren suma relevancia. La práctica usual en la literatura para medir impacto redistributivo radica en estimar el coeficiente de Reynolds-Smolensky, que resulta de la diferencia entre el Gini previo de la política fiscal y el 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 información reportada por la Figura 6, 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. Estos efectos contrapuestos

Figura 6. Impacto redistributivo de la política fiscal de IVA en Colombia. 2007-2020



Fuente: Elaboración propia en base a ENPH 2016/2017

ratifican una vez más, la relevancia asociada a la lección del indicador de bienestar como base para el cómputo de la regresividad (calculada en la sección 5.1) y el impacto redistributivo del IVA. De cualquier forma, no dejan de ser efectos prácticamente imperceptibles y sin cambios sustanciales a lo largo de tiempo. Esta conclusión es razonable, si se tiene en cuenta que los objetivos iniciales de política en todos los casos estuvieron más bien enfocados a mejorar aspectos de eficiencia económica o a incrementar recaudación, no *a priori*, los aspectos distributivos. El hecho de que la equidad distributiva del IVA no parezca haber cambiado radicalmente con el tiempo, confirmaría la visión a favor de no instrumentar el IVA para tales fines, y a su vez, sugiere la existencia de 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.

b. Simulaciones de reforma sobre el impuesto al valor agregado

En contraste con la discusión anterior, se simulan a continuación cinco escenarios de reforma enfocados en aplicar un IVA de tasa general uniforme del 19% combinado con algún mecanismo de devolución vía transferencias hacia los sectores más vulnerables de la población.

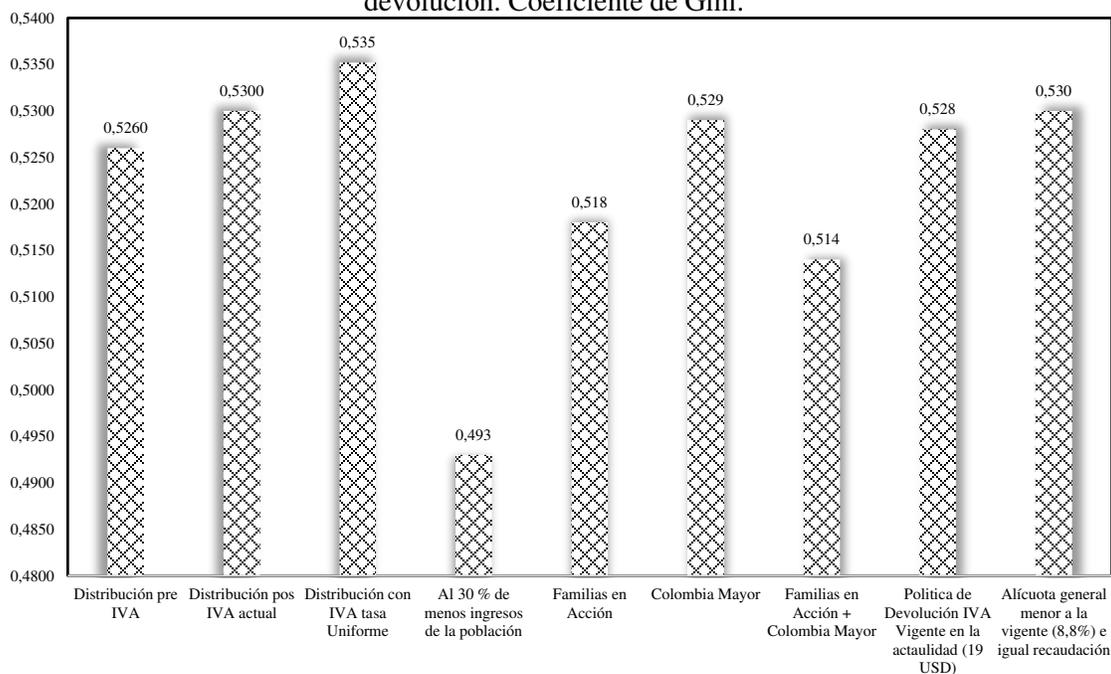
- **Reforma 1:** Alícuota uniforme de 19% combinada con una transferencia al 30% más pobre de la población "a la Mirrlees Review".
- **Reforma 2:** Alícuota uniforme de 19% combinada con una transferencia a beneficiarios del Programa Familias en Acción.
- **Reforma 3:** Alícuota uniforme de 19% combinada con una transferencia a beneficiarios del Programa Adulto Mayor.

- **Reforma 4:** Alícuota uniforme de 19% combinada con una transferencia a usuarios pertenecientes a ambos Programas sociales.
- **Reforma 5:** Alícuota uniforme menor a la vigente e igual recaudación.

La Figura 7 provee información relacionada con el impacto que tienen las distintas micro-simulaciones sobre la distribución del ingreso. En particular, se comparan los coeficientes de Gini correspondientes a la distribución del ingreso per cápita familiar pre-IVA (barra 1), post-IVA (barra 2) y los cinco escenarios de reforma previamente puntualizados (barras 4, 5, 6, 7 y 9). El aumento de 0.529 a 0.530 en coeficiente de Gini entre los dos primeros escenarios (barra 1 versus barra 2) refuerza la hipótesis sobre el carácter regresivo del IVA al ser computado por este indicador.

La barra 3, también muestra el coeficiente de Gini de la distribución del ingreso per cápita familiar, que es el resultado de simular la eliminación completa de exenciones y tratamientos diferenciales, computando un IVA a una tasa uniforme del 19%. Obsérvese que, si se le compara con el escenario anterior (barra 2), se observa un incremento del Coeficiente de Gini prácticamente imperceptible (0.9%), reforzando la hipótesis sobre una posible mala focalización de los tratamientos tributarios favorables contemplados en el esquema vigente en la actualidad.

Figura 7. Efectos del IVA actual versus IVA sin tratamientos diferenciales y mecanismos de devolución. Coeficiente de Gini.



Fuente: Elaboración propia en base a ENPH 2016/2017

El análisis que surge de comparar las cuatro líneas de reforma con la situación actual, sugiere en todos los casos distribuciones más igualitarias. Nótese que la alternativa que involucra al 30 % de menores ingresos de la población (barra 4) resulta ser la más dominante en términos de reducción en el nivel de desigualdad de la distribución del ingreso per cápita familiar, arrojando un Gini pos impuesto de 0.493 (7% menor que el Gini obtenido bajo el diseño actual). La alternativa que se combina con una devolución a través de beneficiarios de Familias en Acción (barra 5) también genera una mejora sustancial sobre la distribución, arrojando un Gini de 0.518 (2.2 % menor que el IVA actual). La progresividad se vuelve modesta si se consideran únicamente las devoluciones de la recaudación excedente al adulto mayor (barra 6), con un Gini pos de 0.529. La penúltima (barra 7) deja abierta la posibilidad a un nivel de progresividad con un resultado intermedio entre la reforma 1 y las reformas 2 y 3, arrojando un Gini pos de 0.514, el cual surge de combinar los usuarios de ambos programas como beneficiarios últimos de la política. Una explicación a la magnitud de la caída en el Gini tras la reforma 1 y a la marcada diferencia entre esta y las reformas 2 y 3, respectivamente, no reside en la brecha de ingresos entre las personas; sino en la diferencia entre sus posiciones en el ranking de ingresos y en la estructura de ponderaciones de transferencias decrecientes en el ingreso otorgada por el Gini; los tres deciles más pobres solo acumulan el 56 y el 51 por ciento de los usuarios beneficiarios de los programas Familias en Acción y Colombia Mayor, respectivamente, lo cual reduce la ponderación que el Gini otorga a las dos transferencias.

Una última alternativa que puede ser explotada sugiere la implementación de un IVA con alícuota general uniforme, inferior a la vigente, sin esquemas devolutivos, y que a su vez mantiene la recaudación constante (ver barra 9). De acuerdo con dicho esquema (con alícuota uniforme del 8.8%), la distribución del ingreso no se alteraría respecto del vigente según la ENPH 2016/17, confirmando la visión a favor de un IVA uniforme, pues resultaría prácticamente neutral desde el punto de vista distributivo y gozaría de las ganancias en eficiencia (no calculadas en este trabajo) resultantes de la no distorsión en precios relativos generado por un esquema sin exenciones y alícuotas diferenciales (Fernández Felices, Guardarucci y Puig, 2016).

En definitiva, los resultados que surgen de los anteriores ejercicios que se implementan utilizando la última base de datos disponible en la línea de ingresos y gastos (ENPH) publicada por el DANE pueden no ser exhaustivos, pero, en cierta medida alientan la implementación de reformas *à la Mirrlees Review* (que conviertan al IVA en un impuesto de alícuota uniforme combinado con un esquema de transferencias redistributivas), pues reafirman la existencia de reformas menos complejas, distributivamente favorables en términos de neutralidad y compatibles con una ganancia de eficiencia respecto al esquema de IVA vigente en la actualidad, incluso ventajosas, si comparan

con la política de devolución puesta en marcha a inicios de la pandemia (barras 4, 5 y 7 versus barra 8). Estos resultados están en la línea con la evidencia internacional, particularmente con lo obtenido por (Fernández Felices, Guardarucci y Puig, 2014; Fernández Felices, Guardarucci y Puig, 2016), analizando diversas líneas de reforma para el caso de Argentino.

6. COMENTARIOS FINALES

Este trabajo analiza y brinda evidencia empírica sobre la distribución de los costos y los beneficios de la política fiscal de IVA con el fin de incorporarla en las mediciones distributivas para Colombia en el periodo 2007 - 2020, utilizando para ello la Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares (ENPH) de los años 2016-2017. Junto con este análisis, se provee por primera vez estimaciones sobre la política de devolución de IVA recientemente implementada por el Gobierno Nacional Colombiano y adelantada en virtud de la emergencia sanitaria por Covid-19 de 2020, constituyéndose así en el segundo aporte más novedoso del trabajo. Se confirma la relevancia del indicador de bienestar elegido a la hora de realizar el análisis de incidencia distributiva; el IVA instrumentado a través del Estado resulta pro-pobre y regresivo cuando se utiliza el ingreso per cápita familiar como indicador de bienestar, pero al utilizar el consumo per cápita familiar como indicador de bienestar, si bien continúa siendo pro-pobre, el IVA se vuelve prácticamente proporcional. En segundo lugar, se analizan los efectos distributivos que traería consigo la implementación de diferentes líneas de reformas *à la Mirrlees Review* sobre el Impuesto al Valor Agregado. En particular, se estiman los efectos sobre la incidencia distributiva asociados a la implementación de un IVA con alícuota uniforme combinado con un esquema de transferencias devolutivas de la recaudación excedente.

Sobre la base de las potenciales alternativas de reforma que pudiesen asociarse al IVA se verifica: i) Un efecto casi imperceptible sobre el coeficiente de Gini de la distribución del ingreso per cápita familiar, cuando se considera únicamente la implementación de un IVA a tasa uniforme sin devolución de la recaudación excedente. Y ii) resultados distributivamente favorables cuando sobre la base del escenario anterior se aplica alguna forma de devolución del excedente recaudatorio. Esto es, por un lado, una caída considerable en el coeficiente de Gini-pos cuando la devolución del excedente recaudatorio toma la forma de transferencia de suma fija al 30% de menores ingresos de la población. Por otro lado, una reducción igualmente considerable del coeficiente de Gini-pos si dicha devolución se focaliza a usuarios beneficiarios del programa Familias en Acción. Ahora, si dicha devolución se dirige al adulto mayor también es posible lograr una reducción del nivel de desigualdad, aunque en una escala más moderada. No obstante, puede lograrse un nivel de progresividad intermedio cuando se contempla un escenario en el que se combinan a usuarios beneficiarios de ambos planes sociales. Finalmente, el nivel de desigualdad, medido a través del

coeficiente de Gini, se mantendría constante con la implementación de un IVA de alícuota general uniforme menor a la vigente, sin tratamientos diferenciales y con una recaudación equivalente a la del diseño actual.

Se vuelve así sumamente relevante evaluar cuestiones de administración tributaria asociadas a la implementación de estas reformas, así como cuestiones ligadas a la medición de potenciales ganancias en eficiencia, que este trabajo no considera. Es aparente, sin embargo, que la sola consideración de la dimensión distributiva abre espacios para mejoras en el diseño del IVA en Colombia (Fernández Felices, Guardarucci y Puig, 2016).

REFERENCIAS

- Abramovsky, L., Phillips, D. y Warwick, R. (2017). Redistribution, efficiency and the design of VAT: A review of the theory and literature. (IFS Briefing Note N° 212). Recuperado de <https://www.ifs.org.uk/uploads/publications/bns/BN212.pdf>
- Ahmad, E. & Best, M. (2012). Financing Social Policy in the Presence of Informality. (LSE Asia Research Centre. Working Paper, N° 54). Recuperado de http://eprints.lse.ac.uk/57964/1/_lse.ac.uk_storage_LIBRARY_Secondary_libfile_shared_repository_Content_Asia%20Research%20Centre%20Working%20Papers_ARCWP54-AhmadBest.pdf
- Anton, A., Hernandez, F. y Levy, S. (2013). The End of Informality in Mexico? Fiscal Reform for Universal Social Insurance. Washington, D.C.: Inter-American Development Bank. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/english/document/The-End-of-Informality-in-Mexico-Fiscal-Reform-for-Universal-Social-Insurance.pdf>
- Ávila, J. y Cruz, A. (2006). La progresividad del sistema tributario colombiano del orden Nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. (Cuadernos de Trabajo N° 14). Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales (DIAN).
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G., Piza, Julio., Urrutia, M. y Villar, L. (2015). Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 2015).
- Cavada, J. (2022). Tasas diferenciadas de IVA en países OCDE Tasas, aspectos operativos, posibles tasas diferenciadas en Chile y observaciones. Recuperado de https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/33213/2/BCN_Tasas_de_IVA_diferenciado_en_OCDE_2022_rev_CW__1_ED_PA.pdf

- Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (2021). Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. OECD, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y Ministerio de Hacienda de Colombia. Disponible en: <http://bcn.cl/2pjaj>
- Concha Llorente, T., Ramírez Jaramillo, J. C., y Acosta, O. L. (2017). Tributación en Colombia: reformas, evasión y equidad. (Notas de estudio). Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43133/S1700948_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Duzán, María Jimena (6 de Mayo de 2021). Colombia: Cuando se gobierna desde una torre de marfil. Washington Post. Disponible en: <http://bcn.cl/2pj7i>
- Escorcía Herrera, A. J. (2020). Incidencia distributiva del impuesto al valor agregado en Colombia [Tesis de Maestría, Universidad Nacional de La Plata]. Disponible en <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/120278>
- Felices, D. F., Guardarucci, I. y Puig, J. (2016). El Impuesto al Valor Agregado en Argentina. Consideraciones sobre su incidencia distributiva y propuestas de reforma. *Actualidad Económica*, 26(90), 29-38.
- Fullerton, D. y Rogers, D. (1993). Who bears the lifetime tax burden? The Brookings Institution.
- Fullerton, D. y Rogers, D. (1994). Distributional effects on a lifetime basis. (Documento de trabajo N° 4862). NBER.
- Garriga, M. (2021). Repensando el impuesto al valor agregado. *Estudios económicos*, 38(76), 197-222.
- Garriga, M. y Lódola, A. (2019). Impuesto al valor agregado: gasto tributario y evasión. Recuperado de <https://www.blogeconosp.econo.unlp.edu.ar/wp/2019/10/21/impuesto-al-valor-agregado-gasto-tributario-y-evasion/>
- Harberger, A. (1998). "Monetary and Fiscal Policy for Equitable Economic Growth," en *Income distribution and high-quality growth*, V. Tanzi y K.-y. Chu (Ed), Cambridge and London: MIT Press, pp. 203-41.
- Harris, T., Phillips, D., Warwick, R., Goldman, M., Jellema, J., Goraus, K., y Inchauste, G. (2018). Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle-income countries (Institute for Fiscal Studies. N° W18/11).

- Jorratt, M. (2010), Diagnóstico de la estructura tributaria de Colombia y propuestas de reforma tributaria. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Mirrlees, James, 2011. "Tax By Design: The Mirrlees Review," OUP Catalogue, Oxford University Press.
- Pechman, J. (1985). Who paid the taxes, 1966-85? The brookings Institution.
- Proyecto de ley número 240 de 2018 cámara. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones. 31 de octubre de 2018 Gaceta del congreso N° 933.
- Sánchez, F. y Gutiérrez, C. (1994). Reformas tributarias en Colombia 1980-1992. Aspectos de equidad, eficiencia, y simplificación administrativa. Coyuntura Económica, 24(1), 97-110. Fedesarrollo, Bogotá – Colombia.
- Sánchez, F., y Parra, J. C. (1995). Incidencia distributiva del IVA en un modelo del ciclo de vida. (DNP, Archivos de Macroeconomía N° 38).
- Steiner, R y Cañas, A. (2013). Tributación y equidad en Colombia. Universidad de los Andes, Facultad de Economía, CEDE.
- Garriga, M. y Rosale, W. (2015). Finanzas Públicas en la Práctica: selección de casos y aplicaciones. HABER.
- Gasparini, L., Cicowiez, M., & Sosa, W. (2012). Pobreza y Desigualdad en América Latina (1a ed.). Buenos Aires, Argentina: Temas Grupo Editorial.
- Metcalf, G. E., & Fullerton, D. (2002). The distribution of tax burdens: an introduction. (Documento de trabajo N° 8978). NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH. Recuperado de <https://www.nber.org/papers/w8978>
- Guardarucci, I., Puig, J. P., y Salinardi, L. H. (2012). Incidencia del gasto público en educación: nueva evidencia para la Provincia de Buenos Aires en base a la Encuesta Anual De Hogares. (Documentos de Trabajo N° 139). CEDLAS.
- Felices, D. F., Guardarucci, I., & Puig, J. (2014). Impuestos y distribución del ingreso en Argentina: análisis y propuestas de reforma para el sistema tributario. UNLP.
- Fernández Felices, D. Guardarucci, I. & Puig, J. (2014a). Incidencia distributiva del sistema tributario argentino. (Documento de Trabajo No. 105). Departamento de Economía, Facultad de

Ciencias Económicas, Nacional de La Plata. Recuperado de
<http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab/doc105.pdf>

Fernández Felices, D. Guardarucci, I. & Puig, J., (2014b). Impuestos y distribución del ingreso en Argentina: análisis y propuestas de reforma para el sistema tributario. Departamento de Economía, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (mimeo).