

Cuadernos de Trabajo

Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

**Elementos para la discusión de una reforma del IVA
en Colombia**

Javier Ávila Mahecha
Ángela Cruz Lasso

**Documento Web 046
Enero de 2012**



CONTENIDO

RESUMEN	5
INTRODUCCIÓN	6
1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IVA EN COLOMBIA	7
1.1. Tarifas	9
1.2. Carga tributaria	12
1.3. Productividad	16
1.4. Cobertura de la base gravable y Progresividad	21
1.5. Tratamiento del IVA para los bienes de capital.....	24
1.6. Tratamiento para licores, cervezas y cigarrillos	26
1.7. Devolución de dos puntos del IVA por compras con tarjetas débito y crédito.....	28
2. COSTO FISCAL DE EXCLUSIONES, EXENCIONES Y TARIFAS DIFERENCIALES	28
2.1. La paradoja de gravar bienes intermedios excluidos del IVA.....	29
2.2. Bienes y servicios excluidos	35
2.3. Bienes y servicios exentos.....	36
2.4. Bienes y servicios gravados con tarifa diferencial inferior a la tarifa general	37
2.5. Vehículos automotores	37
2.6. Servicio de Telefonía Celular	39
3. ALGUNOS ESCENARIOS PARA CONSIDERAR EN UNA EVENTUAL REFORMA DEL IVA.....	39
3.1. Escenario 1: Unificación de tarifas.....	40
3.2. Escenario 2: Ampliación de la base gravable empleando tarifa reducida del 3% y tarifa general del 15%....	42
3.3. Escenario 3: IVA tipo consumo con ampliación de base gravable y aplicación de una única tarifa del 16%...	44
3.4. Escenario 4: Ampliación de la base gravable y aplicación de una única tarifa del 13%	46
3.5. Escenario 5: Modelo sugerido por la Comunidad Andina de Naciones	47
4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	48
BIBLIOGRAFÍA	50

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Colombia. Estructura de los impuestos nacionales administrados por la DIAN	7
Cuadro 2. Países de la OCDE. Importancia relativa de los impuestos sobre bienes y servicios	7
Cuadro 3. América Latina. Importancia relativa de los impuestos sobre bienes y servicios	8
Cuadro 4. Colombia. Tarifas de IVA - Año 2011	9
Cuadro 5. Países de la OCDE. Tarifa general del IVA – Año 2010	10
Cuadro 6. América Latina. Tarifa general del IVA – Año 2009	11
Cuadro 7. Evolución de las tarifas del IVA por regiones del mundo	11
Cuadro 8. Países de la OCDE. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios	14
Cuadro 9. América Latina. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios	15
Cuadro 10. Colombia. Productividad del IVA.....	16
Cuadro 11. Países de la OCDE. Productividad de los impuestos generales sobre bienes y servicios – Año 2009	16
Cuadro 12. Países de la Unión Europea. Evasión del IVA	17
Cuadro 13. Unión Europea. Factores que reducen el recaudo potencial del IVA y cobertura de la base gravable	18
Cuadro 14. América Latina. Productividad de los impuestos generales sobre bienes y servicios - Año 2009.....	19
Cuadro 15. América Latina. Comparativo tasas de evasión IVA	19
Cuadro 16. América Latina. Factores que reducen el recaudo potencial del IVA y cobertura de la base gravable	20
Cuadro 17. Colombia. Cobertura de la Base Gravable 2000-2011	21
Cuadro 18. Colombia. Estructura de los productos de la Canasta Familiar según tarifa de IVA	21
Cuadro 19. Colombia. Cobertura del IVA por Subsector Económico.....	22
Cuadro 20. Unión Europea. Cobertura de la base gravable del IVA.....	23
Cuadro 21. Colombia. Costo fiscal por adoptar un IVA tipo Consumo otorgando descuento pleno en el propio Impuesto al Valor Agregado	25
Cuadro 22. Colombia. Costo fiscal por adoptar un IVA tipo Consumo otorgando descuento pleno en el Impuesto de Renta	26
Cuadro 23. Colombia. Devolución de dos puntos de IVA	28
Cuadro 24. Efecto recaudatorio por excluir un eslabón en la cadena del IVA	29
Cuadro 25. Colombia. Impacto fiscal de gravar a la tarifa del 16% bienes y servicios excluidos	31
Cuadro 26. Impacto fiscal de gravar a 16% Animales vivos en diferentes escenarios	35
Cuadro 27. Efecto recaudatorio de gravar a la tarifa general bienes exentos	36
Cuadro 28. Efecto recaudatorio de excluir los bienes exentos	36
Cuadro 29. Efecto recaudatorio de gravar al 16% bienes y servicios actualmente con tarifa inferior a la general .	37
Cuadro 30. Tarifa de IVA para vehículos automotores	38
Cuadro 31. Efecto recaudatorio por unificación de tarifas de IVA en vehículos automotores /1	39
Cuadro 32. IVA Telefonía Móvil. Valor del impuesto reconocido de los cuatro puntos porcentuales	39
Cuadro 33. Escenario 1: Unificación de las tarifas del IVA	41
Cuadro 34. Incidencia del Escenario 1 en el costo de la Canasta Familiar	41
Cuadro 35. Tarifas diferenciales por Regiones del Mundo	42
Cuadro 36. Escenario 2: Ampliación de la base gravable con tarifa diferencial del 3% y tarifa general del 15% ..	44
Cuadro 37. Incidencia del Escenario 2 en el costo de la Canasta Familiar	44
Cuadro 38. Escenario 3: IVA tipo consumo con ampliación de la base gravable con tarifa única del 16%	45
Cuadro 39. Incidencia del Escenario 3 en el costo de la Canasta Familiar	45
Cuadro 40. Escenario 4: Ampliación de la base gravable con tarifa única del 13%	46
Cuadro 41. Incidencia del Escenario 4 en el costo de la Canasta Familiar	46
Cuadro 42. Escenario 5: Modelo IVA de la Comunidad Andina de Naciones.....	47
Cuadro 43. Incidencia del Escenario 5 en el costo de la Canasta Familiar	48

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1. América Latina. Importancia relativa de los impuestos sobre bienes y servicios	8
Gráfica 2. Colombia. Impuesto a las ventas declarado por tipo de tarifa.....	9
Gráfica 3. Evolución de las tarifas generales del IVA por regiones del mundo.....	10
Gráfica 4. Evolución de las tarifas generales del IVA para el promedio mundial	12
Gráfica 5. Colombia. Evolución de la carga tributaria del IVA.....	12
Gráfica 6. OCDE - América Latina. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios	13
Gráfica 7. América Latina. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios - Año 2009	15
Gráfica 8. Colombia. Efecto redistributivo del IVA en los hogares	22
Gráfica 9. América Latina. Cobertura de la base gravable del IVA - Año 2009	24

RESUMEN

Este documento presenta las principales características del IVA en Colombia, valora el gasto tributario de sus tratamientos preferenciales y sugiere posibles reformas a su diseño actual.

Se logró establecer que el gasto tributario por exclusiones, exenciones y tarifas reducidas es aproximadamente \$33 billones. Esto es 5,5% del PIB. Al mismo tiempo el IVA produce ingresos extraordinarios por gravar los bienes de capital y por excluir productos intermedios. Esto genera un recaudo de \$4 billones.

Una base gravable amplia podría generar un IVA más productivo, simple, neutral y transparente, con menores costos de administración y cumplimiento, con menores oportunidades para la evasión. Sin embargo, también es claro que la generalización del IVA conllevará un impacto entre 0,5 y 2 puntos de inflación, y afectará las familias en forma desigual y regresiva. Por lo tanto una reforma del IVA debe complementarse con políticas públicas orientadas a contrarrestar el efecto negativo causado en la distribución del ingreso.

Palabras claves: Reforma del IVA, Gasto tributario.

ABSTRACT

This paper presents the main characteristics of Value Added Tax in Colombia, assesses the tax expenditure of its preferential tax treatments and suggests possible reform packages to the VAT current design.

It was possible to establish that the tax expenditure FOR exclusions, exemptions and reduced tax rates is Col. \$33 billions approximately. It is 5,5% of GDP. At the same time VAT produces extraordinary revenues by burdening the capital goods and by excluding the intermediate products. It generates a collection of Col. \$4 billions.

A wide tax base could generate a more productive, simple, neutral and transparent VAT, with smaller administration and compliance costs, with smaller opportunities for the avoidance. However, it is also clear that the VAT generalization will bear an impact between 0,5 and 2 inflation points, and it will affect the families in unequal and regressive way. Therefore a VAT reform should supplement with public policies in order to counteract the negative effect caused in the income distribution..

Key words: VAT reform package, Tax expenditure.

JEL Classification: E62, H21, H22.

Nota Editorial

"Los Cuadernos de Trabajo son documentos preparados en la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la DIAN, en los que se analiza el sistema tributario colombiano, desde perspectivas teóricas y prácticas, con el propósito general de aportar elementos para la evaluación y continua construcción de una mejor administración tributaria y un régimen impositivo más eficiente y equitativo.

Los puntos de vista expresados en los Cuadernos de Trabajo son responsabilidad exclusiva de sus autores y no comprometen la posición institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"

INTRODUCCIÓN

Desde comienzos del presente siglo Colombia ha intentado simplificar su impuesto al valor agregado con una fórmula general que goza de un relativo consenso académico y técnico: "Ampliar la base gravable y reducir la dispersión de tarifas". Pese a los múltiples proyectos de ley que el gobierno nacional ha presentado en tal sentido, aún no se alcanza una verdadera simplificación del tributo, razón por la cual el tema continúa vigente en la agenda de política pública del país.

Este documento pretende contribuir a este debate y con esa intención dedica su primera sección a realizar una caracterización general del tributo, a partir de indicadores estándares y comparaciones internacionales.

La segunda sección estima con amplio detalle el costo fiscal generado por los tratamientos preferenciales que existen en la estructura actual del IVA. En tal sentido estos resultados también constituyen una aproximación al gasto tributario por las exclusiones, exenciones y tarifas diferenciales que existen en el impuesto.

En la tercera sección se presentan algunos escenarios sobre las modificaciones del IVA que podrían proponerse en el marco de una eventual reforma del impuesto, mientras que la cuarta y última sección recoge las conclusiones del análisis.

1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IVA EN COLOMBIA

El IVA en Colombia tiene una productividad baja, que se explica por la prevalencia de una tasa de evasión cercana al 25% y por la existencia de numerosas exenciones y exclusiones que reducen la cobertura de la base gravable. Los tratamientos preferenciales difieren notablemente entre bienes y servicios de diversas actividades económicas generando notables distorsiones. El impuesto presenta una innecesaria proliferación de tarifas y grava los bienes de capital configurando un IVA tipo producto.

Las mejoras que puedan introducirse en el diseño de este tributo son muy importantes para Colombia, puesto que junto con el impuesto de renta, el IVA constituye una de las dos principales fuentes de los ingresos corrientes de la nación (Cuadro 1).

Cuadro 1. Colombia. Estructura de los impuestos nacionales administrados por la DIAN
Porcentajes de la recaudación total

Concepto	2000	2005	2010	2011 pr
IVA	44,2	42,4	44,7	43,5
Renta	39,0	42,5	40,1	40,2
Aranceles	9,1	6,9	6,9	5,1
GMF	5,4	5,5	4,6	5,9
Patrimonio	0,0	1,1	3,2	5,1
Otros	2,3	1,6	0,6	0,2
Total	100	100	100	100

pr: preliminar

Fuente: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Para dimensionar la importancia que tienen los impuestos sobre bienes y servicios en los sistemas impositivos se consideró una muestra de 33 países de la OCDE. En la muestra, solamente 2 países superan el 50%, justamente los países latinos, México y Chile. Por encima del 40% se encuentra Turquía, mientras que en el extremo inferior, se sitúan Suiza, Francia, Italia y Bélgica por debajo del 25% (Cuadro 2).

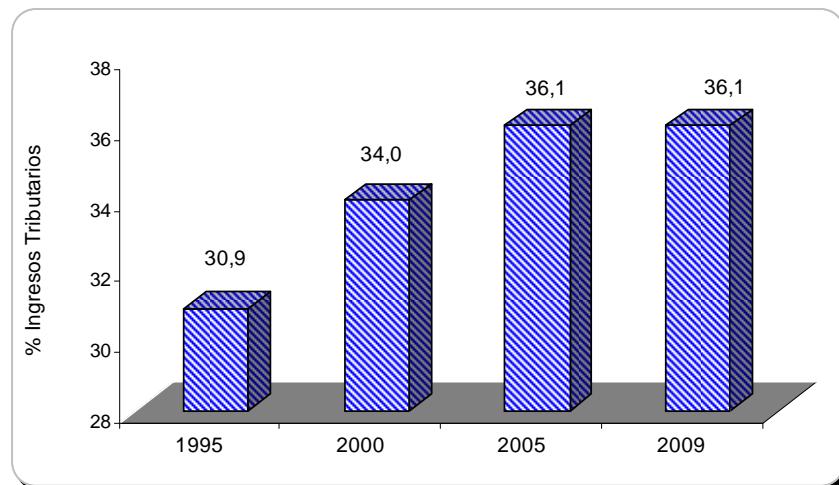
Cuadro 2. Países de la OCDE. Importancia relativa de los impuestos sobre bienes y servicios
Porcentajes de los ingresos tributarios totales incluyendo contribuciones sociales - Año 2008

País	Particip. %	País	Particip. %
México	59,2	Finlandia	30,0
Chile	50,6	Reino Unido	28,8
Turquía	45,5	Alemania	28,5
Polonia	38,0	Luxemburgo	28,0
Israel	37,3	Suecia	27,7
Hungría	37,1	Australia	27,4
Irlanda	37,1	Austria	27,1
Islandia	37,0	Noruega	25,6
Portugal	36,6	España	25,1
Eslovaquia	36,0	Bélgica	24,5
Eslovenia	35,6	Italia	24,5
Grecia	34,9	Francia	24,5
Nueva Zelanda	33,8	Canadá	23,6
Dinamarca	32,5	Suiza	21,7
República Checa	31,9	Japón	18,0
Corea del sur	31,6	Estados Unidos	17,6
Países Bajos	30,3	Promedio muestra	31,7

Fuente: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

En América Latina los impuestos sobre bienes y servicios han incrementado su participación desde el 31% registrado en 1995 hasta el 36% que ha prevalecido entre 2005 y 2009 (Gráfica 1). La dispersión entorno al promedio es del 22%, destacándose de una parte Bolivia, Guatemala, Paraguay, El salvador y Venezuela, donde esta clase de impuestos constituyen más del 40% de la recaudación total. Del otro lado figuran Haití y Panamá con una participación inferior al 30% (Cuadro 3).

Gráfica 1. América Latina. Importancia relativa de los impuestos sobre bienes y servicios
Porcentaje total de ingresos tributarios



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe

Cuadro 3. América Latina. Importancia relativa de los impuestos sobre bienes y servicios
Porcentajes de los ingresos tributarios totales incluyendo contribuciones sociales - Año 2009

País	Partic. %
Bolivia	48,2
Chile	47,9
Guatemala	45,9
Paraguay	43,5
El Salvador	42,2
Venezuela	41,1
Perú	37,2
Brasil	36,9
Costa Rica	35,9
Argentina	34,9
Colombia	34,3
Honduras	34,0
Uruguay	33,7
Ecuador	32,5
Nicaragua	32,1
República Dominicana	31,7
México	30,8
Haití	29,1
Panamá	13,5
Promedio de la muestra	36,1

Fuente: Elaboración propia con base en información de la CEPAL

1.1. Tarifas

Colombia tiene 6 tarifas de IVA. El rango de las tarifas va desde los productos gravados al 35% hasta servicios cuya tasa es del 1.6% (Cuadro 4). Existen adicionalmente, productos exentos o de tarifa cero (que pueden recuperar el IVA de sus insumos) y productos excluidos (sin derecho a devolución del IVA de sus insumos). Esta proliferación de tarifas genera complejidades en la administración del tributo que son propicias para la evasión. Teniendo en cuenta que el 86% del recaudo del IVA proviene de la tarifa general del 16% y casi 5 puntos corresponden a la tarifa del 10% (Gráfica 2), existe una clara oportunidad de simplificación en materia tarifaria.

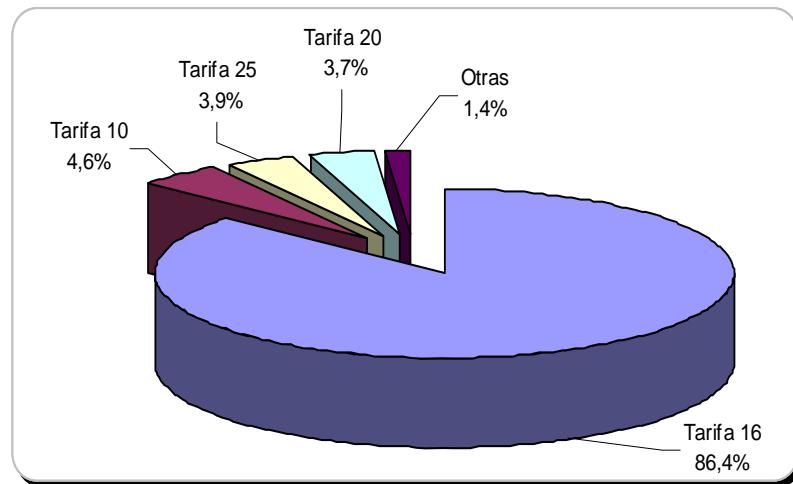
Cuadro 4. Colombia. Tarifas de IVA - Año 2011

Tarifa ^{1/}	Descripción
0%	Productos exentos con derecho a solicitar la devolución del IVA pagado en la adquisición de insumos para su producción.
1.6%	Servicios de aseo, de vigilancia y de empleo temporal.
10%	Entre otros los siguientes: avena, maíz y arroz industrial, aceite crudo de palma, cacao, chocolate, productos de galletería, bombas de aire, maquinaria agrícola, máquinas para fabricar alimentos o bebidas. Medicina prepagada, gimnasios, vigilancia, aseo, almacenamiento productos agrícolas, arrendamiento diferente a a vivienda, clubes de trabajadores y pensionados, comisiones de bolsa.
16%	Tarifa general, se aplica a todos los bienes con excepción de los excluidos o los de tarifa diferencial.
20%	Camperos nacionales o importados con valor FOB inferior a US\$30.000.
25%	Barcos de recreo y deporte fabricados o ensamblados en el país. Telefonía móvil.
35%	Vehículos automóviles cuyo valor FOB sea inferior a US\$30.000. Motocicletas con motor superior a 185 c.c.
	Vehículos automóviles con valor FOB igual o superior a US\$30.000. Aerodinos de servicio privado, barcos de recreo y deporte importados.

1/. Ley 1111 de 2006 y Ley 1393 de 2010

Elaboró: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

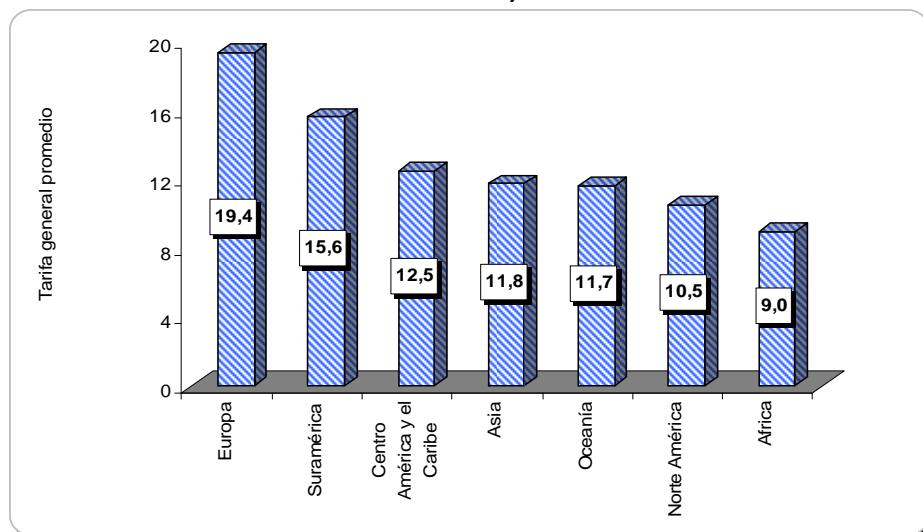
Gráfica 2. Colombia. Impuesto a las ventas declarado por tipo de tarifa
Porcentajes del total del impuesto declarado - Año 2010



Fuente: Elaboración propia con base en información de la DIAN sobre las declaraciones del impuesto a las ventas año 2010

Una muestra de países de todo el mundo agrupados por regiones (Gráfica 3) indica que la región con tarifa general más elevada es Europa (19,4%) doblando a la muestra de países de África donde la tarifa general es en promedio del 9%.

Gráfica 3. Evolución de las tarifas generales del IVA por regiones del mundo
Porcentaje



Fuente: KPMG's Corporate and indirect tax rates survey 2009

Con información del año 2009 para países miembros de la OCDE, se calcula que la tarifa promedio de esa región se sitúa en 18% (Cuadro 5), destacándose los casos de Islandia, Dinamarca, Suecia, Noruega y Hungría, que se ubican en uno de los extremos con tarifa general de 25%. Del otro lado se encuentran Canadá y Japón con una tarifa de 5%.

Cuadro 5. Países de la OCDE. Tarifa general del IVA - Año 2010

País	Tarifa%	País	Tarifa%
Islandia	25,5	Chile	19
Dinamarca	25	Eslovaquia	19
Hungría	25	Grecia	19
Noruega	25	Países Bajos	19
Suecia	25	Turquía	18
Finlandia	22	Reino Unido	17,5
Polonia	22	España	16
Bélgica	21	México	16
Irlanda	21	Luxemburgo	15
Austria	20	Nueva Zelanda	12,5
Italia	20	Australia	10
Portugal	20	Corea del Sur	10
República Checa	20	Suiza	7,6
Francia	19,6	Canadá	5
Alemania	19	Japón	5
Promedio para la muestra 18,0			

Fuente: Elaboración propia con base en información de la OCDE

En América Latina el promedio de la tarifa general es 14,8% (Cuadro 6). Uruguay, Argentina, Brasil, Chile y Perú aplican tarifas iguales o superiores a 19%, mientras que en los demás países las tarifas son inferiores al promedio de la OCDE. América del Sur y Colombia en particular presentan en promedio el mismo registro de la muestra mundial (15,3%) mientras que en Centro América la tarifa general es un poco más baja (12,5%).

Cuadro 6. América Latina. Tarifa general del IVA – Año 2009

País	Tarifa%	País	Tarifa%
Uruguay	22	Bolivia	13
Argentina	21	Costa Rica	13
Brasil	20,5	El Salvador	13
Chile	19	Ecuador	12
Perú	19	Honduras	12
Colombia	16	Guatemala	12
República Dominicana	16	Venezuela	12
Nicaragua	15	Paraguay	10
México	16	Panamá	5
Promedio para la muestra 14,8			

Fuente: Elaboración propia con base en información de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe

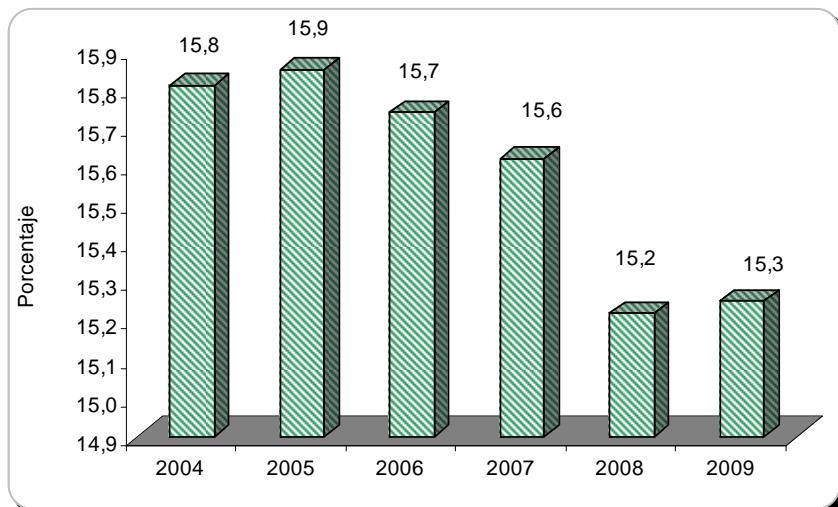
La evolución reciente de las tarifas generales (Cuadro 7) revela que estas han permanecido muy estables durante la primera década del siglo XXI, prácticamente sin cambios significativos, con una tarifa general promedio mundial de 15,3% (Gráfica 4). En Colombia también se observa esa tendencia, pues la tarifa general del 16% se ha mantenido desde el año 1992, solamente con la excepción de 1998 cuando transitoriamente la tarifa se redujo al 15%.

Cuadro 7. Evolución de las tarifas del IVA por regiones del mundo
Porcentaje

Años	Global	ASPAC	OCDE	Unión Europea	América Latina
2004	15,8	10,8	17,8	19,6	16,6
2005	15,9	10,8	17,7	19,4	16,5
2006	15,7	10,6	17,6	19,4	16,5
2007	15,6	10,8	17,7	19,5	16,5
2008	15,2	10,9	17,7	19,5	15,9
2009	15,3	10,8	17,6	19,8	16,2

Fuente: KPMG's Corporate and indirect tax rates survey 2009

Gráfica 4. Evolución de las tarifas generales del IVA para el promedio mundial

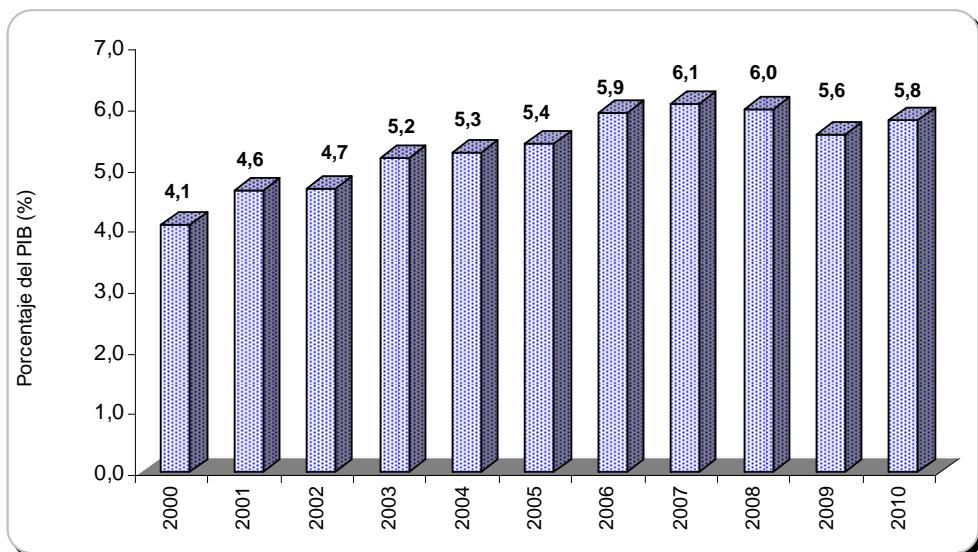


Fuente: KPMG's Corporate and indirect tax rates survey 2009

1.2. Carga tributaria

La carga tributaria del IVA en Colombia ha ido aumentando gradualmente desde el 3,7% del PIB recaudado en 1995 hasta el 5.8% de 2010, con un techo del 6% que en promedio se alcanzó durante el trienio 2006-2008 (Gráfica 5). En Colombia, este indicador es algo inferior al promedio de América Latina (6.4%) y representa la mitad del promedio de los países de la OCDE (10.5%).

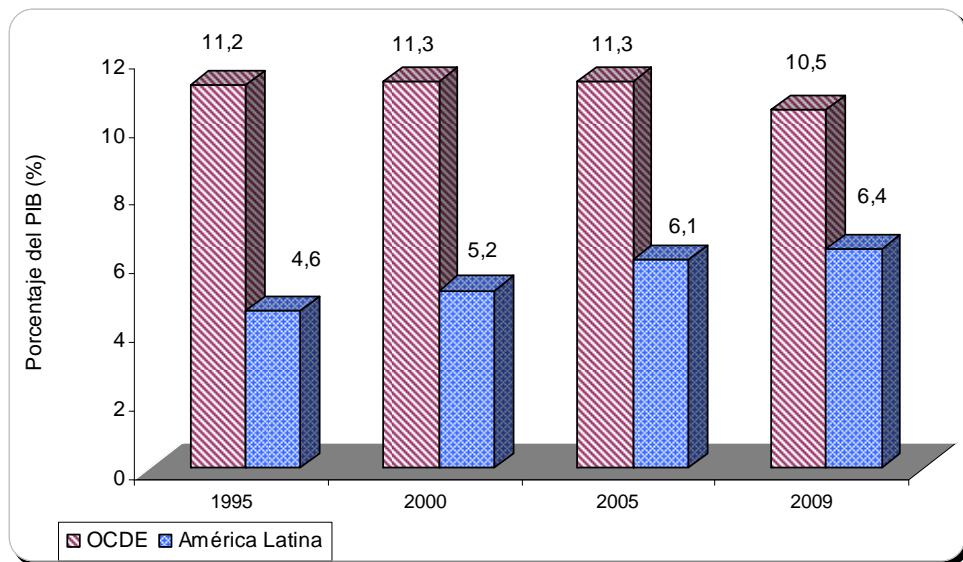
Gráfica 5. Colombia. Evolución de la carga tributaria del IVA



Fuente: Elaboración propia con base en información de la DIAN y el Viceministerio Técnico de Hacienda

La recaudación de los impuestos generales sobre bienes y servicios se mantuvo estable alrededor del 11,3% del PIB en países de la OCDE para el período 1995-2005. Sin embargo, desde el año 2006 se ha observado una paulatina reducción que llevó la carga tributaria hasta el 10,6% en el año 2009 (Gráfica 6).

Gráfica 6. OCDE - América Latina. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios



Fuente: Elaboración propia con base en información de la OCDE y la CEPAL

Mientras que la recaudación de los impuestos sobre bienes y servicios se reducía en cerca de un punto del PIB en países miembros de la OCDE, en América Latina se ha observado una tendencia contraria, con un incremento de dos puntos del PIB en la carga tributaria de esta clase de impuestos. En 1995 la carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios de América Latina era el 41% del indicador registrado en la OCDE. En 2009 esta relación se ha elevado al 61%.

Las diferencias en este indicador son notorias entre países. En la OCDE, por ejemplo, Hungría, Dinamarca y Suecia, al igual que Finlandia y Eslovenia recaudan a través de estos impuestos más del 13% del PIB, pero en el otro extremo Japón y Estados Unidos tienen una carga tributaria cercana al 5%, presentando en promedio una dispersión del 25% alrededor de la media de 34 países considerados en la muestra (Cuadro 8).

Otra marcada diferencia muestra que mientras Noruega, Irlanda e Islandia redujeron en cerca de 4 puntos del PIB la carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios, pasando del 14,7% en 1995 al 11,1% en 2009, otros países elevaron este indicador, tal como ocurrió con Turquía, que en el mismo período aumentó su carga tributaria en 5 puntos del PIB, logrando ubicarse en el promedio de la OCDE en el año 2009.

En América Latina los impuestos generales sobre bienes y servicios presentan una carga tributaria muy dispersa, con una desviación estándar del 43% alrededor de la media (Gráfica 7). Brasil y Argentina, incluyendo los recaudos de los Estados Federales, son los países que más ingresos perciben por esta clase de tributos, 12,7% y 11% respectivamente (Cuadro 9). Por el contrario, la recaudación por este tipo de impuestos se sitúa alrededor del 3% del PIB en México, Panamá y Haití. En los dos primeros casos posiblemente porque la financiación del gasto público tiene como fuente principal la renta petrolera y la prestación de servicios financieros y de transporte, mientras que en Haití la baja recaudación se explica fundamentalmente por el bajo nivel del ingreso per cápita.

Dentro de la tendencia de la región a elevar la tributación sobre bienes y servicios se destaca el incremento de estos impuestos en dos puntos y medio del PIB, que tuvo lugar entre 1995 y 2009 en Brasil, Argentina, Ecuador, Honduras, Venezuela y Haití. El caso más notable es Nicaragua que en el mismo período de referencia llevó su carga tributaria de impuestos generales sobre bienes y servicios, desde el 1,7% del PIB en 1995 al 7,1% en 2009, con un aumento superior a 5 puntos del producto interno bruto.

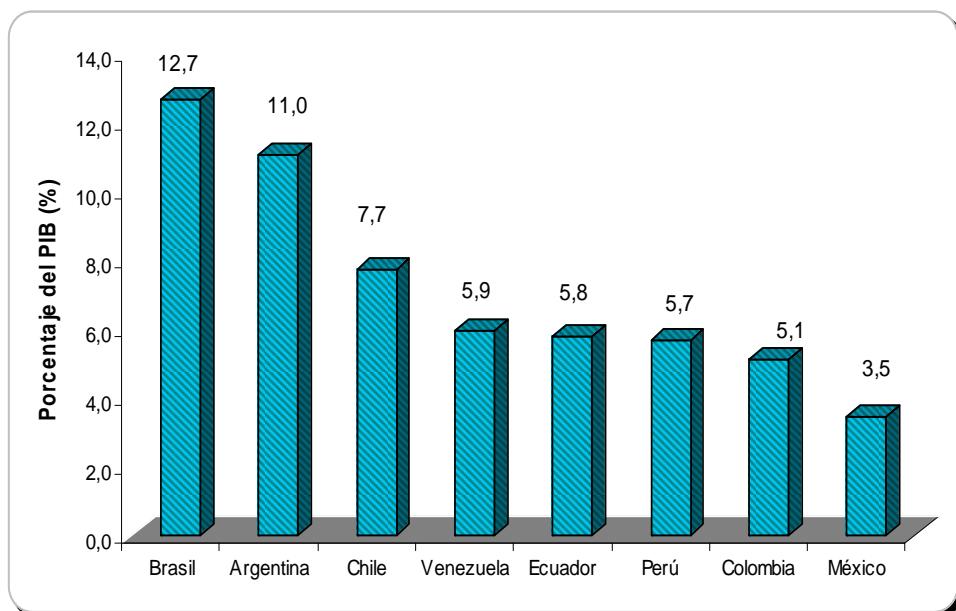
Cuadro 8. Países de la OCDE. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios
Porcentaje PIB

País	1995	2000	2005	2009 *
Hungría	16,8	15,6	14,8	15,4
Dinamarca	15,7	15,9	16,3	15,3
Eslovenia	15,2	14,1	13,6	14,1
Finlandia	14,0	13,7	13,8	13,6
Suecia	13,4	12,7	12,8	13,5
Polonia	12,8	11,8	12,7	13,0
Portugal	12,6	12,2	13,4	12,9
Israel	13,5	12,3	12,7	12,3
Austria	11,9	12,3	12,1	12,0
Islandia	15,2	16,4	17,1	11,9
Países Bajos	11,3	11,5	12,2	11,8
República Checa	12,1	11,2	11,8	11,6
Noruega	15,8	13,5	12,1	11,6
Nueva Zelanda	12,1	11,5	11,8	11,4
Turquía	6,3	10,1	12,0	11,2
Bélgica	11,2	11,4	11,3	10,9
Italia	10,9	11,8	10,8	10,6
Grecia	11,9	12,0	11,0	10,6
Alemania	10,4	10,4	10,1	10,5
Eslovaquia		12,3	12,6	10,5
Francia	11,9	11,4	11,1	10,5
Luxemburgo	10,0	10,6	10,9	10,4
Chile	11,9	12,4	11,1	10,0
Reino Unido	12,0	11,6	10,8	10,0
Irlanda	13,2	11,7	11,4	9,7
México	8,2	8,9	10,2	8,8
Corea del sur	8,2	8,7	8,2	8,2
Canadá	9,0	8,6	8,5	7,7
Australia	8,1	8,7	8,3	7,4
España	9,2	10,1	9,9	7,1
Suiza	6,1	6,7	6,9	6,3
Japón	4,2	5,2	5,3	5,1
Estados Unidos	5,0	4,7	4,8	4,4
Promedio para la muestra	11,2	11,3	11,3	10,6

Fuente: Elaboración propia con base en información de la OCDE

*: Los registros para Alemania, Australia, Países Bajos, Polonia y Portugal corresponden al año 2008.

Gráfica 7. América Latina. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios - Año 2009



Fuente: Elaboración propia con base en información reportada por la CEPAL

Cuadro 9. América Latina. Carga tributaria por impuestos generales sobre bienes y servicios
Gobiernos centrales - Porcentajes del PIB *

País	1995	2000	2005	2009
Brasil	10,1	11,6	12,8	12,7
Argentina	8,4	8,6	9,3	11,0
Bolivia	8,3	7,6	9,0	9,1
Uruguay	7,1	7,2	8,3	8,5
Chile	7,6	8,1	8,1	7,7
Nicaragua	1,7	2,8	6,9	7,1
Paraguay	4,9	4,7	5,4	6,3
Venezuela	3,4	4,1	6,4	5,9
El Salvador	4,9	5,4	6,4	5,9
Ecuador	3,1	5,1	5,4	5,8
Perú	5,8	5,0	5,5	5,7
Honduras	2,9	4,8	5,2	5,3
Colombia	3,6	4,0	5,1	5,1
Costa Rica	3,8	4,5	5,1	4,9
Guatemala	3,2	4,7	5,2	4,9
República Dominicana	2,0	2,6	4,1	4,2
México	2,6	3,2	3,5	3,5
Haití	1,0	2,2	2,4	3,4
Panamá	1,6	1,4	1,7	2,3
Promedio para la muestra	4,5	5,1	6,1	6,3

Fuente: Elaboración propia con base en información de la CEPAL

*: Para Brasil y Argentina se incluyó la información de los gobiernos generales por la importancia que tienen en el recaudo del IVA los Estados Federales

1.3. Productividad

La productividad es un indicador que relaciona el recaudo efectivo, expresado como porcentaje del PIB, respecto del recaudo potencial, que a su vez se asume equivalente a la tarifa general del impuesto evaluado. En el caso del IVA existen diversos factores que reducen el recaudo potencial, entre ellos la balanza comercial, la evasión y los tratamientos tributarios preferenciales.

La productividad del IVA en Colombia se ha incrementado gradualmente, pasando de 0,23 en 1995 a 0,39 en el 2011 (Cuadro 10).

Cuadro 10. Colombia. Productividad del IVA

Año	Recaudo efectivo % PIB	Tarifa general	Productividad
1995	3,7%	16%	0,23
2000	4,1%	16%	0,26
2005	5,4%	16%	0,34
2010	5,7%	16%	0,36
2011 pr	6,2%	16%	0,39

pr: preliminar

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la DIAN y el Viceministerio Técnico de Hacienda

En el Cuadro 11 se muestra que con una tarifa promedio del 18,5% en un grupo de países de la OCDE, el recaudo del IVA tan sólo genera un recaudo del 11% del PIB. De allí se concluye que la productividad de este tributo en la muestra de países seleccionados es 0,61.

Cuadro 11. Países de la OCDE. Productividad de los impuestos generales sobre bienes y servicios - Año 2009

País	Productividad ^{1/3}	País	Productividad ^{1/3}
Nueva Zelanda	0,91	Polonia	0,61
Suiza	0,83	México	0,58
Corea del sur	0,82	Grecia	0,56
Hungría	0,77	Alemania	0,56
Australia	0,74	Eslovaquia	0,55
Luxemburgo	0,69	Suecia	0,54
Reino Unido	0,66	Francia	0,53
Portugal	0,65	Italia	0,53
Turquía	0,62	Chile	0,53
Países Bajos	0,62	Bélgica	0,52
Finlandia	0,62	Islandia	0,49
Dinamarca	0,61	Noruega	0,46
República Checa	0,61	Irlanda	0,45
Austria	0,60	España	0,45
Promedio muestra : 0,61			

Fuente: Elaboración propia con base en información de la OCDE

Un análisis más preciso de este resultado requiere contar con estimaciones sobre la evasión tributaria, como las que se muestran en el Cuadro 12. En la muestra de 24 países de la Unión Europea se encontró que la tasa promedio de evasión del IVA es del 13,6%, aunque se registra una gran dispersión (67%) respecto de la media.

Según esta información Portugal, Irlanda, Suecia y Luxemburgo presentaron pérdidas por evasión inferiores al 3% del recaudo potencial, mientras en Letonia, Lituania e Italia, la evasión redujo el recaudo en más del 27%.

Cuadro 12. Países de la Unión Europea. Evasión del IVA
Proporciones de la recaudación teórica

País	Año	Evasión %	País	Año	Evasión %
Letonia	2000	30,6	República Checa	2004	12,5
Lituania	2004	27,6	Bélgica	2004	12,4
Italia	2004	27,5	España	2004	7,9
Grecia	2000	23,8	Suiza	2004	7,8
Hungría	2004	23,7	Dinamarca	2004	7,1
Eslovaquia	2004	23,7	Francia	2004	6,7
Estonia	2004	21,3	Países Bajos	2004	5,6
Polonia	2003	19,9	Finlandia	2005	3,8
Malta	2001	15,5	Portugal	2005	3,0
Reino Unido	2003	14,3	Irlanda	2002	2,6
Alemania	2004	13,8	Suecia	2005	1,9
Austria	2004	12,5	Luxemburgo	2006	1,0
Promedio muestra		13,6			

Fuente: RECKON-report: Study to quantify and analyse the VAT gap in EU-25 member states 2009

Teniendo en cuenta que en el IVA se aplica el principio de destino, que grava los bienes y servicios en el país donde se consumen, es preciso calcular la balanza comercial. Con cifras del Banco Mundial para el año 2009 (Cuadro 13) se observa que los países de la Unión Europea que integran la muestra son exportadores netos de bienes y servicios, aproximadamente en 4% del PIB.

En el caso de Irlanda, por ejemplo, las exportaciones del año 2009 (no gravadas con IVA) representaron el 89% del PIB. Por contraposición, sus importaciones, sujetas al tributo, constituyeron el 79% del PIB, de manera que su balanza comercial neta fue positiva en 15 puntos del producto, que con una tarifa del 21% implica una menor recaudación aproximada de 3 puntos del PIB.

Para el total de la muestra se calcula que la tarifa general del IVA es 19,4% en promedio. Este recaudo teórico se reduce en 0,7 puntos por efecto de la balanza comercial, en 1,3 puntos como resultado de la evasión y, por diferencia, se estima que las exclusiones disminuyen el recaudo potencial en 6,2 puntos, para llegar a un recaudo efectivo de 11,1% del PIB.

La pérdida de recaudo por exclusiones también suele leerse como un gasto público que toma la forma de alivios impositivos. El gasto tributario en que incurre la OCDE por no gravar la totalidad del producto, con excepción de las exportaciones, es superior a 6 puntos del PIB o al menos a 5 puntos del producto si se descuenta la tasa de evasión promedio en la Unión Europea. Por otra parte, al relacionar el peso de las exclusiones con el recaudo potencial, por complemento se obtiene una medida aproximada de la cobertura del impuesto, 70% en promedio para este grupo de países.

En América Latina, para una muestra de 16 países (Cuadro 14), la tarifa general promedio es de 15,1% y el recaudo efectivo sólo llega al 6,6% del PIB, registros que se traducen en una productividad del IVA de 0,43 que es inferior a la observada en países de la OCDE (0,61).

La tasa de evasión para una muestra más reducida (10 países en el Cuadro 15) es de 28%, más elevada que la pérdida promedio en la Unión Europea (13,6%).

Si la base del IVA se extendiera a la totalidad del PIB, sin incluir las exportaciones, teóricamente la región podría disminuir el gasto tributario en cerca de 6 puntos del PIB, contemplando en esa estimación los efectos que sobre la ampliación de la base tendría la evasión regional estimada en 25% (Cuadro 16).

Cuadro 13. Unión Europea. Factores que reducen el recaudo potencial del IVA y cobertura de la base gravable
Porcentajes del PIB - Año 2009

País	Recaudo potencial ^{/1}	Comercio Exterior			Factores que inciden sobre el recaudo potencial			Recaudo efectivo ^{/5}	Cobertura de la base ^{/6}
		Expo	Impo	Balanza	Ventas netas al resto del mundo ^{/2}	Evasión ^{/3}	Exclusiones ^{/4}		
Luxemburgo	15	169	136	33	-5,0	-0,1	0,5	10,4	100,0
Suiza	7,6	52	41	11	-0,8	-0,5	0,0	6,3	100,0
Polonia	22	39	39	0	0,0	-3,2	-5,7	13,0	73,9
Austria	20	51	46	5	-1,0	-1,7	-5,3	12,0	73,6
Italia	20	24	24	0	0,0	-4,0	-5,4	10,6	73,2
Países Bajos	19	69	62	7	-1,3	-0,7	-5,1	11,8	72,9
República Checa	20	70	64	6	-1,2	-1,7	-5,5	11,6	72,4
Dinamarca	25	48	44	4	-1,0	-1,2	-7,5	15,3	70,1
Alemania	19	41	36	5	-1,0	-1,7	-5,8	10,5	69,4
Finlandia	22	37	35	2	-0,4	-0,5	-7,5	13,6	66,0
Reino Unido	17,5	28	30	-2	0,4	-1,7	-6,2	10,0	64,4
Grecia	19	19	29	-10	1,9	-3,3	-7,0	10,6	63,0
Irlanda	21	89	74	15	-3,2	-0,3	-7,9	9,7	62,5
Bélgica	21	73	70	3	-0,6	-1,5	-8,0	10,9	62,1
Suecia	25	49	42	7	-1,8	-0,3	-9,5	13,5	62,0
Portugal	20	28	36	-8	1,6	-0,4	-8,3	12,9	58,6
Francia	19,6	23	25	-2	0,4	-0,8	-8,8	10,5	55,1
España	16	23	26	-3	0,5	-0,6	-8,7	7,1	45,5
Promedio muestra	19,4	52	48	4,1	-0,7	-1,3	-6,2	11,1	69,2

Elaboración propia con base en:

1/: Corresponde al recaudo esperado si la tarifa general 2009 se aplicara sin ninguna excepción sobre la totalidad del PIB.

2/: (Balanza comercial / PIB) * Tarifa general

3/: Información de varios años RECKON-report: Study to quantify and analyse the VAT gap in EU-25 member states 2009

4/: Exclusiones = Recaudo potencial - Ventas netas al exterior - Evasión - Recaudo efectivo

5/: Información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

6/: Cobertura = (1 - Exclusiones) / Recaudo potencial

Cuadro 14. América Latina. Productividad de los impuestos generales sobre bienes y servicios - Año 2009

País	Tarifa ^{1/}	Recaudo ^{2/}	Productividad ^{3/}
Bolivia	13	9,1	0,70
Paraguay	10	6,3	0,63
Brasil	20,5	12,7	0,62
Argentina	21	11,0	0,53
Ecuador	12	5,8	0,48
Nicaragua	15	7,1	0,48
Panamá	5	2,3	0,46
Honduras	12	5,3	0,44
Venezuela	12	5,9	0,50
Chile	19	7,7	0,41
Costa Rica	13	4,9	0,38
Uruguay	22	8,5	0,38
Colombia	16	5,1	0,32
Perú	19	5,7	0,30
República Dominicana	16	4,2	0,26
México	16	3,5	0,22
Promedio de la muestra	15,1	6,6	0,44

Fuente: Elaboración propia con base en información de la CEPAL

1/: Tarifa general del IVA

2/: Recaudo del total de impuestos generales sobre bienes y servicios como % del PIB

3/: Productividad = 2 / 1

Cuadro 15. América Latina. Comparativo tasas de evasión IVA

País	% Evasión	Año
Uruguay	17,0%	2009
Argentina	17,0%	2009
México	17,8%	2008
Chile	18,0%	2009
Repúb. Dominicana	24,0%	2008
Colombia	25,3%	2010
Costa Rica	26,5%	2004
El Salvador	28,5%	2007
Bolivia	29,0%	2004
Nicaragua	31,2%	2006
Ecuador	31,8%	2005
Panamá	33,8%	2006
Guatemala	33,9%	2010
Perú	37,0%	2008
Paraguay	52,0%	2008
Promedio muestra	28,2%	

Fuente: Reportes de las Direcciones Impositivas de cada país

Cuadro 16. América Latina. Factores que reducen el recaudo potencial del IVA y cobertura de la base gravable
Porcentajes del PIB - Año 2009

País	Recaudo potencial ^{/1}	Comercio exterior			Factores que inciden sobre el recaudo potencial			Recaudo efectivo ^{/5}	Cobertura de la base ^{/6}
		Expo	Impo	Balanza	Ventas netas al resto del mundo ^{/2}	Evasión ^{/3}	Exclusiones ^{/4}		
Bolivia	13	36	33	3	-0,4	-2,3	-1,2	9,1	90,4
Argentina	21	21	16	5	-1,1	-2,8	-6,1	11,0	70,8
Ecuador	12	37	48	-11	1,3	-2,7	-4,8	5,8	59,9
Chile	19	38	30	8	-1,5	-0,9	-8,9	7,7	53,0
Uruguay	22	26	26	0	0,0	-2,2	-11,4	8,5	48,4
Perú	19	24	20	4	-0,8	-2,7	-9,8	5,7	48,3
Nicaragua	15	35	61	-26	3,9	-3,2	-8,5	7,1	43,2
Colombia	16	16	18	-2	0,3	-1,5	-9,7	5,1	39,3
México	15	28	29	-1	0,2	-1,9	-9,8	3,5	34,5
Repúb. Dominicana	16	22	30	-8	1,3	-1,3	-11,8	4,2	26,2
Promedio de la muestra	16,8	28	31	-2,8	0,3	-2,1	-8,2	6,8	51,4

Elaboración propia con base en:

1/: Corresponde al recaudo esperado si la tarifa general 2009 se aplicara sin ninguna excepción sobre la totalidad del PIB.

2/: (Balanza comercial / PIB) * Tarifa general

3/: Información de varios años DIAN - Cuaderno de Trabajo 36: "Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: 2000 – 2008"

4/: Exclusiones = Recaudo potencial - Ventas netas al exterior - Evasión - Recaudo efectivo

5/: Información de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe 2009

6/: Cobertura = (1 - Exclusiones) / Recaudo potencial

1.4. Cobertura de la base gravable y Progresividad

Según la metodología utilizada para medir la evasión, actualmente la base gravable del IVA en Colombia representa el 54% del PIB. En los últimos 11 años la base pasó de 46% en 2000 a 54% en 2011, debido a las tres grandes reformas tributarias tramitadas en este periodo. Sin embargo, la principal reforma fue la de la Ley 633 del año 2000, que amplió la base gravable en 8 puntos porcentuales (Cuadro 17).

Cuadro 17. Colombia. Cobertura de la Base Gravable 2000-2011
Proporción PIB

Período	Base gravable	Legislación vigente
2000	46,2%	Ley 488 / 1998
2001 - 2002	46,3%	Ley 633/2000
2003	56,4%	Ley 788/2002
2004 - 2006	56,9%	Ley 863/2003
2007 - 2011	54,3%	Ley 1111/2006

Fuente: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

El Cuadro 18 muestra la estructura vigente de los productos de la canasta básica familiar. Entre los 181 productos que integran dicha canasta, 113 de ellos están gravados y 68 se encuentran exentos o excluidos. La cobertura del impuesto difiere por niveles de ingreso. El 38,2% de la canasta de familias con ingresos bajos está gravada con el IVA. El mismo porcentaje alcanza un 43.5% en familias de ingresos medios y un 51% para las familias de ingresos altos. Para el promedio de los hogares, el 43% de los productos de la canasta están gravados.

Cuadro 18. Colombia. Estructura de los productos de la Canasta Familiar según tarifa de IVA
Legislación vigente para el año 2011^{1/}

Descripción	Número de Productos	Ponderación IPC			
		Nivel de Ingresos			
		Total	Altos	Medios	Bajos
1. Productos gravados	113	43,0	51,2	43,5	38,3
1.1. Productos gravados tarifa 16%	102	35,7	35,3	36,7	34,1
1.2. Productos gravados con tarifas diferenciales	11	7,3	15,9	6,8	4,1
<i>Licores tarifa 35%^{2/}</i>	<i>2</i>	<i>0,7</i>	<i>0,8</i>	<i>0,7</i>	<i>0,7</i>
<i>Vehículos tarifas 20%, 25% y 35%</i>	<i>1</i>	<i>4,4</i>	<i>13,0</i>	<i>4,0</i>	<i>0,9</i>
<i>Celulares tarifa 20%</i>	<i>1</i>	<i>0,1</i>	<i>0,1</i>	<i>0,1</i>	<i>0,2</i>
<i>Productos gravados tarifa 10%</i>	<i>6</i>	<i>1,8</i>	<i>1,2</i>	<i>1,7</i>	<i>2,3</i>
<i>Servicios gravados tarifa 1.6%</i>	<i>1</i>	<i>0,2</i>	<i>0,7</i>	<i>0,2</i>	<i>0,0</i>
2. Productos exentos y excluidos	68	57,0	48,8	56,5	61,7
2.1. Productos exentos	11	8,5	5,1	8,2	10,7
2.2. Productos excluidos	57	48,5	43,7	48,3	51,0
Total	181	100,0	100,0	100,0	100,0

1/: Se incluye la Ley 1111 de 2006, el Decreto 127 de 2010 y la Ley 1393 de 2010

2/: Se incluye en el impuesto al consumo según la Ley 788 de 2002

Fuente: DANE- Canasta Familiar Año 2008

Cálculos: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Con base en las declaraciones del impuesto a las ventas presentadas ante la DIAN en el año 2010 se constata que los tratamientos preferenciales difieren marcadamente entre subsectores económicos (Cuadro 19). Mientras los subsectores de Textiles, prendas de vestir y cueros, así como la Fabricación de productos

minerales están cubiertos en más del 85% por la base gravable del impuesto, los subsectores Agropecuario y Construcción tienen una cobertura del 15%, que se convierte en 3% en el caso de Electricidad y gas.

Cuadro 19. Colombia. Cobertura del IVA por Subsector Económico
Porcentajes de los ingresos brutos por ventas - Año 2010

Subsector	Exportaciones	Exenciones	Exclusiones	Ventas gravadas	Cobertura IVA *
Textiles, prendas de vestir y cueros	15,8	0,4	5,4	78,4	93,1
Fabricación de productos minerales	12,8	1,2	10,5	75,5	86,6
Hoteles, restaurantes y similares	0,2	3,0	15,1	81,7	81,9
Industria de la madera, corcho y papel	12,4	10,6	11,3	65,7	75,0
Comercio de automotores y conexos	0,9	1,5	28,5	69,2	69,8
Manufactura de alimentos	6,0	14,2	18,1	61,6	65,6
Fabricación sustancias químicas	22,9	3,1	23,7	50,2	65,2
Comercio al por menor	0,5	3,5	31,8	64,3	64,6
Actividades deportivas y de esparcimiento	0,2	0,6	39,1	60,2	60,3
Transporte y Comunicaciones	1,9	0,9	44,3	53,0	54,0
Comercio al por mayor	13,9	3,1	39,5	43,5	50,5
Minero	45,9	6,6	22,9	24,5	45,3
Otros servicios	1,2	2,0	53,0	43,8	44,4
Servicios financieros	0,3	0,4	83,4	16,0	16,0
Agropecuario	21,9	42,1	23,7	12,4	15,8
Construcción	0,2	1,8	82,3	15,8	15,8
Electricidad, gas y vapor	0,2	0,2	96,3	3,2	3,2
Total	10,0	4,0	42,7	43,2	47,5

Fuente: Elaboración propia con base en las declaraciones del impuesto a las ventas del año 2010

*: Cobertura = 1 - (Exclusiones / (Total ventas - Exportaciones))

Una dificultad que ha enfrentado recurrentemente el gobierno colombiano para ampliar la cobertura del IVA y unificar sus tarifas es el efecto que estos cambios tiene sobre la distribución del ingreso, aspecto que ha sido objeto de especial atención por parte del Congreso de la República y de la Corte Constitucional en el análisis de proyectos de reforma tributaria.

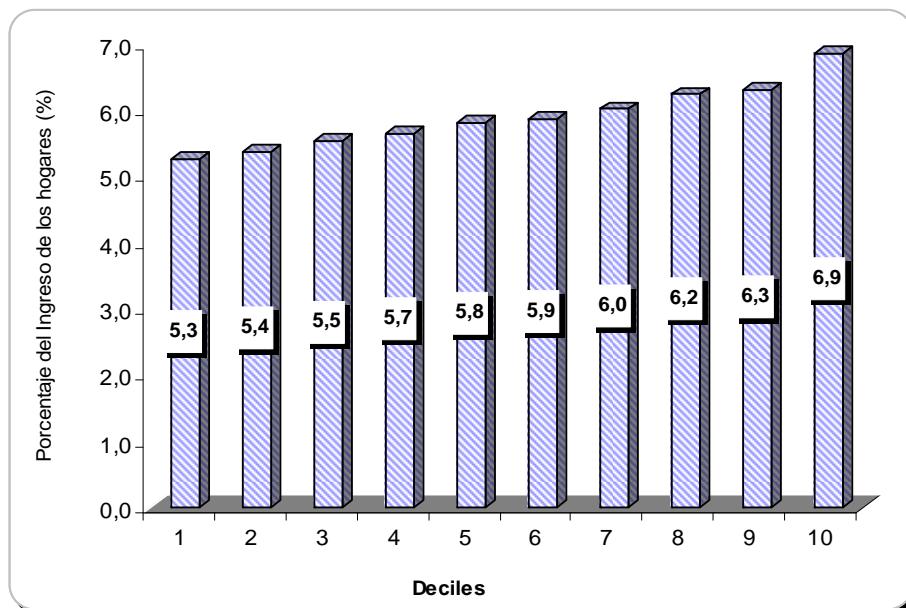
Generalmente se tiene la percepción de que el IVA es regresivo en razón a que los ciudadanos de menor renta deben destinar la totalidad de sus ingresos al consumo, mientras que en los deciles más altos de la distribución hay espacio para el ahorro. Sin embargo, la estructura de exenciones y exclusiones que actualmente tiene el impuesto en Colombia compensa dicho efecto, sintetizándose en un IVA básicamente neutral frente a la redistribución del ingreso.

En la Gráfica 8 se muestra que la estructura del IVA en el año 2003 presentaba un perfil ligeramente progresivo. Desde entonces esa estructura no ha sufrido cambios muy significativos, salvo las modificaciones en las tarifas de cervezas y juegos de suerte y azar, que se unificaron en la tarifa general a partir de 2011. El índice de Gini que calculó la DIAN para la estructura del IVA de la Ley 863 de 2003 prácticamente permaneció invariable, pasando del 43,9% antes del impuesto a 43,7% después de su aplicación. Cualquier ampliación significativa de la base gravable del IVA afectará el perfil del impuesto haciéndolo regresivo. Considerando que Colombia es uno de los países con peor distribución del ingreso en el mundo, es necesario diseñar algún mecanismo eficiente, que permita compensar vía gasto público a los ciudadanos de menores ingresos que se verían afectados con una generalización del IVA.

En el Cuadro 20 se presenta la cobertura de la base gravable del IVA para algunos países de la Unión Europea. Sobresalen los casos de Luxemburgo y Suiza con el 100% de la base gravable, excluidas sólo las exportaciones. España, Francia y Portugal, son los países de menor cobertura, por debajo del 60%.

La cobertura promedio del IVA en América Latina es del 51% (Gráfica 9) con variaciones entre el 71% en Argentina hasta el 26% en República Dominicana.

Gráfica 8. Colombia. Efecto redistributivo del IVA en los hogares
Gastos en IVA por deciles de la población según Ley 863 de 2003



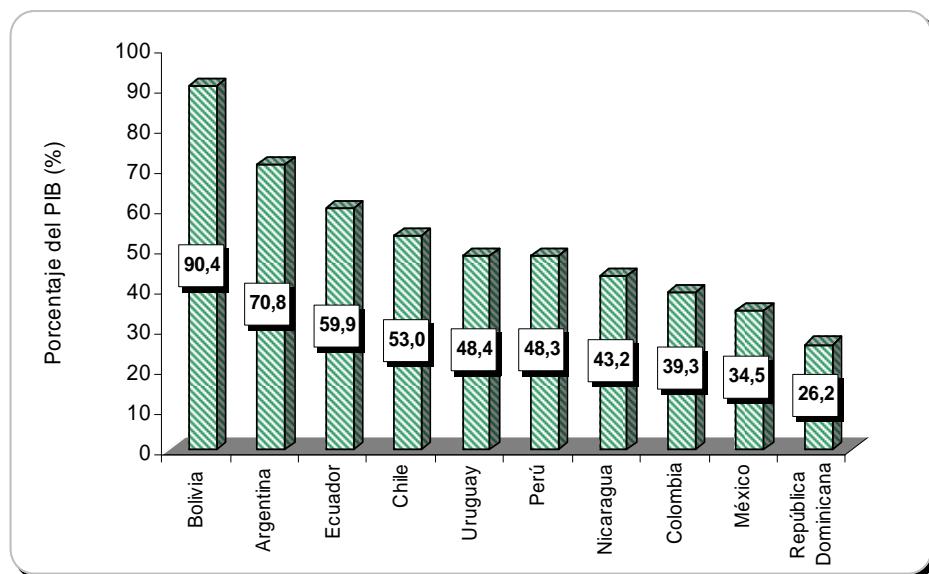
Fuente: La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional. Cuaderno de Trabajo 14. DIAN 2006

Cuadro 20. Unión Europea. Cobertura de la base gravable del IVA
Porcentajes del PIB - Año 2009

País	Cobertura base gravable
Luxemburgo	100,0
Suiza	100,0
Polonia	73,9
Austria	73,6
Italia	73,2
Países Bajos	72,9
República Checa	72,4
Dinamarca	70,1
Alemania	69,4
Finlandia	66,0
Reino Unido	64,4
Grecia	63,0
Irlanda	62,5
Bélgica	62,1
Suecia	62,0
Portugal	58,6
Francia	55,1
España	45,5
Promedio muestra	69,2

Fuente: Elaboración propia con base en Información de varios años de RECKON-report: Study to quantify and analyse the VAT gap in EU-25 member states 2009

Gráfica 9. América Latina. Cobertura de la base gravable del IVA - Año 2009



Fuente: Elaboración propia a partir de fuentes de los países

1.5. Tratamiento del IVA para los bienes de capital

Actualmente la adquisición de bienes de capital está gravada con la tarifa del 16% sin que se pueda obtener la devolución del tributo, configurando un IVA tipo producto que se aleja de su base natural, el consumo¹. Aunque a través de las deducciones del impuesto de renta es posible recuperar el 33% del sobrecosto de la inversión, lo cierto es que el precio de los bienes de capital se eleva en algo más del 10% como consecuencia de esta característica del IVA.

El mecanismo funciona de la siguiente forma. Se adquiere un bien de capital por valor de \$100 y se debe pagar el IVA correspondiente, que en este caso asciende a \$16. Este impuesto no es descontable dentro de la estructura del propio IVA, pero el sobrecosto es admitido en el impuesto de renta, como deducción de la base gravable.

De esa manera los \$16 pagados por IVA se convierten en un costo adicional del bien de capital y dicho costo podrá deducirse de las utilidades del adquirente, de conformidad con las reglas de depreciación aplicables al bien de capital en cuestión.

En un período aproximado de 10 años, al mismo ritmo de la depreciación del bien, será posible deducir el sobrecosto del IVA. Esta deducción se multiplica por la tarifa del impuesto de renta (33%) e implica que de los \$16 pagados por IVA en la compra del bien, sólo se recuperan \$5,28 a título de menor impuesto de renta, o \$0,53 cada año. Si adicionalmente se toma en cuenta que las deducciones por depreciación no son ajustadas por inflación, se concluye que a valor presente, tan sólo se recuperan aproximadamente \$3,5 del sobrecosto causado por el IVA a los bienes de capital.

Es importante anotar, que el Estatuto Tributario excluye del pago del IVA algunos bienes de capital, entre ellos:

- Equipos y elementos para el cumplimiento de las disposiciones ambientales (Art. 424-5 numeral 4 y Art. 428 literal i).
- Importación de maquinaria que no se produzca en el país destinada a reciclar y procesar basuras o desperdicios y las de tratamiento de aguas, emisiones atmosféricas o saneamiento básico (Art. 428, literal f)
- Importación de maquinaria que no se produzca en el país para usuarios altamente exportadores (Art. 428, literal g).

¹ El IVA tipo consumo reconoce los bienes de capital como bienes intermedios y permite la devolución del IVA pagado en el mismo período en que se adquirieron. Por su parte, el IVA tipo producto no acepta la devolución del IVA que se pagó cuando se adquiere el bien porque los considera bienes de consumo final y la recuperación se hace parcialmente a través de la depreciación con efecto en el impuesto sobre la renta.

- Importación de maquinaria para al Gobierno Nacional que se efectúe por convenios, tratados o acuerdos de cooperación internacional (Art. 428, literal h).
- Importación de equipos para los centros de investigación y desarrollo tecnológico (Art. 428-1).

Para lograr que el IVA aplicado en Colombia no desincentive la inversión es preciso que el impuesto pagado en la adquisición de bienes de capital sea descontable, bien sea en la propia liquidación del IVA o eventualmente en el impuesto de renta, en este último caso como crédito tributario. Sin embargo, esta decisión tiene un importante costo fiscal.

En el Cuadro 21 se comparan dos posibles tratamientos que el IVA ofrece a los bienes de capital. En primer lugar, la situación actual, con un IVA tipo producto que grava la inversión y, en segundo término, una propuesta de IVA tipo consumo en la cual la inversión no es objeto del impuesto en términos netos.

Cuadro 21. Colombia. Costo fiscal por adoptar un IVA tipo Consumo otorgando descuento pleno en el propio
Impuesto al Valor Agregado
Miles de millones de pesos corrientes

Año	Situación actual: IVA tipo producto			Propuesta: IVA tipo consumo			Costo fiscal ^{/5}
	IVA por compras de bienes de capital ^{/1}	Deducciones en renta ^{/2}	Recaudo neto ^{/3}	IVA por compras de bienes de capital ^{/4}	Deducciones en renta ^{/2}	Recaudo neto ^{/3}	
2012	3.765	686	3.079	3.765	686	3.079	0
2013	4.057	774	3.283	0	774	-774	4.057
2014	4.388	862	3.526	0	741	-741	4.267
2015	4.747	957	3.790	0	706	-706	4.496
2016	5.135	1.049	4.087	0	657	-657	4.744
2017	5.556	1.130	4.426	0	586	-586	5.012
2018	6.011	1.204	4.807	0	495	-495	5.301
2019	6.503	1.287	5.216	0	399	-399	5.615
2020	7.035	1.394	5.641	0	313	-313	5.954
2021	7.611	1.507	6.104	0	217	-217	6.321
2022	8.234	1.402	6.833	0	112	-112	6.944
2023	8.908	1.290	7.618	0	0	0	7.618

1/: Recaudación neta de evasión y de los bienes de capital excluidos

2/: Causado por la deducción del IVA en bienes de capital de los 10 años anteriores.

3/: Recaudo en IVA menos deducción en renta.

4/: Los bienes de capital siguen gravados con IVA pero el recaudo neto se anula al otorgar pleno descuento sobre el impuesto pagado.

5/: Recaudo neto de la situación actual menos recaudo neto de la propuesta.

Fuente: Matriz insumo producto Cuentas Nacionales Base 2005 - DANE

Bodega de Datos - Importaciones - DIAN

Elaboración propia

Actualmente, dejando de lado los bienes de capital expresamente excluidos del IVA y descontando la tasa promedio de evasión, se estima que el fisco nacional percibe por la aplicación del IVA a esta clase de bienes alrededor de \$3,8 billones. Sin embargo, este sobrecosto se deduce de las utilidades registradas en el impuesto de renta y el efecto recaudatorio neto es aproximadamente de \$3,1 billones, lo que equivale al 10% del recaudo total del IVA, Con un sobrecosto del 10,7% en la compra de bienes de capital.

Por el contrario, en el IVA tipo consumo la inversión no está gravada en términos netos. Suponiendo que Colombia adopta un IVA tipo consumo en el año 2013, durante esa vigencia el impacto inmediato sobre la recaudación del IVA es del orden de \$4,1 billones, que corresponden totalmente al descuento otorgado en el IVA. A partir del año 2014 este costo se atenúa ligeramente por la paulatina reducción de las deducciones en renta que se marchitan hasta desaparecer totalmente en el año 2023.

Una alternativa para suavizar en el tiempo el impacto fiscal de esta decisión consiste en otorgar el descuento pleno del IVA a los bienes de capital a través del impuesto de renta. De hecho, en la actualidad el sistema funciona de esa forma, con la particularidad de que la recuperación del sobrecosto se hace a través de una deducción, lo que equivale a un descuento del 33%. La propuesta consiste por tanto en que este descuento se amplíe progresivamente hasta alcanzar el 100% en tres o cuatro años después de adoptada esta disposición, tal como se ilustra en el Cuadro 22. De esta forma, la transición hacia un IVA tipo consumo resulta menos traumática para los ingresos tributarios.

Cuadro 22. Colombia. Costo fiscal por adoptar un IVA tipo Consumo otorgando descuento pleno en el Impuesto de Renta
Miles de millones de pesos corrientes

Año	Situación actual: IVA tipo producto	Propuesta: IVA tipo consumo con descuento en renta				Costo fiscal ^{/6}
	Recaudo neto ^{/1}	IVA por compras de bienes de capital ^{/2}	Deducciones en renta ^{/3}	Nuevo descuento en renta ^{/4}	Recaudo neto ^{/5}	
2012	3.079	3.765	686	0	3.079	0
2013	3.283	4.057	774	0	3.283	0
2014	3.526	4.388	741	2.028	1.618	1.908
2015	3.790	4.747	706	3.071	969	2.821
2016	4.087	5.135	657	4.747	-268	4.355
2017	4.426	5.556	586	5.135	-165	4.591
2018	4.807	6.011	495	5.556	-40	4.847
2019	5.216	6.503	399	6.011	93	5.123
2020	5.641	7.035	313	6.503	219	5.422
2021	6.104	7.611	217	7.035	359	5.745
2022	6.833	8.234	112	7.611	511	6.321
2023	7.618	8.908	0	8.234	674	6.944

1/: Recaudación esperada con la legislación actual considerando efectos en IVA y en Renta

2/: Recaudación neta de evasión y de los bienes de capital excluidos

3/: Causado por la deducción del IVA en bienes de capital de los 10 años anteriores.

4/: El IVA a bienes de capital se convierte en un descuento en renta del 50% en el año 2013, del 75% en 2014 y del 100% a partir de 2015.

5/: Recaudo neto = IVA - Deducciones del sistema anterior - descuento pleno.

6/: Recaudo neto de la situación actual menos recaudo neto de la propuesta.

Fuente: Matriz insumo producto Cuentas Nacionales Base 2005 - DANE
Bodega de Datos - Importaciones - DIAN

Elaboración propia

Una vez adoptada esta medida, a partir del año 2013 por ejemplo, el costo fiscal se empieza a registrar al año siguiente de acuerdo con la graduación que se halla establecido. En el Cuadro 22 se ha supuesto que el descuento del 33% (equivalente a la deducción actual) se eleva al 50% en el primer año, al 75% en el siguiente y al 100% a partir del tercer año.

Este es un asunto que no se ha discutido suficientemente en razón al elevado costo fiscal que presenta, pero es importante que se tenga conciencia de esta distorsión y que la decisión de mantener el IVA tipo producto o llevar el sistema a un IVA tipo consumo se realice con pleno conocimiento de sus implicaciones no solo recaudatorias sino también sobre el costo de uso del capital.

1.6. Tratamiento para licores, cervezas y cigarrillos

Una característica común de estos tres productos es que todos se hallan gravados con el impuesto al consumo. Este tributo es del orden nacional pero su recaudo y administración se encuentran cedidos a las entidades territoriales.

Los tres productos también están gravados con el IVA. Sin embargo, el impuesto al valor agregado de los licores y cigarrillos se fue incorporando gradualmente dentro del impuesto al consumo y actualmente quedaron fusionados en un solo tributo. La legislación tributaria continúa advirtiendo que parte del recaudo del impuesto al consumo corresponde al IVA, sin que ello tenga implicaciones prácticas en la distribución del impuesto entre los niveles nacional y territorial, en razón a que este IVA fue cedido a los entes territoriales.

En el caso del IVA a la cerveza no existe cesión del recaudo a los entes territoriales, sin embargo, la Ley 1393 de 2010 decretó que los ingresos originados por el IVA a la cerveza se destinarán por la Nación a financiar las prestaciones excepcionales en salud, que de otra manera debían correr a cargo de los departamentos y el Distrito Capital.

A continuación se presentan los rasgos generales de la legislación vigente para estos tres productos.

1.6.1. Licores

En la actualidad el IVA a los licores está cedido en su totalidad a las entidades territoriales, en proporción al consumo de cada entidad territorial. La cesión del IVA de licores se estableció con el Decreto Extraordinario 1222 de 1986 y se complementó con la Ley 788 de 2002.

En el Capítulo V de la Ley 788 de 2002 se incluyó dentro del impuesto al consumo la tarifa correspondiente al IVA para el caso de licores, vinos, aperitivos y similares, que corresponde al 35% del valor liquidado del impuesto al consumo, el impuesto liquidado no podrá afectarse con impuestos descontables.

El Decreto Reglamentario 522 de 2003 establece que el IVA en estos productos está incorporado dentro de las tarifas del impuesto al consumo y se causa únicamente en cabeza de los productores e importadores, dejando por fuera a los comercializadores.

La Ley 1393 de 2010 modificó la base gravable y las tarifas del impuesto al consumo, quedando un valor nominal por cada unidad de 750 centímetros cúbicos que se actualizará cada año según la meta inflación con la certificación expedida por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda. Para el año 2011 las tarifas que rigen son las siguientes²:

- Para productos de hasta 35 grados de contenido alcoholimétrico, doscientos cincuenta y seis pesos (\$256) por cada grado alcoholimétrico.
- Para productos de más de 35 grados de contenido alcoholimétrico, cuatrocientos veinte pesos (\$420) por cada grado alcoholimétrico.

1.6.2. Cervezas

En el caso del IVA a las cervezas, hasta el año 2009 la tarifa de IVA fue del 3%, con la Ley 1393 de 2010 se estableció una tarifa de 14% para el año 2010 y a partir del 1º de enero de 2011 rige la tarifa general. Este impuesto es liquidado por los productores y tiene derecho a impuestos descontables y son ingresos de carácter nacional.

La cerveza tiene adicionalmente un impuesto al consumo del 48% que es manejado por las entidades territoriales.

1.6.3. Cigarrillos y tabaco

El parágrafo 5 del artículo 420 del estatuto tributario establece la tarifa general del impuesto sobre las ventas para la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado. El Decreto Reglamentario 4650 de 2006 (artículo 5), indica que la base gravable es el precio total de venta, excluyendo el impuesto al consumo y el destinado al deporte.

Al igual que los licores, los cigarrillos se rigen por un esquema de impuesto al consumo a cargo de las entidades territoriales, que incorpora además un impuesto de 16% con destino al deporte.

La Ley 1111 de 2006 pasó de un impuesto al consumo de carácter ad valorem (como se establecía en el artículo 211 de la Ley 223 de 1995) a un impuesto específico, que diferenciaba la tarifa de \$400 para cajetillas con precio inferior a \$2.000 y tarifa de \$800 para las de precio superior a los \$2.000.

Ley 1393 de 2010 en el artículo 5º modificó lo establecido en los artículos 211 y 76 de las Leyes 223 de 1995 y 1111 de 2006 respectivamente, sobre las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos a cargo de las entidades territoriales. Este impuesto para el año 2011 es:

- Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos, quinientos setenta pesos (\$570.00) por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido. Dentro de esta cifra se encuentra incorporado el impuesto del 16% de la Ley 30 de 1971 de Recreación y Deporte. El valor se actualizará anualmente según la certificación expedida por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Adicionalmente, el artículo 6º de la misma ley establece una sobretasa al consumo de cigarrillos y tabacos equivalente al 10% de la base gravable para cada cajetilla de 20 unidades.

² Artículo 8 de la Ley 1393 de 2010.

1.7. Devolución de dos puntos del IVA por compras con tarjetas débito y crédito

El artículo 33 de la Ley 863 de 2003³ estableció la devolución de dos puntos del IVA para las compras realizadas por personas naturales con tarjeta débito o crédito de los bienes o servicios con tarifa general o tarifa del 10% (Artículo 850-1 del Estatuto Tributario). Esta devolución se tiene en cuenta para las personas del régimen común que tienen que presentar declaración de IVA y que por lo tanto no podrán solicitar como descontable estos dos puntos.

Este beneficio no aplica para las personas jurídicas porque ellas pueden descontar el IVA pagado en sus compras en sus declaraciones de IVA o de Renta.

En la práctica esta devolución opera a través de las entidades financieras mediante abono a la cuenta del tarjeta habiente. Esta medida se implementó con la intención de fortalecer el uso de medios de pago formales en las compras de las personas naturales, de manera que se pudiera reducir la evasión del impuesto.

En el Cuadro 23 se presentan las devoluciones realizadas desde que comenzó la medida en el año 2004. Como participación en el recaudo del IVA pasó de 0.46% en 2004 a 0.74% en 2010, con un crecimiento de 64% en los seis años.

Cuadro 23. Colombia. Devolución de dos puntos de IVA
Millones de pesos y Porcentaje

Año	Valor ^{/1}	% Recaudo de IVA
2004	75.017	0,46%
2005	111.581	0,60%
2006	128.009	0,56%
2007	162.034	0,62%
2008	183.264	0,64%
2009	195.830	0,70%
2010	232.885	0,74%

1/: Corresponde al valor del beneficio aprobado. Esta aprobación se realiza un mes antes del giro y ubicación de recursos de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN).

Fuente: Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas

2. COSTO FISCAL DE EXCLUSIONES, EXENCIOS Y TARIFAS DIFERENCIALES

Por regla general el IVA grava los bienes y servicios con la tarifa del 16%. Sin embargo existe un amplio número de productos gravados con tarifas menores, incluyendo los bienes exentos cuya tarifa es cero y los bienes y servicios excluidos, que en la práctica también tienen tarifa cero, con la diferencia de que la exclusión no permite solicitar la devolución del IVA pagado en la compra de insumos.

En la presente sección se estimará el costo fiscal o gasto tributario de los tratamientos preferenciales empleando como punto de referencia o benchmark legal la tarifa del 16%. El impacto fiscal por las modificaciones en el impuesto se estima a partir del Modelo de Evasión del IVA⁴ desarrollado por la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la DIAN y los cálculos se efectúan en forma marginal, llevando cada uno de los productos evaluados a la tarifa general, manteniendo el estado de gravado, excluido o exento de los demás productos de la economía.

Para el caso particular de los bienes exentos se elaboran dos escenarios. En el primero de ellos estos bienes se gravan a la tarifa general y en el segundo se llevan a la categoría de bienes excluidos.

³ Este artículo se reglamentó con el Decreto Reglamentario 428 del 12 de febrero de 2004 y con la Resolución 2144 del 12 de marzo de 2004 se establecieron los requisitos y el procedimiento para la devolución.

⁴ Cuadernos de Trabajo No. 043 de 2011 y 024 de 2007. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional DIAN, en www.dian.gov.co / Servicios / Publicaciones / Cuadernos de Trabajo.

2.1. La paradoja de gravar bienes intermedios excluidos del IVA

El IVA es un impuesto que grava el consumo final mediante un mecanismo que tiene dos momentos. En el primero de ellos se grava la totalidad del producto enajenado y en el segundo se concede un descuento sobre el impuesto que gravó los insumos necesarios para la producción y/o comercialización del producto.

De esa manera el tributo grava uno a uno los eslabones del valor agregado que van añadiéndose en la cadena de producción y los descuentos permiten que el consumo intermedio no sea objeto del gravamen, por lo cual el impuesto termina recayendo sobre el consumo final.

Sin embargo, cuando se otorga una exclusión en la mitad de la cadena de producción se genera la ilusión de que el sistema renuncia a gravar el valor agregado de la actividad excluida para promover el consumo de esa clase de bienes o servicios. Esta percepción se refuerza porque probablemente el valor al que se transan los bienes excluidos puede resultar menor al precio que prevalece cuando están gravados.

No obstante, resulta sencillo demostrar que las exclusiones del IVA, otorgadas sobre bienes intermedios encarecen la producción de los bienes finales y generan mayor recaudo para el fisco. Con ese propósito se construyó el Cuadro 24.

Cuadro 24. Efecto recaudatorio por excluir un eslabón en la cadena del IVA
Valores en unidades teóricas - Tarifa general 16%

Actividad	Toda la cadena está gravada	Se excluye la fabricación de hilos y telas
1. Recolección de fibras naturales		
Compra de insumos	0	0
Impuesto pagado en insumos	0	0
Valor agregado	400	400
Valor de la producción	400	400
Impuesto a las ventas	64	64
IVA neto	64	64
2. Fabricación de hilaturas y telas		
Compra de insumos	400	400
Impuesto pagado en insumos	64	64
Valor agregado	600	600
Valor de la producción	1.000	1.064
Impuesto a las ventas	160	0
IVA neto	96	0
3. Confecciones		
Compra de insumos	1.000	1.064
Impuesto pagado en insumos	160	0
Valor agregado	1.000	1.000
Valor de la producción	2.000	2.064
Impuesto a las ventas	320	330
IVA neto	160	330
4. Resumen del IVA recaudado		
En la recolección de fibras naturales	64	64
En la fabricación de hilaturas y telas	96	0
En la fabricación y venta de confecciones	160	330
Recaudo total	320	394
5. Impuesto a las ventas pagado por el consumidor final		
En la compra del bien final	320	320
En el sobrecosto causado por exclusiones del IVA		64
Impuesto en cascada		10
Impuesto total	320	394

Fuente: Elaboración propia

En el ejemplo se considera una cadena productiva en la que el primer eslabón está constituido por la recolección de fibras naturales sin el empleo de insumos distintos a la mano de obra. Esto implica que el valor de la producción en dicha actividad está totalmente conformado por el valor agregado.

Las fibras naturales pasan al segundo eslabón productivo en el que se fabrican hilos y telas y, finalmente, las telas se transforman en confecciones que se venden a los consumidores finales.

Cuando esta cadena productiva está totalmente gravada el recaudo obtenido equivale a 320 unidades que es justamente el 16% del valor agregado en toda la economía, 2.000 unidades. La recolección de fibras aporta 400 unidades de valor agregado y un IVA neto de 64 unidades. La fabricación de hilaturas y textiles aporta 600 unidades de valor agregado y el IVA neto es de 94 unidades. Finalmente las confecciones añaden otras 1.000 unidades y producen un IVA neto de 160 unidades. Nótese que ninguno de estos sectores realiza una contribución directa al impuesto pues el IVA neto que aportan al fisco es la diferencia entre el impuesto a las ventas que recaudan menos el descuento por el impuesto que han pagado en la compra de insumos.

Por su parte, el consumidor final paga la totalidad del IVA bajo la forma del impuesto sobre la venta del bien final, en el que implícitamente están presentes los valores agregados por cada actividad involucrada en su producción.

En el siguiente escenario se supone que se concede una exclusión del IVA para las hilaturas y las telas, es decir, una exclusión sobre un producto intermedio. Gracias a este tratamiento preferencial el precio al que se transa esta clase de bienes ya no es 1.160 unidades incluido el impuesto a las ventas, sino que ahora se pueden adquirir por 1.064 unidades, es decir, un 8,3% más barato.

El anterior resultado es totalmente ficticio porque cuando las hilaturas y telas están gravadas con el impuesto, el confeccionista que las adquiere tiene la certeza que el fisco le permitirá descontar 160 unidades del pago total de 1.160 unidades, es decir que el verdadero costo de sus insumos es 1.000 unidades. Teniendo en cuenta que la exclusión y la imposibilidad de tener descuentos tributarios elevó el costo de las fibras ha 1.064 unidades, la compra de los insumos en realidad resulta un 6,4% más costosa.

Adicionalmente, el valor añadido por la segunda actividad de la cadena productiva y que aparentemente ha quedado al margen de la tributación vuelve a ser retomado en la tercera etapa. Obsérvese que en presencia de la exclusión no hay impuestos descontables para los confeccionistas y en consecuencia el recaudo se obtiene por el impuesto que se aplica sobre las ventas o sobre el total de la producción. Dicha producción incluye por supuesto el valor que en su momento añadieron los fabricantes de hilaturas y telas.

En suma, cuando en la cadena del IVA se introduce una exclusión en un bien intermedio, el valor agregado por esa actividad se aparta momentáneamente del recaudo pero es retomado en la siguiente etapa. Así mismo, la exclusión genera una suerte de impuesto sobre el consumo intermedio y en las etapas posteriores este sobrecosto impositivo se convierte en base para el cobro del IVA, produciendo impuestos en cascada.

En el Cuadro 24 se observa que cuando la cadena productiva está totalmente gravada el recaudo es de 320 unidades mientras que con la exclusión el recaudo se eleva hasta 394 unidades. Las 74 unidades adicionales de recaudo se explican por el impuesto tácito en el consumo intermedio de las confecciones (64 unidades) y en el impuesto en cascada que se produce a partir de la exclusión ($10 \text{ unidades} = 64 \text{ unidades} * 16\%$).

Los efectos antes descritos conducen a una paradoja en la que gravar con el IVA bienes intermedios de la cadena de producción genera una reducción del recaudo. En este caso, es posible hablar de la existencia de un gasto tributario negativo.

Cuando no se consideran de manera integrada todos los efectos de las modificaciones en el IVA puede tenerse la falsa ilusión de que gravando algunos productos excluidos se obtiene mayor recaudo. Esto no es cierto cuando se trata de productos intermedios y esta lección debe tomarse en cuenta en los proyectos de reforma del IVA que pudieran emprenderse.

En las estimaciones detalladas que se presentan en el Cuadro 25 se calcula que a precios de 2011 el gasto tributario negativo o exceso de recaudo generado por excluir productos intermedios ascendería aproximadamente a \$734 mil millones.

Es muy importante aclarar que cuando los bienes excluidos son bienes de consumo final, su inclusión en la base gravable del impuesto efectivamente produce recaudos adicionales.

Cuadro 25. Colombia. Impacto fiscal de gravar a la tarifa del 16% bienes y servicios excluidos
Miles de millones de pesos Año 2011

C.N.	DESCRIPCIÓN	IMPACTO FISCAL
Café pergamino		13,0
Cafetos		45,8
01 Productos de café		58,8
Maíz Excluido		59,5
Cebada		6,4
Sorgo y avena para siembra		1,5
Papa		189,8
Leguminosas frescas o secas (fríjol, garbanzo, habas, lentejas, arvejas, etc.)		119,7
Tomate		40,3
Legumbres frescas o refrigeradas (cebolla, ajos, remolacha, champiñones, etc.)		194,7
Yuca		84,7
Otras legumbres, raíces y tubérculos (ñame, arracacha, nabos, cubios, etc.)		54,9
Banano		14,6
Plátano		171,7
Naranja, limón, mandarina y otras cítricas (toronja, tangelo, etc.)		138,4
Otras frutas y nueces frescas n.c.p. (uvas, piña, mango, maracuyá, etc.)		342,1
Fruto de palma africana para siembra		9,1
Soya para siembra		2,7
Semilla de algodón para siembra		0,4
Plantas vivas, semillas de flores, de frutos y de vegetales n.c.p. para siembra		18,7
Cacao en grano		5,3
Caña de azúcar		28,3
Hoja de coca		26,8
Amapola y marihuana		5,2
Otras materias vegetales en bruto utilizadas en perfumería, químicos, etc.(Caucho)		0,6
Plantaciones		87,0
Otros servicios relacionados con la producción agrícola		9,2
02 Otros productos agrícolas		1.611,7
Ganado bovino excepto ganado para lidia ^{/1}		-56,5
Aves de corral ^{/1}		-61,2
Ganado porcino ^{/1}		-20,0
Ganado ovino, caprino		2,8
Otros animales de criadero y capturados; y otros subproductos de origen animal		14,5
03 Animales vivos y productos animales		-120,5
Troncos de madera		44,6
Bosques plantados con fines comerciales		12,8
Bosques plantados con fines protectores		32,2
04 Productos de silvicultura, extracción de madera y actividades conexas		89,6
Peces vivos, Atún blanco, de aleta amarilla, atún común o de aleta azul		0,1
Peces y pescados de aguas marítimas		7,8
Peces vivos		35,7
Peces y pescados de agua dulce		48,0
05 Productos de la pesca		91,6
Carbón mineral		-18,5
06 Carbón mineral		-18,5

C.N.	DESCRIPCIÓN	IMPACTO FISCAL
	Petróleo crudo	23,5
	Gas natural y otros energéticos (uranio y torio)	23,9
07	Petróleo crudo, gas natural y minerales de uranio y torio	47,4
08	Minerales metálicos	0,0
	Sal	2,2
	Azufre natural y fostatos de calcio naturales. Abonos naturales	2,3
09	Minerales no metálicos	4,5
10	Carnes y pescados ^{/2}	0,0
11	Aceites y grasas animales y vegetales	0,0
12	Productos lácteos ^{/2}	0,0
	Arroz, blanqueado, pulido, semielaborado o elaborado	260,8
	Pan	224,4
13	Productos de molinería, almidones y sus productos	485,2
14	Productos de café y trilla	0,0
	Panela	167,7
15	Azúcar y panela	167,7
16	Cacao, chocolate y productos de confitería	0,0
	Hortalizas cocidas, congeladas, conservadas provisionalmente	2,1
	Frutas pasas y secas	1,1
	Bienestarina	1,2
	Sal de mesa	6,2
17	Productos alimenticios n.c.p.	10,5
	Aguas naturales, hielo y nieve	100,7
18	Bebidas	100,7
19	Productos de tabaco	0,0
	Tejidos de las demás fibras textiles vegetales. Pita (cabuya, fique)	0,9
20	Hilazas e hilos; tejidos de fibras textiles, incluso afelpados	0,9
	Sacos y talegas de yute, cañamo y fique.	2,4
	Empaques de yute, cáñamo. Redes para pesca	
21	Artículos textiles, excepto prendas de vestir	2,4
22	Tejidos de punto y ganchillo; prendas de vestir	0,0
23	Curtido y preparado de cueros, productos de cuero y calzado	0,0
	Madera aserrada o cortada, con perfilado, en bruto o tratada	33,8
24	Productos de madera, corcho, paja y materiales trenzables	33,8
	Papel prensa en bobinas (rollos) o en hojas	-0,5
25	Productos de papel, cartón y sus productos	-0,5
	Diarios, revistas y otras publicaciones periódicas	9,0
26	Edición, impresión y artículos análogos	9,0
	Coque y semicoque de hulla,	4,3
27	Productos de la refinación del petróleo; combustible nuclear	4,3
	Abonos y plaguicidas	104,8
	Productos farmacéuticos	648,1
	Cocaína	34,7
	Heroína	25,4
28	Sustancias y productos químicos	813,0
	Neumáticos para tractores	3,1
	Preservativos	0,7
29	Productos de caucho y de plástico	3,8
	Ladrillos para construcción	30,4
	Bloque y ladrillos para construcción con base en cemento	75,0
30	Productos minerales no metálicos	105,4

C.N.	DESCRIPCIÓN	IMPACTO FISCAL
	Recipientes de fundicion, de hierro o acero sin soldadura, para gas comprimido o licuado.	12,7
	Herramientas de mano, agrícolas, hortícolas o forestales.	4,3
31	Productos metalúrgicos básicos (excepto maquinaria y equipo)	17,0
	Motores fuera de borda, hasta 115 HP-	7,6
	De centro diesel, hasta 150 HP-Kit de conversión y sus repuestos	
	Compresores-Partes y accesorios compresores- para gas vehicular	11,3
	Las demás maquinarias agrícola o forestal, sus partes y sus piezas.	29,2
	Armas de guerra	26,0
	Impresoras braille	1,0
32	Maquinaria y equipo	75,1
	Los computadores personales hasta por un valor CIF de 82 UVT.	240,2
	Artículos y aparatos de ortopedia..., bastones para ciegos,	
	Dispositivos femeninos anticonceptivos, Catéteres	40,7
	Surtidores con dispensador electrónico para gas natural comprimido	1,9
	Partes y accesorios surtidores	
	Lentes de contacto - de vidrio para gafas - lentes de otras materias	16,0
33	Otra maquinaria y aparatos eléctricos	298,9
	Sillas de ruedas	2,0
34	Equipo de transporte	2,0
35	Muebles	0,0
	Monedas de curso legal	6,9
	Lápices de escribir y colorear	15,4
36	Otros bienes manufacturados n.c.p.	22,3
37	Desperdicios y desechos	0,0
38	Energía eléctrica	1.012,3
39	Gas domiciliario	228,8
40	Agua	290,9
	Trabajos de construcción y construcción de edificaciones residenciales	1.710,8
	Trabajos de construcción y construcción de edificaciones no residenciales	1.798,6
41	Trabajos de construcción, construcción y reparación de edificaciones	3.509,5
	Carreteras, calles, caminos, puentes, vías férreas, túneles	1.178,2
	Vías de agua, puertos, represas y otras obras hidráulicas	772,7
	Tuberías de gran longitud, líneas (cables) de comunicaciones y energía.	589,5
	Tuberías, cables y obras urbanas auxiliares.	
	Construcciones para la minería	898,9
	Otras obras de ingeniería civil	228,9
42	Trabajos de construcción, construcción de obras civiles	3.668,2
43	Comercio	0,0
44	Ss. Reparación de automotores, de artículos personales y domésticos	0,0
	Servicio de alojamiento	66,7
45	Servicios de hotelería y restaurante	66,7
	Transporte regular, incluido el especial, de pasajeros (urbano y suburbano)	477,9
	Transporte regular, incluido el especial, de pasajeros (interurbano y otros)	182,9
	Servicio de taxis	272,5
	Servicio de transporte no regular de pasajeros por vía terrestre	5,7
	Transporte de carga por vía terrestre	-356,5
	Transporte por ferrocarril	0,1
	Transporte por tuberías	-67,4
46	Servicios de transporte terrestre	515,3
	Transporte marítimo de pasajeros y de carga	10,7
	Transporte no marítimo de pasajeros y de carga	14,7
47	Servicios de transporte por vía acuática	25,3
	Transporte de pasajeros nacional donde no hay transporte terrestre	2,6
	Servicio de transporte aéreo de carga	-8,3
48	Servicios de transporte por vía aérea	-5,7

C.N.	DESCRIPCIÓN	IMPACTO FISCAL
	Servicios complementarios para transporte por carretera y ferrocarril	112,7
	Servicios complementarios para transporte por vías de navegación	3,5
	Servicios complementarios para transporte por vía aérea	51,7
49 Servicios complementarios y auxiliares al transporte		167,8
	Servicios postales y de correos	32,3
	Internet estratos 1, 2 y 3	182,0
	Servicios de transmisión de programas de radio y televisión	8,2
50 Servicios de correos y telecomunicaciones		222,5
	Servicios de intermediación financiera medidos indirectamente - SIFMI	1.342,1
	Servicios financieros excluidos	454,9
	Gravamen sobre movimientos financieros	262,8
	Pólizas de seguros de vida, Pensiones, Capitalizadoras	250,3
	Servicios de seguros sociales de salud y riesgos profesionales	240,2
	Ss. Auxiliares de intermediación financiera distintos de los seguros y de los fondos de p.	151,2
	Servicios auxiliares de administración de fondos de pensiones y cesantías	120,4
51 Servicios de intermediación financiera, de seguros y servicios conexos		2.821,8
	Servicios de alquiler de bienes raíces residenciales prestados por cuenta propia	2.244,6
	Servicios de alquiler de bienes raíces residenciales prestados a terceros	1.224,3
	Alquiler de espacios para exposiciones...	4,7
	Servicios de compra-venta de edificios y terrenos	277,7
52 Servicios inmobiliarios y de alquiler de vivienda		3.751,2
	Servicios de publicidad en periódicos...	22,1
53 Servicios a las empresas excepto servicios financieros e inmobiliarios		22,1
	Servicios de administración pública (colectivos) y para la comunidad en general	3.948,3
	Servicios de seguridad social de afiliación obligatoria	210,8
54 Administración púb. y defensa, administ.sistema de seguridad social		4.159,1
	Servicio de enseñanza preescolar de mercado	53,0
	Servicio de enseñanza primaria de mercado	119,3
	Servicio de enseñanza secundaria de mercado	274,3
	Servicio de enseñanza superior de mercado	534,1
	Servicio de enseñanza de adultos y otros servicios de enseñanza de mercado n.c.p.	154,4
55 Servicios de enseñanza de mercado		1.135,0
	Servicio de enseñanza preescolar de no mercado	184,4
	Servicio de enseñanza primaria de no mercado	558,5
	Servicio de enseñanza secundaria de no mercado	441,3
	Servicio de enseñanza superior de no mercado	302,1
	Servicio de enseñanza de adultos y de enseñanza de no mercado n.c.p.	155,0
56 Servicios de enseñanza de no mercado		1.641,3
57 Servicios sociales y de salud de mercado		1.453,2
58 Ss. Alcantarillado , saneamiento y de protección del medio ambiente		215,1
	Servicios de producción y distribución de películas cinematográficas y cintas de video	8,4
	Servicios de proyección de películas cinematográficas	35,6
	Servicios de radio y televisión (producción)	14,7
	Servicios artísticos y de promoción y organización de espectáculos.	96,4
	Servicios de agencias de noticias	2,8
	Servicios de bibliotecas y archivos y otros servicios culturales	3,2
	Loterías	81,9
	Boletas de entrada a eventos deportivos	46,5
	Otros servicios de entretenimiento y esparcimiento de mercado	51,8
	Servicios funerarios	51,2
59 Ss. Asociaciones y esparcimiento, culturales, deportivos y otros servicios de mercado		392,4
60 Ss. Asociaciones y esparcimiento, culturales, deportivos y otros servicios de no mercado		248,4
61 Servicios domésticos		412,6
	TOTAL	29.866,1

1/: Este valor negativo se explica porque se considera que las carnes continúan exentas de IVA.

2/: Productos exentos

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

2.2. Bienes y servicios excluidos

Actualmente el Estatuto Tributario incorpora en los artículos 424 hasta 428-2 los bienes excluidos y en el artículo 476 los servicios excluidos.

En el Cuadro 25 se presentan los resultados de gravar los bienes y servicios excluidos a la tarifa general (16%), agrupados según los productos de la matriz de utilización de Cuentas Nacionales del DANE y desagregado al nivel requerido por tipo de producto según el tratamiento tributario.

El efecto total resultante de adicionar los costos marginales de cada exclusión sugiere que el fisco colombiano incurre en un gasto tributario por exclusiones del IVA cercano a \$ 30 billones de pesos (aproximadamente \$ 1.9 billones por punto de tarifa). Sin embargo, es necesario tener en cuenta que algunos productos que figuran en las Cuentas Nacionales no deben considerarse tributariamente puesto que las particularidades de la legislación impositiva no permiten que el IVA se aplique en tales casos, tal como se indica a continuación.

- Otros productos agrícolas incluidos en las Plantaciones, a su vez contabilizadas en Cuentas Nacionales dentro del grupo 02, que figuran como activo fijo y por tanto están al margen de los bienes muebles cubiertos por el IVA.
- Producción de los cultivos de hoja de coca, amapola y marihuana que no se contemplan en la contabilidad del mercado formal. Un caso similar se presenta en el grupo 28 donde se incluye la Cocaína y la Heroína.
- Los grupos 41 y 42 que corresponden a Construcción. De acuerdo con la ley no se pueden gravar toda vez que en Colombia el IVA no aplica sobre bienes inmuebles.
- Los Servicios de intermediación financiera (grupo 51) que no están gravados en ningún país.
- Los Servicios de administración pública, Servicios domésticos y Servicios de no mercado.
- Los animales vivos del grupo 03 que producen una pérdida de recaudo cuando se gravan, debido a que se trata de un producto intermedio, tal como se explicó en el apartado 2.1. de este documento. Su producción constituye el principal insumo de productos que actualmente están exentos (carne, leche y queso) y por tanto tienen derecho a descontar el IVA de sus insumos. En el Cuadro 26 se estima el recaudo que podría generar la inclusión de los animales vivos en la base gravable del IVA, considerando distintos tratamientos tributarios para los bienes finales que emplean los animales vivos como insumo.

Cuadro 26. Impacto fiscal de gravar a 16% Animales vivos en diferentes escenarios
Miles de millones de pesos - Año 2011

C.N.	DESCRIPCIÓN	Insumos de Productos exentos	Insumos de Productos gravados 16%	Insumos de Productos excluidos
	Ganado bovino excepto ganado para lidia	-56,5	-56,5	197,6
	Aves de corral	-61,2	-61,2	101,2
	Ganado porcino	-20,0	-20,0	48,2
03	Animales vivos y productos animales	-137,8	-137,8	347,0

Fuente: Modelo IVA - Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

- El comportamiento del grupo 10 Carnes y Pescados está asociado directamente con el régimen del IVA que se escoja para los bienes del grupo 03 Animales vivos. El efecto de recaudo se puede apreciar en el apartado 2.3. de este documento.
- Carbón mineral que tiene un efecto negativo sobre el recaudo cuando se someten al IVA, en razón a que se trata de insumo para otros productos gravados, aunque la mayor parte de su producción se exporta.
- El grupo 25 también tiene efecto negativo porque el papel prensa es el principal insumo de los libros que actualmente tienen calidad de exentos.
- Para el caso de abonos y plaguicidas (grupo 28) el impacto fiscal depende del tratamiento que tengan los productos agrícolas. En este caso la simulación se hizo teniendo en cuenta que los bienes de origen agropecuario continúan con la calidad de excluidos y en consecuencia el recaudo aumenta. Sin

embargo, en una situación donde los productos agrícolas ya están gravados, el efecto de gravar los abonos y fertilizantes provocaría una reducción del recaudo.

- El artículo 423 excluye del IVA al territorio de San Andrés y Providencia.
- El parágrafo del artículo 424 excluye de IVA las importaciones de alimentos, medicamentos y elementos de aseo destinados al departamento del Amazonas (Convenio Colombo-Peruano) y el artículo 270 de la Ley 223 de 1995 excluye la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas dentro del territorio del departamento del Amazonas.
- El artículo 428 excluye del IVA las importaciones de maquinaria y equipos muy específicos.

2.3. Bienes y servicios exentos

Tradicionalmente en Colombia la categoría de exentos se aplicó a las exportaciones y a tres clases de bienes: libros, cuadernos de tipo escolar y revistas de carácter científico y cultural. Con la Ley 788 de 2002 se amplió la calidad de exentos a carnes, pescado, leche, queso fresco y huevos.

En el Cuadro 27 se presenta el impacto fiscal de gravar estos bienes. En este caso, al gravar los productos exentos, el resultado es independiente a la calidad de gravados o excluidos que tengan los animales vivos, ya que en caso de estar gravados los animales, estos productos tendrían derecho a la devolución del IVA generado en sus insumos.

Cuadro 27. Efecto recaudatorio de gravar a la tarifa general bienes exentos
Miles de millones de pesos año 2011

Productos	Tarifa 16%
	Animales vivos 16%
1. Leche, carnes, huevos	2.084
Leche sin elaborar	139
Leche procesada	327
Queso fresco	156
Huevos con cáscara frescos, en conserva o cocidos	197
Pescado fresco, refrigerado o congelado y filetes	110
Carne de ganado bovino fresca, refrigerada o congelada	501
Carne de ganado porcino fresca, refrigerada o congelada	181
Carne de ganado ovino, caprino y otros, fresca	3
Carnes y despojos comestibles de aves frescos	469
2. Libros, revistas y cuadernos	178
Libros, folletos impresos, impresos de carácter científico y cultural	123
Revistas de carácter científico y cultural	22
Cuadernos de tipo escolar	32
Total	2.262

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Sin embargo, si el escenario planteado consistiera en pasar estos productos exentos a la calidad de excluidos, el impacto fiscal es diferente (Cuadro 28), ya que se ganaría el IVA que actualmente se está devolviendo por los insumos gravados.

El artículo 7 de la Ley 1005 de 2005 estableció la calidad de exentos a las materias primas y bienes terminados que se vendan a los usuarios industriales de zonas francas y la Ley 1111 de 2006 en el artículo 56 adicionó la calidad de exentos de IVA los alimentos de consumo humano y animal que se importen de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía, Amazonas y Vaupés (Inciso segundo del Artículo 477 del Estatuto Tributario) siempre que sea para consumo local.

Cuadro 28. Efecto recaudatorio de excluir los bienes exentos
Miles de millones de pesos año 2011

Productos	Excluidos
1. Leche, carnes, huevos	529,5
Leche sin elaborar	128,2
Leche procesada	81,2
Queso fresco	36,4
Huevos con cáscara frescos, en conserva o cocidos	60,5
Pescado fresco, refrigerado o congelado y filetes	20,5
Carne de ganado bovino fresca, refrigerada o congelada	85,0
Carne de ganado porcino fresca, refrigerada o congelada	35,4
Carne de ganado ovino, caprino y otros, fresca	1,2
Carnes y despojos comestibles de aves frescos	81,1
2. Libros, revistas y cuadernos	76,0
Libros, folletos impresos, impresos de carácter científico y cultural	40,5
Revistas de carácter científico y cultural	16,2
Cuadernos de tipo escolar	19,2
Total	605,5

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

2.4. Bienes y servicios gravados con tarifa diferencial inferior a la tarifa general

Actualmente, existe la tarifa 1.6% para los servicios de aseo, vigilancia, empleo temporal y para los servicios prestados por las cooperativas de trabajo asociado (Artículo 462-1 del Estatuto Tributario). El impacto fiscal de elevar este grupo a la tarifa general es de \$ 357 mil millones, es decir que un punto de tarifa en estos servicios equivale a \$ 22,3 mil millones.

Por otra parte, el impacto fiscal de elevar a la tarifa general los bienes y servicios que actualmente están gravados con la tarifa del 10% es de \$ 527 mil millones. En el Cuadro 29 se presentan las estimaciones desagregadas por tipo de producto.

2.5. Vehículos automotores

En Colombia existen cuatro tarifas para los vehículos automotores que dependen por una parte del uso de los vehículos y por otra del valor FOB de los mismos (Cuadro 30). En general, los vehículos de uso público están gravados a la tarifa del 16% y los privados varían su tarifa entre 20%, 25% y 35% dependiendo del valor. En el caso de las motocicletas, la tarifa depende del nivel del cilindraje (mayor o menor de 185 c.c.).

En el Cuadro 31 se presenta el impacto fiscal para tres posibles escenarios en el caso de que se unifiquen las tarifas. Estos escenarios no contemplan la modificación de los automotores que actualmente están a la tarifa general.

Según esta información, la unificación de tarifas para el caso de vehículos logra un efecto casi neutro en el recaudo cuando la tarifa es del 25%. (El análisis no tiene en cuenta efectos debido a la elasticidad precio demanda).

Cuadro 29. Efecto recaudatorio de gravar al 16% bienes y servicios actualmente con tarifa inferior a la general
Miles de millones de pesos año 2011

Producto	Valor
1. Servicios a la tarifa del 1,6%	356,9
Aseo, vigilancia, empleo temporal y cooperativas trabajo asociado	356,9
2. Bienes y Servicios a la tarifa del 10%	527,2
Trigo en grano	15,6
Maíz (para uso industrial)	18,3
Arroz (para uso industrial)	23,6
Algodón desmotado	5,3
Embutidos y productos similares de carne	55,2
Harinas de trigo o de morcajo y otros cereales	16,9
Otras harinas vegetales y mezclas y masas para panadería	0,7
Otros productos de panadería	44,9
Pastas alimenticias sin cocer, rellenar que contengan huevo	14,3
Café tostado o descafeinado, café soluble	23,8
Azúcar de caña refinada y sin refinar	32,4
Mieles y melazas	0,2
Productos de cacao, cacao y chocolate	26,0
Servicio de alojamiento	66,7
Almacenamiento de productos agrícolas	0,2
Salud prepagada	18,4
Servicios de alquiler de bienes raíces no residenciales.	163,8
Servicios de clubes sociales o deportivos	0,8
Establecimientos para ejercicio físico	
Total	884,1

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Cuadro 30. Tarifa de IVA para vehículos automotores

Concepto	Tarifa
Taxis, Vehículos de transporte público	
Vehículos de transporte de mercancías	
Ambulancias	16%
Motocicletas de cilindraje inferior a 185 c.c	
Aerodinos de enseñanza hasta de dos plazas	
Aerodinos de servicio público	
Camperos de valor FOB inferior a US\$ 30.000	20%
Barcos de recreo y deporte fabricados o ensamblados en el país	
Vehículos automóviles de valor FOB inferior a US\$ 30.000	25%
Motocicletas con motor superior a 185 c.c.	
Vehículos automóviles y camperos de valor FOB igual o superior a US\$ 30.000	
Aerodinos privados	35%
Barcos de recreo y deporte importados	
Elaboración propia	

Cuadro 31. Efecto recaudatorio por unificación de tarifas de IVA en vehículos automotores /1
Miles de millones de pesos

Escenario	Valor
Unificar tarifa al 16%	-358,8
Unificar tarifa al 20%	-203,6
Unificar tarifa al 25%	-23,5

^{1/}: La unificación se hace para las tarifas superiores a la general.

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

2.6. Servicio de Telefonía Celular⁵

El servicio de telefonía celular está gravado a la tarifa diferencial del 20%. El artículo 470 del Estatuto Tributario establece que la diferencia de 4 puntos porcentuales respecto de la tarifa general será destinada a la inversión social en programas de fomento y desarrollo deportivo.

Al finalizar el año 2010 el número de abonados a este servicio fue de 44,7 millones y a septiembre de 2011 este número ascendió a 46.3 millones, con un crecimiento de 3.6%. El valor de los cuatro puntos adicionales del IVA a precios del año 2010 es de \$ 245 mil millones, lo que equivale a un promedio de \$ 61 mil millones de recaudo por punto de tarifa. En el Cuadro 32 se muestra el comportamiento de los cuatro puntos adicionales del impuesto desde el año 2003 cuando entró en vigencia la tarifa del 20%.

Cuadro 32. IVA Telefonía Móvil. Valor del impuesto reconocido de los cuatro puntos porcentuales
Miles de millones de pesos

Período	Valor Reconocido	Variación %
2003	34,027	
2004	63,531	86,7%
2005	64,061	0,8%
2006	99,901	55,9%
2007	182,378	82,6%
2008	192,49	5,5%
2009	221,094	14,9%
2010	244,913	10,8%
2011 ^{1/}	220,216	n.a.

1/: Corte de septiembre de 2011

Fuente: Coordinación de Estudios Económicos - DIAN

3. ALGUNOS ESCENARIOS PARA CONSIDERAR EN UNA EVENTUAL REFORMA DEL IVA

En esta sección se hace referencia en primer lugar a la posición que ha adoptado la Corte Constitucional en torno a la ampliación de la base gravable del IVA y su incidencia sobre el ingreso vital de los ciudadanos. Posteriormente se plantean posibles escenarios que atienden la recomendación de consenso consistente en ampliar la base gravable y reducir el número de tarifas. Los escenarios fueron construidos atendiendo el principio de simplificación y no con la búsqueda de algún efecto recaudatorio.

⁵ Tomado de: Informe No. 35. IVA Telefonía Móvil. Octubre de 2011. Coordinación de Estudios Económicos- DIAN.

Para cada escenario que conlleve una ampliación de la base gravable se calcula su impacto sobre la canasta familiar. Se asume que los recaudos adicionales que se producen en estos casos se emplean para financiar políticas focalizadas de gasto público, encaminadas a corregir el impacto causado sobre las familias de menores ingresos.

Las estimaciones no incluyen reacciones de los consumidores ante los cambios en su renta derivados de los ajustes en el IVA ni la incidencia de la elasticidad precio de la demanda. Tampoco se consideran ajustes de equilibrio general⁶.

En el año 2002 la Ley 788 incluyó en el artículo 116 la ampliación de la base gravable del IVA para gran parte de los bienes excluidos con una tarifa de 2%, estos bienes eran básicamente productos de la canasta básica familiar. Este artículo fue declarado inexequible por la Corte Constitucional en la Sentencia⁷ CC.S.C-776 de 2003 principalmente porque vulneraba los principios de equidad, progresividad y mínimo vital. En el proyecto de ley de reforma tributaria presentado en el año 2006 y que dio origen finalmente a la Ley 1111 de 2006 también se incluyó un artículo donde se ampliaba la base gravable a los bienes de la canasta familiar con una tarifa reducida y una propuesta de devolución del IVA entre los estratos más bajos (1 y 2). Pese a las medidas compensatorias a través del gasto público, esta propuesta tampoco fue aceptada por el legislador, en parte por el riesgo de que la disposición fuera declarada inconstitucional.

En aquella oportunidad se contempló la posibilidad de estimar el impacto marginal que sobre las familias de los estratos 1 y 2 tendría la ampliación de la base gravable del IVA. El impuesto adicional generado por la reforma sería devuelto a estas familias utilizando las bases de datos del SISBEN, mediante el cual se otorgan subsidios directos a las familias con mayores necesidades. Esta propuesta fue muy criticada porque el sistema presentaba muchas deficiencias, entre ellas la inclusión en el SISBEN de ciudadanos que realmente no pertenecen a los estratos que se buscaba compensar. Igualmente se consideró que el costo administrativo de esta compensación resultaba muy alto respecto del valor compensado. Algunos analistas sugirieron entonces que el IVA marginal que afectara el ingreso vital de las familias con mayores necesidades se podría utilizar en políticas de gasto focalizadas con un claro impacto sobre este tipo de ciudadanos, aprovechando inclusive los rendimientos a escala que conlleva la centralización de estos recursos, frente a la alternativa de distribuir minúsculas compensaciones entre 2,5 o 3 millones de familias.

Cualquier ampliación de la base gravable del IVA que implique gravar bienes finales contemplados en la canasta familiar debe tomar en consideración la posición que sobre el particular ha expresado la Corte Constitucional, corporación que no parece oponerse a políticas compensatorias ejecutadas a través de gastos públicos focalizados hacia la población vulnerable.

3.1. Escenario 1: Unificación de tarifas

En este escenario la calidad de exentos se mantiene únicamente para las exportaciones, los bienes exentos que se comercializan en el territorio nacional pasarían a la calidad de excluidos. Además de este grupo de

⁶ El estudio de MACÍAS Cardona, Hugo y CORTÉS Cueto, Jaider: "Disminuir la tarifa general de IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario", presenta un breve análisis sobre la incidencia del cambio de tarifa en la curva de Laffer.

⁷ Sentencia Corte Constitucional CC.S.C-776 de 2003:

"...al juzgar el artículo 116 en cuanto a sus implicaciones para el sistema tributario, la Corte encuentra que se vulneran los principios de progresividad y de equidad que rigen dicho sistema (artículo 363 C.P.). La ampliación de la base del IVA cobija todos los bienes y servicios de primera necesidad (ver apartado 4.5.4. de esta sentencia) dentro de un contexto en el cual, del lado de los ingresos, los componentes progresivos del sistema tributario registran grandes falencias en el recaudo, como una evasión muy elevada y una significativa erosión de la base tributaria, entre otros aspectos señalados en e los apartados 4.5.5.1. a 4.5.5.4. de esta sentencia. Y del lado de la destinación de los ingresos recaudados, no hay evidencia de una compensación de la nueva carga impuesta por el artículo 116 dentro del sistema. En efecto, el gasto público social ha venido disminuyendo en los últimos años y el producido del IVA del 2% proveniente de la aplicación de la norma acusada habría de ser destinado a financiar el gasto en seguridad y defensa, según la posición oficial de las autoridades responsables, como se observa en el apartado 4.5.5. de esta sentencia".

"Cuando se extiende la base del IVA para gravar bienes y servicios, que antes habían sido excluidos para promover la igualdad real y efectiva (art. 13 de la C.P.) en un Estado Social de Derecho (art. 1º de la C.P.), el legislador tributario vulnera los principios de progresividad y equidad que rigen el sistema tributario (art. 363 de la C.P. y art. 95-9 de la C.P.), interpretados en consonancia con el derecho fundamental al mínimo vital (arts. 1º y 13 de la C.P. en concordancia con el artículo 334 C.P.), si (i) de manera indiscriminada, sin el mínimo de deliberación pública en el seno del Congreso exigido por el respeto al principio de no tributación sin representación, se modifica un sistema tributario, (ii) con graves falencias tanto en el lado de los ingresos provenientes de tributos con diseño progresivo como (iii) en el lado del gasto encaminado a cumplir fines redistributivos, (iv) mediante la ampliación de la base del IVA a todos los bienes y servicios de primera necesidad (v) de los cuales depende ineludiblemente el goce efectivo del derecho al mínimo vital de un amplio sector de la población del país, dadas las insuficiencias de la red de protección social."

productos no gravado con IVA, se tendrían dos tarifas: una general del 15% y una diferencial del 25% para vehículos. Las disposiciones generales de este escenario se mencionan a continuación:

- Mantener excluidos los bienes y servicios que ya presentan esa clasificación
- Convertir en excluidos los productos actualmente exentos
- Reducir un punto la tarifa general llevándola al 15%
- Aplicar la tarifa general del 15% a los bienes y servicios que actualmente presentan tarifas reducidas
- Unificar las tarifas de vehículos al 25%
- Disminuir la tarifa de la telefonía móvil del 20% al 15%
- Reducir un punto de evasión en IVA por la simplificación del sistema tributario⁸

En el Cuadro 33 se presentan los efectos recaudatorios del Escenario 1. Cumpliendo la meta de reducción en un punto de la tasa de evasión, el efecto fiscal conjunto es prácticamente neutral.

En el Cuadro 34 se registra el impacto de este escenario en la estructura de la canasta básica familiar. Debido a que no hay ampliación de la base gravable, la relación de productos gravados se mantiene invariante en los tres niveles de ingresos que considera dicha canasta. Sin embargo, hay un ligero efecto a la baja en el valor promedio de la canasta familiar, causado principalmente por la reducción de la tarifa general y de la telefonía móvil.

Cuadro 33. Escenario 1: Unificación de las tarifas del IVA
Miles de millones de pesos

Concepto	Efecto fiscal
Pasar a excluidos los productos exentos	605
Llevar la tarifa general al 15%	-1.579
Productos con tarifas inferiores (10% y 1,6%) pasan a la tarifa general (15%)	753
Unificar tarifa de vehículos al 25%	-24
Disminuir la telefonía móvil a la tarifa general (15%)	-338
Reducir la evasión en un punto	463
Total	-118

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Cuadro 34. Incidencia del Escenario 1 en el costo de la Canasta Familiar

Descripción	Número de Productos	Ponderación IPC		
		Total	Altos	Medios
1. Productos gravados	113	42,77	51,01	43,33
1.1. Productos gravados tarifa 15%	110	37,71	37,21	38,61
1.2. Productos gravados con tarifas diferenciales	3	5,05	13,81	4,72
<i>Licores tarifa 35% ¹¹</i>	<i>2</i>	<i>0,70</i>	<i>0,81</i>	<i>0,68</i>
<i>Vehículos tarifa 25%</i>	<i>1</i>	<i>4,35</i>	<i>12,99</i>	<i>4,05</i>
2. Productos excluidos	68	57,03	48,82	56,46
Total	181	99,80	99,84	99,79
				99,81

1/: Se incluye en el impuesto al consumo según la Ley 788 de 2002

Fuente: DANE- Canasta Familiar Año 2008

Cálculos: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

⁸ La literatura tributaria establece que a menores tasas impositivas y en sistemas tributarios más simples el riesgo de evasión tiende a disminuir. Para efecto de los escenarios planteados en este documento la meta de reducción de la tasa de evasión considerada es de un punto.

3.2. Escenario 2: Ampliación de la base gravable empleando tarifa reducida del 3% y tarifa general del 15%

En este escenario, salvo algunos casos excepcionales, desaparecen los bienes y servicios excluidos o exentos. Los productos que actualmente tienen esa calidad se gravan al 3%. Adicionalmente se mantiene la tarifa general del 15% y ella se aplica también a los vehículos, de modo que se mantengan solamente dos tarifas en el sistema. Esta significativa reducción del IVA para vehículos se compensa con la aplicación de un impuesto selectivo sobre el consumo de esta clase de bienes.

A manera de referencia se presentan en el Cuadro 35 los casos de algunos países en los que se emplean tarifas diferenciales reducidas. En América Latina, sólo 5 países presentan más de dos tarifas de IVA, una situación similar se presenta en Asia, mientras que en Europa la mayoría de los países tienen una tarifa general y una o dos tarifas diferenciales (excepto Dinamarca, Bosnia, Kosovo, Albania y Ucrania).

Cuadro 35. Tarifas diferenciales por Regiones del Mundo

AMÉRICA LATINA

País	Tarifa general	Tarifa reducida
México	16%	11%
Argentina	21%	10,5%
Colombia	16%	10% y 1,6%
Paraguay	10%	5%
Uruguay	22%	10%

ASIA

País	Tarifa general	Tarifa reducida
India	12,5%	4% y 1%
Indonesia	10%	5%
China	17%	6% y 3%
Turquía	18%	8% y 1%
Paquistán	16%	1%
Vietnam	10%	5%

EUROPA

País	Tarifa general	Tarifa reducida
Alemania	19%	7%
Andorra	4%	1%
Austria	20%	12% y 10%
Bélgica	21%	12% y 6%
Bulgaria	20%	7%
Chipre	15%	5%
Croacia	22%	10%
Eslovaquia	19%	10%
Eslovenia	20%	8,5%
España	18%	8% y 4%
Estonia	20%	9%
Finlandia	23%	13% y 9%
Francia	19,6%	5,5% y 2,1%
Grecia	23%	13% y 6,5%
Hungría	25%	5%

EUROPA		
País	Tarifa general	Tarifa reducida
Irlanda	21%	13,5% - 9% y 4,8%
Islandia	25%	7%
Italia	21%	10% y 4%
Letonia	22%	12%
Lituania	21%	9% y 5%
Luxemburgo	15%	12% - 9% - 6% y 3%
Malta	18%	5%
Rep. de Macedonia	18%	5%
Moldavia	20%	5%
Noruega	25%	14% y 8%
Países Bajos	19%	6%
Polonia	23%	8% y 5%
Portugal	23%	13% y 6%
Reino Unido	20%	5%
República Checa	20%	10%
Rumanía	24%	9%
Rusia	18%	10%
Serbia	18%	8%
Suecia	25%	12% y 6%
Suiza	8%	3,8% y 2,5%

Fuente: http://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_al_valor_agregado

Las características básicas de este escenario se pueden sintetizar como sigue:

- Ampliación de la base gravable a gran parte de los productos de la canasta básica a una tarifa diferencial de 3%.
- Los bienes exentos se gravan a la tarifa diferencial.
- Se reduce la tarifa general al 15% y la misma se aplica a bienes que actualmente tienen tarifas reducidas.
- Se mantiene la exclusión para los servicios de:
 - Transporte terrestre
 - Servicios de intermediación financiera
 - Servicios públicos (agua, alcantarillado, gas, electricidad)
 - Educación
 - Salud
 - Alquiler de vivienda residencial
 - Administración pública
 - Construcción
 - Servicios domésticos
- Reducción de un punto de la evasión en IVA
- Los vehículos se gravan a la tarifa general con un impuesto al consumo que compense la caída de recaudo por la disminución de la tarifa de IVA.
- La telefonía móvil se grava a la tarifa general.

En el Cuadro 36 se presentan los efectos recaudatorios del Escenario 2. Se observa que en principio se produce un recaudo nuevo por valor de \$1,5 billones. No obstante, en aplicación de uno de los supuestos anunciados al comienzo de esta sección, se asume que tales recursos se destinan a compensar el efecto de la ampliación de la base gravable sobre las familias de menores ingresos.

El impacto de este escenario sobre la Canasta Familiar se puede apreciar en el Cuadro 37. Después de introducir los cambios del Escenario 2, el costo promedio de la Canasta Familiar se eleva en un 0,3%, pero el efecto difiere significativamente por niveles de ingreso.

Para las familias de ingresos altos esta reforma reduce el costo de su canasta en 0,4%, mientras que en el otro extremo, las familias de ingresos bajos deben pagar un 0,7% más para adquirir la misma canasta de bienes y servicios. Este resultado se explica porque la ampliación de la base gravable cubre productos de alto consumo dentro de las canastas de ingresos bajos y medios (productos agrícolas, leche, huevos y carne). Por el contrario, los hogares de ingresos altos se ven favorecidos por la reducción de las tarifas de telefonía móvil y automóviles.

No obstante, si se toma en cuenta que en este escenario los automóviles se gravan con la tarifa general del IVA, pero que adicionalmente se aplica un impuesto selectivo al consumo, la reducción en el costo de la Canasta Familiar para ingresos altos ya no es tan significativa.

En suma, la nueva base gravable generada por el Escenario 2 cubre el 59% de la Canasta familiar para familias de ingresos bajos y medios y abarca el 62% de la canasta de familias con ingresos altos.

Cuadro 36. Escenario 2: Ampliación de la base gravable con tarifa diferencial del 3% y tarifa general del 15% Miles de millones de pesos

Concepto	Efecto fiscal Tarifa 3%
Llevar la tarifa general al 15%	-1.579
Ampliar base gravable a tarifa 3%	1.200
Gravar los productos exentos a tarifa 3%	1.037
Productos con tarifas inferiores (10% y 1,6%) pasan a la tarifa general del 15%	753
Unificar tarifa de vehículos al 15% ^{/1}	0
Disminuir la telefonía móvil a la tarifa general	-338
Reducir la evasión en un punto	463
Utilización de fondos para políticas compensatorias de gasto	-1.536
Total	0

1/: Impuesto al consumo que compense la reducción de la tarifa

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Cuadro 37. Incidencia del Escenario 2 en el costo de la Canasta Familiar

Descripción	Número de Productos	Ponderación IPC		
		Nivel de Ingresos		
		Total	Altos	Medios
1. Productos gravados	155	59,31	61,89	58,90
1.1. Productos gravados tarifa 16%	111	42,08	49,59	42,70
1.2. Productos gravados con tarifa 3%	42	16,53	11,48	15,52
1.3. Licores tarifa 35% ^{/1}	2	0,70	0,81	0,68
2. Productos excluidos	26	40,99	37,68	41,38
Total	181	100,30	99,56	100,28
				100,65

1/: Se incluyen los licores que tienen incorporado el IVA en el impuesto al consumo según la Ley 788 de 2002

Fuente: DANE- Canasta Familiar Año 2008

Cálculos: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

3.3. Escenario 3: IVA tipo consumo con ampliación de la base gravable y aplicación de una única tarifa del 16%

El caso más representativo de este escenario corresponde al IVA tipo consumo de Chile, donde se grava gran parte de la base gravable a una única tarifa de 19%. Para el diseño de este tercer escenario, el más general posible, se mantiene la exclusión excepcional sobre los servicios mencionados en el apartado 3.2. de este documento. Con esta gran simplificación no parece desproporcionado suponer que la tasa de evasión, que aún tiene un nivel relativamente alto, se puede reducir al menos en tres puntos.

El significativo recaudo adicional generado por la ampliación de la base gravable a la tarifa general del 16% y la esperada reducción de la evasión (Cuadro 38), admiten la posibilidad de migrar el IVA desde el tipo producto a su modalidad de consumo. Aún así, se estima que se contaría con un remanente de \$4,4 billones

que se podrían emplear en políticas de gasto compensatorias para las familias de menores ingresos afectadas por la reforma tributaria.

No obstante, la economía política de este escenario es compleja, pues su lectura inmediata sugiere que de los \$8,8 billones de nuevo recaudo que podría generar este escenario, el 51% se destinaría a compensar el aumento del IVA que deteriora el ingreso vital de las familias más pobres, mientras que el 46% de los nuevos ingresos serían la fuente para eliminar un impuesto directo que actualmente recae sobre la inversión.

Aún en este escenario de cobertura generalizada, continúan existiendo 26 bienes o servicios de la canasta familiar que mantendrían la exclusión y que representan en promedio el 41% del valor de dicha cesta de bienes (Cuadro 39). Sin embargo, la amplia reforma de este escenario incrementaría por una sola vez los precios al consumidor en alrededor de 2,4 puntos.

La inflación se manifestaría de forma diferencial por niveles de ingresos, de tal manera que el costo de la canasta familiar para hogares de altos ingresos aumentaría 1%, se elevaría en 2,3% para familias de ingresos medios y en 3,3% en los hogares con ingresos bajos. Aún sin realizar análisis más detallados sobre el efecto en el gasto total de las familias, es evidente como se manifestó en el apartado 1.4. de este documento, que una significativa ampliación de la base gravable del IVA tiene un perfil regresivo y que demanda por tanto la aplicación de efectivas políticas de compensación a través del gasto público.

Cuadro 38. Escenario 3: IVA tipo consumo con ampliación de la base gravable con tarifa única del 16%
Miles de millones de pesos

Concepto	Efecto fiscal Tarifa 16%
Ampliar base gravable a tarifa 16%	4.310
Gravar los productos exentos a tarifa 16%	2.244
Productos con tarifas inferiores (10% y 1,6%) pasan a la tarifa general	829
Unificar tarifa de vehículos al 16% ^{/1}	0
Disminuir la telefonía móvil a la tarifa general	-270
Otorgar descuento pleno por el IVA a bienes de capital	-4.057
Reducir la evasión en tres puntos	1.390
Utilización de fondos para políticas compensatorias de gasto	-4.447
Total	0

1/: Impuesto al consumo que compense la reducción de la tarifa

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Cuadro 39. Incidencia del Escenario 3 en el costo de la Canasta Familiar

Descripción	Número de Productos	Ponderación IPC		
		Nivel de Ingresos		
		Total	Altos	Medios
1. Productos gravados	155	61,40	63,34	60,86
1.1. Productos gravados tarifa 16%	153	60,70	62,52	60,19
1.2. Licores tarifa 35% ^{/1}	2	0,70	0,81	0,68
2. Productos excluidos	26	40,99	37,68	41,38
Total	181	102,39	101,01	102,25
				103,26

1/: Se incluyen los licores que tienen incorporado el IVA en el impuesto al consumo según la Ley 788 de 2002

Fuente: DANE- Canasta Familiar Año 2008

Cálculos: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

3.4. Escenario 4: Ampliación de la base gravable y aplicación de una única tarifa del 13%

Una situación intermedia en la que se mantiene la base generalizada también se puede lograr con una única tarifa del 13%, tal como se ilustra en el Cuadro 40. El impacto sobre los nuevos bienes gravados es un poco menor pero este hecho no genera el espacio fiscal apropiado para diseñar un IVA tipo consumo.

Los fondos disponibles para políticas compensatorias estimados en \$1,8 billones son similares a los generados en el Escenario 2, donde se aplicaba la tarifa del 3% para los nuevos productos gravados. Sin embargo se debe tener en cuenta que la reducción de tres puntos en la tarifa general produce un efecto positivo sobre la renta de las familias de ingresos bajos.

El impacto de este escenario sobre la inflación es moderado. El precio de la canasta familiar aumenta en promedio 0,55%, aunque se conserva un efecto desigual por niveles de ingresos (Cuadro 41).

Para las familias de altos ingresos la reforma del Escenario 4 reduce casi en un punto porcentual el costo de su canasta de bienes y servicios, mientras que el costo de dicha canasta se eleva en 0,4% para hogares de ingresos medios y en 1,4% para las familias de ingresos bajos.

Cuadro 40. Escenario 4: Ampliación de la base gravable con tarifa única del 13%
Miles de millones de pesos

Concepto	Efecto fiscal
Llevar la tarifa general al 13%	-4.737
Ampliar base gravable a tarifa 13%	3.423
Gravar los productos exentos a tarifa 13%	1.808
Productos con tarifas inferiores (10% y 1,6%) pasan a la tarifa general del 13%	442
Unificar tarifa de vehículos al 13% ¹	0
Disminuir la telefonía móvil a la tarifa general	-506
Reducir la evasión en tres puntos	1.390
Utilización de fondos para políticas compensatorias de gasto	-1.820
Total	0

1/: Impuesto al consumo que compense la reducción de la tarifa

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

Cuadro 41. Incidencia del Escenario 4 en el costo de la Canasta Familiar

Descripción	Número de Productos	Ponderación IPC		
		Nivel de Ingresos		
		Total	Altos	Medios
1. Productos gravados	155	59,56	61,45	59,04
1.1. Productos gravados tarifa 16%	153	58,86	60,63	58,36
1.2. Licores tarifa 35% ¹	2	0,70	0,81	0,68
2. Productos excluidos	26	40,99	37,68	41,38
Total	181	100,55	99,12	101,41

1/: Se incluyen los licores que tienen incorporado el IVA en el impuesto al consumo según la Ley 788 de 2002

Fuente: DANE- Canasta Familiar Año 2008

Cálculos: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

3.5. Escenario 5: Modelo sugerido por la Comunidad Andina de Naciones

La Decisión 599 de la CAN⁹ estableció la armonización del Impuesto al Valor Agregado para los países miembros y entró en vigencia en enero de 2008¹⁰. Sin embargo, el plazo máximo establecido para incorporar los cambios son diez (10) años contados a partir de la entrada en vigencia de la decisión, es decir, en el 2018.

Los principales aspectos de esta decisión que se incorporan en el Escenario 5 de esta sección son los siguientes:

- Se grava el transporte nacional de carga
- Se gravan los servicios públicos
- Se gravan los bienes inmuebles
- Tasa general máxima de 19% (en este escenario la tarifa general continúa en 16%)
- Tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general (tarifa diferencial del 5%)
- Régimen de tasa cero sólo para exportaciones
- Se mantienen excluidos los servicios de educación, salud, transporte nacional de pasajeros y servicios de intermediación financiera.
- Crédito fiscal de activos fijos.

Aunque los nuevos productos gravados se afectan con la tarifa reducida del 5%, el recaudo generado es muy significativo porque la ampliación de la base, a diferencia de los escenarios precedentes, cubre bienes inmuebles, servicios de arrendamiento de inmuebles y los servicios públicos.

En el Cuadro 42 se observan los efectos recaudatorios por la aplicación del modelo de la CAN. Este escenario produce en principio un recaudo adicional de \$5,2 billones, que podría utilizarse para compensar el alto impacto generado entre las familias de menores ingresos.

La incidencia del modelo de la CAN sobre la canasta familiar es la segunda más elevada entre los escenarios considerados en el presente documento, llevando a que los precios al consumidor se eleven en 2 puntos (Cuadro 43). De los 181 productos que integran la canasta familiar tan solo 19 de ellos continúan excluidos dentro de este modelo. Los productos gravados representan en promedio el 88% del valor de dicha canasta.

Por niveles de ingreso, el costo de la canasta familiar para las familias de ingresos altos, medios y bajos se incrementan en 1%, 2% y 2,4% respectivamente.

Cuadro 42. Escenario 5: Modelo IVA de la Comunidad Andina de Naciones
Miles de millones de pesos

Concepto	Efecto fiscal Tarifa 5%
Ampliar base gravable a tarifa 5%	6.096
Gravar los productos exentos a tarifa 5%	1.252
Productos con tarifas inferiores (10% y 1,6%) pasan a la tarifa general	829
Unificar tarifa de vehículos al 16% ^{/1}	0
Disminuir la telefonía móvil a la tarifa general	-270
Otorgar descuento pleno por el IVA a bienes de capital	-4.057
Reducir la evasión en tres puntos	1.390
Utilización de fondos para políticas compensatorias de gasto	-5.241
Total	0

1/: Impuesto al consumo que compense la reducción de la tarifa

Fuente: Modelo IVA. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

⁹ Establecida en la reunión de julio de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina en reunión ampliada con los Ministros de Economía, Hacienda o Finanzas.

¹⁰ La Decisión 635 de julio de 2006 modificó la entrada en vigencia establecida en el artículo 40 de la Decisión 599.

Cuadro 43. Incidencia del Escenario 5 en el costo de la Canasta Familiar

Descripción	Número de	Ponderación IPC			
		Nivel de Ingresos			
	Productos	Total	Altos	Medios	Bajos
1. Productos gravados	162	88,04	90,42	87,93	87,15
1.1. Productos gravados tarifa 16%	111	42,08	49,59	42,70	37,61
1.2. Productos gravados con tarifa 3%	49	45,26	40,01	44,55	48,84
1.3. Licores tarifa 35% ^{1/}	2	0,70	0,81	0,68	0,69
2. Productos excluidos	19	13,93	10,72	14,03	15,23
Total	181	101,97	101,13	101,95	102,38

1/: Se incluyen los licores que tienen incorporado el IVA en el impuesto al consumo según la Ley 788 de 2002

Fuente: DANE- Canasta Familiar Año 2008

Cálculos: Subdirección de Gestión de Análisis Operacional - DIAN

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El IVA es el impuesto más importante de Colombia. En el año 2011 su recaudo representó el 44% de los ingresos tributarios del orden nacional y 6,2% del PIB. Sin embargo, la recaudación de este tributo tan solo alcanza una productividad del 39%, en razón a una tasa de evasión que ronda el 25% y a la existencia de varias tarifas diferenciales y de exclusiones y exenciones que reducen la base gravable del impuesto.

En Colombia la tarifa general del IVA es 16%, que si bien corresponde al promedio de América Latina, resulta inferior a tarifas del 19% o superiores que se aplican en Uruguay, Argentina, Brasil chile y Perú.

Contrariando su naturaleza de impuesto sobre el consumo, el IVA en Colombia grava los bienes de capital y sólo es posible recuperar un tercio de este sobrecosto a través de los gastos por depreciación en el impuesto de renta. De esta manera el IVA en Colombia no es del tipo consumo sino que se acerca a un IVA tipo producto.

Con este panorama el gobierno colombiano ha promovido en varias oportunidades proyectos de ley orientados a generalizar la base gravable del impuesto y a reducir el número de tarifas. El Congreso de la República y la Corte Constitucional han presentado observaciones que no han permitido la concreción de estos proyectos, especialmente en lo relacionado con su impacto sobre la canasta familiar y sobre el ingreso mínimo vital de las familias de menores recursos. No obstante se ha dejado abierta la posibilidad para avanzar en la simplificación y profundización del IVA, siempre que se adopten políticas focalizadas de gasto encaminadas a compensar los efectos de la reforma en los hogares de menores ingresos.

El gobierno colombiano asigna un enorme gasto tributario (beneficios impositivos) a diversas actividades económicas de manera muy desigual. Se estima que a precios del año 2011 y descontando la evasión actual del 25%, el fisco nacional deja de percibir anualmente cerca de \$30 billones como resultado de la exclusión de bienes y servicios, \$2,3 billones por la existencia de exenciones y \$0,9 billones por tarifas reducidas inferiores a la general. Estas cifras representan en forma conjunta alrededor de 5,5% del PIB.

Por el contrario, respecto del estándar internacional en el que el IVA no grava la inversión en términos netos, el fisco nacional percibe por la aplicación del impuesto a los bienes de capital, ingresos tributarios extraordinarios (gasto tributario negativo) por un valor que a precios del año 2012 ronda los \$3,1 billones.

También existe otro ingreso extraordinario que paradójicamente es fruto de excluir de la base gravable del IVA algunos productos intermedios. Esta clase de exclusiones generan una suerte de impuesto sobre el consumo intermedio, producen un IVA en cascada y encarecen el precio de los bienes de consumo final y el IVA total pagado por los consumidores. Se estima que estos ingresos extraordinarios ascienden a \$0,7 billones. Aunque esta cifra no parece muy representativa dentro de las magnitudes del impuesto, es muy importante que se comprenda la verdadera naturaleza de las exclusiones a productos intermedios, ya que no benefician a ninguno de los actores involucrados en las cadenas productivas y se han convertido, por desconocimiento, en un obstáculo mayúsculo en los debates políticos y técnicos cuando se pretende ampliar la base gravable del impuesto.

Categóricamente se concluye que gravar bienes o servicios excluidos, que son insumos de otros productos gravados o exentos, genera una reducción del recaudo y debería conducir a una disminución del precio de los bienes finales y a una mayor simplicidad y transparencia del IVA.

La generalización de la base gravable del IVA permitiría lograr que el principal impuesto de Colombia sea más productivo, sencillo de administrar, con menores costos de cumplimiento para los responsables de su recaudación, con mayor transparencia y menores oportunidades para la elusión y la evasión. Sin embargo, también es claro que la generalización del tributo conllevará un impacto entre 0,5 y 2 puntos de inflación por una sola vez, pero sobretodo afectará de manera desigual y regresiva a las familias. Es por ello que una propuesta de esta naturaleza debe estar acompañada de políticas públicas orientadas a contrarrestar la mayor desigualdad en la distribución del ingreso.

Si la ampliación de la base fuera realmente general, como se propone por ejemplo en el modelo de la Comunidad Andina de Naciones con una tarifa reducida, o si la ampliación es intermedia pero llevando los nuevos bienes y servicios gravados a la tarifa general, se puede generar el espacio fiscal para adoptar en el país un IVA tipo consumo, iniciativa que reduciría en casi un 10% el costo de uso del capital y debería contribuir a incentivar la inversión productiva.

BIBLIOGRAFÍA

ÁVILA, Javier y CRUZ, Ángela. Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: Estimación para el período 1998 - 2006. Cuaderno de Trabajo No. 024. Oficina de Estudios Económicos. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN. Bogotá, Colombia, 2007. www.dian.gov.co

ÁVILA, Javier y CRUZ, Ángela. La progresividad del sistema tributario colombiano: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Cuaderno de Trabajo No. 014. Oficina de Estudios Económicos. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN. Bogotá, Colombia, 2006. www.dian.gov.co

ÁVILA, Javier y LEÓN, Ivonne. Distorsión en la tributación de las empresas en Colombia: Un análisis a partir de las tarifas efectivas marginales. Cuaderno de Trabajo No. 029. Oficina de Estudios Económicos. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN. Bogotá, Colombia, 2008. www.dian.gov.co

CAN. COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. Decisión 599. Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. Quito, Ecuador. Julio de 2004.

CAN. COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES. Armonización para Colombia de las Decisiones 599 y 600 de 2004. Estudio Comparativo. Documentos Informativos SG/di 903 - 2.20.39. Trabajo de consultoría para la Secretaría General de la Comunidad Andina presentado por Obregón, Manuel de Jesús. Bogotá. Septiembre de 2008.

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia CC.S.C-776 de 2003.

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN. Estatuto Tributario Colombiano 2009.

DANE (2010). Cuentas Nacionales Base 2005. Principales cambios metodológicos y resultados. Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales. Departamento Administrativo Nacional de Estadística. Bogotá, Colombia. www.dane.gov.co

MACÍAS Cardona, Hugo y CORTÉS Cueto, Jaider. Disminuir la tarifa general de IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario. Revista Semestre Económico, No. 13, de la Universidad de Medellín. Junio de 2004