

Bogotá, D.C., mayo 25 de 2015

Doctor  
**MAURICIO CÁRDENAS SANTAMARÍA**  
**MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**  
La Ciudad

Apreciado señor Ministro,

En razón a que se cumplen los tres primeros meses de trabajo de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, le remitimos el primer informe de actividades que le permitirá conocer y hacer seguimiento a nuestra labor.

Así mismo le hacemos llegar un resumen de notas sobre los principales aspectos discutidos a lo largo de estas once primeras sesiones ordinarias de la Comisión. En éstas hemos tenido la oportunidad de analizar diferentes temas presentados por los miembros de la Comisión, el Ministerio de Hacienda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN y expertos nacionales e internacionales. Estos se han enfocado principalmente al diagnóstico general del sistema tributario del orden nacional y territorial. Así mismo, hemos dedicado tiempo a recibir, organizar y revisar los planteamientos de la ciudadanía, los cuales contribuyen de manera importante tanto al análisis como a la formulación de recomendaciones de la Comisión.

Quedamos atentos a cualquier inquietud y sugerencia que tenga al respecto.

Reciba un cordial saludo,

Ricardo Bonilla

Rosario Córdoba

Alfredo Lewin

Oscar Darío Morales

Soraya Montoya

Guillermo Perry

Julio Roberto Piza

Miguel Urrutia

Leonardo Villar



## INFORME DE ACTIVIDADES

### COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA OMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA

#### I. Sesiones ordinarias

La Comisión ha sesionado ordinariamente en 11 ocasiones. Estas reuniones han tenido lugar los lunes en la mañana en las instalaciones de la Financiera de Desarrollo Nacional, FDN.<sup>1</sup>

#### II. Agenda de temas

De acuerdo con lo señalado por la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 0327 de 2015, la Comisión organizó su trabajo alrededor de los siguientes ocho temas:

1. Régimen especial y Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)
2. IVA e impuestos indirectos
3. Impuesto de renta y complementarios y sus beneficios. Impuesto al patrimonio/riqueza
4. Otros impuestos
5. Impuestos territoriales, tasas y contribuciones
6. Impuestos verdes
7. Procedimiento, sanciones y administración tributaria
8. Evasión y elusión

#### III. Presentaciones de Comisionados y del Gobierno Nacional

##### **Evolución del recaudo tributario.**

##### **Presentador: DIAN**

La presentación trató la evolución del recaudo tributario con especial énfasis en el impuesto sobre la renta, el CREE, el IVA, el GMF, los aranceles y los impuestos a la gasolina.

##### **Situación y perspectivas de las finanzas públicas**

##### **Presentador: Ministerio de Hacienda**

Durante esta presentación se analizó la situación y perspectivas de la situación fiscal.

---

<sup>1</sup> En el caso de semanas con lunes festivo, la Comisión se ha reunido los jueves en la mañana.

### **Lineamientos para una reforma tributaria estructural**

**Presentadores: Guillermo Perry y Leonardo Villar**

Esta presentación hizo un diagnóstico general del sistema tributario colombiano con énfasis en los tributos del orden nacional, enfatizando los problemas de equidad y eficiencia de los diferentes tributos.

### **Entidades sin ánimo de lucro**

**Presentadores: Soraya Montoya y Oscar Darío Morales**

La presentación abordó los diferentes regímenes tributarios del sector de Entidades sin Animo de Lucro.

### **Impuesto al Valor Agregado**

**Presentador encargado: DIAN**

Diagnostico detallado del IVA y los principales cambios introducidos a través de la Ley 1607 de 2012.

### **Impuestos Territoriales**

**Presentador encargado: Ricardo Bonilla**

Análisis exhaustivo del esquema tributario territorial con énfasis en Bogotá.

## **IV. Presentaciones de expertos nacionales e internacionales**

### **Régimen Tributario Territorial**

**Presentador: Ana Lucia Villa (Directora de Apoyo Fiscal, Ministerio de Hacienda y Crédito Público)**

Además de mostrar un diagnóstico actualizado del régimen tributario de departamentos y municipios, presentó algunas reflexiones y recomendaciones de política.

### **Reflexiones sobre las finanzas territoriales**

**Presentador encargado: Cristina Arango (Coljuegos)**

Diagnóstico y propuestas sobre el ICA y el impuesto predial unificado.

### **Presentación OECD**

**Presentador encargado:**

**Christian Daude** (Head of the Colombia and Greece Desk - Economics Department)

**Christine de la Maisonneuve** (investigadora - Economics Department)

**Bert Brys** (investigador - Centre for Tax Policy and Administration)

Además de proveer un diagnóstico general del esquema tributario, se profundizó en la problemática del IVA, el CREE, y el impuesto a la renta. También se discutieron de manera general algunas experiencias tributarias internacionales que pueden tener elementos importantes para el caso colombiano.

## **Presentación FMI**

### **Presentador encargado: Roberto Schatan**

Se analizaron los impuestos a personas naturales y jurídicas, con énfasis en CREE, IVA, ganancias de capital y retenciones. Adicionalmente se exploraron algunas alternativas y sugerencias provistas por el FMI.

## **V. Subcomisiones**

Se crearon subcomisiones, para explorar los temas más a profundidad, y de esta forma poder exponer los resultados a la toda la comisión.

**Subcomisión de impuesto de renta:** Guillermo Perry, Miguel Urrutia, Alfredo Lewin, Leonardo Villar, y Rosario Córdoba

**Subcomisión de IVA:** Oscar Morales, Rosario Córdoba, Julio Roberto Piza y Leonardo Villar

**Subcomisión de impuestos territoriales:** Julio Roberto Piza, Ricardo Bonilla y Miguel Urrutia

**ESAL:** Soraya Montoya, Oscar Darío Morales, Alfredo Lewin y Julio Roberto Piza

## **VI. Sitio web de la Comisión y estadísticas de comentarios de terceros**

Hasta el momento se han recibido 101 comunicaciones de personas con un total de 197 planteamientos dirigidos a la Comisión por medio del sitio web creado para tal fin<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> <https://comisionreformatributaria.wordpress.com/>



En la clasificación de *otros impuestos* se encuentran planteamientos en el tema de impuesto a la gasolina, licores, rodamiento y GMF, entre otros. En el grupo de *otros* se encuentran planteamientos relacionados con metodologías de la DIAN, y otros temas de administración tributaria.

Estos planteamientos han sido estudiados en las subcomisiones respectivas.





# **COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA**

## **DIAGNÓSTICO DE LOS PROBLEMAS QUE AFECTAN AL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO**

### **RESUMEN DE NOTAS DE LOS TEMAS DISCUTIDOS POR LA COMISION DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA EN LOS TRES PRIMEROS MESES DE TRABAJO**

**PRESENTADO POR LOS COMISIONADOS AL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO  
PÚBLICO**

Mayo de 2015

#### **COMISIONADOS**

Ricardo Bonilla  
Rosario Córdoba  
Alfredo Lewin  
Oscar Darío Morales  
Soraya Montoya  
Guillermo Perry  
Julio Roberto Piza  
Miguel Urrutia  
Leonardo Villar

#### **SECRETARIA TÉCNICA**

Natalia Salazar - Fedesarrollo





## TABLA DE CONTENIDO

<b>I. Motivación: Colombia necesita introducir una reforma tributaria estructural guiada por los principios de suficiencia en el recaudo, equidad horizontal, progresividad vertical, eficiencia económica y eficiencia administrativa .....</b>	<b>13</b>
<b>II. Diagnóstico general del sistema tributario en Colombia .....</b>	<b>15</b>
A. El sistema tributario genera recursos insuficientes .....	15
B. El sistema tributario carece de progresividad .....	19
C. La estructura tributaria es ineficiente .....	24
1. Aspectos generales .....	24
2. Ineficiencias en el impuesto de renta .....	25
3. Ineficiencias en el IVA .....	28
4. Impuestos anti-técnicos: impuesto a la riqueza/patrimonio y GMF .....	30
5. Impuestos a los combustibles .....	31
<b>III. Otros aspectos del sistema tributario colombiano .....</b>	<b>32</b>
A. Tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) .....	32
1. El universo de las ESAL .....	32
2. El tratamiento tributario de las ESAL .....	34
3. El régimen tributario especial da origen a problemas de inequidad horizontal .....	35
B. Tributación territorial .....	37
1. Aspectos generales .....	37
2. Proliferación de impuestos pero concentración del recaudo en unos pocos .....	40
3. Concentración del recaudo en pocos impuestos .....	42
4. Ineficiencias en los impuestos a nivel municipal .....	44
5. Ineficiencias y bajo recaudo de los impuestos a nivel departamental .....	49
<b>IV. Referencias .....</b>	<b>52</b>

# **I. Motivación: Colombia necesita introducir una reforma tributaria estructural guiada por los principios de suficiencia en el recaudo, equidad horizontal, progresividad vertical, eficiencia económica y eficiencia administrativa**

## *Antecedentes*

1. En los últimos 24 años se ha creado un consenso en el país alrededor del modelo de desarrollo implícito en la Constitución de 1991. La Carta garantiza los derechos políticos básicos, pero también adicionó los derechos sociales y económicos que debe garantizar el Estado en la medida de sus posibilidades. La Corte Constitucional ha actuado para procurar que el Estado haga efectivo su cumplimiento. Todo ello necesariamente ha implicado el crecimiento de la intervención estatal y del tamaño del Estado. En efecto, el gasto público del sector central pasó de menos del 10% del PIB en 1990 a 19% en el año 2013.
2. En la primera década de la Constitución una parte del aumento en gasto para financiar los nuevos derechos se tuvo que hacer con deuda, dado que los incrementos tributarios fueron insuficientes, pero la crisis de fin de siglo demostró que esto no era sostenible. Se hizo evidente que el Estado Social de Derecho que prescribe la Constitución no se sostenía con el nivel de ingresos tributarios existente. Las comparaciones sugieren que la carga tributaria en Colombia debería incrementarse en el largo plazo principalmente para financiar la garantía de educación, salud y pensiones. Este gasto público es el que contribuye en mayor medida a mejorar la distribución de ingresos en países donde hay cubrimiento universal de esos servicios básicos.
3. La meta de una reforma fiscal en términos de carga tributaria va a depender de hasta qué punto la combinación de impuestos y gastos promueve el crecimiento del PIB, mejora la distribución de ingresos después de impuestos y transferencias y logra que el diseño del gasto garantice los derechos económicos de la Constitución al menor costo posible.
4. Paradójicamente, aunque en el caso de varios tributos Colombia tiene tasas nominales elevadas en comparaciones internacionales, también registra una de las cargas tributarias más bajas en término de recaudo efectivo. Ello obedece a una combinación de factores, particularmente de la multiplicidad de exenciones, deducciones, regímenes especiales y demás beneficios, así como de elevados grados de evasión y elusión tributaria.
5. Parte de las deficiencias del sistema tributario se explican porque en lugar de mejorar los impuestos fundamentales (renta, IVA, predial y contribuciones a la seguridad social), se ha acudido a impuestos que surgieron por estados excepcionales de emergencia económica como el GMF en 1998 y el impuesto al

patrimonio en 2002, que se han mantenido desde entonces con carácter transitorio. Pero dado que no se ha logrado eliminarlos, porque se han convertido en fuente de financiación de gasto corriente, se ha convivido con ellos, afectando la inversión y la bancarización.

6. En resumen, la brecha de recursos tributarios se puede disminuir aumentando el recaudo pero también disminuyendo gastos que no cumplen con los criterios de aumentar la equidad o la eficiencia de la economía. En otras palabras, para cerrar el faltante de ingresos puede contribuir más al crecimiento económico la eliminación de gasto público ineficiente e inequitativo que un aumento en tributos.
7. En lo tributario, se trata entonces de hacer más equitativo y eficiente el sistema en su conjunto, mejorando el diseño de los dos grandes ejes de la tributación: las utilidades de las empresas, la renta de las personas, riqueza y el IVA en el nivel nacional; e impuestos como el predial en el sistema tributario regional y local. Así mismo, el impuesto a las transacciones, con tasas moderadas podría ser útil para controlar los fenómenos de evasión y fraude.

*El esquema tributario colombiano actual es insuficiente en materia de recaudo, además de que no cumple con los principios de eficiencia y equidad característicos de un sistema fiscal exitoso.*

8. El sistema tributario no genera el recaudo necesario para proveer de manera adecuada los bienes públicos a cargo de la Nación, financiar los programas sociales orientados a combatir la pobreza y garantizar las transferencias a las entidades territoriales como lo ordena la Constitución. Los diferentes cálculos de expertos y analistas coinciden en que se necesita un mayor nivel de recaudo para satisfacer estas necesidades pero también indican que Colombia tiene espacio para aumentarlo.
9. El sistema tributario no contribuye a la equidad horizontal, en la medida en que dos personas naturales o empresas con niveles de ingresos y activos similares, e inclusive desempeñándose en actividades que compiten entre sí, pagan montos de impuestos diferentes,<sup>3</sup> debido a la multiplicidad de regímenes, excepciones y deducciones especiales y también, al alto grado de evasión.
10. El sistema tampoco es progresivo, o equitativo verticalmente, en la medida en que aquellos que tienen mayor capacidad de pagar impuestos no aportan relativamente más al fisco que aquellos con menores posibilidades. En parte, ello obedece a que históricamente los impuestos que podrían dotar al régimen tributario de mayor progresividad, como es el caso del impuesto de renta y a la propiedad de las personas, han recaudado poco en Colombia.

---

<sup>3</sup> Es decir, agentes similares tienen tasas de tributación efectivas diferentes.

11. El sistema tributario castiga la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial. Como consecuencia, reduce las tasas de inversión, crecimiento económico y generación de empleo formal. Esta estructura encarece en exceso la inversión, debido a la presencia de impuestos anti-técnicos, como el de riqueza/patrimonio, el de transacciones financieras y el ICA, así como en razón de una tasa nominal sobre utilidades (sumando el CREE y el impuesto a la renta) más alta que en cualquier otro país de la región. Adicionalmente, reduce la generación de empleo formal como consecuencia de las cargas parafiscales remanentes.
12. El sistema tributario es altamente complejo, lo que genera dificultades y costos muy altos para su correcto entendimiento y cumplimiento por parte de los contribuyentes, por una parte, y para su fiscalización y recolección por parte de la entidad encargada de su administración, por otra. El régimen normativo vigente presenta también una enorme complejidad y extensión, tiene múltiples imprecisiones, no ofrece la certeza y el marco de seguridad necesarios para adelantar adecuadamente negocios y actividades económicas y origina frecuentes conflictos en las relaciones de la administración y los contribuyentes, cuyo resultado final, después de varios años de controversia, es imprevisible. Adicionalmente, su aplicación exige una administración tributaria con mayor capacidad de servicio y de control efectivo sobre los contribuyentes a fin de reducir los actuales niveles de evasión y elusión tributarias.
13. Dadas estas limitaciones, es necesario introducir una reforma tributaria estructural guiada por los principios de suficiencia en el recaudo, equidad horizontal, progresividad vertical, eficiencia económica y eficiencia administrativa.

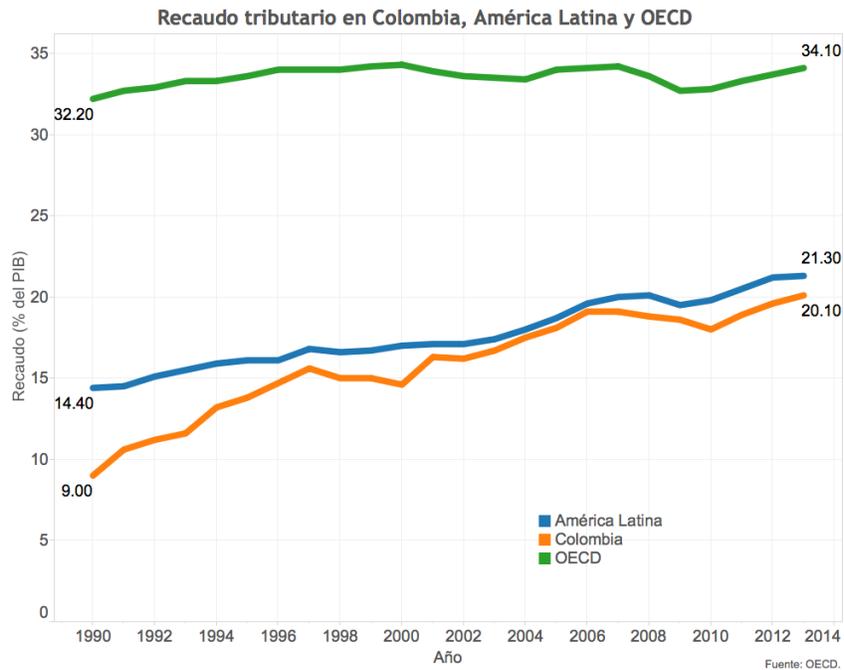
## **II. Diagnóstico general del sistema tributario en Colombia**

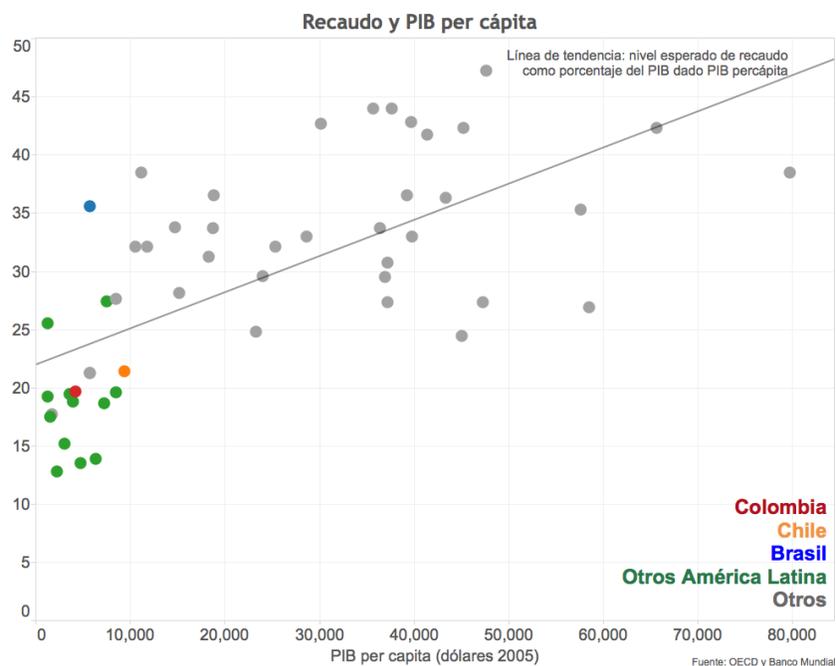
### **A. El sistema tributario genera recursos insuficientes**

14. La carga tributaria, medida como la razón entre el recaudo total de impuestos y el ingreso de la economía sigue siendo baja en Colombia, a pesar de que ha aumentado en las últimas dos décadas. El recaudo total, incluyendo lo que corresponde tanto al Gobierno Nacional Central como a las entidades territoriales, representa 20.1% del Producto Interno Bruto (PIB), ubicándose por debajo del promedio de América Latina (21.3%) y significativamente más abajo del promedio de los países de la OCDE (34.1%).
15. El recaudo generado está por debajo del potencial de acuerdo con el nivel de desarrollo de Colombia. Una comparación internacional detallada muestra que la carga tributaria en Colombia es baja frente a países con similar nivel de PIB per cápita como Chile y Brasil. De acuerdo con cálculos de la OECD (2015), que tienen en cuenta no solamente el nivel de PIB per cápita sino también la

estructura de la economía y el grado de apertura, el recaudo potencial estaría cerca de 24% del PIB.

16. Lo anterior significa que, dado el nivel de desarrollo del país, el Gobierno está recaudando un bajo nivel de impuestos. Como consecuencia, hay espacio para producir incrementos en el recaudo que resulten necesarios, siempre y cuando se hagan en forma tal que la estructura impositiva no afecte la equidad y la competitividad y, entre otros, a través de mejores controles a la evasión y elusión.





17. Por otra parte, el deterioro en las condiciones macroeconómicas recientes, que en buena medida ha obedecido a la abrupta caída en los precios internacionales del petróleo, ha afectado negativamente la evolución de los ingresos fiscales. Esto en razón a que en la última década, el Gobierno se hizo crecientemente dependiente de los ingresos provenientes de la actividad petrolera, especialmente de los impuestos a las utilidades y los dividendos generados por la estatal petrolera. Ecopetrol ha generado en los últimos años, entre impuesto de renta, CREE y dividendos, un poco más del 15% de los ingresos de la Nación. De acuerdo con estimaciones de Fedesarrollo, los ingresos provenientes de la actividad minero-petrolera disminuyeron de 3.5% del PIB en 2013 a 1.2% del PIB en 2015 y se ubicarán por debajo de 1% del PIB en los años que vienen.
18. A pesar de que la reforma tributaria de 2012 introdujo mejoras estructurales importantes, como la eliminación parcial de la carga parafiscal sobre las empresas y la creación del CREE, parece no haber tenido los resultados esperados en materia de recaudo. Por su parte, la reforma de 2014 permitió sustituir temporalmente la caída prevista en recaudo por la expiración del impuesto al patrimonio y el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF). Sin embargo, la caída en los ingresos fiscales debido al desplome en los precios del petróleo sólo se compensó de manera muy parcial en esa reforma.
19. Dada la gradual y lenta recuperación del precio y la consecuente desaceleración de la producción de crudo previstas para los años que vienen, los ingresos tributarios en el corto y mediano plazo van a ser inferiores a los que se proyectaban un año atrás. De no tomar medidas tendientes a compensar esta caída en los ingresos, el Gobierno se vería abocado a producir un ajuste excesivo en el nivel actual de gastos, con el fin de dar cumplimiento a la regla fiscal,

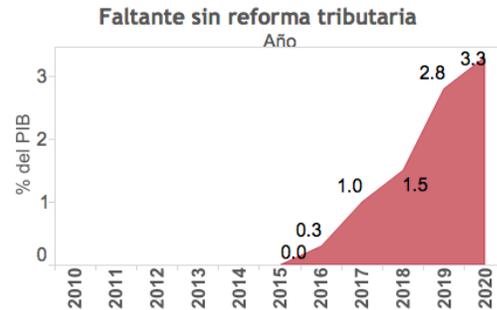
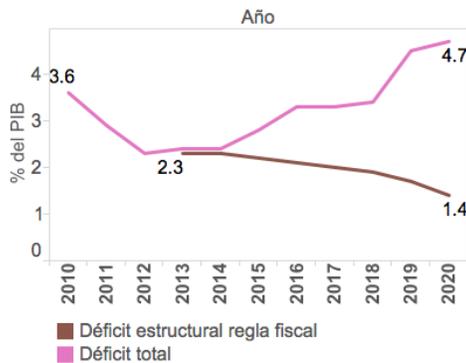
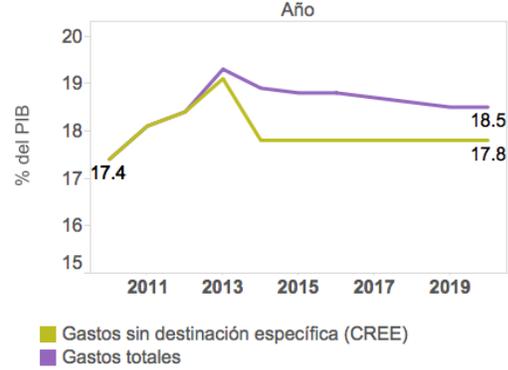
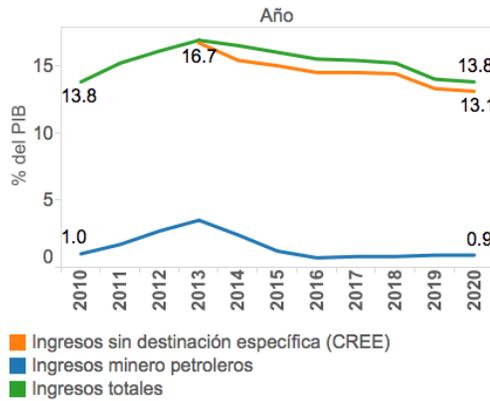
elemento fundamental de la disciplina y sostenibilidad de las finanzas públicas. Ello tendría efectos indeseables sobre la provisión de bienes públicos y los diferentes programas sociales, en particular los relacionados con las necesidades adicionales en materia de salud, educación, infraestructura e inversión rural para el post conflicto.

20. En el mediano plazo, la desaparición de algunos impuestos golpeará aún más la evolución del recaudo tributario. De acuerdo con lo estipulado por la reforma tributaria de 2014 (Ley 1739), el impuesto a la riqueza para las empresas expirará en 2018 y para las personas en 2019; la sobretasa del CREE quedará eliminada desde 2019 y el desmonte gradual del GMF se iniciará desde ese mismo año a razón de 1 punto por mil por año hasta su extinción en 2021.
21. Estimaciones generales elaboradas por Fedesarrollo sugieren que en un escenario pasivo *-esto es, en ausencia de una reforma tributaria-* se observaría una caída importante en los ingresos del Gobierno en el corto y mediano plazo. Los ingresos totales del Gobierno excluyendo la parte del CREE cuyo recaudo se destina a cubrir los gastos del Sena, ICBF y salud, que hasta 2012 se financiaban con parafiscales sobre las empresas, disminuirían del 16.9% del PIB en 2013 a 15.2% del PIB en 2018 y a 13.8% del PIB en 2020. Ello quiere decir que de no hacer un esfuerzo tributario a través de una reforma, los ingresos del Gobierno de libre disponibilidad caerían en más de tres puntos porcentuales del PIB entre 2013 y 2020.<sup>4</sup>
22. La regla fiscal aprobada por el Congreso de la República exige una reducción del déficit estructural del Gobierno Central de 2.3% del PIB en 2014 a 1,9% en 2018 y a 1,0% en 2022. Asumiendo que el gasto público (excluyendo aquel que se financia con el recaudo del CREE) se mantiene como porcentaje del PIB en los niveles de 2014 –cuando ya hubo una reducción importante con respecto a 2013-, el Gobierno necesita recursos adicionales cercanos a 1.5% del PIB en el año 2018 y a 3.3% del PIB en el 2020 para cumplir con el compromiso de la regla fiscal.

---

<sup>4</sup> Estas estimaciones se realizaron con base en la información que está disponible públicamente y suponen que el precio del petróleo, referencia WTI, se recupera gradualmente de US\$ 55 por barril en 2015 a US\$ 70 por barril para 2018, nivel en que se estabiliza hasta 2020.

## Estimación del faltante de ingresos en un escenario sin reforma tributaria



Fuente: Cálculos y estimaciones de Fedesarrollo.

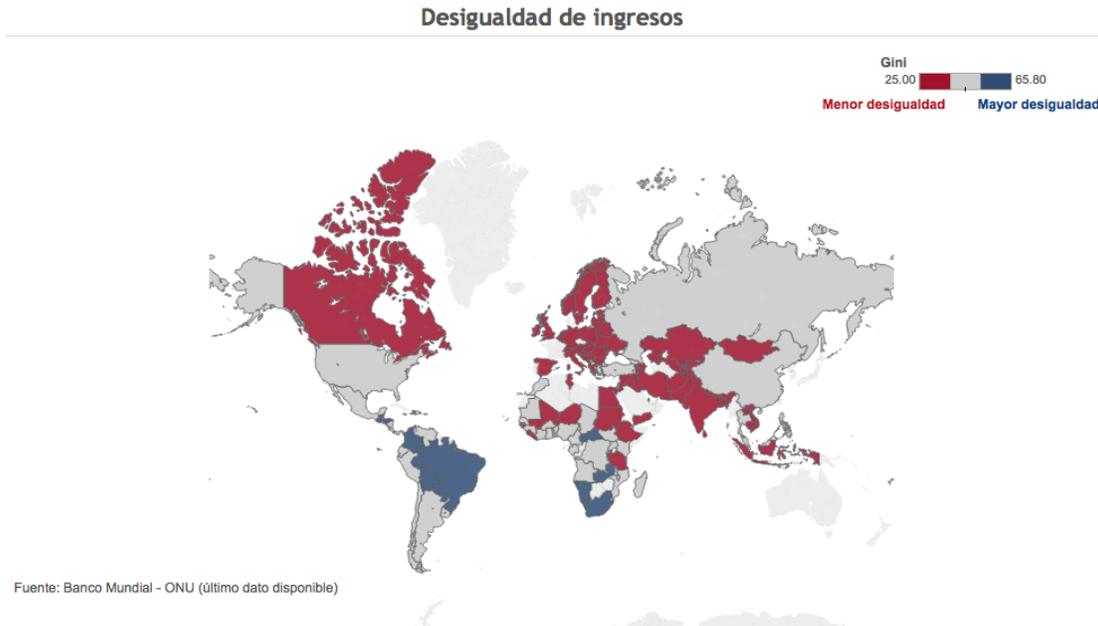
23. Es importante insistir que este cálculo no contempla los nuevos requerimientos de gasto asociados con la reforma de la salud, las mejoras en la calidad de la educación y la protección de la primera infancia, el incremento de la inversión en el campo, la provisión de recursos para apoyar económicamente la vejez de los menos favorecidos y el postconflicto. En otras palabras, para financiar estas necesidades adicionales se tendría que recortar el gasto en otras áreas.

### B. El sistema tributario carece de progresividad

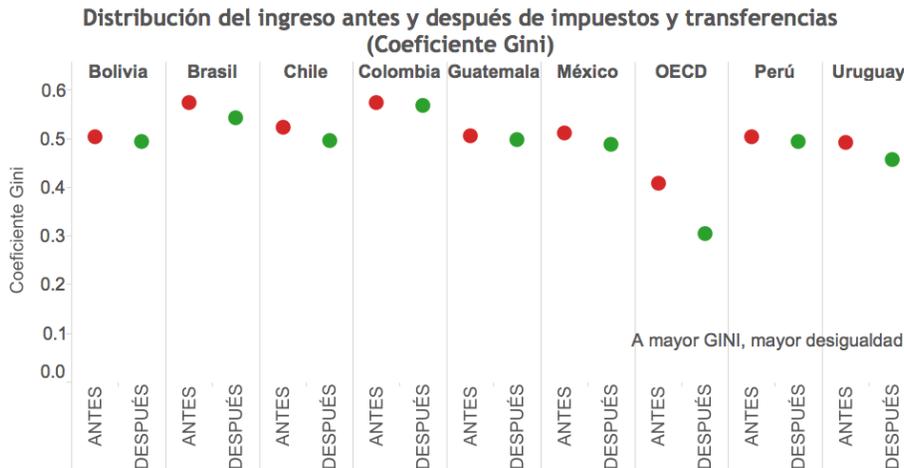
24. De acuerdo con la medida de desigualdad más comúnmente utilizada en la literatura económica, el coeficiente GINI<sup>5</sup>, Colombia es uno de los países con mayores niveles de inequidad en la región y en el mundo. El ingreso que concentra el 10% más rico es 11.1 veces más grande que el ingreso que recibe el

<sup>5</sup> El coeficiente de GINI es una medida de la desigualdad. Este indicador toma valores entre 0 y 1, en donde 0 se corresponde con la perfecta igualdad (i.e., el ingreso está perfectamente distribuido entre las personas o grupos de personas según ingresos) y 1 corresponde a una perfecta desigualdad (i.e., una sola persona o grupo de personas, tiene todos los ingresos).

10% más pobre. Esta relación es alrededor de 3 veces en los países europeos, de 6 veces en Estados Unidos, 8.4 veces en Chile y 9.5 veces en México.

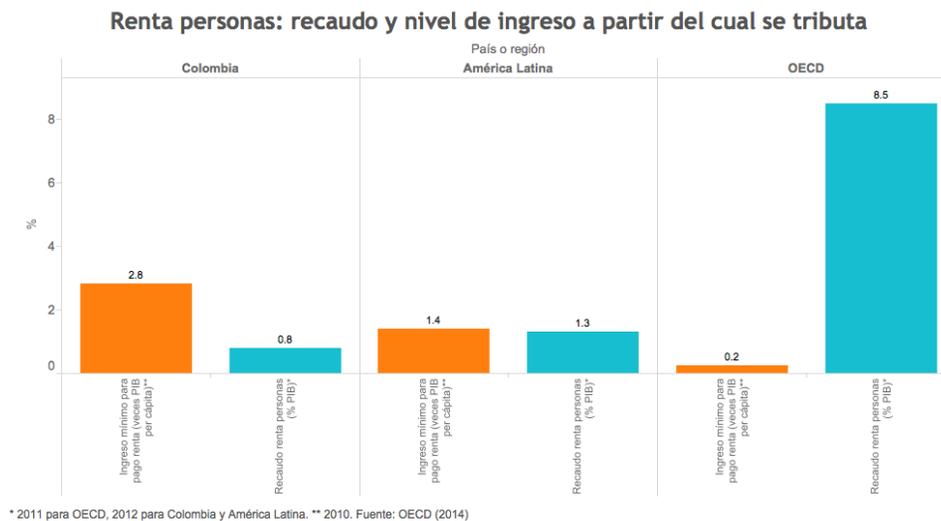


25. La política fiscal contribuye poco a la redistribución de los ingresos, en contraste con lo que sucede en los países de la OECD, donde la desigualdad disminuye significativamente luego de tener en cuenta el efecto de los impuestos y las transferencias del Gobierno sobre el ingreso de las familias. Así, mientras en el promedio de la OECD y en algunos países de América Latina, como Brasil, Uruguay y Chile, la desigualdad de ingresos, medida a través del coeficiente GINI, se reduce con los impuestos y las transferencias fiscales, en Colombia este indicador permanece prácticamente inalterado.



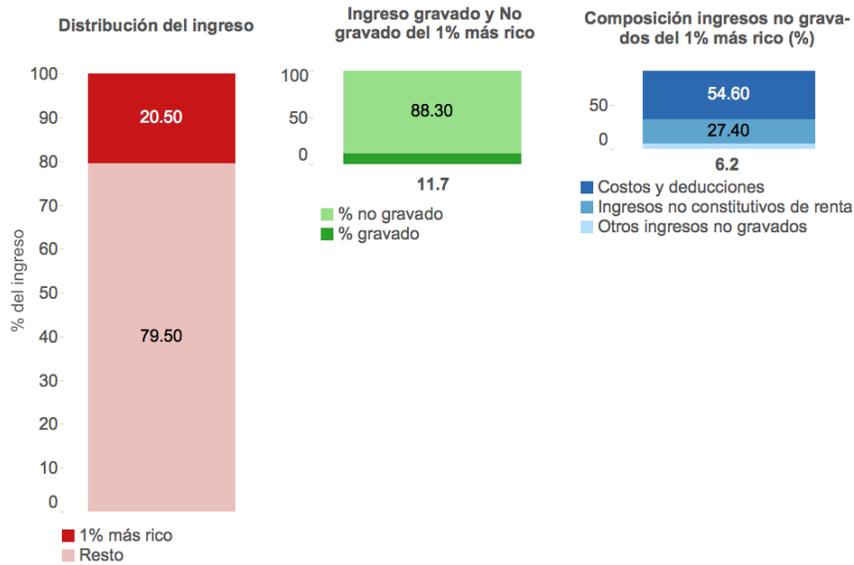
Fuente: Lustig et al. (2013) y Lustig y OECD (2015).

26. El efecto redistributivo de la política tributaria es bajo en parte porque los impuestos que podrían generar un mayor efecto redistributivo, como son el impuesto sobre la renta y sobre la propiedad, recaudan poco. Ello responde a varios hechos. De una parte, muy pocas personas contribuyen al sistema. En Colombia las personas comienzan a declarar impuesto de renta a partir de un ingreso elevado. Como proporción del PIB per cápita, este ingreso mínimo es cerca de 2 veces el de América Latina y 12 veces el de la OECD, lo que no obsta, sin embargo, para que algunas personas de ingresos bajos estén tributando en la práctica a través de mecanismos de retención. Aunque estas personas podrían declarar voluntariamente y obtener una devolución, los trámites asociados llevan a que con frecuencia se desista de esta posibilidad. En segundo lugar, la multiplicidad de deducciones, exenciones, ingresos no constitutivos de renta, descuentos y demás beneficios tienen un efecto negativo sobre el recaudo y regresivo en términos de equidad. Lo mismo sucede con los altos niveles de evasión.



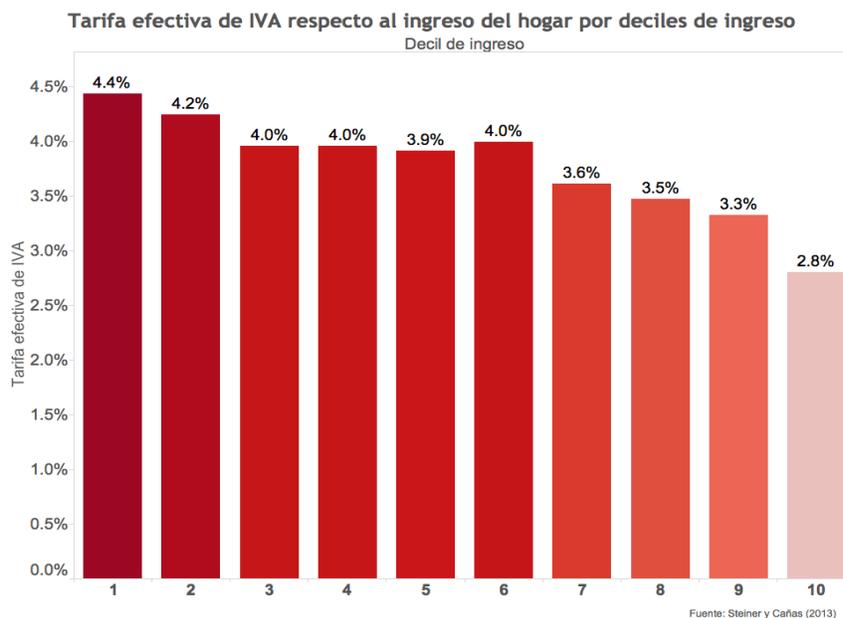
27. La exención que tienen los dividendos en cabeza de las personas y otros beneficios sobre los ingresos de capital, favorecen a quienes tienen más capacidad de tributar. Estimativos de Alvaredo y Londoño (2012) sugieren que en Colombia el 1% de la población concentra el 20% del ingreso total, un porcentaje elevado comparado con la proporción que este mismo segmento de la población concentra en países como España, Francia, Alemania, Reino Unido, Argentina y varios países de Asia. Además, a diferencia de estos países, el gravamen promedio sobre el ingreso que recibe este 1% de la población es relativamente bajo, equivalente apenas al 11%. Este gravamen promedio se reduce aún más, al 4%, para el 0,1% de la población que recibe los ingresos más altos. Estos resultados están vinculados al hecho de que en estos segmentos de la población, los dividendos –exentos de impuesto a la renta- constituyen entre el 30% y el 70% de los ingresos.

### Ingreso y tributación del 1% más rico



Fuente: Alvaredo y Londoño (2013)

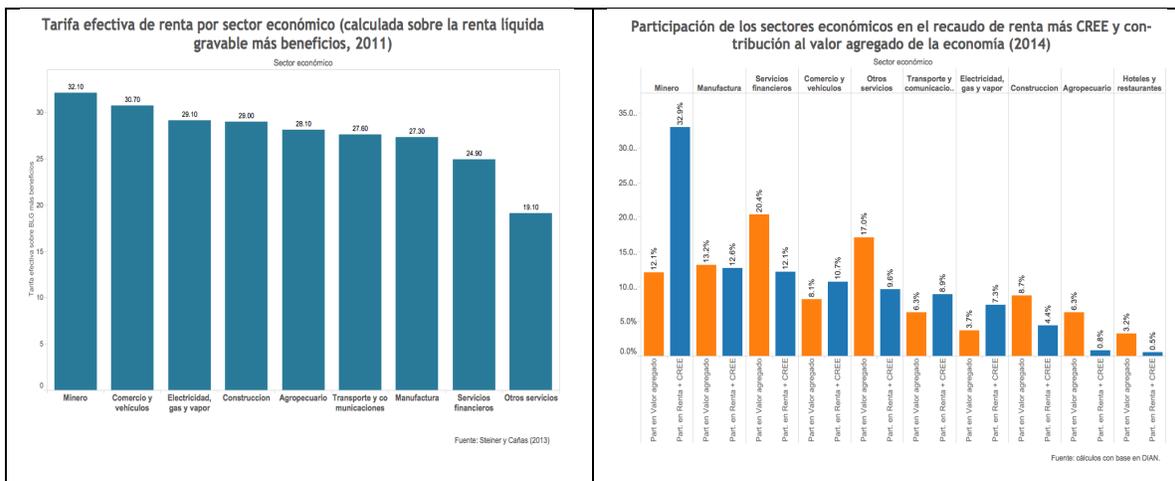
28. La lista de bienes exentos en el IVA se creó inicialmente con el objetivo de disminuir la regresividad del impuesto. Pero esa lista ha crecido tanto que hoy día los hogares de ingresos altos son los que más se benefician de ellos y su costo fiscal se ha disparado. Steiner y Cañas (2013) estimaron que cerca de la tercera parte del gasto total en bienes exentos es realizado por el 10% más rico según nivel de ingresos, mientras que el 10% más pobre sólo responde por el 3,1% del mismo. Como consecuencia, las exenciones no han reducido la regresividad intrínseca del IVA: mientras los hogares más pobres destinan el 4.4% de su ingreso al pago de IVA, los más ricos sólo destinan el 2.8%.



29. En adición a lo anterior, nuestro sistema tributario es inequitativo horizontalmente entre individuos, empresas y sectores económicos por la existencia de regímenes tributarios especiales de renta, como el que aplica sobre las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) y las empresas localizadas en zonas francas<sup>6</sup>, y la multiplicidad de exenciones.

30. Muestra de la inequidad horizontal del sistema es que hay importantes diferencias entre sectores en las tasas efectivas con respecto a la renta declarada. Cálculos recientes como los de la Andi (2014), Steiner y Gómez (2014) y la DIAN (2015) indican que las tarifas efectivas han aumentado de manera significativa en los últimos años, manteniéndose la elevada dispersión entre sectores económicos. Por ejemplo, Ávila (2015) encuentra que durante el año 2013, las empresas habrían soportado una tarifa efectiva promedio de 61%, siendo para algunos sectores cercana a 40% y en otros superior a 80%.<sup>7</sup> Debido a ello y a diferencias en niveles de evasión, la contribución de los sectores económicos al recaudo total de renta no guarda correspondencia con su aporte al valor agregado de la economía.

31. Uno de los mecanismos más distorsionantes de la equidad horizontal son los contratos de estabilidad jurídica, que extendieron los beneficios tributarios existentes hasta por 20 años, tales como la deducción por adquisición de activos fijos productivos, derogada en 2010 y, la tarifa de las zonas francas especiales, aún vigente.



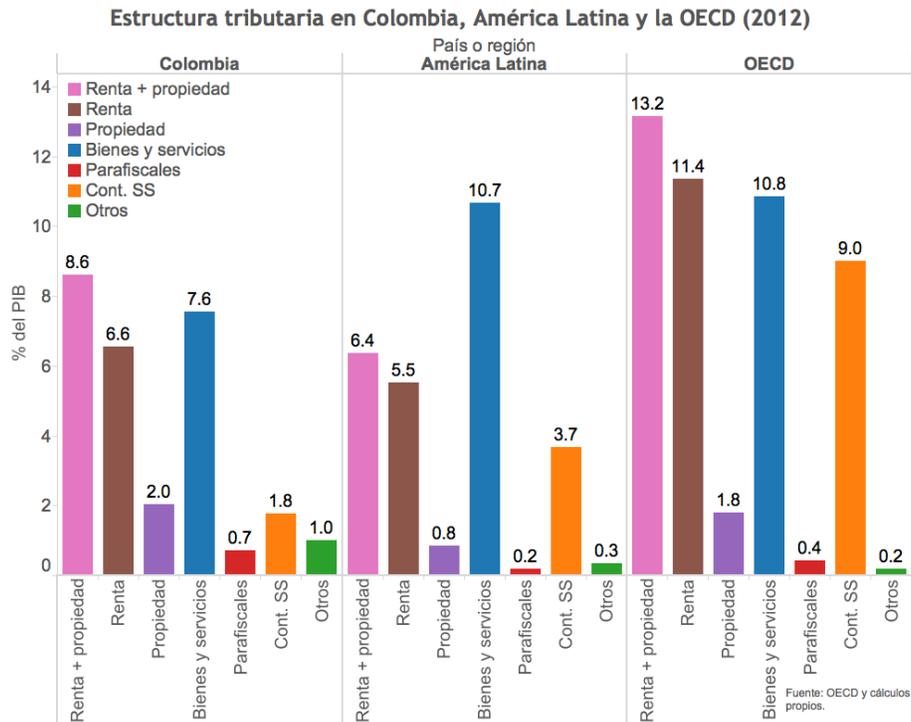
<sup>6</sup> Las empresas de Zona Franca también están exentas de IVA y derechos aduaneros.

<sup>7</sup> La tarifa efectiva relaciona el valor de los impuestos efectivamente pagados o reconocidos por las empresas y sus utilidades, antes de que estas se vean afectadas por los efectos de los impuestos y beneficios tributarios. Existen diferentes metodologías de cálculo. El cálculo de Ávila (2015) considera en el numerador los impuestos de orden nacional, de orden territorial, las contribuciones a la seguridad social y los aportes parafiscales y en el denominador las utilidades declaradas por las firmas ajustadas por las deducciones de origen fiscal.

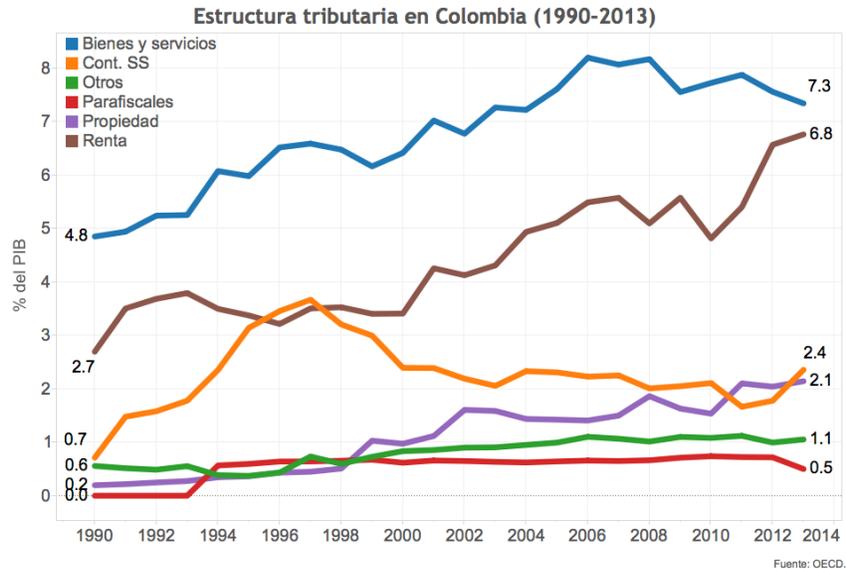
## C. La estructura tributaria es ineficiente

### 1. Aspectos generales

32. Históricamente, en América Latina los gravámenes indirectos han sido más importantes en materia de generación de ingresos que en los países de la OECD. En América Latina los impuestos sobre bienes y servicios recaudan cerca de 4% del PIB más que el impuesto de renta y a la propiedad sumados. En la OECD, el recaudo de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad superan el de los tributos sobre bienes y servicios en un poco más de 2% del PIB.



33. Colombia se ha desviado de esa tendencia. La evolución del recaudo de impuestos indirectos se ha estancado en los últimos años, al tiempo que el de los directos ha venido ganando importancia. Entre 2000 y 2011, el recaudo de impuestos sobre los bienes y servicios superó al generado por los tributos sobre la renta y la riqueza en cerca de 1.6% del PIB. En la actualidad, los impuestos directos (a la renta y la propiedad) generan un monto de recursos superior en un poco más de un punto del PIB a los impuestos indirectos (sobre los bienes y servicios).



34. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en la OECD, en Colombia, como en otros países latinoamericanos, los impuestos directos (renta y propiedad) recaen en muy alta proporción sobre las empresas, y no sobre los individuos, con el riesgo de convertirse en un desestímulo para la inversión y el crecimiento económico, como se discute a continuación.

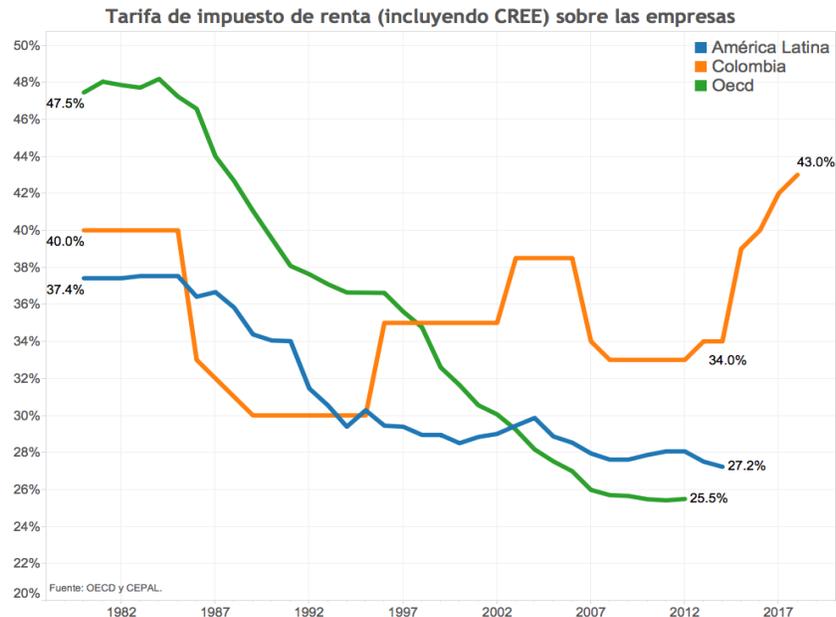
## 2. Ineficiencias en el impuesto de renta

35. Actualmente, Colombia cuenta con un sistema de impuesto de renta corporativa dual. La reforma de 2012 redujo la tarifa de renta empresarial del 33% al 25% al tiempo que creó un nuevo impuesto, el CREE, para financiar los programas sociales del SENA, el ICBF y el Sistema de Seguridad Nacional en Salud, los cuales antes eran sustentados con contribuciones parafiscales sobre el empleo formal pagados por las empresas.

36. La tarifa del CREE se estableció inicialmente en 8% y se adicionó un 1% para los años 2013 a 2015 con el objetivo de financiar programas de educación superior. La reforma tributaria de 2014, consagró la tarifa del CREE en 9% de manera permanente y creó una sobretasa temporal sobre este impuesto de 5%, 6%, 8% y 9% para los años 2015, 2016, 2017 y 2018 para las empresas más grandes. De esta manera, la tarifa total sobre la renta empresarial (sumando renta y CREE) es de 34% y si se adiciona la sobretasa temporal, ésta subiría de 34% en 2014, a 39% en 2015 y a 43% en 2018, para luego volver a 34% desde 2019<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Esta tarifa aplica solamente a las empresas que tienen utilidades anuales superiores a \$800 millones (6.000 UVT).

37. Estas tasas lucen excesivamente elevadas en el contexto internacional y atentan contra la competitividad empresarial. Por ejemplo, en la actualidad, en la OECD la tarifa promedio es de 25.5% y en América Latina, de 27.2%. Paradójicamente, teniendo las tarifas nominales más altas tenemos la carga tributaria más baja, y esto se explica por la combinación de dos fenómenos, los gastos tributarios que cálculos del Banco Mundial calculaban en 4.5% PIB para 2011 y la evasión que se acerca a 3% PIB de acuerdo con estimativos de la DIAN.



38. La tendencia de largo plazo en esta tarifa también genera preocupación. En la OECD, la tarifa de renta corporativa se ha reducido de manera fuerte y continua desde 1980 para promover la competitividad empresarial y en América Latina también se observa un descenso gradual aunque más lento. En contraste, en Colombia presenciamos una tendencia ascendente –aunque discontinua- que para 2018 llevará la tarifa a los niveles más altos de las últimas décadas.

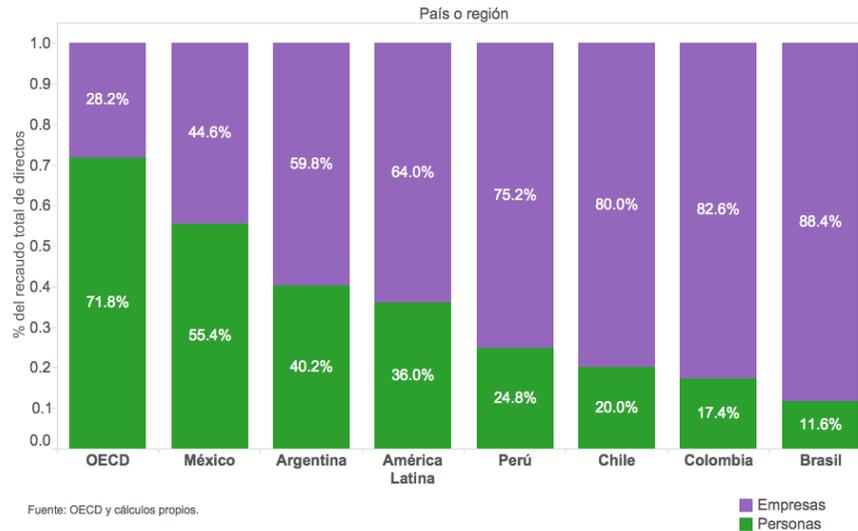
39. De otra parte, si bien la base del CREE presenta mejoras frente al impuesto de renta, en la medida en que contempla menos deducciones y rentas exentas, el sistema dual de impuesto sobre la renta acarrea otro tipo de ineficiencias al hacerlo más complicado, difícil de entender por parte de los contribuyentes y de hacer cumplir por parte de la Dian (OECD, 2015). Estas complejidades surgen principalmente de las diferentes bases, esquemas de retención y sistemas de reporte.

40. A su turno, la tarifa máxima del impuesto de renta sobre las personas es baja en Colombia cuando se le compara con los países de la OECD. En promedio, en esa región, dicha tarifa es cercana a 42%, mientras en Colombia es de 33%. Las personas naturales, además, cuentan en Colombia con deducciones altas tanto sobre las rentas de trabajo, como de manera más notoria, sobre las rentas de

capital, que reducen mucho las tasas efectivas y les quitan progresividad, puesto que benefician más a las personas de mayores ingresos.

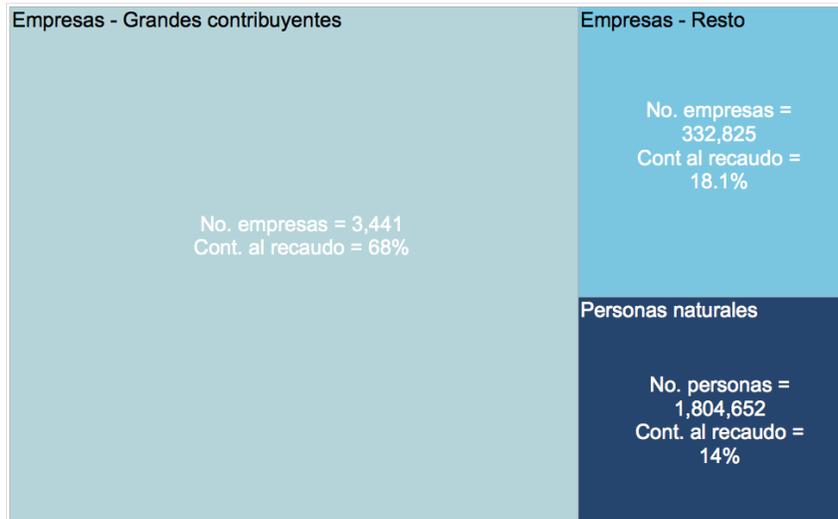
41. En la dirección correcta, a través de la creación del Impuesto Mínimo Alternativo, IMAN, la reforma de 2012 limitó los onerosos incentivos al ahorro que existían en el impuesto de renta sobre las personas naturales, los cuales no encontraban justificación, particularmente porque beneficiaban a las personas de mayores ingresos. No obstante, el IMAN todavía aplica a rangos relativamente elevados. Adicionalmente, este impuesto ha resultado fácil de evadir debido a la separación que el régimen hace entre empleados y no empleados.
42. En consecuencia, a diferencia de la OECD, son las empresas las que aportan la mayor proporción del recaudo de impuesto de renta. Adicionalmente a ello, debe tenerse en cuenta que cerca del 95% del impuesto a la riqueza/patrimonio es aportado por las empresas. De esta manera, mientras en la OECD el 72% del recaudo por concepto de impuestos directos (renta más propiedad) proviene de las personas naturales, en Colombia el 83% proviene de las empresas. Este último porcentaje es mayor al observado en promedio en América Latina (64%).

**Contribución de las personas naturales y las empresas al recaudo de impuestos directos (2012)**



43. Aún más, una proporción importante del recaudo total del impuesto sobre la renta y la riqueza/patrimonio es aportada por un número reducido de empresas. Por ejemplo, en 2014, solamente 3,441 empresas contribuyeron con el 68% del recaudo total de renta, mientras las restantes 332,825 aportaron el 18.1%, y las 1,804,652 personas naturales que hoy tributan, el 14%.

Contribución al recaudo del impuesto de renta de 2014 por tipo de contribuyente  
Recaudo total = \$39.3 billones



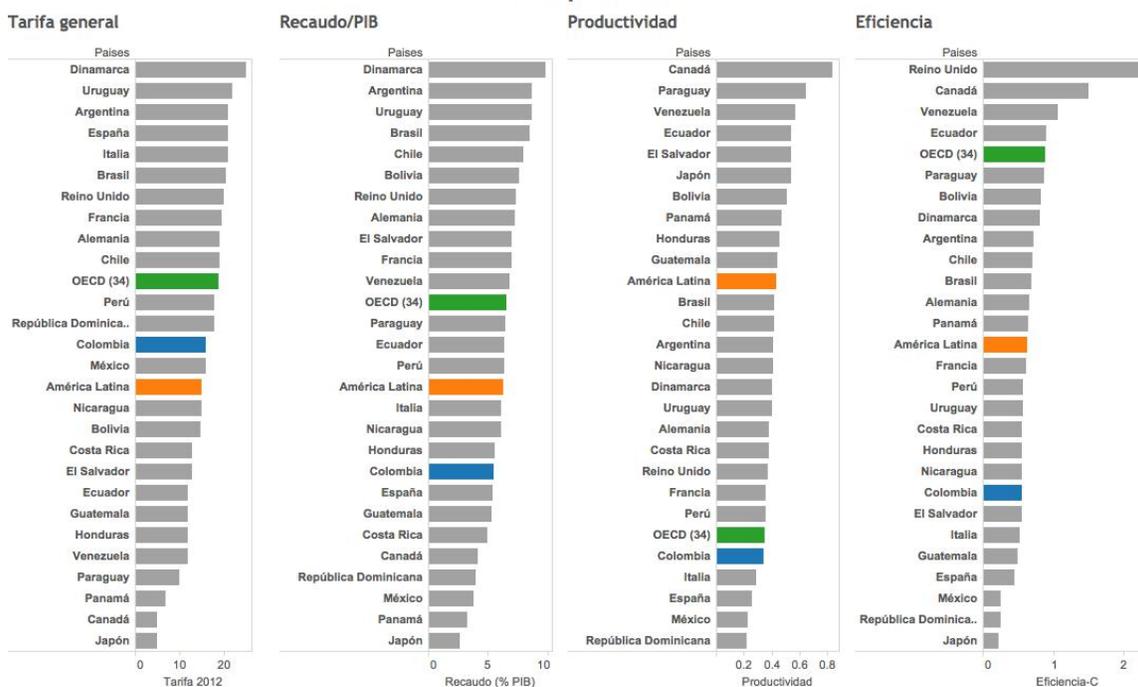
Fuente: cálculos con base en Dian.

### 3. Ineficiencias en el IVA

44. Frente a estándares internacionales el recaudo de IVA en Colombia es bajo. La tarifa es baja y, debido al elevado número de beneficios tributarios (bienes exentos y excluidos), la base de recaudo también es reducida. A ello hay que sumar la existencia de tarifas diferenciales y un elevado grado de evasión.
45. La tarifa del 16% del IVA en Colombia resulta inferior a la del promedio de la OECD (18.9%) y en América Latina se ubica por debajo de Uruguay, Argentina, Brasil, Chile y Perú.
46. En relación con el tamaño de la economía, el nivel de recaudo también es reducido frente a estándares internacionales. En promedio, la OECD recauda cerca de un punto del PIB más en IVA que Colombia. Así mismo, Colombia recauda menos como proporción del PIB que América Latina. Brasil recauda 3.5 puntos del PIB más que Colombia; Chile, 3 puntos; Bolivia, 2.5 puntos y Perú y Ecuador, 1 punto.
47. La productividad y la eficiencia del IVA, que miden básicamente la diferencia entre el recaudo actual y el que potencialmente podría recogerse si todos los bienes y servicios pagaran la tarifa base, es reducida en Colombia, no solamente frente a la OECD sino también frente a la mayoría de países de la región.<sup>9</sup> Este resultado se debe tanto a la multiplicidad de tarifas y exenciones, como a altos niveles de evasión.

<sup>9</sup> El indicador de productividad se mide como la relación entre el recaudo del IVA como proporción del PIB y la tarifa general. El indicador de eficiencia C mide la relación entre el recaudo de IVA como proporción del consumo y la tarifa general.

## Desempeño IVA



Fuente: Gómez-Sabaini y Morán (2014)

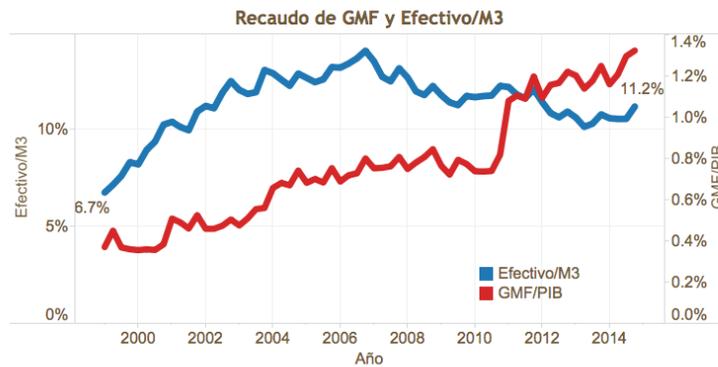
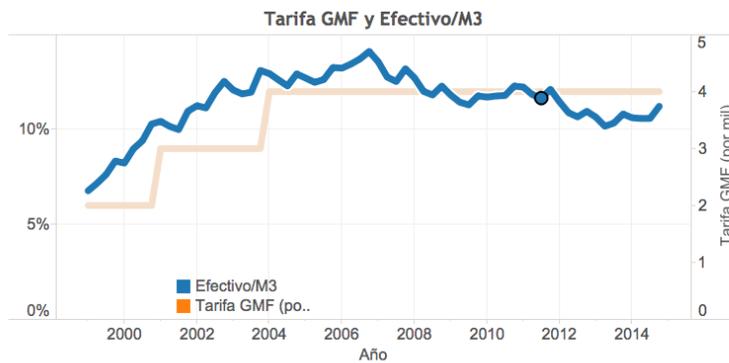
48. De otra parte, la imposibilidad de descontar el IVA en la compra de bienes de capital castiga de manera importante la inversión. En la mayoría de países, el IVA se establece sobre el consumo. Bajo este esquema, las empresas pagan este gravamen sobre los bienes y servicios que adquieren, pero en general pueden descontar aquel que pagan sobre la compra de todos los insumos que utilizan en el proceso productivo, inclusive sobre los bienes de capital. Colombia es uno de los pocos países en donde las empresas no pueden descontar el IVA pagado sobre la maquinaria y equipo que adquieren. En estas circunstancias, el IVA sobre los bienes de capital representa un costo adicional para las empresas que afecta la competitividad y desincentiva la inversión. Las empresas solo pueden recuperar parte del IVA pagado sobre bienes de capital a través de las deducciones por depreciación en el impuesto a la renta. Adicionalmente, en la reforma de 2014 se permitió un descuento de 2% del valor de compra del bien. La solución definitiva de este problema debe tener en cuenta, sin embargo, que el IVA sobre bienes de capital genera recursos importantes para el fisco (0.6% del PIB) y que su eliminación o reducción gradual debe ser compensada de alguna manera. Dicho sea de paso, la productividad y eficiencia del IVA en Colombia luciría aún más precaria al descontar este recaudo.

49. Al igual que en el caso del impuesto de renta y del CREE, el sistema de retenciones en IVA es altamente complicado en sistemas y tasas. En el caso del IVA, esta elevada complejidad se une con la existencia de un régimen simplificado, generando incentivos a la evasión. En efecto, proliferan facturas de

operaciones ficticias entre agentes del régimen ordinario y simplificado que dan lugar a indebidos descuentos del impuesto.

#### **4. Impuestos anti-técnicos: impuesto a la riqueza/patrimonio y GMF**

50. Colombia sigue abusando de dos impuestos anti-técnicos: impuesto a la riqueza/patrimonio de las empresas y GMF.
51. A pesar de que nacieron en momentos de necesidad de recursos como impuestos temporales, en parte bajo el reconocimiento de su carácter anti-técnico, estos impuestos han adquirido un carácter permanente debido a que su vigencia se ha prorrogado varias veces. Adicionalmente, su diseño dista de ser el más eficiente desde el punto económico.
52. El impuesto al patrimonio fue aplicado en Colombia hasta comienzos de la década de los años 90 como un impuesto complementario sobre las personas naturales, como es lo usual en muchos países. Posteriormente fue eliminado mediante el Decreto 1321 de 1989 y la Ley 6 de 1992. Se restableció en el 2003, sobre patrimonios altos tanto de las empresas como de las personas. En la actualidad, el 95% del recaudo de este impuesto es pagado por las empresas y sólo 5% por un bajo número de personas naturales. Para las empresas que lo pagan, esta carga, que se suma a las derivadas de la alta tarifa del impuesto de renta, la sobretasa del CREE y la imposición del IVA sobre los bienes de capital, genera un desincentivo adicional considerable para la inversión y puede estimular fugas de capital hacia el exterior con el fin de evadirlo. Estos desincentivos a la inversión resultan particularmente perjudiciales en períodos como el actual, de desaceleración en el crecimiento económico.
53. El GMF es un impuesto de fácil recaudación y genera recursos importantes para el Gobierno (1,3% del PIB en el último año), pero su alta tarifa actual podría ir en detrimento de la intermediación financiera. No obstante, si bien la desintermediación financiera, aproximada a través de la razón de efectivo sobre una medida amplia de dinero en circulación (M3), aumentó en los primeros años del impuesto, ésta ha registrado un gradual descenso desde 2006.
54. Ambos impuestos tienen una vigencia limitada hasta 2018 el primero y hasta 2021 el segundo y no es claro en la actualidad cómo van a ser sustituidos en términos de recaudo para los años subsiguientes. El desmonte del impuesto a la riqueza ya está financiado con la sobretasa al CREE. Sin embargo, como dicha sobretasa sólo tiene vigencia hasta 2018 y el desmonte del GMF comienza en ese mismo año, es necesario sustituir a partir de entonces, esas dos fuentes tributarias.

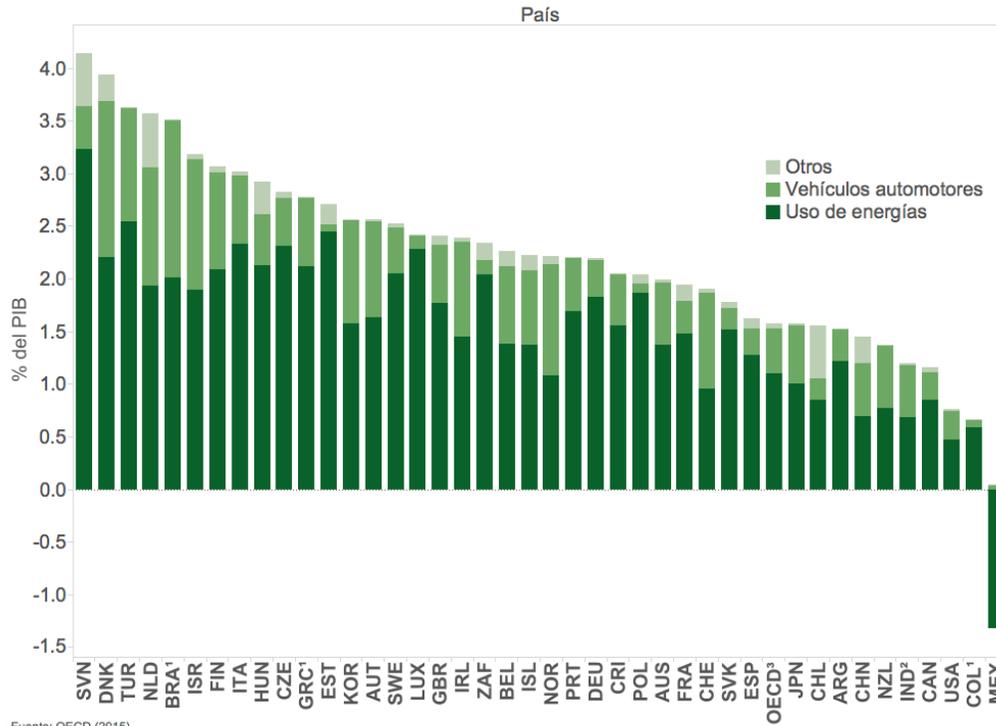


Fuente: DANE, Banco de la República, DIAN y cálculos propios.

## 5. Impuestos a los combustibles

55. Los impuestos relacionados con la protección del medio ambiente son bajos en Colombia. Más o menos dos terceras partes del recaudo de estos impuestos proviene del uso de energía, que incluye el impuesto a los combustibles. El resto corresponde a los que generan los impuestos a la propiedad de vehículos automotores.

### Impuestos ambientales 2010-2011 (Recaudo como % del PIB)



## III. Otros aspectos del sistema tributario colombiano

### A. Tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL)

#### 1. El universo de las ESAL

56. Las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) se originan en la iniciativa privada y tienen por finalidad, en principio, el desarrollo de un interés altruista que contribuye al interés general. La actividad se desarrolla sin ánimo de lucro por las personas que conforman la entidad o por quien la funda, según su naturaleza (Pimentel, 2004). Se les ha denominado también como el tercer sector, ya que son entidades que no pertenecen al sector público ni al sector privado lucrativo y que proporcionan bienes y servicios meritorios a la sociedad sin una finalidad de lucro económico, por lo cual no se les ubica ni en el mercado ni en el Estado, con un enfoque de economía social en Europa y de sector no lucrativo entre los anglosajones (Martin, 2003).

57. La característica esencial de una entidad sin ánimo de lucro es que los aportes no son de nadie distinto a la entidad y por tanto, ni constituyen un derecho, ni son reembolsables para quien los haya hecho, razón por la cual no pueden distribuir las utilidades o excedentes obtenidos en el desarrollo de su actividad,

en la medida en que su misión es perseguir un fin social o comunitario y no un lucro personal. Los excedentes obtenidos son reinvertidos en las actividades propias de su objetivo misional.

58. La forma jurídica que se estableció en Colombia para promover y, al mismo tiempo, controlar los abusos potenciales de las entidades sin ánimo de lucro fue crear para ellas un régimen tributario especial mediante la Ley 88 de 1989 (artículo 19 del Estatuto Tributario), para la determinación del impuesto sobre la renta, que bajo ciertas condiciones, considera exentos los excedentes reinvertidos.
59. Siguiendo lo establecido en los artículos 19, 22 y 23 del Estatuto Tributario, el sector de las ESAL en Colombia es diverso y complejo. Comprende, entre otros a los fondos mutuos de inversión, las asociaciones gremiales, los clubes sociales y deportivos, las cooperativas, las asociaciones, las uniones, las ligas centrales, las organizaciones cooperativas de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas e instituciones auxiliares del cooperativismo, las confederaciones cooperativas, las instituciones de educación superior aprobadas por el ICFES y constituidas bajo la figura de ESAL, los hospitales constituidos como ESAL, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las asociaciones de exalumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los movimientos, y las asociaciones y congregaciones religiosas que sean entidades sin ánimo de lucro, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados cuando no obtengan ingresos por actividades industriales, de mercadeo y actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, los fondos de inversión, fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías, los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros de que trata el Art.5 de la Ley 101/93, el Fondo de Promoción Turística de que trata al Ley 300/96, la Nación, los departamentos, los municipios, el Distrito Capital de Bogotá, el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena, el Distrito Turístico de Santa Marta, los territorios indígenas, las demás entidades territoriales, las juntas de acción comunal y defensa civil, los sindicatos, las asociaciones de padres de familia y las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizadas en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de hogares comunitarios e infantiles del ICBF y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el ICBF.

Entidades sin ánimo de lucro según régimen tributario aplicable

Entidades del Régimen Tributario Especial	Entidades No Contribuyentes - Declarantes	Entidades No Contribuyentes - No Declarantes
Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia Superintendencia Financiera.	Las Entidades de derecho público no contribuyentes	Las personas Jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y PS y los beneficios o excedentes que obtengan, se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.
Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales que en desarrollo de su objeto social perciban ingresos por actividades industriales y/o de mercadeo, respecto a estos ingresos. En el evento en que las asociaciones gremiales y los fondos mutuos de inversión no realicen actividades industriales o comerciales, se considera como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, según inciso segundo del artículo 23 del E. T.	Instituciones de Educación Superior aprobadas, por el ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro.	Los Fondos Mutuos de inversión y las asociaciones gremiales cuando no tengan ingresos por actividades industriales y de mercadeo.
Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas e instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa sin ánimo de lucro, vigente, vigilados por alguna Superintendencia u organismo de control (regulados por la Ley 79/88, sobre excedentes y distribución de excedentes)	Hospitales, que estén constituidos como persona jurídica sin ánimo de lucro.	Los Fondos de Inversión, Fondos de Valores y los Fondos Comunes que administren las Entidades Fiduciarias.
	Organizaciones de Alcohólicos Anónimos.	Los Fondos de Pensiones de jubilación e Invalidez y los Fondos de Cesantías
	Asociaciones de exalumnos.	Los Fondos Parafiscales agropecuarios y pesqueros de que trata el Art.5 de la ley 101/93.
	Los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral.	El Fondo de Promoción Turística de que trata al Ley 300/96
	Las ligas de consumidores	Las demás Entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta salvo las exceptuadas en la tercera casilla de esta columna
	Los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas que sean entidades sin ánimo de lucro. Las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados cuando no obtengan ingresos por actividades industriales, de mercadeo y actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio	

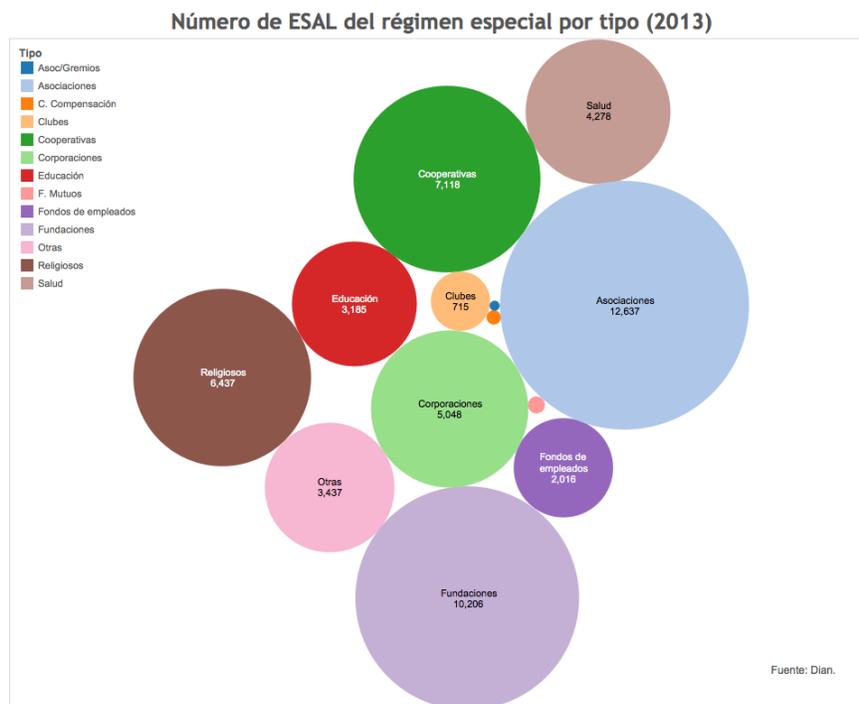
## 2. El tratamiento tributario de las ESAL

60. Las ESAL tienen un tratamiento tributario más favorable que el de las sociedades del régimen ordinario, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta. A su vez, dentro del sector de las ESAL, las entidades se clasifican en tres grupos de acuerdo con el régimen tributario que les aplique: las entidades del régimen especial, las entidades declarantes y no contribuyentes y las entidades no declarantes no contribuyentes.

### Régimen tributario ESAL: aspectos principales

Entidades del régimen tributario especial	Entidades No Contribuyentes - Declarantes	Entidades No Contribuyentes - No Declarantes
Deben presentar declaración de Renta y Complementarios.	Presentan declaración de renta.	No son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.
No les aplica el sistema de Renta por comparación de Patrimonios.	No liquidan Impuesto de renta ni anticipos.	No presentan declaración de Renta y Complementarios ni de Ingresos y Patrimonio.
Están excluidas de la Renta Presuntiva.	Deben liquidarse las sanciones cuando fuere el caso.	Deben liquidarse las sanciones cuando fuere el caso.
No están obligadas a calcular anticipo al impuesto de renta.	No se les efectúa Retención en la Fuente por ningún concepto siempre que demuestren su naturaleza jurídica. (Artículo 369 del E.T.)	No se les efectúa Retención en la Fuente por ningún concepto siempre que demuestren su naturaleza jurídica. (Artículo 369 del E.T.)
Deducen todo los egresos, incluidos las inversiones en el año de su realización	No declaran ni pagan impuesto al patrimonio ni a la riqueza.	No declara ni paga impuesto al patrimonio y a la riqueza.
Pagarán Impuesto a la tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente fiscal.	Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.	Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados.
Las del numeral 1º del artículo 19 no están obligadas a declarar y pagar impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza. (corporaciones, fundaciones y asociaciones)	Son agentes retenedores por todos los impuestos y deben declarar retención en la fuente así sea en ceros. (Parágrafo 2º del Art. 606 del E.T.)	Son agentes retenedores por todos los impuestos y deben declarar retención en la fuente así sea en ceros. (Parágrafo 2º del Art. 606 del E.T.)
Se les practica retención en la fuente solo por ingresos de industria, mercadeo (Compras) y rendimientos financieros. (Artículo 14 Dect. 4400/04)		
Son agentes retenedores por todos los impuestos		
Son responsables del impuesto a las ventas si venden bienes y/o prestan servicios gravados		
Generalmente son contribuyentes de ICA, dependiendo de la regulación municipal		

61. Para que una ESAL sea considerada dentro del Régimen Tributario Especial debe cumplir con tres condiciones: 1) que el objeto social principal sea la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social; 2) que las actividades que realice sean de interés general y la comunidad tenga acceso a ellas; y 3) que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social y este corresponda a las actividades enunciadas en 1).
62. Para el caso de los otros dos grupos, el Estatuto Tributario las enumera taxativamente como no contribuyentes (artículos 22 y 23) y en el caso de uno de estos grupos tan solo deben presentar una declaración de ingresos y patrimonio (artículo 598).



### **3. El régimen tributario especial da origen a problemas de inequidad horizontal**

63. Las condiciones establecidas en la norma son demasiado amplias y ello permite el acceso al tratamiento tributario especial de un sinnúmero diverso de entidades que eventualmente no cumplen bien con sus objetivos, pero que no son objeto de revisión.

64. En la práctica, también se observa que entidades que no cumplen con las condiciones establecidas en la norma están accediendo a este tratamiento tributario especial.
65. Dadas estas consideraciones, es posible que en algunos casos, este régimen, tal como está establecido y opera en la práctica, esté generando problemas de inequidad tributaria horizontal.
66. Una primera forma de inequidad horizontal se presenta con ESAL clasificadas en este grupo, que gozan de un tratamiento tributario favorable y que operan en la misma actividad y compiten con otras que están sujetas al régimen tributario general de las sociedades. Es decir, dos entidades con características similares reciben un tratamiento tributario diferencial.
67. Relacionado con lo anterior, se identifican ESAL cuyos ingresos provienen en medida importante de actividades mercantiles (como producción, importación y venta de bienes y servicios) pero la totalidad de su actividad recibe el tratamiento tributario especial.
68. Otro tipo de inequidad horizontal se genera al no existir un adecuado control y supervisión del amplio universo de las ESAL. En consecuencia, existen entidades que no cumplen con las condiciones requeridas pero que acceden al régimen tributario especial, evadiendo las obligaciones que les impondría estar dentro del régimen tributario general. De la misma manera que en el caso anterior, se podrían identificar dos empresas de características similares, compitiendo entre sí con tratamientos tributarios diferentes.
69. El bajo nivel de control y supervisión del sector se explica, en primer lugar, por cuanto la institucionalidad nunca desarrolló mecanismos eficientes para llevarlo a cabo. En segundo lugar, en razón de que no es un control fácil de implementar en razón al elevado número de entidades altamente heterogéneas que componen hoy el sector. Debe mencionarse, sin embargo, que en el sector salud, educación y solidario existe un mayor nivel de control, aun cuando es todavía deficiente.
70. En otros tributos diferentes al impuesto de renta, como en el caso de los impuestos territoriales, la normatividad no es precisa.
71. En sistemas tributarios de otros países (España, Uruguay, México, Chile, Alemania, Estados Unidos, entre otros), existen experiencias que si bien estimulan las actividades desarrolladas por este tipo de entidades, han regulado mejor el abuso de prácticas que se observan en Colombia.

## Mejores prácticas identificadas en relación con el tratamiento tributario de las ESAL en otros países

Control a la entidad desde la formación de la misma, mediante vigilancia de alguna entidad del Estado y la autoridad fiscal. Este control incluye la aprobación previa para que la entidad pueda ser categorizada como entidad exenta de impuesto a la renta.

Definición clara la actividad exenta.

Límite a actividades comerciales desarrolladas por la entidad, en general a porcentaje por debajo del 40 % de sus ingresos totales so pena de volverse contribuyente del régimen ordinario.

Controles a las donaciones y exigencia de varios requisitos para que el donante pueda deducir de su renta este gasto.

No existencia de categorías especiales y prácticamente todas, excepto las entidades del Estado, son sujetas a impuestos a menos que cumplan condiciones para lograr la exención.

Límite a operaciones entre partes relacionadas y en algunos casos prohibición de remuneración a ciertos directores de las entidades

Límite a gastos administrativos de las ESAL en general como un porcentaje sobre los ingresos.

Obligación de generar reportes sobre información financiera y actividades desarrolladas, para ser conocidas por las entidades de vigilancia y la comunidad en general.

La exención se logra, cumpliendo además de los requisitos anteriores, mediante la inversión de los excedentes del año. Generalmente se exige que un mínimo un 70% se invierta en programas relacionados con el objeto social de la entidad, que sea exento, y un 30 % máximo en el fortalecimiento patrimonial, con ciertas condiciones de destinación y uso de ese patrimonio.

Prohibición a cualquier tipo de distribución de excedentes y recuerdan en muchos casos conceptos parecidos a los nuestros de interés general y acceso a la comunidad.

En materia de otros impuestos o contribuciones, exigencia del pago de los mismos con muy pocas excepciones (predial, fundamentalmente).

## B. Tributación territorial

### 1. Aspectos generales

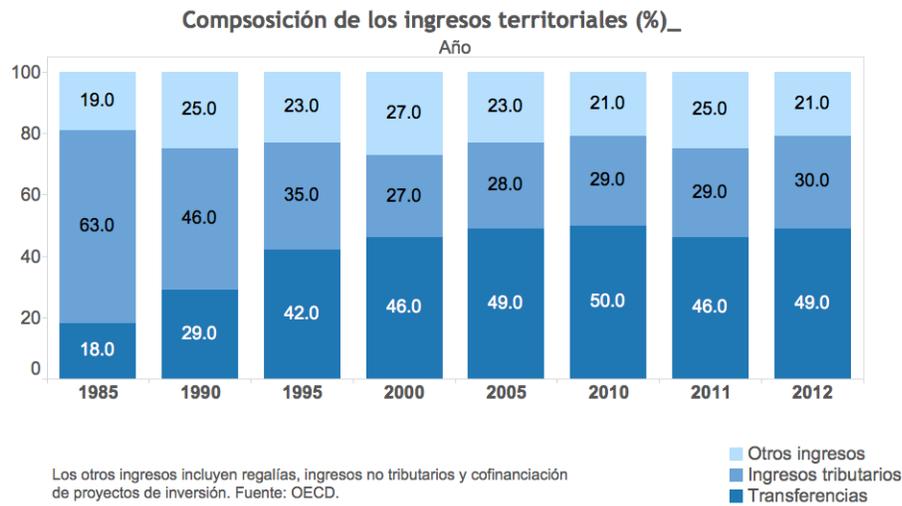
72. En la estructura de ingresos de los gobiernos locales ha influido de manera importante el proceso de descentralización iniciado en 1968, afianzado con la reforma fiscal de 1983 (Ley 14) y política de 1986, y profundizado con la Constitución de 1991. La descentralización se ha profundizado también con la abundancia de recursos de regalías minero-energéticas que hoy en día benefician en un 100% a las entidades territoriales<sup>10</sup>.

73. Las transferencias de la Nación a los departamentos y municipios representan cerca de la mitad de sus ingresos totales, cuando hasta 1985 alcanzaban menos del 20%. Por su parte, los otros ingresos, en buena medida compuestos por regalías, equivalen a alrededor de 25% de los ingresos totales. La participación de los ingresos tributarios es apenas aproximadamente de 30%, un porcentaje muy inferior al que había en los años 80. Esta dependencia de las transferencias

---

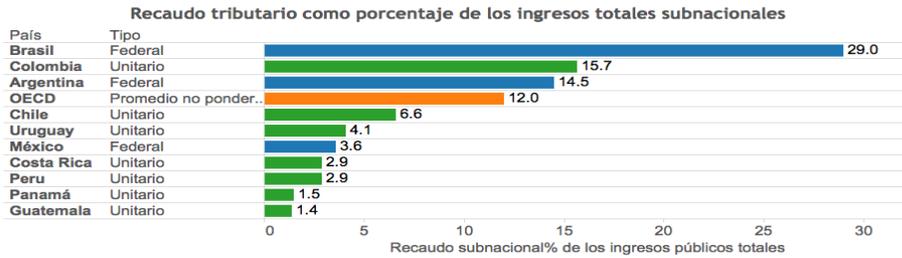
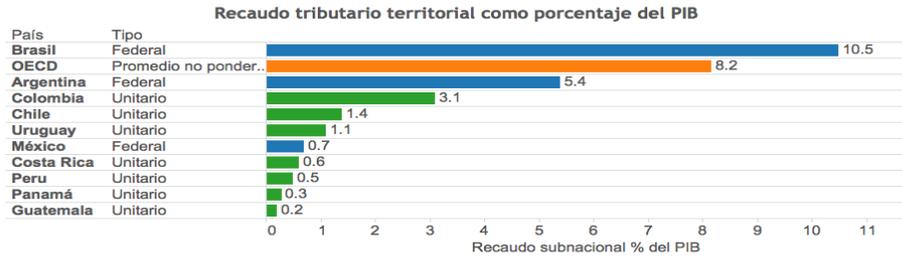
<sup>10</sup> La Constitución de 1991 elevó a norma constitucional las participaciones de departamentos y municipios productores y portuarios y destinó también el remanente a las entidades subnacionales a través del Fondo Nacional de Regalías. Posteriormente, con la reforma Constitucional del año 2011 reglamentada en 2012, las regalías comenzaron a distribuirse entre todas las entidades territoriales productoras y no productoras a través de diferentes fondos, siendo los principales destinos de los recursos la financiación de proyectos de desarrollo de alto impacto local y regional, el ahorro con fines de estabilización macroeconómica, el fortalecimiento del sistema nacional de ciencia y tecnología y del ahorro pensional.

y regalías es mucho más acentuada en la mayor parte de los departamentos y municipios de baja población y escasa actividad económica.<sup>11</sup>



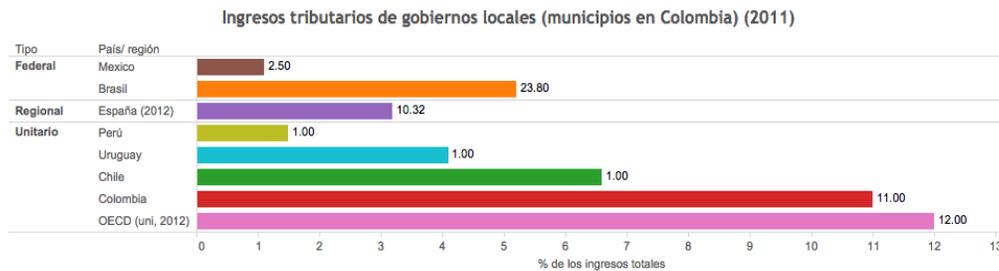
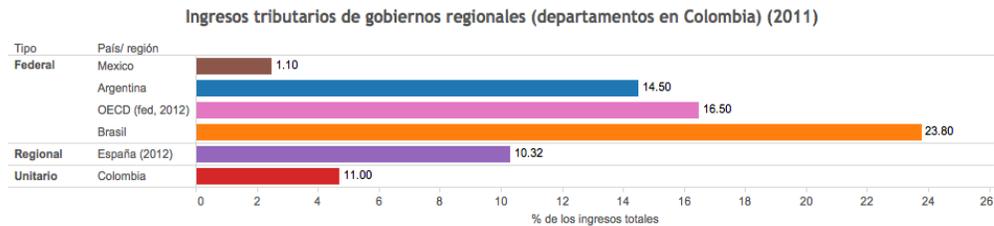
74. A pesar de la alta dependencia de las transferencias y de las regalías, el recaudo tributario territorial en Colombia, como porcentaje del PIB (3.1%) y como porcentaje de los ingresos totales de los gobiernos sub-nacionales (15.7%), no es bajo, en comparaciones internacionales, especialmente en lo que se refiere a los municipios. Es más, dentro de los países unitarios de la América Latina, éste es relativamente elevado y resulta en ambos casos más alto que en México, un país federal. Sin embargo, el mayor porcentaje de recaudo local se concentra en las grandes ciudades, en particular en Bogotá, que recauda más que en el conjunto de los departamentos y representa el 35% de la tributación de los municipios.

<sup>11</sup> Esta composición de los ingresos territoriales difiere ligeramente según la fuente de información utilizada.



Fuente: Gómez-Sabaini (2014) y CEPAL.

**Tipo de organización político-administrativa**  
 ■ Federal  
 ■ Unitario  
 ■ Promedio no ponderado



Fuente: elaborado con base en OECD.

75. La proliferación de impuestos a nivel departamental y municipal y diversos problemas en su diseño y operatividad afectan la eficiencia y competitividad económica y complican la administración tributaria, como se verá a continuación. Ello obedece a su diseño obsoleto que resulta de normas anteriores a la Constitución de 1991.

## *2. Proliferación de impuestos pero concentración del recaudo en unos pocos*

76. Hay un elevado número de tributos departamentales y municipales. Su normatividad es dispersa y no existe una articulación ni a nivel territorial ni con los impuestos nacionales. Además, se cobran numerosos gravámenes y contribuciones que no tienen un sustento en la ley. En la actualidad hay 13 tributos departamentales vigentes, 20 municipales y se cuenta con por lo menos 24 gravámenes y contribuciones que no tienen soporte legal. Sin contabilizar dentro de estos, las cerca de 60 estampillas que existen con distintas variantes regionales.
77. Muchos de estos tributos están desactualizados y no generan ingresos importantes para los gobiernos locales. Sin embargo, representan altos costos de transacción para su cumplimiento, tanto para las administraciones como para los contribuyentes, problema que se agudiza por las diferencias en la capacidad institucional y administrativa existente entre departamentos y municipios (DAF, 2015).

No.	Impuestos departamentales	Impuestos municipales	Algunos tributos sin sustento de ley
1	Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas	Impuesto predial unificado	Cobros por facturación, sistematización, certificados, paz y salvos, usos del suelo y formularios, licencias de funcionamiento.
2	Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares	Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros	Tasa especial para el fortalecimiento administrativo.
3	Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado	Publicidad exterior visual	Semaforización
4	Sobretasa al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado	Sobretasa a la gasolina	Plaza de mercado, de ferias, matadero y báscula,
5	Impuesto de registro	Impuesto de circulación y tránsito vehículos servicio público	Guía de movilización de ganado.
6	Sobretasa a la gasolina y al ACPM	Impuesto municipal y nacional de espectáculos públicos	Contribución de caminos, nomenclatura, venta de lotes.
7	Impuesto sobre vehículos automotores	Impuesto de delineación	Extracción de arena cascajo y piedra.
8	Impuesto al consumo sobre ingreso de mercancía extranjera (Sólo San Andrés)	Impuesto sobre el servicio de alumbrado público	Impuesto de registro de patentes, marcas y herretes.
9	Impuesto de degüello de ganado mayor	Degüello de ganado mayor y menor	Impuesto de pesas y medidas.
10	Impuesto de loterías foráneas y sobre premios de loterías	Impuesto de casinos	Impuesto sobre las ventas ambulantes estacionarias y temporales, patente nocturna, la matrícula o registro de la actividad comercial.
11	Contribución sobre contratos de obra pública	Impuesto a las ventas por el sistema de clubes	Contribución con destino al deporte, la educación física y la recreación.
12	Contribución de Valorización Departamental	Impuesto sobre apuestas mutuas	Tasa de sistematización
13	Peajes y Tasas por estacionamiento o por contaminación vehicular	Contribución especial sobre contratos de obra pública	Impuesto a la telefonía móvil, Impuesto al ruido, impuesto de uso del espacio electromagnético, impuesto al uso del suelo, subsuelo y ocupación, uso y afectación del espacio público con redes de servicios públicos domiciliarios y telecomunicaciones.
14		Contribución de Valorización	Cobros por formularios
15		Participación en la plusvalía	Aporte publicitario
16		Contribuciones, gravámenes y otros cobros para la infraestructura vial, rural y urbana (Ley 812 de 2003)	Aporte Institucional
17		Impuesto al transporte de hidrocarburos	Aporte para combatir el contrabando
18		Sobretasa Bomberil	Estampilla Contribución Pro Desarrollo del deporte
19		Estampilla Pro-Dotación y Funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano	Papelería y trámites
20		Estampilla Pro-cultura	Impuesto de Asistencia Social
21			Sobretasa Caja de previsión Departamental
22			Estampilla Beneficencia Departamental
23			Impuesto de Saneamiento Ambiental
24			"Impuesto al amor"

Elaborado con base en DAF (2015).

78. La multiplicidad de impuestos también tiene sobrecostos económicos para las empresas, lo que afecta su eficiencia y competitividad. Existen casos en los que sobre una misma actividad económica recaen múltiples impuestos locales a lo que además se suma la elevada carga tributaria a nivel nacional que recae sobre las empresas (impuesto de renta, CREE, patrimonio e IVA sobre la adquisición de bienes de capital), discutida atrás. En algunos departamentos, las contribuciones y estampillas pueden llegar a representar un sobrecosto de hasta 18% del valor de un contrato de obra pública. Este sobrecosto no conlleva por lo general recursos adicionales para la entidad territorial, por cuanto lo asume la entidad contratante como un mayor valor del contrato gravado. En otras palabras, en su

mayor parte constituyen asignaciones presupuestales rígidas que inhiben la flexibilidad deseable en su manejo presupuestal.

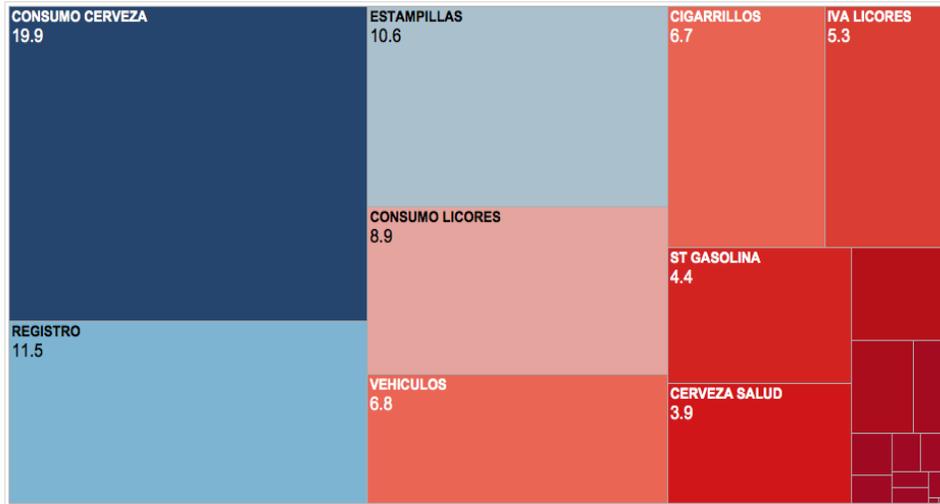
79. Dentro del marco institucional actual, la Constitución exige que la ley que establezca un tributo defina el hecho gravado, los sujetos, la base y la tarifa para su cuantificación. Sin embargo, en el caso de los tributos locales, cuando la ley no define todos los elementos, la jurisprudencia constitucional ha interpretado que lo puede hacer la asamblea departamental o el concejo municipal. De esta manera, no sólo hay una multiplicidad de impuestos a nivel local, sino que al interior de un mismo tributo existen diferencias tarifarias, de definición de la base y en los sistemas de liquidación y administración.
80. Los sistemas procedimentales y sancionatorios han sido diseñados según el modelo de Bogotá, que a su vez adoptó el procedimiento nacional. Sin embargo, éste no es aplicable para la mayor parte de los municipios, dado su tamaño y por ende, sus limitaciones administrativas. Esto eleva aún más los costos de transacción asociados al cumplimiento de los impuestos en el ámbito local.
81. Existe una tensión entre el Gobierno Nacional Central y los gobiernos locales en materia tributaria. Si bien muchos de estos problemas han sido identificados en diagnósticos anteriores y se han hecho propuestas para corregirlos, no ha habido, luego de la Constitución de 1991, un esfuerzo de reforma estructural integral a la tributación territorial. La última reforma tributaria general sobre impuestos locales data de 1983. Desde entonces, este tema ha sido abordado de manera puntual, y dados los problemas que enfrenta la tributación de orden nacional comentada anteriormente, se ha relegado casi por completo a un apéndice de las reformas tributarias nacionales.
82. No existe un código tributario unificado para los entes territoriales.

### **3. Concentración del recaudo en pocos impuestos**

83. Los impuestos departamentales representan alrededor de 28% del recaudo de tributos locales, mientras los municipales equivalen a 72% del recaudo total. Sin embargo, en cinco departamentos se concentra el 60% del recaudo departamental y en siete ciudades, el 60% del recaudo municipal.
84. A pesar de que existen 13 impuestos vigentes en los departamentos, sin contar aquellos que no tienen sustento de ley, su recaudo está concentrado en básicamente 6 de estos: impuesto al consumo de cerveza (con una participación de 19.9% en el total departamental), impuesto de registro (11.5%), estampillas (10.6%), impuesto al consumo de licores (8.9%), impuesto de vehículos (6.8%) e impuesto a los cigarrillos (6.7%).

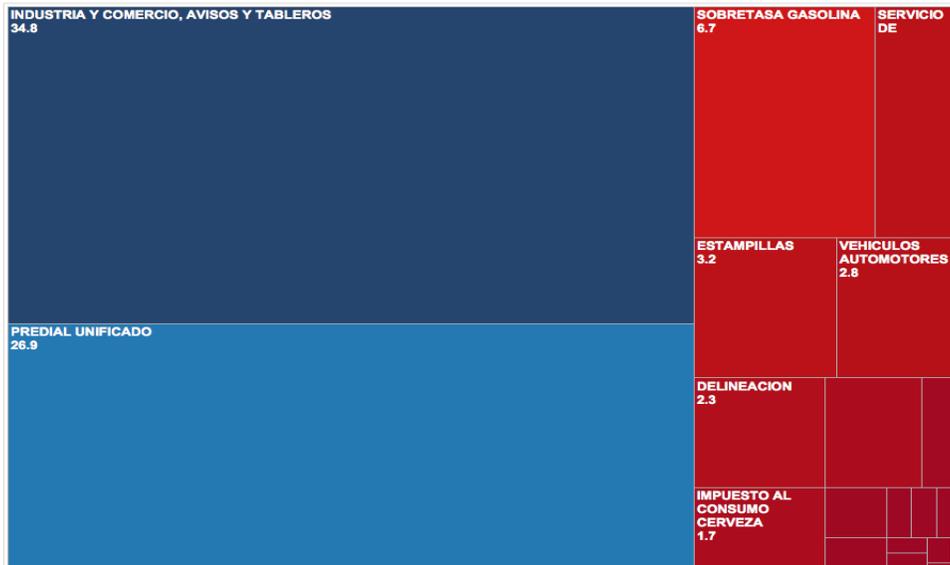
85. En los municipios, en donde se recauda el 72% del monto total de impuestos territoriales, hay una concentración más elevada. Tres tributos representan cerca del 70% del monto total recaudado a nivel municipal: impuesto de industria y comercio (34.8%), predial unificado (26.9%) y sobretasa a la gasolina (6.7%).

**Tributos departamentales  
(composición, %, 2013)**



Fuente: DNP.

**Tributos municipales  
(Composición, %, 2013)**



Fuente: DNP.

#### 4. *Ineficiencias en los impuestos a nivel municipal*

##### *Impuesto predial*

86. Se han identificado varias falencias en el diseño y operatividad del impuesto predial unificado. Dentro de las más importantes se identifican: i) la elevada heterogeneidad en criterios para fijar parámetros del tributo dentro de los rangos permitidos por la ley, ii) las dificultades metodológicas y operativas para mantener un catastro actualizado a nivel urbano y rural, a excepción de algunos de los catastros autónomos que han venido haciendo esfuerzos en esta materia y iii) las diferencias existentes entre municipios en cuanto a la capacidad de recaudo y fiscalización.
87. El impuesto predial se define esencialmente sobre dos factores: la base gravable (avalúo catastral) y las tarifas. El avalúo catastral es una función asignada por la Ley 14 al IGAC, con excepción de los avalúos en Antioquia, Bogotá, Medellín y Cali, que han sido autorizados por la ley para manejar sus respectivos catastros bajo las normas expedidas por el IGAC. Las tarifas las define el concejo municipal entre 0 y 16 por mil. La liquidación y cobro del impuesto le corresponde a las alcaldías.
88. La ley del Plan 2014-2018 ha establecido que se promoverá un catastro multipropósito, vale decir, no sólo para liquidar el impuesto predial, sino para contribuir a la seguridad jurídica, el ordenamiento territorial, la planeación social y económica y para implementar el sistema nacional de gestión de tierras.
89. El avalúo comprende tres aspectos: físico, jurídico y económico.
90. La propiedad jurídica exige un título (756 Código Civil), cuya función le corresponde a las oficinas de registro. Por supuesto este catastro jurídico debería estar sincronizado con el económico y físico, pero esto exigiría una coordinación más estrecha de lo que hoy existe entre las oficinas de catastro y de registro con respecto a la identificación, física, jurídica y económica de los predios y la dinámica de sus operaciones y mutaciones. En el proceso reciente de reconocimiento de zonas rurales, el Superintendente de Registro ha señalado que la propiedad pública no tiene una identificación clara y que aproximadamente la mitad de las zonas rurales no tiene una titulación jurídica definida.
91. El avalúo físico y económico requiere aplicar una metodología cuya definición le corresponde al IGAC y a la cual están sujetos los 4 catastros regionales existentes (Bogotá, Medellín, Cali y Antioquia). El catastro físico, comprende la formación (identificar y caracterizar predios nuevos), la actualización (mantener las mutaciones físicas) y la conservación (mantener actualizada la información, incluyendo la indexación masiva con base en el IPC para ajustar los avalúos de

los predios no formados ni actualizados en el período). Bogotá tiene un indicador propio y más específico (IVIUR)).

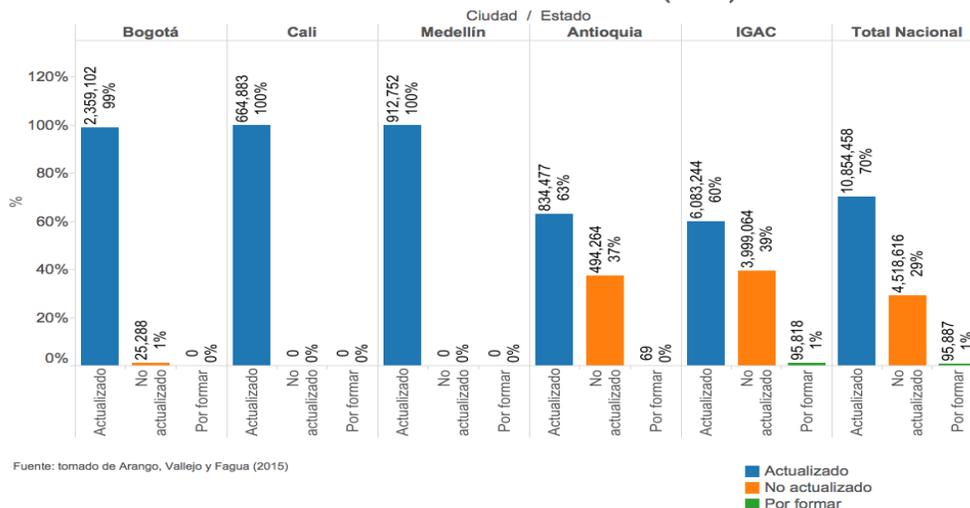
92. El catastro económico, supone definir anualmente al avalúo catastral, con sus variaciones físicas, económicas y jurídicas. Para el avalúo económico se toman por separado suelo y construcción (sin perjuicio de lo anterior, la nueva ley del plan específica que se expresará en el catastro como un valor global). La ley exige que se deben actualizar los predios por lo menos cada cinco años y que el avalúo no puede ser inferior al 60% del valor comercial. En las ciudades, aún con las imperfecciones de su precario ordenamiento, es factible encontrar precios de mercado, no así en las zonas rurales. Hay reparos sobre la incorporación en la metodología de las innovaciones tecnológicas más recientes en uso en otros países. La formación exige una ficha con información que supone verificaciones predio a predio; en contraste, las actualizaciones se hacen con base en zonas geoeconómicas homogéneas.
93. Para 2014, en el país había 15.4 millones de predios. Sólo el 70% de este total se clasificaba como actualizado, es decir había sufrido un proceso de actualización catastral en los últimos 5 años. El 30% restante no había pasado por este proceso y se catalogaba como desactualizado. Hay claras diferencias en los niveles de actualización entre municipios. En los catastros autónomos de Bogotá, Cali y Medellín, los niveles de actualización, así definidos, están en 100% o muy cerca de este porcentaje.<sup>12</sup> En el resto de municipios, cuya actualización compete al (IGAC) el nivel de actualización era ligeramente superior a 60%.<sup>13</sup> Con cifras para 2012, se tiene que el mayor rezago está en las zonas rurales, en donde el porcentaje de actualización apenas llegaba a 56%.
94. Aun cuando la ley exige la actualización cada cinco años, muchos municipios con urgencias fiscales solicitan al IGAC prioridad en la actualización, para lo cual deben cubrir los costos. De los 65 municipios actualizados por el IGAC en el 2014, el 60% fue financiado por los propios municipios y las CAR, el resto por el mismo Instituto

---

<sup>12</sup> En el país hay cuatro catastros autónomos: Bogotá, Cali, Medellín y Antioquia.

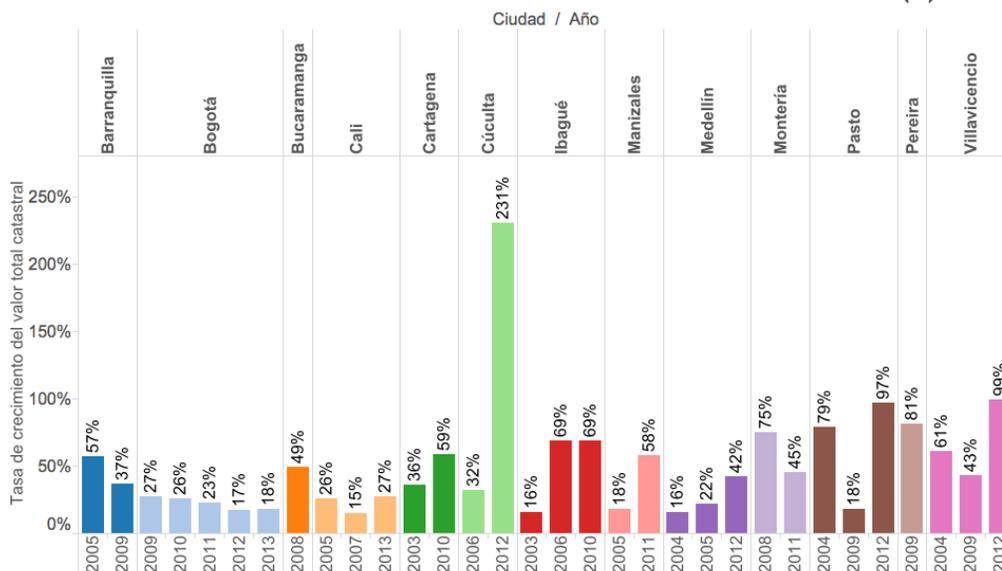
<sup>13</sup> Antioquia también posee un catastro propio cuyo porcentaje de actualización es 63%.

### Estado de la actualización catastral (2014)



95. Al actualizar el catastro con retraso, el avalúo se incrementa notoriamente. Por esta razón, la ley establece que cuando se den procesos de formación o actualización para extender en el tiempo sus efectos, fija un tope en el crecimiento del impuesto del 100% respecto al año anterior. Sin embargo, en estratos residenciales bajos este tope ha sido insuficiente, por lo cual Bogotá en 2010 estableció un ajuste por equidad que adopta topes escalonados más bajos. Sin embargo, en casos como el de Bogotá, con un avalúo que ajusta los valores con porcentajes más cercanos al valor comercial, si bien puede ser correcto para el mercado de los inmuebles, para propietarios de predios residenciales de estratos bajos es evidente que estos topes son insuficientes, pues el impuesto se incrementa por encima del crecimiento de los salarios y pensiones.

### Tasa de crecimiento del valor total catastral en año de actualización (%)



Fuente: Tomado de Arango, Vallejo y Fagua (2015)

96. Las tarifas las define el Concejo municipal con un rango entre 0 a 16 por mil, salvo predios urbanos no construidos y predios urbanizables no urbanizados, los cuales pueden tener una tarifa hasta de 33 por mil. Las tarifas se definen con base en tres criterios, estrato, uso y antigüedad de la actualización. Habida cuenta de que los municipios adoptaban tarifas muy bajas, el plan de desarrollo 2010-14 (ley 1450) fijó un piso mínimo de 5 por mil para predios residenciales superiores a 80 millones de pesos. En las ciudades la competencia para definir uso y estrato es de las oficinas de planeación.
97. Finalmente, con base en el avalúo catastral, los municipios deben liquidar y cobrar el impuesto predial. Esta competencia municipal revela también múltiples factores que inciden en la baja rentabilidad de este impuesto. No existe una regla clara para expedir la liquidación. En Bogotá, los propios contribuyentes deben hacerlo mediante una declaración, pero el Distrito les remite una liquidación sugerida que sirve para pagar en el banco. En los demás municipios, no existe un procedimiento uniforme: algunos facturan, otros emiten recibos, y otros simplemente le cobran a quien se acerca a pagar, lo cual se revela en la falta de gestión y en la elevada cartera por cobrar.
98. La ley del Plan 2014-18, faculta a los municipios con más de 100.000 habitantes - 62- para establecer bases presuntas mínimas para liquidar el impuesto predial basado en parámetros técnicos de precios por terreno y construcción, con el objeto de que el propietario tenga la alternativa de liquidar el impuesto sobre el autoavalúo o el avalúo catastral ajustado, conforme a las normas.
99. Ahora bien, en los centros urbanos, por efecto de la limitada oferta del suelo urbano, el consecuente aumento de su valor y la laxitud para expedir licencias de construcción, se revela el limitado poder del impuesto predial para capturar en este mayor valor, por lo cual, se han venido configurando figuras más modernas y flexibles, tales como la contribución de valorización, la participación en plusvalías, las cargas y beneficios en los procesos de urbanización y construcción y los derechos de edificabilidad. Estos impuestos se complementan con otros instrumentos fiscales para la financiar la movilidad, las vías y los sistemas de transporte masivo, como los impuestos a los vehículos y a los combustibles, los peajes urbanos y los cobros por congestión física y ambiental.
100. Las administraciones municipales pequeñas no cuentan con un adecuado nivel de sistematización para la liquidación, cobro y administración del impuesto predial.
101. El elevado grado de desactualización de los catastros del sector rural no sólo impacta de manera negativa el recaudo tributario de los entes territoriales. También implica que no existe una base de información adecuada para la formulación de políticas de ordenamiento territorial y desarrollo rural y para el funcionamiento eficiente del mercado de tierras.

## *Impuesto de industria y comercio, ICA*

102. Se identifican tres problemas estructurales graves en relación con el ICA.
103. En primer lugar, la base del impuesto son los ingresos brutos, lo cual lleva a que el impuesto sea excesivamente oneroso para aquellas actividades que operan con un margen de utilidad pequeño. Adicionalmente, es un impuesto acumulativo que grava los ingresos brutos en cascada, y que por tanto, afecta, los productos en la cadena de comercialización.
104. En segundo lugar, el ICA está definido como un impuesto de localización y existen numerosas dificultades prácticas en la *territorialización* de la actividad económica. Esto genera efectos de múltiple tributación por la misma actividad, en la medida en que sobre una misma actividad se puede llegar a pagar varias veces el impuesto en diferentes localidades. Adicionalmente, esta misma dificultad ha dado lugar a disputas entre municipios y en algunos casos a inequidades, debido a que no todos tienen la misma capacidad de alegato y defensa jurídica. Esto es especialmente visible en industriales que comercializan sus productos en otros municipios, en comerciantes que distribuyen productos en varios municipios y en actividades de servicios que conectan operaciones entre varios municipios como el transporte y las telecomunicaciones.
105. En tercer lugar, los costos de cumplimiento para las empresas que operan en varios puntos del territorio nacional son excesivamente elevados, debido a la multiplicidad de tarifas, sistemas de liquidación y calendarios de pago, entre otros.
106. Existe una gran variedad de tasas entre las actividades económicas gravadas por el ICA. Alrededor de 460 actividades económicas son gravadas por el ICA. Sin embargo, esta cantidad varía entre municipios pues algunas actividades no son sujetas a dicho impuesto en algunas localidades.
107. Bogotá y las ciudades más importantes concentran una proporción importante del recaudo total del ICA. Varios son los factores que pueden explicar esta concentración del recaudo. Por ejemplo, Bogotá concentra una proporción importante de la actividad económica del país, tiene tarifas más elevadas, grava actividades que en otros municipios no están sujetas al tributo y ha desarrollado una mayor capacidad de recaudo y fiscalización del impuesto. Sin embargo, también es cierto que en la capital se localizan varias de las sedes principales de muchas empresas que venden en otras localidades y, así como otras ciudades importantes, tiene una mayor capacidad jurídica, todo lo cual puede haber favorecido los resultados de las disputas a las que han dado lugar las dificultades en la *territorialización* de la actividad económica.



## 5. Ineficiencias y bajo recaudo de los impuestos a nivel departamental

### *Los impuestos selectivos al consumo vienen mostrando un bajo dinamismo*

108. Los impuestos departamentales han estado basados principalmente en impuestos selectivos al consumo. Además de un objetivo de ingreso fiscal, generalmente estos tributos tienen el propósito de compensar el costo social de la producción o el consumo de determinados bienes que generan externalidades negativas, tales como efectos nocivos sobre la salud o daños sobre el medio ambiente.
109. No obstante los justificados objetivos económicos y fiscales, su administración de manera descentralizada suele ser poco eficiente, principalmente porque cuando las tarifas son elevadas se estimula el contrabando, que si es difícil de controlar a nivel nacional lo es aún más en el ámbito sub-nacional. A esto se suma, en el caso de Colombia la baja capacidad de administración tributaria de los entes departamentales, particularmente de los más pequeños. Ello explica en parte por qué estos impuestos han tenido un comportamiento poco dinámico en el tiempo.
110. El declive del recaudo de los impuestos al consumo de licores y cigarrillos se debe a una propensión a la disminución del consumo de aguardientes, la adulteración y falsificación de todo tipo de licores, las campañas contra el consumo de tabaco, y el contrabando de este tipo de productos. Esta tendencia

puede ser en parte revertida con mejoras en diseño y administración de estos tributos.

111. Por ejemplo, en el caso del consumo de licores, los incentivos a la falsificación, adulteración y alteración de etiquetas son en parte el resultado de la determinación de la tarifa del impuesto solamente con base en el grado alcoholimétrico en dos niveles. Adicionalmente, el Invima no ha mostrado eficiencia en el control de esta problemática. En varias ocasiones, incluido en recientemente aprobado Plan de Desarrollo, se ha propuesto una fórmula de un impuesto mixto (una parte dependiendo del grado alcoholimétrico y otra sobre del valor), lo cual podría contribuir a solucionar el tema de alteración, pero no ha tenido éxito en el debate legislativo.

112. Tampoco ha sido posible establecer medidas estrictas en materia de distribución y autorización para importación de licores extranjeros, lo cual facilitaría la administración del impuesto.

113. Así mismo, el impuesto al consumo de cigarrillo presenta dificultades de diseño y no sigue las prácticas internacionales. A pesar de los cambios introducidos en 2010, el impuesto por cajetilla sigue siendo comparativamente bajo. Sin embargo, el argumento de la dificultad en el control de contrabando ha primado sobre los principios del impuesto como un tributo de consumo selectivo.

### *La proliferación de estampillas está generando sobrecostos importantes para las empresas y no siempre se refleja en mayores niveles de recaudo*

114. Para compensar el reducido recaudo en otros impuestos, las estampillas han venido proliferando a un ritmo exagerado, especialmente en los departamentos. Debe tenerse en cuenta que las estampillas representan elevados sobrecostos para las empresas y no generan efectos netos importantes sobre el recaudo. Se trata de dinero que recibe el fisco local por un lado pero que puede estar perdiendo por otro, mediante costos adicionales de los contratos públicos. En el caso de los contratos de obra, por ejemplo, el contratista traslada el sobrecosto generado por las diferentes estampillas al costo de las obras. Por lo tanto, en el balance fiscal del gobierno sub-nacional los ingresos derivados de estas cargas se verían compensados parcial o totalmente por un mayor costo de la inversión. Esto en últimas resulta en una redistribución del presupuesto hacia fines meritorios, pero que no son siempre los más eficientes y urgentes, y genera inflexibilidades de largo plazo en el gasto público local, limitando la autonomía de los gobernantes locales.

### *Impuesto de vehículos*

115. El recaudo del impuesto de vehículos luce bajo en varios departamentos y sugiere que hay espacio para aumentarlo. Evidencia de ello la aporta el caso de

Bogotá, que recauda el tributo por su calidad de distrito especial. En la capital este tributo representa el 10% de ingresos de la ciudad y percibe más de la mitad del recaudo nacional cuando solamente posee entre el 25 y 30% del parque automotor nacional.

## IV. Referencias

Alvaredo, F. y J. Londoño (2013), "High Incomes And Personal Taxation In A Developing Economy: Colombia 1993-2010, Commitment to Rquity, Working Paper, 12.

Asociación Nacional de Empresarios -ANDI- (2014), "Encuesta Tasa Tributaria Efectiva 2014: ¿Cuánto Pagan Las Empresas Colombianas En Impuestos?", mimeo.

Arango, C. Vallejo, G. y A. Fagua (2015), "Reflexiones sobre finanzas territoriales", Presentación para la Comisión Tributaria, mayo 2015.

Ávila, J. (2015), "Tarifas efectivas promedio de las personas jurídicas – año 2013, mimeo, DIAN.

Bonilla, R. (2015), Autonomía territorial, impuesto predial unificado, impuesto de industria y comercio y otros impuestos: problemas y posibles soluciones, Presentación para la Comisión Tributaria, mayo.

DAF (2015), "Régimen tributario territorial", Presentación para la Comisión Tributaria, mayo.

Gómez-Sabañi, J.C. y D. Morán (2014), "Tax Policy in Latin America Assessment and Guidelines for a Second Generation of Reforms, Series Macroeconomics of Development, 133.

Lustig, N. et al. (2013), "The Impact of Taxes and Social Spending on Inequality and Poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico, Peru and Uruguay: An Overview", Working Paper No. 13, CEQ.

Martin, P. (2003), "El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos." Instituto de Estudios Fiscales. 2003.

Pimentel, P. (2004), "Régimen de inspección y control de las entidades sin ánimo de lucro", mimeo, Universidad Javeriana.

OECD (2015), "OECD Economic Surveys: Colombia 2015", OECD Publishing. [http://dx.doi.org/10.1787/eco\\_surveys-col-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-col-2015-en)

Steiner, R. and A. Cañas (2013), "Tributación y equidad en Colombia", mimeo, Fedesarrollo.

Steiner, R. y H. Gómez (2014), "La reforma tributaria y su impacto sobre la tasa efectiva de tributación de las firmas en Colombia"  
<http://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1684>