

# Distribución de la carga tributaria: cuestiones de medición y políticas

Jorge Armando Rodríguez

- Hay cosas imposibles de medir, pero, con todo y sus bemoles, la distribución de la carga tributaria no es una de ellas. La tributación sin representación no se justifica, mientras que la representación sin información resulta insatisfactoria. La política tributaria puede beneficiarse con la medición. Al menos la ignorancia vería reducida su validez como excusa.
- La Constitución colombiana señala los principios que deberían guiar la política tributaria. Adam Smith contribuyó a que la equidad en el reparto de las cargas impositivas no pueda definirse de manera arbitraria en las democracias constitucionales. Plantear la escogencia entre el principio de la capacidad de pago y el de beneficio como una cuestión de todo o nada es equivocado. ¿Qué papel tiene la progresividad en la reducción de las desigualdades económicas? Más y menos de lo que a menudo se cree.
- La mayor dificultad para medir la distribución de la carga tributaria está en determinar quién paga realmente los impuestos. La literatura teórica y empírica ha ido desarrollando supuestos de incidencia tributaria. Pueden identificarse los más comunes, impuesto por impuesto. No hay que perder de vista el efecto distributivo conjunto de la tributación y el gasto público.
- Internacionalmente parecen haber ganado terreno los informes periódicos e institucionales sobre la distribución de la carga tributaria. México, algunos estados norteamericanos y Suecia son ejemplos sobresalientes. El FMI, el Banco Mundial, la Oede y la Cepal han dado pasos en esa dirección. Colombia ha hecho legalmente obligatoria la estimación del costo de los beneficios tributarios. Esa estimación da apenas una idea parcial de la incidencia distributiva de los impuestos.
- ¿Debería el país hacer legalmente obligatoria la elaboración de un informe sobre la distribución de la carga tributaria o, si se quiere, sobre la incidencia fiscal neta? Para empezar, la Dian debería dar acceso imparcial a la información (anonimizada) de las declaraciones de impuestos, respetando la confidencialidad de los contribuyentes. Hay que tomar la Constitución con seriedad: ella también se refiere a la eficiencia tributaria.



## Contenido

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Razones para medir</b> .....  | <b>3</b>  |
| <b>Distribución de la carga tributaria y desigualdad económica</b> .....                     | <b>4</b>  |
| <b>Mediciones institucionales</b> .....  | <b>6</b>  |
| Experiencia internacional .....  | 6         |
| Experiencia colombiana.....  | 9         |
| <b>Cuestiones de método</b> .....  | <b>10</b> |
| Supuestos sobre incidencia .....   | 10        |
| Otras cuestiones metodológicas.....  | 12        |
| <b>Desafíos derivados de las limitaciones de información</b> .....                           | <b>13</b> |
| <b>Incidencia fiscal neta</b> .....  | <b>14</b> |
| <b>¿Debería haber un informe oficial sobre la distribución de la carga tributaria?</b> ..... | <b>15</b> |
| <b>Bibliografía</b> .....  | <b>15</b> |



## Razones para medir\*

Tras la independencia de España, las constituciones republicanas de la que hoy es Colombia, incluidas las de 1821, 1863 y 1886, fueron incorporando diversos elementos del principio de tributación con representación, sobre la base –que quizá sea mejor ver como algo en vía de construcción que como algo acabado– de la ciudadanía de los representados.

La Constitución de 1991 contempla que: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales” (artículo 338). En el periodo colonial, el tributo de indios, establecido por la monarquía española, gravaba con una suma fija a “cada hombre adulto indígena sin consideración a su patrimonio u otros ingresos”, según Haring (citado por Restrepo, 1999: 62). Los sujetos del tributo de indios eran considerados y tratados como vasallos, no como ciudadanos, y carecían de representación en el sistema de gobierno. La tributación ha sido históricamente un terreno propicio para el desarrollo y despliegue de la capacidad humana para justificar casi cualquier cosa, pero ha habido grandes cambios desde entonces y para constatarlo no hace falta incurrir en anacronismos valorativos. La democracia representativa abre la posibilidad de que la ciudadanía pueda influir, por canales predeterminados y reconocidos, en las decisiones sobre la tributación, no solo en los montos a recaudar y la destinación de los recursos, sino también en la distribución de las cargas impositivas.

Aunque su uso está mediado por factores como las creencias, los intereses, los valores y las emociones, la información y el conocimiento pueden contribuir al aprovechamiento de aquella posibilidad y amplían el potencial de adopción de mejores políticas. No

hay garantía de que en efecto ello ocurra así, pero al menos la ignorancia ve reducida su validez como excusa. Además, se espera que los hacedores de política expliquen los fundamentos de sus decisiones a la ciudadanía, digamos, por qué se opta más por el IVA que por el impuesto sobre la renta personal o el impuesto a la riqueza y quiénes probablemente terminarán pagando el IVA. Eso supone que se cuenta con información más o menos confiable sobre las circunstancias económicas de los contribuyentes y sobre las consecuencias predecibles de las medidas.

Las dos proposiciones siguientes ilustran tipos de discrepancias comunes en la actualidad sobre el potencial distributivo de la tributación y la política fiscal:

La política fiscal es la herramienta más poderosa del gobierno para alcanzar los objetivos de distribución (Lagarde, 2015: v).

En general, las políticas tributarias y de gastos apenas pueden tener (...) una influencia modesta sobre la distribución de los ingresos de un país, siendo la política de gastos la más potente de las dos (Harberger, A., 2003: 1).

Si bien en las ciencias sociales y en el mundo de las políticas públicas la evidencia empírica, aun la de mejor calidad, rara vez es suficiente para dilucidar la validez de planteamientos discrepantes sobre un fenómeno determinado o los méritos de una u otra opción de política, la carencia de la misma dificulta la tarea, si es que no la hace imposible<sup>1</sup>.

El significado de equidad tributaria ha sido y es objeto de intensa disputa social y política, pero no por ello puede válidamente significar cualquier cosa. “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”, señala la Cons-

\* Este documento se elaboró para una conferencia sobre tributación y equidad auspiciada por la Friedrich-Ebert-Stiftung en Colombia (Fescol). Agradezco los comentarios de María Fernanda Valdés.

1 La evidencia empírica también puede ayudar a clarificar la factibilidad de proposiciones normativas. Tal es el caso de la proposición de la teoría de la tributación óptima según la cual, en palabras de Saez (2004: 504), “(...) instrumentos tributarios indirectos, tales como las subvenciones a la producción, los aranceles o la tributación diferenciada de productos básicos, son sub-óptimos y la redistribución debe realizarse únicamente con el impuesto directo sobre la renta”.



titución colombiana de 1991 (artículo 363). Esos principios pueden verse como guías para la política impositiva. Al menos desde la formulación que hizo de ellos Adam Smith, dos estándares de equidad tributaria han ganado aceptación en las democracias constitucionales: el principio de la capacidad de pago y el principio del beneficio. Al margen de la concepción teórica o política que se abrigue o del estándar que se acoja, hacer juicios sobre la equidad en este ámbito requiere, si esos juicios han de ser fundados, evidencia empírica sobre la incidencia distributiva de los impuestos.

Es común que los gobiernos incluyan en sus propuestas de reforma tributaria la equidad como uno de sus objetivos e incluso algunos gravámenes son bautizados con ese rótulo. Pero ¿en qué medida las intenciones se traducen en realidad? Mahon (2012: 1) arguye que en América Latina, no obstante caracterizarse por tener sociedades muy desiguales, “durante las últimas décadas, los hacedores de política prestaron relativamente poca atención a la desigualdad de la región al formular la política tributaria”. La evidencia empírica es clave para examinar estas cuestiones. Parafraseando a Sen (1995: 12), no podemos defender o criticar la desigualdad, en este caso de las cargas impositivas, sin saber de qué diablos estamos hablando. Si se emplea el principio de capacidad de pago, se requiere evidencia sobre si la carga tributaria se distribuye de manera proporcional, progresiva o regresiva. Si se emplea el principio del beneficio, se requiere evidencia sobre cómo se distribuyen los beneficios del gasto público, evidencia que puede y debería ser cotejada con la relativa a la distribución de la carga tributaria. El concepto de incidencia fiscal neta, al que retornaremos luego, recoge el efecto distributivo combinado de la tributación y el gasto público (Martínez-Vázquez, 2008).

## Distribución de la carga tributaria y desigualdad económica

A mediados de los años ochenta, el presidente de Brookings Institución de los Estados Unidos, Bruce MacLaury, hizo una observación que todavía resulta pertinente aquí y allá, aunque la falta de información aludida también puede tener explicaciones económicas y políticas (¿quién gana y quién pierde con la información?):

La distribución de las cargas tributarias por clase de ingreso es una preocupación principal del público en general, de los líderes políticos y de los científicos sociales, pero la información concerniente a esta distribución es escasa. La falta de información es atribuible a la dificultad de realizar tales estimaciones y a los problemas conceptuales de decidir quién en realidad paga los impuestos (MacLaury, citado por Atkinson, 1994: 14).

Para entender el origen de dichos problemas, es preciso distinguir entre la incidencia legal y la incidencia económica de los impuestos. La legislación determina quienes son contribuyentes, vale decir, los responsables directos del pago del gravamen ante la administración tributaria, que pueden ser tanto personas naturales como personas jurídicas, como es el caso de las sociedades. Esa es la incidencia legal. Sin embargo, los responsables del impuesto según la legislación no necesariamente son los mismos que en últimas terminan pagando el impuesto. Dependiendo de si se presenta el fenómeno de traslación impositiva, la incidencia legal puede diferir o no de la incidencia económica. La incidencia económica nos dice sobre quienes recaen en últimas los impuestos, incorporando el efecto de la traslación y teniendo en cuenta que la palabra ‘quienes’ en este caso se refiere a personas naturales. En este sentido, indagar cómo se distribuye la carga tributaria supone indagar cuál es la incidencia económica de los impuestos.

Una proposición básica es que quienes pagan en últimas los impuestos son personas naturales, de carne y hueso. En todos aquellos casos en que los



contribuyentes son personas jurídicas habría entonces traslación impositiva. Las sociedades designadas como contribuyentes operarían, por consiguiente, como vehículos para el recaudo. Otra cosa es hacia quiénes y en qué proporciones se traslada el tributo: ¿qué tanto hacia los propietarios?, ¿qué tanto hacia los trabajadores?, ¿qué tanto hacia los consumidores? Entre personas naturales también podría presentarse eventualmente el fenómeno. Aunque se le considera a veces producto del mero voluntarismo, la traslación impositiva es un fenómeno económico cuyo alcance depende de factores como las estructuras de mercado y los grados de competencia y apertura de la economía.

El efecto de la tributación sobre la distribución del ingreso puede conceptualizarse como el resultado de tres factores: 1) la distribución de la carga tributaria (DT); 2) el tamaño de la carga tributaria (T); y 3) la desigualdad de ingresos (DY) existente (Kakwani, N. C., 1977). Si la distribución de la carga tributaria se mide por rangos de ingreso (relevantes) y por tanto con referencia a la desigualdad de ingresos, como suele hacerse, el efecto distributivo de la tributación (EDT) puede expresarse formalmente así:

$$EDT = f(DT, T)$$

No se trata de un problema analítico fácil, algo que es ampliamente reconocido en la literatura sobre la materia. Idealmente, para Devarajan, Fullerton y Musgrave (1980: 155), abordar el problema de la distribución de la carga tributaria “implica el análisis de equilibrio general con todas sus dificultades”. Pero, sea ese o no el estándar de rigor apropiado, las exigencias de lo ideal a menudo deben ceder ante las exigencias de la vida práctica. Como observan los mismos autores:

no es menos evidente que las consideraciones distributivas son (y está bien que sea así) un factor primordial en la formulación de la política tributaria. Los hacedores de política *harán* supuestos respecto a la distribución de la carga de varios impuestos y la cuestión para el economista tributario es si ayu-

dar o no en su formulación (Devarajan, Fullerton y Musgrave, 1980).

Es la formulación de la política tributaria, en el contexto de la tributación con representación, la que se tiene en mente aquí.

En estudios empíricos al respecto es crucial esclarecer desde un comienzo qué se entiende por carga tributaria. Si el propósito de la medición es informar las decisiones de política, conviene definirla como equivalente a los ingresos tributarios recaudados<sup>2</sup>. Como observa Martínez-Vásquez (2008: 117), esta es una práctica común en los estudios empíricos:

Los estudios convencionales de incidencia impositiva asumen comúnmente que las cargas tributarias totales coinciden con los ingresos recaudados por el gobierno. La equivalencia entre las cargas tributarias y los ingresos recaudados es conveniente en el contexto del análisis convencional de incidencia impositiva porque esa metodología asigna los impuestos recaudados entre los diferentes grupos de ingresos a los que pertenecen los contribuyentes (Martínez-Vásquez, 2008: 117).

El tamaño relativo de la carga suele expresarse como la relación entre el recaudo tributario y el PIB, relación que es equivalente a la tarifa efectiva agregada o promedio. Tomando el ingreso como medida de la capacidad de pago, la tributación progresiva reduce la desigualdad de ingresos, pero el qué tanto lo hace depende no solo del grado de progresividad sino también del tamaño de la carga tributaria (Kakwani, N. C., 1977).

Según la influyente formulación de Adam Smith del principio de la capacidad de pago, “los súbditos de cada Estado deberían contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades” (Smith, 1976: 350).

2 En una corriente de estudios, especial pero no exclusivamente de corte teórico, la carga tributaria se define en términos de las pérdidas de bienestar del contribuyente derivadas de la tributación, no por el volumen de recaudo (véase, por ejemplo, Joint Committee on Taxation, 1993).



Una cuestión crucial es la selección de la medida de la capacidad de pago. Se ha debatido largamente sobre cuál es la más adecuada; en la práctica, la más utilizada es el ingreso, pero hay quienes se inclinan por la riqueza o el consumo. Según el principio del beneficio, los contribuyentes deberían aportar al fisco en concordancia con los bienes y servicios públicos que reciben.

La incidencia y distribución de la carga impositiva pueden evaluarse impuesto por impuesto y para el conjunto del sistema tributario. Conviene hacer explícitos los criterios de evaluación empleados. Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre la renta personal, Kakwani y Lambert (1998) definen la equidad en términos de tres axiomas. El primero, llamado progresión mínima, implica que entre mayor el nivel de ingreso, mayor el monto del impuesto pagado. Ambas variables están expresadas en términos absolutos. El segundo axioma, llamado principio de progresividad, dice que entre más alto sea el nivel de ingreso, más altas deben ser las tarifas impositivas efectivas. Este axioma va más allá del valor absoluto de los impuestos; lo esencial es la proporción del ingreso que se paga como impuesto. El tercero, conocido como criterio de preservación de los incentivos, busca, de acuerdo con los autores, ponerle freno al “exceso” de progresividad<sup>3</sup>; para ello, “la tarifa impositiva marginal no debería exceder el 100 por ciento”. Contravenir cualquiera de estos axiomas constituiría fuente de inequidad en el impuesto sobre la renta personal<sup>3</sup>.

¿Impuestos con diseño legal diferente arrojarán resultados diferentes en términos de distribución de la carga tributaria? Para esclarecerlo, hay que adoptar un patrón común de comparación. Impuestos cuya base gravable no esté definida en términos de ingreso pueden ser convertidos a la escala de ingresos, sin

desconocer por ello las características del impuesto. Así, el IVA puede evaluarse desde punto de vista del consumo, pero un cuadro más completo surgiría si se hace *también* desde el punto de vista del ingreso (Rodríguez y Ávila, 2016).

La tabla 1 ilustra los efectos distributivos del impuesto sobre la renta corporativo con tarifa plana cuando el grado de concentración de la propiedad accionaria es elevado, como es el caso de Colombia (Rodríguez, 2016). Suponiendo que recae en todo sobre los accionistas, el impuesto reduce la desigualdad *entre* grupos de ingresos, dependiendo del tamaño de la carga asociada al mismo. Entre mayor el tamaño de la carga, mayor la redistribución entre grupos. Este sería el efecto distributivo global. *Dentro* del grupo conformado por los accionistas, debido a la tarifa plana la distribución de la carga probablemente terminaría siendo regresiva o proporcional, no progresiva. Este sería el efecto local del impuesto.

Importa destacar que desde una perspectiva teórica es deseable considerar los efectos distributivos de la tributación y el gasto público en forma concomitante, no solo en forma individual. Después de todo, la equidad depende de lo que suceda en los dos lados del presupuesto.

## Mediciones institucionales

### Experiencia internacional

En el mundo occidental son cada vez más comunes las publicaciones institucionales (del sector público) sobre la distribución de la carga tributaria. En algunos casos los estudios son ordenados por la legislación y suelen ser periódicos. Un ejemplo notable es la publicación denominada *Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas* que debe realizar el gobierno de México. El mandato legal se encuentra en la ley de ingresos de la federación, expedida anualmente. La ley correspondiente a 2017 incluye un artículo del siguiente tenor:

3 Kakwani y Lambert (1998: 7) resumen así su planteamiento: “De acuerdo con nuestros axiomas, para propósitos de equidad el ordenamiento de las unidades de ingreso por sus impuestos pagados, por sus tarifas impositivas promedio y por sus ingresos finales debería ser el mismo que el ordenamiento por sus ingresos antes de impuestos. Violaciones de estos tres requerimientos conforman las tres fuentes de inequidad”.



Tabla 1. Impuesto sobre la renta corporativo: efectos esperados sobre la distribución del ingreso\*

| Caso: concentración de la propiedad corporativa en el cuantil de más altos ingresos |              | Tamaño de la carga tributaria (impuesto de sociedades)   |  |  |
|---|--------------|--|--|--|
|   |              | Grande   | Mediano  | Pequeño  |
| Distribución de la carga tributaria entre accionistas o propietarios corporativos   | Progresiva   | Reducción elevada de la desigualdad entre cuantiles y dentro del cuantil más alto de ingresos.                               | Reducción mediana de la desigualdad entre cuantiles y dentro del cuantil más alto de ingresos.                               | Reducción pequeña de la desigualdad entre cuantiles y dentro del cuantil más alto de ingresos.                               |
|   | Proporcional | Reducción elevada de la desigualdad entre cuantiles, pero desigualdad inalterada dentro del cuantil más alto de ingresos.    | Reducción mediana de la desigualdad entre cuantiles, pero desigualdad inalterada dentro del cuantil más alto de ingresos.    | Reducción pequeña de la desigualdad entre cuantiles, pero desigualdad inalterada dentro del cuantil más alto de ingresos.    |
|   | Regresiva    | Reducción elevada de la desigualdad entre cuantiles, pero aumento de la desigualdad dentro del cuantil más alto de ingresos. | Reducción mediana de la desigualdad entre cuantiles, pero aumento de la desigualdad dentro del cuantil más alto de ingresos. | Reducción pequeña de la desigualdad entre cuantiles, pero aumento de la desigualdad dentro del cuantil más alto de ingresos. |

\* Sistema de integración parcial de exención de dividendos recibidos. Impuesto de las sociedades con tarifa plana y beneficios tributarios neutrales entre contribuyentes; se supone que este impuesto recae realmente sobre propietarios de sociedades.

Fuente: tomado de Rodríguez, 2016.

Con el propósito de coadyuvar a conocer los efectos de la política fiscal en el ingreso de los distintos grupos de la población, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio de ingreso-gasto con base en la información estadística disponible que muestre por decil de ingreso de las familias su contribución en los distintos impuestos y derechos que aporte, así como los bienes y servicios públicos que reciben con recursos federales, estatales y municipales. La realización del estudio referido en el párrafo anterior será responsabilidad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y deberá ser entregado a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados y publicado en la página de Internet de dicha Secretaría, a más tardar el 15 de marzo de 2017.

Nótese que el estudio debe examinar la dimensión distributiva tanto de la tributación como del gasto público, que el organismo encargado de su elaboración es el principal responsable de la política fiscal y que debe ser presentado al principal organismo de representación política, en particular a las comisiones especializadas en temas fiscales. La previsión según la cual el estudio debe hacerse "con base en

la información estadística disponible" da cabida a la posibilidad de que los datos requeridos para las estimaciones no estén actualizados. Una disposición similar figura en la ley (mexicana) del Servicio de Administración Tributaria desde el año 2003<sup>4</sup>.

Según Mazerov (2002: 55), en los Estados Unidos "tres estados –Maine, Minnesota y Texas– han promulgado leyes que exigen la realización tanto de estudios periódicos de la incidencia del sistema tributario estatal como de análisis del impacto distributivo de la legislación fiscal propuesta". A modo de ilustración, en el recuadro siguiente se reproduce la norma pertinente del estado de Maine.

4 "Con el propósito de coadyuvar a mejorar la evaluación de la eficiencia recaudatoria y sus efectos en el ingreso de los distintos grupos de la población, el Servicio de Administración Tributaria deberá realizar anualmente un estudio de ingreso-gasto que muestre por decil de ingreso de las familias su contribución en los distintos impuestos y derechos que aporte, así como los bienes y servicios públicos que reciben con recursos federales, estatales y municipales. Dicho estudio se presentará a las comisiones de Hacienda y Crédito Público de las Cámaras de Diputados y Senadores, a más tardar 35 días después de terminado el ejercicio". Ley del servicio de administración tributaria, artículo 31.





### Estado de Maine (Estados Unidos)

Informe de la Junta de Servicios de Recaudo sobre la incidencia de los recaudos:

- 1) Impacto de los impuestos sobre los individuos. La Junta presentará a la legislatura un informe que contenga la información requerida por esta subsección antes del 1 de julio de 1999 y antes del 1 de octubre de cada año par a partir de entonces.
  - a) La parte 1 del informe debe describir la incidencia general de todos los impuestos estatales, locales y a nivel de condado. El informe debe presentar información sobre la distribución de la carga tributaria:
    - i) para la distribución general del ingreso, usando una medida de incidencia de todo el sistema que mida adecuadamente la igualdad y la desigualdad;
    - ii) por clases de ingreso, incluyendo, como mínimo, los deciles de la distribución del ingreso; y
    - iii) por otras características apropiadas del contribuyente.
  - b) La parte 2 del informe debe describir el impacto del sistema tributario sobre los negocios y los sectores industriales. El informe debe:
    - i) describir el impacto de los impuestos sobre los principales sectores empresariales industriales (...) en relación con otros sectores de la economía, y
    - ii) describir el impacto relativo de cada impuesto sobre los sectores empresariales e industriales.
  - c) Al determinar la incidencia general de los impuestos en virtud de esta subsección, la Junta reducirá el monto de impuestos recaudados por la cantidad que se devuelve directamente a contribuyentes a través de programas de alivio tributario.
- 2) Análisis de la legislación. A petición de la comisión permanente conjunta con jurisdicción sobre asuntos tributarios, la Junta preparará un análisis de incidencia de cualquier proyecto de reforma tributaria que aumente, disminuya o redistribuya los impuestos por más de US\$20'000.000 (...)

Fuente: tomado de Mazerov, 2002: 56.

Aunque no necesariamente producto de mandatos legales expresos, hay otros ejemplos de elaboración de estudios institucionales de incidencia distributiva de la tributación. Es notable a este respecto la publicación *Tax Statistical Yearbook of Sweden*, producido por el Ministerio de Finanzas y de Administración Tributaria de Suecia, el cual contiene un capítulo sobre impuestos y distribución del ingreso<sup>5</sup>. En los Estados Unidos, la agencia de análisis económico y presupuestal del Congreso, que tiene un carácter no partidista, realiza también ese tipo de estudios, aunque parece no haber adoptado una periodicidad definida. A esta línea pertenece el trabajo *The Distribution of Household Income and Federal Taxes, 2013* (Congressional Budget Office, 2016). También en los Estados Unidos, los estados de Colorado, Missouri, Nebraska y Oregon, en adición a los tres estados antes señalados, “poseen modelos comprensivos de

incidencia de varios impuestos” y realizan con alguna periodicidad publicaciones de los resultados de ellos obtenidos (Mazerov, 2002: 44).

Un número considerable de estudios sobre el asunto es auspiciado por organismos internacionales. A manera de ejemplo, tenemos, en cuanto al Fondo Monetario Internacional (FMI), *Fiscal Policy and Income Inequality* (FMI, 2014). En cuanto al Banco Mundial, *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America* (Goñi, López y Servén, 2008) y *The Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty in Chile* (Martínez-Aguilar, Fuchs, Ortiz-Juárez y Del Carmen, 2017). Por lo que toca a la Oede, *How redistributive is fiscal policy in Latin America? The case of Chile and Mexico* (Castelletti, 2013). Y, en el caso de la Cepal, “Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina” (Jiménez, 2015).

5 <https://www.skatteverket.se>





## Experiencia colombiana

En cuanto a Colombia, por disposición de la ley 819 de 2003, el marco fiscal de mediano plazo (MFMP) –el principal documento de política fiscal del país– debe contener, “(u)na estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes” (artículo 1º). Esta estimación se presenta anualmente en uno de los capítulos del documento, bajo el rótulo de “beneficios tributarios”, y cubre el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Como observa la Comisión de Expertos Tributarios (2015: 64), el “MFMP no cuantifica el costo fiscal de los beneficios otorgados a las empresas localizadas en zonas francas y de los contratos de estabilidad jurídica”. La citada ley 819 establece también que los proyectos de ley que concedan beneficios tributarios deben hacer explícito su impacto fiscal (artículo 7º). Ese impacto es conceptualizado allí como “los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo”.

Vale la pena citar en extenso la definición de beneficios tributarios utilizada en el marco fiscal de mediano plazo, en particular en el documento correspondiente a 2016:

Los beneficios tributarios constituyen aquellas deducciones, exenciones y tratamientos tributarios especiales –presentes en la legislación tributaria– que implican una disminución en la obligación tributaria de los contribuyentes, generando menores recursos para el Estado.

La legislación colombiana contempla diversos beneficios con diferentes objetivos económicos, entre los que se encuentran el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de sectores económicos determinados, el desarrollo tecnológico, la protección y conservación ambiental y el fomento a la inversión nacional o extranjera, entre otros (Ministerio de Hacienda, 2016: 240).

Los beneficios tributarios, en tanto tratamientos especiales favorables al contribuyente, son vistos en el

marco fiscal de mediano plazo como desviaciones frente a lo normal, una manera de verlos común en la literatura teórica. Zee, Stotsky y Ley (2002: 1498), quienes tratan específicamente de los incentivos tributarios, enfatizan sus potenciales efectos adversos, a saber: la erosión de la base gravable, la distorsión en la asignación de recursos y las oportunidades de corrupción y búsqueda de rentas que crean. Además de la pérdida de recaudo y las distorsiones en la asignación de recursos, la Comisión de Expertos (2015: 64) señala que los beneficios tributarios “producen inequidades horizontales”. La equidad horizontal implica que las personas con iguales características económicas (p.e., igual nivel de ingreso o de consumo) deben estar obligadas en la legislación a pagar el mismo monto de impuesto. La legislación colombiana que ordenó la estimación de los costos de los beneficios tributarios parece haber sido animada por preocupaciones similares. El propósito de evidenciarlos sería desestimular por esa vía su uso excesivo.

Estimar los costos fiscales de los beneficios tributarios es, pues, estimar los costos de los tratamientos especiales, es decir, los costos de las desviaciones frente a lo normal. Por lo general, esas desviaciones vulneran el principio de equidad horizontal y esa es una razón de peso para restringir el empleo de los beneficios tributarios, si no para eliminarlos, pero no hay que perder de vista las limitaciones de centrarse en ellos para evaluar la equidad tributaria. Aun si todos los beneficios en todos los impuestos se eliminaran, eso no necesariamente garantiza que la distribución de la carga tributaria sea progresiva o, algo más exigente todavía, que conduzca a una reducción de la desigualdad económica. El problema no está solo en las desviaciones de lo normal sino también en lo que se considera normal. Supóngase, para ilustrarlo, que la totalidad del recaudo proviene de un impuesto per cápita de suma fija o de un IVA tipo consumo, ambos sin tratamiento especial alguno. En esos casos, con el ingreso o la riqueza como medidas de la capacidad de pago, lo normal es que la distribución de la carga tributaria sea regresiva. Algo similar puede ocurrir con gravámenes que gozan de la reputación de ser progresivos. Así, un impuesto sobre la renta



con exención de la inversión, como el impuesto plano propuesto por Hall y Rabushka (1995), es equivalente a un impuesto sobre el consumo; ese diseño automáticamente removería los beneficios diferenciados entre tipos de inversión, pero no removería su consustancial regresividad. Puede mostrarse que, en la práctica, el impuesto plano desgrava el grueso de las utilidades empresariales, al tiempo que grava el grueso de los ingresos laborales.

En breve, la estimación de los beneficios tributarios da una idea muy parcial de la distribución de la carga tributaria.

En la serie *Cuadernos de trabajo*, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian) ha publicado varios artículos de investigadores y funcionarios del organismo sobre temas relacionados con la distribución de la carga tributaria. Tal es el caso, por ejemplo, de “La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta” (2006) y “Análisis del impuesto sobre la renta para asalariados: progresividad y beneficios tributarios” (2011), con la autoría de Javier Ávila y Ángela Cruz, y de “El gasto tributario en Colombia”, una serie de artículos más o menos periódica con la autoría de Gloria Parra, Diana Parra y Pastor Sierra. Como es usual en estos casos, los artículos son responsabilidad de los autores y “no comprometen la posición institucional” de la Dian.

Esporádicamente, también la Contraloría General de la República y el Departamento Nacional de Planeación han auspiciado trabajos sobre el asunto.

## Cuestiones de método

### Supuestos sobre incidencia

Los supuestos sobre incidencia económica cumplen un papel crítico en los resultados de los estudios empíricos sobre distribución de la carga tributaria. Si bien la influencia de algún grado de subjetividad es insalvable, no todos los supuestos son igualmente

buenos. Pero ¿qué criterios pueden guiar su escogencia? Los supuestos por lo general están enraizados en teorías y modelos. De la lista de atributos de los modelos elaborada por Gabaix y Laibson (2008), los siguientes, adaptados al caso, parecen particularmente relevantes en la escogencia de supuestos:

1. *Parsimonia*: se refiere a que, si producen los mismos resultados, es mejor escoger supuestos simples que complejos, pocos en lugar de muchos. La navaja de Occam es una expresión de este atributo.
2. *Solidez conceptual*: se refiere a la coherencia y firmeza teórica del supuesto, así como a su utilidad para el propósito de la medición.
3. *Factibilidad*: se refiere a que los supuestos deberían ser manejables analítica y operativamente.
4. *Consistencia empírica*: se refiere al grado de consistencia del supuesto con la evidencia disponible. Un supuesto sería consistente mientras no contrarie la evidencia de una manera importante.
5. *Poder predictivo*: se refiere a que los supuestos de los cuales se derivan predicciones fuertes pero aproximadas son mucho más útiles que aquellos de los cuales se derivan predicciones exactas pero débiles.

En la literatura empírica se ha empleado una gran variedad de supuestos de incidencia. Sin embargo, es posible, como se hace en la tabla 2, identificar supuestos de uso común por gravamen o por lo menos identificar características típicas de los mismos. El impuesto sobre la renta personal se tiene como un impuesto no trasladable: recae sobre las personas definidas por la legislación como contribuyentes. Este rasgo lo convierte, por decirlo así, en una herramienta de precisión: propicia el establecimiento de esquemas de tarifas progresivas con diferente grado de progresividad. El caso del impuesto sobre la renta corporativo es a este respecto más complejo. Se asume que los propietarios o accionistas pagan en últimas el impuesto en todo o en parte; la proporción en que lo hacen varía entre estudios.



**Tabla 2. Incidencia económica de los impuestos: supuestos comunes en los estudios empíricos**

| Gravamen   | Incidencia económica  |
|--|---|
| <b>Impuesto sobre la renta</b>   |   |
| Personal   | El 100% del impuesto recae sobre los contribuyentes, vía retención en la fuente o cuotas.   |
| Corporativo (sociedades)   |   |
| ♦ Escenario de referencia  | El 100% del impuesto recae sobre los propietarios o accionistas.  |
| ♦ Escenarios con traslación impositiva variante                        | La mayor parte del impuesto recae sobre los propietarios o accionistas y sobre los propietarios de capital en general.<br>La parte restante recae sobre los consumidores y/o los empleados.   |
| <b>Impuesto al valor agregado (IVA)</b>                                |   |
| Tipo consumo   | El 100% del impuesto se traslada a los consumidores.  |
| Tipo renta   |   |
| ♦ Componente consumo   | Igual que IVA tipo consumo.   |
| ♦ Componente inversión   | Aplican escenarios del impuesto sobre la renta corporativo.   |
| <b>Impuesto sobre la nómina y contribuciones a la seguridad social</b> |   |
| Escenario 1  | El 100% del impuesto o contribución se traslada a los empleados, con independencia de si es el empleador o el empleado quien tiene la obligación formal de pago.  |
| Escenario 2  | La parte del impuesto o contribución que recae legalmente sobre el empleador es trasladada a los consumidores en general.<br>La parte de los empleados recae en últimas sobre los mismos empleados.   |
| <b>Impuesto predial</b>  |   |
| Predios residenciales  | El 100% del impuesto recae sobre los propietarios o arrendatarios.  |
| Predios comerciales  | Parte o la totalidad del impuesto es trasladada a los precios de venta y, por consiguiente, recae sobre los compradores de bienes de capital o de bienes de consumo final.<br>Parte puede recaer sobre los propietarios o arrendatarios del predio. |
| <b>Impuesto de industria y comercio</b>                                |   |
|  | El impuesto recae sobre los consumidores, el capital y el trabajo.<br>Las proporciones en que se distribuye entre estos tres grupos varían, con una diversidad de supuestos al respecto entre estudios.   |
| <b>Impuestos sobre consumos específicos</b>                            |   |
| Cerveza, cigarrillos, licores  | El 100% del impuesto recae sobre los consumidores.  |
| Gasolina   |   |
| ♦ Escenario con gravamen diferente entre jurisdicciones                | El 100% del impuesto recae sobre los consumidores.  |
| ♦ Escenario con gravamen uniforme entre jurisdicciones                 | La mayor parte recae sobre los consumidores; la parte restante recae sobre los mayoristas.  |
| Vehículos  |   |
| ♦ Vehículos de uso privado   | La mayor parte del impuesto recae sobre los compradores de vehículos; la parte restante sobre los consumidores en general.  |
| ♦ Vehículos de uso público   | La mayor parte del impuesto recae sobre los consumidores en general; la parte restante sobre los compradores de vehículos.  |
| <b>Aranceles y derechos de importación</b>                             |   |
|  | Consumidores de los bienes gravados.  |

Fuente: elaborado con base en Bach, Beznoska y Steiner, 2016; Martínez-Vázquez, 2008; Metcalf y Fullerton, 2002; y Musgrave, Case y Leonard, 1974.

En el modelo de Harberger (1962) los propietarios asumen la totalidad de la obligación, pero en condiciones de competencia perfecta y economía cerrada. En otras condiciones, se produce alguna traslación hacia terceros, aunque por lo general se postula que la mayoría de la obligación sigue recayendo sobre los propietarios. Los terceros pueden ser consumidores,

trabajadores y otros propietarios de capital. Entre más concentrada sea la propiedad de las sociedades, más progresivo sería el impuesto sobre la renta corporativo, si la progresividad se evalúa entre grupos de ingresos (*dentro* del grupo de propietarios, el impuesto puede ser regresivo, castigando sobre todo a los pequeños accionistas). De acuerdo con Harberger



(1995) y con Martínez-Vásquez (2008), hay razones para suponer que en países en desarrollo con economías pequeñas y abiertas se produce alguna traslación. El procedimiento usual es construir escenarios de traslación baja, media y alta. Similares supuestos se suelen utilizar en el caso de los impuestos a los negocios de carácter subnacional, como el impuesto de industria y comercio colombiano.

Se considera que el IVA tipo consumo recae enteramente sobre los consumidores de los bienes gravados. Igual supuesto opera para la mayoría de los impuestos sobre consumos específicos (cerveza, cigarrillos y licores) y para los aranceles y derechos de importación. Los gravámenes sobre los vehículos se tratan también como impuestos sobre consumos específicos, pero en tanto que en el caso de los vehículos privados la totalidad del gravamen recaería sobre los compradores de vehículos, en el caso de los vehículos de uso público la mayor parte de la obligación recaería sobre los consumidores o usuarios en general.

En el caso del predial, se suele hacer una distinción entre los predios de uso residencial y los de uso comercial. Mientras que en los primeros el impuesto recaería sobre los propietarios o arrendatarios, en los segundos parte de la obligación (de ordinario, la mayor parte) se trasladaría a los compradores de bienes de capital o de bienes de consumo.

A menudo se tratan los principios de equidad tributaria como una cuestión de todo o nada, como si hubiera que escoger entre el principio de la capacidad de pago y el principio del beneficio de una vez y para siempre y para todos los casos. En la práctica, sin embargo, los dos principios pueden coexistir y de hecho coexisten. Piénsese en el impuesto sobre la renta, que en su forma moderna fue concebido para basarse en el primero, y en la contribución de valorización, que puede basarse en el segundo. La decisión que la sociedad y los hacedores de política encaran puede entonces conceptualizarse así: ¿en qué casos utilizar y en qué medida uno y otro principio?

El diseño legal de un gravamen seguramente moldea la distribución de la carga tributaria, pero sería erróneo concluir de ahí que el método empleado para estimar la distribución de carga tributaria debería por necesidad confinarse a la mera réplica del diseño legal. Por ejemplo, si bien por diseño el IVA con frecuencia utiliza el consumo como base gravable, la distribución de carga tributaria asociada al impuesto puede estimarse en términos de su peso por rangos de ingreso, dada la relación entre consumo e ingreso. Más en general, la distribución de la carga tributaria puede estimarse utilizando el principio de la capacidad de pago, el principio del beneficio o una combinación de los dos, aun si el diseño legal no se basa en el mismo principio.

### Otras cuestiones metodológicas

En adición a los supuestos de incidencia, los estudios empíricos sobre distribución de la carga tributaria de ordinario deben lidiar con las siguientes cuestiones metodológicas esenciales (véase, en particular, Office of Tax Analysis, 2015).

### Impuestos objeto de análisis

Quizá por la disponibilidad de información, se suelen analizar los impuestos del nivel nacional o federal de gobierno. O, digamos, los cuatro o cinco impuestos más importantes en términos de recaudo del país, cualquiera que sea el nivel de gobierno al que pertenecen. En nuestro caso, eso llevaría a incluir, además del impuesto sobre la renta, el IVA, el impuesto predial y el impuesto de industria y comercio.

El impuesto sobre la renta personal es probablemente el gravamen más estudiado en Colombia desde el punto de vista distributivo. Debido a que su recaudo es reducido en términos relativos, de allí surge un panorama muy recortado de la incidencia distributiva de la tributación. Incluso a nivel del impuesto sobre la renta, los resultados son muy parciales, pues se deja por fuera el componente corporativo, un canal



de recaudo que, con respecto al impuesto personal, ha sido tradicionalmente más usado en el país.

### Unidad de análisis

Dos grandes opciones se ofrecen en primer término: los individuos o los hogares (los hogares pueden estar integrados por uno o varios individuos). En Colombia, para efectos del impuesto sobre la renta, los cónyuges se gravan de manera individual, un hecho que podría jugar a favor de la primera opción. En lo atinente a la segunda opción, teniendo en cuenta que, por efecto de las economías de escala, las necesidades de los hogares aumentan con su tamaño, pero en forma menos que proporcional, conviene evaluar la aplicación de las llamadas *escalas de equivalencia*.

Alternativamente, la población objeto de estudio puede subdividirse en grupos (distintos a los hogares), con determinados atributos considerados relevantes, como pueden ser la edad, el género, el lugar de residencia (por ejemplo, departamento, región) y el nivel educativo. Asimismo, ha sido objeto de atención la categorización en trabajadores y propietarios de capital (Atkinson, 2009; Rodríguez y Ávila, 2016).

### Población cubierta

El enfoque predominante a este respecto es el territorial: la población cubierta por los estudios es la población residente del país, al margen de su nacionalidad. A veces también se emplea el enfoque de nacionalidad: la población cubierta está integrada por los nacionales del país, con independencia de dónde residan.

### Indicador de capacidad de pago

En el ámbito de la elaboración de la política tributaria, el indicador de capacidad de pago más empleado es el ingreso. Hay argumentos teóricos de peso

que ven en la riqueza un indicador mejor que el ingreso, pero la información disponible sobre ella es por lo general más limitada.

La capacidad de pago se suele agrupar en rangos (rangos de ingreso, por ejemplo) y tipos de fuente (por ejemplo, ingresos laborales e ingresos de capital).

### Periodo de análisis

Dos periodos se disputan las preferencias de los analistas: el anual y el vitalicio o de tiempo de vida. El examen de la carga tributaria sobre bases anuales es el más extendido entre los hacedores de política tributaria; el examen sobre bases vitalicias no carece de atractivos teóricos, pero requiere de supuestos menos parsimoniosos y menos factibles de llevar a la práctica (Barthold, 1993).

## Desafíos derivados de las limitaciones de información

La tarea de estimar cómo se distribuye la carga tributaria requiere, como insumos, de estadísticas económicas y tributarias relevantes, fiables, oportunas y comparables, características todas usualmente destacadas en los manuales de buenas prácticas de los sistemas de información. Sin embargo, especialmente en el caso de las estadísticas sobre los contribuyentes, los analistas y usuarios en general encaran serias limitaciones de acceso. Esas limitaciones no son nuevas y parecen ser bastante extendidas. Según Mahon (2012: 4), "(a)l momento de escribir, ninguna autoridad tributaria de América Latina otorga a los investigadores acceso a las declaraciones de impuestos". Desde luego, el acceso a las declaraciones debe proteger la confidencialidad y privacidad de la información suministrada por los contribuyentes. Con ese fin, la información puesta a disposición del público debe anonimizarse, tomando las precauciones necesarias para que sean usadas con fines estadísticos exclusivamente.



En el mundo de las buenas prácticas, las estadísticas oficiales se deben dar a conocer a todos los usuarios de manera imparcial y al mismo tiempo (Dane, 2011; Eurostat, 2011). Actualmente, en Colombia la Dian publica en su página de internet las estadísticas agregadas de: 1) los recaudos por tipo de impuesto del orden nacional (renta, IVA); y 2) los valores registrados en cada renglón de las declaraciones por tipo de impuesto y, en el caso del impuesto sobre la renta, por tipo de contribuyente (personas naturales y jurídicas). Dentro de cada impuesto, los renglones de las declaraciones se desagregan por actividad económica. Esta información es insuficiente y a veces inadecuada para estimar la distribución de la carga tributaria. Se requerirían, entre otras cosas, las estadísticas desagregadas por rangos de ingresos y de patrimonio. En diciembre de 2014, durante la presentación en Bogotá del libro de Thomas Piketty, *El Capital en el siglo XXI*, el presidente Santos admitió que aquí hay un vacío en materia de acceso y confiabilidad de la información tributaria y fiscal, en especial de la relativa a la riqueza, y anunció, en aras de la transparencia, la publicación de más y mejores cifras al respecto, protegiendo la confidencialidad<sup>6</sup>. ¿Cuál ha sido y es todavía la práctica corriente para acceder a los microdatos anonimizados de las declaraciones?: es preciso elevar solicitud ante la administración de impuestos, la cual responde caso por caso, con el agravante de que unas solicitudes son más exitosas que otras, probablemente dependiendo de quién es el solicitante.

Además de las declaraciones de impuestos, en los estudios empíricos se suele utilizar información de las encuestas de hogares y de las cuentas nacionales. Cada fuente trae aparejados sus pros y contras. Por ejemplo, si las tarifas efectivas se calculan solo con datos de las declaraciones se estaría ignorando el efecto de la evasión tributaria. Es sabido que las encuestas de hogares por lo general subestiman los ingresos de capital (e.g., dividendos, rentas, intereses), en especial los ingresos altos. En las cuentas na-

cionales, el excedente bruto de explotación, variable que representa el excedente económico, incluye la depreciación del capital físico; a su turno, la remuneración a los asalariados incluye los costos de trabajar. Ni la depreciación ni los costos de trabajar deberían en principio formar parte de la base gravable potencial. Una estrategia para enfrentar estas limitaciones es combinar fuentes de información, aunque desde luego hay que ser cuidadoso en qué y cómo se combina. Así, el pago efectivo de impuestos puede obtenerse de la administración tributaria, mientras que la base gravable potencial puede estimarse combinando información de las encuestas de hogares y las cuentas nacionales.

## Incidencia fiscal neta

En Colombia los proyectos de reforma tributaria surten un proceso de elaboración y aprobación distinto al surtido por el gasto público. Esa separación procedimental de las decisiones no implica que los dos lados del presupuesto público sean independientes entre sí ni que los análisis deban llevarse a cabo como si no hubiera relación entre ellos.

Al margen de si la política fiscal busca o no objetivos de equidad, el presupuesto público casi que inevitablemente genera efectos distributivos. El efecto distributivo neto del presupuesto público resulta de la acción combinada de la tributación y el gasto público. Merece la pena evaluar los dos componentes primero de manera separada. Pero ¿cómo evaluar la incidencia distributiva del presupuesto de manera conjunta? Un concepto que se ha desarrollado con ese propósito se conoce como *incidencia fiscal neta*, o simplemente *incidencia fiscal*. A este respecto Martínez-Vázquez (2008) arguye que:

Desde el punto de vista de la política, la incidencia fiscal, no la incidencia [individual] de los impuestos o de los beneficios del gasto, es claramente la medida de equidad relevante que las autoridades gubernamentales deben usar para juzgar políticas particulares.

6 Conversatorio sobre el libro *El Capital en el siglo XXI*, de Thomas Piketty: [https://www.youtube.com/watch?v=JiFppEso8\\_c](https://www.youtube.com/watch?v=JiFppEso8_c)





En cierto modo, el concepto de incidencia fiscal combina el principio de la capacidad de pago y el principio del beneficio. En su aplicación no basta con saber quién paga realmente los impuestos; es necesario determinar también quién se beneficia del gasto público. Al confrontar quién paga y quién se beneficia se obtiene la incidencia neta.

## ¿Debería haber un informe oficial sobre la distribución de la carga tributaria?

Varias consideraciones han de sopesarse antes de tomar una decisión al respecto. Hay muchos asuntos de interés público, pero no todos son igualmente importantes y no todos ameritan un informe oficial. Puede argüirse que la tributación y la fiscalidad no son un asunto cualquiera. Sucede, además, que los principios a los que ha de sujetarse la tributación están expresamente tratados en la Constitución. Ello puede interpretarse como un indicador de la elevada importancia que le otorga la sociedad. Pero si lo que diga la Constitución ha de tomarse con seriedad, como debería ser, el informe tendría que abordar no solo la equidad y la progresividad sino también la eficiencia.

La legislación vigente exige la inclusión, en el documento anual del marco fiscal de mediano plazo, de estimaciones de los costos de los beneficios tributarios. Como se ha argüido aquí, esos beneficios son apenas un componente de la incidencia distributiva de la tributación. La cuestión de si debería hacerse legalmente obligatoria la producción periódica de un informe oficial sobre la distribución (y la eficiencia) de la carga tributaria en Colombia puede dilucidarse teniendo en cuenta esta circunstancia. Si no se quiere añadir un informe más, una opción sería sustituir el actual reporte de las estimaciones del costo de los beneficios fiscales por un informe comprensivo, que incluya las dimensiones de equidad y eficiencia. Ahora bien, la tributación puede resultar globalmente regresiva o progresiva y ese efecto puede ser reforzado, revertido o moderado por el efecto distributivo

del gasto público. Esa es una buena razón para que el informe incorpore, si ha de ser comprensivo, el concepto de incidencia fiscal neta, después de evaluar por separado cada lado del presupuesto.

## Bibliografía

- Atkinson, A. B. 1994. "The Distribution of the Tax Burden". En J. M. Quigley y E. Smolensky. *Modern Public Finance*. Harvard University Press. Cambridge, MA.
- . 2009. "Factor shares: The principal problem of political economy? *Oxford Review of Economic Policy*. 25 (1). Marzo.
- Ávila, J. y A. Cruz. 2006. "La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta". *Cuadernos de Trabajo*. 14. Abril.
- . 2011. "Análisis del impuesto sobre la renta para asalariados: progresividad y beneficios tributarios". *Cuadernos de Trabajo*. 42. Junio.
- Bach, S., M. Beznoska y V. Steiner. 2016. "Who bears the tax burden in Germany? Tax structure slightly progressive". *DIW Economic Bulletin*.
- Barthold, T. A. 1993. "How should we measure distribution?". *National Tax*.
- Castelletti, B. 2013. "How redistributive is fiscal policy in Latin America? The case of Chile and Mexico". *OECD Development Centre Working Paper*. 318. Julio.
- Comisión de Expertos Tributarios. 2015. *Informe final*. Fedesarrollo. Bogotá.
- Congressional Budget Office. 2016. *The Distribution of Household Income and Federal Taxes, 2013*. Congress of the United States. Washington.
- Dane. 2011. *Código nacional de buenas prácticas para las estadísticas oficiales*. Departamento Administrativo Nacional de Estadística. Bogotá.





- Devarajan, S., D. Fullerton y R. A. Musgrave. 1980. "Estimating the distribution of tax burdens: A comparison of different approaches". *Journal of Public Economics*. 13.
- Eurostat. 2011. *Código de buenas prácticas de las estadísticas europeas*. Comisión Europea.
- FMI. 2014. "Fiscal Policy and Income Inequality". *IMF Policy Paper*. Enero.
- Gabaix, X. y D. I. Laibson. 2008. "The seven properties of good models". En A. Caplin y A. Schotter. *The Foundations of Positive and Normative Economics: A Handbook*. Oxford University Press. Oxford, England.
- Goñi, E., J. H. López y L. Servén. 2008. "Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America". *Policy Research Paper*. Enero.
- Hall, R. y A. Rabushka. 1995. *The Flat Tax in 1995*. Hoover Institution, Stanford University.
- Harberger, A. 1995. "The ABC's of Corporation Tax Incidence: Insights into the Open Economy Case". En *Tax Policy and Economic Growth*. American Council for Capital Formation. Washington.
- . 2003. *Reflections on Distributional Considerations and the Public Finances*. The World Bank. Washington.
- Harberger, A. C. 1962. "The Incidence of the Corporation Income Tax". *The Journal of Political Economy*. 70 (3).
- Jiménez, J. P. 2015. *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*. Cepal. Santiago de Chile.
- Joint Committee on Taxation. 1993. *The methodology and issues in measuring changes in the distribution of tax burdens*. U.S. Government Printing Office. Washington.
- Kakwani, N. C. 1977. "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison". *The Economic Journal*.
- Kakwani, N. y P. J. Lambert. 1998. "On measuring inequity in taxation: A new approach". *European Journal of Political Economy*. 14 (2).
- Lagarde, C. 2015. "Foreword". En B. Clements, R. de Mooij, S. Gupta y M. Keen. *Inequality and Fiscal Policy*. International Monetary Fund. Washington.
- Mahon, J. E. 2012. "Tax Incidence and Tax Reforms in Latin America". *Woodrow Wilson Center Update on the Americas*. Wilson Center. Washington. Noviembre.
- Martínez-Aguilar, S., A. Fuchs, E. Ortiz-Juárez y G. del Carmen. 2017. "The Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty in Chile". *Policy Research Working Paper*. Enero.
- Martínez-Vázquez, J. 2008. "The Impact of Budgets on the Poor: Tax and Expenditure Benefit Incidence Analysis". En B. Moreno-Dodson y Q. Wodon. *Public Finance for Poverty Reduction: Concepts and Case Studies from Africa and Latin America*. The World Bank. Washington.
- Mazerov, M. 2002. *Developing the Capacity to Analyze the Distributional Impact of State and Local Taxes: Issues and Options for States*. Center on Budget and Policy Priorities. Washington.
- Metcalf, G. E. y D. Fullerton. 2002. "The Distribution of Tax Burdens: An Introduction". *NBER Working Paper*. 8978. Junio.
- Ministerio de Hacienda. 2016. *Marco fiscal de mediano plazo*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Bogotá.
- Musgrave, R. A., K. E. Case y H. Leonard. 1974. "The Distribution of Fiscal Burdens and Benefits". *Public Finance Quarterly*. 2 (3).
- Office of Tax Analysis. 2015. *Treasury's Distribution Methodology and Results*. U.S. Department of the Treasury. Washington.
- Restrepo, J. C. 1999. *Hacienda pública*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá.



- Rodríguez, J. A. 2016. "Impuesto sobre la renta: dime cómo opera y te diré cómo redistribuye". En Á. Zerda y J. A. Rodríguez. *Macroeconomía y bien-estar: política económica y distribución funcional del ingreso en Colombia*. Centro Editorial, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia. Bogotá. <http://www.fce.unal.edu.co/ebooks/macrobien-estar/mobile/index.html#p=82>
- Rodríguez, J. A. y J. Ávila. 2016. "La carga tributaria sobre los ingresos laborales y de capital en Colombia: el caso del impuesto sobre la renta y IVA (sic)". *Documentos Escuela de Economía FCE-CID*.
- Saez, E. 2004. "Direct or indirect tax instruments for redistribution: Short-run versus long-run". *Journal of Public Economics*.
- Sen, A. 1995. *Inequality Reexamined*. Harvard University Press. Cambridge, MA.
- Smith, A. 1976. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Vol. II. The University of Chicago Press. Chicago.
- Zee, H. H., J. G. Stotsky y E. Ley. 2002. "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries". *World Development*. 30 (9).



### **Acerca del autor.**

**Jorge Armando Rodríguez.** Profesor asociado de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Colombia.

Correo electrónico: jarodrigueza@unal.edu.co

### **Pie de imprenta**

Friedrich-Ebert-Stiftung (FES)

Calle 71 n° 11-90 | Bogotá-Colombia

Teléfono (57 1) 347 30 77

Fax (57 1) 217 31 15

**[www.fes.org](http://www.fes.org)**

### **Para solicitar publicaciones:**

[saruy.tolosa@fescol.org.co](mailto:saruy.tolosa@fescol.org.co)

**Bogotá, noviembre de 2017**

**ISSN 2422-0663**

Presente en Colombia desde 1979, Fescol trabaja por crear un espacio de reflexión y análisis de la realidad nacional, promoviendo el trabajo en equipo y la creación de alianzas institucionales con universidades, centros de pensamiento, medios de comunicación, organizaciones sociales y políticas progresistas que garanticen la participación de actores locales, nacionales e internacionales con una visión común de la democracia y pluralidad política.

Asimismo, busca dar visibilidad y reconocimiento a los esfuerzos regionales y nacionales en la construcción colectiva de alternativas pacíficas; promueve el análisis y el debate de las políticas públicas y apoya procesos de aprendizaje e intercambio con experiencias internacionales en temas como sostenibilidad y medio ambiente, desarrollo económico, fortalecimiento de los partidos y sistemas políticos, entre otros.

Los resultados de estos esfuerzos se ven materializados en la publicación de documentos de propuesta, análisis temáticos y libros, en los grupos de trabajo con expertos (académicos y técnicos), y en la realización de foros, seminarios y debates públicos.

El uso comercial de todos los materiales editados y publicados por la Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) está prohibido sin previa autorización escrita de la FES.

Las opiniones expresadas en esta publicación no representan necesariamente las de la Friedrich-Ebert-Stiftung.