



**MINISTERIO DE HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO**

Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social

Exposición de motivos

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Agosto de 2022

Tabla de contenido – Exposición de motivos de la Reforma Tributaria para la Igualdad y la Justicia Social

0. Introducción: Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social
1. El papel de la política tributaria para mejorar la dignidad humana
2. La estabilidad fiscal como pilar de la política económica
3. Diagnóstico de la estructura tributaria de Colombia
4. Propuesta de reforma tributaria
5. Efectos fiscales. macroeconómicos y sociales de la reforma

Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social

El Estado colombiano tiene una deuda social histórica. Los niveles de pobreza y desigualdad han sido altos y persistentes. El hambre se ha convertido en un aspecto que resalta en medio de la tragedia social que viven millones de colombianos. No hay justicia social cuando esto ocurre, y menos cuando simultáneamente existen privilegios, gabelas tributarias injustificadas y mecanismos que facilitan la evasión y la elusión de las obligaciones fiscales.

Los avances que ha tenido el país en materia de cobertura de salud y educación, entre otros, deben mantenerse y acelerarse para sanar un tejido social deteriorado. Es necesaria y urgente una respuesta de política pública contundente y responsable, a la vez, desde una perspectiva de estabilidad de las finanzas públicas.

Este proyecto de reforma tributaria tiene como objeto avanzar fundamentalmente en dos dimensiones. Primero, en disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas, así como cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria. Segundo, en lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social. Lo anterior se alcanza a través de ajustes al sistema tributario, que permiten avanzar en materia de progresividad, equidad, justicia, simplicidad y eficiencia.

La reforma se centra en reducir sustancialmente las exenciones que existen en el régimen del impuesto de renta de personas naturales, y que benefician fundamentalmente a los contribuyentes de más altos ingresos. También contempla un tratamiento más equitativo entre los distintos tipos de rentas líquidas, en aras de lograr una mayor simplicidad del sistema, así como el establecimiento de un impuesto al patrimonio de la población más privilegiada. Estas medidas, junto con la eliminación de exenciones y descuentos que generan asimetrías injustificadas en sectores productivos, permite la consecución de más fuentes de ingresos para el gasto social, a través de disposiciones que propenden por una asignación más eficiente de los recursos económicos. Estas medidas se alinean con la priorización que se hará de algunos sectores estratégicos de acuerdo con el plan de Gobierno del Presidente Petro, como por ejemplo la educación, la salud, la protección del medio ambiente, la transición energética, el desarrollo productivo, y la economía popular.

Además de elevar los ingresos para abordar la pobreza, la reforma busca mitigar externalidades negativas en la salud y el medio ambiente. En esta materia, resaltan la modificación al impuesto al carbono, y el establecimiento de impuestos a los plásticos de un solo uso, bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados.

La reforma incluye una serie de medidas para combatir la evasión y la elusión de impuestos. Lo anterior, en el entendido de que un Estado legítimo y justo no es consistente con un sistema que no cuenta con los instrumentos suficientes para evitar que ciertos actores evadan o eludan sus obligaciones fiscales.

Esta reforma tributaria tiene como meta un recaudo de \$25 billones (1,72% del PIB) en 2023, y, en promedio, de 1,39% del PIB entre 2024 y 2033. Hacia el mediano plazo, la gestión de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en la lucha contra la evasión, contribuirá para obtener gradualmente recursos totales equivalentes a \$50 billones (3,4% del PIB) por año. Considerando las mayores fuentes para financiar gasto social, las estimaciones indican que las medidas contenidas en esta reforma se verían reflejadas en una redistribución del ingreso a favor de los hogares vulnerables, con importantes efectos en su bienestar. Como resultado, la pobreza monetaria y extrema se reducirían significativamente. La desigualdad, por otro lado, mostraría una caída cercana a 9 veces la caída anual promedio observada durante los últimos 14 años.

Así, la reforma tributaria se construye sobre los principios constitucionales¹ de la equidad, eficiencia y progresividad, y tiene como propósito contribuir a reducir la deuda social histórica que tiene el Estado colombiano con sus habitantes. Erradicar el hambre, reducir la pobreza y la desigualdad, disminuir los tratamientos tributarios que por décadas han privilegiado a una minoría y la necesidad de mantener la estabilidad fiscal motivan en esencia este Proyecto de Ley.

Además de esta introducción, la exposición de motivos cuenta con cinco secciones. La primera resume los pilares de un sistema tributario cimentado en la justicia, equidad, simplicidad y eficiencia y describe algunas dimensiones de la deuda social histórica del país. La segunda exalta la estabilidad fiscal como un pilar inequívoco para lograr la provisión sostenida de bienes públicos por parte del Estado. La tercera hace un diagnóstico del sistema tributario colombiano, con especial énfasis en los asuntos que se buscan reformar en este Proyecto de Ley. La cuarta sección contiene la descripción de los ajustes que el presente proyecto de reforma tributaria busca alcanzar. La última sección contiene los efectos fiscales y sociales derivados de esta iniciativa.

¹ Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia.

1. El papel de la política tributaria para mejorar la dignidad humana

1.1. Un sistema tributario progresivo, equitativo, eficiente y suficiente

La política fiscal está al servicio de objetivos económicos y sociales, en los que debe primar el bienestar general. Como parte de esta política, la tributación es un mecanismo para garantizar la viabilidad del gasto público, la distribución equitativa de los ingresos y la asignación eficiente de los recursos de la economía (incluida la mitigación de externalidades económicas). Estos elementos deben estar en sintonía con la estabilidad económica y el adecuado desempeño de la actividad productiva. En materia tributaria, la equidad debe ser vertical y horizontal. La primera garantiza que aquellos con mayores ingresos y riqueza contribuyan más al recaudo tributario, como proporción de sus ingresos. La segunda, que las personas con una misma capacidad de pago paguen contribuciones similares. La equidad tributaria es justicia social.

Asimismo, los sistemas tributarios deben ser eficientes para propiciar un correcto desempeño de la actividad económica. Por ejemplo, algunas asimetrías en los beneficios tributarios de los impuestos corporativos son un factor de distorsión que induce una asignación ineficiente de los factores de producción y una reducción de la productividad total (Roca, 2010). Lo anterior resulta en un desincentivo a la inversión y la generación de empleo por parte de las empresas, generando efectos adversos sobre su productividad.

Por último, una extensa literatura sostiene que los tributos también pueden generar ganancias de eficiencia, mitigando externalidades negativas. Es el caso de los impuestos a actividades económicas que deterioran el medio ambiente y a productos que afectan la salud pública. Por ejemplo, a nivel internacional, se han usado impuestos para desincentivar el consumo de productos perjudiciales para la salud, como el tabaco, las bebidas azucaradas y los alimentos ultraprocesados (OMS, 2017, Sandoval, *et al*, 2021, UNICEF, 2021), así como bienes que generan afectaciones sobre el medio ambiente, como el carbono y los plásticos de un solo uso (KPMG, 2021; Fanelli, Jiménez, & López, 2015).

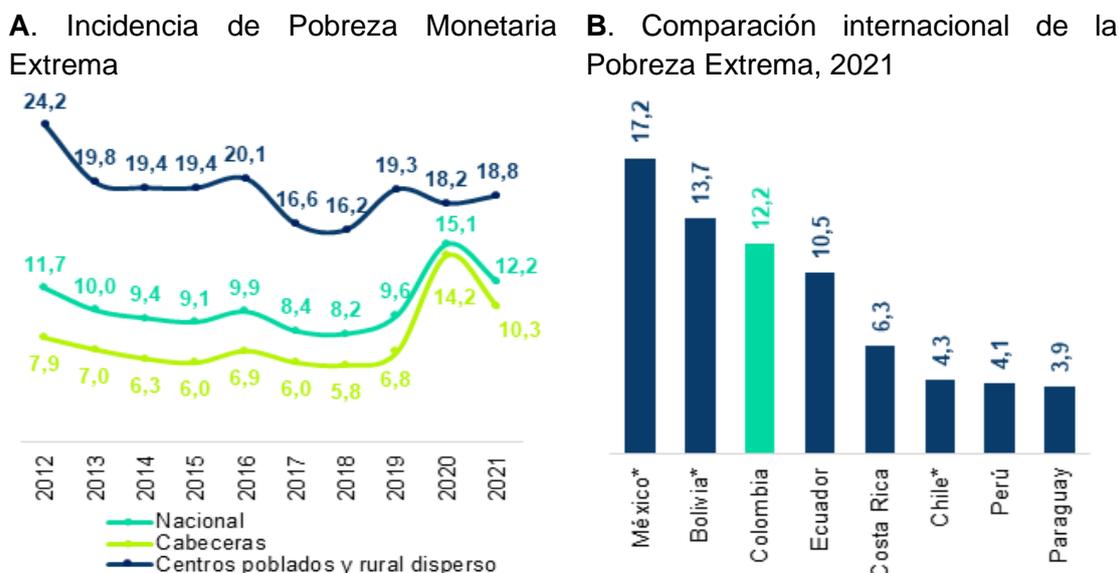
1.2. Tributación para la justicia social en un contexto de pobreza, desigualdad e inseguridad alimentaria

La progresividad, equidad, eficiencia y suficiencia de la política tributaria adquiere aún mayor importancia en un contexto de pobreza, desigualdad e inseguridad alimentaria, como el que enfrenta hoy en día el país. El sistema tributario colombiano debería abordar estas problemáticas sociales con contundencia, propendiendo por el bienestar general.

En 2021, la pobreza monetaria extrema, que mide el porcentaje de la población que no cuenta con los ingresos suficientes para acceder a un mínimo de alimentación que les

permita llevar una vida saludable, se ubicó en 12,2% (Gráfico 1.A), equivalente a 6,1 millones de personas, 2,8 millones menos que los registrados en 2020 durante la pandemia, pero 1,4 millones superior al registro de 2019. Asimismo, según la CEPAL, en 2021, la pobreza extrema en Colombia fue mayor a la observada en algunas economías de la región como Ecuador (10,5%), Costa Rica (6,3%), Perú (4,1%) y Paraguay (3,9%) (Gráfico 1.B).

Gráfico 1. Incidencia de Pobreza Monetaria Extrema y comparación internacional (%)



Fuente: DANE y CEPAL.

*Los datos corresponden a 2020.

Una de las consecuencias más adversas de la pobreza monetaria extrema es la inseguridad alimentaria. En Colombia, entre los meses de enero y febrero de 2022, se presentaron 3.156 casos de desnutrición en niños, reflejando un aumento de 42% frente a los casos registrados en el mismo periodo de 2021 (2.224). Asimismo, a julio de 2022, las muertes por desnutrición en Colombia en niños menores a cinco años ascendieron a 184, aumentando en 44% frente al registro con corte al mismo mes del año pasado y en 7 casos más frente a las muertes que se presentaron en todo 2021 (177) (Instituto Nacional de Salud, 2022). Además, según la ONU, la inseguridad alimentaria es un problema creciente a nivel mundial, asociado, principalmente, a la pandemia y al reciente incremento observado en el nivel de precios de los alimentos.

La difícil situación social no se limita únicamente a los altos niveles de inseguridad alimentaria. Colombia se ha caracterizado por tener niveles de pobreza monetaria sistemáticamente altos. Con excepción de 2018, la pobreza monetaria se ha situado por encima de 35% en la última década (Gráfico 2.A), lo que se traduce en que, en promedio, en la última década, alrededor de 17,9 millones de personas han vivido en condición de pobreza monetaria.

Esta situación se agravó con la llegada de la pandemia que generó un retroceso de más de una década de avances en materia social. En 2020, el nivel de pobreza monetaria fue el mayor que se haya registrado, ubicándose en 42,5%, 1,7pp por encima del de 2012. Esto equivale a que en 2020 había 3,6 millones de personas pobres más que en

2019, para un total de 21 millones de personas. En comparación con la región, Colombia registra niveles de pobreza monetaria elevados (Gráfico 2.B). En 2021, el registro de Colombia se ubicó en 39,3%, situándose por encima de países como Ecuador (27,7%), Paraguay (26,9%), Perú (25,9%) y Costa Rica (23,0%).

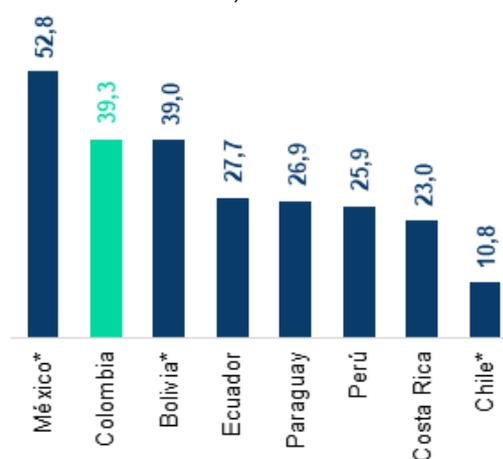
Si bien la pobreza monetaria en 2021 se redujo en 3,2pp frente a 2020, esta aún se encuentra 3,6pp por encima de los niveles observados en 2019, equivalente a 2,2 millones de personas. Actualmente, 4 de cada 10 personas no cuentan con los ingresos suficientes para adquirir una canasta integral de primera necesidad.

Gráfico 2. Incidencia de Pobreza Monetaria y comparación internacional (%)

A. Incidencia de Pobreza monetaria



B. Comparación internacional de la pobreza monetaria, 2021

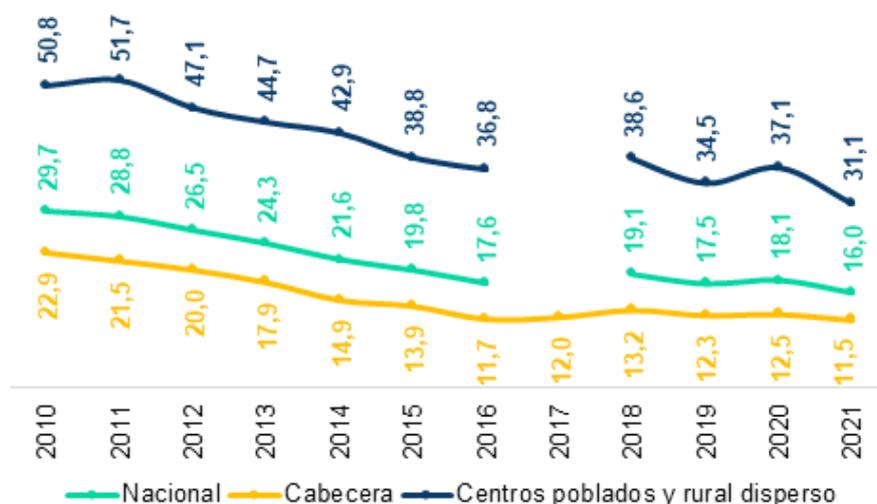


Fuente: DANE y CEPAL. *Los datos corresponden a 2020.

El panorama es similar si se toman en cuenta otras dimensiones distintas al ingreso para medir la pobreza. Según el índice de pobreza multidimensional, (que mide las condiciones educativas, de la niñez y de la juventud, el trabajo, la salud y de la vivienda y los servicios públicos), la incidencia de pobreza sigue siendo elevada, pese a que se han presentado avances en la última década. En 2021, 1 de cada 6 colombianos se encontraba en dicha situación (en 2010 la cifra era de 1 de cada 3) (Gráfico 3).

La brecha entre las zonas urbanas y rurales ha sido mayor en términos de pobreza multidimensional que de pobreza monetaria desde que se tiene registro, lo que refleja la ausencia de provisión de bienes públicos en las áreas rurales. Mientras que en el periodo 2012-2021 la pobreza monetaria en las zonas rurales fue 1,4 veces mayor que en las zonas urbanas, la pobreza multidimensional rural fue en promedio 2,8 veces superior que la urbana. Esta tendencia se ha acentuado a lo largo de los años. Mientras que la brecha de pobreza monetaria entre zonas urbanas y rurales ha decrecido, en el caso de la pobreza multidimensional se han ampliado. Esto evidencia el desafío que enfrenta el Estado en materia de provisión de bienes públicos en las zonas rurales del país.

Gráfico 3. Incidencia de Pobreza Multidimensional en Colombia (%)



Fuente: DANE.

Además de los altos niveles de inseguridad alimentaria y pobreza ya mencionados, Colombia se ha caracterizado por contar con elevados y persistentes niveles de desigualdad de ingresos. En Colombia, el coeficiente de Gini se ha ubicado sistemáticamente por encima de 0,50, cifra que ubica al país entre el 10% de países más desiguales del mundo. Tras alcanzar su mínimo histórico en 2017 (0,508), el coeficiente de Gini comenzó a aumentar a partir de 2018, evidenciando un incremento en la desigualdad de ingresos que se profundizó con la pandemia. En 2020, este indicador presentó el nivel más alto en casi una década (0,544), registrando, además, el mayor incremento anual de la historia del indicador, (0,018 respecto a 2019), y ubicando a Colombia como el país con mayores niveles de desigualdad frente a otros pares regionales (Gráfico 4.A). No obstante, en 2021, este coeficiente se ubicó en 0,523, 0,003 por debajo de los niveles de 2019.

En Colombia, sin tener en cuenta el pago de impuestos y los ingresos de los hogares asociados a las transferencias monetarias, se encuentra que el 10% más rico recibe 13 veces el ingreso del 10% más pobre del país, cifra que se reduce a 10,8 tras considerar los efectos redistributivos de los impuestos y los recursos que perciben los hogares pobres y vulnerables a través de transferencias monetarias. Si bien los impuestos y las transferencias reducen la desigualdad del país, esta aún se encuentra muy por encima de la registrada en la mayor parte de los países la región (Gráfico 4.B).

Gráfico 4. Comparación internacional de la desigualdad de ingresos

A. Coeficiente de Gini pares regionales, **B.** Cociente p90/p10, 2020**



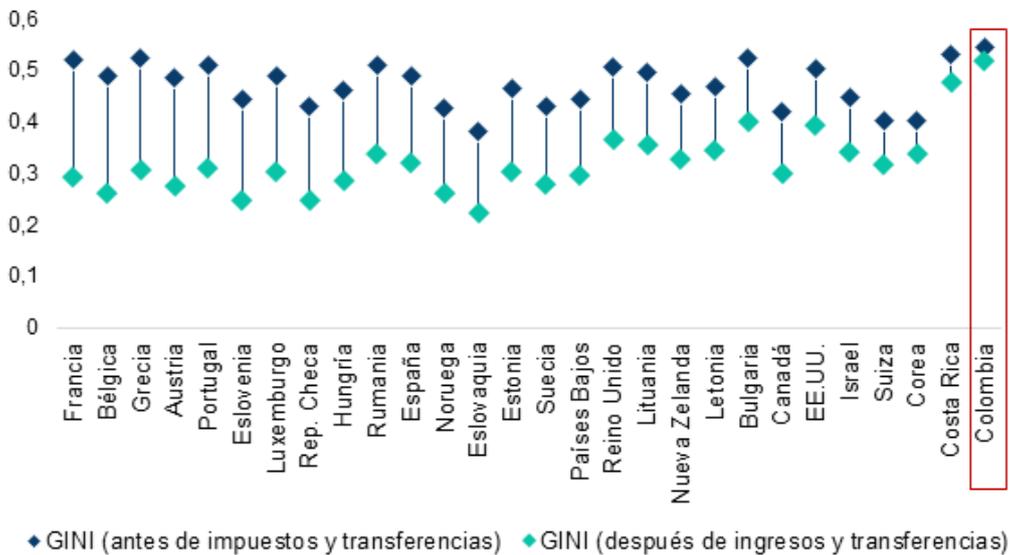
Fuente: Banco Mundial. Cálculos DGPM-MHCP.

*El dato de Brasil corresponde a 2019.

** El dato de Colombia corresponde a 2021.

A diferencia de otros países, la política fiscal en Colombia no ha contribuido a reducir estos altos niveles de desigualdad. Según cifras de la OCDE, en 2019 el coeficiente de Gini de Colombia se redujo en 0,02pp luego de impuestos y transferencias, la menor reducción dentro de los países OCDE (Gráfico 5).

Gráfico 5. Coeficiente de Gini antes y después de impuestos y transferencias



Nota: Los datos de Colombia corresponden a 2021.

Fuente: OCDE (2019). Cálculos DGPM-MHCP.

1.3. La política tributaria juega un rol fundamental en el combate de la pobreza y de la desigualdad

Colombia tiene una deuda social histórica con su población vulnerable. Una de cada ocho personas en el país no cuenta con los ingresos suficientes para adquirir una

canasta de alimentos que garantice un mínimo de calidad alimenticia, porcentaje que aumenta a uno de cada tres en departamentos como los de La Guajira y el Chocó. En 2021, dos de cada cinco personas contaron con ingresos insuficientes para acceder a una canasta de bienes y servicios necesarios para satisfacer sus necesidades más básicas, y una de cada seis personas se encontró en pobreza multidimensional, es decir, estaba privada de una parte importante de los factores necesarios para alcanzar un proyecto de vida digno. Finalmente, la desigualdad es persistentemente alta, y es una de las mayores a nivel mundial, lo que refleja cómo la mayor riqueza del país no está beneficiando necesariamente a las personas más vulnerables.

La prioridad en los próximos cuatro años en materia económica será la de erradicar la pobreza extrema y el hambre, reducir la pobreza, tanto monetaria como multidimensional, y reducir la desigualdad, de forma que el mayor crecimiento se traduzca en bienestar para una parte significativa de la población que ha estado sistemáticamente desatendida. En este contexto, la política tributaria juega un rol fundamental, a través de su rol redistributivo y de su capacidad de promover la creación de riqueza.

Referencias Capítulo 1

- Fanelli, J. M., Jiménez, J. P., & López, I. (2015). La reforma fiscal ambiental en América Latina. Documentos de Proyectos, 683.
- Instituto Nacional de Salud. (2022). Comportamiento de la notificación de hepatitis B, C y B-D, periodo epidemiológico VI de 2022. Boletín Epidemiológico semanal. Obtenido de https://www.ins.gov.co/buscador-eventos/BoletinEpidemiologico/2022_Bolet%C3%ADn_epidemiologico_semana_29.pdf
- KPMG. (2021). Plastic Tax: Reduce, Reuse, Recycle. Obtenido de KPMG.
- OMS. (2017). Taxes on sugary drinks: Why do it?
- Roca, J. (2010). Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios. Documentos de debate. Washington, D. C: Banco Interamericano de Desarrollo (BID).
- Sandoval, R., Roche, M., Belausteguigoitia, I., Alvarado, M., Galicia, L., Gomes, F., & Paraje, G. (2021). Excise taxes on sugar-sweetened beverages in Latin. Rev Panam Salud Publica.
- UNICEF. (2021). Sugar Sweetened Beverage Taxation. Policy Brief.

2. La estabilidad fiscal como pilar de la política económica

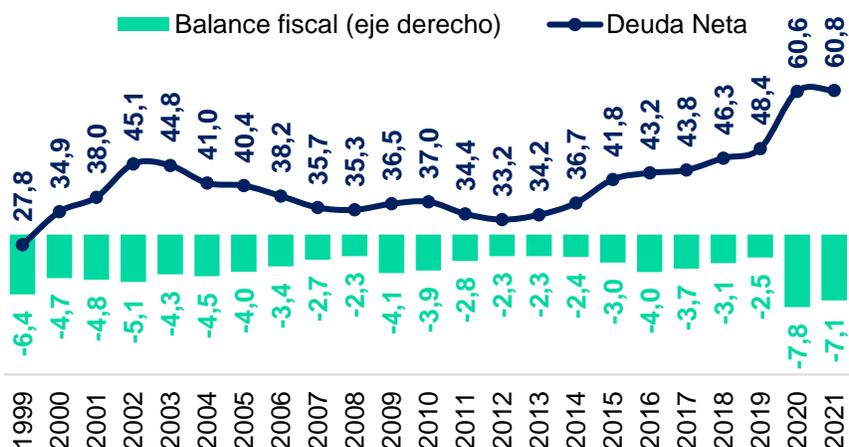
La atención de las demandas de gastos social mencionadas en el capítulo 1 requieren estabilidad de las finanzas públicas. De hecho, la sostenibilidad fiscal, y más concretamente, de la deuda pública, es una condición necesaria para que el Estado pueda proveer bienes para reducir de forma sostenida la deuda social histórica. Para ello, es necesario que exista una correspondencia estructural entre los ingresos y gastos, pues solo así se pueden evitar sendas inmanejables de los pasivos de la Nación.

En circunstancias en que los gastos superan los ingresos y la deuda está en niveles altos (acentuados por la pandemia), el ajuste fiscal deber ser tenido en cuenta como parte del contexto de la reforma tributaria para la igualdad y la justicia social.

Países con niveles excesivos de deuda pública pueden enfrentar riesgos elevados que dificultan el acceso a los mercados financieros para cubrir el déficit de ingresos. Esto termina por restar espacio para el gasto social y productivo.

En la coyuntura actual, hay riesgos fiscales. La deuda neta del Gobierno Nacional Central se ubicó en 60,8% en 2021, 12,4pp por encima del nivel de 2019 y 26,4pp mayor que la observada hace una década (Gráfico 1). Más aún, el nivel de déficit fiscal es elevado, situación que, de mantenerse, implicaría presiones mayores sobre los pasivos del Gobierno. De acuerdo con el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2022, el déficit fiscal en 2022 cerrará en 75,6 billones de COP, equivalente a 5,6% del PIB, sustancialmente superior al promedio de los últimos 20 años (3,8% del PIB).

Gráfico 1. Deuda neta y balance fiscal del GNC 1999-2021, % del PIB



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Colombia cuenta con una Regla Fiscal que constituye una institución importante para la credibilidad de la política fiscal¹. Su cumplimiento, demanda actualmente un ajuste estructural del balance fiscal de 2,3pp del PIB en el próximo cuatrienio, consistente con

¹ La Regla Fiscal representa un requisito legal.

guiar la deuda a niveles prudentes, suficientemente alejados del límite². Lograr ese propósito, en un contexto de altas demandas de la sociedad, que sin duda deben ser atendidas, requiere necesariamente, de nuevas fuentes de recursos permanentes. Este proyecto de reforma tributaria se esgrime como el principal instrumento para balancear todos estos objetivos fiscales, manteniendo los principios constitucionales de equidad, progresividad y eficiencia.

² En el contexto de la Regla Fiscal de Colombia, el límite de deuda se define como el umbral a partir del cual se incrementa sustancialmente la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones crediticias (Betancur y otros, 2022).

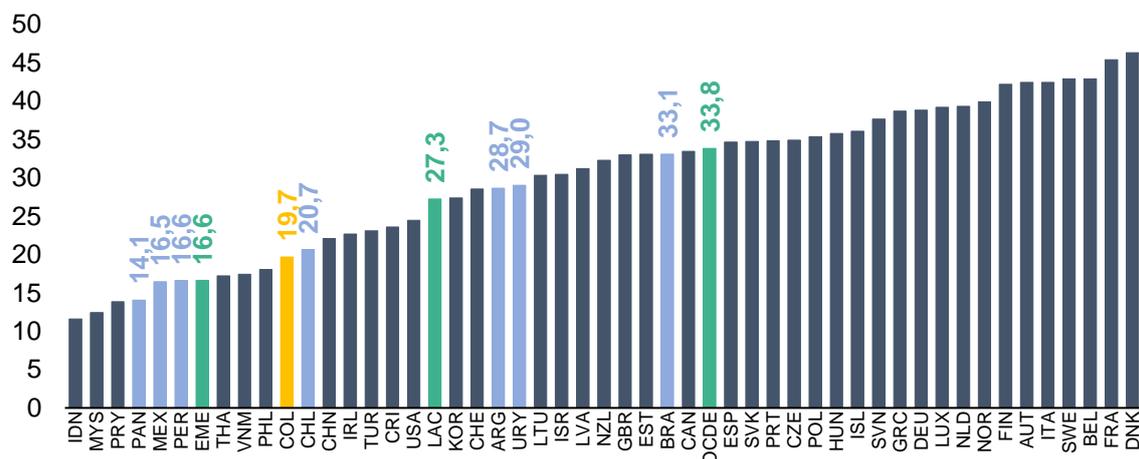
Referencias Capítulo 2

- Betancur, J. S., Orbegozo, M. C., Libos, S., Angarita, G. H., Herrera, D., Cruz, N., & Eslava, D. (2022). Cimientos para fortalecer la institucionalidad de la política fiscal en Colombia. Bogotá: Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Bustillo, I., Perrotti, D. E., & Velloso, H. (2018). Sovereign credit ratings in Latin America and the Caribbean: Trends and impact on debt spreads: Trends and impact on debt spreads. *Studies and Perspectives Series*, 18.
- Gerling, K., Farah-Yacoub, J., Medas, P., Poghosyan, T., & Xu, Y. (2017). Fiscal crises. IMF Working Paper, 86.
- Melamud, A. D. (2010). Reglas fiscales en Argentina: el caso de la ley de responsabilidad fiscal y los programas de asistencia financiera. *Serie Gestión Pública*, 71. Obtenido de <https://www.cepal.org/ofilac/en/macroeconomic-stability-and-fiscal-policy>.

3. Diagnóstico de la estructura tributaria en Colombia

Los ingresos tributarios en Colombia son sustancialmente bajos en comparación con otros a países de Latinoamérica y miembros de la OCDE. Mientras que durante 2019 el recaudo tributario promedio del gobierno general de Latinoamérica y la OCDE fue de 27,3% y 33,8% del PIB respectivamente, en Colombia este se ubicó en 19,7% (Gráfico 1).

Gráfico 1. Ingresos tributarios totales del gobierno general* 2019 (% del PIB)

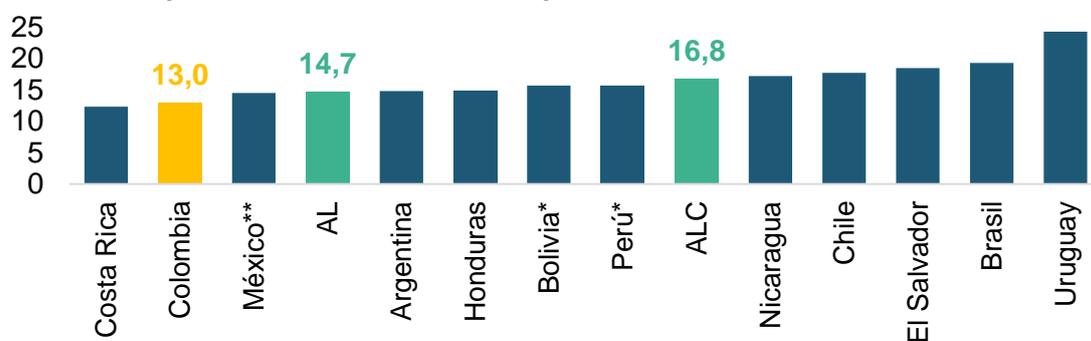


* Los ingresos tributarios corresponden al nivel de Gobierno General.

Fuente: OCDE, Global Tax Revenue Database.

De igual manera, frente otras economías de la región, Colombia tiene uno de los niveles más bajos de recaudo tributario como proporción del PIB en el nivel de Gobierno Central. Como se muestra en el Gráfico 2, el recaudo tributario del país (13%) es inferior al promedio de América Latina (14,7%) y América Latina y el Caribe (16,8%). En particular, los ingresos tributarios son menores frente a economías medianas y grandes de la región, como Brasil, Chile, Argentina, y Perú; e incluso de economías considerablemente más pequeñas como Bolivia, Nicaragua y El Salvador (Gráfico 2). Este comportamiento se explica en parte por la complejidad del sistema tributario actual que dificulta el pago de las obligaciones tributarias y favorece la elusión y evasión fiscal (ANIF, 2021). Además, el recaudo tributario derivado del impuesto de renta a personas naturales es notablemente bajo, lo que limita la progresividad del sistema (Gráfico 3).

Gráfico 2. Ingresos tributarios totales del gobierno central* 2020 (% del PIB)



* Los ingresos tributarios corresponden al nivel de Gobierno General.

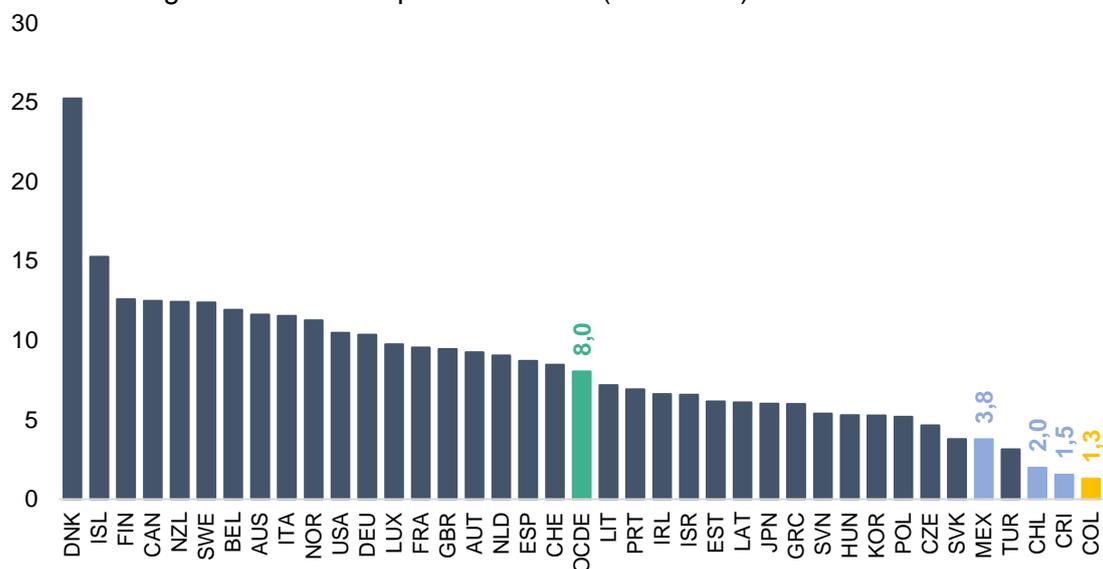
** Los ingresos tributarios corresponden al nivel de Sector Público Federal.

Fuente: CEPAL, Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe, 2021.

3.1. Personas Naturales

El recaudo por concepto del Impuesto de Renta de Personas Naturales (IRPN) en Colombia es el más bajo entre una muestra de 36 países de economías avanzadas y de otras economías de la región¹. En 2020, los ingresos provenientes del IRPN en el país ascendieron a 1,3% del PIB, 6,2 veces menos que el promedio de la OCDE (8,0% del PIB) e inferior al recaudo de otros países de Latinoamérica como México (3,8%), Chile (2,0%) o Costa Rica (1,5%) (Gráfico 3). Este resultado se explica en parte por: i) excesivas deducciones y rentas exentas, las cuales deterioran la base gravable sobre la cual se aplica este impuesto; y ii) el tratamiento diferencial que presentan los ingresos por ganancias ocasionales y dividendos, los cuales se gravan a una tarifa inferior a la tabla de tarifas marginales de la cédula general, pese a que representan una alta porción de los ingresos de los contribuyentes más pudientes.

Gráfico 3. Ingresos tributarios por IRPN 2020 (% del PIB)



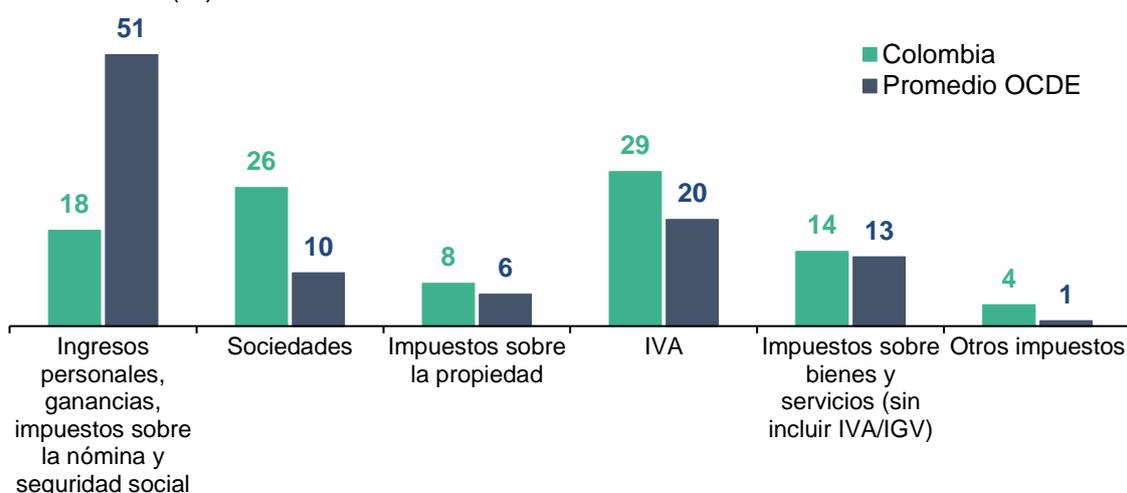
*Los ingresos tributarios corresponden al nivel de Gobierno General.

Fuente: OCDE, Taxing wages 2021.

En un país con tantas necesidades de gasto, el bajo recaudo del IRPN conlleva a que la estructura tributaria del país se soporte principalmente sobre las empresas e impuestos indirectos, afectando la progresividad del sistema. En efecto, en 2018 la participación del impuesto de renta de personas jurídicas en Colombia era 2,5 veces el promedio de la OCDE, al tiempo que, para el IVA, esta participación fue de 1,3 veces (Gráfico 4).

¹ Con información del Fondo Monetario Internacional para 2019, Colombia se encontraba en el puesto 76 entre una muestra de 134 países en lo referente al recaudo por el IRPN (<https://data.imf.org/?sk=77413f1d-1525-450a-a23a-47aeed40fe78>).

Gráfico 4. Participación de cada grupo de impuestos frente a los ingresos tributarios totales 2018 (%)



Fuente: OCDE, Revenue Statistics

En la actualidad el IRPN toma en cuenta los ingresos de trabajo, honorarios, capital, no laboral, pensiones, ganancias ocasionales y dividendos. En promedio para los declarantes del IRPN, el 70% corresponden a rentas de trabajo y pensiones (ingresos principalmente laborales), 16,7% a honorarios y no laborales (ingresos mixtos), y el restante 13,3% a rentas de capital, ganancias ocasionales y dividendos (ingresos de capital).

En Colombia algunas rentas de capital de las personas naturales, entendidas en un sentido amplio como las rentas de capital – rendimientos financieros, regalías y arrendamientos-, ganancias ocasionales –las cuales incluyen herencias y donaciones– y dividendos y/o participaciones, presentan un tratamiento tributario disímil frente al resto de ingresos, lo que deteriora la equidad horizontal del IRPN.

Por una parte, las ganancias ocasionales presentan tarifas inferiores a la tarifa marginal máxima de la cédula general, lo que afecta el principio de equidad. Mientras que la cédula general tiene una tabla de tarifas marginales con una máxima de 39%, las ganancias ocasionales están gravadas a tarifas de 10% o 20% dependiendo de su naturaleza². Este tratamiento diferencial implica que dos personas con el mismo nivel de ingresos pueden contribuir montos diferentes por percibir tipos de ingresos distintos, lo que afecta la equidad horizontal del impuesto de renta.

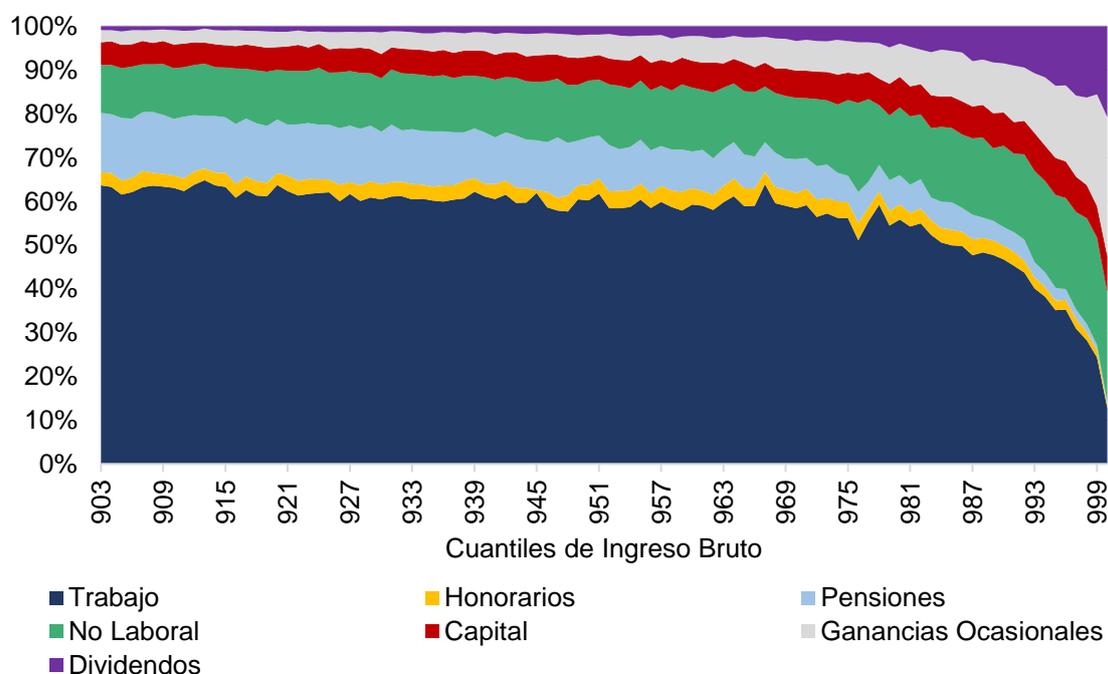
En cuanto a los dividendos, estos presentan un esquema de doble tributación a través de una modalidad socio–sociedad, en donde una parte del impuesto es pagado en el Impuesto de Renta de Personas Jurídicas (IRPJ) y otra en el IRPN. En la práctica, la tarifa marginal de 10% para dividendos después del tramo de 300 UVT gravado a 0% incrementa la tarifa nominal de tributación sobre las utilidades de 35% en el IRPJ a

² Las ganancias ocasionales provenientes de loterías, rifas y apuestas son gravados a una tarifa de 20%, mientras que aquellas por enajenación de activos fijos, las utilidades originadas en la liquidación de sociedades, herencias, donaciones e indemnizaciones por seguros de vida están gravadas con una tarifa de 10%.

41,5% en el esquema conjunto. No obstante, la tarifa plana de 10% no está alineada con el principio de equidad vertical, toda vez que no se aplican esquemas tarifarios marginales que aumenten con el nivel de renta (Ávila, 2019).

En el último decil, los ingresos brutos presentan una recomposición de ingresos en favor de ingresos de capital y mixtos. En este sentido, las ganancias ocasionales y dividendos, al tener un tratamiento tarifario diferente respecto a la cédula general, ocasionan una disminución de la tarifa efectiva de tributación en los ingresos más altos (Gráfico 5). Lo anterior rompe con el principio de equidad vertical y desconoce la capacidad de pago al reducir el impuesto a cargo de los contribuyentes de mayores ingresos. En particular, para el 0,1% de los declarantes más ricos, el 60,9% de sus ingresos provienen de rentas de capital, 25,6% de ingresos mixtos y el restante 13,5% de ingresos laborales.

Gráfico 5. Distribución de ingresos brutos* en los últimos 100 cuantiles de declarantes del IRPN (2020)



*Definición que no considera dentro del ingreso bruto el costo incurrido para la generación de la renta, como en el caso de capital, honorarios, rentas no laborales y ganancias ocasionales.

Fuente: Cálculos DGPM-MHCP con base en información de declaraciones de renta agregadas AG 2020 – DIAN.

3.1.1. Erosión de la base gravable del IRPN

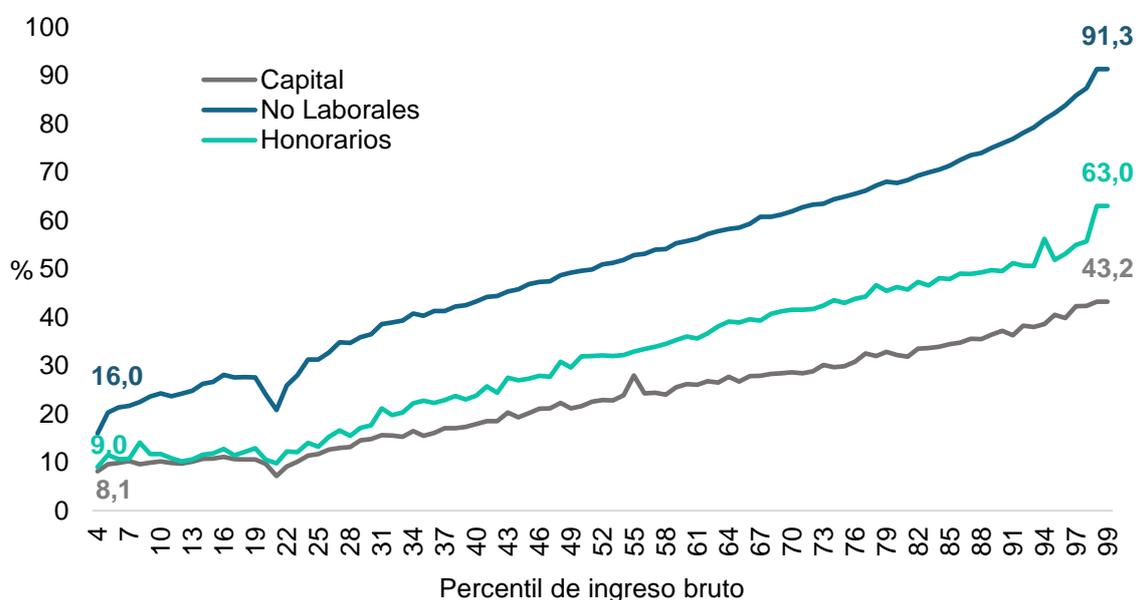
3.1.1.1. Detracción de costos

En la depuración para definir el impuesto de las rentas de capital, honorarios e ingresos no laborales, las personas naturales tienen derecho a deducir los costos asociados a la actividad, cosa que no se permite para las rentas laborales. El Estatuto Tributario permite esta detracción como una expensa necesaria para la determinación correcta del tributo, en el sentido en que reconoce que una porción de los ingresos brutos debe destinarse para cubrir los costos necesarios para el desarrollo de la actividad

económica. Sin embargo, este mecanismo es una potencial fuente de erosión de la base gravable, al existir el incentivo de sobrestimar los costos de manera que se reduzca el impuesto a pagar.

Sobre esta problemática existen indicios que apuntan a que las personas de mayores ingresos podrían estar haciendo uso de este mecanismo legítimo para eludir impuestos. Como se evidencia en el Gráfico 6, los costos como proporción del ingreso bruto de las rentas de capital, no laborales y de honorarios crecen en función del ingreso, al punto de alcanzar diferencias muy marcadas frente a los declarantes de menores ingresos. Esto se traduce en una mayor erosión de la base gravable en términos porcentuales y nominales, disminuyendo sustancialmente el impuesto a cargo de los contribuyentes con mayor participación de estos ingresos. Si bien a mayor nivel de ingresos es razonable que se presenten mayores niveles de detracciones nominales, no es claro por qué en términos porcentuales esa relación también tenga que ser creciente.

Gráfico 6. Costos como proporción del ingreso bruto por tipo de ingreso (%)



Fuente: Cálculos DGPM-MHCP con base en información de declaraciones de renta agregadas AG 2020 – DIAN.

3.1.1.2. Rentas exentas y deducciones de la cédula general

En el proceso de depuración de la renta líquida gravable de las personas naturales, los beneficios tributarios—entendidos en un sentido amplio como rentas exentas y deducciones—son aquellos que hacen que los ingresos de los contribuyentes no sean gravados con ninguna tarifa en el impuesto de renta. La existencia de diferentes tipos de beneficios tributarios erosiona el recaudo del impuesto de renta de personas naturales, toda vez que estas disminuyen la tasa efectiva de tributación de los contribuyentes.

Más aún, el sistema de beneficios tributarios del impuesto de renta de personas naturales es altamente regresivo, pues beneficia especialmente a los contribuyentes de mayores ingresos. Lo anterior reduce la progresividad del sistema tributario, pues impide cobrar más a quienes presenten mayor capacidad de pago. Además, induce la

inequidad horizontal, pues grava distinto a individuos con el mismo nivel de ingresos. La Tabla 1 realiza una comparación internacional no exhaustiva pero ilustrativa de ciertos beneficios tributarios para personas naturales vigentes en diversos países. Este contraste permite notar que el Estatuto Tributario colombiano es considerablemente más generoso que en el resto de los países de la muestra.

Tabla 1. Comparación internacional de los beneficios tributarios vigentes en el IRPN

| Tipo de beneficio | Colombia | Chile | España | Perú | México | Estados Unidos |
|---|----------|-----------------|--------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Rentas exentas automáticas | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | | ✓ ^{4/} |
| Contribuciones a la seguridad social | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Aportes voluntarios a salud y/o pensiones | ✓ | ✓ | | | ✓ | |
| Rentas exentas pensionados | ✓ | | ✓ | ✓ | | |
| Cuentas preferenciales de ahorro* | ✓ | | | | | |
| Intereses hipotecarios | ✓ | ✓ | ✓ | | ✓ ^{3/} | |
| Deducciones por dependientes | ✓ | ✓ ^{1/} | ✓ | | ✓ | ✓ |
| Costo de rentas de capital | ✓ | | ✓ | ✓ | | |
| Herencias y donaciones | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ ^{2/} | ✓ | ✓ |

*Cuentas de Ahorro de Fomento a Construcción (AFC) y Ahorro Voluntario Contractual (AVC).

1/ Exención sobre costos de educación de dependientes.

2/ Exención por donaciones a organizaciones sin ánimo de lucro.

3/ Exención sobre intereses reales pagados a hipoteca.

4/ Depende de si es ciudadano estadounidense y elige esta opción de deducción.

Fuente: Elaborado por DGPM-MHCP con base en el Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2021-22, EY y páginas de las administraciones tributarias de cada país.

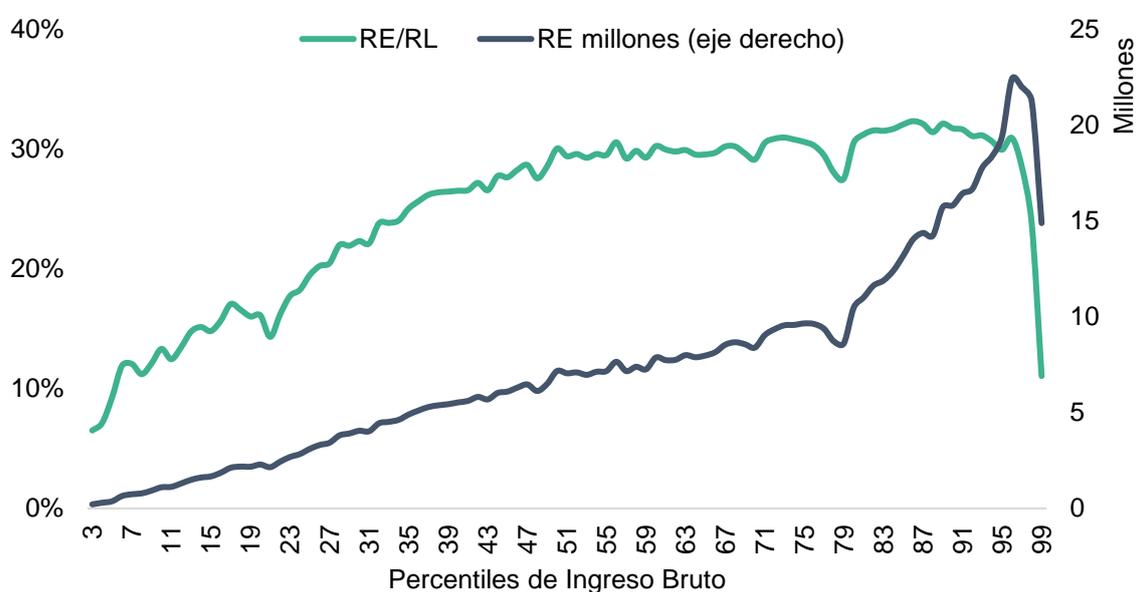
Dicho así, estos beneficios constituyen para el Estado un gasto tributario, el cual se justifica cuando genera beneficios sociales mayores a los costos sociales. En particular, dentro de los costos sociales asociados a estos beneficios se encuentra la disminución de la equidad horizontal y vertical, así como el incremento en la elusión de impuestos dada la mayor complejidad del sistema tributario. Por supuesto, la imposibilidad de que el Estado cuente con esos ingresos para financiar gastos focalizados constituye un importante costo de oportunidad, que conceptualmente afecta el bienestar. De este modo, la evaluación de los beneficios tributarios debe partir del principio constitucional de la igualdad desde la óptica del gasto público, el cual debe de complementarse con un análisis de equidad y progresividad del Sistema Tributario.

En 2021 el valor total de las rentas exentas y deducciones a personas naturales ascendió a \$98.415mm, aumentando 5,6% frente al observado el año anterior cuando se ubicó en \$93.178mm. De manera análoga, el costo fiscal de estas medidas, definido como el ingreso que deja de percibir el Gobierno nacional por concepto de la utilización

de cualquiera de estos gastos tributarios, pasó de \$6.670mm en 2020 a \$7.045mm en el año 2021 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2022).

El gasto tributario de las rentas exentas y deducciones existentes en el IRPN es regresivo debido a que el monto promedio de estas, así como su participación sobre la renta líquida, aumenta con el nivel de ingreso de los contribuyentes (Gráfico 7). En efecto, a medida que el ingreso del contribuyente aumenta, se incrementa su ingreso disponible y su capacidad de realizar planeación tributaria, lo que facilita el uso de las rentas exentas y deducciones vigentes en el estatuto tributario para disminuir su impuesto a cargo. Al final de la distribución, tanto en términos porcentuales como nominales la renta exenta disminuye; lo anterior, debido al incremento que en la participación de los ingresos no laborales y de capital, los cuales por su naturaleza no utilizan tantas rentas exentas y deducciones como los ingresos laborales.

Gráfico 7. Renta exenta/renta líquida (RE/RL) cédula general y renta exenta (RE) promedio por percentil de ingreso bruto (% , millones)



Fuente: Cálculos DGPM-MHCP con base en información de declaraciones de renta agregadas AG 2020 – DIAN.

Las rentas exentas y deducciones a las cuales pueden acceder los contribuyentes se pueden clasificar en deducciones estándar y no estándar. En este sentido, las deducciones estándar³ son aquellas que están en disposición de todas las personas naturales contribuyentes, mientras que, las deducciones no estándar⁴ son aquellas que

³ Dentro de las deducciones estándar se encuentran los aportes obligatorios de seguridad social en salud y pensión, exención de las rentas de trabajo del 25%, deducción por la manutención de personas dependientes, tope de 40% para rentas exentas y deducciones totales exceptuando algunos regímenes especiales como prestaciones sociales de miembros de Fuerzas Militares y la Policía Nacional; gastos de representación de rectores y profesores de las universidades públicas; salarios de magistrados, fiscales y procuradores judiciales, jueces de la República.

⁴ Dentro de las deducciones no estándar se encuentran aportes a seguros de salud privados, aportes de ahorro a cuentas AFC, AVC, aportes privados de pensión, deducción de intereses hipotecarios en la adquisición de vivienda, costos, donaciones.

dependen de acciones por parte de las personas naturales para generar una deducción adicional (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios , 2021).

En particular, las deducciones no estándar son regresivas en tanto su uso está condicionado a acciones específicas por parte del contribuyente, las cuales son, en la práctica, realizadas en mayor proporción por las personas de mayores ingresos. En efecto, las rentas exentas derivadas de los aportes voluntarios a cuentas de Ahorro de Fomento a Construcción (AFC), Ahorro Voluntario Contractual (AVC) y Fondo Voluntario de Pensiones (FVP), así como las deducciones por el pago de intereses de vivienda, aumentan en los declarantes de mayores ingresos hasta que alcanzan el respectivo tope nominal. Para los contribuyentes de mayores ingresos, tanto en términos porcentuales como nominales la renta exenta por estos conceptos disminuye. Esto se deriva del aumento de la participación de ingresos no laborales y de capital, que utilizan en menor proporción estas rentas exentas.

Las rentas exentas y deducciones están limitadas al 40% de la renta líquida, lo que las hace crecientes con el nivel de ingreso (hasta un máximo de 5.040 UVT, que solo afecta al 0,1% más pudiente de la población con ingresos). A su vez, el tope del 40% puede excederse en casos particulares dada la existencia de algunas rentas exentas no limitadas dentro de la cédula general. Por otra parte, para el caso de los percentiles de mayores ingresos, la relación entre la renta exenta y la renta líquida (RE/RL) disminuye como resultado de la composición de los ingresos y de los topes nominales para las diferentes rentas exentas y deducciones vigentes en el Estatuto Tributario.

El límite de 40% de la renta líquida hasta máximo 5.040 UVT actúa como un mecanismo de protección de la base gravable frente a las rentas exentas; sin embargo, su diseño es doblemente regresivo al permitir mayores rentas exentas y deducciones a los contribuyentes que perciben ingresos más altos y al disminuir el impuesto a cargo en mayor proporción a medida que aumenta la tarifa marginal en concordancia con la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios , 2021). Al respecto, la Tabla 2 evidencia cómo las rentas exentas se elevan a medida que incrementan los ingresos de las personas naturales, al mismo tiempo que la reducción en el impuesto aumenta como resultado de la erosión de la base gravable.

Tabla 2. Cálculo de rentas exentas (RE) y reducción del impuesto a cargo (mensual, millones de pesos)

| RL | RE | RLG | Imp. a Cargo sin RE | Imp. a Cargo con RE | Reducción de Impuesto |
|-------|-------|-------|---------------------|---------------------|-----------------------|
| \$ 5 | \$ 2 | \$ 3 | \$ 0,3 | \$ 0,0 | \$ 0,3 |
| \$ 10 | \$ 4 | \$ 6 | \$ 1,6 | \$ 0,5 | \$ 1,0 |
| \$ 15 | \$ 6 | \$ 9 | \$ 3,0 | \$ 1,3 | \$ 1,7 |
| \$ 20 | \$ 8 | \$ 12 | \$ 4,5 | \$ 2,1 | \$ 2,4 |
| \$ 30 | \$ 12 | \$ 18 | \$ 7,6 | \$ 3,9 | \$ 3,7 |
| \$ 50 | \$ 20 | \$ 30 | \$ 14,1 | \$ 7,6 | \$ 6,5 |

Fuente: Cálculos DGPM-MHCP.

Ahora bien, los topes nominales de la renta exenta automática para los ingresos laborales de 2.880 UVT y de 5.040 UVT para el caso del total de rentas exentas y deducciones de la cédula general son considerablemente elevados. En la práctica, para

que un contribuyente alcance cada uno de estos topes, su renta líquida mensual debe ser de \$30,6 millones y \$34,9 millones, respectivamente. Con información de las declaraciones del IRPN agregadas para el año gravable 2020, únicamente el 0,1% de los declarantes alcanzaría el ingreso necesario para lograr este tope nominal.

3.1.1.3. Rentas exentas pensiones

Para las rentas por pensiones, el sistema tributario vigente tiene un tratamiento teórico exento-exento-gravado (EEG) sobre las pensiones. Es decir, las pensiones están exentas en el ahorro, exentas en los rendimientos financieros –vía ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional–, y están gravadas al momento de recibir las prestaciones sociales en mesadas pensionales, en línea con el tratamiento que brindan a estas la mitad de los países de la OCDE⁵.

No obstante, en la práctica el Sistema General de Seguridad Social en Pensiones colombiano tiene un beneficio de 12.000 UVT anuales exentas (núm. 5, art. 206, E.T.), que, en la práctica, le da un tratamiento preferencial exento-exento-exento (EEE). Este beneficio tributario deteriora la equidad horizontal del impuesto toda vez que la carga tributaria para una persona natural no pensionada es considerablemente distinta a la de un pensionado. Esto implica que las pensiones inferiores a \$38,0 millones mensuales (\$494 millones anuales)⁶ tienen una tarifa efectiva de tributación de 0%, mientras que un asalariado con un ingreso anual equivalente tiene una tarifa efectiva de tributación teórica de 14,6%. Cabe resaltar que la mesada mensual máxima para el Régimen de Prima Media (RPM) y el Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS) reglamentada en Colombia es de 25 SMMLV (\$325 millones anuales)⁷. Así, en la práctica, las rentas exentas como porcentaje de la renta líquida es 100%, disminuyendo la renta líquida gravable por este ingreso a cero.

Debido a este tratamiento “EEE” que en la práctica tienen las rentas de pensiones, el Gobierno nacional no solo subsidia las pensiones bajo el sistema de reparto, sino también las del esquema de ahorro individual. Lo anterior, ya que este gasto tributario como resultado de los beneficios tanto en los aportes obligatorios como voluntarios, no es compensado por una contrapartida de recaudo al momento de percibir la mesada (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios , 2021). En la práctica, este subsidio aumenta con el ingreso, deteriorando tanto la progresividad vertical como horizontal del impuesto de renta. Por tanto, se hace necesario establecer medidas que puedan contribuir con la equidad del impuesto sobre la renta a cargo de los pensionados, en función de una mayor justicia social y tributaria.

Por último, si bien la pensión y el valor de la mesada pensional se encuentra protegida constitucionalmente, la imposición de un tributo a este tipo de renta cuando se supere cierto monto responde a la existencia de una relación jurídica independiente. Esta es

⁵ Para ver lista de países ver: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264306929-en/1/2/1/index.html?itemId=/content/publication/9789264306929-en&_csp_=8b0922929d56b870dddef920000ec58d&itemIGO=oecd&itemContentType=book#chapter-d1e224

⁶ Suponiendo un pago de 13 mesadas al año.

⁷ Monto máximo fijado por el Acto Legislativo 01 de 2005 y el Art 5 de la Ley 797 de 2003.

una relación obligacional de carácter tributario cuya creación y configuración está en cabeza del legislador, la cual debe responder a los principios de equidad, justicia, progresividad y eficiencia. En este sentido, el legislador tributario no estaría modificando el monto de la mesada pensional, sino que estaría creando una relación obligacional impositiva diferente.

3.1.1.4. Rentas no gravadas y exentas en ganancias ocasionales

En Colombia existen rentas no gravadas y rentas exentas en ganancias ocasionales que tienen como objetivo, por ejemplo, reconocer el nivel de liquidez de la ganancia obtenida, evitar la doble tributación cuando se pagan impuestos en el exterior, proteger la vivienda e impulsar el desarrollo de mercados específicos. Sin embargo, algunas de ellas no tienen una fundamentación evidente.

Dentro de las rentas no gravadas se encuentran las utilidades provenientes de la venta de acciones de una empresa que cotiza en la Bolsa de Valores de Colombia BVC, cuando dicha enajenación no representa más del 10% del circulante de la compañía. Esta renta no gravada se incluyó por primera vez con el Artículo 4 de la Ley 49 de 1990 que adicionó el Artículo 36-1 del Estatuto Tributario, con el objetivo de promover el mercado de capitales de Colombia. Sin embargo, la Comisión de Beneficios Tributarios de 2021 afirmó que, pese a que el tratamiento se ha mantenido durante varios años, ha sido poco efectivo para el desarrollo local de dicho mercado.

En materia de rentas exentas se encuentran algunas sin justificación aparente y otras que pueden ser sujetas de mejoras. En cuanto al primer grupo, se encuentran las rentas exentas para rifas, apuestas y similares que, por un lado, ofrece 410 UVT exentas para las ganancias por conceptos de apuestas y concursos hípicas y caninos y, por el otro, 48 UVT para todas las demás ganancias por este concepto. En específico, este tipo de rentas no configura una fuente recurrente de ingresos para la persona natural y por consiguiente no son necesarias para garantizar el bienestar o mínimo vital de la misma, razón por la cual no se encuentra una justificación de beneficio social que soporte este beneficio tributario.

En cuanto a las exenciones que pueden ser sujetas a mejoras se encuentran las ganancias ocasionales provenientes de la venta de viviendas, que tienen un tramo exento de 7.500 UVT si cumplen con las siguientes condiciones: i) el precio total de la venta de la vivienda no supera 15.000 UVT; y ii) los ingresos son utilizados para la compra de vivienda, ya sea por el pago de créditos hipotecarios directamente relacionados con la venta o los ingresos se destinan a cuentas AFC. Esta renta exenta protege a los hogares que quieren cambiar de vivienda y promueve por esa vía el sector de la construcción y comercialización de inmuebles habitacionales. No obstante, la condición de 15.000 UVT, equivalentes a 570 millones de pesos de 2022, crea una discontinuidad en el acceso a dicha renta exenta y puede generar incentivos perversos para las ventas de vivienda que superen dicho valor, los cuales podrían buscar cómo fragmentar el pago de la vivienda por diferentes mecanismos y así acceder a la renta exenta para reducir el impuesto a pagar.

Otra problemática relacionada con lo anterior proviene de la infravaloración de las ganancias ocasionales provenientes de bienes inmuebles. Las personas naturales que venden sus inmuebles pueden optar por diferentes métodos de valoración de las ganancias ocasionales de los que hace parte el autoavalúo, con el cual se pueden argumentar altos costos incurridos para mantener y mejorar el bien con el objetivo de reducir las bases gravables (Comisión de Beneficios Tributarios, 2021). La problemática de la infravaloración también aplica para las ganancias ocasionales por herencias y donaciones en especie, cuya valoración se basa en el costo histórico, el cual es inferior a la valorización de mercado. Como se detallará más adelante, esta infravaloración también es relevante para el impuesto al patrimonio.

3.1.2. Equidad Vertical y Horizontal del IRPN

Los problemas de depuración de los costos de las rentas de capital, honorarios y no laborales, así como la estructura de rentas exentas y deducciones del IRPN descritos anteriormente, conllevan a que la Tarifa Efectiva de Tributación (TET) sobre los ingresos brutos sea baja, especialmente en las personas de mayores ingresos.

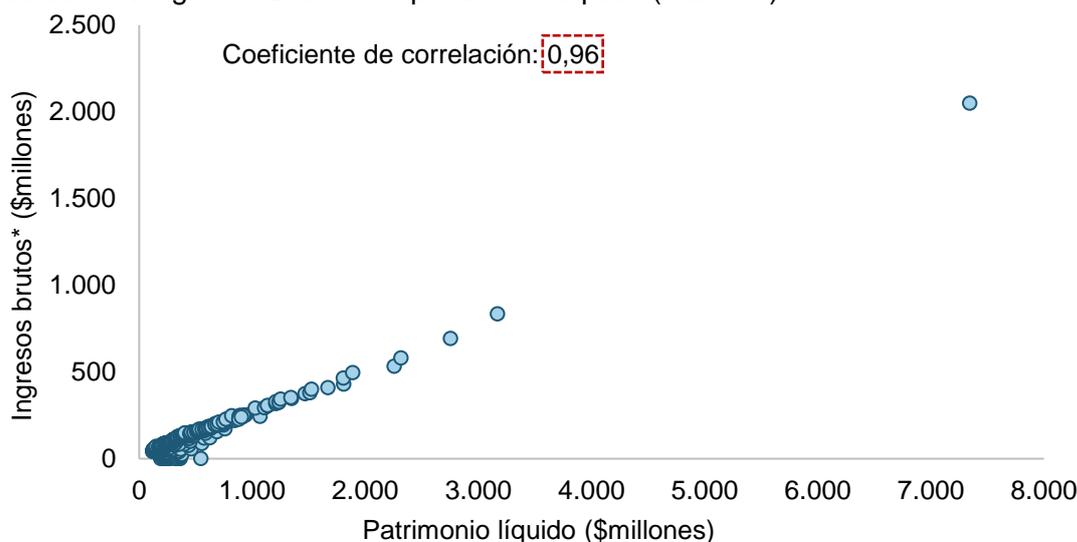
En este sentido, el diseño actual del IRPN deteriora la equidad vertical y horizontal del sistema tributario. Por una parte, reduce la equidad vertical como resultado de un tratamiento disímil en las tarifas que componen los diferentes tipos de ingresos, así como por las detracciones de costos y las rentas exentas y deducciones, las cuales reducen en mayor proporción el impuesto a cargo de los contribuyentes de mayores ingresos. Por otra parte, disminuye la equidad horizontal al gravar contribuyentes de un mismo nivel de ingreso de manera diferente dependiendo del origen de sus rentas, al igual que la cantidad de rentas exentas no estándar a las cuales pueden acceder.

En este sentido, al analizar la TET empírica sobre ingresos brutos, calculada con información de cuantiles de ingreso del año gravable 2020, se observa que, en promedio, los cerca de 4.000 declarantes de mayores ingresos que tienen ingresos mensuales de \$125,8 millones tienen una TET de 16,4% del ingreso bruto⁸, una tarifa reducida si se consideran las tarifas nominales consistentes con este nivel de ingreso.

Ahora bien, dado lo anterior, es necesario plantear alternativas vinculadas al IRPN que acentúen el potencial redistributivo mediante incrementos en la TET de los contribuyentes de mayores ingresos, mejorando la progresividad del sistema. Para lo anterior, es necesario reconocer el principio de capacidad de pago y la implicación de este tributo en términos de liquidez para el contribuyente dado que el hecho generador del impuesto es un stock y no un flujo. Dicho lo anterior, el Gráfico 8 presenta el comportamiento de los ingresos brutos y el patrimonio líquido de los declarantes del IRPN para el año gravable 2020, en donde se evidencia una relación monótona creciente entre ambos con un coeficiente de correlación de 0,96.

⁸ Definición que no considera dentro del ingreso bruto el costo incurrido para la generación de la renta, como en el caso de capital, honorarios, rentas no laborales y ganancias ocasionales.

Gráfico 8. Ingresos Brutos* vs patrimonio líquido (millones)



*Definición que no considera dentro del ingreso bruto el costo incurrido para la generación de la renta, como en el caso de capital, honorarios, rentas no laborales y ganancias ocasionales.

Fuente: Cálculos DGPM-MHCP con base en información de declaraciones de renta agregadas AG 2020 – DIAN.

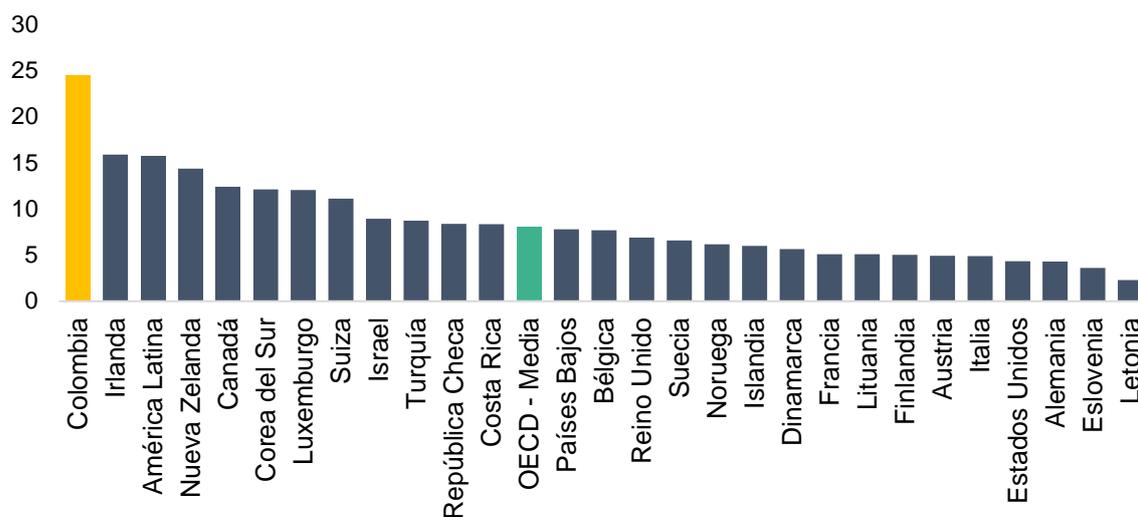
Es necesario subrayar que la valoración del patrimonio se hace a través del costo histórico, por lo que el valor de mercado es superior al reportado. En particular para el caso de los bienes inmuebles, esta valoración también se puede realizar mediante autoavalúo o avalúo catastral; sin embargo, en muchos casos no existen incentivos para realizarlos de esta manera. Por su parte, la valoración a costo histórico de las acciones⁹ desconoce el crecimiento patrimonial de las compañías, aminorando el patrimonio de la persona natural accionista de la empresa. Dado lo anterior, es necesario mejorar el sistema actual de valoración de activos, con el objetivo de tener una aproximación más fidedigna del estado patrimonial de cada contribuyente.

3.2. Personas Jurídicas

Como fue explicado anteriormente, los ingresos del Gobierno Central en Colombia como proporción del PIB son relativamente bajos al compararlos tanto con otros países de América Latina como con el resto del mundo (Gráfico 9). Según la OCDE (2022), el bajo recaudo es producto, en parte, de los reducidos ingresos tributarios de renta provenientes de personas naturales. Por ello, la inclinación de la carga tributaria sobre las empresas surge como una forma de compensar la estrecha base tributaria con altas tarifas a aquellas operaciones privadas con dificultades para evadir el pago de impuestos (Comisión Expertos en Beneficios Tributarios, 2021). Si se compara el ingreso representado por el impuesto de renta a personas jurídicas (IRPJ) como porcentaje de los ingresos tributarios totales, Colombia se encuentra por encima del promedio latinoamericano y de los países de la OCDE (Gráfico 9), lo cual implica que no sería recomendable incrementar la carga tributaria general de personas jurídicas.

⁹ Valor ajustado por la inflación.

Gráfico 9. Ingresos provenientes del impuesto de renta a personas jurídicas (% ingresos tributarios totales), 2020



Fuente: gráfico elaborado por la DGPM-MHCP con información de Global Revenue Statistics Database, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (<https://stats.oecd.org>).

Desde la perspectiva constitucional, la creación de beneficios tributarios sectoriales, esto es, que aplican a un determinado sector económico contraviene el artículo 355 de la Constitución Política en tanto desconoce que el gasto público indirecto corresponde realmente a una forma de gasto que debe estar sometida a la restricción de recursos, así como a la evaluación y medición constante de resultados.

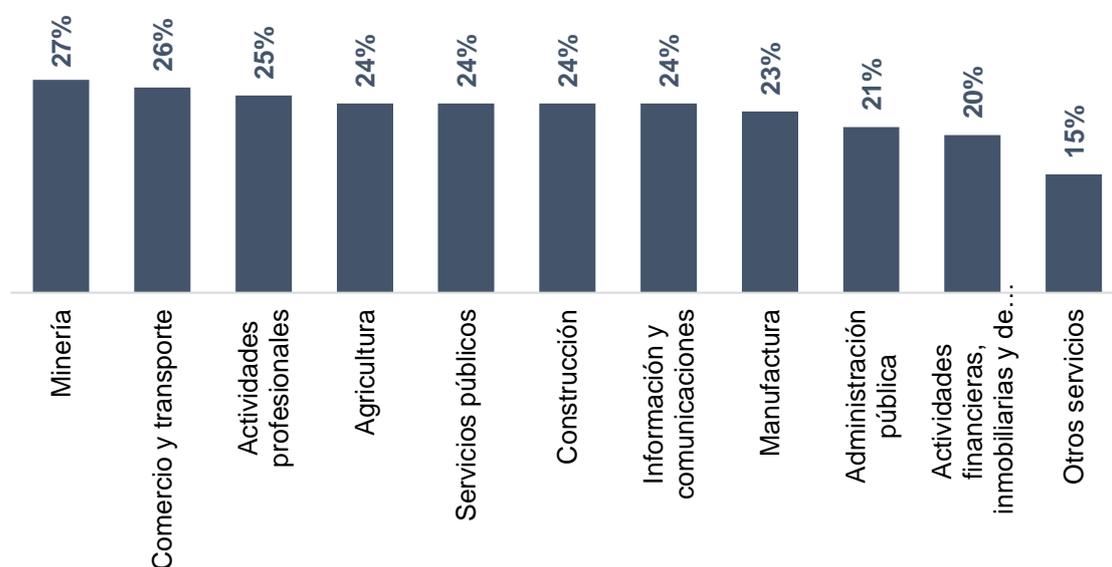
En ese sentido, la evaluación de los beneficios tributarios debe partir del principio constitucional de la igualdad desde la óptica del gasto público y debe complementarse con el análisis de la equidad del sistema tributario.

Teniendo esto en cuenta, un factor relevante para promover la eficiencia es el trato tributario igualitario entre diversas actividades productivas, toda vez que con ello se facilita que los factores de producción fluyan hacia los sectores donde maximizan su rentabilidad. En Colombia, la carga tributaria de las compañías no se distribuye equitativamente entre los sectores económicos. Esto ha sido señalado por la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (2021), quienes resaltan que el país cuenta con un conjunto amplio de beneficios tributarios que, a pesar de tener sustento en ciertos casos, ha incidido en tratamientos impositivos asimétricos entre sectores económicos y regiones. Lo anterior se evidencia en la creación de regímenes tributarios especiales para distintos tipos de zonas francas, las zonas económicas especiales, las industrias creativas, los hoteles, algunas actividades agrícolas, la construcción, algunos servicios culturales y otras más que gozan de tarifas reducidas del impuesto de renta.

Además de esto, la existencia de diferentes beneficios tributarios termina por inclinar la carga tributaria a favor de las actividades financieras, la construcción, el suministro de ciertos servicios públicos como energía eléctrica y gas, algunos subsectores de la industria, etc. Como consecuencia de estos tratamientos tributarios asimétricos, algunos sectores terminan por asumir una tasa efectiva de tributación mayor, mientras que otros se favorecen del uso de los beneficios, generando así efectos perjudiciales sobre la

equidad horizontal entre empresas de diversos sectores (Gráfico 10). Actualmente se identifican 146 beneficios para personas jurídicas en Colombia, de los cuales el 18% corresponden a beneficios asimétricos sectoriales y/o regionales.

Gráfico 10. Tasas efectivas de tributación del impuesto de renta por sector económico, pronóstico 2022



Fuente: gráfico elaborado por la DGPM-MHCP con información del Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios – OCDE, DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2021 (<https://www.dian.gov.co/dian/Paginas/OCDE-CEBT.aspx>).

La Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios recomienda retornar a un uso equilibrado de los beneficios tributarios, pues a juicio de la Comisión, Colombia ha hecho un uso excesivo y sistémico del gasto tributario que repercute en una disminución en el recaudo de ingresos tributarios, incrementa las desigualdades horizontales y verticales a la vez que complejiza el sistema tributario del país. Además, no existe evidencia contundente que indique que los beneficios de dichos incentivos superen los costos.

Uno de los factores más importantes a considerar al interior de los beneficios tributarios es el descuento de 50% del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) al que pueden acceder las empresas. Dicho beneficio, desalinea los incentivos de recaudo de la Nación y de las entidades territoriales, pues el descuento traslada una parte importante de la carga de las empresas a la Nación, generando incentivos para que las entidades territoriales incrementen la tarifa del impuesto, aumentando el recaudo recibido a costa de un mayor gasto tributario por parte de la Nación.

A partir del diagnóstico anterior se pueden realizar las siguientes conclusiones sobre alternativas de reforma a la tributación por parte de personas jurídicas en Colombia. En primer lugar, el nivel de carga tributaria actual que recae sobre las empresas sugiere que no es recomendable implementar ajustes que aumenten de manera general sus tarifas nominales.

Segundo, es importante evaluar oportunidades de mejora para garantizar un sistema más eficiente, simple y con mayor equidad horizontal. Al respecto, la existencia de

beneficios tributarios particulares para determinados sectores económicos o regiones afecta la equidad horizontal del sistema y genera complejidades sobre la liquidación y fiscalización de la renta a personas jurídicas. La eliminación parcial o total de dichos beneficios asimétricos aportaría a la consolidación de un sistema tributario más equitativo, al tiempo que incrementaría el recaudo tributario del Gobierno nacional y generaría ganancias en la simplicidad del sistema. Además, facilitaría la asignación eficiente de los factores de producción, en la medida que permitiría un flujo menos distorsionado de los mismos, hacia las actividades donde su rentabilidad se maximiza.

Además, si bien existen deducciones legítimas que buscan corregir distorsiones generadas por el diseño actual del Estatuto Tributario, como es el caso de la renta exenta por los convenios de doble tributación, existen otras que apuntan a objetivos de política pública específicos, entre ellos la deforestación, las donaciones o la inversión en investigación y desarrollo, entre otros, por lo que se debe evaluar la pertinencia de aplicar topes máximos que permitan regular el nivel de beneficios que otorga el sistema tributario colombiano. En esta línea, algunos países han implementado límites en el uso de los tratamientos preferenciales en materia tributaria, para garantizar equidad horizontal y vertical entre las actividades económicas, además de contener el gasto tributario derivado de estas medidas. Al respecto, Chile cuenta con un límite de 5% sobre la renta líquida gravable en la deducción de las donaciones realizadas por las personas jurídicas, mientras que, en la reforma presentada por el actual presidente, Gabriel Boric, se propone un límite anual de 50% de la renta líquida gravable para la utilización de las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.

Otro de los beneficios tributarios con oportunidad de mejora son las Zonas Francas, cuya finalidad es incentivar la inversión en Colombia y promover las exportaciones del país. Sin embargo, este objetivo solo se cumple parcialmente dado que el 75% de las compañías que utilizan este tratamiento especial son nacionales sin vocación exportadora.

3.2.1. Zonas Francas

Las Zonas Francas (ZF) corresponden a un área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y servicios, o actividades comerciales. Estas áreas cuentan con una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Actualmente Colombia cuenta con tres (3) tipos de Zonas Francas: i) Las Zonas Francas Permanentes (ZFP); ii) Zonas Francas Permanentes Especiales; iii) Zonas Francas Transitorias.

El propósito del tratamiento diferencial a ZF en el IRPJ es el estímulo a la inversión, el fomento de encadenamientos productivos y la generación de empleos en virtud del desarrollo para promover la competitividad y la productividad de las regiones en el país. En línea con esto, mantener el régimen para estas zonas especiales, permite compensar la carga tributaria que causa el IRPJ tal que las compañías colombianas puedan competir frente a compañías de países latinoamericanos que se benefician de impuestos corporativos inferiores.

Ahora bien, de acuerdo con la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (2021) el impacto sobre la productividad de las ZF no parece ser considerable. Lo anterior se explica en que 3 de cada 4 compañías que utilizan este tratamiento especial son

nacionales, sin vocación exportadora, lo que ha limitado el éxito de la existencia de este tratamiento preferencial.

Por su parte, es importante mencionar que, de acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, con corte al 31 de marzo de 2022 existían en el país 121 ZF declaradas en el territorio nacional. Ahora bien, la Nación actualmente incurre en un costo fiscal de \$641mm, correspondientes a la diferencia de 11 puntos de tarifa en el impuesto de renta de los usuarios de ZF (20%) respecto a la tarifa general por el año gravable 2021 (31%)¹⁰.

Por otro lado, se resalta la experiencia internacional en la medida que las ZF son implementadas con el fin último de estimular las exportaciones del país en que estos tratamientos especiales operan, y, en consecuencia, estimular el crecimiento económico de los países. República Dominicana se esgrime como un referente regional en esta materia, lo que parece guardar relación con el hecho de que un requisito establecido en ese país es que las empresas beneficiadas de este instrumento deben exportar por lo menos el 80% de su producción. De acuerdo con el Informe General de Avances en Competitividad Sistémica de la República Dominicana (Consejo Nacional de Competitividad, 2008), gracias a esta regulación, estas zonas permitieron que se consolidaran las actividades exportadoras de seis (6) sectores de la industria local.

Considerando lo anterior, y las potencialidades que tiene este instrumento en la formulación de política para la promoción del comercio exterior y el desarrollo de la competitividad y productividad del país, será importante seguir las directrices del plan de internacionalización con el objetivo de que las ZF cumplan requisitos de desempeño en materia de exportaciones.

3.2.2. Sobretasa sector financiero

Actualmente existe una sobretasa transitoria aplicable a las entidades financieras de 3pp sobre la tarifa del impuesto de renta vigente. Dicha sobretasa cuenta con vigencia hasta el año 2025 establecida en la Ley 2155 de 2021 y su aplicación busca equilibrar la balanza entre las compañías con mayores y menores tarifas efectivas de tributación, pues el sector financiero figura con la segunda tarifa efectiva más baja de la muestra (ver Gráfico 10).

3.2.3. Deducibilidad de regalías

La Constitución Política en su artículo 332 determina que los recursos naturales no renovables contenidos en el subsuelo del territorio nacional pertenecen al Estado. En esa línea, el artículo 360 determina que la explotación de los recursos naturales no renovables (RNNR) causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte, incluido los tributos que establece el Estado en el ejercicio de su función. En este sentido, las empresas dedicadas a la exploración y explotación del subsuelo colombiano

¹⁰ Para mayor información revisar las estimaciones de gasto tributario presentadas en el apéndice 3 del Marco Fiscal de Mediano Plazo 2022.

estarían sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la carta magna del país.

Luego, es importante tener en consideración que la deducibilidad de las regalías en la determinación de la renta líquida del impuesto de renta y complementarios, desconoce que la regalía no corresponde a un gasto derivado de la explotación de los recursos naturales sino a la contraprestación por el uso de un activo del Estado. Así las cosas, es importante que las empresas dedicadas a la explotación y exploración de RNNR contribuyan a la financiación del gasto social, por las implicaciones sociales, ambientales y ecológicas que deriva la actividad económica, y por tanto las regalías merecen un tratamiento diferente dado que no corresponden a algún costo o gasto relacionado con las actividades propias de producción, administración o comercialización del sector.

3.2.4. Impuesto a las exportaciones petróleo, carbón y oro

Una medida que permitiría una redistribución de las ganancias extraordinarias que percibe el sector minero-energético en épocas de precios altos hacia las familias colombianas más vulnerables, a través de mayor gasto social, es el establecimiento de un impuesto a las exportaciones de petróleo, carbón y oro. Según (Piermartini, 2004), este impuesto funciona como un pago al Gobierno por los derechos a exportar un bien o servicio hacia otro país. Esta medida, además de permitir destinar mayores recursos de gasto para la población más vulnerable, ayudaría al país a insertarse más rápidamente en el proceso de transición energética mundial al reducir la huella de carbono generada por distintas industrias, fomentaría la industrialización, disminuiría el costo de los insumos locales, e incentivaría las exportaciones con mayor valor. Actualmente, los países que presentan impuestos a las exportaciones son, mayoritariamente, productores de materias primas, siendo los casos más representativos los registrados en Argentina, India, Angola y Malasia.

En primer lugar, en un contexto de transición energética mundial, motivada por el cambio climático, los impuestos a las exportaciones de *commodities* pueden tener un impacto favorable en la reducción de las emisiones contaminantes, principalmente de dióxido de carbono (CO₂). Lo anterior obedecería a que el impuesto generaría incentivos para que Colombia avance con mayor rapidez hacia una estructura productiva con menor contribución de la producción minera y petrolera, lo que a su vez se reflejaría en menores emisiones y en una aceleración de su transición energética. Ejemplo de lo anterior es el caso de China, en el que, según (Li, Wang y Zhang, 2012), la implementación de un impuesto a las exportaciones de carbón habría llevado a un recorte de 3,8% sobre el total de emisiones directas de CO₂.

En segunda instancia, en países con poco poder de mercado en el ámbito internacional, como es el caso de Colombia, un impuesto a las exportaciones de *commodities* fomentaría las exportaciones de mayor valor agregado, como las industriales (Devadoss, Luckstead y Ridley, 2019). Lo anterior se da en un contexto en el que el establecimiento de este impuesto motivaría un cambio en las preferencias de los productores, que tendrían mayores incentivos a vender su producción en el mercado interno, dado que percibirían menores ingresos por la actividad exportadora. Lo anterior

llevaría a una disminución en el costo de los insumos locales, asociada a la mayor oferta interna, que dinamizaría la industria nacional, generando un tejido empresarial más fuerte para producir y exportar bienes con un mayor valor agregado.

Por último, este impuesto no desestimularía la inversión extranjera en Colombia, toda vez que los flujos de capital están principalmente determinados por “factores de empuje” como las tasas de interés de economías avanzadas, preferencia por la liquidez de los inversionistas y su aversión al riesgo asociada. Si bien los “factores de atracción” pueden explicar la heterogeneidad en la distribución entre los países, contribuyen marginalmente a los determinantes de dichos flujos (Fratzcher, 2011). Este impuesto contribuye a incentivar inversiones extranjeras en sectores productivos diferentes al de petróleo y minería.

En suma, este impuesto a las exportaciones es una medida que contribuiría a acelerar la diversificación productiva, enmarcada en el proceso de transición energética, llevando al país a una estructura económica que sea sostenible ambientalmente, al tiempo que genera mayores ingresos que permitirían fortalecer el gasto social del país, dirigiéndolo, principalmente, al gasto social, fortalecimiento de las finanzas públicas y las familias colombianas de menores ingresos.

3.3. Impuestos ambientales y saludables

3.3.1. Impuesto al tabaco y al carbono vigentes en la actualidad

Además de incrementar el recaudo tributario, algunos impuestos indirectos contribuyen a la mitigación de externalidades negativas, entendidas como los efectos adversos para la sociedad derivados de actividades de producción y consumo, que no están presentes en sus costos. Según la literatura, los gravámenes que buscan la corrección de externalidades negativas se conocen como impuestos *pigouvianos* (e), y su principal motivación es contrarrestar los efectos de dichas externalidades sobre el bienestar de la población, así como reducir los costos adicionales que estas puedan traer para el Gobierno en el largo plazo. En general, este tipo de impuestos corrigen los incentivos de los agentes para que tengan en cuenta la presencia de externalidades y, por lo tanto, acercan la asignación de recursos al óptimo social, por lo que, además de recaudar ingresos para el Estado, mejoran la eficiencia económica (Vázquez, 2014). En los últimos años, Colombia ha avanzado en la implementación de este tipo de impuestos que se encuentran vigentes en la actualidad, implementándolos al consumo de tabaco y a las emisiones de carbono por las externalidades negativas que el consumo de estos productos genera.

En el caso del impuesto al consumo de tabaco, este se estableció en 1995 con el fin de disminuir el consumo de este producto en el país, teniendo en cuenta las externalidades negativas y los costos que estas representan para el Sistema General de Seguridad Social en Salud. En principio, este impuesto se estableció como una tarifa *ad-valorem* (un valor porcentual sobre el valor del bien) de 55% para los productores, importadores y distribuidores, causada al momento de distribución, venta, importación o

comercialización de cigarrillos y tabaco elaborado¹¹. Posteriormente, en 2006, este impuesto se estableció como una tarifa fija de \$400 por cada cajetilla de veinte unidades cuyo valor de venta fuera menor a \$2.000, y de \$800 para las cajetillas con precio superior a \$2.000. Por su parte, en 2010 se definió una estructura mixta para el impuesto, que fijó una tarifa de \$570 pesos por cada cajetilla de veinte unidades y una sobretasa de 10% sobre el precio de venta al público, manteniendo inalterada la base gravable, el sujeto pasivo y el momento de causación del impuesto.

Finalmente, en 2016, se establecieron tarifas diferenciadas al consumo de cigarrillos, tabaco y sus derivados, manteniendo la sobretasa de 10% sobre el precio de venta al público. Más adelante, se estableció una tarifa de \$1.400 pesos para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos en 2017 y de \$2.100 pesos en 2018 por cada cajetilla de veinte unidades. Dentro de esta modificación, además, se dispuso que dichas tarifas se actualizarían anualmente a partir del año 2019, en un porcentaje equivalente al crecimiento de índice de precios al consumidor (IPC) más cuatro puntos, y que los ingresos adicionales recaudados por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos serían destinados a financiar el aseguramiento en salud. Para 2021, el impuesto al tabaco recaudó \$1,4 billones.

Con respecto al impuesto al carbono, se creó en 2016 con el objetivo de desincentivar el consumo de combustibles fósiles, corregir las externalidades en términos de emisiones de carbono y asignar de manera más eficiente recursos hacia actividades que emitan menos gases de efecto invernadero en el marco de los Acuerdos de París¹². El impuesto asigna una tarifa sobre la emisión de carbono, que depende de qué tan contaminante sea el combustible gravado, y se causa en alguno de los tres momentos de distribución del combustible: cuando se vende en el territorio nacional, cuando el productor de combustible lo retira para consumo propio, o cuando el combustible se importa. Para 2017, la tarifa del impuesto tenía un valor de \$15.000 pesos por cada tonelada de CO₂ generada por el combustible, y se ajustaría cada primero de febrero con la inflación del año anterior más un punto porcentual. Para 2021, el impuesto tuvo un valor de \$17.660 pesos por tonelada y recaudó \$334 mil millones de pesos, equivalente a 0,19% del recaudo total en ese año.

A pesar de los avances descritos anteriormente, existen retos pendientes en los que el país puede avanzar con miras a incorporar impuestos ambientales y saludables de forma más amplia, permitiendo corregir más decididamente las externalidades negativas en términos de salud y medio ambiente que generan algunas actividades productivas.

3.3.2. Bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados

Colombia es uno de los pocos países de la región que no ha implementado impuestos a las bebidas azucaradas y los alimentos ultraprocesados. El consumo de bebidas azucaradas es una de las principales causas asociadas a enfermedades como la

¹¹ Para efectos de este impuesto, se entiende por tabaco elaborado todo producto terminado, apto para el consumo, obtenido a partir del procesamiento de la hoja de tabaco o de materias primas derivadas de esta.

¹² Estos acuerdos establecen objetivos de largo plazo enfocados a la reducción de emisiones de gas de efecto invernadero para limitar el aumento de la temperatura global. Estos acuerdos se suscribieron con los países que representan alrededor del 98% de la emisión de gases de efecto invernadero, dentro de los cuales se encuentran potencias como China, Estados Unidos, países de la Unión Europea, entre otros.

diabetes, cardiovasculares, y algunos tipos de cáncer. Según un reporte de la Cuenta de Alto Costo del Sistema General de Seguridad Social en Salud, con corte a 2020, 3 de cada 100 ciudadanos sufría de diabetes. Además, de acuerdo con la Federación Internacional de la Diabetes (2021), el sistema de salud colombiano incurre en un costo anual de 1.772,8 dólares por cada persona con esta enfermedad (cifra para 2021). Por otro lado, de acuerdo con el DANE, durante 2021, 10.146 personas murieron de diabetes y 1.798 de enfermedades cardiovasculares¹³, lo que representa un 2,8% y un 0,5% del total de muertes en ese año, respectivamente. Asimismo, de acuerdo con el Ministerio de Salud (2016), para 2015, alrededor del 6,8% del total de muertes en Colombia estuvieron relacionadas con enfermedades cerebrovasculares, de las cuales 5,0% fueron atribuibles a las bebidas azucaradas.

Por otro lado, los alimentos ultraprocesados, también conocidos como ‘comida chatarra’, han sido causales de enfermedades crónicas no transmisibles, como la hipertensión, obesidad, diabetes y algunos tipos de cáncer, generando un gasto al sistema de salud de, aproximadamente, 25 billones de pesos anuales (2,1% del PIB) (Portafolio, 2022). En línea con esto, algunos países como México y Brasil han regulado la publicidad, promoción y la mercadotecnia de los alimentos ultraprocesados dirigida a los niños. Además, el plan de acción de la Organización Panamericana de la Salud (OPS) resalta la necesidad de realizar más intervenciones para lograr metas cuantificables en la reducción del consumo de este tipo de alimentos.

Una forma de reducir las externalidades negativas asociadas al consumo de las bebidas azucaradas y los alimentos ultraprocesados es implementar un impuesto sobre el consumo de estos productos. Este tipo de impuestos corresponden a una medida *pigouviana*¹⁴, y generalmente se usan para reducir el consumo de algunos bienes que resultan en externalidades negativas sobre la salud de la población, con el fin de reducir los gastos del sistema de salud asociados a la incidencia de enfermedades derivadas del consumo de bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados y mejorar el bienestar de la población.

Según Sandoval, et al (2021), con corte a marzo de 2019, 21 países¹⁵ de América Latina y el Caribe contaban con impuestos a las bebidas azucaradas. Dentro de estos, en 21 países se aplican impuestos al consumo de bebidas azucaradas, en siete¹⁶ se aplican impuestos sobre el agua embotellada y en cuatro¹⁷ se aplican impuestos sobre las bebidas lácteas azucaradas. Adicionalmente, diez de los impuestos al consumo eran de tipo *ad-valorem*, siete eran de suma fija y cuatro tenían una estructura mixta que combinaba ambos mecanismos. Asimismo, en tres países se aplicaban impuestos al consumo en función de la concentración de azúcares del producto. Adicionalmente, algunos países, como Francia, España, Portugal y Reino Unido, implementan un impuesto de suma fija por la cantidad de azúcar contenida en las bebidas, y no sobre su precio de venta (Bahl & Bird, 2020).

¹³ Información preliminar tomada de: Defunciones no Fetales 2021 (dane.gov.co)

¹⁴ Una medida pigouviana es aquella que impone un impuesto con la finalidad de corregir una actividad que afecta perjudicialmente el bienestar de algún grupo.

¹⁵ Dentro de los cuales se encuentra Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, México, Perú, Uruguay, Dominicana, entre otros.

¹⁶ Argentina, Nicaragua, Belice, Costa Rica, Guatemala, Suriname, Uruguay.

¹⁷ Barbados, Panamá, Perú, San Vicente y las Granadinas.

En general, la implementación de un impuesto en función de la concentración de azúcar en los productos resultaría más eficiente y progresivo en Colombia frente a uno *ad-valorem* o de suma fija. Por un lado, de acuerdo con el Banco Mundial (2020), este diseño contribuye a disuadir el consumo de bebidas con mayores cantidades de azúcar, e incentiva a los productores a reformular sus productos en función de reducir el nivel de azúcar que contengan. Asimismo, según la Organización Mundial para la Salud (2020), los impuestos al consumo que cobran una tarifa fija sobre una cantidad determinada de azúcar del producto pueden ser los más eficaces. Por otro lado, en el contexto colombiano, la implementación de este diseño puede resultar más progresivo, teniendo en cuenta que el consumo de los refrescos en polvo, que tienen una menor concentración de azúcar por cada 100ml que las gaseosas y otras bebidas, y, por ende, serían gravados en menor proporción, es más frecuente en los hogares vulnerables del país.

No obstante, de acuerdo con el Banco Mundial (2020), este diseño sería recomendable para economías con una buena capacidad administrativa, que les permita fiscalizar apropiadamente la liquidación del impuesto. En línea con esto, es importante que la implementación de este impuesto en Colombia sea complementaria con la Ley de Etiquetados de Alimentos (Ley 2120 de 2021)¹⁸, de forma que se garantice una fiscalización adecuada del cumplimiento de la normatividad establecida en esta ley, que se vea reflejada en una reducción de los incentivos de los productores a reportar cantidades de azúcar inferiores a las contenidas en sus productos, y, por ende, resulte en una mayor eficiencia de este gravamen.

A pesar de que en el mundo se implementan cada vez más impuestos saludables, Colombia es de los pocos países de Latinoamérica que no cuenta con un impuesto a las bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados. A pesar de lo anterior, la experiencia internacional sugiere que estos impuestos son efectivos a la hora de reducir el consumo de estos productos. Por ejemplo, la Universidad de Carolina del Norte (2017) encuentra que, para el 2017, en California - Berkeley, un año después de la implementación de un impuesto a las bebidas azucaradas, las ventas de estos bienes cayeron 9,6%, mientras que las de bebidas no gravadas aumentaron 3,5%, y las ventas de agua embotellada aumentaron un 15,6%. Adicionalmente, los ingresos recaudados por el impuesto aumentaron las inversiones en salud, destinándose a actividades para la prevención de la obesidad y diabetes en escuelas, guarderías y otros entornos comunitarios.

Por otro lado, según Rodríguez (2019), desde que en México se implementó un impuesto de 1 peso por litro a bebidas azucaradas en el 2014, se redujo el consumo de estos productos en un 5,5% en 2014 y 9,7% en 2015. Además, el mismo estudio proyectó que, desde la entrada en vigencia del impuesto y hasta el año 2024, asumiendo que no se interrumpe su implementación, este podría prevenir 61.340 casos de diabetes, 695 de cáncer, 2.830 casos de hipertensión, 3.990 de derrame cerebral y 4.380 casos de enfermedad isquémica del corazón en México.

¹⁸ La ley 2120 de 2021 busca que la población tome decisiones informadas respecto a su consumo, promoviendo así hábitos más saludables. Esta Ley reglamenta la implementación de sellos frontales de advertencia con información clara, visible y veraz para identificar alimentos ultraprocesados con exceso de azúcar, sodio o grasas saturadas.

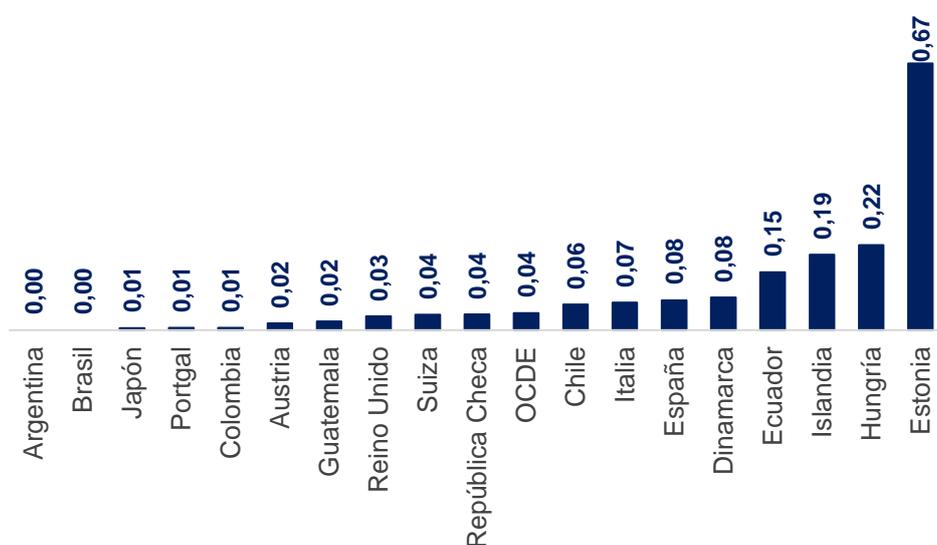
En línea con lo anterior, la implementación de un impuesto al consumo de este tipo de productos podría tener efectos positivos sobre la salud de los colombianos y reducir los gastos del Gobierno en salud, a la vez que llevaría al sistema tributario del país a estar más alineado con los estándares internacionales.

3.3.3. Oportunidades para mejorar el impuesto al carbono y el rol de los impuestos a los plásticos de un solo uso

Los impuestos al carbono son una medida de descarbonización eficaz que reduce las emisiones al aumentar el precio de los productos intensivos en carbono, lo cual permite una reducción de su demanda e incentiva el consumo de alternativas menos contaminantes, impulsando un crecimiento económico alineado con los objetivos de desarrollo sostenible y propendiendo por una transición energética ordenada. Si bien Colombia ha avanzado en la implementación de este tributo, la base gravable del impuesto al carbono en Colombia aún es estrecha comparada con estándares internacionales. En particular, este impuesto no grava productos como el carbón y algunos usos del gas natural y del gas licuado de petróleo (GLP), cubriendo únicamente el 24% de las emisiones totales de Gases de Efecto Invernadero (GEI). Lo anterior contrasta con el uso de este mecanismo en países como Dinamarca, Francia, Italia, Japón y Suecia, en los cuales el impuesto al carbono grava la compra y venta de combustibles fósiles sin exclusiones. Asimismo, en países de la región como México, el único combustible que no es gravado es el gas.

Como resultado de una base gravable que no es lo suficientemente amplia, el recaudo por impuestos a la contaminación como porcentaje del PIB de Colombia es significativamente inferior al de países de la región como Chile y Ecuador y al promedio de la OCDE (Gráfico 11). Por lo tanto, una ampliación de la base del impuesto permitiría impulsar el recaudo por este concepto en el país, permitiendo hacer frente a las necesidades de gasto público existentes y avanzando paralelamente en la internalización de las externalidades (sobre el medio ambiente) generadas por las emisiones de GEI de los productos contemplados en el diseño del impuesto.

Gráfico 11. Recaudo por impuestos a la contaminación (% del PIB), 2019



Fuente: OCDE, 2019

De este modo, el impuesto al carbono en Colombia cuenta con oportunidades de mejora en términos de efectividad, pues al ampliar la base de productos gravados se incrementan los incentivos para la transición energética y se compensa en mayor medida el impacto ambiental generado por los productos intensivos en carbono. Vale la pena mencionar que actualmente en Colombia no se grava la venta, importación y retiro de carbón, y se excluye el gas utilizado por el sector termoeléctrico, residencial y de transporte.

Por otra parte, y con el objetivo de seguir corrigiendo las externalidades ambientales negativas, se identificó una oportunidad de mejora en la reglamentación de los plásticos de un solo uso.

El uso extensivo y la disposición inadecuada de los plásticos de un solo uso a nivel mundial han llevado a que, según la ONU, ocho millones de toneladas de plástico terminen en los océanos cada año, mientras que la producción sigue aumentando de forma exponencial y se estima que para el 2050 se duplicará frente a los 448 millones de toneladas reportadas en 2015 (National Geographic, 2022). Las externalidades negativas generadas por los plásticos de un solo uso incluyen los contaminantes químicos y Gases de Efecto Invernadero (GEI) derivados de la producción de dichos productos, así mismo la eliminación de los residuos generados por los plásticos puede requerir procesos que afectan el medio ambiente o en su defecto dichos residuos terminan en los ecosistemas, afectando sectores como el turismo y la pesca. De acuerdo con (WWF, 2021), el precio del plástico es relativamente bajo en comparación con los costos generados para la sociedad ante su uso, pues las emisiones de GEI y los gastos derivados de la gestión de residuos no se recogen en el precio final del producto.

Con el objetivo de prevenir la inadecuada disposición de plásticos y reducir su consumo, numerosos países, entre ellos Reino Unido, España e Italia han decidido gravar los plásticos de un solo uso. Mientras tanto, en Colombia, únicamente se recicla el 20% de los residuos; el consumo de plástico per cápita es de 24 kilogramos al año y el 56% de los plásticos consumidos son de un solo uso (Greenpeace, 2020). De modo que, el impuesto a plásticos de un solo uso resulta ser una alternativa fiscal para Colombia que permite mitigar el impacto ambiental que genera para el medio ambiente y la sociedad, propendiendo por alternativas más duraderas y/o sostenibles, generando incentivos para la innovación y el reciclaje, ayudando a cumplir metas de economía circular establecidas por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y contribuyendo al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS 12, ODS 13 y ODS 14).

En torno a los avances que se han tenido en el país para contrarrestar el impacto negativo del uso de los productos plásticos de un solo uso, en las últimas décadas se ha avanzado en la promoción de los objetivos de la economía circular, mediante la cual se pretende aumentar la eficiencia en la gestión de residuos e impulsar el aprovechamiento de estos dando origen a nuevas industrias que benefician la actividad económica de forma alienada con los objetivos de reducción y compensación de las externalidades negativas de la industria sobre el medio ambiente.

Adicionalmente, el Congreso de la República de Colombia aprobó recientemente la prohibición de los plásticos de un solo uso, por lo que cualquier propuesta debe estar alienada con las disposiciones explícitas de dicho Proyecto de Ley. En particular, el texto aprobado contempla una Política Nacional de Sustitución de Plásticos de Un Solo Uso

que incluye la generación de incentivos para sustituir su uso por alternativas sostenibles, así como la sensibilización del consumidor para la reducción de su consumo. Además, la prohibición entrará en vigencia entre el año 2025 y 2026. En este sentido, la aplicación de un impuesto a estos productos estaría en concordancia con las disposiciones aprobadas por el Congreso en la medida que elevar el precio de estos productos genera incentivos a la sustitución de su uso por parte de productores y consumidores. Adicionalmente, un impuesto a plásticos de un solo uso permite una compensación parcial de la externalidad negativa generada por estos productos mientras se completa el periodo de transición hacia la prohibición del uso de plásticos de un solo uso.

3.4. Días sin IVA

Los días sin IVA corresponden a una exención fiscal a través de la cual, durante tres días al año, se elimina temporalmente el pago del Impuesto sobre las ventas -IVA por parte de los consumidores sobre un determinado grupo de productos. Esta medida tiene el objetivo de fomentar la actividad económica a través de un incremento en el gasto privado y un mayor dinamismo del comercio. En Colombia, esta exención tributaria se llevó a cabo a partir de 2020, con el fin de estimular la demanda agregada que, en el contexto de la pandemia por Covid-19, había registrado reducciones importantes. A pesar de que la aplicación de la medida se extendió hasta 2021 y 2022, existe un amplio debate respecto de si esta herramienta genera beneficios para la economía o si, por el contrario, los costos en términos de recaudo fiscal y redistribución de ingresos superan los posibles beneficios de implementarla.

En principio, este tipo de medidas tiene efectos negativos sobre el recaudo fiscal, en la medida en que reduce los ingresos fiscales asociados al recaudo de este impuesto y genera dificultades administrativas en materia tributaria (Grundman, 2020). Esto implica una pérdida importante de ingresos para el Gobierno nacional que, en un contexto de altas presiones sobre el gasto social, podrían estar focalizados en función de mejorar las condiciones de vida de los colombianos. Por otro lado, esta medida puede resultar altamente regresiva, dado que los hogares en los mayores deciles de distribución del ingreso son los que registran un mayor nivel de consumo. En general, de acuerdo con Grundman (2020), este tipo de medidas, al ser una herramienta temporal y que no está correctamente focalizada, impiden mejoras en términos de progresividad.

Adicionalmente, la literatura ha demostrado que este tipo de descuentos no generan incentivos al consumo, sino que, por el contrario, pospone las decisiones de consumo de los agentes hasta los días en los que se aplique el beneficio. En efecto, Aladangady, et al, (2017) muestran que, para el caso de Estados Unidos, las exenciones temporales a impuestos están asociados a cambios significativos en la temporalidad del gasto de los hogares, resultando en que el consumo agregado no cambie sino el momento en el que este se efectúa. Por otro lado, otro resultado de este tratamiento preferencial puede ser un traslado del consumo desde los bienes que no se ven beneficiados hacia los bienes para los que aplica la exención. En esta línea, Marwell y McGranahan (2010) encuentran que, para Estados Unidos, si bien estos beneficios incrementaron el consumo de los artículos cubiertos por la medida, también resultaron en una reducción del consumo de artículos no exentos del impuesto.

Finalmente, es importante evaluar la pertinencia de esta medida en el contexto económico actual, en el cual los incentivos al consumo podrían resultar en un

recalentamiento de la demanda agregada, que agravaría las presiones inflacionarias que el país enfrenta actualmente y resultarían en una desmejora en el bienestar de la población.

3.5. Beneficios tributarios en Zonas de Fronteras. – IVA e Impuesto nacional a la gasolina y el ACPM.

La Constitución Política de Colombia, en su artículo 337, define la potestad legal para establecer normas especiales en el ámbito económico y social en Zonas de Frontera (ZF), con el fin de promover el desarrollo y el crecimiento económico de dichas regiones. Las disposiciones normativas se empiezan a desarrollar en la Ley 191 de 1995 “Por la cual se dictan disposiciones sobre Zonas de Frontera”, y han tenido diversas modificaciones a lo largo de los años, que implicaron ajustes al régimen económico de las ZF. En la Ley 1819 de 2016 se definen los beneficios que rigen hoy en día, en particular la exclusión del IVA sobre los combustibles líquidos y la exención de aranceles y del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM.

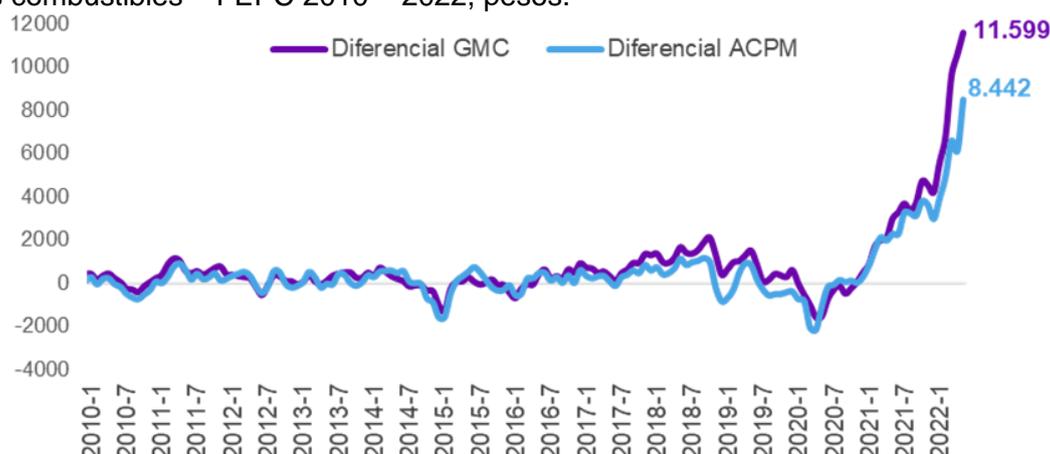
Una de las principales razones implícitas para la tramitación y aprobación de la Ley 191 de 1995, mejor conocida como la Ley de Fronteras, era introducir un esquema de incentivos y subsidios que permitiera la formación de precios competitivos de los combustibles líquidos comercializados en los territorios colindantes a países vecinos de Colombia. De esta forma, conceptualmente, la competitividad de estas regiones debía mejorar sustancialmente frente a los países limítrofes y, también, los incentivos al contrabando de combustible en las ZF se debían reducir en cierta medida.

Ahora bien, aunque los beneficios responden al tratamiento diferencial para estas zonas del país según la normativa mencionada, este no debe desligarse de la política general adoptada por el Gobierno nacional respecto a la estabilización de los precios de los combustibles a través del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) (Ley 1151 de 2007). En particular, la reciente coyuntura social del país asociada a los efectos de la pandemia sobre la población vulnerable, así como el aumento registrado de la inflación y la necesidad de preservar el proceso de reactivación económica, fomentaron la implementación de una política de estabilización activa. Sus efectos disminuyeron, de manera transversal en el territorio colombiano, el impacto del alza en los precios internacionales del petróleo y los combustibles para que, en tiempos recientes, la dinámica de recuperación económica no se viera contrarrestada.

Así, el diferencial de compensación del FEPC, entendido como la diferencia entre los precios para la referencia local y los de paridad internacional cuando este último es mayor (Gráfico 12), se ha incrementado exponencialmente recientemente. Esto implica que el valor de los combustibles líquidos en el país es menor a los del resto del mundo y, en particular, a los países de ALC (44% y 39% menor al promedio de la región en gasolina y ACPM, respectivamente¹⁹). Lo anterior genera presiones fiscales sustanciales que, de acuerdo con las estimaciones del Marco Fiscal de Mediano Plazo, superarían los \$25 billones (0,18% del PIB) a finales de 2022.

¹⁹ Ver Capítulo 2 - Marco Fiscal de Mediano Plazo 2022

Gráfico 12. Diferencial de precios por galón del Fondo de Estabilización de precios de los combustibles – FEPC 2010 – 2022, pesos.



Fuente: MHCP – MFMP 2022

La brecha es aún más alta si el contraste se realiza con los precios en ZF, dado el esquema preferencial que manejan, lo que deriva en mayores necesidades de financiación por parte del Gobierno nacional. El desequilibrio entre el precio local en dichas zonas en contraposición a la dinámica del mercado internacional es tal que, en respuesta a esta política de estabilización y a otros factores relacionadas con la oferta de hidrocarburos en Venezuela (Key y Villarroel, 2018), el contrabando de combustibles líquidos ha tomado una dirección opuesta a la histórica y la exportación ilegal de gasolina y ACPM se ha empezado a dar desde Colombia, como se registra en la prensa internacional y especializada (NPR, 2020; Idler, 2021; InSight Crime, 2022).

Partiendo del contexto general de la política de estabilización de precios de combustibles que ha tomado el país, el tratamiento especial a las Zonas de Frontera se desvirtúa, al menos desde el gasto tributario, dados los bajos precios a los que se trazan los combustibles en el país. En este sentido, resulta pertinente reevaluar algunos de los tratamientos preferenciales incorporados en el régimen económico con el que cuentan las Zonas de Frontera. Posiblemente, en caso de considerarse necesario, será conveniente contemplar subsidios al transporte en las Zonas de Frontera, financiados a través del Presupuesto General de la Nación.

3.6. Importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas – IVA

Por regla general y con el objetivo de que el IVA sea neutral para el comercio exterior, a nivel internacional se aplica el principio de destino para la tributación, es decir, los bienes se gravan con este impuesto en el país en el cual se consumen. No obstante, actualmente el Estatuto Tributario en el artículo. 428 excluye del IVA la importación de bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida cuyo valor no exceda los \$200 USD y sean procedentes de países con los cuales Colombia haya suscrito un acuerdo o Tratado de Libre Comercio (TLC). Esto último, reconociendo particularmente los compromisos que se han adquirido con otros países para el no cobro del impuesto.

Ahora, es importante tener presente que actualmente con la globalización, internacionalización e interconexión de las economías existe un creciente tránsito internacional de mercancías, el cual permite que los bienes y servicios originarios de un

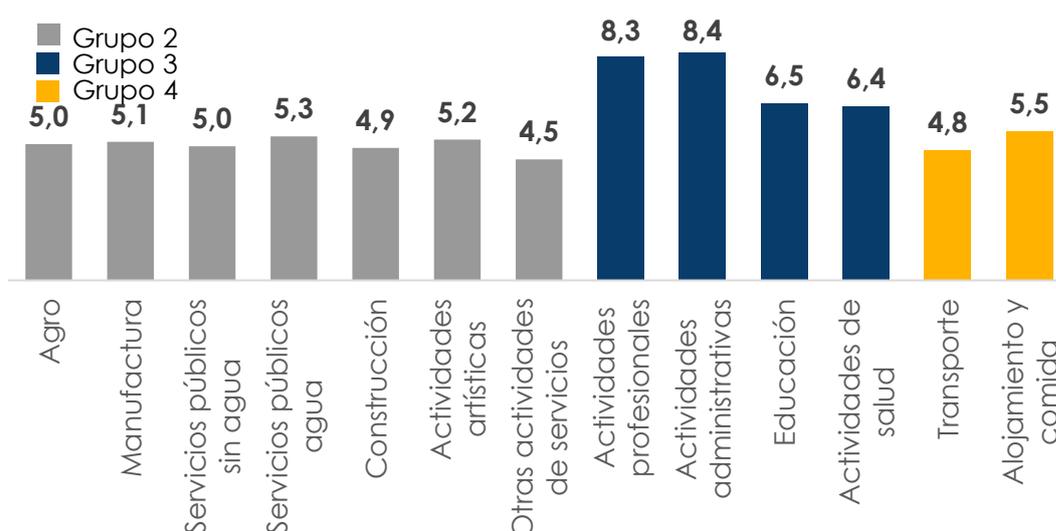
país, lleguen a la aduana de destino excluidos del IVA violando el principio mencionado anteriormente. En otras palabras, mercancías que sean transportadas desde la aduana de partida salen excluidas de impuestos, pero hacen tránsito por diferentes regímenes aduaneros y comerciales, de tal manera que aprovechando las condiciones especiales de no cobro del IVA entre países, las mercancías pueden llegar a la aduana de destino exentas de IVA sin importar el país de origen de estas.

3.7. Régimen Simple de Tributación

El Régimen Simple de Tributación (RST) es un sistema que permite a micro y pequeñas empresas unificar el pago de sus impuestos en una declaración anual con incentivos para la formalización laboral y empresarial. El RST pretende ser una alternativa viable para las empresas de menor tamaño, de tal forma que garantice tarifas efectivas reducidas en comparación con el régimen ordinario, esto teniendo en cuenta que las tasas de tributación en el régimen ordinario resultan ser altas en comparaciones internacionales y pueden generar desincentivos a la generación de empleo y empresa formal en el país.

Sin embargo, el actual RST cuenta con oportunidades de mejora, pues el diseño vigente le conviene al 93,8% de las microempresas les conviene acogerse al RST, mientras que solo el 9,7% de las pequeñas empresas se benefician al hacer parte del RST (frente al régimen ordinario de renta), por lo que las tarifas en los rangos superiores del régimen pueden ser modificadas para que sea conveniente a un mayor número de pequeñas empresas. Adicionalmente, como se muestra en el Gráfico 13, las tarifas de equilibrio²⁰ del régimen actual son susceptibles a una mejora con la creación de un nuevo grupo independiente para las actividades de educación y salud, que tienen una tarifa de equilibrio inferior a las actividades profesionales y administrativas que se ubican actualmente en una misma agrupación.

Gráfico 13. Tarifas del RST que permiten equilibrio con régimen ordinario por sector (%)



Fuente: DGPM - MHCP

²⁰ Tarifa que equilibra el Régimen Simple de Tributación con el régimen ordinario del impuesto de renta de personas jurídicas.

3.8. Medidas que buscan reducir la evasión y la elusión en aras de financiar el gasto social

Con todo lo mencionado hasta este punto, es importante considerar el rol que tiene la administración tributaria no solo como el agente encargado del recaudo y fiscalización de los impuestos, sino por el papel que puede llegar a cumplir en la sociedad mejorando la progresividad del sistema tributario y reduciendo la evasión y elusión fiscal, así como procurar la prevención general del abuso y el fraude tributario, la doble contabilidad, entre otros. De esta manera, la administración tributaria contribuirá a la redistribución de los recursos apelando al principio de solidaridad de los contribuyentes para disminuir la pobreza y la desigualdad de ingresos, garantizar la cobertura de las necesidades básicas y promover la movilidad social. Para tal efecto, se ajustan algunos instrumentos que ya se encuentran en el ordenamiento jurídico, como es el caso de la facturación del impuesto de renta, el cual se extiende ahora a otros impuestos fiscalizados por la DIAN y se incorporan algunas medidas nuevas como las siguientes:

3.8.1. Presencia económica significativa

Los países importadores de capital como Colombia han sufrido una pérdida sustancial en sus derechos de gravar las actividades realizadas por los extranjeros en conexión con su territorio. Esta pérdida se debe a que las normas internacionales permiten gravar a las empresas extranjeras únicamente en presencia del llamado establecimiento permanente (EP), es decir, cuando la empresa tenga una presencia física fija y una duración de actividades de mínimo un (1) año en el país. En medio de la digitalización de la economía, la presencia física y la duración de 1 año no son necesarias para realizar actividades muy relevantes desde el punto de vista económico, con una expectativa de una mayor reducción en el ámbito físico de los negocios y en los tiempos de realización de las distintas actividades.

Los países emergentes, como Colombia, resultan ser los más afectados por esta situación. Sin embargo, la solución que ofrece actualmente la comunidad internacional (el llamado Pilar 1) solamente cubre a cerca de 108 empresas (con facturación por encima de 20 billones de euros anuales), y solo transfiere el derecho de gravar la utilidad en un porcentaje mínimo que representa menos del 0,5% del recaudo actual según los cálculos de la DIAN y de expertos. Adicionalmente, los expertos actualmente le asignan una baja probabilidad a la ratificación de la Convención Multilateral (MLC) que implementaría la solución. Con ello, si Colombia no aprueba una solución alternativa, perdería la oportunidad de gravar los ingresos de la economía digital.

3.8.2. Establecimiento de criterios en la determinación de la Sede Efectiva de Administración (SEA)

Para la determinación de las sociedades y entidades que se consideran residentes fiscales en el país y, por lo tanto, contribuyentes sobre sus rentas de fuente mundial, el Artículo 12-1 el Estatuto Tributario dispone, aún en el caso de sociedades constituidas fuera del territorio nacional, que estas podrán considerarse residentes en Colombia si su administración se realiza en el país. No obstante, salvo dos situaciones: i) sociedades cuyas acciones o participaciones coticen en una bolsa de valores reconocida; y ii) cuando el 80% o más de sus ingresos sean de fuente extranjera en la jurisdicción de su constitución.

A pesar de lo anterior, la determinación del criterio de la administración de la sociedad a fin de establecer su SEA sigue siendo abstracto. Esto genera situaciones problemáticas en tanto la descripción normativa habla por igual de la toma de decisiones clave y decisiones del día a día para el desarrollo del negocio. En la actualidad, estas decisiones pueden ser tomadas en distintos lugares del mundo, al mismo tiempo que pueden llevarse de manera independiente e incluso simultánea en el caso de las más grandes corporaciones. Estas dificultades se profundizan si se tiene en cuenta la realidad actual, en donde la toma de decisiones se puede realizar a través de llamadas o conferencias virtuales con personas que se encuentran en diferentes jurisdicciones.

Dicho así, la SEA se convierte en un criterio etéreo que puede ser fácilmente evadido o capturado a conveniencia por los contribuyentes y sus asesores para disminuir su impuesto a cargo. En virtud de lo anterior, es necesario definir con claridad los criterios que determinan que una sociedad tenga su SEA en Colombia.

3.8.3. Ingresos en especie

Actualmente, el Estatuto Tributario en su artículo 24 determina que todos los ingresos susceptibles de incrementar de forma neta el patrimonio del contribuyente, salvo que estén exceptuados, se encuentran gravados con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Dichos ingresos pueden ser en efectivo o en especie. No obstante, para estos últimos no existe una regla jurídica legal que brinde total certeza a los contribuyentes sobre la existencia de estos ingresos.

Esto último ha llevado a identificar problemas relacionados con la falta de transparencia y, por tanto, contabilidad de ciertos contribuyentes en el pago del impuesto. En particular, los ingresos en especie han permitido que las empresas asuman gastos y/o costos propios de los socios, accionistas, participes y/o sus familiares²¹. Dada esta situación, las personas y/o firmas que entregan estos productos pueden presentarlos como costos o gastos deducibles que terminan por reducir su base gravable del impuesto de renta, pero los receptores no lo registran debidamente como un ingreso, lo que termina reduciendo el pago del impuesto.

Por lo tanto, la medida 'Ingresos en especie' busca obtener la contabilización y transparencia de los pagos o ingresos que reciben los contribuyentes de forma indirecta diferentes de su salario y otros pagos monetarios. De esta manera se pretende evitar la elusión del ingreso por el beneficio del bien o servicio pagado por la sociedad, entidad o patrimonio autónomo, y, por tanto, crear reglas claras que brinden certeza al contribuyente sobre la efectiva realización de un ingreso a su favor, el cual debe ser declarado e integrado en la base gravable de su impuesto.

Específicamente, esta medida busca precisar una regla en la que se determine expresamente que estos pagos en especie no son deducibles o imputables a ningún título en la declaración del impuesto sobre la renta del ente o entidad pagadora y precisa la obligación de reportar dichos pagos a la administración tributaria.

²¹ Dentro de estos gastos y costos se pueden relacionar pagos por colegios, universidades, clubes sociales y deportivos, viajes, compras y alimentación, entre otras.

3.8.4. Costos y gastos incurridos

Los costos en los que incurren los contribuyentes para la generación de rentas en actividades económicas exigen un reto para la administración tributaria, toda vez que estos pueden ser un mecanismo que facilita la evasión tributaria. Según Bonilla et al. (2016) este tipo de práctica va en detrimento del recaudo tributario y genera inequidades. Así las cosas, se requiere del fortalecimiento de la gestión por parte de la autoridad tributaria, mediante esquemas indicativos de costos y gastos respecto de los ingresos brutos de las personas naturales independientes de acuerdo con sus actividades económicas.

La estimación o indicación de costos y gastos deducibles, junto con la concurrente obligación formal del contribuyente de informar cuando estos superen un límite es una herramienta que permite a la administración tributaria obtener la información suficiente, para de esta manera realizar programas de fiscalización en aquellos contribuyentes que presenten una desviación significativa respecto a las estimaciones con las que cuente la DIAN, utilizando los sistemas de información y datos estadísticos relacionados con el comportamiento del mercado de acuerdo a cada actividad económica.

En general, la propuesta aplicaría únicamente para las personas naturales residentes para las cédulas de capital, no laboral y de trabajo²² (cuando se puedan imputar costos y gastos deducibles). Adicionalmente se precisa, que en concordancia con los programas de modernización y fortalecimiento de la DIAN únicamente los contribuyentes que soporten todos sus gastos y costos en documentos con respaldo electrónico podrán superar el límite estimativo. Esto significa que se permite la posibilidad de sobrepasar estos márgenes indicativos cuando la totalidad de los soportes de los costos y gastos imputados correspondan a facturas electrónicas, nómina electrónica y/o a los documentos equivalentes electrónicos que se encuentren vigentes.

En ese sentido, se crea una restricción sobre los documentos soporte a nivel tributario que son válidos cuando se superen ciertos estimativos de costos y gastos lo cual permite combatir la elusión en estas cédulas, especialmente en deciles donde la imputación de costos y gastos supere el 90% de los ingresos. Lo anterior, puede llegar a no tener coherencia considerando las estimaciones económicas de las actividades, y que tampoco corresponde a las bases de cotización para trabajadores independientes en el Sistema de Seguridad Social, lo cual impide que se realicen los cruces de información necesarios y rompe con los principios básicos del sistema tributario.

3.8.5. Medidas contra la evasión y elusión en el Régimen Simple de Tributación

Considerando la naturaleza del simple y los impuestos que compila, particularmente el impuesto sobre las ventas y el impuesto nacional al consumo se estima pertinente incorporar de manera expresa en la legislación fiscal la sanción de dar por no presentada la declaración del SIMPLE ante la falta de su pago total.

En efecto, basta examinar los artículos 580 y 580-1 del Estatuto Tributario para percatarse que los casos que dan lugar a que la declaración tributaria no se entienda presentada están previstos en la Ley. En diferentes providencias la Corte Constitucional ha señalado que, además de las normas legales de carácter tributario, «la protección

²² Se estiman legalmente en 60%.

del principio de legalidad también comprende las normas tributarias de carácter sancionatorio» (cfr. Sentencia C-571/10, M.P. Dra. María Victoria Calle Correa), el cual es uno de los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos a los cuales debe sujetarse el ejercicio legítimo de la potestad punitiva del Estado (cfr. Sentencia T-145/93, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Adicionalmente, debe advertirse que, si se da por presentada la declaración del SIMPLE, el administrado debería estar expuesto a las consecuencias a todas las consecuencias por el incumplimiento de esta obligación de presentar su declaración del SIMPLE, que podría llevar a su exclusión de este régimen sustitutivo del impuesto sobre la renta.

Adicionalmente, es relevante indicar que el SIMPLE es un régimen sustitutivo del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, se estima pertinente que se observen algunos de los requisitos del régimen ordinario de este último impuesto en el SIMPLE. Considerando que el inciso primero del artículo 607 del Estatuto Tributario, que establece el contenido de la declaración anual de activos en el exterior indicando que únicamente están obligados a presentar dicha declaración “los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a este impuesto respecto de sus ingresos de fuente nacional y extranjera, y de su patrimonio poseído dentro y fuera del país”. Se debe corregir el texto de esta norma y extender esta obligación formal a los contribuyentes del SIMPLE, a efectos de fortalecer la posibilidad de control y fiscalización de los capitales en el exterior de estos sujetos.

Referencias Capítulo 3

- Aladangady, A., Aron-Dine, S., Dunn, W., Feiveson, L., Lengermann, P., & Sahm, C. (2017). *The Effect of Sales-Tax Holidays on Consumer Spending*. Federal Reserve.
- ANIF. (2021). *Las razones que hacen necesaria una reforma fiscal*. Bogotá D.C. Obtenido de <https://www.anif.com.co/comentarios-economicos-del-dia/las-razones-que-hacen-necesaria-una-reforma-fiscal/>
- Ávila, J. (Marzo de 2019). Impacto redistributivo de la tributación a los dividendos en Colombia. *Investigaciones y productos CID(25)*, 1-25. Obtenido de <http://fce.unal.edu.co/media/files/CentroEditorial/documentos/investigacionesCID/documentos-CID-29.pdf>
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O., Montoya, S., Perry, G., . . . Villar, L. (2016). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final*. Bogotá.
- Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios. (2021). *Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios*. Obtenido de <https://www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2022). *Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe, 2021*. Santiago.
- Comisión Europea. (2019). *Vade Mecum on the Stability & Growth Pact. European Economy Institutional Papers*.
- Greenpeace. (2020). *Di basta a los plásticos*. Obtenido de <https://www.greenpeace.org/colombia/tag/plasticos/>
- Grundman, D. (2020). *Sales Tax Holidays: An ineffective Alternative to Real Sales Tax Reform*. Institute on Taxation and Economic Policy.
- Marwell, N., & McGranahan, L. (2010). *The Effect of Sales Tax Holidays on Household Consumption Patterns*. Federal Reserve Bank of Chicago.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2022). *Marco Fiscal de Mediano Plazo 2022*. Bogotá D.C.
- Ministerio de Salud. (24 de octubre de 2016). *Los impuestos saludables cambiarán comportamientos nocivos para la salud*. Obtenido de BOLETÍN ELECTRÓNICO PARA LOS ACTORES DEL SISTEMA DE SALUD EN COLOMBIA NO: <https://www.minsalud.gov.co/sites/rid/Lists/BibliotecaDigital/RIDE/DE/COM/Enlace-minsalud-85-impuestos-saludables.pdf>
- National Geographic. (20 de mayo de 2022). *The World's Plastic Pollution Crisis Explained*. Obtenido de <https://education.nationalgeographic.org/resource/worlds-plastic-pollution-crisis-explained>
- Pigou, A. (1920). *The Economics of Welfare*. Liberty Fund.

- Portafolio. (21 de julio de 2022). *Sí habrá impuesto a bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados*. Obtenido de <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria/reforma-tributaria-habra-impuesto-a-bebidas-azucaradas-y-alimentos-ultraprocesados-568493>
- Rodriguez Llach, A. (17 de diciembre de 2019). *No tener un impuesto a las bebidas azucaradas nos sale muy caro*. Obtenido de <https://www.dejusticia.org/column/no-tener-un-impuesto-a-las-bebidas-azucaradas-nos-sale-muy-carol/>
- Sanchez, F., & Márquez, J. (2013). La deserción en la Educación Superior en Colombia durante la Primera Década del Siglo XXI: ¿Por qué ha aumentado tanto? *Documentos CEDE, Universidad de los Andes*.
- Sandoval, R. C., Roche, M., Belausteguigoitia, I., Alvarado, M., Galicia Luis, Gomes, F., & Paraje, G. (agosto de 2021). *Impuestos selectivos al consumo de bebidas azucaradas en América Latina y el Caribe*. Obtenido de <https://pesquisa.bvsalud.org/portal/resource/pt/phr-54745>
- Universidad de Carolina del Norte en Chapel Hill. (2017). *Un año después: El "impuesto sobre los refrescos" de Berkeley redujo significativamente las ventas de bebidas azucaradas*. Durham: UNC Gillings School of Global Public Health.
- Vázquez, V. (2014). Externalidades y medio ambiente. *Revista Iberoamericana de Organización de Empresas y Marketing*, 1-15.
- WWF. (06 de septiembre de 2021). *Plásticos: los costos para la sociedad, el medio ambiente y la economía*. Obtenido de <https://www.wwf.org.co/?369479/Plasticos-los-costos-para-la-sociedad-el-medio-ambiente-y-la-economia>

4. Propuesta de reforma tributaria

Como se ha expuesto anteriormente, el propósito de esta reforma tributaria es el de promover un sistema tributario más justo que permita generar recursos para atender la deuda social histórica que el Estado tiene con la población colombiana. En particular, el esquema vigente actualmente ha favorecido a los segmentos de la población con mayores ingresos, generando un deterioro en la equidad vertical del mismo. Más aun, los beneficios tributarios no solo han generado distorsiones sobre el aparato productivo, sino que también han desfavorecido la equidad horizontal del sistema tributario colombiano. Por tanto, la implementación de las medidas aquí plasmadas se traduciría en la generación de fuentes para financiar un gasto social orientado a mitigar la pobreza y desigualdad en el país, al tiempo que desmonta beneficios asimétricos que han impedido una asignación eficiente de los recursos, promoviendo la equidad, progresividad, eficiencia y simplicidad del sistema tributario.

4.1. Personas naturales

La propuesta de reforma tributaria en la dimensión de personas naturales contiene medidas para mejorar la equidad horizontal, igualando el tratamiento tributario de las rentas líquidas de los colombianos, así como también promueve una mayor equidad vertical, eliminando y ajustando beneficios que han favorecido a los segmentos de la población con mayores ingresos. Asimismo, estas medidas incorporan un mecanismo para abordar la inequidad histórica del sistema tributario de Colombia, que se ha derivado de las bajas tarifas efectivas de tributación sobre la población en el extremo de la distribución de mayores ingresos.

4.1.1. Equidad horizontal

En la actualidad, el impuesto de renta de personas naturales incluye cuatro componentes: i) la cédula general, la cual contiene los ingresos de trabajo, capital, honorarios e ingresos no laborales; ii) la cédula de pensiones; iii) la cédula de dividendos y iv) un tratamiento independiente para las ganancias ocasionales (GG.OO). Como se evidenció en el capítulo 3 (diagnóstico del estatuto tributario colombiano), el tratamiento disímil para diferentes tipos de ingreso, específicamente los relacionados con ganancias ocasionales y dividendos, complejiza el sistema tributario, deteriora la equidad horizontal y puede generar incentivos perversos a la elusión fiscal, especialmente para las personas de más altos ingresos¹.

Por esa razón, las disposiciones incluidas en este Proyecto de Ley buscan corregir ese tratamiento diferencial para mejorar la equidad horizontal, avanzar en materia de simplicidad del estatuto tributario y aumentar el recaudo, sin dejar de reconocer las diferencias intrínsecas en la depuración de cada tipo de ingreso.

Considerando lo anterior, este Proyecto de Ley rediseña el proceso para calcular el impuesto a cargo del impuesto de renta a personas naturales (IRPN), de manera que se nivelen las condiciones tributarias de las distintas rentas líquidas y se simplifique el sistema. La propuesta contiene los siguientes elementos:

¹ Los contribuyentes de mayores ingresos obtienen un alto porcentaje de sus ingresos por concepto de dividendos o ganancias ocasionales.

- i. Cada componente del IRPN, que incluye la cédula general, la cédula de pensiones, la cédula de dividendos y las ganancias ocasionales, mantendrá su proceso de depuración independiente.
- ii. Cada proceso de depuración se realizará hasta obtener la renta líquida gravable (RLG).
- iii. Se sumarán las rentas líquidas gravables de cada componente del IRPN.
- iv. Al valor resultante de la suma de las RLG se le aplicará la tabla de tarifas marginales que actualmente existe para la cédula general, para calcular así el impuesto a cargo total del IRPN.

Las depuraciones independientes de cada componente, entendidas como el proceso en el que se pasa del ingreso bruto a la renta líquida gravable descontando: i) las rentas no gravadas²; ii) los costos –para los casos particulares según corresponda–; iii) las rentas exentas; y iv) las deducciones, conservarán, en general, el mismo mecanismo vigente en la actualidad. No obstante, este Proyecto de Ley contempla modificaciones específicas en materia de topes y detracciones para las cédulas general y de pensiones, así como de las ganancias ocasionales, las cuales se detallarán en la siguiente sección.

Este esquema para calcular el impuesto a cargo del IRPN tiene varias ventajas frente al actual. Por un lado, da un reconocimiento a las diferencias intrínsecas de cada uno de los componentes de ingresos, al permitir mantener la depuración independiente. Por otro lado, el hecho de sumar las rentas líquidas gravables de todos los componentes del IRPN antes de calcular el impuesto a cargo tiende a igualar las condiciones tarifarias de todos los tipos de ingreso, aportando equidad horizontal al sistema. Adicionalmente, se resalta que este mecanismo implica que la renta líquida gravable total, independientemente de su composición o fuentes de ingreso, contará con un tramo de 1.090 UVT gravado a tarifa 0%. Finalmente, este mecanismo aporta simplicidad al sistema, al tener una sola tabla de tarifas para la estimación del impuesto a cargo.

4.1.2. Equidad vertical

En línea con la propuesta de unificación de rentas líquidas gravables y el tratamiento de depuración explicado en la sección anterior, este Proyecto de Ley busca mejorar la progresividad del Estatuto Tributario, en cumplimiento del principio de equidad vertical del sistema gracias a la disminución de los topes nominales globales de rentas exentas y deducciones (beneficios tributarios). En este sentido, se estimaron nuevos límites de forma tal que un contribuyente del IRPN con ingresos brutos mayores a 10 millones mensuales no pueda tener una renta exenta superior al contribuyente que se encuentra en este umbral. De esta forma, se evita que los contribuyentes de mayores ingresos puedan acceder a beneficios tributarios que erosionen su base y, de esta manera, reducir de manera indiscriminada su impuesto a cargo.

Si bien la nueva delimitación reduce sustancialmente los topes nominales vigentes, lo anterior no va en contravía del principio de equidad vertical del sistema tributario, toda vez que estimaciones de la Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM) sugieren que únicamente el 2,4% de las personas con ingresos en Colombia perciben rentas brutas mayores a 10 millones mensuales, los cuales corresponden al 13,2% de

² Estas rentas incluyen, por ejemplo, ingresos no constitutivos de renta y otros ingresos que pueden ser declarados rentas no gravadas.

los declarantes del IRPN de mayores ingresos. Así mismo, para el caso particular de los pensionados, en la actualidad solo el 0,2% recibe una mesada igual o superior a este monto.

De esta manera, este Proyecto de Ley contempla la disminución de: i) renta exenta de pensiones de 12.000 UVT a 1.790 UVT anuales; ii) tope nominal de la renta exenta de 25% de los ingresos laborales de 2.880 UVT a 790 UVT anuales; y iii) tope nominal de las rentas exentas y deducciones de la cédula general de 5.040 UVT a 1.210 UVT, pero manteniendo el límite del 40%.

En primer lugar, se propone reducir la renta exenta de pensiones de 12.000 UVT a 1.790 UVT anuales reconociendo que, bajo el Régimen de Prima Media (RPM) y el Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS), la pensión mensual máxima reglamentada es de 25 SMMLV, lo que hace que, en la práctica, todas las pensiones tengan un tratamiento 100% exento en el estatuto tributario actual. Con la propuesta, se garantiza la protección de los ingresos por concepto de pensión de la población adulta mayor, reconociendo su posible incapacidad para generar otros tipos de rentas. Es necesario resaltar que este tope toma en consideración el hecho de que ningún pensionado con una mesada de 10 millones mensuales o menos contribuya al IRPN, lo anterior, partiendo del hecho que únicamente perciba ingresos por este concepto.

Por otra parte, en la práctica, los topes nominales establecidos actualmente para la renta exenta automática del 25% aplicable a las rentas laborales, así como para el total de rentas exentas y deducciones de la cédula general, son significativamente elevados, relativos a la estructura de ingresos del país. De igual forma, tal y como se presentó en el capítulo 3, es necesario disminuir dichos topes con el objetivo de incrementar la progresividad del estatuto tributario y evitar que contribuyentes de mayores ingresos disminuyan en mayor medida su impuesto a cargo frente a contribuyentes de menores ingresos. Teniendo esto en cuenta, se plantea una disminución del límite de la renta exenta automática de los ingresos laborales de 2.880 UVT a 790 UVT, junto con el tope nominal de rentas exentas y deducciones de la cédula general de 5.040 UVT a 1.210 UVT.

En línea con lo expuesto en el capítulo 3, las rentas exentas y las rentas no gravadas por concepto de ganancias ocasionales reconocen, en alguna medida, el nivel de liquidez y la frecuencia con la que las personas naturales perciben estos ingresos. No obstante, algunas de estas cuentan con criterios injustificados que deterioran los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario. Soportado en estos principios, el presente Proyecto de Ley plantea, por un lado, la eliminación de algunas rentas exentas y no gravadas, al mismo tiempo que realiza ajustes en el monto de otras rentas exentas, consistente con la intención de no afectar a los contribuyentes con ingresos menores o iguales a 10 millones mensuales.

Dicho lo anterior, se propone: i) eliminar de las ganancias ocasionales no gravables a las utilidades provenientes de la venta de acciones de una empresa que cotiza en la Bolsa de Valores de Colombia, cuando dicha enajenación no represente más del 10%; y ii) eliminar la renta exenta de los premios por conceptos de apuestas y concursos hípicas o caninos, junto con loterías y juegos de azar, correspondiente a una exención actualmente vigente de 410 UVT y 48 UVT, respectivamente. En primer lugar, si bien la intención de esta renta exenta es profundizar el mercado de capitales, la CEBT (2021)

señala, explícitamente, que en el tiempo que ha estado vigente el gasto tributario no hay evidencia contundente de que haya cumplido su objetivo. En segundo lugar, estas rentas exentas contribuyen a deteriorar el principio de igualdad, puesto que, gravan utilidades de la enajenación de acciones de manera diferente entre empresas listadas en bolsa y el resto. En tercer lugar, reconociendo que las ganancias ocasionales por concepto de rifas, loterías y similares no constituyen una fuente recurrente de ingresos ni garantizan un mínimo vital para quienes las perciben, los tratamientos diferenciales se consideran injustificados desde un punto de vista social, más aún cuando al unificar las rentas líquidas gravables provenientes de las distintas fuentes de ingresos, incluidas las ganancias ocasionales, se cuenta con un tramo de 1.090 UVT con tarifa de 0%.

Por otro lado, se propone ajustar las rentas exentas de la indemnización por seguros de vida, reduciendo el tramo exento de 12.500 UVT a 3.250 UVT. Lo anterior, reconoce que para el beneficiario de dicha indemnización este ingreso se asemeja al tratamiento conceptual de una herencia. De la misma forma, la renta exenta derivada de la utilidad proveniente de la enajenación de bienes inmuebles se ajusta de 7.500 UVT a 3.000 UVT³. Esta modificación se calibró a partir de estimaciones que buscan, en general, que la personas que perciben ingresos por más de 10 millones mensuales tributen por concepto de estos ingresos.

Finalmente, considerando la unificación de rentas líquidas gravables que se expuso anteriormente, resulta relevante y necesario ajustar las tarifas de rentas exentas por concepto de herencias y donaciones, discriminando entre vivienda, bienes inmuebles diferentes a vivienda y otros conceptos. En este sentido, se considera el principio de equidad vertical, reconociendo la diferencia de heredar o recibir una donación de un activo en un contexto de bajos ingresos frente a uno de altos ingresos, o si el activo tiene un mayor o menor grado de liquidez.

Así, solo la persona que disponga de una herencia o donación de una vivienda urbana o rural cuyo valor equivalga a un patrimonio similar al de un contribuyente que recibe ingresos mensuales por más de 10 millones, deberá tributar más; sin embargo, contará con una renta exenta que pasaría de 7.700 a 13.000 UVT, considerando la unificación de las rentas líquidas y la base gravable. Para el caso de los bienes inmuebles diferentes a vivienda, estos tendrán una exención correspondiente al 50% de la asignada a vivienda (6.500 UVT), reconociendo el principio de capacidad de pago y el nivel de iliquidez de estos inmuebles. Respecto al resto de activos, estos contarán con una exención de 25% de la asignada a vivienda (3.250 UVT) -consistente con la renta exenta que aplica para los rendimientos financieros de la indemnización de seguros de vida-. Por último, para las herencias y legados de personas diferentes a legitimarios, se propone reducir el tope nominal desde 2.290 a 1.625 UVT. Es necesario subrayar que, dada la unificación de rentas líquidas gravables, se cuenta con un tramo de 1.090 UVT gravado con tarifa de 0%.

Los anteriores ajustes en las rentas exentas de ganancias ocasionales responden a la necesidad de avanzar en una normatividad más progresiva, que busque garantizar la suficiencia de los recursos y la consistencia derivada de la unificación de las RLG,

³ Estas utilidades derivadas de la venta de la casa o apartamento de habitación no tendrán condiciones de límite de costo de vivienda y tampoco estarán condicionadas al ahorro en cuentas AFC.

permitiendo la eliminación de beneficios tributarios injustificados y siendo consistentes con que el monto de renta exenta no afecte, en general, a personas que perciban ingresos de hasta 10 millones mensuales.

Finalmente, la Tabla 1 presenta un esquema resumen indicativo que incorpora: i) los cambios en el cálculo del impuesto a cargo, a partir de la unificación de rentas líquidas gravables y la utilización de una sola tabla de tarifas ii) las modificaciones a las rentas exentas y topes nominales que se incluyen en el presente Proyecto de Ley en cuanto al impuesto de renta de personas naturales⁴.

Tabla 1. Esquema indicativo de propuesta de reforma IRPN

| | | Cédula General (C.G.) | | | | Cédula Pensiones (C.P.) | Cédula de Dividendos (C.DIV) | Ganancias Ocasionales |
|------------------------------------|------------------|--|---|------------------------------------|--------------------|----------------------------|------------------------------|---|
| | | T Trabajo | K Capital | H Honorarios | NL No laborales | P Pensiones | DIV Dividendos | GG.OO. |
| Ingresos Brutos | | IB (T) | IB(K) | IB(H) | IB(NL) | IB(P) | IB(DIV) | IB (GG.OO.) |
| Ingresos No Constitutivos de Renta | | Aportes Obligatorios Salud Aportes Obligatorios Pensión | | | | Aportes Obligatorios Salud | | Costos |
| | | Costos | | Devoluciones, rebajas y descuentos | | | | |
| Renta líquida | | RL (T) | RL(K) | RL(H) | RL(NL) | RL(P) | RL(DIV) | RL (GG.OO.) |
| Deducciones | Rentas exentas | REA (25%) | | | | 1.790 UVT | | Rentas Exentas dependiendo de cada GG.OO. |
| | | Tope nominal de 790UVT | | | | | | |
| | Deducciones | | Aportes Voluntarios Pensión y Salud prepagada | | | | | |
| | | Intereses de vivienda Dependientes Aportes voluntarios AFC y AVC Entre otros | | | | | | |
| | | Deducciones Hasta el 40% de la RL total de la C.G. o 1.210 UVT | | | | | | |
| | | RLG(C.G.) | | | | RLG (C.P.) | RLG (C.DIV) | RLG (GG.OO.) |
| | | RLG (C.G.) + RLG(C.P.) + RLG(C.DIV.) + RLG(GG.OO.) = RLG TOTAL IRPN | | | | | | |
| Imp. a cargo | Tabla de tarifas | | | | | | | |

Nota: RLG = Renta líquida gravable. REA = Renta exenta automática. La tabla de tarifas se refiere a la tabla de tarifas marginales que tiene la cédula general en la actualidad.

Fuente: MHCP.

4.1.3. Equidad histórica

En aras de mejorar la equidad vertical del sistema tributario, aumentar el potencial redistributivo, y solventar parcialmente los problemas de erosión de la base gravable, en particular de los contribuyentes de mayores ingresos, el presente Proyecto de Ley plantea la creación de un impuesto permanente al patrimonio para personas naturales. Este impuesto reconoce el impacto de las bajas tarifas efectivas de tributación del IRPN en la conformación del patrimonio de los contribuyentes, como resultado de rentas

⁴ No incluye el detalle de las modificaciones a las rentas no gravadas y exentas a las ganancias ocasionales por restricción de espacio.

exentas y deducciones generosas y regresivas, que disminuyen la base gravable y el impuesto a cargo.

El impuesto al patrimonio propende por la equidad del sistema tributario buscando que las personas que disponen de capitales elevados paguen una suma adicional, como producto de la rentabilidad que pueden obtener a partir de sus activos (Leegales, 2022). A su vez, la imposición de un impuesto al patrimonio permitirá el aumento de activos productivos, pues la tasa impositiva haría ineficiente la adquisición de patrimonios infructuosos de alto valor (Roca, 2009). Este impuesto también se sustenta en la alta desigualdad del país, la cual aumenta la vulnerabilidad económica y se traduce en pérdida de oportunidades, reducciones de la movilidad social y en desigualdades políticas (Jiménez, Lorenzo, Mahon, & Viñales, 2021).

A diferencia del impuesto al patrimonio que estuvo vigente en 2019, 2020 y 2021, esta propuesta mejora la progresividad, al utilizar tarifas marginales, al mismo tiempo que favorece su fiscalización. Como lo demuestran Ávila & Londoño-Vélez (2020), una tarifa plana sobre este tipo de impuestos genera una distorsión de la estructura económica dado que los contribuyentes tienden a agruparse en los umbrales de tributación. Es decir, a medida que se acercan los umbrales en una tarifa plana, existen incentivos por parte de los contribuyentes para realizar una planeación tributaria que permita disminuir su patrimonio líquido, mediante la adquisición de nuevas deudas e incluso, ocultando o no reportando activos en sus declaraciones tributarias.

Considerando la relación entre los ingresos brutos y el patrimonio líquido, la base gravable del impuesto al patrimonio aquí propuesto se define como el valor del patrimonio líquido, es decir, el patrimonio bruto menos las deudas a cargo, poseído al 1° de enero del año gravable. Para lo anterior, este impuesto contará con una tabla de rangos y tarifas marginales (Tabla 2). Específicamente, se propone gravar el patrimonio líquido gravable entre 0 UVT y 72.000 UVT (3 mil millones de COP a precios de 2023) con una tarifa de 0%, para los patrimonios líquidos gravables valorados desde 72.000 UVT hasta 122.000 UVT (5 mil millones de COP a precios de 2023) se propone gravar con una tarifa de 0,5%, y, por último, para los patrimonios líquidos mayores a 122.000 UVT se plantea una tarifa de 1,0%.

Tabla 2. Tarifas para el impuesto al patrimonio de personas naturales

| Rangos UVT | | Tarifa marginal | Impuesto |
|------------|-------------|-----------------|--|
| Desde | Hasta | | |
| 0 | 72.000 | 0,0% | 0 |
| 72.000 | 122.000 | 0,5% | (Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5% |
| 122.000 | En adelante | 1,0% | (Base Gravable en UVT menos 122.000 UVT) x 1,0% +250 UVT |

Fuente: MHCP.

Considerando la relevancia de la vivienda de habitación para los hogares colombianos, la propuesta aquí planteada permite la detracción de las primeras 12.000 UVT del valor patrimonial de la vivienda de habitación, excluyendo bienes inmuebles de recreo, segundas viviendas u otros. De esta manera, el impuesto al patrimonio va en línea con

los fundamentos constitucionales de respeto por el principio de protección a la propiedad (donde esta representa la institución más importante en los principios de libertad), protegiendo la vivienda de habitación del núcleo familiar, además de profundizar en los principios de justicia y equidad tributaria.

4.1.4. Impactos de la reforma en el componente de personas naturales

Esta reforma reduce parte de la deuda histórica del Estado con la población colombiana, al incrementar progresivamente la tarifa efectiva de tributación de las personas de mayores ingresos. Lo anterior se da como resultado de la unificación de las rentas líquidas gravables en una única tarifa y la disminución de los topes nominales de rentas exentas y deducciones. La Tabla 3 presenta la comparación del impuesto a cargo y la tarifa efectiva de tributación entre el escenario actual y con la implementación de la reforma propuesta. En esta, se evidencia que el impuesto a cargo de la reforma aumenta monótonamente a partir de los ingresos brutos de 10 millones mensuales, lo que, a su vez, conlleva a un aumento progresivo de la tarifa efectiva de tributación, que en el cuantil de mayor ingreso alcanza, en promedio, un incremento de 9,3pp.

Tabla 3. Impuesto a cargo mensual y Tarifa Efectiva de Tributación (TET) sobre ingreso bruto* del IRPN actual vs reforma (millones de pesos, %)

| IB* (millones) | Impuesto a Cargo IRPN mensual (millones) | | | TET sobre ingreso bruto* (%) | | |
|-------------------|---|---------|------------|---------------------------------|---------|--------------------|
| | Actual | Reforma | Diferencia | Actual | Reforma | Diferencia (pp) |
| \$ 1,0 | \$ 0,0 | \$ 0,0 | \$ 0,0 | 0,0% | 0,0% | 0,0 |
| \$ 3,0 | \$ 0,0 | \$ 0,0 | \$ 0,0 | 0,0% | 0,0% | 0,0 |
| \$ 5,0 | \$ 0,0 | \$ 0,0 | \$ 0,0 | 0,0% | 0,0% | 0,0 |
| \$ 11,0 | \$ 0,5 | \$ 0,7 | \$ 0,2 | 4,6% | 6,4% | 1,8 |
| \$ 15,0 | \$ 1,2 | \$ 1,4 | \$ 0,3 | 7,8% | 9,7% | 1,8 |
| \$ 20,0 | \$ 1,9 | \$ 2,5 | \$ 0,6 | 9,7% | 12,5% | 2,8 |
| \$ 25,0 | \$ 2,9 | \$ 3,8 | \$ 0,8 | 12,0% | 15,4% | 3,4 |
| \$ 45,0 | \$ 6,9 | \$ 9,9 | \$ 3,1 | 15,2% | 22,0% | 6,8 |
| \$ 140,0 | \$ 22,7 | \$ 35,5 | \$ 12,8 | 16,4% | 25,7% | 9,3 |

*Definición que no considera dentro del ingreso bruto el costo incurrido para la generación de la renta, como en el caso de capital, honorarios, rentas no laborales y ganancias ocasionales.

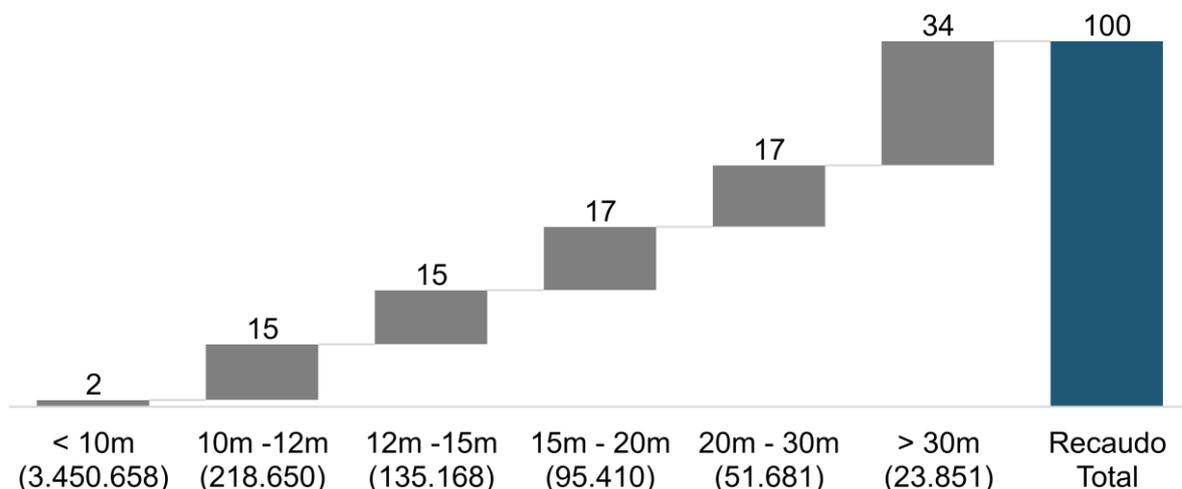
Fuente: DGPM-MHCP con información de declaraciones de renta agregadas AG 2020-DIAN.

En línea con lo anterior, el incremento en el recaudo del IRPN derivado de la implementación de estas medidas la aportan los contribuyentes con ingresos mayores a 10 millones mensuales. En particular, la leve contribución al recaudo de las personas con ingresos inferiores a este umbral se explica por la unificación de cédulas, que, en la práctica, incrementa la tarifa de tributación de ganancias ocasionales y dividendos. Así mismo, se resalta que el mayor aporte al recaudo lo están realizando las personas con ingresos mensuales de más de 30 millones de pesos (0,3% de mayores ingresos), lo que refleja las mejoras sustanciales en materia de progresividad del estatuto tributario colombiano bajo esta reforma (Gráfico 1).

De igual manera, si bien esta reforma incrementa considerablemente la tarifa efectiva de tributación de los contribuyentes, respeta el principio constitucional de no confiscatoriedad. En efecto, la tarifa efectiva de tributación respecto al ingreso bruto del 0,1% de los declarantes del IRPN de mayores ingresos pasa de 16,4%, en el escenario

actual, a 25,7% con la implementación de este Proyecto de Ley. A su vez, al incorporar el impuesto al patrimonio, la tarifa efectiva de estos contribuyentes aumenta a 30,3% (Gráfico 2). De esta forma, con estos resultados se evidencia cómo esta reforma reflejaría mejoras en la equidad vertical del sistema tributario, manteniendo relativamente inalterado el impuesto asumido por el segmento de la población cuyos ingresos son inferiores a 10 millones de pesos, y concentrando la contribución del mayor recaudo en las personas con mayores ingresos.

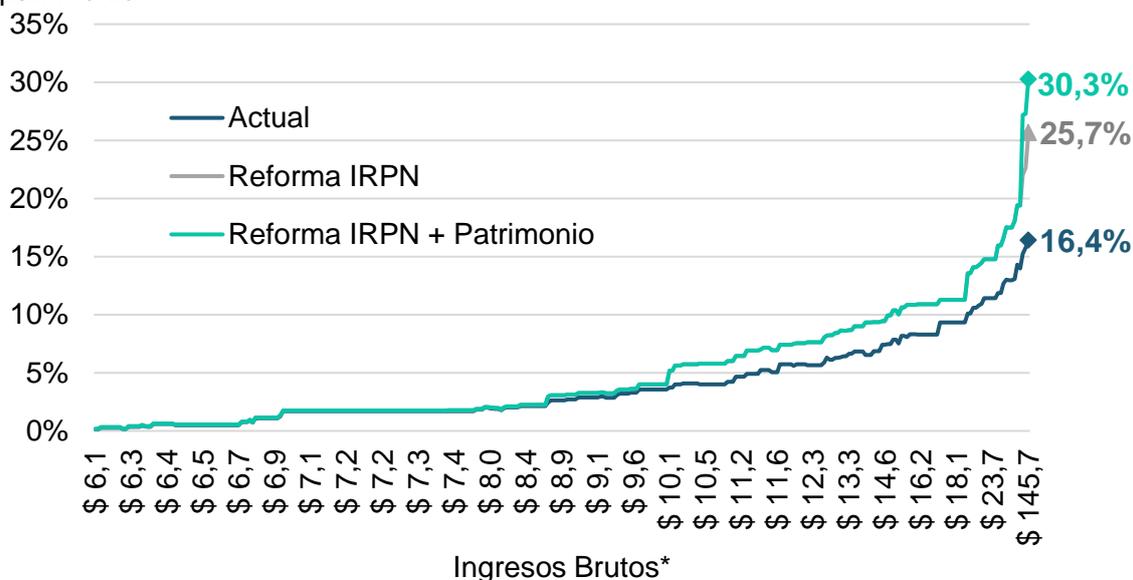
Gráfico 1. Composición del incremento del recaudo del IRPN por rango de ingresos brutos* (puntos porcentuales, valores entre paréntesis corresponden al número de declarantes)



*Definición que no considera dentro del ingreso bruto el costo incurrido para la generación de la renta, como en el caso de capital, honorarios, rentas no laborales y ganancias ocasionales.

Fuente: DGPM-MHCP con información de declaraciones de renta agregadas AG 2020-DIAN.

Gráfico 2. Comparación de la TET por ingreso bruto* del IRPN y el impuesto al patrimonio



*Definición que no considera dentro del ingreso bruto el costo incurrido para la generación de la renta, como en el caso de capital, honorarios, rentas no laborales y ganancias ocasionales.

Fuente: DGPM-MHCP con información de declaraciones de renta agregadas AG 2020-DIAN.

4.2. Contribuyendo a la suficiencia de ingresos vía asignación eficiente de recursos

Las medidas orientadas a reducir los beneficios asimétricos, entre los que se incluyen los sectoriales, regionales y los que varían por tipo de ingreso, han intervenido en el correcto funcionamiento del aparato productivo del país. Asimismo, estas se han visto reflejadas en una menor equidad horizontal y eficiencia del sistema tributario colombiano. Por tanto, la reforma tributaria propone la implementación de medidas en pro de eliminar estas distorsiones, promoviendo una asignación más eficiente de los recursos, y contribuyendo así a la suficiencia de fuentes de ingreso adicionales para financiar un mayor gasto social.

4.2.1. Eliminación de beneficios asimétricos y tope máximo a tarifa de beneficios tributarios para empresas

El Proyecto de Ley de reforma tributaria pretende mejorar la equidad horizontal del sistema a partir de la eliminación de beneficios tributarios asimétricos que se aplican de forma exclusiva a algunos sectores o para ciertos territorios del país. Adicionalmente, estas medidas benefician la simplicidad del sistema tributario y están alineadas al principio de suficiencia, lo que resulta relevante en el marco de las necesidades de gasto público con enfoque social del país.

Los beneficios tributarios sectoriales corresponden a aquellos que benefician a algunas compañías de un sector específico, dando un tratamiento diferencial a empresas con capacidades económicas similares por el hecho de pertenecer a distintos sectores. Este tipo de beneficios identificados, que están vigentes actualmente y perjudican la equidad del sistema, serán eliminados mediante el presente Proyecto de Ley. En los casos en los que se pretenda implementar medidas para impulsar un sector en específico, se buscará, como mecanismo principal, la inclusión de partidas de gasto en el Presupuesto General de la Nación (PGN).

De igual manera, los beneficios enfocados en algunos territorios del país, como aquellos catalogados como Zona Económica y Social Especial (ZESE), generan inequidades, incluso entre compañías del mismo sector. De esta forma, empresas con una actividad económica equivalente cuentan con tratamientos tributarios disímiles por el hecho de ubicarse en diversas zonas del territorio colombiano, afectando el principio de equidad horizontal. Por lo anterior, y siguiendo el principio de buscar mejorar la equidad y simplicidad del sistema, estos beneficios regionales también se propone eliminarlos, siempre que se respeten los derechos adquiridos en el pasado.

Por su parte, después de una evaluación de los ingresos no constitutivos de renta, se pretende, a través del Proyecto de Ley, eliminar de esta categoría las ganancias de las empresas por la venta de acciones no sustancial⁵ registradas en la Bolsa de Valores de Colombia. Esto estaría en línea con las recomendaciones de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios en esta materia, considerando que estos ingresos son sujeto de un tratamiento tributario similar al de otras ganancias de las empresas, y que la implementación de esta medida no ha mostrado una efectividad significativa en términos

⁵ Cuando la venta no sobrepasa el 10% de las acciones circulantes de la compañía.

del desarrollo del mercado de capitales (Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios, 2021).

Ahora bien, más allá de los beneficios asimétricos que afectan la equidad horizontal del sistema, existen algunas deducciones que pueden ser aprovechadas de forma transversal por las personas jurídicas con diferentes actividades económicas. Por lo tanto, con la finalidad de ser consistentes con la eliminación de beneficios asimétricos y la búsqueda de un sistema tributario más equitativo y progresivo, para esas deducciones transversales se propone establecer un límite a la deducibilidad de estas que corresponda al 3% de la renta líquida ordinaria de las personas jurídicas que las utilicen, con el propósito de evitar un uso excesivo de estos beneficios por parte de las empresas⁶. En este frente, sin embargo, es importante distinguir los beneficios tributarios de algunas deducciones que no serán limitadas⁷, pues se priorizarán los estímulos focalizados a sectores estratégicos de acuerdo con el plan de Gobierno, entre los que se incluyen la educación, la salud, la cultura y la protección del medio ambiente⁸. En este sentido, la fórmula a aplicar será:

$$IAA = (DE + RE + INCR) * TRPJ + DT - 3\% * RLO^*$$

Donde:

- *IAA* : corresponde al impuesto a cargo adicional.
- *DE*: corresponde a las deducciones especiales contempladas en el límite previsto.
- *RE*: corresponde a las rentas exentas contempladas en el límite previsto.
- *INCR*: corresponde a los ingresos no constitutivos de renta contemplados en el límite previsto.
- *TRPJ*: corresponde a la tarifa de renta de las personas jurídicas a la que hace referencia el artículo 240 del Estatuto Tributario (35%).
- *DT*: corresponde a los descuentos tributarios contemplados en el límite previsto.
- *RLO**: corresponde a la renta líquida ordinaria anual del contribuyente, estimada antes de deducir las deducciones especiales contempladas en el límite.

En caso de que el *IAA* sea menor o igual a cero ($IAA \leq 0$), el valor del impuesto a cargo adicional no se sumará al impuesto a cargo calculado para el contribuyente. En caso contrario, el valor del *IAA* será sumado al impuesto a cargo con el fin de compensar el valor adicional de beneficios aprovechado por el contribuyente.

El Proyecto de Ley contempla también transitar del descuento que hoy aplica en el impuesto de renta de personas jurídicas correspondiente al 50% del pago del impuesto de Industria y Comercio (ICA) vigente actualmente, hacia una deducción. Lo anterior, en consideración de que la figura de descuento genera un incentivo a que algunas entidades territoriales incrementan sus tarifas de ICA y termine la Nación asumiendo

⁶ Por ejemplo, dentro de los beneficios sujetos al tope mencionado, se destacan las donaciones a Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) y pagos destinados a becas de estudios.

⁸ Ejemplos de beneficios que no serán sujetos a este tope incluyen: las inversiones en Fuentes No Convencionales de Energía, hidrógeno verde y azul, los gastos de salarios y prestaciones sociales de aprendices SENA, y los ingresos de organizaciones regionales de televisión y compañías de información audiovisual que reciban de la Comisión Nacional de Televisión para el estímulo y promoción de la televisión pública, entre otros.

una parte considerable de la carga tributaria territorial, que no la asume el sector productivo.

La reforma planteada permite aumentar los ingresos tributarios de la Nación sin necesidad de incrementar de forma general la tarifa del impuesto de renta, al tiempo que resulta en una mejora en términos de equidad horizontal del sistema, y de mayor simplicidad de éste, ante la reducción de los beneficios tributarios existentes actualmente. Más aún, la eliminación de beneficios tributarios asimétricos fomenta el flujo eficiente de los factores de producción hacia las actividades y regiones donde son más rentables. Como se mencionó en el capítulo 3, lo anterior contribuye a ganancias en productividad y crecimiento económico.

A modo de ilustración, la eliminación de las rentas exentas y descuentos tributarios vigentes permitiría reducir la diferencia de 17,3pp existente entre el sector con mayor y menor tarifa efectiva de tributación, hasta 13,6pp, reflejando la potencial ganancia en equidad horizontal del presente Proyecto de Ley. Adicionalmente, el límite propuesto a los beneficios tributario evita el uso excesivo de los mismos por parte de las personas jurídicas, garantizando un uso más proporcional y cumpliendo con el principio de suficiencia que rige el presente Proyecto de Ley.

4.2.2. Zonas Francas

En relación con el tratamiento preferencial en el impuesto de renta y complementarios al cual pueden acceder los usuarios de Zona Franca (ZF), el presente Proyecto de Ley incluye disposiciones que tienen como objetivo incentivar las exportaciones del segmento productivo que genera valor agregado en el país. En particular, se propone que las personas jurídicas que sean usuarios de las ZF declaradas en el territorio nacional, deben contar con un plan de internacionalización aprobado y vigente para poder ser beneficiarios del tratamiento diferencial a ZF en materia de tarifa del impuesto de renta (20%) respecto a la tarifa general del impuesto de renta y complementarios (35%).

El Gobierno nacional establecerá un mecanismo de transición (que en este Proyecto de Ley se plantea de 1 año) y un umbral mínimo en el plan de internacionalización que debe ser cumplido por los usuarios de ZF para acceder a la tarifa de renta diferencial. El 2023 sería un año de transición, y a partir de 2024, los usuarios de ZF que sean beneficiarios de la tarifa diferencial en el impuesto de renta y complementarios deberán exportar un nivel mínimo de su producción.

De igual manera, el Gobierno nacional, reconociendo los encadenamientos productivos que puedan existir a lo largo de la cadena de producción entre usuarios de ZF, reglamentará las condiciones y requisitos necesarios para que las empresas establecidas en ZF que provean insumos a otros usuarios de ZF con vocación exportadora también se vean beneficiadas de este mecanismo. Lo anterior se daría siempre y cuando las primeras cuenten con un plan de internacionalización vigente y aprobado por las entidades competentes en la materia. Adicionalmente, dentro de las medidas incluidas en el presente Proyecto de Ley contempla que, a partir del 1 de enero de 2023, las ZF uniempresariales se acogerán a la tarifa general del impuesto de renta y complementarios (35%).

De esta manera, con esta disposición, el país avanzaría en las recomendaciones de la Misión de Internacionalización, incorporando mejores prácticas para garantizar que las ZF tengan las condiciones necesarias para generar externalidades positivas en el país, promoviendo la competitividad, generando empleo, y diversificando la canasta de exportación colombiana.

4.2.3. Sobretasa financiera a instituciones financieras

La sobretasa financiera a instituciones financieras ya existente se mantendría en 3pp adicionales sobre la tarifa del impuesto de renta vigente a los contribuyentes que actualmente se encuentran sometidos a la misma, aunque se propone modificar su temporalidad de tal manera que esté vigente en ese nivel de forma permanente. Esta disposición continúa el argumento relacionado con la finalidad de equiparar las condiciones tributarias entre sectores, toda vez que la tarifa efectiva de tributación de este sector es una de las más bajas entre las grandes ramas de actividad, y sustancialmente menor que la tarifa nominal, tal y como queda constatado en la sección 3.2.2. del capítulo 3.

4.2.4. Eliminación de deducibilidad de regalías

Dentro de las medidas contenidas en esta iniciativa legislativa, se encuentra la modificación de artículo 115 del Estatuto Tributario, de tal manera que las regalías pagadas por las empresas por el desarrollo de actividades de producción minera y petrolera no serán deducibles para efectos de la determinación de la renta líquida gravable del impuesto de renta y complementarios. Como se resaltó en el capítulo 3 de este documento, el pago de regalías no se debe interpretar como un impuesto deducible o costo asociado a la actividad propia de explotación de los recursos naturales no renovables, sino como la contraprestación económica por la explotación de los recursos naturales de los cuales es propietario el Estado. Es así, como dando aplicación a los artículos 332 y 360 de la Constitución Política resulta viable esta limitación; en el entendido que no resulta equitativo, considerando las bajas tasas efectivas de tributación de estas entidades del sector minero y petrolero, que sea la Nación quien asuma, injustificadamente, la detracción de las regalías por la explotación de los recursos no renovables de todos los ciudadanos.

4.2.5. Impuesto sobre las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro

En este Proyecto de Ley se busca establecer un impuesto sobre las exportaciones de petróleo crudo, carbón y oro, alineado con los objetivos de transformación productiva enmarcados en el proceso de transición energética y sostenibilidad ambiental. Asimismo, esta medida tiene como propósito que los beneficios extraordinarios derivados de los ciclos de precios altos de estas materias primas contribuyan al bienestar de la población más vulnerable y a la consolidación fiscal. En ese sentido, se propone establecer una tarifa impositiva sobre un porcentaje del valor total de estas exportaciones, siempre que el precio internacional para estas materias primas supere un umbral (precio de referencia) en periodos de altos precios de estos *commodities*.

Para la determinación del umbral (precio de referencia), se tomó, para el caso del petróleo, el promedio simple de los precios base de hidrocarburos líquidos por tipo de gravedad API, usado para la liquidación de los Derechos Económicos por Concepto de Precios Altos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), establecidos en la Resolución 400 de 2022 de la ANH (USD 48 por barril). Por su parte, considerando que

esta misma información no está disponible para el carbón y el oro, para estimar el precio de referencia del carbón, se tomó la mediana del precio mensual promedio observada para los últimos 7 años (USD 87 por tonelada, para el periodo agosto-2015 a julio-2022). Esta ventana de tiempo se determinó con base en los resultados derivados de la implementación de filtros estadísticos univariados, en donde se encontró que los ciclos de precios para el carbón duran, en promedio, cerca de 7 años. Adicionalmente, se contempló usar la mediana, en vez de la media, dado que esta no responde a aumentos transitorios o datos atípicos. De esta forma, para que los choques actuales en precios alteren el precio de referencia, estos deben ser de larga duración o permanentes, mientras que choques de corta duración no afectarían esta medida. Por último, para el caso de del oro, se estableció un precio umbral de USD 400 por onza troy.

La tarifa efectiva de este impuesto será proporcional al tamaño del ciclo positivo de precios y a la ganancia extraordinaria generada por este. Particularmente, este impuesto busca gravar solo la proporción del valor de las exportaciones derivada de un precio internacional que es superior al umbral definido (ciclo positivo de precios). Esta proporción será definida en función del diferencial entre el precio internacional observado y el umbral:

$$S_{expo_t} = \begin{cases} 0, & \text{si } p_{obs_t} \leq p_{umbral} \\ \frac{p_{obs_t} - p_{umbral}}{p_{obs_t}}, & \text{si } p_{obs_t} > p_{umbral} \end{cases}$$

Donde:

- S_{expo_t} corresponde al porcentaje del valor de las exportaciones sobre el que se aplica el impuesto, para el mes t.
- p_{obs_t} es el precio promedio de referencia internacional para el petróleo (WTI),⁹ el carbón (Newcastle) o el oro (onza troy), para el mes t.
- p_{umbral} es el umbral establecido para el precio del petróleo, el carbón o el oro.

La anterior definición implica que, a mayor ciclo positivo de precios (definido como la diferencia entre el precio observado y el umbral), mayor es la base gravable sobre la cual se aplica este impuesto. Sobre esta proporción del valor de las exportaciones, se aplicaría una tarifa impositiva del 10,0%, que sería igual para estas tres materias primas. De esta forma, la liquidación del impuesto estaría definida por:

$$IMP_{expo_t} = \tau * S_{expo_t} * V_{expo_t}$$

Donde:

- IMP_{expo_t} corresponde al impuesto sobre las exportaciones a cargo, para el mes t.
- τ es la tarifa impositiva de 10%.
- V_{expo_t} es el valor total de las exportaciones de petróleo o carbón.

⁹ Para las exportaciones de petróleo, se usa el precio de referencia WTI, ya que es consistente con el precio umbral calculado por la ANH y, al igual que la referencia BRENT, guarda una alta correlación con el precio implícito de las exportaciones de petróleo colombianas. Por otro lado, para el precio de carbón se usa la referencia Newcastle, la cual es la que mayor correlación tiene con el precio implícito local.

4.2.6. Tarifa de ganancias ocasionales para empresas

Con el propósito de ser consistentes con las conclusiones del capítulo 3 y el tratamiento de las ganancias ocasionales de personas naturales, se cimentó el ajuste sobre el impuesto aplicado a las ganancias ocasionales de personas jurídicas. Considerando que un promedio ponderado de la tarifa efectiva de tributación para las ganancias ocasionales en el caso de personas naturales arroja un porcentaje cercano al 30%, se propone una modificación al tratamiento de este mismo concepto en personas jurídicas y asimiladas, locales y extranjeras, buscando mantener la paridad en el tratamiento de esta fuente de ingresos. De esta forma, la tarifa para ganancias ocasionales de empresas se ubicaría en 30%, lo que, a su vez, se traduce en una tributación más equitativa y una mayor disponibilidad de recursos para la Nación.

4.3. Impuestos saludables y ambientales para corregir externalidades negativas

El presente Proyecto de Ley incluye medidas de política fiscal orientadas a promover un sistema tributario con una base gravable transitoriamente más amplia, que permita mejorar la calidad de vida y el bienestar de los ciudadanos a través de la formulación e implementación de impuestos saludables y ambientales, que mitiguen externalidades negativas. Lo anterior, en aras de reconocer e internalizar los efectos adversos sobre la salud y el medioambiente que genera el consumo de bebidas azucaradas, alimentos ultraprocesados, la emisión de gases de efecto invernadero y el consumo de plásticos de un solo uso.

4.3.1. Impuestos saludables

La presente iniciativa legislativa considera la implementación del impuesto a las bebidas azucaradas y a los alimentos ultraprocesados y con alto contenido de azúcares añadidos. Por naturaleza, estos corresponden a impuestos *pigouvianos* que buscan corregir la externalidad negativa derivada del consumo de estos bienes sobre la salud de la población a través de dos mecanismos: el desincentivo del consumo de los mismos y la generación de recursos públicos que contribuyan a financiar los requerimientos del sistema de salud derivados de enfermedades relacionadas.

4.3.1.1. Impuesto a las bebidas azucaradas

Teniendo en cuenta lo anterior, las disposiciones contenidas en esta iniciativa legislativa proponen la creación de un impuesto a las bebidas azucaradas, de tal manera que el hecho generador del impuesto corresponda a la producción y consecuente primera venta o importación de bebidas. La base gravable del impuesto correspondería al contenido de azúcar en gramos (g) por cada 100 mililitros (ml), mientras que la tarifa se define a partir de tres categorías asociadas a la cantidad de azúcar incorporada en cada una de las bebidas (Tabla 4). Esta diferenciación tarifaria contribuye a promover la reducción del consumo de los productos con mayor contenido de azúcar, al tiempo que incentiva a la oferta a reformular el contenido de azúcar que tienen los bienes producidos (Banco Mundial, 2020).

Tabla 4. Tarifas del impuesto al consumo de bebidas azucaradas¹⁰

| Contenido de azúcar (por cada 100 ml) | Tarifa (por cada 100 ml) \$ COP |
|---|------------------------------------|
| Menor a 4 gramos | \$0 |
| Mayor o igual a 4 gramos y menor a 8 gramos | \$18 |
| Mayor o igual a 8 gramos | \$35 |

Fuente: DGPM-MHCP

De igual manera, es importante resaltar que la Nación será el titular de este impuesto (sujeto activo), mientras que, los productores o importadores serán los agentes sobre los cuales recaerá el pago de este tributo (sujeto pasivo). Adicionalmente, y atendiendo a la dificultad que representa la fiscalización del impuesto, se utilizará la Ley de Etiquetado de Alimentos (Ley 2120 de 2021) recientemente sancionada en Colombia, como instrumento para garantizar la veracidad del volumen de las bebidas que conforman la base gravable. Esta ley permitirá desincentivar la modificación del etiquetado de los productos para poder acceder a un impuesto más bajo del que realmente corresponde, como una herramienta adicional de seguimiento al cumplimiento de la medida y de fiscalización del impuesto por parte de la autoridad tributaria.

4.3.1.2. Impuesto a los alimentos ultraprocesados y con alto contenido de azúcares añadidos

De manera análoga, este Proyecto de Ley propone la creación de un impuesto al consumo de la producción para su posterior venta e importación de alimentos ultraprocesados¹¹ y con alto contenido de azúcares añadidos, considerando los potenciales efectos en la salud de los colombianos derivados del consumo de estos productos.

Específicamente, el impuesto nacional al consumo de los alimentos ultraprocesados y con alto contenido de azúcares añadidos corresponderá a un tributo con una tarifa del 10% sobre el precio de venta del bien, el cual será recaudado por el productor en la entrega en fábrica o en planta para su distribución, y posterior venta. En el caso de los productos importados, el impuesto se causaría en el momento en que los mismos son nacionalizados en aduanas por la DIAN, para su posterior venta en el territorio colombiano. Dada la naturaleza de este impuesto, se propone que la Nación sea el titular encargado de administrar el recaudo que se genere a partir del mismo.

Ahora bien, considerando la importancia de algunos de estos productos en la canasta básica de los hogares colombianos, algunos bienes no serán gravados por este impuesto para no afectar el ingreso de los hogares más vulnerables, entre los que se destacan la mortadela, la butifarra, el salchichón, entre otros.

¹⁰ No hacen parte del conjunto de bebidas azucaradas sujetas a este impuesto los derivados lácteos, las fórmulas infantiles, los medicamentos con azúcares adicionados, los productos usados como terapia nutricional y las soluciones de electrolitos diseñadas para prevenir la deshidratación.

¹¹ Dentro de estos productos se incluyen los embutidos, dulces, snacks y polvos para refrescos, para preparación de postres y helados, cacao en polvo con adición de azúcar, entre otros.

4.3.2. Impuestos ambientales

4.3.2.1. Impuesto al carbono

Dentro de las disposiciones contenidas en este Proyecto de Ley, se plantea la modificación al impuesto al carbono, creado mediante la Ley 1819 de 2016. Lo anterior tiene como objetivo alinear el diseño de este tributo para que logre interiorizar de una manera más efectiva los costos sociales de la emisión de gases de efecto invernadero, por el consumo de combustibles fósiles asociado al desarrollo de la actividad productiva del país.

En particular, se propone modificar la base de este impuesto, gravando la venta, importación y retiro del carbón térmico, y manteniendo excluido el carbón que es utilizado en coquerías. Ahora bien, es importante mencionar que este tributo solamente aplica para el consumo interno, y dentro de su base gravable no se incluye el carbón destinado a la exportación.

En todo caso, considerando las dificultades que se presentarían en relación con la sustitución de este insumo en el proceso de generación de energía eléctrica en las termoeléctricas del país, y en aras de evitar efectos indeseados sobre el sector de generación y distribución de energía eléctrica a nivel nacional, esta modificación se realizará de manera gradual en los próximos 4 años de la siguiente manera:

Tabla 5. Transición del impuesto al carbono

| | |
|-------------------------|----------------------------------|
| 2023 y 2024 | 0% |
| 2025 | 25% del valor de la tarifa plena |
| 2026 | 50% del valor de la tarifa plena |
| 2027 | 75% del valor de la tarifa plena |
| 2028 en adelante | Tarifa plena |

Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

De este modo, el Gobierno nacional, a través de estas modificaciones al impuesto al carbono, reconoce la importancia de establecer mecanismos económicos y tributarios que promuevan una reducción gradual y sostenida en las emisiones de gases efecto invernadero, y contribuyan a la estrategia de transición energética mediante la descarbonización de la economía e implementación del uso de energías más limpias. Ahora bien, es importante resaltar que, con las disposiciones contenidas en el Proyecto de Ley, se mantiene la destinación específica de este impuesto con enfoque ambiental, ecológico y sustitución de cultivos ilícitos priorizando a municipios de Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET), grupos étnicos tales como los pueblos indígenas, comunidades negras, afrocolombianas, raizales y palenqueras y el pueblo Rrom¹².

4.3.2.2. Impuesto a los plásticos de un solo uso

El presente Proyecto de Ley plantea la introducción de un impuesto administrado por la Nación de 0,00005 UVTs por cada (1) gramo del envase a los plásticos de un solo uso, el cual grava la venta e importación de los productos plásticos utilizados para envasar, embalar o empacar bienes por única vez. Esta medida permitiría internalizar las

¹² Artículo 223 de la Ley 1819 de 2016, modificado por la Ley 2169 de 2021.

externalidades negativas sobre el medio ambiente generadas por el consumo de plásticos de un solo uso, que incluyen los contaminantes químicos y gases de efecto invernadero derivados de la producción y posterior tratamiento de residuos de dichos productos. Sin embargo, se considera excluir del impuesto aquellos utilizados para envasar, embalar o empacar fármacos y medicamentos, así como los que correspondan a residuos peligrosos.

El diseño impositivo propuesto en esta iniciativa legislativa permite generar incentivos para la reducción del consumo de los plásticos de un solo uso, al aplicar el tributo en función de la cantidad de plástico utilizado para la fabricación y venta de los productos, de tal manera que se pueda discriminar entre productos con un alto contenido y bajo contenido de este material.

Ahora, el impuesto en mención no sustituirá el impuesto al uso de bolsas plásticas del cual trata el artículo 512-15 del Estatuto Tributario, por lo que los dos impuestos funcionarán conjuntamente. Lo anterior, considerando que el impuesto a bolsas plásticas busca disminuir el consumo de estas en la venta final, mientras que, el impuesto a plásticos de un solo uso busca desincentivar el consumo de los productores y fabricantes que utilizan este producto como insumo en sus procesos productivos.

La propuesta de impuestos a plásticos de un solo uso se encuentra alineada con la reciente aprobación del Proyecto de Ley de prohibición al uso de dichos productos, de tal manera que el impuesto contribuye al cumplimiento de uno de los objetivos de la Política Nacional de Sustitución de Plásticos de Un Solo Uso, al generar incentivos para la reducción del consumo e implementación de alternativas ambientalmente sostenibles. Adicionalmente, el impuesto permite compensar la externalidad negativa derivada del uso de plásticos de un solo uso, mientras entra en vigor la prohibición aprobada por el Congreso de la República.

4.4. Eliminación días sin IVA

El artículo 37 de la Ley 2155 de 2021 establece la incorporación de los días sin IVA que estarán vigentes por tres (3) días al año. Esta medida permite la exención del impuesto sobre las ventas -IVA para algunos productos definidos con ciertas condiciones. Sin embargo, bajo el criterio de suficiencia y teniendo en cuenta la regresividad que implica esta exención, el presente Proyecto de Ley pretende derogar esta medida de forma permanente para garantizar la correcta asignación de los recursos públicos hacia los hogares con mayores necesidades, de tal manera que se propenda por el cumplimiento del criterio de mayor equidad en el sistema tributario.

4.5. Eliminación de la exclusión de IVA y la exención de aranceles y del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM en Zonas de Frontera

Como se mencionó en el capítulo 3, la política de estabilización de precios de combustibles que ha adoptado el país a través del FEPC ha permitido, de manera general en todo el territorio nacional, mitigar el alza de precios que se ha observado a nivel internacional en los combustibles líquidos (CL) en el mercado local. En ese sentido, resulta conveniente reevaluar la pertinencia de los beneficios económicos otorgados a las Zonas de Frontera en relación con los CL vigentes actualmente, en la medida en que el precio de venta al público de dichos bienes garantiza la competitividad del país y mitiga los incentivos al contrabando.

Por lo anterior, y con el propósito de incrementar la eficiencia del gasto tributario de la Nación, en este Proyecto de Ley se plantea la eliminación de la exclusión de IVA, las exenciones del pago de aranceles y del impuesto nacional a la gasolina y el ACPM en las Zonas de Frontera, lo cual implica una modificación al Artículo 19 de la Ley 191 de 1995¹³. Vale la pena resaltar que la disposición presentada no controvierte los mandatos constitucionales, en la medida en que las Zonas de Frontera continuarán beneficiándose de tratamientos económicos preferenciales, particularmente de los subsidios indirectos adicionales que reciben actualmente el ACPM y la GMC mediante el control directo sobre el Ingreso al Productor de dichos CL.

Ahora bien, el Gobierno nacional reconoce los efectos de dicha medida sobre el alza del precio de venta a los consumidores finales de combustibles¹⁴ y, en particular, sobre la población en condición de pobreza y vulnerabilidad de estas regiones del país. Por tal razón, se deberá tener en cuenta que el objetivo principal de la eliminación de estas exenciones, que en la práctica corresponden a un beneficio indirecto a la población (independientemente de sus condiciones económicas), es sustituir dicho gasto tributario por una política de gasto social más robusta y focalizada.

4.6. Importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas

Con las proposiciones contenidas en el presente Proyecto de Ley, se propone modificar el artículo 428, literal j, del Estatuto Tributario, con el objetivo de que la exclusión del IVA para bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida, cuyo valor no exceda los \$200 USD, se determine con base en el país de origen donde se producen las mercancías, frente al esquema actual, que únicamente toma en consideración el país de donde la mercancía proviene, que no necesariamente coincide con el país en donde se fabrica la misma.

4.7. Régimen Simple de Tributación

Teniendo en cuenta la baja conveniencia del Régimen Simple de Tributación (RST) bajo el esquema actual para las pequeñas empresas, se propone modificar la tabla de tarifas e incluir un nuevo grupo (5) en el Régimen, de tal manera que se mantengan los umbrales actuales, pero se establezcan los siguientes grupos de tarifas:

¹³ Modificado por el Artículo 220 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁴ Es importante aclarar que, bajo el régimen aduanero actual, los combustibles líquidos cuentan con un gravamen arancelario del 0%, por lo cual no generarían un incremento adicional sobre el precio de venta al consumidor final en las zonas de frontera.

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, micro-mercados y peluquería:

| Ingresos brutos anuales | | |
|-------------------------|----------------|---------------|
| Igual o superior (UVT) | Inferior (UVT) | Tarifa Simple |
| 0 | 6.000 | 2,0% |
| 6.000 | 15.000 | 2,8% |
| 15.000 | 30.000 | 8,1% |
| 30.000 | 100.000 | 11,6% |

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

| Ingresos brutos anuales | | |
|-------------------------|----------------|---------------|
| Igual o superior (UVT) | Inferior (UVT) | Tarifa Simple |
| 0 | 6.000 | 1,8% |
| 6.000 | 15.000 | 2,2% |
| 15.000 | 30.000 | 3,9% |
| 30.000 | 100.000 | 5,0% |

3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

| Ingresos brutos anuales | | |
|-------------------------|----------------|---------------|
| Igual o superior (UVT) | Inferior (UVT) | Tarifa Simple |
| 0 | 6.000 | 5,9% |
| 6.000 | 15.000 | 7,3% |
| 15.000 | 30.000 | 7,8% |
| 30.000 | 100.000 | 8,3% |

4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

| Ingresos brutos anuales | | |
|-------------------------|----------------|---------------|
| Igual o superior (UVT) | Inferior (UVT) | Tarifa Simple |
| 0 | 6.000 | 3,4% |
| 6.000 | 15.000 | 3,8% |
| 15.000 | 30.000 | 4,4% |
| 30.000 | 100.000 | 5,0% |

5. Educación y actividades de atención de la salud humana y de asistencia social:

| Ingresos brutos anuales | | |
|-------------------------|----------------|---------------|
| Igual o superior (UVT) | Inferior (UVT) | Tarifa Simple |
| 0 | 6.000 | 4,1% |
| 6.000 | 15.000 | 5,5% |
| 15.000 | 30.000 | 6,0% |
| 30.000 | 100.000 | 6,5% |

Con la propuesta del presente Proyecto de Ley, se generan incentivos para que la gran mayoría de pequeñas empresas se vean beneficiadas con el esquema del RST, beneficiando el objetivo de reducir las tarifas efectivas de tributación de las empresas con menor capacidad económica y mayores tasas de mortalidad, siendo este un

principio fundamental para la equidad vertical del sistema y para promover el fortalecimiento del tejido empresarial y productivo. Adicionalmente, la reforma propuesta permitiría una mayor formalización empresarial y laboral a través de la implementación de esta medida.

Ahora bien, atendiendo a la naturaleza dinámica y el avance del SIMPLE, se hace necesario incorporar nuevas medidas que permitan una fiscalización y control de este régimen sustitutivo del impuesto de renta y los activos poseídos por estos contribuyentes que decidieron acogerse a este sistema alterativo, como lo son la inclusión de estos contribuyentes dentro de la obligación de declarar activos en el exterior y la sanción de considerar como no presentada la declaración de anticipos del SIMPLE que no estén acompañadas de pago total.

4.8. Medidas que buscan reducir la evasión y la elusión en aras de financiar el gasto social

El presente Proyecto de Ley incorpora herramientas que le permitan a la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales - DIAN reducir la evasión y elusión fiscal y procurar la prevención general del abuso, el fraude tributario, la doble contabilidad, entre otros. En particular, se incluyen varias disposiciones orientadas a: i) mejorar la progresividad del sistema tributario mediante la articulación de reglas claras para empresas de economía digital con presencia económica significativa en el país, ii) delimitar las deducciones de los pagos en especie que pueden llegar a hacer los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, así como, iii) establecer unas tablas de porcentajes de costos y gastos deducibles indicativos del ingreso bruto, así como límites indicativos en precios de transferencias, diferenciados por actividades económicas y otorgando un coeficiente de erogaciones a cada uno, iv) y la precisión de criterios en materia de la determinación de la sede efectiva de administración (SEA) v) la ampliación al impuesto sobre las ventas e impuesto nacional al consumo la posibilidad de ser facturados por la Administración Tributaria, vi) incorporando un nuevo deber a los agentes de retención del gravamen a los movimientos financieros (GMF) de adoptar sistemas de control sobre las operaciones exentas en cuentas de ahorro y/o corrientes y vii) otorgando facultades extraordinarias al Gobierno nacional para modificar el Sistema Específico de Carrera Administrativa de los servidores de la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y regular algunos aspectos de su gestión del talento humano.

4.9. Ingreso base de cotización (IBC) de los independientes

Este Proyecto de Ley determina, como base de cotización, el 40% del ingreso total de los trabajadores independientes; lo anterior, con el objetivo de garantizar la equidad horizontal entre sujetos en condiciones económicas similares, teniendo en cuenta: i) los costos causados para la obtención de dicha renta; y ii) el aporte a la seguridad social que realiza el empleador para el caso de un trabajador dependiente.

En primer lugar, como se presenta en el diagnóstico, los ingresos no laborales y honorarios tienen una naturaleza diferente frente a, por ejemplo, los ingresos laborales o de capital. En particular, dependiendo de la actividad económica de la cual se derivan estos ingresos, se incurre en unos determinados costos para la generación de dicha renta. En segundo lugar, si se considera a dos personas con el mismo ingreso proveniente de fuentes distintas, se encuentra que un dependiente comparte la

obligación de cotización a seguridad social con su empleador, mientras el independiente debe asumir la totalidad de la cotización.

En este sentido, el establecimiento de una diferenciación en el monto del ingreso total sobre el cual se calculan los ingresos base de cotización permite ajustar las diferencias en la carga que deben asumir las personas frente a los pagos de seguridad social, al mismo tiempo que garantiza la continuidad de la aplicación de una disposición que goza de conocimiento general y aceptación por parte de los sujetos obligados.

Referencias Capítulo 4

- ADRES. (2020). Balance y Resultados de la Exención de costos no salariales de la Reforma Tributaria de 2012 en el Sector Salud Colombiano 2013-2017.
- Auerbach, A. (1979). Wealth Maximization and the Cost of Capital. *Quarterly Journal of Economics* 94, 433-436.
- Batini, N., & Eyraud, L. F. (2014). Fiscal Multipliers: Size, Determinants, and Use in Macroeconomic Projections. Technical notes and manuals. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Bouhajeb, M., Meftah, H., & Ammar, R. (2018). Higher Education and Economic Growth: The Importance of Innovation. *Atlantic Review of Economics/Revista Atlantica de Economia*, 1-21.
- Bradford, D. (1981). The Incidence and Allocation Effects of a Tax on Corporate Distributions. *Journal of Public Economics*, 15.
- Cammeraat, E. (2020). The relationship between social expenditure schemes and poverty, inequality and economic growth. *International Social Security Review*.
- Comisión Europea. (2019). Vade Mecum on the Stability & Growth Pact. European Economy Institutional Papers.
- Echeverria, D. (2009). The Contribution of Higher Education to Economic Development in a Globalized Environment. Florida International University, ProQuest Dissertations Publishing.
- Eyraud, L., Debrun, X., Hodge, A., Lledó, V., & Pattillo, C. (2018). Second-generation fiscal rules: Balancing simplicity, flexibility, and enforceability. *International Monetary Fund Staff Discussion Note*.
- Fernández, C., & Villar, L. (2017). The impact of lowering the payroll tax on informality in Colombia. *Economía*.
- Fernández-Villaverde, J., Guerrón-Quintana, P., Kuester, K., & Rubio-Ramírez, J. (2015). Fiscal Volatility Shocks and Economic Activity. *American Economic Review*.
- Flórez, L., Pulido-Mahecha, K., & Ramos-Veloza, M. (2018). Okun's law in Colombia: a non-linear cointegration. *Borradores de Economía*. Banco de la República de Colombia.
- FMI. (2020). Fiscal Rules, Escape Clauses, and Large Shocks. *Fiscal affairs - FMI*.
- Ganiko, G., Melgarejo, K., & Montoro, C. (2016). How much is too much? The fiscal space in emerging market economies. Working Paper - Banco Central de Reserva del Perú (No. 2016-014).
- Gertler, P., Martínez, S., & Rubio-Codina, M. (2012). Investing Cash Transfers to Raise Long-Term Living Standards. *American Economic Journal: Applied Economics*.
- Ghosh, A. R., Kim, J. I., Mendoza, E. G., Ostry, J. D., & Qureshi, M. S. (2013). Fiscal fatigue, fiscal space and debt sustainability in advanced economies. *The Economic Journal*, 123(566), 4-30.

- Herrera, O. (2013). Determinantes de la tasa de graduación y de la graduación a tiempo en la educación superior de Colombia 1998-2010. Universidad de los Andes.
- Jiménez, J. P., Lorenzo, F., Mahon, J., & Viñales, G. (agosto de 2021). Hacia el fortalecimiento integral de la imposición sobre . Obtenido de <https://ift.org.uy/wp-content/uploads/2021/09/DT-Medidas-de-desigualdad-e-imposicion-patrimonial-Agosto-2021-v.final-1.pdf>
- King, M. (1977). *Public Policy and the Corporation*. London: Chapman and Hall.
- Leegales. (04 de enero de 2022). Impuesto al patrimonio: Tarifa y responsables. Obtenido de <https://dianhoy.com/impuesto-al-patrimonio/#:~:text=El%20impuesto%20al%20patrimonio%20fue%20creado%20como%20un,un%20periodo%20de%20vigencia%20hasta%20el%20a%C3%B1o%202021.>
- Lemus, A., Casas, J., & Gil, M. (2016). Efectos de la educación superior en el crecimiento económico departamental en Colombia. *Vestigium Ire*, No. 9(1), 120-136.
- Londoño-Velez, J., & Ávila M, J. (2020). Enforcing Wealth Taxes in the Developing World: Quasi-Experimental Evidence from Colombia. *American Economic Review*.
- Maneejuk, P., & Yamaka, W. (2021). The Impact of Higher Education on Economic Growth in ASEAN-5 Countries. *Sustainability*, 2(1).
- Melendez, M., Bernal, R., Eslava, M., & Pinzon, Á. (2017). Switching from Payroll Taxes to Corporate Income Taxes: Firms Employment and Wages after the Colombian 2012 Tax Reform.
- Morales, L., & Medina, C. (2017). Assessing the effect of payroll taxes on formal employment: The case of the 2012 tax reform in Colombia. *Economía*.
- Osorio-Copete, L. (2016). Reforma tributaria e informalidad laboral en Colombia: Un análisis de equilibrio general dinámico y estocástico. *Ensayos sobre política económica*, 126-145.
- Pommier, S. (2015). *Public Debt Sustainability in Advanced Economics: A Stochastic Simulation of Fiscal Spaces after the 2008 Financial Crisis*.
- Portafolio. (s.f.). El impuesto de patrimonio. Obtenido de <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/impuesto-patrimonio-377762>
- Restrepo, S., Rincón, H., & Ospina, J. (2020). Multiplicadores de los impuestos y el gasto público en Colombia: aproximaciones SVAR y proyecciones locales. *Borradores de Economía*, Banco de la República de Colombia.
- Roca, J. (2009). *Tributación directa en Ecuador, Evasión, equidad y desafíos de diseño*. Santiago de Chile: Naciones Unidas .
- Rozo, S. (2008). Costos laborales: una aproximación teórica a sus efectos. *Ensayos sobre política económica*, 72-129.

Sanchez, F., & Márquez, J. (2013). La deserción en la Educación Superior en Colombia durante la Primera Década del Siglo XXI: ¿Por qué ha aumentado tanto? Documentos CEDE, Universidad de los Andes.

Scheuer, F., & Slemrod, J. (2020). Taxing our wealth. NBER Working Paper, (w28150).

5. Efectos fiscales, macroeconómicos y sociales de la reforma tributaria

Las medidas contenidas en este Proyecto de Ley, orientadas a abordar los problemas de equidad, progresividad y eficiencia del sistema tributario colombiano, permitirían generar los recursos para saldar parte de la deuda social histórica a través de programas sociales y de desarrollo productivo, necesarios para mejorar la calidad de vida de los hogares colombianos y avanzar en la transformación productiva de la economía del país. Uno de los pilares centrales de esta reforma es la reducción de los beneficios tributarios asimétricos de los que gozan algunas actividades productivas, promoviendo un sistema tributario con mayor equidad horizontal, lo cual, según la literatura, impulsaría el crecimiento, la inversión y la productividad, e incrementaría el recaudo tributario, en línea con el principio de suficiencia para financiar un mayor gasto social.

La propuesta de reforma resultaría en un recaudo estimado de \$25 billones (1,72% del PIB) en 2023, correspondiente a las medidas de personas naturales (0,56% del PIB), personas jurídicas (0,38% del PIB), recursos del uso del subsuelo (0,48% del PIB), impuestos saludables y ambientales (0,18% del PIB) y otras medidas (0,15% del PIB). Adicionalmente, entre 2024-2033, se espera un recaudo promedio anual de 1,39% del PIB, y hacia el mediano plazo, la gestión de la DIAN permitiría alcanzar, paulatinamente, un recaudo total de 50 billones (3,4% del PIB).

A través de un modelo de equilibrio general, se evalúan los impactos macroeconómicos de las medidas propuestas en este Proyecto de Ley, y se encuentra que, asumiendo que los recursos adicionales obtenidos de estas medidas son usados en transferencias a hogares de menores ingresos y mayor inversión pública, la implementación de este Proyecto de Ley tendría impactos marginalmente positivos sobre el crecimiento y un aumento importante en el bienestar de los hogares de menores ingresos. Estos resultados no incorporan algunas de las propuestas contenidas en la reforma por la dificultad de ser cuantificadas, lo que podría aumentar los recursos disponibles para atender los programas sociales que generan impactos macroeconómicos y de bienestar positivos. Por último, al estimar los efectos redistributivos de algunas de las medidas contenidas en la reforma para financiar gasto social, se estima una caída de la pobreza monetaria y extrema de 3,9pp y 4pp, respectivamente, así como una caída en la desigualdad cercana a 9 veces la caída anual promedio observada durante los últimos 14 años.

5.1. Impactos fiscales

Desde la óptica del recaudo, los efectos de este proyecto de reforma pueden clasificarse en cinco categorías: i) personas naturales; ii) personas jurídicas; iii) recursos del uso del subsuelo; iv) impuestos saludables y ambientales; y v) otras medidas de carácter tributario.

En total, se espera que la propuesta de reforma tributaria genere fuentes adicionales para el Gobierno nacional por un total de \$25 billones en 2023, equivalente al 1,72% del PIB¹ (Tabla 1). Las fuentes tributarias provendrían fundamentalmente del impuesto de renta y de patrimonio (52%), de los cuales 32pp corresponderían a personas naturales (0,56% del PIB) y 20pp a

¹ Las expectativas de recaudo efectivo en 2023 dependerán de las medidas que adopte la DIAN en cuanto a las tarifas de retención y autorretención del impuesto de renta y complementarios para la próxima vigencia fiscal.

personas jurídicas (0,35% del PIB). Además, los recursos derivados del uso del subsuelo contribuirían con 0,48pp del PIB en el 2023, mientras que los impuestos saludables y ambientales y otras medidas generarían, en agregado, 0,33pp del producto, equivalente a un recaudo total de \$4,7 billones.

Adicional a lo anterior, se espera que, de manera complementaria a las medidas tributarias, vía fiscalización y lucha contra la evasión por parte de la DIAN se generen gradualmente recaudos que permitan, al cabo de los cuatro años del periodo de gobierno, contar con recursos adicionales por un valor aproximado de \$50 billones.

Tabla 1. Resumen del efecto estimado del proyecto de reforma tributaria en el balance fiscal

| Categoría | \$ mm de 2023 | % del PIB de 2023 | Promedio 2024-2033 % del PIB |
|----------------------------------|---------------|-------------------|------------------------------|
| 1. Personas Naturales | 8.121 | 0,56 | 0,59 |
| 1.1 Renta | 5.458 | 0,38 | 0,41 |
| 1.2 Patrimonio | 2.663 | 0,18 | 0,18 |
| 2. Personas Jurídicas | 5.110 | 0,35 | 0,59 |
| 3. Recursos del uso del subsuelo | 7.022 | 0,48 | 0,33 |
| 4. Saludables y Ambientales | 2.549 | 0,18 | 0,20 |
| 5. Otras medidas | 2.198 | 0,15 | -0,33 |
| Total | 25.000 | 1,72 | 1,38 |

Fuente: Cálculos DGPM – MHCP

Nota: Para efectos de las estimaciones presentadas en este documento se aclara que existen unas medidas que no pueden ser cuantificadas dadas las limitaciones de la información. Esto aplica para las propuestas relacionadas con Zonas Francas, el tope de 3% a las deducciones y/o beneficios tributarios y la modificación de rentas exentas de ganancias ocasionales. De igual manera, es importante aclarar que el recaudo adicional derivado de la limitación de la deducibilidad de regalías se verá reflejado en el recaudo del impuesto de renta de personas jurídicas en 2024. En “otras medidas” se incluye la eliminación de los días sin IVA, impuesto a las importaciones de origen, Zonas de Frontera, Zonas Francas, el tope de 3% a las deducciones y/o beneficios tributarios, y la modificación de rentas exentas de ganancias ocasionales. Además, dentro del impacto fiscal de mediano plazo se contabilizan los efectos asociados al incremento de las transferencias del Sistema General de Participaciones (SGP), teniendo en cuenta que su fórmula de crecimiento anual está atada al comportamiento de los ingresos corrientes de la Nación en los últimos 4 años. Es importante tener en cuenta que el aumento en el ingreso corriente del Gobierno Nacional Central implica un incremento en las transferencias que se realizan a las entidades territoriales, a través del Sistema General de Participaciones (SGP). Este efecto está contenido en la categoría “otras medidas”.

5.2. Reducir la dispersión de los beneficios tributarios entre sectores tiene efectos macroeconómicos y fiscales favorables

La literatura económica ha evidenciado que los sistemas tributarios que cuentan con una menor dispersión en las tasas impositivas y en los beneficios tributarios entre sectores económicos promueven la inversión, la productividad, el crecimiento y la eficiencia (Brys, Sarah, Alistair, &

Pierce, 2016). En primer lugar, según Lima & Dabla (2018), gravar de manera diferencial a las empresas reduce el dinamismo de la actividad económica de algunos sectores a costa de incentivar el de otros, al tiempo que afecta el empleo y eleva la evasión. De la misma manera, las diferencias en las tasas impositivas de personas jurídicas que pertenezcan a distintas actividades económicas que generan alto valor agregado pueden resultar en efectos adversos sobre la productividad de las empresas que las conforman, dado que se establecen incentivos para que el capital se mueva a sectores menos productivos, pero que no se encuentren presionadas por la estructura tributaria asociada a dicho sector.

En línea con lo anterior, reducir la dispersión en las cargas impositivas entre los sectores económicos debería ser una prioridad de política fiscal. Según la OCDE (2022), los gastos tributarios, entendidos como las disposiciones legislativas vigentes² que se alejan de un sistema tributario de referencia, presentan un margen de mejora considerable para las personas jurídicas bajo el esquema tributario actual en Colombia. Para el organismo multilateral, el país hace un uso excesivo de los gastos tributarios para solventar las deficiencias estructurales que presenta el sistema, generando distorsiones en la actividad productiva y problemas distributivos. Más aún, la Comisión de Expertos Tributarios de 2021 muestra que la principal razón por la que el país no recauda lo suficiente para satisfacer las necesidades de los ciudadanos es la existencia de estos gastos tributarios en las personas jurídicas, que complejizan el sistema, desfavorecen la inversión e incentivan la elusión y evasión fiscal, generando barreras para el desarrollo del país. En esta línea, para la OCDE (2022), la reducción de estos gastos tributarios tendría impactos macroeconómicos positivos, además de aumentar la capacidad de rendir cuentas por parte del gobierno e incrementar los ingresos tributarios, que, a su vez, permitiría realizar un mayor gasto social, dirigido principalmente a las personas en condición de pobreza y vulnerabilidad.

5.3. Impactos macroeconómicos y en bienestar de la reforma tributaria³

Las medidas propuestas en este Proyecto de Ley, en términos de aumento en el recaudo fiscal, tendrían impactos macroeconómicos positivos, de acuerdo con estimaciones de la Dirección General de Política Macroeconómica (DGPM). En este escenario, se simula el uso de estos recursos para atender programas sociales que mejoren las condiciones de vida de la población más vulnerable y aumenten su capacidad adquisitiva, lo que se traduciría en un mayor consumo y bienestar para los hogares de menores ingresos, y para aumentar la inversión pública que fomente el desarrollo productivo de la economía colombiana. Para cuantificar los efectos de estas medidas, se simuló diversos choques en impuestos, inversión pública y transferencias monetarias a través de un modelo de equilibrio general, con dos tipos de hogares (de altos y bajos ingresos) calibrado para la economía colombiana.

A través de este modelo, se simuló los siguientes cambios impositivos (Tabla 2): i) mayor tarifa efectiva de impuesto al trabajo para los hogares, para capturar los efectos de las medidas sobre el impuesto de renta a personas naturales y el impuesto al patrimonio, ii) mayor recaudo proveniente de la asignación eficiente de recursos dentro de las personas jurídicas, lo que recoge

² Entre ellas se mencionan rentas exentas, descuentos, deducciones, tarifas reducidas, etc.

³ Todos los efectos presentados en esta sección corresponden a efectos marginales de las medidas propuestas en este Proyecto de Ley, frente a un escenario base en el que no se presenta ninguna reforma tributaria.

los ajustes sobre los beneficios asimétricos de las empresas, impuesto a exportaciones y otras medidas aplicadas a las firmas (como el ajuste de la tarifa de las ganancias ocasionales y la eliminación de algunos ingresos no constitutivos de renta) y iii) mayores impuestos al consumo para modelar el aumento en el recaudo derivado de los impuestos ambientales y saludables introducidos en este Proyecto de Ley, así como la eliminación de los días sin IVA. Cada uno de estos choques fue calibrado para replicar, como porcentaje del PIB, los ingresos adicionales que el gobierno percibiría de la implementación de esta reforma tributaria.

Tabla 2. Medidas tributarias incluidas en la estimación de los impactos macroeconómicos

| Rubros | \$ MM COP | % del PIB 2023 |
|---|---------------|----------------|
| Impuesto al trabajo | 8.121 | 0.56% |
| Suficiencia de ingresos vía asignación eficiente de recursos | 12.132 | 0.84% |
| Personas jurídicas | 5.110 | 0.35% |
| Recursos del uso del subsuelo | 7.022 | 0.48% |
| Impuesto al consumo | 4.147 | 0.29% |
| Saludables y ambientales | 2.549 | 0.18% |
| Resto | 1.598 | 0,10% |
| Total | 24.400 | 1.68% |

Fuente: Cálculos DGPM-MHCP.

Las simulaciones realizadas capturan choques que son de carácter permanente. Para efectos de estas estimaciones, se asume que los mayores ingresos tributarios son usados homogéneamente para incrementar las transferencias monetarias a los hogares de menores ingresos y la inversión pública. En particular, en la simulación presentada en este capítulo se asume que la mitad del recaudo adicional generado (0,8% del PIB) por las medidas mencionadas anteriormente se destinan a programas de transferencias a hogares de bajos ingresos, mientras que la mitad restante es dirigida a financiar una mayor inversión pública, la cual genera un aumento en el capital público y la productividad de los factores. A continuación, se presentan los principales efectos macroeconómicos y en bienestar del conjunto de reformas propuestas en este Proyecto de Ley.

5.3.1. Impactos en crecimiento económico

En términos agregados, las medidas contempladas en este Proyecto de Ley tendrían efectos marginalmente positivos sobre el crecimiento económico en los próximos años. Las distorsiones que se podrían derivar del aumento en las cargas tributarias efectivas se verían mitigadas por los efectos positivos del uso de estos recursos en unas mayores transferencias a hogares de bajos ingresos y en un incremento en la inversión pública. En primer lugar, el consumo de los hogares de menores ingresos⁴, beneficiados por las mayores transferencias del gobierno,

⁴ En el modelo, el consumo de los hogares de menores ingresos representa el 17,8% del total del consumo. Este porcentaje fue calibrado para replicar el porcentaje del consumo de los hogares vulnerables y pobres en el total del consumo de la economía colombiana.

mostraría un aumento en su crecimiento real de 3,33 puntos porcentuales (pps) en el primer año frente a un escenario base sin reforma. En contraste, el crecimiento del consumo de los hogares de altos ingresos disminuiría 1,36pps por un menor ingreso disponible frente al escenario base, derivado de la mayor carga tributaria. En suma, el crecimiento del consumo total de los hogares disminuiría 0,38pps en el primer año, impacto que se vería parcialmente mitigado por el dinamismo del consumo de los hogares de menores ingresos.

Por otro lado, el aumento en la inversión pública, que se daría como resultado de los mayores ingresos tributarios, impulsaría la formación de capital y el crecimiento económico. Particularmente, el crecimiento de la inversión en el primer año aumentaría 0,98pps frente al escenario base sin reforma por cuenta del componente público, compensando la desaceleración en el consumo total de los hogares.

Respecto al crecimiento del PIB, este se incrementaría en 0,11pps en el primer año, explicado, principalmente, por los impactos positivos en inversión y la aceleración en el crecimiento del consumo de los hogares de menores ingresos.

Hacia el mediano plazo, el incremento en el capital público, derivado de la mayor inversión, generaría impactos económicos favorables a través de una mayor productividad de los factores de producción, dada su complementariedad con el capital privado y el factor de trabajo en la producción. Esto se reflejaría en un mayor crecimiento de la inversión en 0,70pps y 0,72pps en el tercer y cuarto año frente a un escenario sin reforma, jalonado por la inversión privada, que se vería incentivada por un mayor rendimiento del capital. Lo anterior permitiría que el PIB siga creciendo a tasas superiores durante esos años, respecto a un escenario sin reforma. En particular, el crecimiento real del PIB aumentaría 0,07pps y 0,11pps en el tercer y cuarto año, respectivamente. A cierre de este último año, el efecto acumulado en el nivel PIB real de todas estas medidas simuladas, traído a valor presente del primer año, es una ganancia de 0,57%⁵.

5.3.2. Impactos en bienestar

Como se presentó en la anterior sección, el conjunto de medidas de la reforma genera un incremento considerable en el consumo de los hogares de menores ingresos, por cuenta de las mayores transferencias, que sería consistente con un mayor bienestar para estos hogares. Con base en los resultados arrojados por las simulaciones presentadas anteriormente, en los primeros cuatro años, la ganancia en utilidad de los hogares de menores ingresos es equivalente a un incremento en su consumo de 1,95%⁶, en promedio, para estos años. La ganancia en bienestar de los primeros cuatro años (definido como la suma de las utilidades para cada año, traída a valor presente) sería equivalente a aumentar el consumo actual de estos hogares en 7,5%.

En contraste, esta reforma disminuiría el bienestar de los hogares de mayores ingresos, por cuenta de la mayor carga tributaria que estos enfrentarían, aunque los efectos serían menores

⁵ Se calcula como la suma de las diferencias anuales del nivel del PIB en un escenario con reforma, respecto a otro sin reforma, traída a valor presente con una tasa de 3%.

⁶ Este cálculo se construye encontrando el incremento en el consumo del hogar que genere un aumento en la utilidad equivalente al observado, asumiendo que el ocio (otra variable que influye en la utilidad) se mantiene constante.

en comparación con la ganancia en bienestar de los hogares de menores ingresos. Particularmente, su pérdida de utilidad promedio para los primeros cuatro años, en términos de consumo, correspondería a una reducción de 1,0% en el consumo, y la pérdida de bienestar de los primeros cuatro años sería equivalente a una disminución de 3,9% en el consumo actual de esos hogares. Sin embargo, en términos agregados, se observaría una mejora en el bienestar de la población, con una ganancia en los primeros cuatro años equivalente a 4,1% del consumo actual de los hogares colombianos.

Tabla 3. Efecto en el bienestar de los hogares*

| Efecto en el bienestar de 4 años (en términos de consumo, %) | |
|---|------|
| Hogares de ingresos bajos | 7,5 |
| Hogares de ingresos altos | -3,9 |
| Total* | 4,1 |

Fuente: Cálculos DGPM-MHCP.

*El total se calcula como una suma ponderada, donde el bienestar de los hogares de bajos ingresos pesa la proporción de hogares pobres y vulnerables (70,3%) para Colombia en el año 2021 según el DANE.

Dados los anteriores resultados, el actual Proyecto de Ley de reforma tributaria cumpliría su propósito de mejorar las condiciones de vida de los hogares de menores ingresos, atendiendo la deuda histórica del país con los menos favorecidos, y promoviendo la justicia social. La focalización del recaudo adicional del gobierno hacia programas de transferencias a los hogares de bajos ingresos, permitiría que estos aumenten su consumo permanentemente, con efectos importantes sobre su bienestar.

En resumen, la reforma tributaria generaría recursos suficientes para impulsar los programas sociales y de desarrollo productivo por parte del gobierno, que permitan mejorar la distribución del ingreso, e impulsen la productividad y la inversión, favoreciendo el crecimiento económico. El consumo de los hogares de menores ingresos se vería favorecido por programas de transferencias que aumenten su poder adquisitivo, mejorando su bienestar frente a un escenario sin reforma. Por otro lado, los programas de desarrollo productivo que impliquen una mayor inversión pública favorecerían la productividad de los factores, impulsando la demanda de factores (capital y trabajo) y promoviendo el crecimiento económico.

5.4. Impactos sociales⁷

5.4.1. Impactos en pobreza

Tal como se resaltó en el capítulo 1 de este documento, Colombia presenta niveles elevados de pobreza, medida a través de diversos indicadores.

⁷ Todos los efectos presentados en esta sección corresponden a efectos marginales de las medidas propuestas en este Proyecto de Ley, frente a un escenario base en el que no se presenta ninguna reforma tributaria.

Por esta razón, uno de los objetivos de la reforma tributaria propuesta es lograr un sistema más progresivo y que permita disminuciones en los niveles de pobreza y desigualdad de ingresos en Colombia. Para simular los impactos de las medidas propuestas en estos indicadores sociales de la población colombiana, en estos ejercicios se modelan los impactos redistributivos del recaudo derivado de las medidas de personas naturales, impuesto al patrimonio y algunos impuestos indirectos (correspondientes a las medidas de bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados) (Tabla 4). Asimismo, para efectos de las simulaciones ilustrativas acá presentadas⁸, se asume que la totalidad de estos recursos se distribuye como una transferencia uniforme a las personas pertenecientes a los grupos del SISBEN A y B⁹, que representan un total de 24,1 millones de personas, y a quienes le correspondería una transferencia adicional a la transferencia ya existente. Es importante notar que el ejercicio presentado ignora algunas de las fuentes de recaudo descritas en la sección 5.1 y 5.2 de este documento debido a la dificultad de identificar su impacto redistributivo.

Tabla 4. Medidas incluidas para el cálculo de los efectos en pobreza y desigualdad de ingreso

| Concepto | \$MM |
|--------------------------|---------------|
| Renta Personas Naturales | 5.458 |
| Impuesto al Patrimonio | 2.663 |
| Impuestos Saludables | 2.116 |
| Total | 10.237 |

Nota: Cifras a precios de 2023.

Fuente: Cálculos DGPM-MHCP.

Las medidas incluidas en este Proyecto de Ley habilitarían un potencial espacio de gasto para implementar propuestas en pro de apoyar a la población en condición de pobreza y vulnerabilidad del país, y así contribuir eventualmente a la construcción de una estrategia dirigida, por ejemplo, a erradicar el hambre. De acuerdo con estimaciones de la DGPM¹⁰, bajo este escenario de reforma tributaria, la incidencia de la pobreza monetaria se reduciría 3,9pp, reflejando una caída de 10% en la población en situación de pobreza, y la pobreza extrema disminuiría 4,0pp, lo que representaría una disminución porcentual del 32,4% de la población en condición de pobreza

⁸ La reforma tributaria no contiene disposiciones sobre el uso de los recursos recaudados con la misma. Los ejercicios presentados en esta sección asumen arbitrariamente, y solo con fines ilustrativos, que dichos recursos son transferidos homogéneamente a la población en situación de pobreza monetaria y extrema.

⁹ De acuerdo con la cuarta versión del SISBÉN, los grupos de clasificación A y B corresponden a la población en condición de pobreza extrema y pobreza monetaria, respectivamente.

¹⁰ Para la estimación, se usan las bases de datos publicadas por el DANE de pobreza y la Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH) (año 2021, marco 2005) y la información de los cuantiles reportada por los registros administrativos de la DIAN. A partir de esas bases de datos, se imputan las tarifas efectivas de tributación de impuestos directos (impuesto de renta a personas naturales e impuesto al patrimonio), actuales y propuestas por la reforma tributaria, a los ingresos de las personas, previamente organizadas según su nivel de ingreso. Posteriormente, al ingreso resultante se le imputa la incidencia de los impuestos indirectos saludables (bebidas azucaradas y alimentos ultraprocesados), a partir de la Encuesta Nacional de Presupuesto de los Hogares 2016-2017). Con base en estos ingresos estimados (antes y después de impuestos), se calcula el Coeficiente de Gini bajo los distintos escenarios. Toda la estimación se realiza con precios de 2023.

extrema de 2021 (Gráfico 1). Las anteriores estimaciones pueden constituir un escenario conservador, toda vez que ignoran la posibilidad de generar mejoras en la focalización de las transferencias monetarias del país, por lo que, en la práctica, es razonable esperar que los impactos sobre la pobreza monetaria y extrema sean mayores. El escenario también puede ser una cota inferior del impacto, si se considera que buena parte del resto de fuentes obtenidas con esta reforma tributaria serán destinadas, por distintos canales, a la población más necesitada.

Gráfico 1. Resultados sobre la incidencia en pobreza y pobreza extrema (pp)



Fuente: Cálculos DGPM-MHCP.

5.4.2. Impactos en desigualdad

Como se mencionó en el capítulo 1, la desigualdad de ingresos en Colombia se ha caracterizado por ser elevada y persistente, fenómeno que se acentuó aún más durante la pandemia.

Según estimaciones de la DGPM¹¹, la reforma tributaria contribuiría a saldar parte de la deuda histórica del Estado con la equidad. Hoy en día, la diferencia entre el Gini antes y después de impuestos y transferencias es de apenas 0,029 puntos. Con la reforma, el cambio entre esas dos mediciones ascendería a 0,053 puntos, casi el doble de lo que ocurre actualmente. De esta forma, el Coeficiente de Gini después de impuestos y transferencias se reduciría en 0,023 puntos a raíz del segmento de la reforma cuyo efecto redistributivo es posible evaluar frente al escenario actual, lo cual representaría la máxima disminución en ese indicador desde que se tienen registros y una caída de 9 veces el promedio de reducción anual de los últimos 14 años. Nuevamente, para estos cálculos, puramente ilustrativos, se asume que los recursos obtenidos a partir de los tributos señalados son repartidos homogéneamente entre la población en situación de pobreza monetaria y extrema¹².

¹¹ Para más información revisar el pie de página número 12.

¹² Con base en el recaudo adicional que generaría la propuesta de reforma tributaria, cerca de \$10,2 billones financiarían un esquema de transferencias de \$35.454 mensuales para las personas pertenecientes a hogares categoría A y B del Sisbén. Estos recursos provendrían de: i) el impuesto de renta a personas naturales; ii) el impuesto al patrimonio; iii) los impuestos saludables, que corresponden a los impuestos a las bebidas azucaradas y a los alimentos ultraprocesados; y iv) los ingresos adicionales provenientes de menores presiones de gasto en rentas de destinación específica.

Tabla 5. Escenarios Coeficiente de Gini (actual vs reforma tributaria)

| Ingresos | Actual (2021) | | Reforma tributaria | |
|---------------------------------------|---------------|---------------|--------------------|---------------|
| | GINI | Cambio | GINI | Cambio |
| Antes de impuestos y transferencias | 0,543 | | 0,543 | |
| Después de impuestos | 0,535 | -0,009 | 0,532 | -0,012 |
| Después de impuestos y transferencias | 0,514 | -0,029 | 0,491 | -0,053 |

-0,023

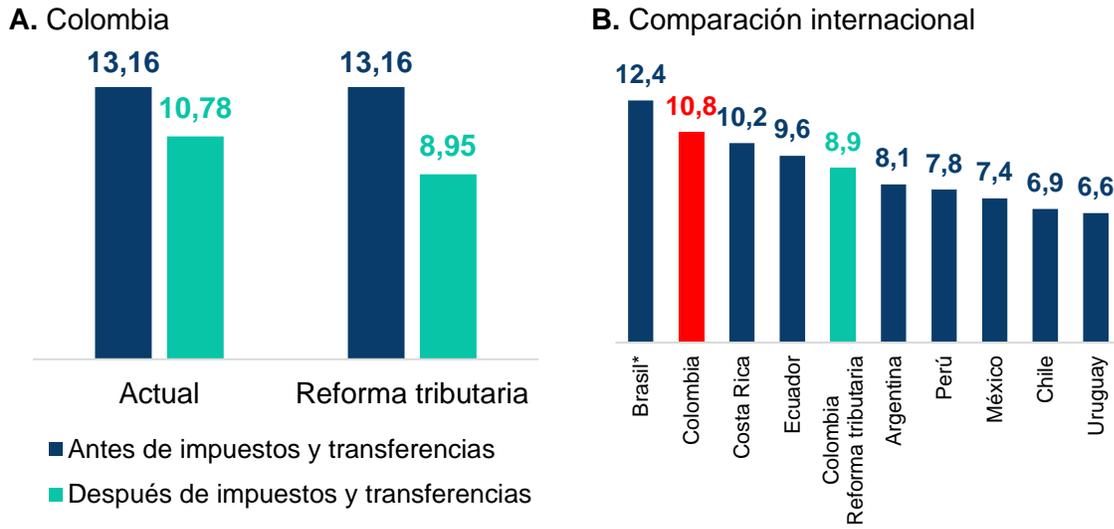
Fuente: DANE. Cálculos MHCP-DGPM.

El análisis de otras medidas de desigualdad también refleja las bondades de la reforma contenida en este Proyecto de Ley. Por ejemplo, cuando se ordena a la población por ingresos, se observa que los colombianos que se encuentran en el percentil 90 (p90) de la distribución registran ingresos 11 veces superiores a los compatriotas ubicados en el percentil 10 (p10), exhibiendo la enorme desigualdad entre ambos grupos. Dicha brecha se reduciría, en un escenario conservador, a 8,9 veces con la reforma puesta a consideración.

De esta forma, vale la pena destacar que, si bien la propuesta de reforma tributaria no corrige del todo el problema de distribución de ingresos en el país, sí se observa una disminución importante en las diferencias de ingreso entre segmentos pudientes y vulnerables de la población. Esto se evidencia al comparar los resultados de la medida de desigualdad p90/p10 de Colombia con los reportados por las economías pares de la región, donde Colombia avanza hacia una posición más equitativa (Gráfico 2).

Estos resultados demuestran que esta reforma tiene el potencial de disminuir significativamente la desigualdad existente entre las partes más altas y bajas de la distribución de ingresos. Lo anterior responde a las tasas efectivas de tributación más elevadas que enfrentarían las personas que perciben ingresos superiores a 10 millones de pesos. Asimismo, los resultados de estos indicadores sociales también se atribuyen al efecto redistributivo de la destinación del recaudo tributario derivado de estas medidas, así como de los recursos adicionales de las medidas de gasto, a los segmentos de la población en situación de pobreza y vulnerabilidad.

Gráfico 2. Ratio de percentiles de ingreso (p90/p10, 2023**)



Fuente: Banco Mundial (2020) y cálculos DGPM-MHCP.

*El dato de Brasil corresponde a 2019, el de Colombia corresponde a la estimación para 2023.

**Proyección.

De los Honorables Congresistas,

JOSÉ ANTONIO OCAMPO GAVIRIA
Ministro de Hacienda y Crédito Público

Referencias Capítulo 5

- Brys, B., Sarah, P., Alistair, T., & Pierce, O. (2016). Tax Design for Inclusive Economic Growth. *OECD Taxation Working Papers*, 26. doi:<https://doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>
- Lima, F., & Dabla-Norris, M. (2018). Macroeconomic Effects of Tax Rate and Base Changes: Evidence from Fiscal Consolidations. *IMF Working Papers*, 220.
- OCDE. (2022). OCDE Tax Policy Reviews: Colombia 2022. *OECD Tax Policy Reviews*. doi:<https://doi.org/10.1787/054722db-en>