



GRAVAMEN AL CONSUMO ESPECÍFICO
Propuesta Tributaria

Autor

JOSE FERNANDO SANCHEZ JIMENEZ



UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
MAESTRIA EN CIENCIAS ECONÓMICAS

Bogotá D.C.

agosto 2017

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN.....	6
PROBLEMA.....	9
OBJETIVO GENERAL.....	11
Objetivos Específicos.....	11
A. Objetivo I.....	11
B. Objetivo II.....	11
C. Objetivo III.....	11
Hipótesis	11
CAPITULO I: MARCO DE ANÁLISIS TEÓRICO, CONCEPTUAL Y NORMATIVO.....	12
1.1. Marco de Análisis Teórico.....	12
1.2. Marco de Análisis Conceptual.....	17
1.3. Estado del Arte	22
1.3.1. Panorama Nacional.....	24
1.3.2. Panorama Internacional	27
1.4. Marco Normativo Periodo 2006-2014	31
1.4.1. Modificaciones IVA.....	33
1.4.2. Modificaciones Aranceles	37
CAPÍTULO II: MODELO DE PROYECCIÓN INGRESOS TRIBUTARIOS EXTERNOS EN COLOMBIA.....	41
2.1. Delimitaciones de Trabajo o de abordaje	42
2.1.1. Delimitación desde el Contexto Económico.....	43
2.1.2. Delimitación desde el Contexto Fiscal	46
2.1.3. Delimitación desde el Contrabando.....	52
2.2. Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos.....	57
2.2.1. Justificación del Modelo	57
2.2.2. Factores de Incidencia.....	58
2.2.3. Supuestos del Modelo	66
2.2.4. Valoraciones del Recaudo	67
2.2.5. Variaciones de los Factores de Incidencia Directa	68
2.2.6. Efectos de las variaciones de los factores de incidencia	69

2.2.7. Matriz resultado Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos	72
CAPITULO III PROPUESTA TRIBUTARIA: GRAVAMEN AL CONSUMO ESPECÍFICO (GCE)	74
3.1. Conceptualización GCE.....	76
3.2. Referencias Internacionales.....	78
3.3. Diseño de la Propuesta Gravamen al Consumo Especifico (GCE).....	87
3.3.1. Liquidación del GCE	93
3.3.2. Bienes Gravados por el GCE	94
3.3.3. Bienes Excluidos del GCE	102
3.3.4. Base del GCE para el 2016	104
3.4. Modelo de Simulación Financiera por Escenarios	107
3.4.1. Escenarios proyectados:	107
3.4.2. Proyecciones macroeconómicas-Bases de Estimación.....	108
3.4.3. Cambios de los Factores de incidencia proyectados para 2017 por escenarios	110
3.4.4. Matriz Efecto GCE por escenarios para 2017	111
3.4.5. Matriz Resultado 2017 Modelo Proyección Ingresos Tributarios Externos por escenarios incluyendo el GCE	112
CONCLUSIONES	116
Referencias Bibliográficas	122

Índice de Gráficos

Grafico 1. Posibles Causas (Familias de Problemas)	9
Grafico 2. Crecimiento Económico.....	43
Grafico 3. Importaciones (Tasa de Crecimiento Real)	44
Grafico 4. Exportaciones e Importaciones (Tasa de Crecimiento Real)	44
Grafico 5. Flujo Trimestral de Inversión Extranjera Directa en Colombia.....	45
Grafico 6. Gobierno Nacional Central: Ingresos, Gastos y Balance)	46
Grafica 7. Deuda Bruta del SPNF y GNC (%PIB)	47
Grafico 8. Ingresos Tributarios Externos (% Ingresos Tributarios GNC)	48
Grafico 9. Ingresos Tributarios GNC (%PIB)	48
Grafico 10. Evolución IVA Externo (%PIB)	49
Grafico 11. Evolución IVA Externo (% Ingresos Totales GNC)	49
Grafico 12. Evolución IVA Interno y Externo (%PIB)	50
Grafico 13. Evolución IVA y Renta (%PIB)	50
Grafico14. Evolución IVA y Gravamen Arancelario (%PIB)	51
Grafico15. Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones.....	53
Grafico16. Indicador de Evasión por Contrabando.....	54
Grafico17. Evolución Tasa de Evasión.....	55
Grafico 18. Relación PIB nominal / Ingresos Tributarios Externos (ITE).....	60
Grafico 19. Correlación PIB nominal / Ingresos Tributarios Externos (ITE).....	61
Grafico 20. Relación Importaciones / Ingresos Tributarios Externos (ITE).....	63
Grafico 21. Correlación Importaciones / Ingresos Tributarios Externos (ITE).....	63
Grafico 22. Evasión por Contrabando / Ingresos Tributarios Externos (ITE).....	64
Grafico 23. Tasa de Cambio / Ingresos Tributarios Externos (ITE).....	66

Índice de Tablas

Tabla 1. Matriz de Análisis Panorama Nacional.....	30
Tabla 2. Matriz de Análisis Panorama Internacional.....	30
Tabla 3. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1111 de 2006.....	34
Tabla 4. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1370 de 2009.....	34
Tabla 5. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1430 de 2010	34
Tabla 6. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1607 de 2012.....	35
Tabla 7. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1739 de 2014.....	36
Tabla 8. Acuerdos Comerciales cuya Vigencia se dio en el periodo de estudio 2006-2014.....	37
Tabla 9. Acuerdos Comerciales Vigentes a 2014.....	38
Tabla 10. Distorsión total del valor de las importaciones.....	53
Tabla 11. Participación de la Distorsión total del valor de las importaciones.....	53
Tabla 12. Estimación de la Evasión en el IVA Total.....	55
Tabla 13. Ingresos Tributarios Externos para el periodo de estudio.....	67
Tabla 14. Variación del PIB a precios corrientes.....	68
Tabla 15. Variación de las Importaciones.....	68
Tabla 16. Variación \$ Marco Normativo.....	68
Tabla 17. Indicador de Evasión por Contrabando (% de importaciones afectadas).....	68
Tabla 18. Variación de la tasa de cambio promedio anual.....	68
Tabla 19. Efecto Variación PIB nominal.....	69
Tabla 20. Efecto Variación Marco Normativo.....	69
Tabla 21. Efecto Variación Importaciones.....	70
Tabla 22. Efecto Variación DCI.....	70
Tabla 23. Efecto Variación Tasa de Cambio.....	71
Tabla 24. Matriz Resultado Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos.....	72
Tabla 25. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Argentina.....	78
Tabla 26. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Bolivia.....	78
Tabla 27. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Brasil.....	79
Tabla 28. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Chile.....	79
Tabla 29. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Costa Rica.....	80
Tabla 30. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Ecuador.....	81
Tabla 31. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo El Salvador.....	82
Tabla 32. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Guatemala.....	83
Tabla 33. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Honduras.....	83
Tabla 34. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo México.....	84

Tabla 35. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Nicaragua.....	84
Tabla 36. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Panama.....	85
Tabla 37. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Paraguay.....	85
Tabla 38. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Perú.....	85
Tabla 39. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Republica Dominicana.....	86
Tabla 40. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Uruguay.....	86
Tabla 41. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Venezuela.....	86
Tabla 42. Categorización Impuesto Selectivo.....	87
Tabla 43. Análisis de Referencias Internacionales Impuesto Selectivo.....	88
Tabla 44. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección IV.....	91
Tabla 45. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección VI.....	91
Tabla 46. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XIV.....	91
Tabla 47. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XVI.....	92
Tabla 48. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XVII.....	92
Tabla 49. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XVIII.....	93
Tabla 50. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XIX.....	93
Tabla 51. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XX.....	93
Tabla 52. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XXI.....	93
Tabla 53. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección IV.....	95
Tabla 54. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección VI.....	96
Tabla 55. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XIV.....	97
Tabla 56. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XVI.....	98
Tabla 57. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XVII.....	99
Tabla 58. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XVIII.....	100
Tabla 59. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XIX.....	100
Tabla 60. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XX.....	101
Tabla 61. Bienes excluidos del GCE.....	102
Tabla 62. Estimación de la base del GCE para el 2016.....	104
Tabla 63. Proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros 2017.....	109
Tabla 64. Cambios de los factores de incidencia proyectados para 2017 por escenarios.....	110
Tabla 65. Matriz Efecto GCE por escenarios para 2017.....	111
Tabla 66. Proyección recaudo GCE por escenarios.....	111
Tabla 67. Matriz resultado 2017 por escenarios.....	112

GRAVAMEN AL CONSUMO ESPECÍFICO (GCE)

PROPUESTA TRIBUARIA

INTRODUCCIÓN

Los ingresos tributarios externos (IVA Externo, Aranceles) en la actualidad, han cobrado mayor importancia no solo por su peso relativo (alrededor del 19% del recaudo total realizado por la DIAN, en los últimos 10 años), sino también por su relación directa con la dinámica económica internacional y con problemáticas económicas enmarcadas en temas como el contrabando, la evasión y el lavado de activos.

A pesar de su importancia en términos de ingresos para el Estado (cerca del 11.83% en promedio de los ingresos totales del GNC en el periodo de estudio 2006-2014), su participación ha venido disminuyendo en las últimas dos décadas, posiblemente debido a factores relacionados con el flujo del comercio exterior, la dinámica económica de Colombia y cambios normativos a nivel tributario y de intercambio comercial.

Las necesidades sociales y la dinámica económica de Colombia, manifiestan la urgencia de implementar estrategias tributarias que permitan mejorar el recaudo tributario Externo, por tanto, el objetivo principal de esta investigación es: Proponer un Gravamen al Consumo Especifico (GCE) que busque aumentar los Ingresos Tributarios Externos de Colombia.

Para lograr este objetivo, metodológicamente, se establecieron tres etapas: la primera comprende la construcción de un marco de análisis teórico, conceptual y normativo, desde el cual se aborda la problemática. Este primer capítulo permite dimensionar un primer abordaje de los Ingresos Tributarios Externos y su complejidad. Y son el marco de análisis tributario desde el cual se elabora el Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos del segundo capítulo.

La segunda etapa, implica una metodología de tipo descriptivo-cuantitativo, donde se realiza una delimitación de abordaje desde el contexto económico, el contexto fiscal y el

contrabando, sobre la caída de los ingresos tributarios externos presentada en periodo de estudio de estudio (2006-2014) y se desarrolla un Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos, tomando como referencia el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y la CEPAL.

El Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos, involucra un análisis cuantitativo bajo el Método Directo y está determinado por cinco factores de incidencia (Crecimiento Económico, Marco Normativo, importaciones, Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones y tasa de cambio), cuyas variaciones permiten proyectar los ingresos tributarios externos para el siguiente periodo: $YTE_{j, t+1} = YTE_{j, t} + VAR(CE, MN, M, DCI, TC)_j$

En la tercera etapa, se elabora una propuesta de instrumento tributario denominado Gravamen al Consumo Específico (GCE). Este capítulo está dividido en dos fases, en la primera fase se desarrolla la conceptualización, las referencias internacionales y el diseño del GCE a partir de la estructura arancelaria colombiana e involucra la definición de subpartidas, bienes y tasas de aplicación. Así como la estimación del recaudo por GCE para el 2016.

A partir de la proyección de los ingresos tributarios externos correspondientes al GCE para 2016, se elabora la segunda fase de la propuesta, a través de un modelo de simulación financiera por escenarios, planteando variaciones de los factores de incidencia, en cada uno de los escenarios definidos teniendo en cuenta proyecciones macroeconómicas como bases de estimación.

Finalmente, utilizando el Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos desarrollado en el segundo capítulo, se adicionan las simulaciones por escenarios incluyendo el GCE y se obtiene la matriz resultado 2017.

Una vez se cuenta con los principales componentes teóricos, conceptuales, normativos y económicos relacionados con los ingresos tributarios externos, es posible tener una idea de la dimensión de la problemática planteada. En este sentido, la propuesta de instrumento

tributario denominado Gravamen al Consumo Especifico (GCE) como enfoque de política tributaria, permitiría mejorar el recaudo tributario externo, en el corto plazo.

La construcción del instrumento tributario (Gravamen al Consumo Específico), es el primer paso para la construcción de un modelo de intervención tributario, en el sentido de que se debe agregar nuevos criterios de evaluación, sostenibilidad, medición y viabilidad tributaria.

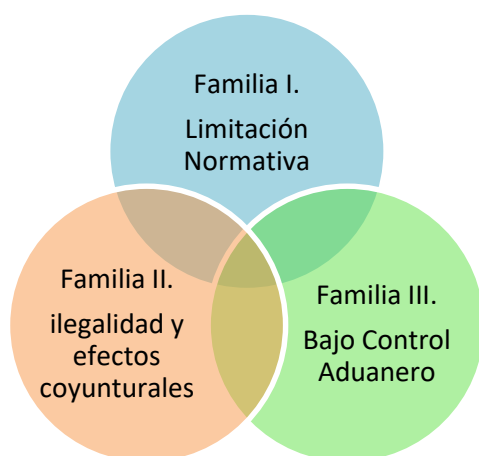
Esta investigación que se encuentra dentro de la línea de estudio de Economía Publica, su alcance permitirá analizar el comportamiento y el desarrollo de la tributación Externa, a partir de tres enfoques: Vislumbrar la importancia de los ingresos tributarios externos, Construir una propuesta tributaria de corto plazo y abordar elementos de política fiscal en el marco de la administración tributaria.

PROBLEMA

El recaudo tributario externo en Colombia en el periodo 2006-2014, se caracteriza por una fuerte disminución posiblemente asociada con fenómenos económicos internacionales que afectan los flujos de comercio exterior, así como cambios normativos relacionados con reformas tributarias y acuerdos comerciales internacionales y elementos asociados al contrabando, la evasión, la elusión y el lavado de activos.

Al analizar las posibles causas relacionadas con la disminución del recaudo de los ingresos tributarios externos, se pueden vislumbrar tres familias o conjuntos de causas:

Grafico 1. Posibles Causas (Familias de Problemas)



Familia I. Limitación Normativa, en la cual se encuentra la existencia de importaciones que no causan IVA, la existencia de importaciones excluidas del IVA, la devolución del IVA a exportaciones, las constantes reformas tributarias que modifican aspectos relacionados con recaudos externos, los bajos requisitos para limitar las exenciones y exclusiones del IVA, la disminución de tarifas arancelarias por los Acuerdos de Comercio vigentes, la reducción del arancel promedio por reformas tributarias, la falta de claridad normativa en el registro del IVA de las transacciones realizadas vía comercio electrónico, por su territorialidad y materialidad, la inexistencia de otros instrumentos tributarios que permitan recaudar ingresos externos, entre otros elementos a considerar.

En la **Familia II. Ilegalidad y/o efectos coyunturales**, encontramos el aumento del contrabando técnico, el ingreso de mercancías al país por zonas no autorizadas, las importaciones no declaradas, la corrupción, las alteraciones de los sistemas informáticos aduaneros, la baja tasa de cambio, la disminución del valor de las importaciones, entre otros.

Y en la **Familia III. Bajo control aduanero**, se encuentran elementos como el choque de poderes por el control aduanero entre entidades públicas (DIAN, Policía Nacional, ICA), la baja capacidad operativa de la DIAN, la existencia de administración privada de las aduanas, la existencia de empresas con unidades económicas tanto en Colombia como en otros países, las transacciones comerciales internacionales electrónicas de difícil control fiscal, las inconsistencias en precios de transferencia, entre otros elementos.

Por lo anterior, es claro, que el recaudo tributario externo es afectado por componentes socio-económicos y normativos que influyen en su participación en los ingresos tributarios totales, y por ende se hace necesario tomar medidas desde la administración tributaria. Pero dado el deterioro (en términos de participación) y la urgencia de ingresos para el Estado, surge el siguiente interrogante: **¿Es necesaria la creación de un Gravamen al Consumo Especifico que fortalezca el Recaudo Tributario Externo de Colombia?**

OBJETIVO GENERAL

Proponer un Gravamen al Consumo Especifico (GCE) que busque aumentar los Ingresos Tributarios Externos de Colombia.

Objetivos Específicos

A. Objetivo I

Establecer un marco de análisis tributario, desde el cual se aborde teórica, conceptual y normativamente, el Recaudo Tributario Externo en el periodo de estudio (2006-2014).

B. Objetivo II

Desarrollar un Modelo de Proyección de los Ingresos Tributarios Externos para el periodo de estudio (2006-2014).

C. Objetivo III

Diseñar una propuesta tributaria, estructurada a partir del Gravamen al Consumo Especifico (GCE) como instrumento de política tributaria.

Hipótesis

Los ingresos tributarios externos de Colombia, podrían mejorar con la aplicación de un Gravamen al Consumo Especifico dirigido a las importaciones.

CAPITULO I: MARCO DE ANÁLISIS TEÓRICO, CONCEPTUAL Y NORMATIVO.

El objetivo de este capítulo es: Establecer un marco de análisis tributario, desde el cual se aborde teórica, conceptual y normativamente, el Recaudo Tributario Externo en el periodo de estudio (2006-2014).

El abordaje teórico busca vincular inicialmente la globalización con la administración tributaria y los retos que subyacen en el recaudo de los ingresos tributarios externos. Así mismo se relacionan problemáticas circunscritas a la composición de los ingresos fiscales, la evasión y el contrabando. Y se considera las complejidades y virtudes del diseño de instrumentos tributarios sobre la actividad económica internacional.

Desde el marco conceptual, se analizan y se determinan conceptos principales desde donde se aborda la investigación, resaltando su importancia y aporte del desarrollo de la propuesta.

Y el marco normativo, da cuenta de los cambios significativos del IVA a nivel de reformas tributarias y de los acuerdos comerciales a nivel internacional que afectaron los aranceles, en el periodo de estudio 2006-2014.

1.1. Marco de Análisis Teórico

Desde la dimensión teórica, se abordan estudios, autores y elementos relacionados con criterios de evaluación, sostenibilidad, medición y viabilidad tributaria y con variadas posturas frente a la redistribución fiscal de las cargas tributarias, la afectación de la tributación al bienestar general, la equidad tributaria y la toma de decisiones político-económicas.

El tema de los ingresos tributarios externos, no es un aspecto relacionado solo con política fiscal, sino que también involucra otras políticas como la política comercial y la política cambiaria, así como otros elementos o variables de índole internacional, lo cual plantea, plantea nuevos interrogantes y cuestionamientos.

Entre los autores que fundamentan esta investigación, se encuentra el Dr. Vito Tanzi, extributarista del FMI, quien logra relacionar la globalización y sus dinámicas en términos de comercio exterior con los sistemas tributarios y su administración, es decir, con la toma de decisiones en términos tributarios bajo los nuevos desafíos que trae el comercio internacional actual.

Para Tanzi, V. (1996). *“Las actividades económicas tienen ahora un alcance internacional y los bienes, las personas, el capital financiero, las inversiones reales, las tecnologías, los conocimientos técnicos, etc., atraviesan las fronteras nacionales con una facilidad y rapidez que hubieran sido impensables hace unas décadas.... Esta internacionalización de las actividades económicas conlleva importantes implicaciones para los sistemas tributarios de los países”*.

Dados los nuevos desafíos tributarios que trae consigo la globalización, los sistemas tributarios deben tener la capacidad de adaptarse a su nuevo contexto, a sus nuevos retos tributarios, llenos de precios de transferencia, paraísos fiscales, esquemas de doble tributación, colaboración tributaria internacional, evasión y elusión internacional.

Un vínculo directo entre comercio internacional y administración tributaria, son los ingresos tributarios externos, es decir, los aranceles y el IVA externo, los cuales para el caso colombiano vienen disminuyendo su participación en los ingresos fiscales.

Al respecto, Tanzi, V.; Zee, H. (2001, pp 9), señala que *“en cuanto a la composición de los ingresos fiscales, nos encontramos en una zona de teorías en conflicto. Los problemas están relacionados con la tributación de los ingresos con respecto a la del consumo, el tributo a las importaciones frente a la tributación del consumo interno. Tanto la eficiencia (si el tributo aumenta o disminuye el bienestar general de los que están sujetos a impuestos) y equidad (si el tributo es justo para todos) son fundamentales para el análisis.”*

Colombia no es ajena a la recomposición de los ingresos fiscales en las últimas décadas, fortaleciendo estrategias tributarias enmarcadas en la renta y el IVA interno, como principales fuentes de ingresos tributarios.

Los ingresos tributarios externos en Colombia, revisten una gran complejidad, debido a que los aspectos del comercio exterior que perturban su recaudo, se circunscriben a la dinámica económica internacional (crisis financieras internacionales, disminución del crecimiento económico internacional, impacto en las tasas de cambio), las cuales afectan la conducta de las importaciones, tanto en valor como en cantidad. Unido a lo anterior, se encuentra el contrabando técnico y el contrabando abierto, cuyos efectos se extienden más allá del escenario económico.

Adicionalmente, la disminución aranceles es parte de las estrategias internacionalización de las economías basadas en un enfoque de liberalización del comercio. Al respecto Tanzi, V.; Zee, H. (2001) señalan que: *“La reducción de los aranceles de importación como parte de un programa global de liberalización del comercio es un gran desafío que enfrenta actualmente la política de muchos países en desarrollo. ..., las reducciones de aranceles nominales son susceptibles de provocar la pérdida de ingresos a corto plazo. Esta pérdida se puede evitar mediante una estrategia clara en la que se consideran medidas de compensación por separado en secuencia: primero la reducción del alcance de las exenciones arancelarias en el sistema existente, a continuación, compensando las reducciones de los aranceles a la importación sujetos a tributos especiales de un aumento proporcional en sus tipos de tributos especiales y, finalmente, el ajuste de la tasa del impuesto general al consumo (como el IVA) para satisfacer las necesidades de ingresos restantes.”*

Desde la política comercial, el aumento de la presión tributaria externa tiene fuertes implicaciones a nivel de competitividad y en términos de la política fiscal, la disminución de dichos ingresos implicaría el diseño de instrumentos tributarios que permitan compensar la pérdida de estos ingresos.

Frente a la compensación Tanzi, V.; Zee, H. (2001, pp 12) indican que *“con respecto a los tributos sobre las importaciones, la reducción de estos tributos dará lugar a una mayor competencia de las empresas extranjeras. Mientras que la reducción de la protección de las industrias nacionales frente a la competencia extranjera es una consecuencia inevitable, o incluso el objetivo, de un programa de liberación comercial, la reducción de los ingresos presupuestarios sería un inoportuno subproducto del programa. Medidas compensatorias*

de ingresos viables en las circunstancias casi siempre implican el aumento de los tributos al consumo doméstico.”

Por lo tanto, diseñar instrumentos tributarios enfocados al recaudo tributario externos, debe tener en cuenta el posible impacto de su ejecución, lo que conlleva a los policy makers a establecer parámetros claros de aplicación, bienes y servicios específicos y/o medidas compensatorias.

El estudio de Mishra, P.; Subramanian, A.; Topalova, P. (2008) concluyen que existe *“un impacto significativo y robusto de los aranceles sobre la evasión. De hecho, nuestros cálculos sugieren que casi toda la disminución de la evasión... se debió a la reducción... porcentual en el promedio de los aranceles. Encontramos una fuerte evidencia de que la elasticidad de la evasión se ve afectada por las características relacionadas con los productos que potencialmente capturan la facilidad de ejecución. Para los productos diferenciados y los productos que exhiben una alta varianza del precio unitario, nos encontramos con que la elasticidad de la evasión es sustancialmente mayor. También encontramos que la elasticidad de la evasión varía según el modo de entrada de mercancías. Las mercancías, especialmente bienes diferenciados, que vienen a través del aire tienen una elasticidad evasión menor en comparación con los que vienen a través de los puertos de mar, lo cual es consistente con el hecho de que la informatización en la India ha sido mucho menos avanzada en los puertos marítimos.”*

Por lo anterior, queda claro que los sistemas tributarios deben ajustarse a las nuevas dinámicas internacionales, lo cual en términos de administración tributaria coloca a los ingresos tributarios externos en un papel más protagónico en la administración fiscal.

Ahora bien, en términos de la tributación externa, su peso y composición en los ingresos fiscales, ha venido cobrando importancia para la toma de decisiones político-económicas, tal como lo indican Javorcik, Beata S.; Narciso, Gaia. (2007). *“muchos países en desarrollo y en transición se basan en los aranceles de importación como una fuente importante de ingresos, la evasión de derechos de aduana ha atraído mucha atención por parte de los policy makers”*

Por lo tanto, el diseño de un instrumento tributario aplicado al comercio exterior, requiere ser evaluado a la luz de las dinámicas internacionales y el posible efecto sobre el recaudo, las importaciones, el contrabando y la evasión.

En este sentido, se han creado modelos que buscan relacionar la evasión y la tributación, al respecto Slemrod, Joel and Yitzhaki, Shlomo, (2000), evaluaron varios modelos relacionados con la evasión, y concluyo que *“en el modelo de Allingham-Sandmo, la evasión de tributos se produce sólo si el contribuyente espera aumentar sus ingresos esperados por evasión de tributos, incluyendo las multas que se espera que él tendría que pagar si lo descubrieran; se continúa hasta que el aumento del ingreso esperado se compensa con el aumento de tolerancia al riesgo. Por lo tanto, un contribuyente que evade tributos aumenta tanto su exposición al riesgo y su ingreso esperado. Esta exposición adicional al riesgo es una pérdida de bienestar para la sociedad. En principio, el contribuyente podría ser mejor bajo un acuerdo por el que el contribuyente pague al menos tanto como el gobierno recauda actualmente, mientras que el gobierno deje de auditar. Suponiendo un gobierno neutral al riesgo, el coste de asumir riesgos de evasión de tributos es igual a la prima de riesgo de que el contribuyente estaría dispuesto a pagar a fin de eliminar la exposición al riesgo”*

Frente a los supuestos de los modelos, estos establecen que el gobierno es neutral, que busca la no intervención de la economía, tal como lo señala Fisman, R.; Wei, S. (2004). *“se ha supuesto que las tasas de impuestos se establecen exógenamente por el gobierno. Sin embargo, si el gobierno trata de proteger los ingresos fiscales mediante el establecimiento de las tasas de impuestos de manera sistemática en inversa proporción a la capacidad de los importadores para evadir, entonces la sensibilidad estimada de evasión de impuestos a la tasa de impuesto reportada aquí puede subestimar el verdadero grado de respuesta”*

Así mismo, es importante valorar la composición del IVA, tal como lo resaltan Tanzi, V.; Zee, H. (2001) *“Mientras que el IVA se ha adoptado en la mayoría de los países en desarrollo, con frecuencia sufre de ser incompleta en un aspecto u otro. Muchos sectores importantes, sobre todo los servicios y el sector al por mayor y al por menor, se han quedado fuera de la red del IVA, A medida que estas características permiten un grado sustancial de cascada (aumento de la presión fiscal para el usuario final), que reducen los beneficios*

de la introducción del IVA en el primer lugar. Rectificación de estas limitaciones en el diseño y administración del IVA se debe dar prioridad en los países en desarrollo.”

En atención al IVA, Steiner, R.; Cañas, A. (2012), señalan que *“el problema radica en que en la estructura de consumo de los deciles más ricos los bienes excluidos y los gravados a tarifa cero superan el 60% de su consumo lo cual refleja que se está transfiriendo un beneficio tributario a quienes no lo necesitan.”*

Lo anterior, no solo sería un indicativo de inequidad en términos de a que bienes se aplica el IVA, sino también nos orienta a ver aquellos bienes no esenciales, sobre los que podría aplicarse nuevos instrumentos tributarios.

Así mismo, La Contraloría General de la República (2012). *“considera oportuno y adecuado que con el impuesto al consumo se busquen gravar con tarifas elevadas a bienes diferenciados suntuarios y otros, con miras a reducir la inequidad de los impuestos indirectos y mejorar la administración tributaria.*

...

Están los que defienden el uso de tarifas diferenciales, como en el caso de la Corte Constitucional, ... señala: —En este tipo de impuestos existe la posibilidad de acentuar las cargas tributarias sobre los que tengan una mayor capacidad económica, mediante el establecimiento de tarifas diferenciales, respecto de los consumos de lujo”

1.2. Marco de Análisis Conceptual

En términos conceptuales, existen elementos claves de política fiscal en el marco de la administración tributaria, que orientan el abordaje de la investigación tales como grado de evasión, recaudo efectivo y el potencial, productividad y eficiencia tributaria, gasto tributario o costo fiscal, déficit fiscal, evasión, elusión, contrabando, lavado de activos, políticas económicas, entre otros.

Los Ingresos Tributarios Externos para esta investigación están compuestos del IVA Externo y los Aranceles, es necesario aclarar que el IVA externo en términos normativos no existe, porque dicho tributo se aplica a determinados productos y servicios, independiente

de que su producción sea nacional o extranjera. En ese sentido el IVA que se percibe por la aplicación en bienes o servicios importados se entiende como IVA externo.

También es importante señalar que en la legislación internacional también se encuentra la denominación “Tributación Aduanera”, y no se tienen en cuenta ingresos relacionados con medidas aduaneras como salvaguardias, sanciones o el pago de permiso o timbres. Así las cosas, solo se tienen en cuenta los rubros tributarios: Arancel e IVA externo.

En Colombia, las mercancías del exterior que ingresen a las zonas francas, no se consideran importaciones porque las dichas zonas cuentan con un régimen especial, por tanto, sus efectos tributarios externos son nulos. Sin embargo, son considerados como exportaciones cuando dichas mercancías hacen parte de productos que se venden desde las zonas francas hacia países extranjeros o hacia el resto del territorio aduanero nacional por tanto podrán gravarse con IVA y derechos arancelarios.

Por parte, es trascendental señalar que los bienes excluidos del tributo del IVA difieren de los bienes exentos del IVA, los primeros no causan el IVA, por tanto, no existe obligatoriedad de recaudo, ni derecho a devolución del mismo en la etapa previa de producción; mientras que los segundos, tienen una tarifa del 0% (tratamiento preferencial), por lo cual, existe responsabilidad con derecho a devolución del IVA causado en la etapa de producción.

Conceptualmente, para la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 96) *“las múltiples exclusiones y exenciones, la existencia de tarifas reducidas, así como el elevado grado de evasión han impactado negativamente la productividad del IVA. Por productividad se entiende la diferencia entre el recaudo efectivo y el potencial de recaudo si todos los bienes y servicios se gravaran a la tarifa general y no hubiera exenciones y exclusiones ni evasión. Este indicador se ha aproximado en la literatura a través de la razón entre el recaudo de IVA como proporción del PIB y la tarifa general del impuesto. En otras palabras, este indicador mide cuánto se recauda de IVA como porcentaje del PIB por cada punto de tarifa. Otra medición de productividad muy utilizada es la razón entre el recaudo del IVA como proporción del consumo sobre la tarifa general del IVA. La idea detrás de esta medición es que el IVA se paga sobre el consumo*

y no todo el PIB se consume. Por ello, la medición que tiene en cuenta el PIB solo resulta comparable para economías en donde la razón consumo/PIB es similar. A este indicador también se le denomina eficiencia del IVA.”

Para Ávila J.; Cruz A. (2012). *“El IVA en Colombia tiene una productividad baja, que se explica por la prevalencia de una tasa de evasión cercana al 25% y por la existencia de numerosas exenciones y exclusiones que reducen la cobertura de la base gravable. Los tratamientos preferenciales difieren notablemente entre bienes y servicios de diversas actividades económicas generando notables distorsiones. El impuesto presenta una innecesaria proliferación de tarifas y grava los bienes de capital configurando un IVA tipo producto.”*

Conceptualmente, Yori, G.; Sierra, P. (2008), señalan que *“el costo fiscal de las disposiciones que se catalogan como gasto tributario es calculado en todos los países, incluyendo los más desarrollados, como la diferencia entre el ingreso tributario total en presencia y ausencia de la medida tributaria particular, asumiendo que todo lo demás permanece inalterado. Es decir, no se considera la respuesta en el comportamiento de los contribuyentes, cambios de política consecuentes, o cambios en el recaudo debido a alteraciones en la actividad económica que podrían resultar de la eliminación de la medida.”*

Metodológica y conceptualmente para esta investigación el costo fiscal se asume como la pérdida de recaudación tributaria por la existencia de beneficios tributarios u exenciones tributarias, sin considerar el efecto sobre el comportamiento de los agentes económicos. Sin olvidarse que también se pierden ingresos tributarios por la existencia de prácticas como la Evasión y Elusión.

El gasto fiscal directo es aquel que se ejecuta a través del presupuesto de cada gobierno, por ejemplo, la inversión en educación, en justicia o en infraestructura. Mientras que el gasto tributario (gasto fiscal indirecto) es aquel que se genera por la implantación de medidas tributarias que generan excepciones tributarias a sectores o industrias específicas. Según el Informe de Gasto Tributario. Chile (2006), el Gasto Tributario es el *“monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar,*

promover, o fomentar a determinadas actividades, sectores, ramas, regiones, o grupos de contribuyentes. Por lo general, se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos, y créditos, entre otros mecanismos”

Yori, G.; Sierra, P. (2008). Se centra en la *“medición del Gasto Tributario (se define como la parte de la financiación que el Estado hace de manera alternativa al presupuesto directo. Éste se realiza a través de la concesión en el sistema tributario de deducciones, exenciones y tratamientos especiales, que implican una disminución de la obligación tributaria y por ende disminución en los ingresos públicos)”*

En este sentido, para aumentar la recaudación fiscal o disminuir la brecha fiscal, se debe mejorar la eficiencia del Estado en términos de recaudación, logrando así reducir la diferencia entre la recaudación potencial y la recaudación real.

Otros elementos a tener en cuenta son la evasión y la elusión, al respecto Cruz A. (2009), establece que *“La evasión tributaria es el conjunto de acciones u omisiones orientadas a reducir parcial o totalmente el monto de impuestos que legalmente le corresponde aportar a un contribuyente. Estas prácticas van desde el ocultamiento total del sujeto del tributo, que trata de hacerse invisible ante la administración tributaria, hasta la falsificación de información que sirve de base para determinar la contribución”*

Sin embargo, tal como señalan Slemrod, Joel and Yitzhaki, Shlomo, (2000) *“determinar la magnitud y características de la evasión se ejecuta inmediatamente en dos problemas - uno conceptual y empírica. El problema conceptual es que, aunque se puede afirmar que la legalidad es la línea divisoria entre la evasión y la elusión, en la práctica, la línea es a menudo borrosa. A veces la propia ley no es clara, a veces es clara, pero no conoce al contribuyente, a veces la ley es clara, pero la administración ignora efectivamente una transacción o actividad en particular. La importancia de estos factores sin duda difiere a través de situaciones.”*

Para la investigación, en términos de evasión sobre los ingresos tributarios externos, se tiene en cuenta específicamente el fenómeno del contrabando. Si bien se han identificado algunos sectores y bienes más propensos a sufrir de este fenómeno, su radio de acción y

estrategias desbordan el control aduanero, esto se da porque existen muchos factores que interfieren con las decisiones de los agentes, que los hace propensos a evadir, obedece a una lógica compleja de riesgo-recompesa, ligada al tipo de producto.

Partiendo de la definición de (Rauch, 1999), “*que distingue los productos de si son bienes homogéneos (cuyos precios son ampliamente conocidos, o se cita en intercambios) o bienes diferenciados (cuyos precios son menos conocidos y más determinada por transacciones específicas)*”, se encuentran varios estudios que se centran en determinar qué tipo de bienes son más propensos a la evasión.

Tomando como base esta definición y dada la dinámica de comercio internacional, los bienes diferenciados y homogéneos, se empiezan a caracterizar, a darles atributos no solo para su posible identificación, sino también para establecer posibles estrategias de evasión.

Para Javorcik, Beata S.; Narciso, Gaia. (2007). “*los productos diferenciados, podrían adaptarse más fácilmente a la evasión de tarifas de bienes homogéneos como su precio depende de muchos atributos algunos de los cuales pueden no ser fácilmente verificable por una persona no familiarizada con el producto. Por lo tanto, en el caso de productos diferenciados, es más difícil para los funcionarios de aduanas honestos detectar una factura que indica un precio incorrecto y funcionarios de aduanas corruptos tener una explicación plausible de por qué fallaron para detectar el problema con la factura.*”

Si bien, en la literatura se encuentran varias denominaciones o formas de evadir el pago de los tributos correspondientes, Javorcik, Beata S.; Narciso, Gaia. (2007), establecen “*tres canales a través del cual puede tener lugar la evasión de tarifas. Estos son: (i) distorsionar el precio de los productos importados; (ii) contar menos cantidades físicas de importación productos, y (iii) la clasificación errónea de los productos de tarifas altas como una variedad arancel más bajo. Encontramos fuerte evidencia de la tergiversación de precios en el caso de productos diferenciados.*”

En conclusión, para este apartado, se tomará lo señalado por Rauch, J. (1999), quien determina que los bienes homogéneos son productos cuyo precio está fijado en mercados organizados. Las mercancías que no se negocian en mercados organizados, pero poseen

un precio de referencia, se definieron como referencia de precio y los productos cuyo precio no se fija en bolsas organizadas y que carecen de un precio de referencia debido a sus características intrínsecas fueron etiquetados como diferenciadas.

Así mismo, lo señalado por Javorcik, Beata S.; Narciso, Gaia. (2007), en el sentido de que *“la evasión de tarifas en el caso de productos diferenciados tiende a tener lugar al tergiversar el precio de las mercancías importadas en lugar de contar menos de las cantidades físicas o clasificación errónea de productos”*

Mientras que la elusión tributaria se caracteriza según Ávila J.; Cruz A. (2007), porque *“surgen algunos espacios para su interpretación, que generan controversia entre los contribuyentes y la administración de impuestos. Cuanto más compleja es la legislación mayor será la probabilidad de hallar vacíos legales que permiten reducir la tributación a cargo de los contribuyentes sin que dicha práctica pueda calificarse como ilegal”*

Esta elusión tributaria, en términos de los ingresos tributarios externos, se ve reflejada en el contrabando. Al respecto Fisman, R. (2009) *“pone de relieve la magnitud e importancia del tráfico ilícito en el comercio mundial. Los resultados de la investigación también tienen implicaciones para la forma de diseñar mejores tarifas para desalentar la evasión al tiempo que permite a los gobiernos a obtener ingresos arancelarios. Sin embargo, este campo de investigación se encuentra todavía en su infancia, y esperamos que el trabajo futuro por nosotros mismos y los demás seguirá arrojar luz sobre este lado oscuro de la actividad económica internacional.”*

1.3. Estado del Arte

Los estudios relacionados con los sistemas tributarios, generalmente tienen dos enfoques: desde el ingreso o desde el gasto. Uno de los enfoques más desarrollados es desde el gasto, pues es allí donde intervienen aspectos conceptuales y sociales relacionados con corrientes ideológicas como la equidad, la distribución, la asignación, el desarrollo, el impacto y todas aquellas posturas relacionadas con la inversión pública en sí.

Mientras que el enfoque desde el ingreso está más relacionado con aspectos como: evasión, elusión, incentivos fiscales, beneficios tributarios, fortalecimiento de las finanzas públicas, mecanismos de aplicación y déficit fiscal.

Ambos enfoques tienen en común el concepto de impacto tributario, ya sea por medio de una redistribución tributaria o por el tipo de tributo, que puede ser directo o indirecto, progresivo o regresivo, eficiente o marginal. Igualmente, para comprender la complejidad de la administración tributaria es necesario contar con elementos de cada uno de los enfoques.

Es desde el enfoque del ingreso que se asume esta investigación, por tanto, su mirada será desde la óptica de las finanzas públicas, desde la tributación en términos de ingresos para el Estado. El enfoque de la administración tributaria desde los ingresos, es más representativo de ministros de hacienda o de agentes o administradores de los ingresos de las naciones.

Los ajustes o cambios normativos de la estructura tributaria en las últimas décadas a nivel latinoamericano, no solo están permeados por la dimensión política y la doctrina económica del momento, sino que también obedecen a la configuración de nuevas estrategias de recaudación para solventar los gastos del Estado o disminuir el déficit fiscal estructural.

Los sistemas tributarios no pueden ser ajenos a las nuevas dinámicas de comercio internacional no son estáticos, deben ser dinámicos, deben adaptarse a nuevas sinergias como los acuerdos de cooperación internacional en términos de información tributaria, precios de transferencia, paraísos fiscales, contrabando, comercio electrónico internacional, diferentes formas de evasión y elusión, entre otras.

Por tanto, desde la administración tributaria deben crearse estrategias o mecanismos que permitan mejorar el flujo de ingresos, específicamente los que se reciben por IVA externo y arancel. Dichos elementos deben incorporar características que reduzca el impacto sobre la economía, sobre las decisiones de los agentes propensos a evadir y sobre los obstáculos al comercio internacional.

1.3.1. Panorama Nacional

La contextualización tributaria que realiza la Contraloría General de la República (2012), permite obtener indicios de la complejidad e importancia del tema, al señalar que *“el nivel de tributación está muy por debajo de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OECD– y es el segundo más bajo entre las principales economías de América Latina, por lo que no se ha logrado cerrar la brecha para atender el gasto primario (gasto total sin intereses de la deuda) y, mucho menos, el gasto total. Con el agravante de que las finanzas públicas presentan un déficit estructural desde hace varios años que alcanza un valor cercano al 4,5% del PIB”*

Para Steiner, R. and A. Cañas (2013), *“un recorrido por la política tributaria colombiana de los últimos 20 años manifiesta un predominio del objetivo recaudatorio con el objetivo de financiar las obligaciones constitucionales adquiridas en 1991, los crecientes gastos pensionales y los mayores gastos en seguridad y defensa”*.

En efecto como lo señala, Ávila J.; Cruz A. (2005), *“desde el año 1990 Colombia ha visto continuamente reformada su estructura tributaria. En el transcurso de 14 años se pueden contar 7 significativas modificaciones a la normatividad impositiva del orden nacional..., que se han registrado una tras otra en razón a las permanentes presiones por el dinamismo del gasto público”*

Según Alvaredo, F.; Londoño, J: (2013), *“Colombia ha sufrido cambios clave en la arena política desde los años noventa. La Constitución de 1991 estableció la progresividad como fundamento del sistema tributario (artículo 363). Como resultado, se han presentado todas las reformas tributarias posteriores que sirven a tal principio.”*

Lo anterior, da cuenta de las modificaciones normativas en términos tributarios desde el enfoque de los ingresos, que presento tanto el IVA como los aranceles. Ahora bien, desde la evaluación de los elementos relevantes relacionados con la construcción misma de

instrumento tributario y la importancia de la equidad, es necesario resaltar a Moller,¹ L. (2012), quien señala que el sistema tributario colombiano tiene un gran potencial para mejorar la equidad, si puede optar por ser más progresivo, de esta manera se podrían redistribuir fiscalmente las cargas tributarias. Lo anterior, permite obtener elementos de análisis para formular posibles instrumentos tributarios que aumenten el recaudo tributario externo.

Mientras que el enfoque desde el gasto, la distribución fiscal y la equidad es abordada por autores que buscan establecer los posibles impactos, entre ellos, Jaramillo, C.; Tovar, J. (2008), quienes buscaron determinar los efectos de un aumento significativo del IVA sobre el consumo de los hogares, llegando a mostrar la necesidad de contar con tarifas diferenciales del IVA, puesto que su impacto difiere dependiendo de los diferentes rubros de gasto que tienen los hogares.

Desde una mirada general en términos tributarios, Ávila J.; Cruz A. (2005), señala que *“el sistema impositivo colombiano de los tres últimos lustros ha conciliado estos objetivos, compensando con altas tarifas nominales la erosión de las bases gravables causada por la concesión de exenciones, en un contexto de enorme crecimiento del gasto público, donde se ha ampliado la brecha entre gasto total e ingresos tributarios...”*

En efecto, por una parte, los principales impuestos tienen erosionadas sus bases gravables con exenciones y exclusiones, tarifas diferenciales, diferimientos de impuestos, descuentos tributarios, deducciones especiales, regímenes particulares, entre otros tratamientos preferenciales y, por otra parte, se incrementaron las tarifas de los impuestos de renta, ventas y gravamen a los movimientos financieros, al tiempo que se creó un tributo que recae sobre el patrimonio.”

Ahora bien, normativamente, Clavijo, S.; Vera, A.; Vera, N. (2013) señalan que: *“a pesar de haberse elevado las tasas de renta (del 30% al 33%) y del IVA (del 10% a 16%), en Colombia primó de facto la idea de esperados efectos cascada resultantes de otorgar alivios y exenciones que supuestamente compensarían en crecimiento económico y recaudo*

¹ Economista Senior del Banco Mundial, Estudio sobre “Política fiscal en Colombia: Aprovechamiento de su potencial para lograr una sociedad más equitativa”

dichas “gabelas tributarias”. Claramente, ello no ocurrió ni en el frente del crecimiento (hemos seguido promediando el mismo 4.5% histórico por año), ni en el del recaudo, donde inclusive en las fases de aceleración ha sido notorio el bajo recaudo, nunca llegando a sobrepasar los niveles del 14% del PIB.”

Así mismo, según la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 13), *“la lista de bienes excluidos y exentos de IVA en Colombia es más amplia que en los estándares internacionales, lo cual acarrea un elevado costo fiscal y genera distorsiones en los precios. Muchas de esas exclusiones y exenciones, además, terminan generando mayores inequidades en la medida en que reducen los recursos fiscales disponibles para realizar gasto público social y en que quienes más se benefician de ellas son las personas que más consumen, esto es, las personas de mayores ingresos.”*

Igualmente, se encuentran estudios que relacionan factores económicos y políticos con decisiones de política tributaria, entre ellos Junguito, R.; Rincón, H. (2004). Quienes, concluyen que la política fiscal a lo largo del siglo XX en Colombia se caracterizó por la búsqueda de nuevos ingresos que permitieran solventar el nivel de gastos del gobierno colombiano.

Lo anterior, refleja la importancia del manejo de la estructura tributaria y de su mirada desde los enfoques de gasto e ingreso, así pues, como lo concluyen Daude, C., S. Perret and B. Brys (2015) para Colombia *“el uso y el impacto de otros beneficios fiscales y regímenes especiales también deben evaluarse estrechamente con Eliminar o reformar aquellos que son distorsivos, ineficientes o mal utilizados.”*

La problemática no solo pasa por las complejidades mismas de la estructura tributaria, sino que aborda elementos relacionados con la administración fiscal, con el papel de las instituciones, sus fortalezas y debilidades, sus limitaciones y sus retos.

El diagnóstico de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 19), muestra que *“la DIAN enfrenta limitaciones en múltiples aspectos. En primer lugar, la DIAN cuenta con un bajo nivel de autonomía, especialmente en lo relacionado con el manejo del recurso humano. ... Colombia es uno de los países en donde el indicador de*

trabajadores de tiempo completo/contribuyentes es de los más bajos del mundo. La administración también enfrenta limitaciones en materia tecnológica y de sistemas de información. El gasto en tecnología de la administración es bajo en comparaciones internacionales. Ello se refleja de manera particularmente grave en que Colombia muestra avances francamente muy precarios en materia de factura electrónica en relación con los fuertes esfuerzos evidenciados en países de la región, una baja penetración de trámites y pagos digitales y la inexistencia de sistemas de trazabilidad para controlar el contrabando. Los contribuyentes se quejan de la ineficiencia y la existencia de poca autonomía e independencia de los funcionarios de la administración en la resolución de los procesos de reclamo y disputas frente a la DIAN. “

Lo anterior, da cuenta de la relación existente entre evasión y administración tributaria, al respecto, Daude, C., S. Perret and B. Brys (2015), señalan que *“Si bien parte de la alta evasión refleja la alta informalidad general de la economía, también se explica por algunas debilidades institucionales en la administración de impuestos y aduanas. En particular, la gran parte de la evasión del IVA se debe a los débiles controles fronterizos y aduaneros, La administración tributaria (DIAN) tiene poco control efectivo sobre el IVA en las importaciones, debido a limitaciones de personal, regulaciones y sistemas de información segmentados”*.

Por otra parte, Bautista J. (2009), analiza los mecanismos que se han establecido en la política tributaria a partir de un ejercicio de clasificación desde la contabilidad fiscal, muestra como el tema político está ligado a las decisiones tributarias, lo cual genera un debate sobre lo que significa ética y equidad. Elemento contextual que no será evaluado a profundidad en esta investigación pero que refleja la importancia la visión o doctrina política sobre el manejo económico de la administración tributaria.

1.3.2. Panorama Internacional

Latinoamérica no está excepta de los cambios normativos que modifican las estructuras tributarias, tal como lo señala Díaz, F. (2005). dada la evolución de los sistemas fiscales Latinoamericanos, se hace necesario realizar un fortalecimiento fiscal del Estado, ya sea

vía aumento de la recaudación (no necesariamente implica aumento de los tributos), vía redistribución de la carga tributaria o la combinación de estas dos vías.

En términos de las nuevas dificultades o desafíos de los sistemas tributarios dada la actual globalización, se encuentran trabajos como: Álamo, R.; Lagos, M.; (2012), quienes señalan como el comercio electrónico ha generado nuevas estrategias o adaptaciones tributarias que permitan controlar las nuevas modalidades comerciales.

Para Delgado, A. (2009), estas nuevas operaciones comerciales electrónicas, traen consigo nuevos elementos relacionados con la recaudación del IVA, ya sea por la localización de las operaciones comerciales electrónicas, la aplicación de un régimen especial o por la regulación de la facturación electrónica.

Tanto nacional como internacionalmente, los sistemas tributarios se enfrentan a nuevas realidades o problemáticas enmarcadas en los cambios tecnológicos y comerciales que trae la globalización. Ponce, C (2005), plantea la creciente preocupación sobre los nuevos desafíos que deben afrontar las estructuras o sistemas fiscales, para estar al corriente con los nuevos paradigmas que trae la globalización en relación al comercio internacional y al comercio electrónico.

La dinámica comercial internacional trae nuevas formas o caminos de realizar actividades comerciales, los cuales, en términos fiscales, pueden escapar a la recaudación tal y como están planteados desde la normatividad los sistemas fiscales actuales. Estos nuevos desafíos están directamente relacionados con la coexistencia de nuevas lógicas de comercio electrónico, de paraísos fiscales, de inversiones internacionales, de movilidad de capitales, de comercio intraempresas, de elusiones fiscales, entre otras.

Las nuevas dinámicas comerciales, contables y tributarias del sector privado, exigen una administración fiscal más eficiente, que permita disminuir los riesgos relacionados con la evasión, elusión y corrupción; Igualmente, estos sistemas tributarios deben ser capaces de enfrentar problemáticas como el contrabando abierto y/o técnico, alta informalidad, baja educación tributaria, lavado de activos, estructuras normativas tributarias complejas, entre otras.

Es en este contexto que Malagón, J.; Ocampo, J. (2014). analizan los efectos redistributivos del gasto público en Latinoamérica, teniendo en cuenta las obligaciones o el tamaño de los Estados, concluyendo que existe un claro deterioro de las finanzas públicas y por ende la dificultad de mejorar la distribución del ingreso vía redistribución del gasto público.

Así mismo, para Prabhat Jha, Beyer y Heller (1999, pp 48), *“los responsables de la política económica deben preocuparse más por las repercusiones globales de la totalidad del sistema de impuestos y gastos —en materia de distribución— que por la incidencia de determinados tributos. Además, en general los consumidores pobres reaccionan en mayor medida que los ricos ante el incremento de los precios”*

Al respecto la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 95-96), señalo que: *“cuando el bien beneficiado no es meritario o no tiene externalidades positivas, sino que su tratamiento tributario favorable obedece más bien al propósito de promover su consumo o demanda, se estaría violando uno de los principios que guían el IVA y es el de la neutralidad, es decir, el principio de no influir en las decisiones de invertir o producir dicho bien. En efecto, la inversión o producción de un bien no debería obedecer ni parcial ni totalmente al tratamiento tributario que sobre este recae. Adicionalmente, desgravar estos bienes y servicios genera inequidad en la medida en que las personas con mayor capacidad económica, tampoco pagan IVA por estos productos y el Estado pierde un recaudo significativo de quienes tendrían la capacidad de pagar por estos consumos”*

Así las cosas, la administración tributaria y en este caso, la relacionada con el IVA y el arancel, reviste una gran importancia, porque puede modificar las expectativas de los agentes y por ende los ingresos del Estado.

Sin embargo, como lo señala Tanzi, V. (2000). *“La atribución de una función redistributiva al Estado ha alterado fundamentalmente la naturaleza de su intervención en la economía porque ha introducido elementos u objetivos puramente políticos en su gestión.”*

Matrices Resumen de Análisis Teórico

Tabla 1. Matriz de Análisis Panorama Nacional

Panorama Nacional		
Categoría	Aportes	Observaciones
Tributación	<ul style="list-style-type: none"> -Predominio del objetivo recaudatorio, es decir, nuevos ingresos para solventar el nivel de gastos -Progresividad del sistema tributario dado las obligaciones sociales establecidas en la constitución de 1991 -Impacto aumento de IVA 	<ul style="list-style-type: none"> -Difícil redistribución tributaria y equidad fiscal -Necesidad de contar con tarifas diferenciales del IVA
Finanzas Publicas	<ul style="list-style-type: none"> -Déficit Estructural - Bajo Nivel de tributación en comparación con economías similares 	<ul style="list-style-type: none"> -Ampliación brecha entre gasto total e ingresos tributarios
Estructura Tributaria	<ul style="list-style-type: none"> -Modificaciones sucesivas de la normatividad impositiva -Erosión de las bases gravables causada por la concesión de exenciones -Factores económicos y políticos con decisiones de política tributaria 	<ul style="list-style-type: none"> -Modificación de expectativas agentes -Lista de bienes excluidos y exentos de IVA en Colombia es más amplia que en los estándares internacionales - Tema político está ligado a las decisiones tributarias
Potencial Sistema Tributario	<ul style="list-style-type: none"> -Redistribuir fiscalmente las cargas tributarias -Eliminar o reformar beneficios fiscales y regímenes especiales 	<ul style="list-style-type: none"> -Posibles instrumentos tributarios que aumenten el recaudo tributario externo.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 2. Matriz de Análisis Panorama Internacional

Panorama Internacional		
Categoría	Aportes	Observaciones
Déficit Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> -Latinoamérica no está excepta de los cambios normativos que modifican las estructuras tributarias -Deterioro de las finanzas públicas -Dificultad de mejorar la distribución del ingreso vía redistribución del gasto público 	<ul style="list-style-type: none"> -Aumento de la recaudación (no necesariamente implica aumento de los tributos)
Desafíos Tributarios	<ul style="list-style-type: none"> -Globalización ha generado nuevas estrategias o adaptaciones tributarias -Nuevas dinámicas comerciales, contables y tributarias del sector privado, exigen una administración fiscal más eficiente -Repercusiones globales de la totalidad del sistema de impuestos y gastos 	<ul style="list-style-type: none"> -Cambios tecnológicos y comerciales de la globalización trae nuevos desafíos que deben afrontar las estructuras o sistemas fiscales
Inequidad Tributaria	<ul style="list-style-type: none"> -Tratamiento tributario puede generar inequidad al desgravar bienes y servicios utilizados por personas con mayor capacidad económica 	<ul style="list-style-type: none"> -Incentivos fiscales, beneficios tributarios pueden generar inequidad tributaria

Fuente: Elaboración Propia

Las estrategias fiscales son de diversa índole, van desde el aumento de la base de contribuyentes, creación de tarifas diferenciales, hasta impuestos denominados temporales. Igualmente, se encuentran nuevas exenciones y beneficios tributarios que van en contravía del objetivo de recaudación, pero que tienen como soporte la promoción del consumo y la demanda o proteger un sector económico.

Sin embargo, estos nuevos ingresos, no son suficientes para mejorar las finanzas públicas, debido al incremento de los gastos, por tanto, persiste la brecha fiscal. Lo anterior, da cuenta de que la administración tributaria es dinámica y su campo de trabajo no solo depende del ámbito nacional y sus circunstancias específicas, coyunturales o no, sino también de los nuevos elementos que están en la escena de ámbito internacional.

Es allí, donde se circunscribe la investigación, dándole importancia a los ingresos tributarios externos (IVA externo y arancel), los cuales a inicios del siglo XX representaban la mayor parte de los ingresos totales de Colombia y aun hoy constituyen en promedio en los últimos 10 años, cerca del 19% de del recaudo total realizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Igualmente, su importancia no solo radica en su peso o aporte, sino también en su vínculo con las nuevas dinámicas de comercio exterior.

Así las cosas, los ingresos tributarios externos dependen del flujo internacional de comercio en términos de cantidades y en términos de cuantías de la estructura tributaria que impacta el IVA y de los acuerdos internacionales de comercio que impactan los aranceles.

1.4. Marco Normativo Periodo 2006-2014

Frente a los cambios normativos que impactan el recaudo tributario externo el periodo de estudio 2006-2014, se encuentran cinco (5) reformas tributarias (en 8 años) que modificaron tarifas y excepciones; y la entrada en vigencia y/o profundización de más de ocho (8) acuerdos comerciales internacionales (disminución de aranceles).

Según la OECD (2010), *“Cuando se reforman los sistemas tributarios, los responsables políticos tienen que sopesar los diferentes objetivos que los sistemas impositivos intentan alcanzar. Los encargados de formular políticas tendrán que equilibrar los objetivos de la reforma fiscal orientados a la eficiencia y el crecimiento con su impacto distributivo.”*

Esta investigación, en términos de marco normativo se centra de una parte en toda aquella legislación o normatividad del sistema tributario colombiano que establece, modifica o suprime elementos tributarios relativos al IVA, por ejemplo, modificaciones en las estructuras de las tarifas, de las bases gravables, del hecho generador o la creación de excepciones, exoneraciones y tarifas diferenciales. Y de otra, todo aquel cambio normativo que cambie o elimine tarifas arancelarias.

Teniendo en cuenta que en Colombia existe una estructura tributaria compleja, se hace necesario analizar cambios normativos relacionados con reformas tributarias y acuerdos comerciales internacionales, así como la existencia de tarifas diferenciales del IVA, sus exenciones y exclusiones, la reducción del arancel promedio debido a la disminución de tarifas arancelarias por los Acuerdos de Comercio vigentes, entre otros aspectos de índole normativo y de regulación.

Abordar el tema tributario en Colombia reviste en si una dificultad inherente a su complejidad normativa, tal como lo plantean Yori, G.; Sierra, P. (2008)., la estructura normativa que comprende el sistema tributario Colombiano, cuenta con una serie de elementos como convenciones, tarifas diferenciales, bases gravables, hecho generador, referencia del tributo, exoneraciones, sujetos pasivos, estructuras de tarifas y otros elementos relacionados con compromisos adquiridos en acuerdos internacionales o disposiciones relativas a su administración tributaria.

A este componente normativo, se debe añadir para su estudio aquellos elementos que afectan el recaudo eficiente, como la evasión, la elusión, la ineficiencia administrativa, la corrupción y demás elementos económicos que puedan afectar la cuantía real de recaudo.

Estos dos componentes tanto el normativo como el socioeconómico y sus complejidades, animan la investigación en este campo de la Economía Publica, más aún si se establece que una administración tributaria eficiente permite mejorar las condiciones de equidad de una sociedad.

No obstante, lo anterior, existe varias dificultades para realizar los análisis correspondientes, algunos de tipo normativo por su complejidad y otros porque están

relacionados con variables de difícil medición como el margen de control aduanero, el contrabando o la corrupción.

Según explica la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 87): *“11. El régimen de IVA en Colombia aplica el principio de destino, como en la mayoría de los países que usan este tributo. Es decir que el impuesto grava los bienes consumidos internamente (incluidos los importados) y exceptúa las exportaciones. 12. El IVA a pagar se determina como la diferencia entre el IVA cobrado sobre las ventas y el IVA pagado en las compras de insumos para la producción de bienes y servicios. 13. La tarifa general es de 16% y existen dos tarifas reducidas: 5% para algunos productos y 0% para los bienes y servicios exentos.”*

1.4.1. Modificaciones IVA

Las modificaciones constantes al régimen tributario colombiano, en las últimas décadas, dan cuenta de la importancia del marco normativo para la comprensión de su impacto en los ingresos tributarios externos, esto puede apreciarse en las consideraciones de Clavijo, S.; Vera, A.; Vera, N. (2013). *“El bajo recaudo tributario de Colombia, que tan sólo bordea los 14 puntos del PIB a nivel del GC (frente a un promedio del 17% del PIB en América Latina), ha sido el resultado de 17 reformas tributarias ocurridas durante 1990-2012 (más o menos, a razón de una “mediocre reforma tributaria” por año).”*

Para la Contraloría General de la República (2012). *“Otra de las características de la estructura tributaria es la elevada magnitud de los beneficios incluidos en el sistema tributario colombiano: el costo fiscal de los beneficios es equivalente a 4,5% del PIB... Por supuesto, el gasto tributario (generado por los beneficios concedidos) impacta negativamente la productividad del impuesto... Ello, como consecuencia de un fuerte deterioro de la base gravable por las exenciones o descuentos y las devoluciones existentes, aparte de la evasión que todavía se mantiene en un 2% del PIB, con el agravante de que los más beneficiados son los mayores ingresos.”*

Las intervenciones en el sistema tributario con el objetivo de mejorar las finanzas públicas dadas las apremiantes problemáticas sociales y económicas, llevaron a modificaciones normativas que impactaron en el corto y mediano plazo el recaudo del IVA. Así las cosas, en términos normativos, el periodo de estudio 2006-2014, se caracteriza porque se presentaron en Colombia, cinco reformas tributarias, a saber: Ley 1111 Reforma Tributaria de 2006, Ley 1370 Reforma Tributaria de 2009, Ley 1430 Reforma Tributaria de 2010, Ley 1607 Reforma Tributaria de 2012 y Ley 1739 Reforma Tributaria de 2014, trayendo consigo modificaciones al IVA, por tanto, impactando el recaudo del IVA Externo y por ende los ingresos tributarios externos.

Tabla 3. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1111 de 2006

Reforma Tributaria Ley 1111 de 2006	
Principales Modificaciones relacionadas con el IVA	Descripcion
Exclusión de IVA en portátiles.	Quedan excluidos del impuesto sobre las ventas: Los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) Unidades de Valor Tributario -UVT
Servicios gravados con IVA a la tarifa del 1.6%.	En los servicios de aseo, en los de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, en los de empleo temporal prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, ya no se liquida el IVA sobre la base gravable del AIU (Administración, utilidad e imprevistos), ni tampoco aplica la tarifa diferencial del diez por ciento (10%), Ahora, la base gravable aplicable a la prestación de estos servicios es la tarifa del 1.6%
Menor IVA de los vehículos	los automotores de la partida 87.03 (livianos) cuyo precio sea inferior a 30.000 dólares pagará un IVA de 25 por ciento en el caso de los automóviles y del 20 por ciento en el caso de los camperos; si el valor es superior a 30.000 dólares la tarifa es del 35% (incluidos los camperos que superen dicho valor).
Bienes y servicios excluidos	son exentos del impuesto sobre las ventas, los alimentos de consumo humano y animal que se importen de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía, Amazonas y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo local en esos Departamentos. Se adicionan otros servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, entre ellos: Los servicios de corretaje de reaseguros, la comercialización de animales vivos y el servicio de faenamiento y los servicios de promoción y fomento deportivo prestados por los clubes deportivos.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 4. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1370 de 2009

Reforma Tributaria Ley 1370 de 2009	
Principales Modificaciones relacionadas con el IVA	Descripcion
adiciones parciales	las modificaciones y adiciones realizadas en estatuto tributario estaban dirigidas la impuesto al patrimonio, no se evidencian cambios relacionados con el IVA

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 5. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1430 de 2010

Reforma Tributaria Ley 1430 de 2010	
Principales Modificaciones relacionadas con el IVA	Descripcion
No obligados a presentar declaración de IVA	no están obligados a presentar la declaración bimestral de IVA los responsables del régimen común en los periodos en los que no hayan realizado operaciones gravadas ni que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones
Exclusion IVA combustibles	En los departamentos y municipios en zonas de frontera, el Ministerio de Minas y Energía tendrá la función de distribución de combustibles líquidos, los cuales estarán exentos del impuesto global, IVA y arancel. Se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas (IVA) el combustible para aviación que se utilice en el transporte aéreo nacional de pasajeros y de carga con destino a los departamentos Guainía, Amazonas y Vaupés
Exclusion IVA internet	Exclusión de IVA a servicios de conexión y acceso a internet de los usuarios residenciales de los estratos 1, 2 y 3.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 6. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1607 de 2012

Reforma Tributaria	
Ley 1607 de 2012	
Principales Modificaciones relacionadas con el IVA	Descripción
Devolución del IVA por adquisiciones con tarjetas de crédito, débito o banca móvil.	Las personas naturales que adquieran bienes o servicios a la tarifa general y del 5% del impuesto sobre las ventas mediante tarjetas de crédito, débito o a través del servicio de Banca Móvil, tendrán derecho a la devolución de dos (2) puntos del Impuesto sobre las Ventas pagado.
IVA descontable en la adquisición de bienes de capital.	Los responsables del régimen común podrán descontar del impuesto sobre la renta el IVA causado y pagado por la adquisición o importación de bienes de capital a lo largo de cada vigencia fiscal
Otros Bienes y servicios excluidos	los alimentos de consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario y materiales de construcción que se introduzcan y comercialicen a los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo dentro del mismo departamento el combustible para aviación que se suministre para el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros y de carga con destino a los departamentos de Guainía, Amazonas, Vaupés, San Andrés Islas y Providencia, Arauca y Vichada. se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas la nacionalización de los yates y demás naves o barcos de recreo o deporte de la partida 89.03, que hayan sido objeto de importación temporal en dos (2) oportunidades en fecha anterior al 31 de diciembre de 2012, siempre y cuando sean abanderadas por intermedio de la Capitanía Puerto de San Andrés.
Servicios Excluidos	Cuando en un establecimiento de comercio se lleven a cabo actividades de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías, para consumo en el lugar, para llevar, o a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro bares, tabernas y discotecas, se entenderá que la venta se hace como servicio excluido del impuesto sobre las ventas y está sujeta al impuesto nacional al consumo (Crea el gravamen al consumo 8%)
Modificación Bienes Excluidos del IVA	para los bienes que se hallan excluidos, su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas, para su identificación se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente
Bienes y servicios excluidos	Los alimentos de consumo humano y animal, vestuario, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario y materiales de construcción que se introduzcan y comercialicen a los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo dentro del mismo departamento. Los alimentos de consumo humano donados a favor de los Bancos de Alimentos Las materias primas químicas con destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05 y con destino a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06. Y las materias primas destinadas a la producción de vacunas para lo cual deberá acreditarse tal condición en la forma como lo señale el reglamento. Los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT, Los dispositivos móviles inteligentes (tales como tabletas, tablets) cuyo valor no exceda de cuarenta y tres (43) UVT. Los dispositivos anticonceptivos para uso femenino. El petróleo crudo destinado a su refinación y la gasolina natural, El asfalto. Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, Los vehículos, automotores, destinados al transporte público de pasajeros, destinados solo a reposición. Tendrán derecho a este beneficio los pequeños transportadores propietarios de menos de 3 vehículos y solo para efectos de la reposición de uno solo, y por una única vez Los objetos con interés artístico, cultural e histórico comprados por parte de los museos que integren la Red Nacional de Museos y las entidades públicas que posean o administren estos bienes, estarán exentos del cobro del IVA.
importaciones que no causan IVA	La importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200 a partir del 1° de enero de 2014.
Tarifas IVA	las tarifas de IVA pasan de siete (0%, 1.6%, 10%, 16%, 20%, 25% y 35%) a solo tres tarifas de: 0%, 5% y 16%. (bienes gravados antes al 10% y ahora al 5%) (servicios gravados antes al 10% y ahora al 5%) El art. 197 también deroga los art. 469 y 471 que establecían tarifas de IVA de 20%, 25% y 35% para ciertos vehículos. Por tanto, ahora todos los vehículos solo quedan con IVA del 16% Ley deroga el art. 470 que establecía IVA del 20% a la telefonía móvil y por ello se entiende que ahora quedó con IVA del 16%.
Bienes y servicios exentos	Alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores. El biocombustible de origen vegetal o animal para uso en motores diésel de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM.

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 7. Principales Modificaciones relacionadas con el IVA: Ley 1739 de 2014

Reforma Tributaria Ley 1739 de 2014	
Principales Modificaciones relacionadas con el IVA	Descripción
Comisión de Estudio del Sistema Tributario Colombiano.	Comisión de Expertos ad honorem para estudiar, entre otros, el Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican, el régimen del impuesto sobre las ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente.
Descuento IVA por adquisición o importación de bienes de capital	Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, dos (2) puntos del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general de impuesto sobre las ventas, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o importación.
Descuento IVA pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada para industrias básicas.	El valor del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición o importación, podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al período gravable en el cual se haya efectuado el pago y en los períodos siguientes.

Fuente: Elaboración Propia

Frente al IVA, Ávila J.; Cruz A. (2005), destaca que *“El impuesto al valor agregado cuenta con dos regímenes, cuya frontera se fija de conformidad con el tamaño económico de los responsables, estableciendo obligaciones formales y sustantivas diferenciales para quienes pertenecen al régimen común o al régimen simplificado.*

La base gravable del impuesto tiene en la actualidad una cobertura intermedia y permite distinguir entre tres tipos de tratamiento tributario sobre los bienes y servicios, diferenciándolos entre productos gravados, excluidos o exentos...

la comunidad internacional ha adoptado en la aplicación del IVA el denominado principio destino, según el cual las exportaciones de bienes y servicios se gravan con este impuesto en el lugar de arribo, mientras que en su origen se hallan totalmente libres de esta clase de imposición

Los valores absolutos y relativos de las exclusiones y exenciones del IVA difieren notablemente entre los diferentes sectores económicos. En general los datos de las declaraciones de ventas correspondientes al año 2004 sugieren que estos tratamientos preferenciales representan cerca de la mitad de las ventas totales.”

1.4.2. Modificaciones Aranceles

Con el fin de fortalecer la inserción de la economía en los mercados internacionales, la Política Exterior Colombiana tiene como estrategia principal en materia de comercio exterior, la realización de convenios internacionales, lo cual se evidencia en la negociación, suscripción y ejecución de Tratados de Libre Comercio, Acuerdos Comerciales Multilaterales, Arancel Externo Común, Acuerdos de Complementación Económica, Acuerdos de Alcance Parcial, Zonas de Libre Comercio, entre otros.

Dichos acuerdos generan condiciones favorables o preferenciales que impulsan el flujo comercial a nivel internacional, esto implica flexibilizar, minimizar o retirar requisitos, tramites, tarifas arancelarias, tributos y demás elementos que puedan estar relacionados con obstáculos al comercio exterior.

Si bien estas medidas buscan mejorar el posicionamiento internacional de Colombia en términos de comercio exterior, pero al mismo tiempo involucran en si disminución de los tributos externos (Arancel e IVA Externo).

Tabla 8. Acuerdos Comerciales cuya Vigencia se dio en el periodo de estudio 2006-2014.

País/Grupo	Descripción
Chile	Acuerdo de Libre Comercio entró en vigor el 8 de mayo de 2009
Triángulo Norte de Centroamérica (Salvador, Guatemala, Honduras)	Tratado de Libre Comercio Colombia y Guatemala el TLC entró en vigor el 12 de noviembre de 2009 Colombia y El Salvador el 1 de febrero de 2010. Colombia y Honduras el 27 de marzo de 2010
EFTA (Suiza, Liechtenstein, Noruega e Islandia)	Acuerdo de Libre Comercio fue aprobado mediante Ley 1372 del 7 de enero de 2010.
Canadá	Acuerdo de Promoción Comercial entró en vigor el 15 de agosto de 2011
México	Adecuación del TLC y suscribieron cinco decisiones contenidas en un protocolo modificador referidas al acceso a mercados, las adecuaciones a las reglas de origen. Esta profundización del Acuerdo está vigente desde el 2 de agosto de 2011. El 97% del universo arancelario se encuentra con 0% de arancel.

Estados Unidos	Acuerdo de Promoción Comercial Decreto 993 del 15 de mayo de 2012
Venezuela	Acuerdo de Alcance Parcial de carácter Comercial vigencia del Acuerdo a partir del 19 de octubre de 2012
Unión Europea-Perú	Acuerdo Comercial entre Colombia y el Perú, por una parte, y la Unión Europea y sus Estados Miembros aplicación provisional al Acuerdo a partir del 1° de agosto de 2013.

Elaboración Propia a partir de información del Ministerio de Relaciones Internacionales de Colombia

Tabla 9. Acuerdos Comerciales Vigentes a 2014

País/Grupo	Descripción
Cuba	Acuerdo de Complementación Económica suscrito en el año 2000 bajo el marco de la ALADI y entro en vigencia el 10 de julio de 2001
Nicaragua	Acuerdos de Alcance Parcial preferencias en 25 subpartidas a favor de Nicaragua.
MERCOSUR-CAN (Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay)	El ACE (Acuerdo de Complementación Económica) se conformó una Zona de Libre Comercio a través de un Programa de Liberación Comercial aprobado mediante la Ley 1000 de 2005
CARICOM (Trinidad y Tobago, Jamaica, Barbados, Guyana, Antigua y Barbuda, Belice, Dominica, Granada, Monserrat, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas.)	Acuerdo de Alcance Parcial (APP) sobre Comercio y Cooperación Económica y Técnica vigencia del acuerdo es a partir Decreto N° 793 del 28 de mayo de 1998
CAN	Acuerdo de Cartagena, que dio nacimiento al Grupo Andino entró en vigencia el 16 de octubre de 1969 cuando el Comité permanente de la ALALC obtuvo la ratificación oficial del Gobierno de Perú, después de la de los Gobiernos de Colombia y Chile. En noviembre de 1969, Ecuador y Bolivia lo ratificaron y en 1973 Venezuela adhirió. El 22 de abril de 2006 Venezuela formalizó su decisión de denunciar el Acuerdo de Cartagena y el 9 de agosto del mismo año suscribió con los Países Miembros de la Comunidad Andina un Memorando de Entendimiento por medio del cual acordaron dar plena vigencia a las ventajas comerciales recibidas y otorgadas de conformidad con el Programa de Liberación de la subregión andina, que debe mantenerse entre las partes.

Elaboración Propia a partir de información del Ministerio de Relaciones Internacionales de Colombia

Para Segovia P. (2015). *“en el recaudo por ingresos externos, las variables que determinan su comportamiento son: el volumen de importaciones, la tasa de cambio y las tarifas efectivas de arancel e IVA...las otras variables son las tarifas efectivas de arancel e IVA, que dependen de los cambios en la composición de las importaciones por tipo de tarifa, además del peso relativo que tienen dentro de las importaciones totales aquellas mercancías provenientes de países con los que Colombia ha firmado acuerdos comerciales para reducir o eliminar los gravámenes...”*

De hecho, la baja en las tarifas efectivas de arancel e IVA presentada en 2014 por el efecto de los tratados de libre comercio y la prolongación de los diferimientos arancelarios, explicaría el comportamiento del recaudo por operaciones de comercio exterior.”

Unido a lo anterior en términos normativos, también se dio el Decreto 4114 de 2010, por el cual se modifica parcialmente el Arancel de Aduanas, impactando así los ingresos tributarios externos, tal como lo señala Clavijo, S.; Vera, A.; Vera, N. (2013). *“La reforma arancelaria, al reducir “unilateralmente” el arancel promedio del 12% al 7%-8%, generará menores recaudos por valor de -\$800.000 millones anuales (aunque la reducción observada en 2011 fue cercana a los -\$600.000 millones).”*

Por lo anterior, queda claro que durante el periodo de estudio se presentaron varias modificaciones tributarias, que afectaron el recaudo tanto del IVA externo como de los aranceles, por tanto, los cambios normativos son uno de los factores de incidencia directa en los ingresos tributarios externos.

Igualmente, el estudio de las modificaciones normativas permite ver los vacíos creados en la norma, lo cual puede dar pie para la elusión y/o evasión. Así como la creación de exenciones y exclusiones de bienes o sectores que disminuyen el margen de maniobra para la imposición de los tributos y la desgravación de aranceles plantea nuevos retos en la medida que quedan en firme diferentes acuerdos comerciales.

En relación a la normatividad del periodo de estudio, Colombia no cuenta con Impuestos Selectivos al Consumo dirigidos a bienes considerados como suntuarios o de lujo.

Por tanto, es precisamente, el estudio de la normatividad tanto nacional como internacional, lo que le da sentido a la propuesta del Gravamen al Consumo Especifico, que como tributo

dirigido al sector externo debe contemplar en su diseño la estructura normativa actual, la forma de aplicación, las tarifas, los bienes o sectores que impactará y los bienes excluidos.

CAPÍTULO II: MODELO DE PROYECCIÓN INGRESOS TRIBUTARIOS EXTERNOS EN COLOMBIA

El objetivo de este capítulo es: Desarrollar un Modelo de Proyección de los Ingresos Tributarios Externos para el periodo de estudio (2006-2014).

Por lo tanto, se tendrá como punto de partida lo desarrollado en la primera términos conceptuales, teóricos y normativos y a partir de su análisis, se determinarán los factores de incidencia directa sobre los Ingresos tributarios externos y se desarrollará un modelo anual de proyección de los ingresos tributarios externos para el periodo de estudio (2006-2014), el cual se calcula a partir una minería de datos a nivel de cada una de las subpartidas detalladas en la legislación aduanera y tributaria. Así como de la evolución y proyección de cada una de los factores de incidencia seleccionados.

La metodología para la proyección de los ingresos tributarios externos, se enmarca en la política fiscal desde el enfoque del ingreso, es decir, desde la mirada de elementos como evasión, elusión, incentivos fiscales, beneficios tributarios, fortalecimiento de las finanzas públicas, mecanismos de aplicación y déficit fiscal.

Es una metodología de tipo descriptivo-cuantitativo, porque usa indicadores estandarizados, intenta explicar cómo se comportan unas variables definidas y realiza análisis cuantitativo bajo el Método Directo, puesto que este método permite mayor manejo y exactitud en el sentido que se conocen elementos claves como las tasas efectivas de tributación, el tipo de cambio, el valor de las importaciones, entre otros.

Esta investigación tiene como marco de referencia el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y la CEPAL. A partir de la cual busca reflejar los efectos de cada una de las variables sobre los ingresos tributarios externos, a partir de la desagregación y particularización de los cambios de los factores determinantes en el periodo de estudio 2006-2014.

El análisis de las variables e indicadores seleccionados están estrechamente vinculados con la dimensión económica del problema de investigación (Disminución del recaudo

tributario externo), y son clave para la comprensión de las condiciones económicas circunscritas al periodo de estudio, su evolución y relación permite vincular aspectos internos y externos que afectan la tributación externa.

A partir del Análisis Teórico Conceptual y Normativo, se seleccionaron las variables e indicadores para desarrollar el modelo, en el periodo de estudio 2006-2014, éstas son: el Crecimiento Económico, las modificaciones en términos de recaudo generadas por el marco normativo, el valor de las importaciones, la Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones y variación de la tasa de cambio.

Igualmente, se contextualizan estas variables teniendo en cuenta la evoluciones de otros elementos o variables relacionadas como las exportaciones, el grado de apertura, el desempleo, la IED, los Ingresos Fiscales, los Gastos Fiscales, el Balance Fiscal del GNC, los Ingresos Tributarios, el IVA Interno, el IVA Externo, el Gravamen Arancelario, la Renta y la tasa de Evasión por Contrabando.

2.1. Delimitaciones de Trabajo o de abordaje

Se establecieron tres Delimitaciones de estudio para este capítulo, cada uno compuesto por indicadores o variables específicas para su análisis, a saber:

A. Delimitaciones desde el Contexto Económico: reviste la evolución de los principales indicadores económicos relacionados con el crecimiento, el comercio exterior y la IED.

B. Delimitaciones desde el Contexto Fiscal: implica el análisis de los Ingresos Fiscales, los Gastos Fiscales, el Balance Fiscal del GNC, los Ingresos Tributarios, el IVA Interno, el IVA Externo, el Gravamen Arancelario y la Renta.

C. Delimitaciones desde el Contrabando: Se aborda desde la Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones y la tasa de Evasión por Contrabando de las Importaciones.

2.1.1. Delimitación desde el Contexto Económico

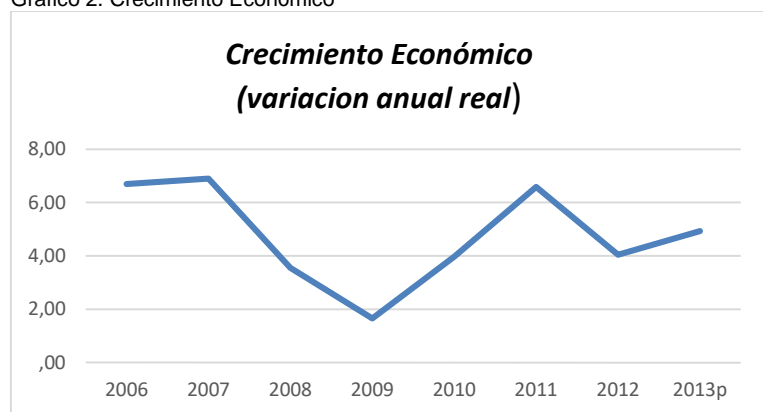
Uno de los principales indicadores macroeconómicos que permiten vislumbrar la actividad económica de un país es el Producto Interno Bruto, para el caso de estudio, tendremos en cuenta la evolución de dicho indicador a precios constantes, lo cual nos permitirá establecer el comportamiento real de la economía colombiana.

Por otra parte, el análisis de su dinámica permitirá establecer a través del tiempo los cambios significativos que ha tenido la estructura económica colombiana, la cual está sujeta a dinámicas de orden externo e interno, así como a aspectos sociales, económicos y políticos.

Otro aspecto relevante, es establecer la relación de diferentes variables económicas que se pretenden estudiar frente al PIB, de tal manera que podamos ver su evolución en términos de participación. En este sentido, se involucran algunas variables relacionadas con el comercio exterior como las importaciones, las exportaciones y la IED.

Finalmente, a partir de las cifras, su evolución y su relación, se pretende caracterizar la economía colombiana en su conjunto en el periodo de estudio. Teniendo presente que existen diferentes factores, variables y coyunturas que impactan los sectores productivos y la toma de decisiones estatales, los cuales no son objeto de estudio en este trabajo.

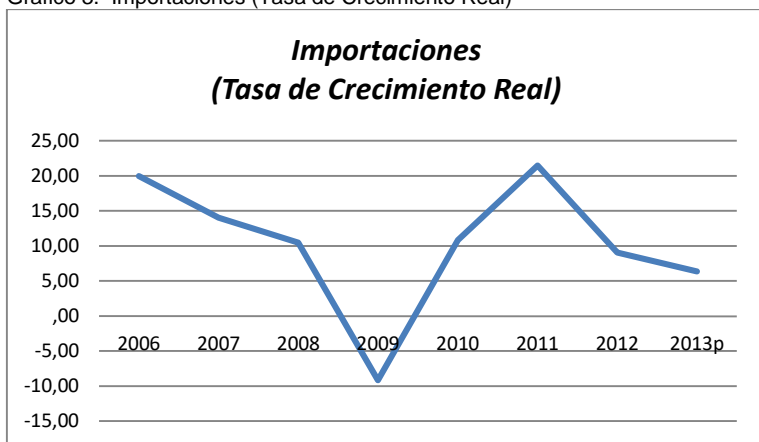
Grafico 2. Crecimiento Económico



Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales
p: Provisional

El PIB en términos reales paso de crecimientos cercanos al 7% (2007) a crecimientos reales del 1.7% (2009), a partir de 2010 inicia una leve recuperación hasta situarse en 4.9% (2013).

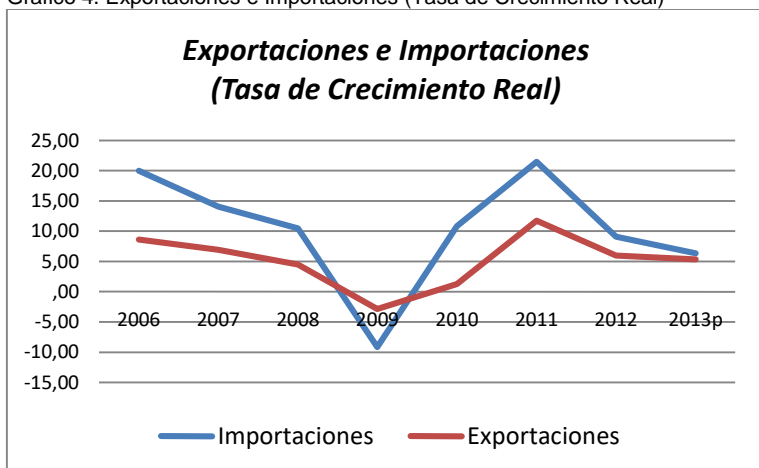
Grafico 3. Importaciones (Tasa de Crecimiento Real)



Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales
p: Provisional

Si bien la política comercial de Colombia se transformó totalmente, orientada a facilitar los intercambios en el comercio exterior. Frente a las importaciones, se retiraron barreras administrativas y otras barreras relacionadas con licencias de importación, entraron en vigencia de acuerdos internacionales de comercio exterior y se realizó la reducción de aranceles. Se evidencia una fuerte caída de las importaciones posiblemente relacionada con fenómenos económicos internacionales como la crisis financiera internacional.

Grafico 4. Exportaciones e Importaciones (Tasa de Crecimiento Real)

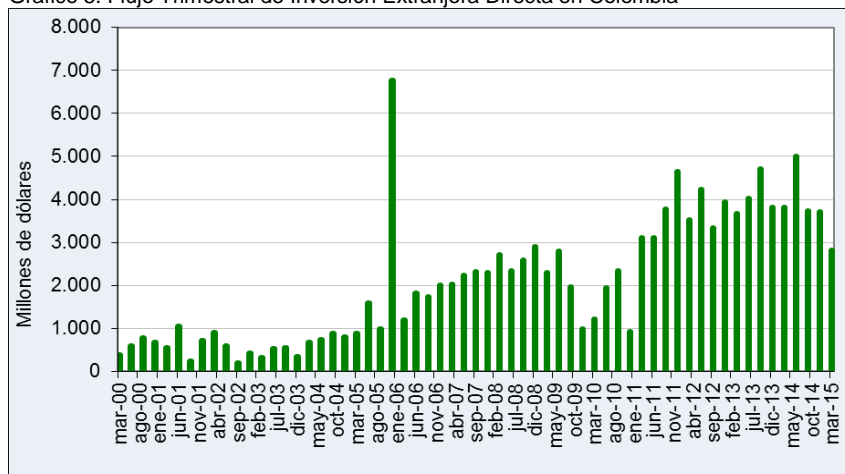


Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales
p: Provisional

En términos de tasa de crecimiento, las importaciones se vieron más afectadas que las exportaciones, especialmente en el periodo de recesión señalado anteriormente, es decir, de 2007 a 2009. Sin embargo, el déficit en cuenta corriente persiste porque el flujo de

crecimiento de las importaciones es mayor al de las exportaciones. También se evidencia una fuerte caída en el periodo en el que se desarrolló la crisis financiera internacional.

Grafico 5. Flujo Trimestral de Inversión Extranjera Directa en Colombia



Fuente: Banco de la República, Subgerencia de Estudios Económicos.

La IED fue afectada por la crisis financiera internacional en el periodo 2008-2010, sin embargo, presenta una rápida recuperación después de este periodo, posiblemente asociado a políticas públicas encaminadas a incentivar su aumento.

La economía colombiana no fue ajena a la crisis financiera internacional. El sector financiero se vio en una fuerte caída en el periodo 2007-2009, esta desaceleración tuvo un rápido repunte, que posteriormente mostró movimientos similares al periodo anterior a la crisis.

El periodo de estudio (2006-2014) se caracterizó por presentar efectos negativos sobre sus principales indicadores económicos, los cuales al parecer fueron impactados por factores internacionales, en este caso, por la crisis financiera internacional. Efectos que se ven reflejados en la caída del PIB. Igual sucede con las importaciones, exportaciones y la IED (variables con una alta dependencia al contexto internacional), se evidencian caídas muy fuertes entre 2007 y 2009 (Crisis financiera Internacional) y entre 2011 y 2014 (Crisis Zona Euro).

El periodo se estudió se caracteriza por cambios estructurales a nivel económico, político y social que tienen relación estrecha con la dinámica de cada uno de los indicadores

seleccionados. Así mismo, las crisis internacionales también tienen un papel preponderante en la evolución de la actividad económica del país.

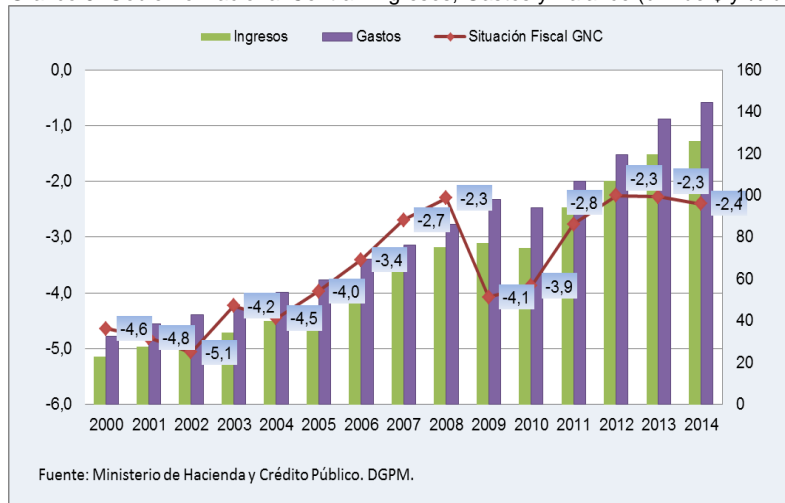
Como contexto, se observa que otras variables como el desempleo y el grado de apertura también presentan efectos negativos en el mismo periodo, la tasa de desempleo aumento y el grado de apertura se desplomo.

En general todo ingreso tributario depende de la dinámica económica, para el caso de estudio el recaudo tributario externo está muy ligado al comportamiento de las importaciones y estas a su vez de la situación económica interna y externa.

El estudio de estas variables permite vislumbrar un poco la dinámica existente entre estas y los ingresos tributarios externos, lo cual da pie para elaborar una propuesta que incorpore elementos de causa y efecto. Así las cosas, el modelo planteado en esta investigación define por sus características e importancia, los factores principales de impacto directo.

2.1.2. Delimitación desde el Contexto Fiscal

Grafico 6. Gobierno Nacional Central: Ingresos, Gastos y Balance (bill. de \$ y % del PIB)



Fuente: Ministerio de Hacienda y Crédito Público. DGPM

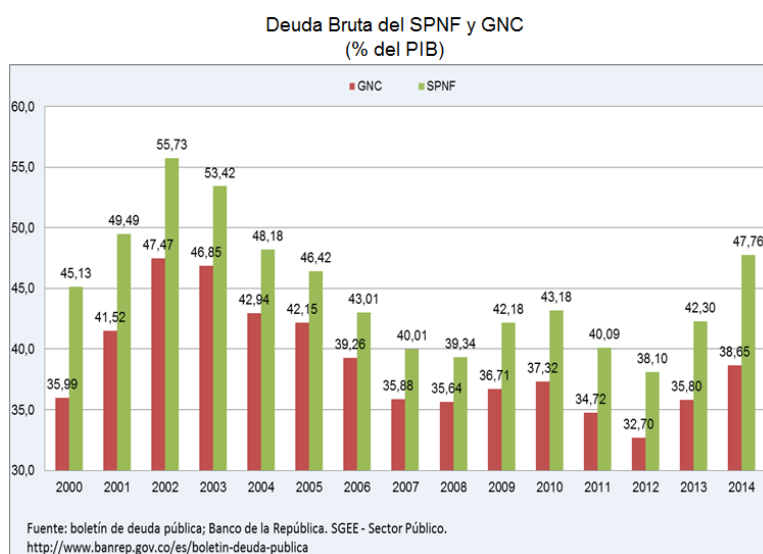
Si bien durante este periodo los ingresos corrientes crecen, sobre todo vía tributaria, son insuficientes para sostener los gastos del Estado, los cuales también van en aumento, situación que se ve refleja en un constante déficit fiscal, aunque la brecha ha disminuido.

Especialmente, los ingresos tributarios pasaron de representar un 8.5% por ciento del PIB en 1994 a 11% por ciento en 2001 y 14.3% por ciento en el 2014. Esto fue posible, por la introducción de más de siete reformas tributarias.

Entre el 2008 y 2010 los ingresos tienen una tendencia a la baja, lo cual incremento el déficit fiscal del GNC pasando del 2.3% (2008) al 3.9% (2010), acentuándose en 2009 (4.1%).

Según Clavijo, S.; Vera, A.; Vera, N. (2013). *“los ingresos tributarios del GC se mantienen alrededor del 13%-14% del PIB en los últimos años, donde los incrementos en las tasas tributarias de Imporenta e IVA se vieron drenadas por excesivas exenciones que fueron erosionando seriamente la base gravable de Colombia”*

Grafica 7. Deuda Bruta del SPNF y GNC (%PIB)

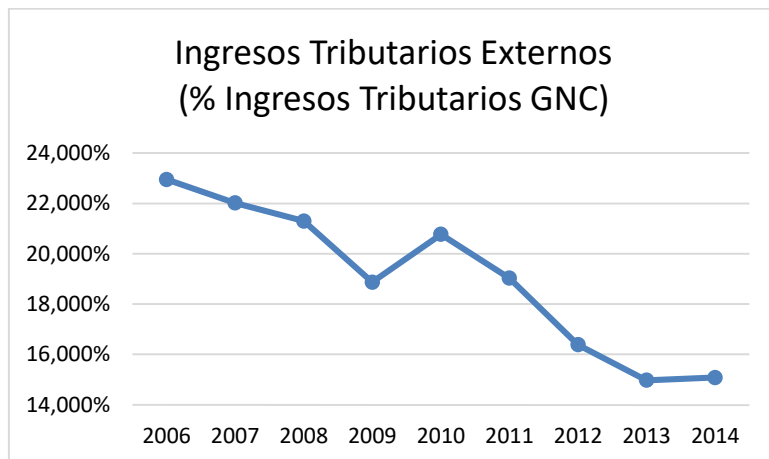


Fuente: Boletín de Deuda Pública; Banco de la República. SGEE. Sector Público

Debido a los nuevos compromisos sociales adquiridos por el Estado con la constitución del 91, los ingresos adquieren un papel preponderante para el financiamiento de la nueva estructura del Estado.

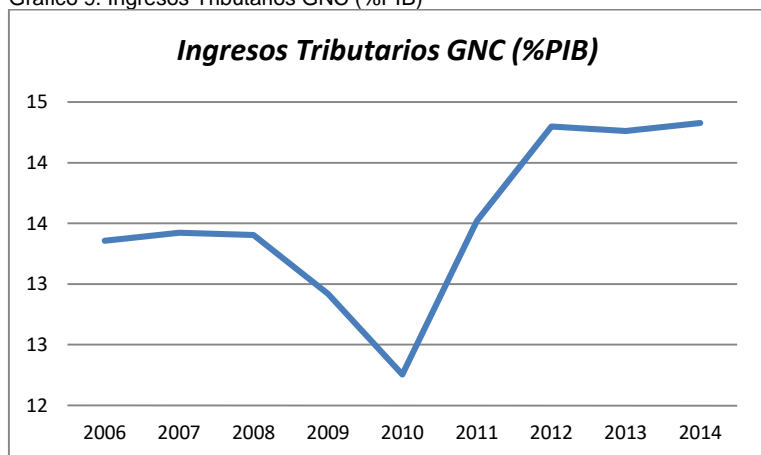
La necesidad de financiación del déficit fiscal, llevo a los gobiernos a cubrir sus obligaciones con deuda, para el periodo de estudio se observa el aumento de la misma de 2008 a 2010 y de 2012 a 2014 para el GNC.

Grafico 8. Ingresos Tributarios Externos (% Ingresos Tributarios GNC)



Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Grafico 9. Ingresos Tributarios GNC (%PIB)

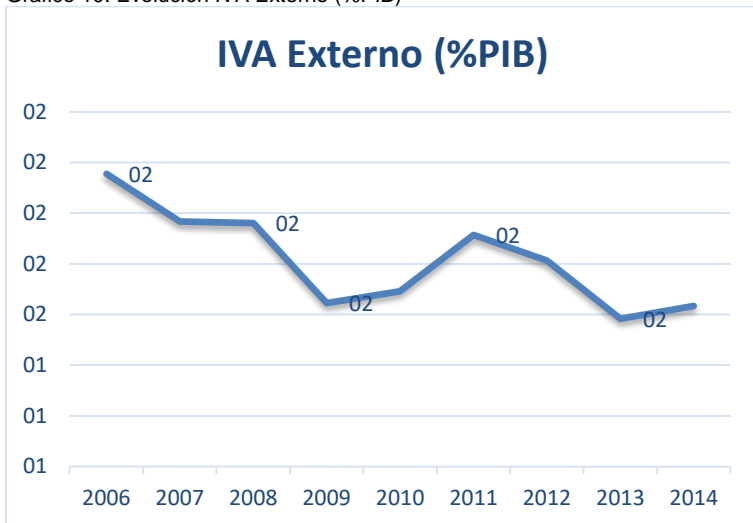


Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Adicionalmente, la modificación tributaria fue no solo el camino más recurrente para cubrir el déficit fiscal, sino que presenta diferentes maneras de obtención de ingresos, ya sea por medio de acciones encaminadas a combatir la evasión, la presentación de un proyecto de ley utilizando los conductos regulares para su aprobación o por medio de la utilización de facultades extraordinarias para realizar cambios impositivos o por medio de reformas tributarias.

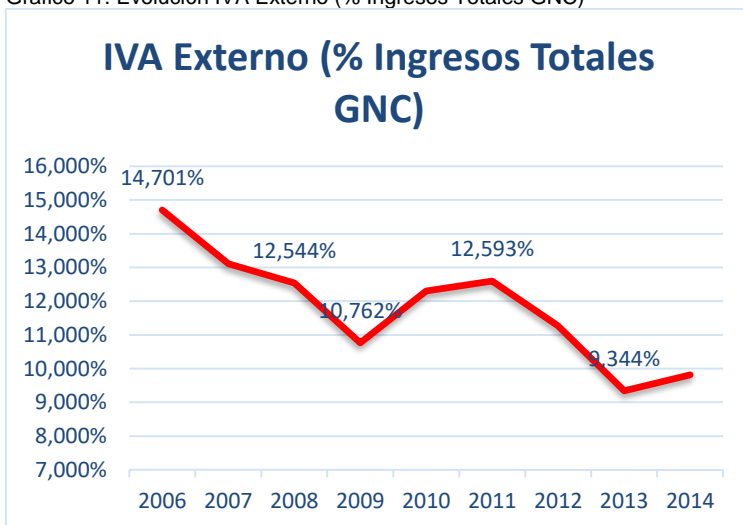
Con el fin de obtener la financiación requerida se adoptaron medidas enmarcadas en el uso del sistema legal para la creación o incrementos de tributos usando la figura de facultades extraordinarias o de emergencia económica, donde nacieron tributos como el impuesto a las transacciones financieras

Grafico 10. Evolución IVA Externo (%PIB)



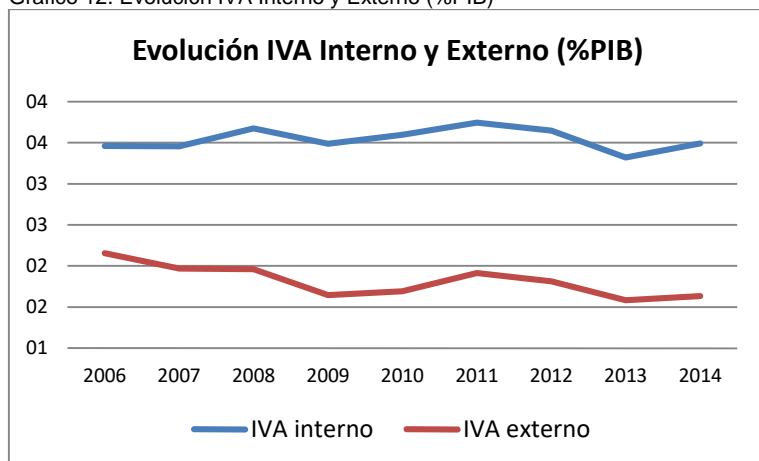
Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Grafico 11. Evolución IVA Externo (% Ingresos Totales GNC)



Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

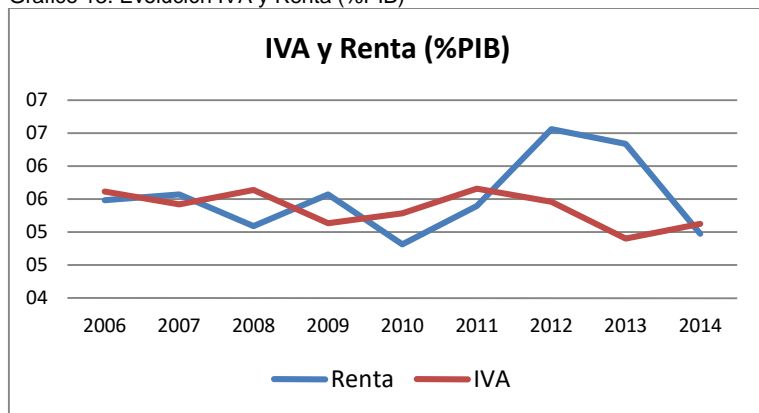
Grafico 12. Evolución IVA Interno y Externo (%PIB)



Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Por otra parte, la participación del IVA externo esta también asociada a la dinámica del comercio exterior y por ende es más baja, pero su peso o aporte tributario sigue siendo muy importante y presenta una tendencia creciente. Adicionalmente, a partir del 2012 el gravamen al consumo sustituyo una parte del IVA.

Grafico 13. Evolución IVA y Renta (%PIB)

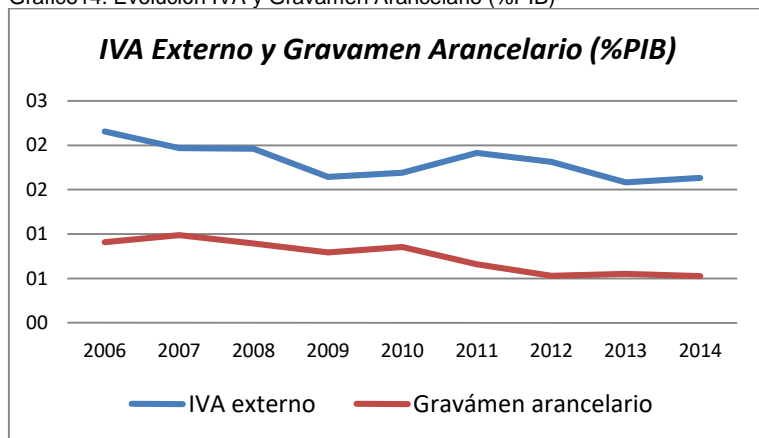


Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Dentro de los ingresos tributarios, los que más aportan son el IVA y la Renta, esta última mediante diferentes reformas tributarias ha ampliado su base de aplicación, es decir, ha incluido a nuevos contribuyes. Se observa que, a partir de 2004, la renta que venía con una participación menor en términos de porcentaje del PIB, cobra una nueva dinámica compitiendo con el IVA e incluso superándolo como se evidencia desde el 2011.

Para la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 13), *“el IVA en Colombia recauda poco, la tarifa es baja, su productividad es reducida, contiene múltiples beneficios y tratamientos especiales que generan inequidades entre actividades económicas y, al no permitir el descuento pleno sobre el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, grava la inversión y no contribuye a la eficiencia económica y la competitividad.”*

Grafico14. Evolución IVA y Gravamen Arancelario (%PIB)



Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

En términos de ingresos tributarios externos, la participación del IVA es mayor que la del Arancel, posiblemente por los porcentajes aplicados al valor en aduanas y por la existencia de beneficios arancelarios dados los acuerdos comerciales firmados.

Gracias a las reformas tributarias, se aumentaron los ingresos tributarios, estos han sido menores frente a los gastos, al parecer estos gastos están atado a varios aspectos como son las transferencias territoriales, el aumento de los intereses de la deuda pública (interna y externa), el incremento de gastos relacionados con defensa y justicia, crisis financiera y cafetera entre otros aspectos normativos, presionaron hacia un mayor déficit fiscal.

Frente al IVA, Clavijo, S.; Vera, A.; Vera, N. (2013)., señalan que *“dicha tasa general se elevó del 10% en los años noventa al 16% actual, donde la Ley 1607 de 2012 también ha tenido la virtud de reducir el número de tasas de siete a sólo tres (0%, 5% y 16%), pero creando otras tres tasas de Impoconsumo, buscando superar serios problemas*

administrativos en la cascada de descuentos, especialmente en lo relativo al comercio exterior”

Otros elementos a considerar son el aumento de las erogaciones pensionales (ley 100 de 1993), el considerable desempleo, el mandato de gasto social (obligaciones en términos de agua, vivienda, educación, salud, entre otras generadas en la constitución de 1991) y las transferencias desde el GNC en el nuevo esquema de descentralización del Estado.

Adicionalmente, se aumentó el gasto del Estado por la necesidad de fortalecer las nuevas instituciones públicas, los ministerios, las fuerzas militares y de policía. A esto, se le debe sumar el efecto del aumento de las tasas de interés tanto internas como externas que aumentaron considerablemente la deuda pública.

El periodo de análisis se caracteriza por un aumento del déficit fiscal asociado a la crisis financiera internacional y a la dinámica económica, dicho déficit que es financiado mediante ingresos tributarios y deuda pública, estos dos aspectos se convierten en factores claves para el desarrollo de las metas de cada gobierno

2.1.3. Delimitación desde el Contrabando

El cálculo del contrabando parte de los datos brindados por Coordinación de Programas de Control y Facilitación, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, Dirección de Gestión Organizacional, DIAN, cuya metodología es denominada estadística espejo, se basa en medir la distorsión en el valor de las importaciones,² a partir de una muestra de países que representen significativamente las importaciones colombianas.

El cálculo del ingreso irregular de mercancías al país elaborado por la DIAN anualmente, establece que *“El contrabando técnico, la subfacturación y el contrabando abierto se enmarcan dentro de las prácticas que buscan evadir el pago de impuestos como el arancel e IVA.”* Por tanto, a partir del cálculo de estas variables se construye el indicador de evasión.

² La metodología utilizada por la DIAN consiste en comparar a nivel de partida arancelaria, cada registro de las compras externas realizadas por Colombia, desagregadas por país de procedencia, con el respectivo registro de las ventas hechas hacia el país por sus socios comerciales (valoradas FOB en ambos casos).

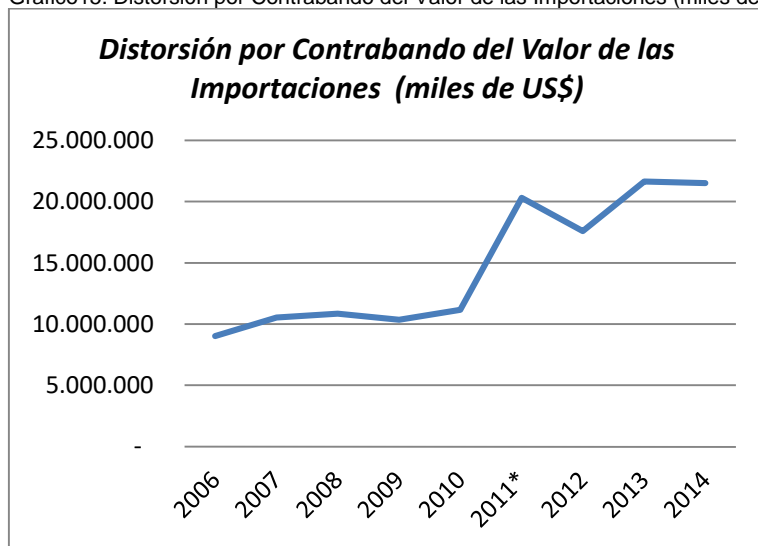
La estimación del valor de cada una de estas variables de distorsión, permite comprender la magnitud del problema del contrabando, como proporción del total de las importaciones de cada año.

Tabla 10. Distorsión total del valor de las importaciones
Evolución en cifras en millones de dólares FOB

Concepto	2006	2007	2008	2009	2010	2011*	2012	2013	2014
Cambio de Posición Arancelaria	3.083.223	4.140.260	3.772.389	3.362.211	3.612.951	6.091.000	6.487.786	6.243.676	6.211.041
Subfacturación	1.757.214	2.664.766	2.653.059	2.126.553	3.381.005	6.450.000	4.620.376	6.135.359	5.800.773
Sobrefacturación	2.537.166	2.409.390	2.721.168	3.206.829	2.309.949	3.135.000	3.708.650	3.607.015	3.711.498
Contrabando Abierto	955.342	942.218	1.007.316	856.704	1.138.348	696.000	676.104	738.242	648.824
Cambio de Procedencia	689.665	391.704	682.774	804.422	733.181	3.945.000	2.086.389	4.906.796	5.143.389
Distorsión Total	9.022.610	10.548.338	10.836.706	10.356.719	11.175.435	20.317.000	17.579.305	21.631.088	21.515.525

Elaboración propia a partir de la recolección de datos de la DIAN Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

Gráfico15. Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones (miles de US\$)



Elaboración Propia a partir de cifras de la DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

*: Cifras en millones de US\$ ajustadas a miles de US\$

Tabla 11. Participación de la Distorsión total del valor de las importaciones

Concepto	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Cambio de Posición Arancelaria	34,2%	39,3%	34,8%	32,5%	32,3%	30,0%	36,9%	28,9%	28,9%
Subfacturación	19,5%	25,3%	24,5%	20,5%	30,3%	31,7%	26,3%	28,4%	27,0%
Sobrefacturación	28,1%	22,8%	25,1%	31,0%	20,7%	15,4%	21,1%	16,7%	17,3%
Contrabando Abierto	10,6%	8,9%	9,3%	8,3%	10,2%	3,4%	3,8%	3,4%	3,0%
Cambio de Procedencia	7,6%	3,7%	6,3%	7,8%	6,6%	19,4%	11,9%	22,7%	23,9%
Distorsión Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

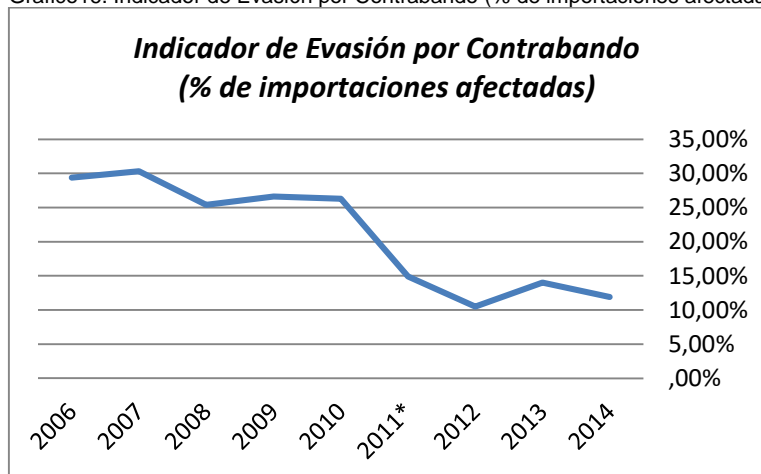
Elaboración propia a partir de la recolección de datos de la DIAN Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

A partir del cálculo del contrabando técnico, la subfacturación y el contrabando abierto, se construye el indicador de distorsión por contrabando, el cual al analizarlo permite establecer que en promedio la participación de cada uno de los fenómenos de distorsión es la siguiente: Cambio de Posición Arancelaria (33.1%), Subfacturación (25.9%), Sobrefacturación (22%), Cambio de Procedencia (12.2) y Contrabando Abierto (6.8%), es

decir, que el 93.2% de las distorsiones están asociadas al contrabando técnico. Lo anterior, trae a colación no solo la evasión sino también la elusión.

Según datos de Rodríguez M. (2011). *“En términos generales, la distorsión total durante la década de los noventa registró una participación promedio de 66,1% de las importaciones totales colombianas. Dicha magnitud, se redujo sustancialmente durante los cinco años siguientes, cuando entre 2000 y 2005 reportó una magnitud promedio de 52,8%. Finalmente, durante los tres últimos años de análisis registró las magnitudes más bajas de toda la serie histórica, al representar el 42,7% en 2007, el 37,3% en 2008 y 41,6% en 2009 del total de importaciones del país.”*

Grafico16. Indicador de Evasión por Contrabando (% de importaciones afectadas)



Elaboración Propia a partir de cifras de la DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

Según la evolución del indicador de evasión, en el periodo de estudio (2006-2014), este viene descendiendo, pasando del 29.4% (2006) al 11.9% (2014), En promedio el 21% de las importaciones, estuvieron afectadas por el contrabando.

En términos reales, el indicador de evasión por contrabando muestra una clara tendencia a la baja, es decir, que el peso relativo de la distorsión del valor de las importaciones sobre el valor total de las importaciones ha venido disminuyendo. Lo anterior, podría estar asociado a la disminución de las obligaciones tributarias (deducciones, exenciones, tratamientos especiales, tarifas arancelarias, entre otros instrumentos) que desestimulan la propensión a evadir.

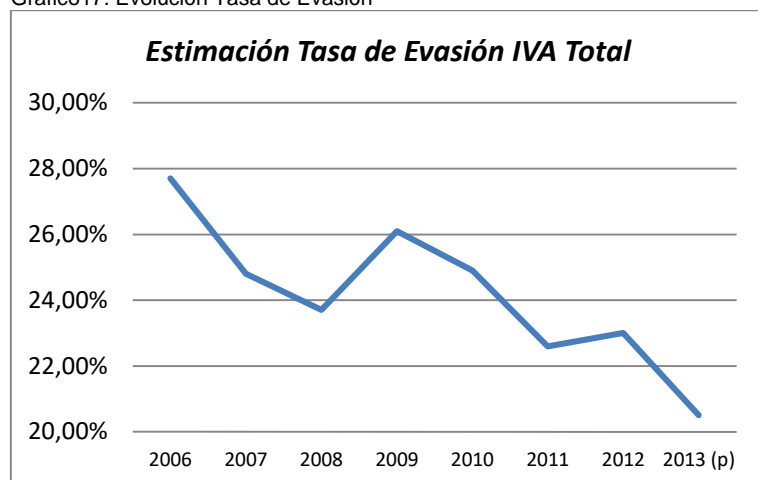
Por tanto, la orientación de política económica influye de manera directa e indirecta sobre los ingresos tributarios externos, puesto que genera efectos sobre la toma de decisiones económicas de los agentes privados (empresas y consumidores) frente a los precios, la inversión y el consumo.

Tabla 12. Estimación de la Evasión en el IVA Total

Concepto	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (p)
Tasa de Evasión	27,7%	24,8%	23,7%	26,1%	24,9%	22,6%	23,0%	20,5%

Fuente: DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

Grafico17. Evolución Tasa de Evasión



Elaboración Propia a partir de cifras de la DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

La metodología empleada por la DIAN para estimar la evasión del IVA se basa en calcular la brecha tributaria del tributo, a partir de establecer la diferencia entre el recaudo potencial obtenido de las Cuentas Nacionales y el recaudo efectivo del impuesto. En general este indicador presenta una tendencia a la baja durante el periodo de estudio.

La Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015, pp 19), considera que *“Colombia presenta altos índices de evasión tributaria. Los estimativos oficiales de evasión en el IVA están alrededor de 23% pero cálculos más recientes del Fondo Monetario Internacional sugieren que esta estaría alrededor de 40%. ... De acuerdo con estimaciones de la DIAN, el contrabando anual se encuentra entre los US\$6 mil y los US\$7 mil millones. Los altos índices de evasión se acompañan por una elevada cartera morosa por concepto de impuestos, tanto en número de contribuyentes como en montos.”*

El problema del contrabando afecta diversos sectores de la economía y tiene repercusiones asociadas a temas sociales, entre las dimensiones con las que se relaciona el contrabando esta la violencia, la corrupción, el fomento de la inversión, el lavado de activos, la evasión y la elusión, rentabilidad de actividades industriales y comerciales, empleo informal, entre otros.

Para el periodo de estudio, la distorsión del valor de las importaciones en términos nominales marca un cambio significativo a partir de 2011, es así como el promedio de 2006 a 2010 fue 10.687.962 Miles de US\$ en contraposición al promedio de 2011 a 2014 que fue 20.260.730 Miles de US\$.

En términos reales, el indicador de evasión por contrabando muestra una clara tendencia a la baja, es decir, que el peso relativo de la distorsión del valor de las importaciones sobre el valor total de las importaciones ha venido disminuyendo. Tendencia que también presenta la Tasa de Evasión del IVA total.

La evolución de los principales factores relacionados con los ingresos tributarios externos, permite identificar sus desequilibrios, dinámicas e impactos. En términos generales, el periodo de estudio se caracteriza por el aumento de los ingresos tributarios vía reformas tributarias, sin impactos fuertes en la disminución de la brecha fiscal, dado el aumento desmedido del gasto. Sin embargo, durante el mismo periodo, los ingresos tributarios externos presentan una disminución sostenida. Así mismo, se observa la dinámica del comercio exterior de Colombia y sus desequilibrios. También se realiza seguimiento a la evolución del contrabando como uno de los factores que afectan los ingresos tributarios externos.

Lo anterior, permite la comprensión de los factores de incidencia directa que afectan los ingresos tributarios externos, su estudio y limitación permite tener una idea de su impacto y de la dinámica de su relación, lo cual aporta elementos para construcción de la propuesta del GCE.

2.2. Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos

2.2.1. Justificación del Modelo

Es una investigación aplicada, dado que busca no solo investigar e identificar elementos relacionados con la problemática definida, sino que también busca construir una alternativa tributaria que permita mejorar el recaudo tributario externo y la financiación para el mejoramiento del control de las operaciones aduaneras.

A su vez teniendo en cuenta el nivel de desarrollo del tema, cuenta con un diseño de investigación de tipo descriptivo-cuantitativo, porque usa indicadores estandarizados, intenta explicar cómo se comportan las variables, usa estudios comparativos y realiza análisis cuantitativo.

Utilizando como referencia el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y la CEPAL, se determinó construir un modelo de proyección bajo el Método Directo puesto que implica tener acceso a los datos de recaudación y contar con los datos de las variables seleccionadas.

Dicho método se utiliza generalmente en proyecciones de corto plazo, con cualquier unidad de tiempo. Implica contar con información específica y características determinantes desde el ámbito normativo de cada tributo, para el caso de estudio, el IVA y los Aranceles.

En términos de sus particularidades y de su sistema de recaudación, este método implica conocer detalladamente la evolución (variaciones o cambios) de cada tributo, por tanto, el marco normativo es esencial para conocer su marcha a lo largo del tiempo, específicamente las reformas tributarias y los acuerdos comerciales vigentes en el periodo de estudio 2006-2014.

Así mismo, se requiere establecer el impacto económico en términos de ingresos tributarios percibidos o dejados de percibir por cada una de las subpartidas afectadas con los cambios normativos, es decir, se necesita realizar una minería de datos a nivel de cada una de las subpartidas detalladas en la legislación aduanera y tributaria.

Si bien el marco de referencia es el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado, el modelo diseñado para esta investigación dista en términos de variables seleccionadas, supuestos establecidos y su marco de acción se limita a los ingresos tributarios externos. En este sentido, se trata de un modelo ajustado a la metodología establecida para esta investigación, el cual se denominará en adelante como Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos.

Este modelo, permitirá realizar proyecciones o estimaciones de los ingresos tributarios externos a partir de la definición de los principales factores de incidencia, delimitando así el alcance del modelo y dando consistencia con el marco teórico, normativo y conceptual analizado a lo largo de la investigación. Así mismo, servirá de base para incorporar la propuesta del GCE y evaluarla en una simulación financiera por escenarios.

2.2.2. Factores de Incidencia

Utilizando como referencia el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y la CEPAL, el cual hace parte del Programa de Fortalecimiento de la Capacidad para el Diseño, Seguimiento y Evaluación de Política Económica, se determinó construir desde la mirada de la política económica, un modelo de proyección de ingresos tributarios externos bajo el Método Directo, el cual permite calcular dichos ingresos para un periodo futuro a partir de la suma del recaudo del periodo inicial o base, más los efectos en términos monetarios de los cambios proyectados de los Factores de Incidencia Directa seleccionados, implica tener acceso a los datos de recaudación y contar con proyecciones confiables, generalmente realizadas desde la administración pública.

El modelo diseñado y ajustado denominara en adelante como Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos, el cual explicará la variación de los ingresos tributarios externos, dado los cambios en los factores de incidencia directa, los cuales se definieron a partir del marco de análisis conceptual, teórico y normativo de esta investigación.

Este modelo, tiene como objeto de proyección los ingresos tributarios externos, no su impacto sobre la economía en general, ni su distribución fiscal. Así mismo, plantea la definición de cinco factores determinantes de dichos ingresos, lo cual requiere poseer la información de cada uno de los factores, como la confección de los supuestos necesarios.

El modelo de proyección puede presentarse de la siguiente manera:

$$YTE_{j, t+1} = YTE_{j, t} + VAR(CE, MN, M, DCI, TC)_j$$

Donde:

$YTE_{j, t+1}$ es la recaudación estimada de los Ingresos Tributarios Externos j en el período $t+1$.

$YTE_{j, t}$ es la recaudación de los Ingresos Tributarios Externos j en el período t , previo al proyectado.

VAR son las variaciones absolutas entre t y $t+1$ de los factores de incidencia directa de los ingresos tributarios externos:

- CE es el Crecimiento Económico.
- MN es el Marco Normativo.
- M es el valor de las importaciones.
- DCI es la Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones.
- TC es la tasa de cambio.

Frente a la aplicación del modelo, este se desarrolla a partir de la desagregación y particularización de los cambios de los factores determinantes en el periodo de estudio 2006-2014.

2.2.2.1. Crecimiento Económico: CE

Uno de los principales indicadores macroeconómicos que permite vislumbrar la dinámica de la actividad económica de un país es el Crecimiento Económico, el análisis de su dinámica permitirá establecer a través del tiempo los cambios significativos que ha tenido la estructura económica colombiana, la cual está sujeta a dinámicas de orden externo e interno.

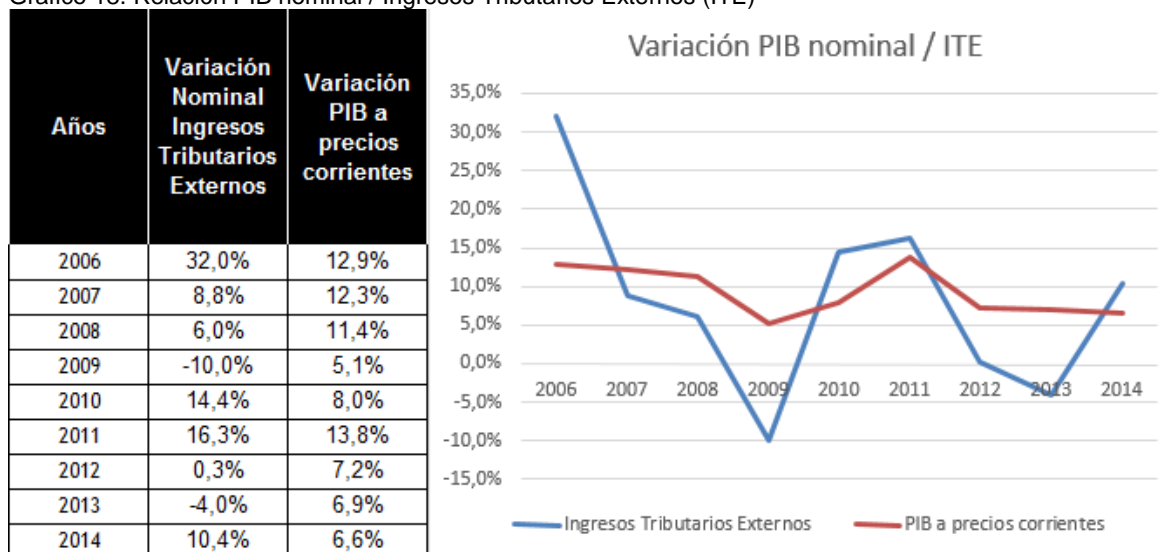
Según los resultados de Arnold, J. et al. (2011), *“el crecimiento económico puede ser incrementado moviendo gradualmente la base imponible hacia el consumo... También ha*

sostenido que el crecimiento también puede mejorarse mejorando el diseño de los tributos individuales... Al mismo tiempo, hay cambios tributarios que parecen ser malos para el crecimiento, como reducciones en los impuestos sobre las ventas (particularmente si toman la forma de exenciones y reducciones”

Por otra parte, para la OECD (2010), “Los sistemas fiscales orientados al crecimiento buscan no sólo minimizar las distorsiones de las señales del mercado por parte del sistema tributario, sino también crear el menor número posible de obstáculos a la inversión, la innovación, el espíritu empresarial y otros factores que impulsan el crecimiento económico.”

Y para Álvarez, M.; Bermúdez, M. (2010). “existe una relación directa entre las importaciones y el crecimiento económico; incluso muchos analistas consideran que las importaciones superan su efecto al generado por las exportaciones; por ejemplo, un estudio realizado para Corea del Sur, demostró que para el período 1980-2003, las exportaciones no causaron gran crecimiento de la Productividad Total de los Factores -PTF- (no quiere decir que no fueron beneficiosas para la economía), mientras que las importaciones si tuvieron un mayor impacto positivo. En otro estudio reciente para Turquía, se pudo constatar que para el período 1998-2008, el crecimiento económico dependió más de las importaciones, que de las exportaciones.”

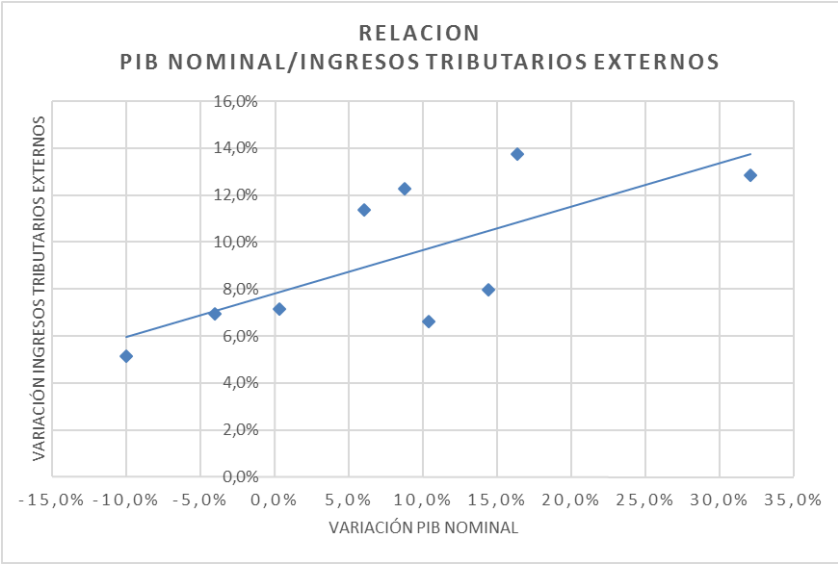
Grafico 18. Relación PIB nominal / Ingresos Tributarios Externos (ITE)



Fuente: Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales

Para el periodo de estudio (2006-2014), se evidencia una clara relación en el PIB y los ingresos tributarios externos, de tal manera que a medida que hay desaceleración económica, los ingresos tributarios externos (ITE) descienden y cuando se presenta recuperación económica, los ITE aumentan:

Grafico 19. Correlación PIB nominal / Ingresos Tributarios Externos (ITE)



Fuente: Elaboración Propia

2.2.2.2. Marco Normativo (MN)

Para la investigación, el Marco Normativo desde el cual se aborda comprende dos esferas, una relacionada con disposiciones relativas a la administración tributaria y otra, con los acuerdos internacionales de carácter comercial.

Frente a la administración tributaria, se enfatiza en los cambios normativos relacionados con el IVA que impactan los ingresos tributarios externos, sin perder de fondo lo señalado por Ávila J.; Cruz A. (2005), frente al sistema impositivo: *“El objetivo primario de todo sistema impositivo es proveer el recaudo necesario para atender los gastos que demandan la administración y gestión del Estado (principio de suficiencia), pero también suele requerirse que el recaudo de los impuestos se efectúe creando las menores distorsiones posibles en la asignación económica de los recursos, y aplicando su labor de maneras simple, equitativa y neutral.”*

Desde los acuerdos internacionales de carácter comercial, se concibe desde todos aquellos acuerdos comerciales que han entrado en vigencia, los cuales además de flexibilizar, minimizar o retirar requisitos o tramites que permitan mejorar el flujo de comercio internacional, también modifican tarifas arancelarias, más concretamente las reducen, es decir, los aranceles presentan una disminución paulatina según el cronograma pactado.

2.2.2.3. Importaciones (M)

Según Segovia P. (2015). Es claro según las cifras, para el caso colombiano “en *el recaudo por ingresos externos, las variables que determinan su comportamiento son: el volumen de importaciones, la tasa de cambio y las tarifas efectivas de arancel e IVA. En la teoría económica los dos primeros factores tienden a contrarrestar sus efectos sobre el recaudo, porque mayores tasas de cambio implican un encarecimiento relativo de las importaciones y el volumen de estas tiende a descender. En general la variable relevante para el recaudo es el monto de las importaciones valoradas en pesos.*”

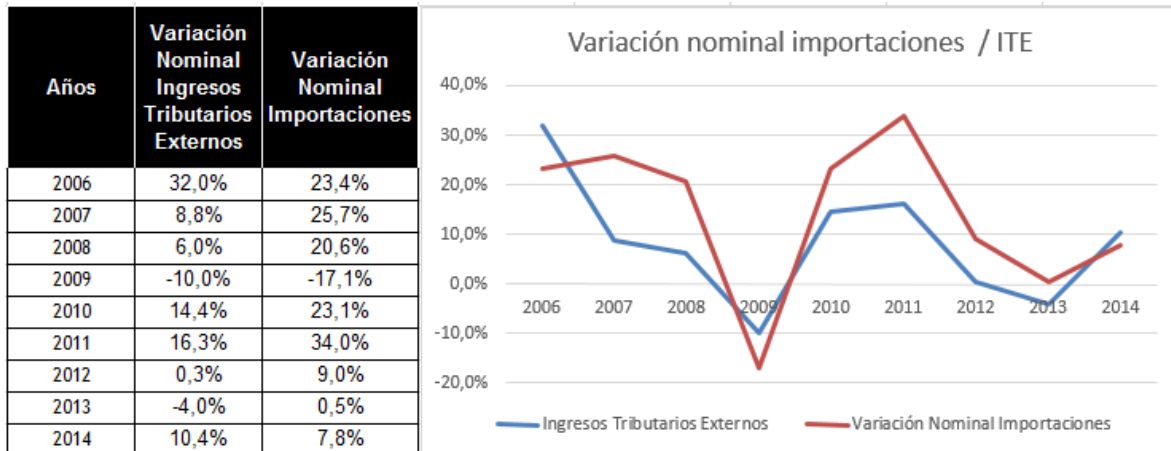
Así las cosas, el valor de las importaciones cobra importancia como Factor de Incidencia Directo sobre los ingresos tributarios externos, para el modelo se hace referencia a la magnitud, en términos monetarios, de las importaciones, comprende la totalidad de las importaciones sin discriminar por tipo de bienes, país de origen, sin alteraciones por los efectos de la evasión, elusión ni contrabando

Lo anterior cobra mayor importancia cuando se analizan tanto los aranceles como el IVA, porque se encuentran situaciones como las señaladas por Rojas E.; Sarmiento D. (2014): “*hay importaciones que ingresaron con tarifa de arancel en cero 0% cobijadas por acuerdos internacionales establecidos o por otras operaciones que se realizaron con regímenes aduaneros que suponen exenciones o exclusión del pago de tributos aduaneros*”

La importación de bienes o servicios está sujeta al pago o no, de aranceles y de IVA. El pago de estos, está circunscrito a la existencia de acuerdos comerciales, donde el arancel disminuye, a regulaciones de política comercial que podrían aumentar los aranceles o al tipo de bien o servicio que se importa, de tal manera que, si se trata de bienes excluidos

del tributo del IVA (no causan el IVA) y si se trata de bienes exentos del IVA (tienen una tarifa del 0%, es un tratamiento preferencial).

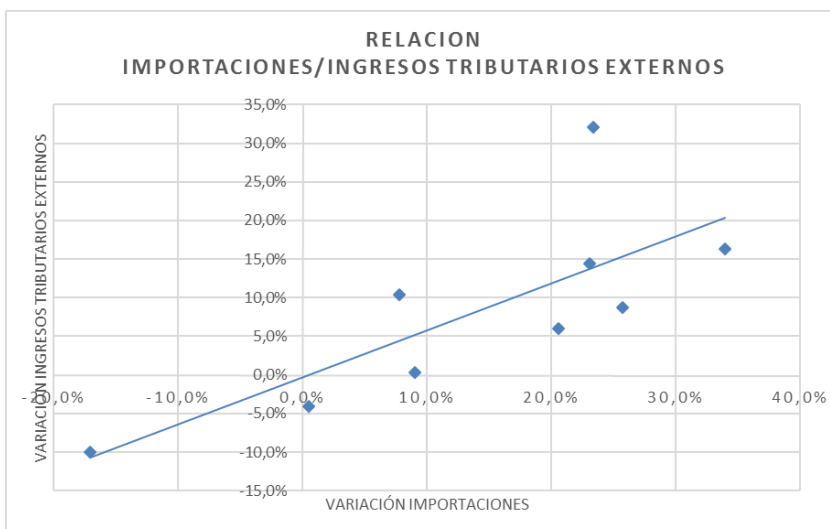
Gráfico 20. Relación Importaciones / Ingresos Tributarios Externos (ITE)



Fuente: Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales

En términos generales, sobre la mayoría de importaciones se pagan aranceles e IVA, lo cual constituye los ingresos tributarios externos. Por tanto, existe una correlación positiva en entre las importaciones en términos monetarios y los ingresos tributarios externos.

Gráfico 21. Correlación Importaciones / Ingresos Tributarios Externos (ITE)



Fuente: Elaboración Propia

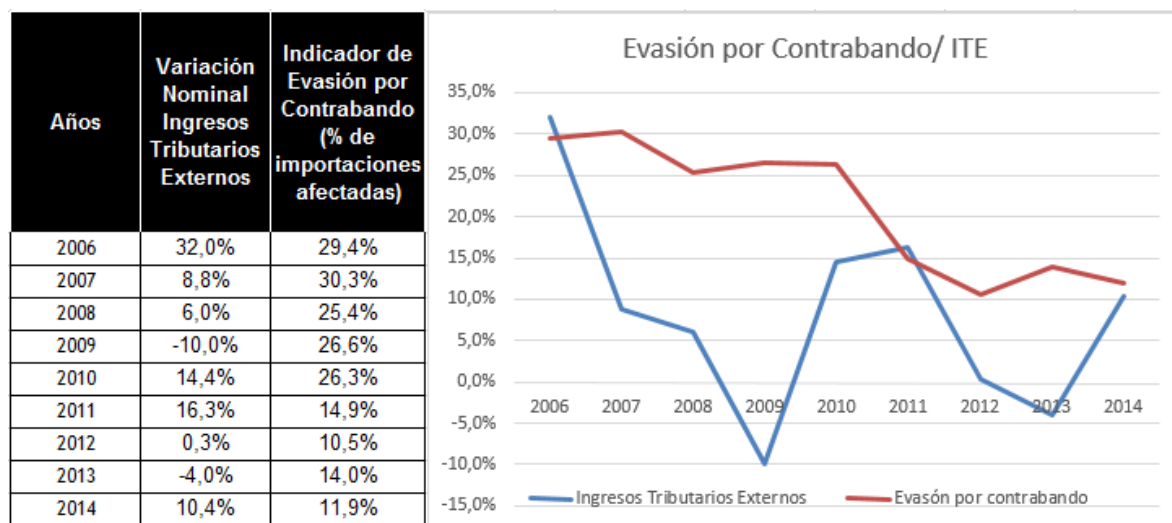
2.2.2.4. Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones: DCI

La Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones recoge la medición de los siguientes fenómenos: Cambio de Posición Arancelaria, Subfacturación, Sobrefacturación, Cambio de Procedencia y Contrabando Abierto. Se utiliza como referencia para su medición el indicador de evasión por contrabando (% de las importaciones afectadas).

Para Prabhat Jha, Beyer y Heller (1999, pp 48), “El problema del contrabando es grave, pero, aunque esté generalizado, el incremento de los tributos determina un aumento del ingreso fiscal y una reducción del consumo. Por lo tanto, en lugar de abstenerse de incrementar los tributos y obtener beneficios en el campo del cuidado de la salud, los gobiernos deben optar por reprimir las actividades delictivas.”

Como se señaló en el apartado del contrabando, el impacto del mismo en términos monetarios sobre los aranceles y el IVA externo, está ligado directamente con la recaudación de los mismos, de allí la importancia de luchar contra el contrabando.

Gráfico 22. Evasión por Contrabando / Ingresos Tributarios Externos (ITE)



Fuente: Elaboración propia a partir de la recolección de datos de la DIAN Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

2.2.2.5. Tasa de Cambio: TC

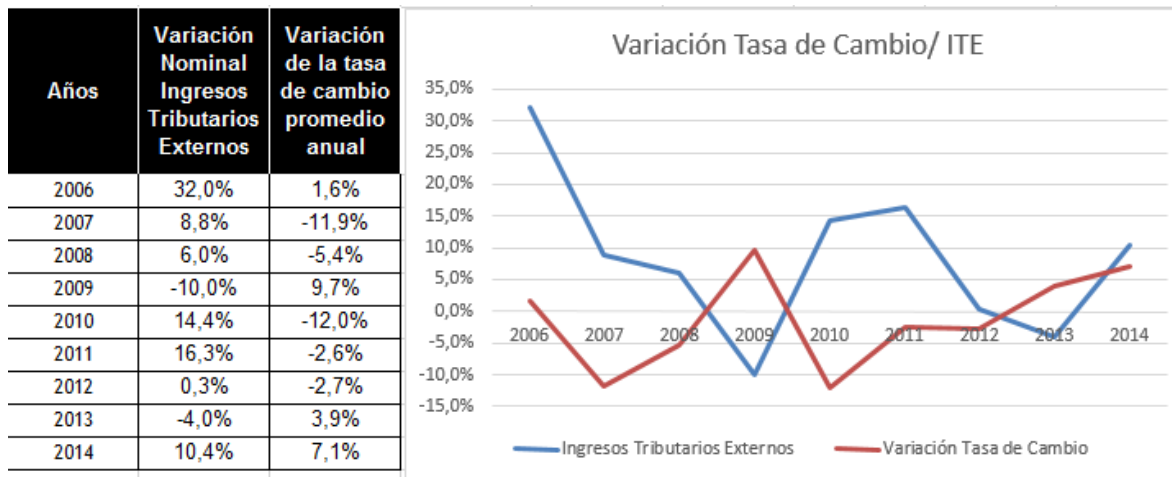
La tasa de cambio también influye sobre el valor de las importaciones en pesos colombianos y por ende en el cálculo del valor efectivo del IVA Externo y de los aranceles, dado que se requiere realizar la conversión cambiaria respectiva. Es decir, el monto de recaudo en pesos de los ingresos tributarios externos puede estar asociado al mayor o menor valor de la tasa de cambio. Por tanto, su estado influye sobre la liquidación de estos tributos.

Tal como lo señala Segovia P. (2015). Para el 2014 *“Si bien se presenta un mayor valor de las importaciones en dólares frente a lo estimado, la mayor tasa de cambio observada, es la que genera el mayor efecto en el aumento de la base gravable en pesos, que produce un incremento en el recaudo”*

Las importaciones pueden presentar un mayor o menor valor en dólares o un mayor o menor valor en términos de cantidades, pero es la tasa de cambio observada, la que finalmente determina el valor de intercambio en pesos colombianos por dólares, que es la base para liquidar los tributos externos (Arancel e IVA externo).

Por lo anterior, es claro que el cálculo del recaudo de los ingresos tributarios no solo está determinado por el volumen de las importaciones (que a su vez depende de la dinámica económica nacional e internacional), las tarifas arancelarias e IVA (sujetos a cambios normativos de índole comercial y/o tributario), la tasa de cambio (que puede ser influenciada por las condiciones del mercado y por una política cambiaria) y por elementos ligados al contrabando y el lavado de activos.

Grafico 23. Tasa de Cambio / Ingresos Tributarios Externos (ITE)



Fuente: Elaboración propia a partir Serie histórica empalmada de datos promedio anual periodicidad anual- Banco de la República - Gerencia Técnica - información extraída de la bodega de datos -Serankua

Por otra parte, las importaciones pueden presentar un mayor o menor valor en dólares o un mayor o menor valor en términos de cantidades, pero es la tasa de cambio observada, la que finalmente determina el valor de intercambio en pesos colombianos por dólares, que es la base para liquidar los tributos externos (Arancel e IVA externo).

2.2.3. Supuestos del Modelo

Si bien se utiliza una medición ex-post, porque se trata de información efectiva para un período de estudio 2006-2014, se aplican los siguientes supuestos para la tasa de cambio, el marco normativo y el crecimiento económico:

Para la inclusión de la Tasa de Cambio (TC) como factor de incidencia directa en el modelo se toma la tasa de cambio construida a partir de una serie histórica de la TRM empalmada de datos promedio anual y periodicidad anual.

Frente al cálculo del Marco Normativo (MN) y dada la complejidad de las variaciones normativas en la administración tributaria en el periodo de estudio (5 reformas tributarias y otros decretos reglamentarios) y diferentes tarifas y plazos de desmonte de los aranceles planteados en cada uno de los acuerdos comerciales vigentes, se utilizará la variación de los Ingresos Tributarios Externos como proxy del cambio del Marco Normativo.

Para el caso de estudio, se tendrá en cuenta la evolución del Crecimiento Económico factor de incidencia a precios corrientes, puesto que el modelo toma todas sus variables en términos nominales.

2.2.4. Valoraciones del Recaudo

Se debe contar con el valor puntual de los Ingresos Tributarios Externos del periodo anterior, sobre el cual se aplicarán las variaciones que se estiman para el periodo proyectado, que, para el caso de estudio, son las variaciones nominales presentadas en el periodo de la investigación. Se parte del valor monetario en el período t (YTE_j, t), de los ingresos tributarios externos (ITE):

Tabla 13. Ingresos Tributarios Externos para el periodo de estudio

año	YTE (t)
2005	9.285.242
2006	12.260.112
2007	13.335.911
2008	14.142.438
2009	12.727.672
2010	14.562.873
2011	16.939.565
2012	16.992.007
2013	16.306.389
2014	17.994.835

Cifras en millones de pesos corrientes*

Fuente: DIAN- Ingresos Tributarios Administrados por la DIAN 1970-2015p- DIAN -Informe Estadístico Tributario**

A partir de estos datos de la recaudación de los Ingresos Tributarios Externos j en el período t (YTE_j, t), más los efectos de las variaciones de los factores de incidencia directa que se presentaron cada año, durante el periodo de estudio 2006-2014, se proyectan los Ingresos Tributarios Externos ($YTE_j, t + 1$).

2.2.5. Variaciones de los Factores de Incidencia Directa

Una vez caracterizado el periodo de estudio (2006-2014) en términos de los indicadores y Factores de Incidencia Directa Seleccionados, se muestra su evolución en términos nominales. Es decir, el conjunto de Factores corresponde a los cambios nominales que presentaron las variables en el periodo de estudio 2006-2014. Los datos de cada año del periodo de estudio 2006-2014, que se presentan en el modelo son en millones de pesos y su variación es en términos nominales.

Tabla 14. Variación del PIB a precios corrientes

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
12,86%	12,29%	11,37%	5,12%	7,98%	13,76%	7,15%	6,93%	6,62%

Fuente: Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales

Tabla 15. Variación de las Importaciones

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
23,40%	25,70%	20,60%	-17,10%	23,10%	34,00%	9,00%	0,57%	7,80%

Fuente: Elaboración Propia a partir de cifras del DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales

Tabla 16. Variación \$ Marco Normativo

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
32,04%	8,77%	6,05%	-10,00%	14,42%	16,32%	0,31%	-4,03%	10,35%

Fuente: Elaboración Propia a partir de cifras del DGPM - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Tabla 17. Indicador de Evasión por Contrabando (% de importaciones afectadas)

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
29,40%	30,30%	25,40%	26,60%	26,30%	14,90%	10,50%	14,00%	11,90%

Fuente: Elaboración propia a partir de la recolección de datos de la DIAN Subdirección de Gestión de Análisis Operacional

Tabla 18. Variación de la tasa de cambio promedio anual

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1,60%	-11,86%	-5,39%	9,66%	-11,98%	-2,62%	-2,70%	3,93%	7,05%

Fuente: Elaboración propia a partir Serie histórica empalmada de datos promedio anual periodicidad anual- Banco de la República - Gerencia Técnica - información extraída de la bodega de datos -Serankua

Los cambios porcentuales de cada uno de los factores de incidencia, se aplican sobre el valor de los Ingresos Tributarios Externos j en el período t (YTE_j, t), obteniendo así el efecto de las variaciones de los factores de incidencia.

2.2.6. Efectos de las variaciones de los factores de incidencia

2.2.6.1. Efecto Variación Crecimiento Económico: CE

Tabla 19. Efecto Variación PIB nominal

Año	Variación PIB nominal	Recaudación YTE _t (t)**	Impacto sobre recaudación en t+1
	A	B	A*B
2006	12,86%	9.285.242	1.194.026
2007	12,29%	12.260.112	1.506.542
2008	11,37%	13.335.911	1.516.359
2009	5,12%	14.142.438	723.490
2010	7,98%	12.727.672	1.015.824
2011	13,76%	14.562.873	2.003.543
2012	7,15%	16.939.565	1.211.823
2013	6,93%	16.992.007	1.177.167
2014	6,62%	16.306.389	1.079.483

Cifras en millones de pesos corrientes**

Elaboración Propia

2.2.6.2. Efecto Variación Marco Normativo (MN)

Tabla 20. Efecto Variación Marco Normativo

Año	Variación Marco Normativo	Recaudación YTE _t (t)**	Impacto sobre recaudación en t+1
	A	B	A*B
2006	32,04%	9.285.242	2.974.870
2007	8,77%	12.260.112	1.075.800
2008	6,05%	13.335.911	806.527
2009	-10,00%	14.142.438	(1.414.766)
2010	14,42%	12.727.672	1.835.201
2011	16,32%	14.562.873	2.376.692
2012	0,31%	16.939.565	52.441
2013	-4,03%	16.992.007	(685.617)
2014	10,35%	16.306.389	1.688.446

Cifras en millones de pesos corrientes**

Elaboración Propia

2.2.6.3. Efecto Variación Importaciones (M)

Tabla 21. Efecto Variación Importaciones

Año	Variación Nominal Importaciones	Recaudación YTE _t (t)**	Impacto sobre recaudación en t+1
	A	B	A*B
2006	23,38%	9.285.242	2.171.215
2007	25,74%	12.260.112	3.155.937
2008	20,58%	13.335.911	2.745.172
2009	-17,09%	14.142.438	(2.416.338)
2010	23,09%	12.727.672	2.938.765
2011	33,96%	14.562.873	4.944.875
2012	9,00%	16.939.565	1.523.905
2013	0,57%	16.992.007	96.854
2014	7,80%	16.306.389	1.271.591

Cifras en millones de pesos corrientes**
Elaboración Propia

2.2.6.4 Efecto Variación Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones: DCI

Tabla 22. Efecto Variación DCI

Año	Variación DCI	Recaudación YTE _t (t)**	Impacto sobre recaudación en t+1
	A	B	A*B
2006	29,40%	9.285.242	2.729.861
2007	30,30%	12.260.112	3.714.814
2008	25,40%	13.335.911	3.387.321
2009	26,60%	14.142.438	3.761.889
2010	26,30%	12.727.672	3.347.378
2011	14,90%	14.562.873	2.169.868
2012	10,50%	16.939.565	1.778.654
2013	14,00%	16.992.007	2.378.881
2014	11,90%	16.306.389	1.940.460

Cifras en millones de pesos corrientes**
Elaboración Propia

2.2.6.5. Efecto Variación Tasa de Cambio: TC

Tabla 23. Efecto Variación Tasa de Cambio

Año	Variación Tasa de Cambio	Recaudación YTE _t (t)**	Impacto sobre recaudación en t+1
	A	B	A*B
2006	1,60%	9.285.242	148.875
2007	-11,86%	12.260.112	(1.453.912)
2008	-5,39%	13.335.911	(719.235)
2009	9,66%	14.142.438	1.366.802
2010	-11,98%	12.727.672	(1.525.226)
2011	-2,62%	14.562.873	(381.511)
2012	-2,70%	16.939.565	(457.729)
2013	3,93%	16.992.007	667.782
2014	7,05%	16.306.389	1.149.797

Cifras en millones de pesos corrientes**

Elaboración Propia

Una vez calculado el impacto sobre la recaudación en t+1, de cada uno de los factores de incidencia, se suma su efecto más la recaudación base, para obtener la proyección del recaudo en t+1 y así armar la matriz resultado acorde al modelo de proyección de Ingresos Tributarios Externos

2.2.7. Matriz resultado Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos

Tabla 24. Matriz Resultado Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos

año	Recaudación YTE _t (t)**	Efectos en t+1					Proyeccion Recaudo t+1
		Crecimiento Economico CE	Marco Normativo MN	Var Nom Importaciones	Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones DCI	Tasa de Cambio TC	
2006	9.285.242	1.194.026	2.974.870	2.171.215	2.729.861	148.875	13.044.366
2007	12.260.112	1.506.542	1.075.800	3.155.937	3.714.814	(1.453.912)	12.829.665
2008	13.335.911	1.516.359	806.527	2.745.172	3.387.321	(719.235)	14.297.412
2009	14.142.438	723.490	(1.414.766)	(2.416.338)	3.761.889	1.366.802	8.639.738
2010	12.727.672	1.015.824	1.835.201	2.938.765	3.347.378	(1.525.226)	13.644.858
2011	14.562.873	2.003.543	2.376.692	4.944.875	2.169.868	(381.511)	21.336.604
2012	16.939.565	1.211.823	52.441	1.523.905	1.778.654	(457.729)	17.491.351
2013	16.992.007	1.177.167	(685.617)	96.854	2.378.881	667.782	15.869.311
2014	16.306.389	1.079.483	1.688.446	1.271.591	1.940.460	1.149.797	19.555.246

Cifras en millones de pesos corrientes**

Elaboración Propia

La diferencia existente entre la Proyección del Recaudo t+1 y el realmente observado, puede explicarse porque las variaciones de las importaciones están aplicadas a todo el conjunto de importaciones y no solo sobre aquellas que se encuentran gravadas con IVA o pagan arancel.

Así mismo, la Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones, se basa en los 10 países más representativos con los que Colombia tiene comercio internacional, es decir, no comprende todas las importaciones. Y no presenta valores negativos y por tanto los valores que toma esta variable se restan en la ecuación de la proyección.

Por otra parte, los cambios en la Tasa de Cambio corresponden a una serie histórica de la TRM empalmada de datos promedio anual y periodicidad anual, lo cual dista de su real efecto que conlleva las oscilaciones ocurridas en el transcurso del año. Y finalmente, el supuesto de que la variación de los Ingresos Tributarios Externos se tome como proxy del cambio del Marco Normativo, impacta en dicha distorsión.

Pese a lo anterior, es importante, señalar que la identificación de las variables seleccionadas en el modelo, permiten tener un acercamiento adecuado a la cuantificación de los ingresos tributarios externos, Tal como se puede apreciar en la Matriz resultado del Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos.

Igualmente, es importante señalar que existen componentes económicos internacionales que pueden afectar el recaudo externo. Así como problemáticas asociadas a dicho recaudo y su interacción. Tales problemáticas se encuentran circunscritas a dinámicas sociales y económicas como el bajo control aduanero y aumento del contrabando técnico y abierto, entre otras.

A partir de la identificación, interpretación y análisis de las variables que inciden en los ingresos tributarios externos, es posible generar unos criterios de evaluación o viabilidad teórica de una propuesta tributaria.

CAPITULO III PROPUESTA TRIBUTARIA: GRAVAMEN AL CONSUMO ESPECÍFICO (GCE)

El objetivo de este capítulo es Diseñar una propuesta tributaria, estructurada a partir del Gravamen al Consumo Especifico (GCE) como instrumento de política tributaria.

Este capítulo está dividido en dos fases, en la primera fase se desarrolla la conceptualización, las referencias internacionales y el diseño del GCE a partir de la estructura arancelaria colombiana e involucra la definición de subpartidas, bienes y tasas de aplicación. Así como la estimación del recaudo por GCE para el 2017, que será incorporada en el Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos para el 2017.

A partir de la proyección de los ingresos tributarios externos para 2017, se elabora la segunda fase de la propuesta, a través de un modelo de simulación financiera por escenarios, planteando variaciones de los factores de incidencia, en cada uno de los escenarios definidos teniendo en cuenta proyecciones macroeconómicas como bases de estimación.

Finalmente, utilizando el Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos desarrollado en el segundo capítulo, se adicionan las simulaciones por escenarios incluyendo el GCE y se obtiene la matriz resultado 2017.

Por tanto, una vez abordada la problemática de los Ingresos Tributarios Externos para el periodo 2006-2014, desde unos marcos de análisis teórico, conceptual y normativo, se desarrolló el Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos, el cual tiene como referencia el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y la CEPAL.

Es a partir de estos insumos, que se genera la propuesta tributaria Gravamen al Consumo Especifico (GCE) y se proyecta utilizando un modelo de simulación financiera por escenarios incorporado en el Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos desarrollado.

La propuesta de un Gravamen al Consumo Especifico, nace al advertir que los ingresos públicos vía tributaria para cualquier Estado representan el rubro principal de financiación de sus gastos, especialmente para Colombia, con altos índices de pobreza y desigualdad económica, tienen una connotación importante dada la necesidad de inversión en programas sociales, de infraestructura y de desarrollo, que se deben llevar a cabo para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos.

Teniendo en cuenta los cambios a nivel normativo que se presentaron en el periodo de estudio y las evoluciones de los factores de incidencia directa, queda claro entonces que estos ajustes del sistema tributarios se relacionan con ajustes necesarios dada la dinámica de comercio internacional, tal como lo señalado por Tanzi, V. (2010). *“la globalización constituirá un desafío para las administraciones tributarias actuales, proporcionará oportunidades para utilizar nuevas tecnologías y conocimientos para aumentar los ingresos fiscales de manera innovadora para poder seguir financiando los actuales niveles altos de gasto público”*.

Un camino evidente de largo plazo para mejorar los ingresos tributarios externos sería a través de una reforma tributaria, lo cual podría desestimular el crecimiento económico, crear inestabilidad normativa, abrir brechas legales que permitan generar elusión y su aprobación es de largo plazo dadas las realidades políticas del País. Por otra parte, en términos de acuerdos comerciales internacionales no se podrían aumentar los aranceles, ni frenar en el corto plazo las negociaciones de nuevos acuerdos.

Teniendo en cuenta estos elementos de análisis, se debe formular desde la política fiscal, estrategias tributarias que se centren en mejorar el recaudo tributario externo para Colombia, para el caso de estudio, se propone un Gravamen al Consumo Especifico (GCE).

En relación a los ingresos tributarios que se generaría el GCE, se plantea un modelo de simulación financiera por escenarios, los cuales fueron estructurados teniendo en cuenta las proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros para el año 2017. Por tanto, se construyeron tres escenarios: Base, Favorable y Desfavorable.

Los impuestos selectivos al consumo, son aplicados en varios países como diversos fines, ya sean como vía para desestimular el consumo de bienes específicos, como compensación de efectos nocivos al ambiente o como tributo progresivo dirigido a bienes suntuosos o de lujo.

La propuesta de un Gravamen al Consumo Especifico (GCE) que busque aumentar los Ingresos Tributarios Externos de Colombia, tiene bases internacionales teóricas y prácticas, que demuestran que este tipo de tributos pueden aumentar el recaudo tributario externo. Adicionalmente, su diseño contempla impactar bienes que tienen externalidades negativas y bienes considerados como no esenciales.

3.1. Conceptualización GCE

El GCE (Gravamen al Consumo Especifico) es un impuesto selectivo al consumo de determinados bienes que la administración tributaria ha definido previamente, según criterios relacionados con la distribución, el impacto, externalidades negativas o salud pública.

Los GCE son un tipo de tributo generalmente de carácter regresivo, que puede ser diseñado desde el enfoque de redistribución tributaria o desde la perspectiva de desincentivar el consumo de algún bien o servicio, como lo es el consumo de alcohol o de tabaco (cigarrillos).

También es conocido como ISC (Impuesto Selectivo al Consumo), en Latinoamérica varios países lo han incorporado, como Paraguay, Perú, Panamá, República Dominicana, Costa Rica, Nicaragua, entre Otros. Generalmente recae sobre la importación o fabricación nacional de bienes o servicios específicos.

Para el caso de estudio, la propuesta del GCE se aplicará sobre los bienes importados, mejorando así los ingresos tributarios externos, y protegiendo los bienes de producción nacional a nivel de fabricación. Así mismo, se plantean bienes o servicios excluidos, relacionados con la industria, con la producción, el transporte o con alguna función social.

Se propone un GCE que grave la importación de productos de alcohol, productos de tabaco y algunos bienes que por sus características podrían evaluarse como bienes no esenciales o como bienes con externalidades negativas. Si bien desde la administración fiscal, el GCE es una fuente importante de ingresos tributarios externos, desde su impacto se analizan otros elementos a tener en cuenta, como los criterios para la definición de los bienes y/o servicios que se gravan, los cuales pueden trascender la esfera de lo económico.

El Diseño del GCE incluye criterios relacionados con el impacto negativo sobre la salud pública, en este sentido se pretende gravar productos derivados del tabaco y que contengan alcohol, Así mismo gravar algunos bienes considerados como no esenciales, teniendo como marco de criterio y de referencia para su definición, algunos Impuestos Selectivos al Consumo desarrollados a nivel internacional.

3.2. Referencias Internacionales

Para el caso de estudio, se analizaron los impuestos selectivos de los países latinoamericanos, que comparten con Colombia elementos en términos económicos y culturales similares. Se clasificaron teniendo en cuenta el nombre que recibe dicho tributo, los bienes a los cuales van dirigidos y la tarifa o forma de aplicación del mismo. Estos elementos, son tomados en cuenta para establecer la propuesta del GCE de esta investigación, sobre todo en términos de tarifas y bienes no esenciales.

Tabla 25. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Argentina

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Argentina	impuestos selectivos	Tabaco	16% - 20%/60%
		bebidas Alcoholicas	20%
		Cervezas	8%
		Sodas	4%-8%
		Objetos Suntuarios	20%
		Automoviles, vehículos de motor, embarcaciones a motor, auto portantes..	30%/50%

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 26. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Bolivia

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Bolivia	Impuesto a los Consumos Específicos (IC)	Sodas (excepto agua natural y zumos de frutas)	0,38/litro
		Bebidas	4,24/litro
		Chicha	0,75/litro
		Alcohol	1,43/litro
		Cervezas con un grado volumétrico de 0,5% o más	3,17/litro +1%
		Vinos	2,92/litro +5%
		Sidras y vinos con burbujas (excepto chicha)	2,92/litro +5%
		Licores y cremas en general	2,92/litro +5%
		Ron y Vodka	2,92/litro +10%
		Otros grandes/licores	2,92/litro +10%
		Whisky	12,15/litro +10%
		Cigarrillos y tabaco negro	50%
		Cigarrillos rubios	55%
		Diésel	15% – 80%
		Gasolina	0% – 40%
		Gas natural	0% – 40%
Otros	0% – 40%		

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 27. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Brasil

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Brasil	Impuesto sobre Productos Industrializados	productores y la importación por cualquier persona de cualquier tipo de productos manufacturados. bienes que se consideran superfluos (las labores del tabaco, las bebidas alcohólicas), están sujetos a tipos altos, mientras que determinados productos semi-manufacturados, atraen tipos muy bajos. Con carácter general, el tipo cero se aplica a aquellos productos considerados por el gobierno como esenciales en un momento determinado	desde el 300% al 0%

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 28. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Chile

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Chile	Impuesto a los Tabacos Manufacturados	cigarros	52,60%
		cigarrillos	0,0010304240 unidades fiscales mensuales por cigarrillo, más el 30% sobre el precio de venta al cliente impuestos incluidos.
		tabaco procesado	59,70%
	Impuesto sobre Gasolinas y Petróleo Diésel	gasolina para automóviles	6 UT por metro cúbico
		diésel	1,5 UT por metro cúbico
Impuesto a las Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares	dependiendo del contenido alcohólico	oscilan entre el 10% al 31,5%	

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 29. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Costa Rica

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Costa Rica	Impuestos Selectivos de Consumo (ISC)	cerveza, bebidas, licores, tabaco, pinturas, perfumes, jabones, aparatos eléctricos y vehículos, así como sus componentes	pueden alcanzar hasta un 95%.
	Impuesto Único a los Combustibles (litro)	Gasolina regular	235 (CRC)
		Gasolina súper	246,25 (CRC)
		Diésel	139,25 (CRC)
		Asfalto	47,25 (CRC)
		Emulsión asfáltica	35,5 (CRC)
		Bunker	23 (CRC)
		LPG	47,25 (CRC)
		Jet fuel A1	140,75 (CRC)
		Av Gas	235 (CRC)
		Queroseno	67,25 (CRC)
		Gasóleo	45,75 (CRC)
	Naftas	33,75 (CRC)	
	Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas	alcohol por volumen (%) hasta 15%	3,2 (CRC/ml)
		15% – 30%	3,84 (CRC/ml)
		Más de 30%	4,47 (CRC/ml)
	Impuesto Específico sobre los Cigarrillos, Cigarros y Puros (selectivo de consumo)	impuesto selectivo de consumo para los cigarrillos, cigarros y puros.	95%
Impuesto a los Productos de Tabaco	sobre cada cigarrillo, cigarro, puros de tabaco y sus derivados	CRC 21,88	
Impuesto Específico sobre las Bebidas Envasadas sin Contenido Alcohólico y los Jabones de Tocado (se aplica por gramo de jabón de tocadador y por unidad de consumo para todas las bebidas envasadas sin contenido alcohólico (incluida el agua)	Gaseosas y concentrados	18,33 CRC por unidad de consumo	
	Otras bebidas líquidas (agua)	13,59 CRC por unidad de consumo	
	Agua envases de 18 lts. o más	6,32 CRC por unidad de consumo	
	Por gramo de jabón	0,232 CRC por unidad de consumo	

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 30. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Ecuador

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Ecuador	Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)	Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé).	150%
		Bebidas gaseosas	10%
		Perfumes y aguas de tocador	20%
		Videojuegos	35%
		Armas de fuego, armas deportivas y municiones excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública	300%
		Focos incandescentes excepto aquellos utilizados como insumos Automotrices. Cocinas, cocinetas, calefones y sistemas de calentamiento de agua, de uso doméstico, que funcionen total o parcialmente mediante la combustión de gas.	100%
		Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga	del 5% al 35%
		Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga	del 2% al 32%
		Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo	15%
		Cigarrillos	0.1310 USD POR UNIDAD
	Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza PURO	6.20 USD POR LITRO DE ALCOHOL PURO	
	Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables (Los sujetos pasivos de este impuesto son los embotelladores de bebidas contenidas en botellas de plástico, así como los importadores de bebidas en botellas de plástico.)	El embotellado y la importación de botellas de plástico no retornables utilizadas para contener bebidas alcohólicas y no alcohólicas, bebidas de soda y agua,	USD 0,02 por unidad

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 31. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo El Salvador

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
El Salvador	Impuestos sobre Productos del Tabaco	se aplica por cigarrillo, cigarro u otro producto del tabaco y también se aplica uno ad-valorem	USD 0,05 por unidad y 39% sobre el precio de venta al consumidor
	Impuesto Selectivo sobre la Producción o Importación de Alcohol y Bebidas Alcohólicas	se aplica sobre el alcohol producido internamente o importado y bebidas espirituosas también están sujetos a un impuesto ad- valorem	desde USD 0,09 a USD 0,16 por cada un 1% de volumen de alcohol por litro o en proporción del mismo, mas 8%, sobre el precio sugerido de venta al público
	Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de	aplicado sobre la producción e importación de bebidas (sodas, jugos, bebidas energéticas y siropes concentrados o en polvo)	10%
		bebidas energéticas	adicional USD 20,00 por litro de bebida producida o importada
	Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares	la venta o cualquier otra forma de transferencia de propiedad que efectúen los productores e importadores	30%
	Impuesto Especial a la Matrícula por primera vez de Bienes en el Territorio Nacional	vehículos	1%, 2%, 4%, 6% u 8%
		yates, motos náuticas y otras embarcaciones de recreo o de deporte	10%
		embarcaciones comerciales y barcos para el transporte de pasajeros	2%
		todas los demás embarcaciones:	5%
		aeronaves comerciales y de pasajeros:	2%
		todas las demás aeronaves:	5%
	Impuesto Especial sobre Combustibles	Precio de referencia internacional del barril de combustible Hasta 50 USD	1%
		50 – 70 USD	0,50%
		Más de 70 USD	0%
Contribución de Conservación Vial	diésel y gasolina o sus mezclas con otros carburantes que realicen los importadores o refinadores	USD 0,20 por galón	
Contribución Especial para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Público de Pasajeros	diésel y gasolina es regular o especial, realizado por importadores o refinadores.	USD 0,10 por galón	

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 32. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Guatemala

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Guatemala	Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (tasas específicas por galón americano de 3,785 litros)	gasolina superior	GTQ 4,70
		gasolina regular	GTQ 4,60
		gasolina de aviación:	GTQ 4,70
		diésel y gas oil	GTQ 1,30
		queroseno	GTQ 0,50
		nafta	GTQ 0,50
		gas licuado del petróleo	GTQ 0,50
	Impuesto sobre Tabacos y sus productos	impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina	100% del precio de venta en fábrica de cada paquete de 10 cajetillas de 20 cigarrillos cada una

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 33. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Honduras

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Honduras	Impuesto Específico Único sobre el Consumo de Cigarrillos e Impuesto a la Producción Nacional e Importada de Bebidas Gaseosas, Bebidas Alcohólicas y Otras Bebidas Preparadas o Fermentadas	Gaseosas y otras bebidas preparadas, excluidos los jugos naturales, leche y productos lácteos.	0,668 HNL por litro
		Cerveza	4,82 HNL por litro
		Vinos	6,05 HNL por litro
		Brandy, coñac, vermut	32,67 HNL por litro
		Whisky	32,67 HNL por litro
		Ron (según variedades)	17,90 – 19,90 HNL por litro
		Aguardientes	7,02 – 14,22 HNL por litro
		Ginebra, vodka, tequila, licores, etcétera	32,67 HNL por litro
		alcohol etílico sin desnaturalizar	0,1 HNL por litro
	Impuesto Selectivo al Consumo (mercancía gravable incluye el pescado, café, té, bebidas alcohólicas (diferentes de la cerveza, ginebra y ron), el aceite de oliva, perfumes, cosméticos y productos de belleza, joyas, oro y objetos de plata, aparatos de televisión, juguetes eléctricos, encendedores, vehículos y furgonetas)	productos importados de Centroamérica	sobre el valor FOB, más un 15% de beneficio presunto.
		productos importados de fuera de Centroamérica	sobre el valor CIF agregado y los derechos de importación, más un 15% de dicha cuantía, como beneficio presunto
		importaciones o ventas para el uso o consumo del importador, productor, fabricante o vendedor	cuyo valor excede una determinada cuantía en HNL (sujeta a ajuste frecuente). aplicado al tipo general del 10%.
		automóviles y furgonetas	entre el 10% y el 50%, dependiendo de la capacidad del motor
	Tasa Única Anual por matrícula de vehículos	productos relacionados con el petróleo	7%
		vehículos automotores con cualquier placa particular o de alquiler, exceptuados los vehículos de Cuerpo Diplomático, Consular o Misión Internacional.	2% sobre el valor CIF

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 34. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo México

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Mexico	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	bebidas alcohólicas y cerveza cuando el contenido alcohólico es de 14° o menos	26,50%
		bebidas alcohólicas y cerveza cuando el contenido alcohólico es mayor de 14° y hasta 20°	30%
		bebidas alcohólicas y cerveza cuando el contenido alcohólico es superior a 20°.	53%
		cigarrillos y cigarros	160%
		alimento con un contenido energético de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, es considerado alimento de alto nivel calórico	8%

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 35. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Nicaragua

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Nicaragua	Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	aplicado sobre la venta e importación de bienes que no se consideran esenciales	aplicado sobre la venta e importación o exportación de bienes que no se consideran esenciales
	Impuesto Especial para el Financiamiento del Fondo de Mantenimiento Vial	importación e internación de bienes derivados del petróleo las estaciones de servicio al público de uso particular para transporte terrestre, así como los bienes destinados al autoconsumo de fabricantes e importadores	USD 0,0423 por litro americano
	Impuesto Específico al Consumo de Cigarrillos (IEC)	La base imponible es por 1.000 cigarrillos, o su equivalente por unidad.	551,21 NIO
	Impuesto Específico Conglobado o a los Combustibles	queroseno, diésel, combustible para aviones, etc.	USD 0,0023 a USD 0,2384 por litro

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 36. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Panama

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Panama	Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo	Gasolina	0,6 (PAB/galón)
		Queroseno	0,13 (PAB/galón)
		Diésel	0,25 (PAB/galón)
		Fuel oil	0,15 (PAB/galón)
		Fuel de baja viscosidad	0,15 (PAB/galón)
	Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	Los tipos varían dependiendo de los bienes específicos consumidos o los servicios prestados (la ventas e importación de vinos, licores, cervezas, sodas, cigarrillos, joyas, armas de fuego, vehículos, motocicletas, embarcaciones, helicópteros y aeronaves de uso no comercial, teléfonos celulares, equipos de sonido, televisiones, impresoras y máquinas de efectivo fiscal y sus accesorios y complementos)	una cuantía mínima del 5% sobre los refrescos y del 100% sobre los productos del tabaco

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 37. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Paraguay

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Paraguay	Impuesto Selectivo al Consumo	productos del tabaco	10% al 12%
		bebidas no alcohólicas y alcohólicas	del 5% al 10%.
		distintos tipos de alcoholes	10%
		combustibles derivados del petróleo	del 1% al 38%
		artículos suntuarios y de lujo	desde el 1% para los artículos electrónicos, hasta el 5% para los perfumes

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 38. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Perú

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Perú	Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	es aplicado a tipos que varían dependiendo del producto	Los tipos ad valorem varían desde el 0% al 50%
		los vehículos a motor nuevos	10%
	Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado (IVAP)	grava la importación definitiva de arroz pilado y de determinadas variedades del mismo.	4%

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 39. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Republica Dominicana

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Republica Dominicana	Impuesto sobre Registro e Inscripción de Vehículos de Motor	todos los vehículos de motor excluyendo los tractores agrícolas de ruedas, de recién ingreso al territorio nacional	ad-valorem del 17% sobre el valor CIF de dicho vehículo
	Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)	productos derivados del alcohol y del tabaco	del 15% y 100%,
		servicios bancarios consistentes en el pago de cheques o transferencias	0,0015%
	Impuesto al Consumo de Combustibles Fósiles y derivados del Petróleo	fuel oil, gasolina y gas natural	de DOP 0,00 a DOP 18 por galón
Impuesto sobre Fósforos	aplicará un sello por cada cajetilla, libritos, paquetes o cualquier otro envase que tenga fósforos	DOP 0,04	

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 40. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Uruguay

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Uruguay	Impuesto Específico Interno (IMESI)	cosméticos y elementos de higiene personal	20%
		tabaco, los cigarros y cigarrillos	70%
		vehículos automotores	10% al 180%
		energía eléctrica, combustibles, lubricantes	del 6% al 50%

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Tabla 41. Referencias Internacionales Impuesto Selectivo Venezuela

País	Denominación	Producto/ Descripción	TIPO
Venezuela	Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas	cerveza	15%
		vinos	35%
		otro tipo de bebidas de hasta 50°	50%
	Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco	La importación de cigarrillos y tabaco y cualquier otro derivado del tabaco	70%

Elaboración Propia a partir de cifras del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT

Según los Impuestos al Consumo Específico, existentes en los países latinoamericanos, para una mejor comprensión de los bienes sobre los cuales recae, se propone la siguiente clasificación por categorías, teniendo en cuenta si se trata de bienes no esenciales, de bienes con externalidades negativas o bienes que impactan el mercado nacional.

Tabla 42. Categorización Impuesto Selectivo

CATEGORIA	SALUD	AMBIENTE	SUNTUARIO/ LUJO	ECONOMIA	OTROS
Producto/Descripción	Cigarrillos y Manufacturas del Tabaco Cervezas importadas Vinos Importados Bebidas alcoholicas Importadas Gaseosas y Otras Bebidas Preparadas Bebidas Energeticas	Pinturas Envases Plasticos	Vehiculos importados Motocicletas Importadas Embarcaciones, Yates, Motos Nauticas Helicópteros y aeronaves de uso no comercial Cosmeticos Importados Jabones Importados Perfumes Importados Joyas, oro y objetos de plata Instrumentos Musicales Importados juguetes Electricos importados Telefonos Celulares Equipos de Sonido Televisores impresoras	energia electrica combustibles lubricantes Gasolina Diésel Arroz	Fosforos Importados Armas de Fuego, armas deportivas y municiones Pago de cheques o transferencias Alimentos de alto nivel calorico Agua

Elaboración Propia

3.3. Diseño de la Propuesta Gravamen al Consumo Especifico (GCE)

La propuesta de Gravamen al Consumo Específico toma forma como propuesta tributaria de corto plazo, pues su creación en términos legales, no requeriría necesariamente una reforma tributaria.

Se propone un GCE que grave la importación de productos de alcohol, productos de tabaco y algunos bienes considerados como no esenciales. Este GCE contaría con diferentes tarifas de acuerdo al bien o servicio al cual se aplique; y para su liquidación se tendrá en cuenta como base el valor aduanero expresado en moneda extranjera.

Se propone la siguiente clasificación que permite analizar los tipos de impuestos de gravamen específico, sus formas de aplicación y algunos bienes a los cuales están dirigidos, lo cual es un primer abordaje para el diseño de la propuesta:

Tabla 43. Análisis de Referencias Internacionales Impuesto Selectivo

DESCRIPCION GENERAL		FORMAS DE APLICACIÓN		
		Por característica	ad-valorem	MIXTO
Impuestos selectivos sobre Productos del Tabaco	Cigarrillos	Por Unidad	3%-160%	Por unidad y ad-valorem
	Tabaco y derivados	Por Unidad	3%-300%	Por unidad y ad-valorem
Impuesto Selectivo sobre la Producción o Importación de Alcohol y Bebidas Alcohólicas	cervezas	*Por litro *Por Volumen de alcohol	3%-95%	Por Volumen de alcohol y Ad-valorem
	otras bebidas alcohólicas (Vinos, Brandy, coñac, vermut, Whisky, Ron, Aguardientes, Ginebra, vodka, tequila, otros)	*Por litro *Por Volumen de alcohol	3%-300%	Por Volumen de alcohol y Ad-valorem
Impuesto sobre el consumo de Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Agua, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas		*Por litro *Por Unidad	4%-10%	
Gravámenes Relacionados con el Control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares			30%-300%	
Impuesto Especial sobre Combustibles (Diésel y Gasolina)	Diésel	*Por metro cúbico *Por litro *Por galón	1%-80%	
	Gasolina	*Por metro cúbico *Por litro *Por galón *Por escala, según el precio de referencia internacional	1%-50%	
Impuesto Específico sobre los Jabones de Tocado		Por gramo	95%	
Perfumes y aguas de tocador			5%-95%	
cosméticos, productos de belleza y elementos de higiene personal			10%-15%	
joyas, oro y objetos de plata			5%-15%	
artículos electrónicos, juguetes eléctricos, encendedores, teléfonos celulares, equipos de sonido, televisiones, impresoras, video juegos y máquinas de efectivo			1%-95%	
vehículos de motor			3%-180%	
embarcaciones, yates, barcos, motos acuáticas			5%-50%	
Aviones, avionetas y helicópteros			5%-15%	
botellas de plástico no retornables		Por Unidad		

Otros bienes y/o servicios	Pinturas		95%	
	focos incandescentes		100%	
	cocinas		100%	
	sistemas de calentamiento		100%	
	alimento de alto nivel calórico		8%	
	pescado, café, té, aceite de oliva		10%-15%	
	arroz		4%	
	energía eléctrica		6%-50%	
	fósforos	x cajetilla		
	Pulseras para reloj y sus partes.		5%	
	Instrumentos musicales		5%	
	Juguetes, juegos y artículos para recreo		1%	
	Objetos de arte o colección		10%	
	Bicicletas		5%	

Elaboración Propia

El análisis de Referencias Internacionales de impuestos selectivos al consumo y/o impuestos específicos al consumo, nos da cuenta no solo del tipo de bienes sobre los cuales recaen dichos impuestos, sino también sobre las formas de aplicación de los mismos, en cada uno de los países seleccionados.

Por ejemplo, para los productos relacionados con bebidas alcohólicas, su aplicación se encuentra vinculada a la cantidad (litro), a su grado de alcohol, a su valor o una combinación entre volumen de alcohol y ad-valorem. Mientras que productos derivados del tabaco, tales como cigarrillos, cigarros, puros, entre otros, su aplicación está de acuerdo a los tipos de tabaco, a las cajas de cigarrillos, por unidad o ad-valorem.

En relación a Bienes no esenciales, tendiendo como marco de referencia el Impuesto Selectivo al Consumo desarrollado en Paraguay, Panamá, Perú, República Dominicana, Costa Rica, Nicaragua, entre otros países, podemos encontrar entre ellos: perfumes, piedras preciosas, metales preciosos, pólvora y explosivos, instrumentos musicales, Armas, municiones, y sus partes y accesorios, Juguetes, juegos y artículos para recreo, Aeronaves, vehículos espaciales, barcos, vehículos de determinado cilindraje, motocicletas, bicicletas,

teléfonos móviles, impresoras. Lo anterior, genera un marco de referencia respecto a los bienes que se establecerán en la propuesta de GCE.

A partir del análisis de las referencias internacionales de Impuestos Selectivos y teniendo en cuenta la disponibilidad de información, se seleccionaron los siguientes productos para el caso colombiano, teniendo como marco, la estructura arancelaria, para aplicar la propuesta del GCE:

- Bebidas alcohólicas
- Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados
- Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética
- Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones pirofóricas; materias inflamables
- Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas
- máquinas impresoras, copiadoras y de fax, incluso combinadas entre sí; partes y accesorios
- Teléfonos, incluidos los teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas; los demás aparatos para emisión, transmisión o recepción de voz, imagen u otros datos, incluidos los de comunicación en red con o sin cable (tales como redes locales (LAN) o extendidas (WAN)),
- Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos
- Vehículos especialmente concebidos para desplazarse sobre nieve; vehículos especiales para transporte de personas en campos de golf y vehículos similares
- Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón) alternativo, de encendido por chispa
- Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (Diésel o semi-Diésel)
- Motocicletas (incluidos los ciclomotores) con motor de más de 250 cc de cilindrada
- Bicicletas y demás velocípedos (incluidos los triciclos de reparto), sin motor.
- Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes
- Barcos y demás artefactos flotantes
- Pulseras para reloj y sus partes.
- Instrumentos musicales; sus partes y accesorios
- Armas, municiones, y sus partes y accesorios

- Juguetes, juegos y artículos para recreo; sus partes y accesorios
- Objetos de arte o colección y antigüedades

Cada uno de estos productos se evaluó a nivel de partida y/o subpartida para establecer características relacionadas con el bien, de tal manera que pueda establecerse un GCE ad-valorem sobre el valor en aduana de los bienes que se registren por cada Subpartida:

Tabla 44. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección IV

SECCION	IV: Productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados
CAPITULO	22: Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre
PRODUCTO	Bebidas alcohólicas
CAPITULO	24: Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados
PRODUCTO	Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 45. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección VI

SECCION	VI: Productos de las industrias químicas o de las industrias conexas
CAPITULO	33: Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética
PRODUCTO	Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética
CAPITULO	36: Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones pirofóricas; materias inflamables
PRODUCTO	Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones pirofóricas; materias inflamables

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 46. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XIV

SECCION	XIV: Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas
CAPITULO	71: Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas
PRODUCTO	Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 47. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XVI

SECCION	XVI: Máquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos
CAPITULO	84: Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos
PRODUCTO	máquinas impresoras, copiadoras y de fax, incluso combinadas entre sí; partes y accesorios
CAPITULO	85: Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos
PRODUCTO	Teléfonos, incluidos los teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas; los demás aparatos para emisión, transmisión o recepción de voz, imagen u otros datos, incluidos los de comunicación en red con o sin cable (tales como redes locales (LAN) o extendidas (WAN)),
PRODUCTO	Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 48. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XVII

SECCION	XVII: Material de transporte
CAPITULO	87: Vehículos automóviles, tractores, velocípedos y demás vehículos terrestres, sus partes y accesorios
PRODUCTO	Vehículos especialmente concebidos para desplazarse sobre nieve; vehículos especiales para transporte de personas en campos de golf y vehículos similares
PRODUCTO	Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón) alternativo, de encendido por chispa:
PRODUCTO	Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (Diésel o semi-Diésel):
PRODUCTO	Motocicletas (incluidos los ciclomotores) con motor de más de 250 cc de cilindrada
PRODUCTO	Bicicletas y demás velocípedos (incluidos los triciclos de reparto), sin motor.
CAPITULO	88: Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes
PRODUCTO	Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes
CAPITULO	89: Barcos y demás artefactos flotantes
PRODUCTO	Barcos y demás artefactos flotantes

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 49. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XVIII

SECCION	XVIII: Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión; instrumentos y aparatos medicoquirúrgicos; aparatos de relojería; instrumentos musicales; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos
CAPITULO	91: Aparatos de relojería y sus partes
PRODUCTO	Pulseras para reloj y sus partes.
CAPITULO	92: Instrumentos musicales; sus partes y accesorios
PRODUCTO	Instrumentos musicales; sus partes y accesorios

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 50. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XIX

SECCION	XIX: Armas, municiones, y sus partes y accesorio
CAPITULO	93: Armas, municiones, y sus partes y accesorios
PRODUCTO	Armas, municiones, y sus partes y accesorios

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 51. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XX

SECCION	XX: Mercancías y productos diversos
CAPITULO	Juguetes, juegos y artículos para recreo o deporte; sus partes y accesorios
PRODUCTO	Juguetes, juegos y artículos para recreo; sus partes y accesorios

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 52. Bienes de aplicación de la propuesta GCE / Sección XXI

SECCION	XXI: Objetos de arte o colección y antigüedades
CAPITULO	97: Objetos de arte o colección y antigüedades
PRODUCTO	Objetos de arte o colección y antigüedades

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

3.3.1. Liquidación del GCE

Se plantea un Gravamen al Consumo Especifico, cuya aplicación será ad valórem, para lo cual se definirán los porcentajes (%) correspondientes por tipo de bien y por subpartidas, para lo bienes señalados anteriormente.

La base para calcular el GCE es el valor aduanero expresado en moneda extranjera, que se registre en la declaración aduanera. Su liquidación se hará en el momento de pago de los tributos aduaneros, tal como se liquida el IVA externo y de acuerdo a la subpartida arancelaria establecida en la propuesta.

3.3.2. Bienes Gravados por el GCE

A nivel internacional, los bienes que se encuentran gravados por un ISC's (Impuesto Selectivo al Consumo), son de diferente naturaleza, algunos por su impacto ambiental o a la salud o porque generan externalidades negativas, como las bebidas alcohólicas, cigarrillos, combustibles, botellas plásticas, bebidas rehidratantes, bebidas energéticas, entre otros. Al respecto Tanzi, V.; Zee, H. (2001) señalan que *“Los productos típicamente considerados como sujetos a tributos especiales (tabaco, alcohol, productos derivados del petróleo, y los vehículos de motor, por ejemplo) son pocos y generalmente tienen una demanda inelástica. Un buen sistema de tributos especiales es invariablemente lo cual genera ingresos (como un subproducto) a partir de una base estrecha y con relativamente bajos costos administrativos.”*

Igualmente, se encuentran bienes que están categorizados como artículos no esenciales, entre ellos tenemos: juguetes, vehículos nuevos, helicópteros, motocicletas, teléfonos inteligentes, televisores, impresoras, instrumentos musicales, joyería.

Y los servicios no escapan de la tributación específica, se encuentran ejemplos a nivel internacional relacionados con servicios de telecomunicaciones, de seguros, de pagos realizados a través de transferencias electrónicas y pagos a través de cheques.

La propuesta de aplicación del GCE, está diseñada sobre algunos bienes de consumo que podrían catalogarse como no esenciales, es decir, bienes de consumo relativos a familias de mayor capacidad contributiva, tales como piedras preciosas, barcos, perfumes importados, juguetes importados, instrumentos musicales, entre otros.

Por tanto, esta propuesta pretende no impactar bienes intermedios, industriales, de primera necesidad, ni bienes relacionados con el transporte público o servicios, entre otros.

Para su diseño en relación a la tarifa ad-valórem, se tomaron como referencias, las tasas o porcentajes contemplados a nivel internacional en impuestos específicos de consumo, que contemplen como hecho generador la importación.

Teniendo en cuenta el abordaje teórico realizado en la primera etapa de la investigación, se determinó que la tarifa ad-valórem a aplicar, correspondería a la tasa mínima encontrada

en las referencias internacionales investigadas, porque de un lado, una alta carga tributaria externa podría incentivar el contrabando abierto y/o técnico y por ende terminan disminuyéndose los ingresos tributarios externos y de otro lado una tarifa alta generaría mayores impactos o distorsiones sobre las expectativas de los agentes económicos.

Además, no debe perderse de vista lo sensible que es la tributación externa, tal como lo indica, Fisman, R.; Wei, S. (2004), : *“el efecto de un aumento de tributos puede reducir las importaciones declaradas a través de dos vías: mediante la reducción de las importaciones reales... y la reducción de la fracción de las importaciones reales que se notifica a la aduana.”*

La siguiente tabla presenta, los bienes seleccionados para aplicación del GCE, de acuerdo a la estructura arancelaria, incluyendo la partida/subpartida y la propuesta de porcentaje a aplicar:

Tabla 53. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección IV

SECCION IV: Productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados		
CAPITULO 22: Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Bebidas alcohólicas	2203	3%
	2204	
	2205	
	2206	
	220720	
	2208	
CAPITULO 24: Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados	2401	3%
	2402	
	2403	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 54. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección VI

SECCION VI: Productos de las industrias químicas o de las industrias conexas		
CAPITULO 33: Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética	3301	5%
	3302	
	3303	
	3304	
	3305	
	3306	
	3307	
CAPITULO 36: Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones pirofóricas; materias inflamables		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones pirofóricas; materias inflamables	3601	5%
	3602	
	3603	
	3604	
	3605	
	3606	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 55. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XIV

SECCION XIV: Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas		
CAPITULO 71: Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y manufacturas de estas materias; bisutería; monedas	7101	5%
	7102	
	7103	
	7104	
	7105	
	7106	
	7107	
	7108	
	7109	
	7110	
	7111	
	7112	
	7113	
	7114	
	7115	
	7116	
	7117	
	7118	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 56. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XVI

SECCION XVI: Maquinas y aparatos, material eléctrico y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos		
CAPITULO 84: Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos		
Producto	Partida/ Subpartida	%
máquinas impresoras, copiadoras y de fax, incluso combinadas entre sí; partes y accesorios	8443	5%
CAPITULO 85: Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Teléfonos, incluidos los teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas; los demás aparatos para emisión, transmisión o recepción de voz, imagen u otros datos, incluidos los de comunicación en red con o sin cable (tales como redes locales (LAN) o extendidas (WAN)),	8517	5%
Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos	8518	5%
	8519	
	8521	
	8522	
	8525	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 57. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XVII

SECCION XVII: Material de transporte		
CAPITULO 87: Vehículos automóviles, tractores, velocípedos y demás vehículos terrestres, sus partes y accesorios		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Vehículos especialmente concebidos para desplazarse sobre nieve; vehículos especiales para transporte de personas en campos de golf y vehículos similares	8703.10	3%
Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón) alternativo, de encendido por chispa:	8703.23	3%
	8703.24	
Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (Diésel o semi-Diésel):	8703.32	3%
	8703.33	
	8703.90.00.90	
Motocicletas (incluidos los ciclomotores) con motor de más de 250 cc de cilindrada	8711.30	5%
	8711.40	
	8711.50	
	8711.90	
Bicicletas y demás velocípedos (incluidos los triciclos de reparto), sin motor.	8712	5%
CAPITULO 88: Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes	8801	5%
	8802	
	8803	
	8804	
	8805	
CAPITULO 89: Barcos y demás artefactos flotantes		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Barcos y demás artefactos flotantes	8901	5%
	8902	
	8903	
	8904	
	8905	
	8906	
	8907	
	8908	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 58. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XVIII

SECCION XVIII: Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión; instrumentos y aparatos medicoquirúrgicos; aparatos de relojería; instrumentos musicales; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos		
CAPITULO 91: Aparatos de relojería y sus partes		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Pulseras para reloj y sus partes.	9113.10.00.00	5%
	9113.90.20.00	
CAPITULO 92: Instrumentos musicales; sus partes y accesorios		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Instrumentos musicales; sus partes y accesorios	9201	5%
	9202	
	9205	
	9206	
	9207	
	9208	
	9209	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 59. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XIX

SECCION XIX: Armas, municiones, y sus partes y accesorio		
CAPITULO 93: Armas, municiones, y sus partes y accesorios		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Armas de guerra	9301.10	30%
	9301.10.10.00	
	9301.10.90.00	
	9301.20.00.00	
	9301.90	
	9301.90.10.00	
	9301.90.21.00	
	9301.90.22.00	
	9301.90.23.00	
	9301.90.29.00	
	9301.90.30.00	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

Tabla 60. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria / Sección XX

SECCION XX: Mercancías y productos diversos		
CAPITULO 95: Juguetes, juegos y artículos para recreo o deporte; sus partes y accesorios		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Juguetes, juegos y artículos para recreo; sus partes y accesorios	9503	1%
	9504	
	9505	
	9506	
	9507	
	9508	
SECCION XXI: Objetos de arte o colección y antigüedades		
CAPITULO 97: Objetos de arte o colección y antigüedades		
Producto	Partida/ Subpartida	%
Objetos de arte o colección y antigüedades	9701	10%
	9702	
	9703	
	9704	
	9705	
	9706	

Elaboración propia, teniendo como marco la estructura arancelaria colombiana

No debe perderse de vista que el recaudo tributario externo es muy sensible a las modificaciones tributarias, porque estas pueden alterar las expectativas de los agentes y por ende sus decisiones, más si se trata de evadir, al respecto Tanzi, V. (2013), señala que *“nunca hay que olvidar que una mayor carga tributaria no es siempre preferible a una menor carga fiscal. Si es, o no lo es, depende de la capacidad de los gobiernos para usar bien, en maneras económicamente productivas y socialmente deseables, los ingresos fiscales adicionales generados por la mayor carga fiscal. Cuando los ingresos adicionales se desperdician en proyectos con baja económica la productividad, o en los gastos con baja justificación social, no hay que alabar a los gobiernos por los esfuerzos fiscales adicionales.”*

3.3.3. Bienes Excluidos del GCE

La existencia de bienes excluidos en el GCE, obedece a la lógica de disminuir impactos negativos sobre la economía. Desde su diseño, se consideraron bienes que por sus características de uso o de aporte a la dinámica social y económica del país, no deberían ser impactados con un nuevo tributo como lo es un GCE.

Entre los bienes seleccionados para ser excluidos de la aplicación del GCE, están los relacionados con transporte público, emergencias y diseñados para personas con discapacidad. Igualmente, se consideran particularidades como el cilindraje de los vehículos, de tal manera que solo impacte vehículos que por sus características se pueden considerar de alta gama.

Los bienes excluidos del GCE no causan dicho tributo, por tanto, no existe obligatoriedad de recaudo, ni perfora la base gravable, entre ellos tenemos:

Tabla 61. Bienes excluidos del GCE

TIPO	Descripción
Vehículos	<ul style="list-style-type: none"> *Vehículos para el transporte de mercancías y transporte público, así como sus partes y accesorios. *Vehículos como camiones de bomberos, ambulancias, grúas, tractores, y maquinarias agrícolas, así como sus partes y accesorios. *Vehículos automóbiles para usos especiales, coches para reparaciones [auxilio mecánico], camiones grúa, camiones de bomberos, camiones hormigonera, coches barredera, coches esparcidores, coches taller, coches radiológicos. *Vehículos acondicionados para el uso de personas con discapacidad, así como sus partes y accesorios. *Vehículos automóbiles para transporte de diez o más personas, incluido el conductor. *Automóbiles de turismo y demás vehículos automóbiles concebidos principalmente para transporte de personas. *Vehículos con motor de émbolo (pistón) alternativo, de encendido por chispa, con cilindrada inferior o igual a 1.500 cm³. *Vehículos con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (Diésel o semi-Diésel) con cilindrada inferior o igual a 1.500 cm³.
Coches y sillones	<ul style="list-style-type: none"> *Sillones de ruedas y demás vehículos para inválidos, incluso con motor u otro mecanismo de propulsión *Coches, sillas y vehículos similares para transporte de niños, y sus partes
Otros Vehículos	<ul style="list-style-type: none"> *Carretillas automóbiles sin dispositivo de elevación del tipo de las utilizadas en fábricas, almacenes, puertos o aeropuertos, para transporte de mercancías a corta distancia; *Carretillas tractores de los tipos utilizados en estaciones ferroviarias; sus partes. *Remolques y semirremolques para cualquier vehículo *Motocicletas (incluidos los ciclomotores) con motor iguales o menores a 250 cc de cilindrada

Otros	Del cuerpo diplomático o consular, y de organismos internacionales de conformidad con los convenios internacionales vigentes. Mercancías que ingresen al país bajo los regímenes aduaneros de importación temporal y tránsito internacional De equipaje y menaje de casa Las financiadas directamente con ayuda externa bilateral o multilateral, conforme convenios internacionales vigentes De donaciones en especies otorgadas conforme convenios bilaterales o multilaterales vigentes
--------------	--

Elaboración Propia tomando como referencia legislación internacional

Es decir, la propuesta no busca afectar bienes o servicios relacionados con la industria, con la producción, el transporte o con alguna función social. Los valores que se dejarían de percibir por ser bienes excluidos del GCE, no se toman en cuenta para el cálculo del costo fiscal dado, que en este momento dichos bienes ingresan sin pago de este tributo y por tanto no afecta el consolidado final del fisco.

3.3.4. Base del GCE para el 2016

A partir de la propuesta de aplicación del GCE Ad-valorem por producto y porcentaje establecido, se aplicó sobre el Recaudo anual de tributos externos por subpartida arancelaria de 2016 y metodológicamente se incluyeron algunas subpartidas del 2014 y 2015 (sobre las cuales para el 2016, no se realizaron importaciones), para obtener una estimación de cada una de las subpartidas señaladas en la propuesta.

Así las cosas, la base del GCE para el 2016 en millones de pesos, se obtiene de multiplicar el valor aduanero anual declarado por cada una de las subpartidas arriba indicadas, por la tasa propuesta (ver Tabla 28. Propuesta % aplicado por estructura arancelaria), la cual servirá de para desarrollar el Modelo de Proyección del GCE para el 2017.

Tabla 62. Estimación de la base del GCE para el 2016

Producto	Partida/ Subpartida	CIF PESOS (Millones de pesos)	%	Base del GCE para el 2016
Bebidas alcohólicas	2203	450.367	3%	13.511
	2204			
	2205			
	2206			
	220720			
	2208			
Tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados	2401	236.967	3%	7.109
	2402			
	2403			
Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador o de cosmética	3301	1.664.440	5%	83.222
	3302			
	3303			
	3304			
	3305			
	3306			
Pólvora y explosivos; artículos de pirotecnia; fósforos (cerillas); aleaciones pirofóricas; materias inflamables	3601	108.180	5%	5.409
	3602			
	3603			
	3604			
	3605			
	3606			
Perlas finas (naturales) o cultivadas, piedras preciosas o semipreciosas, metales preciosos, chapados de metal precioso (plaque) y	7101	243.360	5%	12.168
	7102			
	7103			
	7104			

manufacturas de estas materias; bisutería; monedas	7105			
	7106			
	7107			
	7108			
	7109			
	7110			
	7111			
	7112			
	7113			
	7114			
	7115			
	7116			
	7117			
7118				
máquinas impresoras, copiadoras y de fax, incluso combinadas entre sí; partes y accesorios	8443	787.720	5%	39.386
Teléfonos, incluidos los teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas; los demás aparatos para emisión, transmisión o recepción de voz, imagen u otros datos, incluidos los de comunicación en red con o sin cable (tales como redes locales (LAN) o extendidas (WAN)),	8517	6.375.360	5%	318.768
Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos	8518 8519 8521 8522 8525	724.300	5%	36.215
Vehículos especialmente concebidos para desplazarse sobre nieve; vehículos especiales para transporte de personas en campos de golf y vehículos similares	8703.10	2.600	3%	78
Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón) alternativo, de encendido por chispa	8703.23 8703.24	4.884.100	3%	146.523
Los demás vehículos con motor de émbolo (pistón), de encendido por compresión (Diésel o semi-Diésel)	8703.32 8703.33 8703.90.00.90	361.967	3%	10.859
Motocicletas (incluidos los ciclomotores) con motor de más de 250 cc de cilindrada	8711.30 8711.40 8711.50 8711.90	120.920	5%	6.046
Bicicletas y demás velocípedos (incluidos los triciclos de reparto), sin motor.	8712	99.800	5%	4.990
Aeronaves, vehículos espaciales, y sus partes	8801 8802 8803 8804 8805	6.798.080	5%	339.904
Barcos y demás artefactos flotantes	8901 8902 8903 8904 8905	1.073.640	5%	53.682

	8906			
	8907			
	8908			
Pulseras para reloj y sus partes.	9113.10.00.00	820	5%	41
	9113.90.20.00			
Instrumentos musicales; sus partes y accesorios	9201	58.320	5%	2.916
	9202			
	9205			
	9206			
	9207			
	9208			
	9209			
Armas de guerra	9301.10	10.597	30%	3.179
	9301.10.10.00			
	9301.10.90.00			
	9301.20.00.00			
	9301.90			
	9301.90.10.00			
	9301.90.21.00			
	9301.90.22.00			
	9301.90.23.00			
	9301.90.29.00			
	9301.90.30.00			
Juguetes, juegos y artículos para recreo; sus partes y accesorios	9503	887.500	1%	8.875
	9504			
	9505			
	9506			
	9507			
	9508			
Objetos de arte o colección y antigüedades	9701	3.660	10%	366
	9702			
	9703			
	9704			
	9705			
	9706			
TOTAL ESTIMACIÓN DE LA BASE GCE				1.093.247

Elaboración Propia a partir de los informes de Recaudo anual de tributos externos por subpartida arancelaria-DIAN/ Coordinación de Estudios Económicos.

3.4. Modelo de Simulación Financiera por Escenarios

El modelo de simulación financiera por escenarios busca aterrizar las cifras de los ingresos tributarios externos para el 2017, a partir de proyecciones macroeconómicas sobre los cambios en los factores de incidencia directa definidos en el capítulo segundo, tomando como base la estimación obtenida del GCE para el 2016 en el apartado anterior.

Inicialmente, se establecen tres escenarios denominados Base, Favorable y Desfavorable, que involucran los cambios de los factores de incidencia proyectados para 2017 por cada escenario.

Posteriormente, se corre el modelo de proyección ingresos tributarios externos desarrollado en la investigación, aplicado únicamente a la estimación obtenida del GCE para el 2016, obteniendo así, proyecciones del GCE para el 2017 de cada escenario.

Finalmente, se aplica el Modelo Proyección Ingresos Tributarios Externos por escenarios incluyendo el GCE, que para efectos metodológicos no se incluye en el factor de incidencia denominado marco normativo, sino que se visualiza aparte, de tal manera que pueda leerse fácilmente su participación e impacto en el modelo. Quedando el modelo de la siguiente manera: $YTE_{j, t+1} = YTE_{j, t} + VAR(CE, MN, M, DCI, TC, GCE)_j$

3.4.1. Escenarios proyectados:

Este apartado se focaliza en realizar un modelo de simulación financiera por escenarios para el año 2017 sobre las proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros frente a los Factores de Incidencia Directa definidos en la investigación; Se construyeron tres escenarios denominados Base, Favorable y Desfavorable.

El escenario base contempla proyecciones de las condiciones macroeconómicas promedio, sin cambios bruscos o relevantes, donde la distorsión por contrabando del Valor de las Importaciones se mantiene constante.

El escenario Favorable supone incremento del crecimiento económico, aumento de las importaciones y de los ingresos tributarios externos, teniendo como marco referencial las estimaciones más optimistas de organismos como el FMI, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Banco de la Republica y analistas privados.

Por último, se presentan los resultados de un escenario desfavorable, bajo el cual caen los ingresos tributarios externos, la económica tiene un bajo ritmo de crecimiento al igual que las importaciones.

3.4.2. Proyecciones macroeconómicas-Bases de Estimación

Para estimar el impacto de la propuesta o instrumento tributario denominado Gravamen al Consumo Específico (GCE), con el cual se pretende aumentar los Ingresos Tributarios Externos, es necesario desarrollar un Modelo de Simulación Financiera por Escenarios, teniendo como base el Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos desarrollado en la investigación.

Dicho Modelo de Simulación Financiera por escenarios, se plantea con el fin de proyectar el impacto de los cambios porcentuales de las variables seleccionadas sobre los ingresos tributarios externos, teniendo en cuenta que las condiciones económicas son cambiantes.

A partir de la revisión de informes sobre perspectivas económicas para Colombia y el mundo, se establecen las variaciones porcentuales que podrían tomar las variables del modelo, entre los informes se encuentran:

- ✓ Informe Anual de Proyecciones Económicas 2017, realizado por el Grupo Bancolombia
- ✓ Avance de Comercio Exterior No. 617 de noviembre 10 de 2016, de la Coordinación de Estudios Económicos de la Subdirección de Gestión De Análisis Operacional, de la DIAN
- ✓ Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2016). Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016. Hacia una nueva economía. Colombia.
- ✓ Colombia Perspectivas Macroeconómicas 2016 – 2017. (2016) Dirección Ejecutiva de Estudios Económicos. DAVIVIENDA. Octubre 2016. Colombia.
- ✓ Cuadernos de FEDESARROLLO, Número cincuenta y dos (2014). Perspectivas Fiscales 2014-2018. Abril 2014. Colombia.

Así mismo, se tuvo en cuenta las Proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros para el año 2017, que realiza el Banco de la Republica:

Tabla 63. Proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros 2017

Variables	Crecimiento PIB (%)	Tasa de Cambio Nominal (fin de año)
Analistas Locales		
Alianza Valores	2,8	3.900
ANIF	3,4	n.d
Banco de Bogotá	3,2	2.900
Bancolombia	2,7	3.168
BBVA Colombia	3	2.800
BTG Pactual	3,1	3.255
Corficolombiana	3,2	2.500
Corpbanca ^{/1}	3,4	2.930
Corredores Davivienda ^{/2}	3,2	n.d
Credicorp Capital ^{/3}	3	2.600
Davivienda	3,2	n.d
Fedesarrollo	3	n.d
Ultraserfinco ^{/4}	2,7	2.900
Promedio	3,07	2.994,76

Variables	Crecimiento PIB (%)	Tasa de Cambio Nominal (fin de año)
Analistas Externos		
Citibank-Colombia	3	2.900
Deutsche Bank	3,1	3.155
Goldman Sachs	2,7	3.400
JP Morgan	3,2	3.200
Promedio	3	3.163,75

Fuente: Banco de la República (encuesta electrónica)

/1. Antiguo Banco Santander

/2. Antiguo Corredores Asociados

/3. Antiguo Correval

/4. Antiguo Ultrabursátiles

n.d.: no disponible

3.4.3. Cambios de los Factores de incidencia proyectados para 2017 por escenarios

Tabla 64. Cambios de los factores de incidencia proyectados para 2017 por escenarios

Factores de Incidencia	ESCENARIOS		
	Base	Desfavorable	Favorable
Crecimiento (a)	3,05%	2,70%	3,40%
Importaciones (b)	3,40%	2,80%	5,50%
Tasa de Cambio (c)	-0,39%	-18,27%	27,49%
Distorsión (d)	13,50%	13,50%	13,50%
Marco Normativo (e)	9,36%	6,24%	11,36%
Ingresos Tributarios Externos (f)	1.92%	-20.03%	34.25%

(a): Estimaciones realizadas a partir de las Proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros.

(b): Bajo el supuesto que las importaciones varían en el mismo sentido y magnitud del crecimiento económico mundial, sus estimaciones se realizan a partir del informe de FMI sobre las perspectivas de la economía mundial y su valor base a partir de proyecciones macroeconómicas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(c): Estimaciones realizadas a partir de las Proyecciones macroeconómicas de analistas locales y extranjeros y como marco de referencia Tasa promedio 2016 corte 07/10/2016 del Banco de la República - Gerencia Técnica - información extraída de la bodega de datos - Serankua- el 07/10/2016

(d): Dato estimado de la distorsión por contrabando del valor de las importaciones más actualizado que data del año 2015, suponiendo que se mantiene constante.

(e): Estimaciones realizadas a partir de proyecciones macroeconómicas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de las variaciones promedio en términos absolutos de los últimos 10 años y de variaciones promedio de los últimos 10 años.

(f): Estimaciones realizadas a partir del modelo construido para la investigación, teniendo como base para su cálculo el valor estimado para 2016, bajo el supuesto que mensualmente

tienen las mismas proporciones, a partir de información preliminar. Para enero-septiembre de 2016, corte 27 de octubre de 2016, Fuente: Estadísticas Gerenciales EG-20.

3.4.4. Matriz Efecto GCE por escenarios para 2017

Teniendo en cuenta que los escenarios se encuentran planteados desde el marco de las proyecciones macroeconómicas, en términos de impacto sobre los ingresos tributarios externos, se corre el Modelo de Proyección de Ingresos Tributarios Externos desarrollado en la investigación, pero aplicado únicamente sobre el GCE para cada escenario de la siguiente forma:

Tabla 65. Matriz Efecto GCE por escenarios para 2017

año 2017	Recaudación YTE _t (t)	Efectos en t+1					Proyección + ICE Recaudo t+1
		Crecimiento Económico CE	Marco Normativo MN	Var Nom Importaciones M	Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones DCI	Tasa de Cambio TC	
	1*	2	3	4	5	6	7=1+2+3+4-5+6
Desfavorable	1.093.247	29.518	68.219	39.611	147.588	(199.779)	874.226
Favorable	1.093.247	37.170	124.193	60.129	147.588	300.563	1.467.713

*estimado GCE base 2016

Como resultado se aprecia que, si bien se presentan cambios fuertes en cada factor de incidencia (según proyecciones macroeconómicas) para cada escenario, tanto para el escenario desfavorable como el favorable, el GCE presenta resultados positivos en términos ingresos tributarios externos.

Este efecto debe incorporarse al modelo, de forma tal que se puede determinar el aporte del GCE, dadas las condiciones planteadas para cada escenario, de tal manera que se pueda apreciar el efecto en su conjunto sobre los ingresos tributarios externos.

Tabla 66. Proyección recaudo GCE por escenarios

Escenarios GCE (Millones de pesos)		
Básico	Desfavorable	Favorable
0	874.226	1.467.713

3.4.5. Matriz Resultado 2017 Modelo Proyección Ingresos Tributarios Externos por escenarios incluyendo el GCE

Tabla 67. Matriz resultado 2017 por escenarios

año 2017	Recaudación YTE _t (t)	Efectos en t+1					GEC	Proyección + ICE Recaudo t+1
		Crecimiento Económico CE	Marco Normativo MIN	Var Nom Importaciones M	Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones DCI	Tasa de Cambio TC		
	1	2	3	4	5	6	7	7=1+2+3+4-5+6+7
Base	19.004.492	579.637	1.778.820	646.153	2.565.606	(74.552)	-	19.368.944
Desfavorable	19.004.492	513.121	1.185.880	532.126	2.565.606	(3.472.870)	874.226	16.071.368
Favorable	19.004.492	646.153	2.158.910	1.045.247	2.565.606	5.224.837	1.467.713	26.981.746

En esta matriz se incorporó el efecto del GCE, resultado que se obtuvo de la matriz anterior e incorpora los cambios de cada escenario sobre el GCE. Así mismo, se incorpora el escenario base, en el cual no se aplica el GCE, como parte del análisis de los efectos totales sobre los ingresos tributarios externos.

Como se puede apreciar, incluso con cambios en las variables que afectan desfavorablemente, el aporte de un GCE es significativo y ende su implantación mejoraría los ingresos tributarios externos sin afectar las consideraciones en términos de arancel ya pactadas en los acuerdos de comercio internacional, ni modificar tarifas relacionadas con el IVA externo.

La matriz incorpora cambios en las importaciones, el crecimiento económico, la tasa de cambio, la normatividad existente y el contrabando, impactando así los aranceles, el IVA externo y el GCE. Es decir, el resultado determina el efecto de los principales Factores de Incidencia Directa sobre los Ingresos tributarios externos, incluyendo la creación del GCE para los escenarios desfavorable y favorable.

Confirmando así, que la creación, incorporación y aplicación del GCE sobre las importaciones genera resultados positivos en términos de recaudo tributario externo.

La incorporación del GCE al sistema tributario colombiano, es una estrategia tributaria cuyo desarrollo es de corto plazo y su aplicación no reviste mayores complejidades para su

liquidación y recaudación. Además, no alteraría las tarifas arancelarias y las del IVA externo, que son los otros componentes de los ingresos tributarios externos.

Con el resultado obtenido de la matriz resultado, se responde afirmativamente, la hipótesis planteada en la investigación. Es decir, Los ingresos tributarios externos de Colombia, podrían mejorar, con la aplicación de un Gravamen al Consumo Especifico dirigido a las importaciones.

Adicionalmente, existen elementos que hacen atractiva la propuesta del GCE, entre ellos, el hecho de que sea una propuesta de corto plazo, es decir, no requiere necesariamente una reforma tributaria para su puesta en marcha. Otro elemento, es su facilidad de aplicación dado que su cálculo se realiza a partir del valor en aduanas.

Está diseñado bajo criterios relacionados con distribución, impacto, especificación de bienes, referencias internacionales a nivel latinoamericano, exclusión de bienes específicos y priorización de productos.

Los resultados del presente modelo y su estimación financiera por escenarios, ofrece indicios de su comportamiento dadas las estimaciones de los factores de incidencia directa definidos por la investigación y teniendo como marco contextual tales fenómenos identificados al aplicar la metodología señalada.

Los ingresos públicos vía tributaria para cualquier Estado representan el rubro principal de financiación de sus gastos, especialmente para Colombia, con altos índices de pobreza y desigualdad económica, tienen una connotación importante dada la necesidad de inversión en programas sociales, de infraestructura y de desarrollo, que se deben llevar a cabo para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos.

Dadas las dificultades fiscales que enfrente el Estado Colombiano, se hace necesario buscar o crear figuras, vías o elementos de carácter tributario que permitan mejorar los ingresos vía recaudación. Dichos ingresos permitirán disponer de recursos necesarios para la ejecución de los fines del Estado.

El repensar los ingresos tributarios externos, lleva a concluir que no solo están relacionados con la política comercial, cambiaria, aduanera y específicamente la fiscal. Sino también con aspectos de índole político económicos que afectan la realidad social y económica nacional.

En Colombia particularmente, las nuevas dinámicas comerciales, contables y tributarias del sector privado, exigen una administración fiscal más eficiente, que permita disminuir los riesgos relacionados con la evasión, elusión y corrupción; Igualmente, estos sistemas tributarios deben ser capaces de enfrentar problemáticas como el contrabando abierto y/o técnico, alta informalidad, baja educación tributaria, lavado de activos, estructuras normativas tributarias complejas, entre otras.

Esta administración fiscal exige repensar el sistema tributario, su impacto, su aplicación y su adecuación a la dinámica comercial internacional, la cual trae nuevas formas o caminos de realizar actividades comerciales, los cuales, en términos fiscales, pueden escapar a la recaudación tal y como están planteados desde la normatividad los sistemas fiscales actuales. Estos nuevos desafíos están directamente relacionados con la coexistencia de nuevas lógicas de comercio electrónico, de paraísos fiscales, de inversiones internacionales, de movilidad de capitales, de comercio intraempresas, de elusiones fiscales, entre otras.

El abordaje de la administración tributaria desde el enfoque del ingreso ofrece una nueva interpretación de su dinámica, de sus elementos y de sus condicionantes. Este enfoque implica analizar criterios como la efectividad, la operatividad, redistribución tributaria, el tipo de impuesto directo o indirecto, progresivo o regresivo, eficiente o marginal. Así mismo, permite generar o establecer posibles alternativas para mejorar la participación de los ingresos tributarios externos en los ingresos totales del Estado.

Igualmente aporta elementos que pueden estimular la investigación con mayor profundidad de la importancia de los ingresos tributarios externos, lo cual permitiría contar con marcos de estudios fuertes que orienten la adopción de políticas públicas para lograr un mejor recaudo externo.

Es claro que para abordar la complejidad de los ingresos tributarios externos en Colombia se deben tener en cuenta aspectos internos (cambios normativos, políticas económicas, dinámica económica) y externos (flujo de comercio exterior, tasa de cambio, dinámica económica internacional), entre otros aspectos; que permitan tener una mirada más amplia de los elementos que afectan su recaudo o su cuantía.

La creación de una propuesta tributaria como el GCE aplicado a las importaciones de ciertos bienes considerados como bienes no esenciales o que tienen externalidades negativas, plantea beneficios no solo en términos distributivos desde el ámbito tributario sino también desde la simplificación de su aplicación y recaudo.

Puesto que su diseño incorpora criterios de evaluación, sostenibilidad, medición y viabilidad tributaria que permiten un mejor ajuste e implementación en el sistema tributario, facilitando su aplicación y su cobro. Además, reúne elementos de análisis relacionados con la equidad tributaria, la redistribución fiscal de las cargas tributarias y la afectación de la tributación al bienestar general.

Adicionalmente existen otros aspectos a tener en cuenta como la cultura tributaria, el contrabando, el lavado de activos, el control aduanero, la corrupción, la evasión y elusión, la inestabilidad normativa en materia tributaria, cambiaria y aduanera. Así como elementos del ámbito social como la informalidad, el desempleo, los gremios, los carteles, la dinámica social de las zonas de frontera, el fortalecimiento institucional y la capacidad operativa de la DIAN.

CONCLUSIONES

La investigación se enmarca dentro de la línea de Economía Pública, ya que permitirá analizar el comportamiento y el desarrollo de la tributación externa, teniendo en cuenta el contexto socioeconómico y normativo que la afecta.

El estudio de recaudo externo desde el enfoque de los ingresos ofrece una nueva interpretación de su dinámica, de sus elementos y de sus condicionantes. Así mismo, permite generar o establecer posibles alternativas para mejorar su participación en los ingresos totales del Estado.

Es claro que para abordar la complejidad de los ingresos tributarios externos (arancel + IVA externo) en Colombia se deben tener en cuenta aspectos internos (cambios normativos, políticas económicas, dinámica económica) y externos (flujo de comercio exterior, tasa de cambio, dinámica económica internacional), entre otros aspectos; que permitan tener una mirada más amplia de los elementos que afectan su recaudo o su cuantía.

El recaudo tributario externo en Colombia en el periodo 2006-2014, se caracteriza por una fuerte disminución posiblemente asociada con fenómenos económicos internacionales que afectan los flujos de comercio exterior, así como cambios normativos relacionados con reformas tributarias y acuerdos comerciales internacionales y elementos asociados al contrabando, la evasión, la elusión y el lavado de activos.

En términos de comercio internacional se desarrollaron estrategias de internacionalización y apertura económica, enmarcadas en Acuerdos de Comercio Internacional, en los cuales se disminuye el arancel promedio y se llega a una fuerte desgravación arancelaria incluso a niveles de arancel 0 para ciertos bienes, esto trae consigo en términos fiscales la disminución de los ingresos tributarios externos.

Así mismo, en términos de estructura fiscal, se presentaron cinco reformas tributarias, que trajeron consigo cambios en el IVA, vía tarifa o vía disminución de las obligaciones

tributarias (deducciones, exenciones, tratamientos especiales, entre otros instrumentos), los cuales afectaron el recaudo de los ingresos tributarios externos.

Igualmente, el periodo de estudio (2006-2014) se caracterizó por presentar efectos negativos sobre sus principales indicadores económicos, los cuales al parecer fueron impactados por factores internacionales, en este caso, por la crisis financiera internacional. Efectos que se ven reflejados en la caída del PIB. Igual sucede con las importaciones, exportaciones y la IED (variables con una alta dependencia al contexto internacional), se evidencian caídas muy fuertes entre 2007 y 2009 (Crisis financiera Internacional) y entre 2011 y 2014 (Crisis Zona Euro).

Por otra parte, subyacen variables de distorsión del valor de las importaciones causada por el contrabando, cuyas modalidades pueden ser el cambio de posición arancelaria, el cambio de procedencia, el contrabando técnico, la subfacturación y el contrabando abierto, que atentan sobre el recaudo tributario externo por los altos índices de evasión y elusión que generan y cuyos efectos se extienden más allá del escenario económico.

Es por eso que la dinámica de los ingresos tributarios afecta la estructura y evolución de las finanzas públicas, su comportamiento se constituye en un eje central de estudio para el diseño de política fiscal, este estudio se concentra en los ingresos tributarios externos los cuales están sujetos no solo a otras políticas públicas (cambiaria, aduanera, comercial, monetaria...) sino también a las condiciones de la economía internacional

Los ingresos fiscales actuales y futuros son un componente central de la política económica, su estudio, supervisión y proyección hacen parte de los elementos macroeconómicos a considerar en la toma de decisiones fiscales. Por tanto, el Método Directo utilizado en esta investigación adquiere un papel preponderante para estimar los ingresos tributarios externos.

El poder reflejar los efectos de los factores de incidencia en el modelo de proyección de ingresos tributarios externos, requirió la construcción de un marco de análisis tributario, desde el cual se abordó conceptual, normativa y teóricamente la problemática. Lo anterior, aporta elementos que pueden estimular la investigación con mayor profundidad de la

importancia de los ingresos tributarios externos, lo cual permitiría contar con marcos de estudios fuertes que orienten la adopción de políticas públicas para lograr un mejor recaudo externo.

Esta investigación tiene como marco de referencia el Modelo de proyección de las cuentas fiscales y análisis de la sostenibilidad desarrollado por el Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) y la CEPAL. A partir de la cual se logró crear el modelo de proyección de ingresos tributarios externos para Colombia, siendo un aporte significativo para la investigación, donde se vinculan cinco factores de incidencia: crecimiento económico, las modificaciones en términos de recaudo generadas por el marco normativo, el valor de las importaciones, la Distorsión por Contrabando del Valor de las Importaciones y variación de la tasa de cambio.

Es a partir de estos insumos, que se genera la propuesta tributaria Gravamen al Consumo Especifico (GCE) y se proyecta utilizando un modelo de simulación financiera por escenarios incorporado en el Modelo de Proyección del Recaudo de los Tributos Externos desarrollado.

La propuesta de un Gravamen al Consumo Especifico, nace al advertir que los ingresos públicos vía tributaria para cualquier Estado representan el rubro principal de financiación de sus gastos, especialmente para Colombia, con altos índices de pobreza y desigualdad económica, tienen una connotación importante dada la necesidad de inversión en programas sociales, de infraestructura y de desarrollo, que se deben llevar a cabo para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos.

Teniendo en cuenta los cambios a nivel normativo que se presentaron en el periodo de estudio y las evoluciones de los factores de incidencia directa, queda claro entonces que estos ajustes del sistema tributarios se relacionan con ajustes necesarios dada la dinámica de comercio internacional y su relación con los ingresos tributarios externos.

La propuesta de instrumento tributario denominado Gravamen al Consumo Especifico (GCE), se desarrolla a partir de referencias internacionales, e involucra la definición de subpartidas, bienes y tasas de aplicación y su diseño esta soportado en la estructura arancelaria colombiana, por tanto, involucra todo un análisis cuantitativo bajo el Método Directo.

La creación de una propuesta tributaria como el GCE aplicado a las importaciones de ciertos bienes considerados como bienes suntuosos o de lujo o que tienen externalidades negativas, plantea beneficios no solo en términos distributivos desde el ámbito tributario sino también desde la simplificación de su aplicación y recaudo.

Puesto que su diseño incorpora criterios de evaluación, sostenibilidad, medición y viabilidad tributaria que permiten un mejor ajuste e implementación en el sistema tributario, facilitando su aplicación y su cobro. Además, reúne elementos de análisis relacionados con la equidad tributaria, la redistribución fiscal de las cargas tributarias y la afectación de la tributación al bienestar general.

La estimación del recaudo por GCE para el 2016, permite crear una base de análisis cuantitativo sobre la que se corre un modelo de simulación financiera por escenarios, planteando variaciones de los factores de incidencia, en cada uno de los escenarios definidos teniendo en cuenta proyecciones macroeconómicas como bases de estimación.

La incorporación del GCE al sistema tributario colombiano, es una estrategia tributaria cuyo desarrollo es de corto plazo y su aplicación no reviste mayores complejidades para su liquidación y recaudación. Además, no alteraría las tarifas arancelarias y las del IVA externo, que son los otros componentes de los ingresos tributarios externos.

Con el resultado obtenido de la matriz resultado, se responde afirmativamente, la hipótesis planteada en la investigación. Es decir, Los ingresos tributarios externos de Colombia, podrían mejorar, con la aplicación de un Gravamen al Consumo Especifico dirigido a las importaciones.

Adicionalmente, existen elementos que hacen atractiva la propuesta del GCE, entre ellos, el hecho de que sea una propuesta de corto plazo, es decir, no requiere necesariamente una reforma tributaria para su puesta en marcha. Otro elemento, es su facilidad de aplicación dado que su cálculo se realiza a partir del valor en aduanas.

Está diseñado bajo criterios relacionados con distribución, impacto, especificación de bienes, referencias internacionales a nivel latinoamericano, exclusión de bienes específicos y priorización de productos.

Adicionalmente existen otros aspectos a tener en cuenta como la cultura tributaria, el contrabando, el lavado de activos, el control aduanero, la corrupción, la evasión y elusión, la inestabilidad normativa en materia tributaria, cambiaria y aduanera. Así como elementos del ámbito social como la informalidad, el desempleo, los gremios, los carteles, la dinámica social de las zonas de frontera, el fortalecimiento institucional y la capacidad operativa de la DIAN. Sin embargo, no se puede perder de vista que toda decisión en términos tributarios, está sujeta a una sinergia normativa y una política que respalde su ejecución.

Es importante señalar que, las consideraciones en términos de tarifas aquí presentadas obedecen a la estructura arancelaria, es decir, a nivel de subcapítulos, tal como se encuentra diseñado en el Estatuto Tributario, sin determinar bienes específicos por el nivel de desagregación requerido en términos de información. Por tanto, a futuro una mirada a nivel de producto, daría cuenta de efectos más exactos sobre los ingresos tributarios externos.

Así mismo, queda abierta la propuesta de estudiar minuciosamente el sistema tributario colombiano, con el fin de construir nuevos elementos o instrumentos tributarios acordes a la actual dinámica de la globalización y que estén acordes a la realidad económica y social de Colombia.

Mejorar el recaudo tributario no es una tarea fácil y constituye uno de los retos más grandes de cualquier administración tributaria, puede abordarse desde el ángulo de la fiscalización y control, realizando enormes esfuerzos para disminuir la evasión y la elusión o desde el ángulo de generar nuevos ingresos vía nuevos tributos o ampliación y/o modificación de la base tributaria.

Otro elemento a considerar a futuro, son las posibles incidencias de la implementación del GCE, en términos de impactos sobre la inversión, las importaciones, las expectativas de los agentes, el contrabando y el crecimiento económico. Dichos estudios requerían un análisis detallado de cada sector o producto, así como un periodo de estudio y de aplicación del GCE.

Finalmente, y como recomendación, El diseño de un instrumento tributario plantea la idea de crear o no una destinación específica, para el caso de estudio, se propone que parte de los recursos obtenidos por el GCE deberían ser destinados a fortalecer el control aduanero ejercido por la DIAN.

El fortalecimiento institucional de la DIAN a partir de los ingresos externos generados por el GCE, permitiría tener avances significativos en indicadores relacionados con recaudo bruto, recaudo por gestión DIAN, tasa de evasión, contrabando, disminución de costos y tiempos de desaduanamiento, sistemas informáticos acordes a prácticas internacionales, entre otros.

Las cifras aquí presentadas como desarrollo del modelo, constituyen un fuerte indicio teórico, que podría materializarse en el fortalecimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo que se debería considerar necesario profundizar en la inversión de estos rubros en materia de perfilamiento de los riesgos asociados al comercio exterior, mejora tecnológica y diseño institucional encaminado a mejorar las medidas de fiscalización y control aduanero.

Referencias Bibliográficas

Álamo, R.; Lagos, M.; (2012). Adaptación del IVA a Las Transacciones Comerciales Electrónicas. Documento de Trabajo Seminario Permanente de Ciencias Sociales. Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca. Universidad de Castilla-La Mancha. España. 23 pp.

Alvaredo, F.; Londoño J. (2013), "High Incomes and Personal Taxation in a Developing Economy: Colombia 1993-2010", CEQ Working Paper, No. 12, March.

Álvarez, M.; Bermúdez, M. (2010). Importaciones colombianas: hacia la modernidad o el estancamiento. Documentos OEE-11 – diciembre de 2010. Oficina de Estudios Económicos. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Colombia.

Arnold, J. et al. (2011), "Tax Policy for Economic Recovery and Growth", Economic Journal, Vol. 121, February 2011.

Avance de Comercio Exterior No. 617 de noviembre 10 de 2016 (2016), Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión De Análisis Operacional, DIAN.

Ávila J.; Cruz A. (2005). Anotaciones para reflexionar acerca de una reforma tributaria en Colombia. Cuaderno de Trabajo, Documento Web 007. Agosto de 2005. Oficina de Estudios Económicos DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Ávila J.; Cruz A. (2007). Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: Estimación para el período 1998 – 2006. Cuaderno de Trabajo N° 24. diciembre 2007. Oficina de Estudios Económicos DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Ávila J.; Cruz A. (2012). Elementos para la discusión de una reforma del IVA en Colombia. Cuaderno de Trabajo N° 46. enero 2012. Oficina de Estudios Económicos DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Bautista J. (2009). Distribución de la Carga Tributaria en Colombia: Aproximación A Partir De Las Categorías De La Contabilidad Tributaria (Tesis de Maestría). Escuela Superior de Administración Pública –ESAP-. Bogotá. 73 pp.

Castañeda, V. (2014). El gasto social como factor que favorece una mayor dependencia del IVA. Un análisis para el caso colombiano. Revista Ecos de Economía. vol.18 no.38 Jan/June Escuela de Economía y Finanzas. Universidad EAFIT. Colombia. 183-215 pp.

CIAT (2016). Los sistemas tributarios de América Latina, breve repaso de la legislación. Serie comparativa N° 1 septiembre 2016. ISSN: 2223-0912. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT.

Clavijo, S.; Vera, A.; Vera, N. (2013). Estructura fiscal de Colombia y ajustes requeridos (2012-2020). ANIF Asociación Nacional de Instituciones Financieras. Bogotá D.C., Colombia.

Colombia Perspectivas Macroeconómicas 2016 – 2017. (2016) Dirección Ejecutiva de Estudios Económicos. DAVIVIENDA. Octubre 2016. Colombia.

Contraloría General de la República (2012). Comentario de la contraloría general de la República al proyecto de ley no. 166/2012 c, 134/12 s, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. Colombia.

Cruz A. (2009). Evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia: 2000 – 2008. Versión 2. Actualización con la nueva base de Cuentas Nacionales Año 2000. Cuaderno de Trabajo N° 36. septiembre 2009. Oficina de Estudios Económicos DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Cruz A. (2011). Medición de la evasión del IVA en Colombia. Actualización Nueva base de cuentas Nacionales 2005. Suplemento: período 2005-2010. Cuaderno de Trabajo N° 43. Julio 2011. Oficina de Estudios Económicos DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Cuadernos de FEDESARROLLO, Número cincuenta y dos (2014). Perspectivas Fiscales 2014-2018. Abril 2014. Colombia.

Daude, C., S. Perret and B. Brys (2015), “Making Colombia's Tax Policy More Efficient, Fair and Green”, *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1234, OECD Publishing, Paris.

Decreto 4114 de 2010 por el cual se modifica parcialmente el arancel de aduanas. Colombia.

Decreto 456 de 2014 por el cual se modifica parcialmente el arancel de aduanas. Colombia.

Delgado, A. (2009). L'IVA en el consum per via Electrónica. Revista D'internet, Dret i Política. Revista dels Estudis de Dret i Ciència Política de la Universitat Oberta de Catalunya. España. 9 pp.

Díaz, F. (2005). Administración tributaria y sistema fiscal en América Latina. Revista de Derecho fiscal N° 3. Departamento de Derecho Fiscal. Universidad Externado de Colombia. Colombia. 17-26 pp.

ESTATUTO TRIBUTARIO - Decreto 624 de 1989 - Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Colombia.

ESTATUTO ADUANERO - Decreto 2685 de 1999 - Por el cual se modifica la Legislación Aduanera. Colombia.

Fisman, R.; Wei, S. (2004). "Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from "Missing Imports" in China," Journal of Political Economy, Vol. 112(2) (April): 471-500.

Fisman, R. (2009) " Measuring Tariff Evasion and Smuggling" NBER Number 3: Research Summary

Gómez, J.; Jiménez, J. (2012), "Tax Structure and Tax Evasion in Latin America", Serie Macroeconomía del desarrollo, No. 118, CEPAL.

Granada A.; Sierra P. (2015). Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas, año 2012. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 052. Febrero 2015. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Granada A.; Sierra P. (2015). Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas, año 2013. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 056. Julio 2015. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Granada A.; Sierra P. (2016). Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas, año 2015. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 062. Octubre 2016. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Granada A.; Sierra P. (2015). Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas, año 2014. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 059. Octubre 2015. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Jaramillo, C.; Tovar, J. (2008). El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia. Lecturas de Economía 68 (enero-junio) Universidad de Antioquia, pp. 67-93.

Javorcik, Beata S.; Narciso, Gaia. (2007). Differentiated Products and Evasion of Import Tariffs. Policy Research Working Paper; No. 4123. World Bank, Washington, DC.

Junguito, R.; Rincón, H. (2004). La Política Fiscal en el Siglo XX En Colombia. Seminario "Investigaciones recientes sobre historia económica colombiana". Bogotá. 160 pp.

Informe de Gasto Tributario. Ejecución 2004, proyección 2005 y proyección 2006. Subdirección de Estudios. Servicio de Impuestos Internos. Chile, 2006.

Informe Anual (2016). Proyecciones Económicas 2017. La economía colombiana en 2017: hacia una dinámica más constructiva. Análisis Grupo Bancolombia.

Informe Final (2015) Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria diciembre de 2015. Colombia.

Ley 788 de 2002 Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. Colombia.

Ley 819 de 2003 Por la cual se dictan normas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones. Colombia.

Ley 1111 de 2006 Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Colombia.

Ley 1393 de 2010 Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones. Colombia.

Ley 1607 de 2012 Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Colombia.

Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones

Malagón, J.; Ocampo, J. (2014). El tamaño del Estado y su impacto redistributivo en América Latina. Coyuntura Económica: Investigación Económica y Social. Volumen XLIV No. 1 junio. FEDESARROLLO. Colombia. 15-76 pp.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2014) República del Perú. Marco Macroeconómico Multianual 2015-2017. Aprobado en sesión de Consejo de Ministros del 23 de abril del 2014.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2016). Marco Fiscal de Mediano Plazo 2016. Hacia una nueva economía. Colombia.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2008). Cartilla de aplicación para entidades territoriales. Ley 819 de 2003 por la cual se dictan normas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones. Colombia. Pp 7.

Mishra, P.; Subramanian, A.; Topalova, P. (2008). Tariffs, enforcement, and customs evasion: Evidence from India. Journal of Public Economics, Volume 92, Issues 10–11, October 2008, Pages 1907-1925

Moller, L. (2012). Tributación y Equidad en Colombia. Debates de Coyuntura Económica y Social. FEDESARROLLO. 15-20 pp.

OECD (2010), Tax Policy Reform and Economic Growth, OECD Tax Policy Studies, No. 20, OECD Publishing.

Parra, O.; Patiño, R. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001-2009. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada., XVIII (2). Diciembre. Colombia. 177-198 pp.

Piedrahita C. (2008). Medición de la distorsión en el valor de las importaciones, Suplemento: Año 2006. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 025. Febrero de 2008. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Piedrahita C. (2009). Medición de la distorsión en el valor de las importaciones, Suplemento: Año 2007. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 035. Agosto de 2009. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Ponce, C (2005). La administración tributaria colombiana. Situación actual. Revista de Derecho fiscal N° 3. Departamento de Derecho Fiscal. Universidad Externado de Colombia. Colombia.43-54 pp.

Prabhat Jha, Joy de Beyer y Peter S. Heller. (1999). Finanzas & Desarrollo / diciembre de 1999. Muerte e impuestos Aspectos económicos del control del tabaco. FMI. 48 pp.

Rauch, James E., 1999. "Networks Versus Markets in International Trade," Journal of International Economics, Vol. 48 (June): 7-35 pp.

Rojas E.; Sarmiento D. (2014). Informe de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas, año 2011 (Ajuste Metodológico). Cuaderno de Trabajo. Documento Web 051. Agosto 2014. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Rodríguez M. (2010). Medición de la distorsión en el valor de las importaciones, Suplemento: Año 2008. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 039. Abril de 2010. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Rodríguez M. (2011). Medición de la distorsión en el valor de las importaciones, Suplemento: Año 2009. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 041. Abril de 2011. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Rodríguez M. (2013). Medición de la distorsión en el valor de las importaciones, Suplemento: Año 2010. Cuaderno de Trabajo. Documento Web 048. Mayo de 2013. Oficina de Estudios Económicos de la DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia.

Salamanca, F (2005). La administración tributaria colombiana. Situación actual. Revista de Derecho fiscal N° 3. Departamento de Derecho Fiscal. Universidad Externado de Colombia. Colombia.55-65 pp.

Schenone, O. (2003). Las Tres G: Gobernar Es Gravar Para Gastar. Gobernar eficientemente es gravar y gastar eficientemente. Cuadernos de Economía, Año 40, N° 119, abril. Departamento de Economía, Universidad de San Andrés. Argentina. 111-148 pp.

Segovia P. (2015). Boletín de recaudo tributario No. 171. octubre-diciembre 2014. Coordinación de Estudios Económicos DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Colombia.

Slemrod, Joel and Yitzhaki, Shlomo, 2000. "Tax Avoidance, Evasion, and Administration," NBER Working Papers 7473, National Bureau of Economic Research, Inc.

Steiner, R.; Cañas, A. (2012). Tributación y Equidad en Colombia. Debates de Coyuntura Económica y Social. FEDESARROLLO. 31-36 pp.

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

Tanzi, V. (1996). Taxation in an integrating World. VIII Seminario Regional de Política Pública. Organizado por la CEPAL/PNUD con el copatrocinio del FMU, BID y Banco Mundial. Santiago de Chile, 1996. Pp. 133-140.

Tanzi, V. (2000): el papel del estado y la calidad del sector público. Revista de la CEPAL 71. agosto 2000. Pp 7-22

Tanzi, V.; Zee, H. (2001) Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. Fiscal Affairs Department. IMF Working Paper. March. Economic Issues NO. 27.

Tanzi, V. (2010). Globalization, Technological Developments, and Work of Fiscal Termites. IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department. November 2010.

Tanzi, V. (2013). Tax Reform In Latin America: A long term assessment. Paper to be presented at the XXV Regional Seminar on Fiscal Policy, ECLAC, Santiago (Chile), 05-06 March, pp. 6

Yori, G.; Sierra, P. (2008). El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2006 y 2007. Cuaderno de Trabajo N° 30. septiembre 2009. Oficina de Estudios Económicos DIAN. División de Mediciones Fiscales. Colombia. 60 pp.