

EFECTO DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS SOBRE LA EQUIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO³

Juan Alejandro Morales Sierra⁴

Resumen

Los Gastos Tributarios, aquel grupo de exenciones, deducciones o tratamientos especiales en los códigos tributarios, pueden ser utilizados como instrumentos de política económica con el objetivo de estimular ciertos sectores o actividades económicas de un país. En Colombia, dichos instrumentos se han aplicado de manera indiscriminada, especialmente desde la década de los sesentas, como consecuencia principalmente de la presión de diversos grupos de interés. Independientemente que hayan logrado o no sus objetivos de política, este trabajo demuestra que en el período 1993-2010, los Gastos Tributarios han reducido la equidad general, sectorial, horizontal y vertical del sistema tributario colombiano.

Abstract

Tax expenditures, that group of exemptions, deductions or special treatment in the tax code, can be used as instruments of economic policy in order to stimulate certain sectors or economic activities of a country. In Colombia, these instruments have been applied indiscriminately, especially since the sixties, mainly as a result of pressure from various interest groups. Whether or not they have achieved their policy objectives, this work shows that in the period 1993-2010, tax expenditures have reduced the overall equity, sectoral, horizontal and vertical Colombian tax system.

Palabras Claves: Gasto Tributario, Sistema Tributario, Equidad Horizontal y Vertical
Clasificación JEL: H230

³ Trabajo presentado para optar al título de Magister en Economía de la Pontificia Universidad Javeriana.

⁴ Agradezco la orientación, dedicación y conocimiento impartido por el Profesor Jorge Espitia, sin quien este trabajo no habría llegado a buen puerto. Así mismo, agradezco al cuerpo administrativo y docente de la Maestría en Economía de la Pontificia Universidad Javeriana, en particular al Doctor Andrés Giraldo, por la colaboración prestada en la elaboración y presentación final de este documento.

Tabla de contenido

Sección 1. El Gasto Tributario: Definición y Análisis	5
1.1 Definición y Antecedentes	5
1.2 Los Gastos Tributarios como instrumentos de Política	7
1.3 Elaboración de Presupuestos de Gastos Tributarios	11
a) Identificación de los Gastos Tributarios	12
b) Sistema Tributario de Referencia	13
c) Cálculo de los Gastos Tributarios	15
d) Consideraciones al Cálculo de los Gastos Tributarios.....	16
1.4 Metodología para medir los Efectos sobre la Equidad de los Gastos Tributarios 20	
a) Índices de equidad vertical.....	20
b) Índices de equidad horizontal	22
Sección 2. Evolución de la Estructura Tributaria y el Gasto Tributario en Colombia ...	25
2.1 Antecedentes del Gasto Tributario en Colombia.....	25
2.2 Estimación del Gasto Tributario en Colombia	28
Sección 3. La Equidad en el Gasto Tributario.....	40
3.1. Indicadores de Equidad Vertical en el Sistema Tributario Colombiano	41
3.2. Indicadores de Horizontal en el Sistema Tributario Colombiano	44

Introducción

Una política pública de fomento habitual es aquella donde el Estado realiza transferencias a determinados grupos o sectores, con diversos objetivos, entre ellos estimular la inversión o proteger un sector estratégico para la economía nacional. Pero en lugar de concretar estas ayudas por medio de un gasto gubernamental direccionado, el Estado puede implementar este tipo de políticas de orden fiscal, por medio de una reducción de la obligación tributaria del contribuyente.

Independientemente de que existan justificaciones o no para su existencia, favorecer a un grupo o sector habilitándolo a pagar menos impuestos, es similar a darle un apoyo por medio de una partida de gasto público; de allí que a este tipo de transferencias se les denomine “Gastos Tributarios”.

El Gasto Tributario (GT) es, por lo tanto, una pérdida de ingresos tributarios atribuible a las disposiciones gubernamentales que permiten la exención o deducción especial de la base gravable o que proporcionan un crédito especial o un aplazamiento en el pago de los impuestos a un determinado grupo de contribuyentes.

A comienzos de la década de los sesenta y prácticamente de manera simultánea en Alemania y Estados Unidos, surgió la inquietud por estas “erogaciones” oficiales y fueron los primeros países en elaborar presupuestos de este tipo de excepciones tributarias. Posteriormente, en especial durante los años ochenta, esta práctica se hizo extensiva a casi todos los países de la OCDE y a algunos países en desarrollo.

En años más recientes, la exigencia de la comunidad internacional por una mayor transparencia fiscal junto con la tendencia creciente, especialmente en países emergentes, por el uso de estas herramientas para atraer inversiones extranjeras, aumentó el interés por el tema.

En este sentido, los manuales de transparencia fiscal del Fondo Monetario Internacional (FMI, 1998) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2004) sugieren que los Estados deben estimar los GT con el objeto de precisar el apoyo que se concreta por ese medio. En Colombia, la ley 788 de 2002 estableció en su artículo 87 la obligación de presentar “un informe detallado en el que se deberá evaluar y hacer explícito el impacto fiscal de los beneficios,...”, obligación en la que se insiste al fijar normas para la transparencia fiscal y la estabilidad macroeconómica; así mismo, mediante la ley 819 de 2003, se establece que el marco fiscal de mediano plazo

debe contener entre otros elementos, “una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes”.

Si bien un sistema tributario en principio debe ser, entre otras cosas, eficaz, eficiente, simple y equitativo¹, implementar este tipo de beneficios tributarios implica perder buena parte de estas características, en especial, la que tiene que ver con la equidad. Específicamente, en la medida en que favorezca a un grupo específico de contribuyentes o actividades se traducirá, necesariamente, en una pérdida de equidad. Desde este punto de vista, se puede decir que los presupuestos de gastos tributarios constituyen también, en cierto modo, informes que muestran el grado de inequidad horizontal y vertical de los impuestos.

El objetivo de este trabajo es calcular y analizar los presupuestos de Gastos Tributarios para las personas naturales y jurídicas en Colombia entre 1993 y 2010 y su impacto sobre la equidad del Sistema Tributario Colombiano. Con este fin en mente, inicialmente se hará un marco conceptual y teórico sobre los Gastos Tributarios. Así mismo, se construirá una metodología apropiada para observar su efecto sobre la equidad vertical y horizontal de un Sistema Tributario. Posteriormente, se estimarán los Gastos Tributarios en Colombia y se analizará el efecto que tienen sobre el Recaudo Tributario. Finalmente, se concluirá si la presencia de los Gastos Tributarios, contribuye o no a lograr un mayor grado de equidad en el Sistema Tributario Colombiano.

¹ El sistema tributario debe propender hacia la equidad en dos sentidos: Horizontalmente, es decir, los impuestos deben afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva. Además, deben ser verticalmente equitativos, de tal forma que, aquellos contribuyentes que tengan una mayor capacidad económica paguen una mayor proporción de impuestos.

Sección 1. El Gasto Tributario: Definición y Análisis

1.1 Definición y Antecedentes

Los Gastos Tributarios en Estados Unidos han formado parte del Sistema Tributario desde la aprobación del impuesto a la renta en 1913 (Blakey, 1940)². Desde entonces, más de 100 deducciones especiales, exenciones y créditos se han añadido al código tributario.

Antes de la Segunda Guerra Mundial, los ingresos federales por impuestos tenían poca importancia económica. Ellos ascendieron en promedio a menos del 2% del producto interno bruto (PIB). En 1945, sin embargo, los impuestos a las sociedades pasaron a representar más del 15% del PIB. Y como los ingresos fiscales se hicieron más importantes económicamente hablando, también lo hicieron los Gastos Tributarios³.

A mediados de la década de 1960, el Departamento del Tesoro se interesó en el seguimiento y la contabilidad de estas subvenciones fiscales. En su papel como Secretario Asistente del Tesoro de los Estados Unidos, Stanley Surrey en 1967 fue el primero que introdujo el concepto de Gasto Tributario y elaboró el primer “Presupuesto de Gasto Tributario” el cuál fue publicado por el Tesoro Estadounidense en 1968. Él consideraba a todos estos beneficios como un “gasto” indirecto del gobierno sobre un sector en particular más que un elemento de política tributaria o fiscal: “Un Gasto Tributario es un programa de gasto y debe ser analizado, entonces, en términos de gasto. Intentar analizarlo como si se tratara de sólo una disposición normativa tributaria especial es no tener en cuenta este hecho” (Surrey, 1973).

Posteriormente, en 1972, el Comité Conjunto de Tributación (Joint Committee on Taxation - JCT) empezó a preparar un manual de Presupuesto de Gasto Tributario para el Comité de Medios y Fines (Committee on Ways and Means) Ver Tabla1. En 1974, el Acto Legislativo de Presupuesto del Congreso (PL 93-344) determinó que una lista de

² En los Estados Unidos se estableció un impuesto sobre la renta con el fin de financiar el gasto generado por la Guerra Civil. Sin embargo, fue derogado en 1872 porque los ingresos ya no eran necesarios. Posteriormente, se restableció en 1894, pero fue declarado inconstitucional por el Tribunal Supremo de Justicia en 1895. Finalmente, a partir de que la 16^a Enmienda fuera ratificada el 3 de febrero de 1913, con lo cual se permitió al Congreso cobrar un impuesto permanente sobre la renta.

³ El Comité Conjunto de Tributación (JCT) estimó que estas ayudas fiscales, ascendieron a 945 mil millones dólares en 2006, más de tres veces el déficit en el presupuesto federal proyectado.

los Gastos Tributarios debería ser incluida dentro de los Presupuestos Estatales para controlar su uso y hacer a las preferencias tributarias más transparentes⁴.

Tabla 1
Los más grandes Gastos Tributarios del Impuesto a la Renta en Estados Unidos
Miles de Millones de Dólares y como Porcentaje del PIB de 2006

Gasto Tributario	Miles de Millones de Dólares en 2006	Porcentaje del PIB de 2006
Exclusión neta a las Contribuciones a la Seguridad Social	\$124,7	0,95%
Reducciones al impuesto de Renta por Dividendos y Ganancias de Capital de Largo Plazo	\$92,2	0,70%
Reducciones a las Contribuciones de la Seguridad Social por parte del Empleador	\$90,6	0,69%
Deducción a los Intereses Hipotecarios	\$69,4	0,53%
Exclusión a las Ganancias de Capital	\$50,9	0,39%
Crédito fiscal para los niños menores de 17 años	\$46,0	0,35%
Subsidio al trabajo	\$42,7	0,33%
Contribuciones Caritativas	\$41,3	0,31%
Deducciones a los impuestos Locales y Federales	\$36,8	0,28%
Exclusión a los Beneficios Médicos (Medicare)	\$35,1	0,27%
Exclusión de Impuesto a la Renta en inversión en seguros de vida, contratos de rentas vitalicias	\$28,0	0,21%
Beneficios derivados por los "Planes de Cafetería"	\$27,9	0,21%
Exclusión de los intereses a los bonos del Estado	\$26,0	0,20%
Exclusión de las ganancias de capital en las ventas de residencias principales	\$24,1	0,18%
Exclusión de los beneficios del Seguro Social no gravados	\$23,1	0,18%
Deducción de impuesto predial en viviendas ocupadas	\$19,9	0,15%
Total deducciones	\$778,7	5,93%

Fuente: JCT; Cálculos: Congressional Research Service (CRS) de la Comisión Mixta de Datos Fiscalidad de Estados Unidos.

Desde entonces, tanto el Departamento del Tesoro y el JCT preparan listas anuales de los Gastos Tributarios⁵. Sin embargo, las listas de ambas entidades presentan grandes diferencias. En 2006, la lista del JCT contenía 28 provisiones fiscales que no son incluidas en la lista del Tesoro⁶.

Así mismo, aunque varios países de la OECD y algunos menos desarrollados⁷, han elaborado presupuestos similares, la estandarización, consolidación y comparación de los mismos ha sido muy difícil sino imposible en muchos casos. Y es que la conveniencia, identificación y cuantificación de este tipo de beneficios tributarios, no ha

⁴ Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974 (P.L. 93-344), sec. 3(3).

⁵ La lista del Tesoro está incluida en la presentación del informe anual de presupuesto del Presidente de los Estados Unidos.

⁶ Por otra parte, habría de anotar, que el JCT ha utilizado una metodología consistente para definir y estimar los gastos tributarios en el tiempo, mientras que el Departamento del Tesoro ha cambiado de metodología de administración a administración

⁷ Por ejemplo, Canadá también aplica el concepto de Gasto Tributario sobre su impuesto de bienes y servicios. Francia lo hace sobre el Impuesto al Valor Agregado.

dejado de ser centro de debate y estudio por diferentes analistas. A continuación, se expone una buena parte de los argumentos a favor y en contra de este tipo de instrumentos.

1.2 Los Gastos Tributarios como instrumentos de Política

En principio, la utilización de exenciones y demás preferencias tributarias para alcanzar ciertos objetivos sociales y económicos tiene aspectos tanto positivos como negativos. Dentro de los primeros, se mencionan el estímulo a la participación e iniciativa del sector privado en programas económicos y sociales donde se dificulta la acción del Estado; la transferencia de recursos a los sectores beneficiados se realiza de una manera más ágil y directa que el gasto público; facilitan la inversión en proyectos con un alto retorno social, eliminando evidentes fallas de mercado; pueden ayudar a aumentar la progresividad del Sistema Tributario e, igualmente, estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”⁸; finalmente, la existencia de incentivos regionales o de inversión en ciencia y tecnología pueden generar sinergias claves para el crecimiento y desarrollo económico focalizado.

Sin embargo, existen varios argumentos en contra de la utilización de estos instrumentos. En primer lugar, la evidencia empírica indica que en la mayoría de los casos, éstos no son efectivos para producir los resultados esperados. Por ejemplo, para el fortalecimiento de políticas comerciales y la atracción de Inversión Extranjera Directa (IED) son más importantes factores como el tamaño del mercado, la infraestructura, la disponibilidad y calificación de la mano de obra y el riesgo-país, que los incentivos tributarios (Zhicheng et al, 2004).

En el caso específico de Colombia, Juan José Echevarría y George Zodrow reconocen, en principio, en un estudio realizado sobre los efectos de los incentivos tributarios sobre la Inversión Extranjera Directa (IED) que “la política impositiva está lejos de ser el único factor que afecta las decisiones de inversión de las multinacionales” e, incluso, “la literatura disponible sugiere que los impuestos no se encuentran entre los factores más importantes en la decisión de las multinacionales en materia de localización”

⁸ Los Bienes Meritorios son aquellos cuyo consumo produce un efecto social mayor que el beneficio del individuo que lo consume. Por ejemplo, los servicios de planificación familiar, las vacunaciones, el control de las enfermedades de transmisión sexual, la educación para el control de los accidentes de tránsito, los servicios de emergencia para trauma. De Luis, Michael Jorrat (2010)

(Echevarría y Zodrow, 2005, página 3)⁹. En el país particularmente, agregan, la estabilidad macroeconómica, política y jurídica son factores que priman mucho más que la carga tributaria en el momento de hacer una inversión o ampliar la capacidad instalada de una multinacional.

En el estudio, sin embargo, más adelante se describe como en “una economía pequeña y abierta como la colombiana no debería crear ningún impuesto específico al capital móvil y a la IED. La explicación es simple. Si el capital internacional es perfectamente móvil en la economía pequeña y abierta, los propietarios del capital móvil no pagarán la carga tributaria del impuesto. El capital se irá del país y la productividad del capital se incrementará hasta que la remuneración después de impuestos coincida con la situación inicial (antes de crear el impuesto). (Echevarría y Zodrow, 2005, página 14)¹⁰. En este sentido, el estudio afirma que “en los últimos años ha aparecido un conjunto amplio de estudios detallados que ha movido la profesión hacia un relativo consenso. Gordon y Hines (2002), por ejemplo, revisaron los estudios existentes de series de tiempo para concluir que la elasticidad impuestos –IED es cercana a -0.6—. Los estudios transversales entre países para el caso de la inversión en propiedad, planta y equipos (PPE) encuentran una sensibilidad aún mayor, cercana a 1 en algunos casos (Hines y Rice, 1994; Grubert y Mutti, 2000). Finalmente, Altshuler *et al.* (2001) muestran que la respuesta ha crecido en el tiempo: -1.5 en 1984 y -2.8 en 1992. En síntesis, las tasas de impuestos en el país receptor tienen efectos importantes sobre la IED y la elasticidad ha crecido en el tiempo” (Echevarría y Zodrow, 2005, página 26).

Sin embargo, señala que también existen conceptos a favor de un impuesto “positivo y alto a la IED en los países importadores de capital especialmente en lo relacionado con el llamado Crédito Tributario Externo (CTE) que conceden varias economías exportadoras de capital, como los Estados Unidos, el Reino Unido, Italia y Japón. Específicamente, con el fin de gravar el ingreso global de la multinacional a la tasa local (el llamado “principio de residencia”) estos países otorgan un crédito sobre los

⁹ El texto de este autor cita a Wheeler y Mody (1992), por ejemplo, que construyen un modelo empírico sobre la localización y nivel de la IED y atribuyen el peso central a los costos laborales, el tamaño del mercado, la calidad de la infraestructura y las potenciales economías de aglomeración, factores todos ellos más importantes que los impuestos. Así mismo afirma que a conclusiones son relativamente similares para otros trabajos sobre América Latina (Shatz y Venables, 2000; Shatz, 2001; Esquivel y Larraín, 2001; Vial, 2001)”

¹⁰ Esta conclusión, a su vez la refuerza citando los siguientes autores que han constituido el marco conceptual de la IED y la carga impositiva 17 (Gordon, 1986; Slemrod, 1988; Razin y Sadka, 1991; Diamond y Mirrlees, 1971). 18

impuestos pagados en el exterior (CTE), con topes que varían de país a país” (Echevarría y Zodrow, 2005, página 18). Ello indicaría que las multinacionales de países que otorgan CTEs son menos sensibles a los impuestos en el país receptor. Además, la IED aumentó más en aquellos sectores que experimentaron mayores incrementos en tasas con la Reforma Impositiva de 1986 (*Tax Reform Act of 1986*, Swenson, 1994).

De tal forma que, que es difícil identificar con precisión el efecto de los impuestos sobre la IED, puesto que esta última depende de muchos factores y no solo de los impuestos e incentivos locales sino también de los incentivos tributarios en el país sede. Por lo tanto, el análisis sugiere que las multinacionales no son indiferentes al nivel de impuestos en el país-estado receptor pero reconoce que la evidencia empírica sobre este punto no es contundente.

Por lo tanto, concluye que ante la ambigüedad teórica existente, (análisis que sugieren “tasa impositiva cero” y otros que aconsejan todo lo contrario) es difícil formular una política tributaria óptima. Y para el caso de Colombia, específicamente, no tiene evidencia empírica que se manifieste en uno u otro sentido.

En cambio, el trabajo de Galindo y Meléndez, que utiliza los datos empresariales en Colombia de la inversión en capital fijo entre 1997 y 2007, si bien encuentra, en principio, una relación positiva y estadísticamente significativa entre el auge de la inversión y el incentivo tributario implementado en 2004, la correlación desaparece cuando se incorporan al modelo una mayor cantidad de variables control¹¹. Específicamente, cuando se incorporan variables de Entorno Macroeconómico y Político al modelo empírico, la relación deja de ser significativa. En general, el estudio concluye que el estímulo fiscal de 2004, a pesar de que crecimiento real de la Inversión fue en promedio de un 16 por ciento entre este año y 2007, fue ineficaz en la promoción de la inversión en Colombia para el período (Galindo y Meléndez, 2010, página 7).

Más recientemente un estudio realizado por Carlos Garcimatin, Marta Pérez Garrido y Álvaro Anchuelo, para los países del Este de Europa y nuevos miembros de la Unión Europea, concluyó que el nivel general de tributación afecta negativamente la IED, pero si sólo se tiene en cuenta únicamente los impuestos corporativos dicho efecto desaparece. Por otra parte, encontraron que la calidad institucional tiene un efecto

¹¹ El estudio realizó pruebas cambiando la especificación del modelo, la base de datos y las técnicas de estimación y las conclusiones fueron las mismas: los incentivos tributarios de la ley 863 de 2003 y el decreto 1766 de 2004 que la reglamenta, no afectaron de manera significativa al aumento en la inversión en capital fijo después de 2004, periodo caracterizado por un aumento considerable de la IED en el país.

considerable sobre la IED y si se considera conjuntamente con la tributación el efecto de esta última es ambiguo. En países de baja calidad institucional los impuestos corporativos pueden restringir la IED mientras que lo opuesto ocurre en países de alta calidad institucional (Garcimartin, Perez y Anchuelo, 2011). Es decir, aquí nuevamente prima la calidad institucional más que la carga tributaria corporativa sobre la IED.

En resumen, si bien el estudio de Echevarría y Zodrow, se manifiestan inicialmente a favor de los incentivos tributarios, como los implementados en la reforma tributaria de la ley 863 de 2003, no existe evidencia empírica que para el caso colombiano, sustente esta afirmación. Incluso, Galindo y Meléndez corroboran que este estímulo no tuvo un efecto estadístico significativo en el auge de la inversión con posterioridad a 2004, cuando entró en vigor el incentivo tributario. Lo anterior se reitera con lo manifestado en el estudio de Garcimartin, Pérez y Anchuelo, donde prevalece la alta calidad institucional de los países del este de Europa como principal incentivo para la IED.

En segundo lugar, el uso de estos incentivos provoca ineficiencias en los mercados, pues son resultado de la acción de varios grupos de interés en lugar de necesidades reales. De esta manera, al favorecer a determinados sectores y alterar la rentabilidad relativa de los proyectos, llevan a que los recursos no se inviertan de manera óptima.

Además, hace que los esquemas tributarios tiendan a ser inequitativos, tanto horizontal como verticalmente, ya que para mantener los ingresos tributarios, se debe aumentar la carga tributaria de otros contribuyentes, que no son beneficiados con las medidas tributarias (Zhicheng et al, 2004).

En tercer lugar, los GT son una forma de gasto que no se le puede hacer seguimiento a través de un proceso presupuestario, no son focalizables, erosionan las bases gravables, aumentan de la complejidad del sistema tributario, facilitan las prácticas de evasión y elusión¹², y promueve los comportamientos de “búsqueda de rentas” (Surrey, 1982).

Finalmente, los GT representan un importante apoyo en términos de ingresos no percibidos por parte Gobierno (GAO, 2005) y crecen de una manera desproporcionada frente a los gastos públicos directos debido a la naturaleza progresiva del impuesto a la renta (Witte, 1985).

¹² Slemrod (1989) concluye que los GT al aumentar la complejidad del sistema tributario ayudan a evadir o eludir los impuestos al crear incentivos para manipular el sistema, aumentar la incertidumbre, disminuir la capacidad de focalización e incrementar la dificultad para pagar y cumplir con los requerimientos tributarios.

Estas características, además, dificultan el control, administración, seguimiento y evaluación de los gastos tributarios, así como la cuantificación del impacto financiero, social y económico de los incentivos.

En contraste, los programas de Gasto Estatal Directo son probablemente más efectivos para conseguir ciertos objetivos de política. Ellos pueden ser dirigidos con mayor precisión y de esta manera pueden conseguir los mismos objetivos con un menor costo. Pueden ser administrados y supervisados por las entidades encargadas de su control con un presupuesto bajo y efectivo. Incluso, varios de estos gastos pueden ser coordinados por la misma agencia estatal (Thuronyi, 1998).

De allí que la distinción entre Gasto Tributario y Gasto Estatal Directo sea más que una mera cuestión semántica. Históricamente, al menos en los Estados Unidos, las preferencias tributarias no han sido sujetas a ningún escrutinio como si lo han sido los programas de gasto estatal explícito, especialmente durante épocas de grandes dificultades fiscales cuando los gastos directos han sido reducidos o eliminados. Además, la reducción de las preferencias tributarias casi siempre es vista como un “incremento de impuestos” y, por lo tanto, son menos deseables que las reducciones en el gasto. Como resultado hay una tendencia a la expansión excesiva e ineficiente de actividades soportadas en preferencias tributarias en relación con actividades financiadas con gastos directos del Gobierno. La experiencia en Estados Unidos, por ejemplo, sugiere que las exenciones tributarias son altamente populares, como la reducción en las tasas de interés hipotecario, y pueden mantenerse en el tiempo así se pruebe su inconveniencia (Zodrow, 2003, página 3).

1.3 Elaboración de Presupuestos de Gastos Tributarios

Generalmente, un Presupuesto de Gasto Directo está permanentemente sujeto al escrutinio público. Además, la elaboración de un presupuesto anual, debe ser sometida a la aprobación del Congreso de un país. En contraste, los gastos tributarios quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y no se someten a discusión en el Congreso, salvo en ocasión de su aprobación inicial.

Por lo tanto, desde el punto de vista netamente presupuestario, existe una gran diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario. Mientras que el primero se desarrolla en dos etapas en la que inicialmente se percibe el ingreso y después se discute su destinación, el segundo sólo se compensa a través del pago del ingreso omitiéndose por lo tanto, aquellas dos etapas posteriores.

Ellos deberían estar sujetos al mismo proceso presupuestal que los gastos directos con los mismos controles y criterios de transparencia, porque la ausencia de ellos crea incentivos para establecer subsidios y transferencias sin consideraciones objetivas para justificar su elección.

En este sentido, los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que ayudan a dar más transparencia al uso de las concesiones tributarias, facilitan el adecuado control de éstas y permitan la asignación más eficiente de los recursos.

A pesar de que no existe un formato estándar para la elaboración de los presupuestos de gastos tributarios, por lo que su estructura y su contenido difieren bastante entre un país y otro, hay algunos elementos comunes que frecuentemente se incluyen en ellos. A continuación se enumeran algunos de ellos con el objeto de que sirvan de marco teórico para analizar el presupuesto de Gasto Tributario en Colombia.

a) Identificación de los Gastos Tributarios

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, inicialmente, los gastos tributarios pueden tomar diversas formas, como las siguientes:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, como “exenciones”, “exoneraciones”, “hechos no gravados”, etc.
- Deducciones: Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles.
- Créditos: Cantidades que se permite rebajar de los impuestos.
- Tasas reducidas: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un impuesto (OCDE, 1996).

La identificación de los Gastos Tributarios, entonces, constituye un ejercicio de clasificación, “que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario” (Villela et al, 2009, página 5).

Por lo tanto, la elaboración de presupuestos de Gastos Tributarios requiere en primer lugar, establecer un Sistema Tributario de Referencia o una lista de Impuestos de Referencia (*benchmark*) y, posteriormente, cuantificar el valor o costo de cada Gasto Tributario. A continuación, se esbozarán las principales aproximaciones metodológicas para estimar un Sistema Tributarios Referencia

b) Sistema Tributario de Referencia

El impuesto de referencia es una suerte de “ideal”; es decir, un impuesto sin ningún tipo de excepciones que se aplica sobre una base amplia, como la renta o el consumo. Sin embargo, determinar este impuesto “ideal” es complejo y no existe consenso sobre la mejor metodología a utilizar para establecer un Sistema Tributario de Referencia y la tasa apropiada de impuesto¹³.

De acuerdo con Craig y Allan (Craig y Allan, 2001), se pueden distinguir, no obstante, las siguientes tres aproximaciones que buscan definir un Sistema Tributario de Referencia. El enfoque conceptual, el legal y el del subsidio análogo.

El **enfoque conceptual** busca vincular el impuesto de referencia con una “estructura tributaria normal”, independientemente de la estructura tributaria legal vigente. Una primera aproximación para determinar esta “estructura tributaria normal” o “base tributaria normal”, ampliamente aceptada y que el propio Surrey utilizó, parte del concepto de Renta Fiscal de Haig Simmons. Este concepto parte de la idea de que los ingresos obtenidos por una persona, por ejemplo su sueldo, puede dedicarlos alternativamente a gastos de consumo o puede ahorrarlos. Por consiguiente, la renta y, por lo tanto, la base gravable de una persona es igual a la suma de sus gastos de consumo más la variación registrada en el valor de su patrimonio¹⁴.

En consecuencia, cada vez que el impuesto real deja de aplicarse sobre esta renta conceptual, o se aplica sobre una cantidad menor, aparece un gasto tributario. En el caso del IVA, la estructura tributaria normal podría ser un IVA puro, que grava todo el consumo final, sin excepciones.

Pero adoptar este concepto, para establecer la base gravable de la renta, no es una aproximación deseable. Esta definición es tan amplia que la lista de GT podría catalogarse como irreal o inefectiva (OMB, 2001)¹⁵. A esta amplia base gravable, por lo tanto, se le hacen ajustes para reflejar situaciones en que no resulta administrativamente

¹³ En este caso, si se utiliza la política tributaria con el objetivo de mejorar la distribución del ingreso (progresividad) se debe tener especial cuidado en el cálculo en la tasa ponderada de impuesto por grupo de contribuyentes.

¹⁴ Sin embargo, el ahorro corriente no es la única causa por la que puede variar el valor de un patrimonio. También variará si aumenta el valor de sus componentes o si su titular recibe una donación o resulta beneficiario de una herencia. En todos estos casos, el valor del patrimonio también aumentará y, por tanto, si no se quieren introducir discriminaciones injustificadas, se debería otorgar el mismo tratamiento fiscal a todas las vías de incremento patrimonial tanto si proceden de los ingresos corrientes como si tienen su origen en ganancias de capital, en donaciones o en herencias.

¹⁵ La administración Bush, cuestionó en su momento los gastos tributarios, como se indica en el proyecto de presupuesto de la vigencia 2002: "Debido a la amplitud de base tributaria, la Administración considera que el concepto de gastos tributario es de dudoso valor analítico".

factible aplicar el concepto puro. Por ejemplo, es frecuente no considerar como parte de la base de referencia las ganancias de capital, aun cuando en el concepto puro de Haig-Simons tales rentas deberían tributar.

Pero cada vez que la estimación de la base gravable se aleja de esta base ideal, la estimación de los GT se vuelve más subjetiva. Así el concepto de GT puede convertirse en ambiguo y arbitrario y, por lo tanto, pierde su relevancia teórica. Incluso, varios economistas (Kahn y Lehman, 1992)¹⁶ proponen al consumo como base tributaria en lugar de la renta con el objetivo de realizar una mejor estimación de los GT.

En este sentido, **el enfoque legal** podría ser más subjetivo que el **conceptual**. Este toma la legislación tributaria vigente como base para definir el impuesto de referencia y, por ende, para identificar los gastos tributarios. A fin de ilustrar la diferencia respecto del enfoque conceptual, se puede suponer que la ley del IVA de un país determinado define como hecho gravado las ventas de bienes muebles y las prestaciones de servicios, y exime expresamente los servicios de salud. Bajo el enfoque legal, habría un gasto tributario asociado a los servicios de salud, que están explícitamente exentos en la legislación, pero no habría uno asociado a los inmuebles, dado que éstos no forman parte de la definición legal de la base imponible. En cambio, con el enfoque conceptual habría dos gastos tributarios: uno asociado a los servicios de salud y otro al uso de los inmuebles propios, pues ambos representan consumo.

Por último, el **enfoque del subsidio análogo** identifica como gastos tributarios sólo aquellas concesiones tributarias que son claramente análogas a un subsidio directo. En la práctica, este enfoque lleva a una identificación de gastos tributarios muy similar al enfoque legal.

Los sistemas tributarios actualmente son en su gran mayoría un híbrido que utilizan como referencia tanto el consumo como la renta. Además, no existe una metodología estándar para identificar un Sistema Tributario de Referencia y las diferencias en los presupuestos de GT, entre países e, incluso, entre instituciones de un mismo país se amplían continuamente (Carasso y Steuerle, 2003)¹⁷.

¹⁶ La elección del sistema de la base tributaria de referencia es probablemente el aspecto más controvertido en la definición y medición de los gastos tributarios.

¹⁷ Como ya se había mencionado, en Estados Unidos, la JTC y el Departamento del Tesoro, calculan dos presupuestos de GT completamente diferentes y, por ende, se diferencian sus Sistemas Tributarios de Referencia y el listado de GT considerados. De hecho, el Departamento del Tesoro elabora dos estimaciones: una con el ingreso tributario dejado de percibir y otra con el cálculo de un gasto fiscal equivalente.

Muchas provisiones pueden ser consideradas como parte de un presupuesto de GT bajo cualquier Sistema Tributario de Referencia razonablemente constituido. Por ello, no se debe ser muy estricto, conceptualmente hablando al momento de estimar un Presupuesto de GT.

Además, el hecho de que un Sistema Tributario de Referencia, tenga elementos subjetivos, no implica que el concepto GT sea vacío y no haya algún rigor científico al determinar si una provisión, exención o preferencia tributaria es un GT o no.

c) Cálculo de los Gastos Tributarios

Una vez establecido el impuesto de referencia, en la bibliografía especializada se distinguen tres “métodos” para identificar y cuantificar los Gastos Tributarios. Estos métodos corresponden en realidad a tres conceptos distintos de medir su costo.

El primer método mide la pérdida de ingresos tributarios que se produce después de introducir un gasto tributario. El método del **Ingreso Renunciado** tiene, sin embargo, una limitante: el supuesto de que no hay cambio en el comportamiento de los contribuyentes después de la aplicación del gasto tributario. Este método es conocido también como medición ex post.

El método del **Ingreso Ganado**, por su parte, estima el costo del gasto tributario midiendo el ingreso adicional recibido si éste se eliminara. A diferencia del método anterior, en éste —denominado también medición ex ante— se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes. Incluso, se pueden realizar simulaciones para calcular la elusión y evasión de impuestos.

En la práctica, sin embargo, el alcance de este método es bastante limitado porque se debe disponer de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidos con un tratamiento tributario preferencial.

Finalmente, en el método de **Gasto Directo Equivalente** se estima el subsidio o la transferencia de parte del gobierno que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto después de impuestos similar al que obtendrían con la existencia del gasto tributario¹⁸.

La elección del mejor método depende del objetivo perseguido. Si se desea tener una estimación precisa de la mayor recaudación que es posible obtener con la eliminación de un gasto tributario en particular, el método más adecuado es el del ingreso ganado.

¹⁸ En este punto, conviene distinguir entre dos tipos de gastos tributarios: los “subsidiarios tributarios” y las “transferencias tributarias”. En los primeros, el gasto tributario está vinculado a la compra de bienes y servicios, como podrían ser las exenciones del IVA. En los segundos, el gasto tributario no se vincula con la compra de bienes, como en el caso, de las tasas reducidas. OCDE. “Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures”. 2004.

En cambio, si se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, lo mejor es usar el método del gasto directo equivalente.

Sin embargo, regularmente, los informes de gasto tributario suelen ser utilizados para direccionar las reformas tributarias. En estos casos, las estimaciones por el método del gasto directo equivalente pueden alimentar expectativas erróneas acerca de los incrementos de recaudación que sería posible esperar con la derogación de algunos gastos tributarios¹⁹.

De tal forma que, puede ser conveniente elaborar estimaciones complementarias para que las cifras sean más cercanas al incremento de recaudación que se podría obtener con la eliminación de los gastos tributarios. Por ejemplo, estimar los efectos que tiene la eliminación de un Gasto Tributario sobre otros Gastos Tributarios²⁰. Además, sería importante realizar estimaciones del cumplimiento tributario para los principales impuestos y con ello estimar el porcentaje de impuesto evadido después de la derogación del gasto tributario.

La mayor parte de los países que preparan reportes de gastos tributarios utilizan el sistema del ingreso renunciado, que es la metodología más simple de estimar y con la cual se sugiere comenzar. Estados Unidos aplica tanto el método del ingreso renunciado como el del gasto directo equivalente.

d) Consideraciones al Cálculo de los Gastos Tributarios

Generalmente, los cálculos de GT normalmente ignoran la respuesta o el comportamiento que podrían asumir los agentes cuando el sistema tributario cambia. En particular, tienden a sobreestimar el Ingreso Tributario que podría ser recaudado si se elimina determinada preferencia o exención.

En particular, si se elimina la exención tributaria existente sobre la Inversión en Investigación y Desarrollo, por ejemplo, el gasto destinado a este rubro podría reducirse. En este caso, si se estima el GT con base al Gasto en Investigación y

¹⁹ Algunos análisis, como los de la OCDE de 2004, sostienen que mejor estimación de los gastos tributarios parte del método del ingreso renunciado, corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente esté sujeta a impuestos. De tal forma que, en la práctica esto es igual a la aplicación del método del gasto directo equivalente. La recomendación de la OCDE se fundamenta en que la utilización de un método distinto originaría la falsa idea de que el gasto tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo.

²⁰ En Latinoamérica, tanto Chile como Argentina utilizan un supuesto de cambio de comportamiento: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y, por ende, en un menor consumo y pago del IVA.

Desarrollo existente antes de la reforma, el cálculo estaría sobreestimado. Para hacer el cálculo más real podrían simularse las respuestas a la reducción de las exenciones tributarias.

En muchos casos, incluso, se requeriría de la evaluación del efecto que tiene la eliminación de la preferencia tributaria sobre otro tipo de gasto. Por ejemplo, se podrían aumentar el monto de otros gastos más rentables, erogaciones que a su vez, pueden ser sujetas a cargas y/o exenciones tributarias

Otro punto, ampliamente discutido, es que la estimación de los GT ignora la interacción con otras exenciones y preferencias tributarias. Es decir, considera que cada GT es independiente de los demás y que el resto del sistema tributario permanece inalterado en el momento de realizarse una reforma. Por lo tanto, el cálculo de un GT sin tener en cuenta las interacciones con otros GT y el comportamiento de los contribuyentes podría sobrestimar el monto del mismo.

Por ejemplo, cuando una o más preferencias son eliminadas los contribuyentes podrían subir a otro nivel de tributación lo cual sube el monto del GT, no sólo en el ingreso que se deja de percibir, sino en los pagos adicionales que les toca pagar a los antiguos beneficiarios de la exención.

Un tercer aspecto, que se debe tener en cuenta en la estimación del GT, es cuando una exención tributaria toma la forma de subsidios para aquellos que invierten en fondos de retiros. En este caso, el monto del GT debería ser evaluado no solo por el monto ahorrado sino adicionalmente por los beneficios generados por los intereses. Por lo tanto, el cálculo de tales GT debería estar en valor presente balanceando la reducción tributaria corriente contra el pago futuro esperado y descontado.

No se debe olvidar, además, el carácter progresivo de la estructura tributaria, especialmente del impuesto a la renta. De modo que, la estructura progresiva de tasas contenida en la ley forma debe formar parte del impuesto de referencia. Ello significa que el tramo exento habitual en las escalas de tasas no da origen a un gasto tributario, como tampoco las tasas marginales inferiores a la máxima.

En algunos países (Australia, Bélgica, Corea y Argentina), incluso, establecen que una concesión tributaria sólo es considerada gasto tributario si favorece a una industria, actividad o clase de contribuyentes en particular. Desde este punto de vista, una disposición tributaria que se desvía del impuesto de referencia, pero que se aplica a la generalidad de los contribuyentes, no sería un gasto tributario, sino una característica estructural del impuesto.

Este requisito parece en principio razonable, pues en la medida en que una disposición beneficia a todos los contribuyentes por igual, cabe pensar que guarda relación con el diseño que se quiere dar al gravamen, en términos de las cualidades de eficiencia y equidad. Por ejemplo, el tramo exento del impuesto personal a la renta es una disposición que favorece a la generalidad de los contribuyentes, que obedece a criterios de equidad en el diseño del tributo y que normalmente se considera parte del impuesto de referencia.

Sin embargo, son pocas las concesiones tributarias que tienen esta característica, por lo cual se deben tomar algunas precauciones en su identificación. En primer lugar, algunas disposiciones tributarias son de aplicación general pero dentro de un subconjunto de contribuyentes, por lo que deberían ser consideradas gasto tributario. Por ejemplo, un sistema de depreciación acelerada, que está disponible para todas las empresas, podría ser considerado en algunos países como parte del impuesto de referencia. No obstante, dicho criterio no toma en cuenta que tal beneficio es particular para el subconjunto de contribuyentes que desarrollan actividades empresariales y que determinan su renta sobre la base de contabilidad completa, pero no está disponible para el resto de los contribuyentes, como los trabajadores o las empresas sujetas a otros regímenes de determinación de la renta.

En segundo lugar, algunas concesiones están disponibles para la generalidad de los contribuyentes pero no necesariamente benefician a todos por igual. Por ejemplo, una exención del IVA en favor de un bien de la canasta básica puede ser calificada como general, en el sentido de que todos los hogares consumen dicho bien. Sin embargo, la exención favorece en mayor medida a los hogares para los cuales este bien representa una proporción mayor de su consumo, por lo que también debería ser calificado como gasto tributario.

Finalmente, el impuesto de referencia debe tomar como unidades de tributación las aceptadas en la ley (por ejemplo, declaración individual, matrimonial o familiar). Es decir, la menor (o mayor) tributación derivada de la declaración matrimonial, en vez de la individual, no da origen a un gasto tributario²¹. Además se deben incluir como parte de la referencia las convenciones contables propias de cada país para determinar la renta, las disposiciones que procuran facilitar la administración del impuesto, aquellas

²¹ En el caso del IVA y otros gravámenes indirectos, el impuesto de referencia deberá precisar, entre otras características, la tasa del impuesto, el tratamiento de los remanentes y las devoluciones aceptadas.

que persiguen evitar la doble tributación, las relacionadas con la tributación internacional, y la deducción de pérdidas de períodos anteriores.

Tabla 2
Definición, medición y cálculo de los Gastos Tributarios en algunos países latinoamericanos y de la OCDE.

País	Definición	Enfoque	Concepto que se mide
Alemania	No hay definición explícita. Referencias a beneficios recibidos por las empresas o sectores económicos.	Subsidio Análogo	Ingreso Renunciado sobre base de caja
Australia	Disposiciones de la Ley Tributaria que gravan ciertas clases de contribuyentes o tipos de actividades particulares en forma diferente de la estructura de referencia elegida	Conceptual	Ingreso Renunciado sobre base devengada
Canadá	Desviaciones respecto del impuesto de referencia	Conceptual	Ingreso renunciado sobre base de caja
Estados Unidos	Es una excepción preferencial a las normas de referencia de la estructura tributaria	Conceptual y Legal	Ingreso renunciado, subsidio equivalente y valor presente sobre caja
Reino Unido	Alivios Tributarios que son alternativas para el gasto Público y que tienen efectos similares	Subsidio Análogo	Ingreso Renunciado, sobre base devengada
Argentina	Montos de ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta de lo establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes.	Legal	Ingreso Renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante
Brasil	Gastos Indirectos del Gobierno realizados por medio del sistema tributario, que busca asistir a objetivos económicos o sociales.	Legal	Ingreso Renunciado.
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.	Conceptual	Ingreso Renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante
Colombia	Beneficios Tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.	Legal	Ingreso Renunciado.

*Tomado de Villela Luiz, Lembruger Andrea y Michael Jorrat. "Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente", Documentos de Trabajo BID #IDB-WP-131, 2009, página 19-20.

Todas estas consideraciones, independientemente de su validez y alcance, sugieren que la estimación del GT conduce a metodologías cada vez más complejas. De tal forma que, la elaboración de Presupuestos de Gastos Tributarios contiene elementos particulares de cada país –incluso, consideraciones propias de cada agencia gubernamental como se vio en el caso de los Estados Unidos- y es difícil, por lo tanto, establecer una metodología única o estándar sobre el particular. La tabla 2 muestra un

cuadro comparativo entre algunos países de la OCDE y Latinoamérica incluida Colombia.

1.4 Metodología para medir los Efectos sobre la Equidad de los Gastos Tributarios

En términos generales, la metodología generalmente utilizada para medir equidad en el Sistema Tributario consiste en comparar la distribución del ingreso antes y después de impuestos. Una vez que se ha estimado el ingreso de los responsables tributarios antes y después de impuestos será necesario evaluar cómo éstos han afectado la distribución del ingreso. Es decir, se busca conocer si el impuesto analizado es progresivo y en qué grado lo es. En este caso, el objetivo es mostrar, como se esperaría, si el Gasto Tributario ayuda a mejorar la distribución del ingreso después de Impuestos o no. A continuación se describen los índices que por lo regular se utilizan para medir la equidad vertical y horizontal en el Sistema Tributario:

a) Índices de equidad vertical

Una vez que se ha estimado el ingreso de las personas jurídicas antes y después de impuestos y, por ende, del gasto tributario, es necesario evaluar cómo la estructura tributaria ha afectado la distribución del ingreso. Para ello se recurrirá a tres indicadores ampliamente utilizados en el análisis de la redistribución del ingreso de la política fiscal: La Progresión de Tasas Medias, el Índice de Kakwani y el Índice de Reynolds-Smolensky.

La **Progresión de Tasas Medias** muestra la evolución de la tasa efectiva del impuesto, definida como el cociente entre el impuesto efectivamente pagado y el ingreso, cada vez que este último se incrementa. La estructura tributaria (impuestos y gastos tributarios asociados) será progresiva si la tasa efectiva crece junto con el nivel de ingreso de los agentes. Queda implícito que si la progresión de tasas medias es creciente, el ingreso después del impuesto habrá caído proporcionalmente más para los percentiles de mayores ingresos, lo que conduce a una mejora en la distribución del ingreso.

Sin embargo, el alcance de esta técnica es limitada, pues no se puede determinar si la progresividad es causada por el aumento en las tasas nominales de impuesto o la disminución del Gasto Tributario en los niveles de ingreso más altos. Además, se requiere que la progresión sea monótonamente creciente o decreciente para concluir de si la estructura tributaria es progresiva o regresiva respectivamente.

En este punto, conviene aclarar las diferencias entre el efecto redistributivo y la progresividad de un impuesto. El efecto redistributivo, resulta de la comparación de la desigualdad en la distribución del ingreso antes y después de su aplicación. La progresividad tiene que ver con la afectación mayor del Sistema Tributario a ingresos mayores.

En este último sentido, Kakwani (1977) propone comparar el coeficiente de Gini antes de impuestos con el índice de concentración del tributo. Es decir, comparar la distribución de la distribución del ingreso inicial con la distribución de la carga impositiva.

En concreto, el **índice de Kakwani (K)** se define como la diferencia entre el Gini de la curva de concentración del impuesto (lo que se conoce como Cuasi-Gini del impuesto) y el Gini del ingreso antes de impuestos, es decir:

$$\mathbf{K = Cuasi Gini (impuesto) - Gini (ingreso antes de impuestos)} \quad (1)$$

Los índices Ginis muestran la relación que existe entre la curva de Lorenz y la de equidistribución. La primera proporciona un sistema normalizado de medición de los porcentajes de participación de los diversos individuos en la renta total. La segunda es una recta de 45° que muestra la situación cuando la renta se distribuye uniformemente en proporciones de población equivalente. Su expresión matemática para distribuciones discretas de renta es la siguiente:

$$\mathbf{Gini = \Sigma\Sigma [X_i - X_j] / 2 N^2 \mu} \quad (2)$$

Donde μ representa la renta media, x_i y x_j las rentas de los sujetos i y j , respectivamente, y N la población. Por tanto, el coeficiente de Gini expresa la diferencia media entre pares de rentas dividida por el doble de la renta media, pudiendo situarse entre los valores 0 (igualdad absoluta) y 1 (un solo perceptor recibe toda la renta del conjunto).

El Cuasi Gini de los impuestos es un coeficiente de Gini de la distribución de cada impuesto sólo que manteniendo el ordenamiento de los agentes de acuerdo a su ingreso per cápita y no según el monto del impuesto. De tal forma que no existe reordenamiento después de que se ha implantado el impuesto con su respectivo Gasto Tributario.

Si índice K es mayor que cero, significa que la estructura es progresiva; y si K es menor que cero, la estructura tributaria es regresiva. Es decir, el índice de Kakwani permite concluir, sin ambigüedad, si una estructura tributaria es o no progresiva, y qué tan progresiva es, en términos de su distribución porcentual. Pero no dice nada respecto de su contribución absoluta a la redistribución del ingreso.

En este caso, se utiliza el **Índice de Reynolds-Smolensky (RS)** (Reynolds, M. y E. Smolensky, 1977), que se define como:

$$\text{RS} = \text{Gini (Ingreso antes impuestos)} - \text{Gini (Ingreso después del impuesto)} \quad (3)$$

Es decir, simplemente es la diferencia entre el Gini antes y después de impuestos. En este caso, sin embargo, si existe una reordenación después de la implantación del impuesto y su respectivo Gasto Tributario. De hecho a este último Gini, se le denomina regularmente en la literatura Coeficiente de Concentración Ct.

Si RS es mayor que cero, indica evidentemente que la estructura impositiva es progresiva. Además, el valor de la diferencia indica la contribución de la estructura tributaria a la reducción o incremento de la desigualdad.

b) Índices de equidad horizontal

La equidad horizontal se refiere a aquella propiedad que debe tener todo sistema tributario en el cual contribuyentes con igual capacidad contributiva deben ser tratados de igual manera. El sistema tributario será horizontalmente equitativo cuando dos agentes tributarios con el mismo ingreso, paguen el mismo impuesto y reciban las mismas exenciones tributarias y, por lo tanto, sus ingresos después de impuestos sigan siendo iguales.

La principal dificultad para medir este atributo radica en que es muy difícil encontrar a dos individuos iguales. En este sentido, la literatura económica ha elaborado por lo menos dos enfoques para hacer frente a este problema.

El primero, atribuible a Feldstein (1976), considera que una estructura tributaria es horizontalmente equitativa cuando después de su aplicación se preserva la ordenación inicial dada según el ingreso de cada contribuyente. Es decir, si se organizan los agentes tributarios de acuerdo con su ingreso, habrá equidad horizontal si la posición relativa de cada uno de ellos es la misma, antes y después de los impuestos y sus respectivos Gastos Tributarios. Esta idea ha dado origen a una serie de índices que miden el reordenamiento después de aplicar el impuesto.

Sin embargo, como señala Perrote (2003), el reordenamiento es una condición necesaria, pero no suficiente, para que exista inequidad horizontal. Es así que surge un segundo enfoque, que considera la equidad horizontal como un atributo de la estructura tributaria que aplica un tratamiento similar de contribuyentes similares (Berliant y Strauss (1983) y Aronson et al. (1994)). Este enfoque se aproxima más a la definición

teórica de equidad horizontal, reemplazando el concepto de contribuyentes iguales, inexistentes en la práctica, por el de similares. Los índices que se construyen bajo este concepto suelen agrupar a los contribuyentes en pequeños tramos de renta y consideran iguales a todos los contribuyentes pertenecientes a un tramo.

Aunque, Álvarez y Prieto (2003), en este sentido señalan que este tipo de índices presentan dos problemas o limitaciones. En primer lugar, la arbitrariedad que puede existir en la definición de los tramos de renta y, por lo tanto, la discrecionalidad al agrupar a los individuos similares. En segundo lugar, los individuos situados en los extremos de los tramos se pueden parecer más a los individuos ubicados en los tramos próximos que a los del propio tramo.

En este estudio se usarán dos índices de equidad horizontal. En primer lugar, el índice de Atkinson-Plotnick, el cual mide la inequidad horizontal como el área entre la curva de Lorenz de la distribución del ingreso después de impuestos y la curva preordenada de Lorenz. Esta curva representa la concentración del ingreso después de impuestos (y Gastos Tributarios), pero ordenando a los contribuyentes de acuerdo a su ingreso antes de impuestos.

Una característica de esta última curva es que siempre estará por encima de la curva de Lorenz del ingreso después de impuestos, de lo contrario estos últimos serían iguales a cero. En el extremo, cuando el ordenamiento de los individuos se invierte completamente, será un espejo de esta última, por encima de la recta de 45°. El reordenamiento, ocasionado por aplicación de la estructura tributaria sobre el ingreso de las personas, se puede cuantificar usando la siguiente fórmula:

$$A - P = \{[G(Y) - G(Y \text{ pre})] / 2G(Y)\} * 100 \quad (4)$$

Donde $G(Y)$ representa el índice de Gini de la distribución del ingreso después de impuestos y $G(Y_{pre})$ el índice de Gini de la curva preordenada de Lorenz. Si el índice es igual a cero significa que no hubo reordenamiento, por lo tanto ambas curvas son iguales. Si el índice es igual a 1, quiere decir que se ha invertido completamente el orden y la estructura tributaria es totalmente inequitativa en términos horizontales. Así que entre más cerca a uno más inequitativa es la estructura tributaria.

El segundo indicador, propuesto por Rodríguez et al. (2005), se basa en un enfoque no paramétrico (es decir, que no impone formas funcionales particulares a los momentos condicionales del proceso), que mide la inequidad horizontal como la distancia entre la curva de Lorenz de la distribución del ingreso después de impuestos y la curva de

Lorenz de la distribución del ingreso estimado no paramétricamente después de impuestos.

En este caso, se consideran las distribuciones X e Y, que representan las curvas de ingreso antes y después de impuestos, respectivamente. Si se representan ambas variables en un mismo gráfico (x, y), se observará una nube de puntos, lo que da cuenta de que personas con similar nivel de ingresos reciben un tratamiento tributario distinto. El método intenta ajustar una curva a esta nube de puntos. Mientras más dispersa sea la nube de puntos en torno a la curva ajustada, mayor será la inequidad horizontal.

La estimación no paramétrica consiste en ajustar localmente una función a los datos existentes; es decir, se calcula un promedio local de la variable dependiente “y” dado un valor en las cercanías de “x”.

Si llamamos Z a la distribución del ingreso estimado no paramétricamente después de impuestos, el indicador de inequidad horizontal, IH, propuesto por los autores antes citados se define de la siguiente manera:

$$\mathbf{IH = G(Y) - G(Z) \text{ (5)}}$$

Donde G(Y) es el índice de Gini antes de Impuestos y G(Z) es el Gini de la curva de ingreso estimado no paramétricamente después de impuestos. Entre mayor sea el valor de este indicador mayor será la inequidad horizontal.

Para determinar cómo y en qué medida el Gasto Tributario contribuye o no a la inequidad horizontal y vertical del Sistema Tributario Colombiano, empezaremos en el siguiente acápite, por mostrar la evolución del Gasto Tributario en las últimas décadas, indicando la metodología, información y análisis utilizados para su cálculo.

Sección II. Evolución de la Estructura Tributaria y el Gasto Tributario en Colombia

2.1 Antecedentes del Gasto Tributario en Colombia

Durante la época de la Colonia y en los albores de la vida republicana la mayor parte de los recursos tributarios del país provinieron de las actividades asociadas al comercio exterior. Hacia 1910 la estructura tributaria del país era bastante simplificada: el 79.6% de los ingresos del Gobierno Nacional provenían de los impuestos de aduanas y comercio exterior (aduanas y recargos, “impuestos de conversión”, tonelaje, derechos de exportaciones, y consular) un 3,2% del impuesto de timbre y papel sellado; un 4,2% de otros impuestos (Fondo Especial de Caminos, Minas, Sucesiones y Donaciones y Sanidad) y el restante 13% correspondía a ingresos no tributarios y de capital (Calderón y González, 2002).

La rudimentaria estructura vigente, que se fincaba principalmente en el sector externo, empezó a modernizarse mediante las Leyes 26 de 1914 y 69 de 1917, que crearon los impuestos al consumo suntuario (específicamente se cobraba un impuesto a las ventas a nivel manufacturero, para la cerveza, fósforos y naipes). El impuesto a la renta fue establecido por la Ley 56 de 1918, pero solo se aplicó hasta 1922 y se consolidó definitivamente con la Ley 64 de 1927. La imposición de tributo al consumo suntuario y a la renta, constituyeron los primeros esfuerzos por parte del Gobierno Nacional para consolidar el sistema impositivo moderno.

A pesar de ello al finalizar la década del treinta, una alta proporción del recaudo seguía dependiendo de la actividad económica externa. La Segunda Guerra Mundial obligó, entonces, al Gobierno a imponer una sobretasa al impuesto de renta (Ley 45 de 1942)²², orientada a amortiguar la caída en los impuestos al comercio exterior.

En 1953, el Gobierno militar de Rojas Pinilla expidió los Decretos 2317 y 2615, con los cuales realizó una drástica reforma al impuesto de renta y al régimen de avalúos catastrales con el fin de afianzar las finanzas municipales²³.

²² Más adelante la Ley 35 de 1944 elevaría las tarifas de forma definitiva.

²³ Para 1955, la composición de los ingresos tributarios había cambiado gracias a las reformas progresivas de 1936 y 1953, donde el recaudo por concepto de impuestos directos se fortaleció. En efecto, la participación del impuesto de renta aumentó al 53% convirtiéndose en la principal fuente de ingresos tributarios para esta época.

La equidad era uno de los objetivos de la reforma y buscaba que las cargas impositivas correspondieran al capital empleado, al trabajo y al esfuerzo individual, reduciendo drásticamente los privilegios. Obviamente, el carácter progresivo de esta reforma causó malestar en el sector empresarial (Rodríguez, 1996).

La Ley 81 de 1960 revirtió la tendencia progresista de las anteriores reformas tributarias reduciendo las tasas del impuesto a la renta y creando una política más amplia de incentivos principalmente para las industrias básicas²⁴, todo ello siguiendo las recomendaciones de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) y la presión de los grupos de interés (empresariales, sindicales, gremiales) que desde esta época han logrado erosionar la base tributaria²⁵.

Lo anterior, mostró la reducida capacidad de reacción de las instituciones presupuestales, el poder limitado de la autoridad fiscal frente a los grupos de interés y dificultó la aplicación de normas tendientes a una mayor tecnificación, modernización, equidad y eficiencia de la estructura tributaria (Rodríguez, 1996).

Por ejemplo, la reforma de 1974, introducida mediante el mecanismo de emergencia económica, aunque eliminó la mayor parte de los beneficios a las rentas de capital no afectó ninguna renta exenta de trabajo -incluso creó un nuevo descuento del 10% por retención en la fuente- y mantuvo los incentivos vinculados a los casos en que se presentaban externalidades económicas que los justificaran. Incluso, las leyes 54 de 1977 y 20 de 1979, desmontaron gran parte de las reformas introducidas en 1974 y llevaron al impuesto de renta a perder participación en el total de los ingresos tributarios.

De esta forma los privilegios tributarios otorgados por los Gobiernos de turno a grupos de presión impidieron que los objetivos de las reformas tributarias se logaran en la práctica: no se logró ampliar el recaudo, no dieron como fruto una estructura tributaria progresiva y disminuyeron la equidad, neutralidad y la eficiencia del sistema tributario “Estas Reformas mantuvieron muchas de las políticas que las misiones Taylor y Musgrave²⁶ habían calificado como inadecuadas, de manera que la debilidad en la

²⁴ La Ley contemplaba una exención total del impuesto de renta y exceso de utilidades válida hasta 1969, para todas aquellas industrias básicas creadas hasta 1965, que utilizaran 60% o más de materias primas nacionales. Dentro de la categoría de básicas se encontraban las industrias de maquinaria, equipos y materias primas manufacturadas (la Ley 37 de 1969 extendió esta exención hasta 1973).

²⁵ “Los grupos de interés en Colombia han presionado al gobierno de turno para que intervengan en respuesta a presumibles o reales fallas de mercado y obtienen, para sí, rentas que el mercado no les entregaría”. Wiesner (1997).

²⁶ Misiones de expertos internacionales que llegaron al país en la década de los sesenta (1964 y 1969 respectivamente) y tenían el propósito de analizar el sistema tributario del país modernizarlo y para

administración persistió, y la neutralidad, equidad y el potencial del recaudo se vieron seriamente afectados” (Perry, 1988).

La situación no cambio con la apertura económica. Entre 1990-2010 se registraron 16 reformas tributarias²⁷, casi una por año. En este período, los ingresos tributarios se vieron reducidos drásticamente debido a la disminución de los gravámenes arancelarios y fue necesario introducir nuevas reformas que permitieran incrementar el recaudo.

Por otra parte, el gasto estatal, aumentaba como consecuencia de nuevas obligaciones devenidas en su mayor parte de una nueva constitución y las reformas tributarias se constituyeron cada vez más en una respuesta reactiva a un creciente e incontrolable déficit fiscal.

En este período se dio la reforma más trascendental en cuanto al tema de Gasto Tributario, la cual partió en dos la evolución del mismo en Colombia: **La Ley 863 de 2003**, particularmente su artículo 68, que creó la deducción por la inversión en activos fijos reales productivos, beneficio fiscal que se otorga sobre el valor de las inversiones efectivamente realizadas en “bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecien o amorticen fiscalmente”.

Esta reforma lejos de incrementar el recaudo ocasionó una fuerte erosión de la base gravable gracias a esta exención. Si a esta reforma se le adiciona las disposiciones creadas por la Ley 963 de 2005 (*Ley de Estabilidad Jurídica al Inversionista Extranjero*) que logró estabilizar la Inversión Extranjera en Colombia, y la Ley 1116 de 2006 (*Ley sobre Insolvencia Empresarial*) que amplió la base el porcentaje del valor de los activos fijos cubiertos por la deducción del 30 al 40% y, que logró, al menos de manera transitoria, constituirlo en un incentivo permanente, blindaron, fortificaron y garantizaron la Inversión Extranjera Directa ante cualquier disposición legal que tratará de gravarla.

Incluso, la reciente Reforma Tributaria de 2010, que eliminó esta deducción tributaria, fue incapaz de aplicar la medida a todos aquellos contratos de estabilidad jurídica firmados durante este período, especialmente a empresas mineras y petroleras. Por lo

mejorar el recaudo. Gran parte de sus recomendaciones se apartaban del modelo cepalino de estímulos y recién fueron implementadas en la década de los setentas aunque con el tiempo finalmente fueron total o parcialmente descartadas (Calderón y González, 2002).

²⁷ En el Apéndice A se realiza una breve reseña de las principales reformas de este período, señalando específicamente aquellas disposiciones que afectaban el monto y la base gravable del impuesto de renta.

tanto, estas disposiciones implicaron un volumen de recursos muy importantes que dejaron de ser recaudados como se analizara más adelante²⁸.

De tal forma que, ninguna de las reformas tributarias adelantadas en este período se constituyó en una solución estructural y definitiva al financiamiento del déficit del Gobierno Central. Si bien en principio, el recaudo aumentaba (García y Gómez, 2005)²⁹, con el tiempo este disminuía como consecuencia de la erosionada base tributaria, a la complejidad del régimen tributario que facilitaba la elusión y evasión de impuestos y a las exenciones altamente regresivas (Clavijo, 2005).

Refiriéndose a estas últimas, Clavijo afirmaba: “Las argumentaciones de tipo gremial sobre las bondades de estas exenciones, en realidad, no resisten mayores análisis técnicos y van inclusive en contravía de lo que se predica para otros sectores.... (Estas) se han incrementado con el propósito de compensar las mayores cargas generadas por esas elevadas tasas “nominales” de tributación, dando como resultado un sistema tributario amalgamado (o sea, “la unión de elementos contrarios”)” (Clavijo, 2005).

De tal forma que, los Gastos Tributarios en Colombia son un fenómeno inherente a la evolución del Sistema Tributario y tiene su origen en diversas fuentes, especialmente del orden social y político, que poco tiene que ver con criterios técnicos o económicos.

En la siguiente sección se analizará la evolución de todas estas exenciones, su peso sobre el Sistema Tributario Colombiano y su efecto sobre la equidad en las últimas décadas.

2.2 Estimación del Gasto Tributario en Colombia

2.2.1 Metodología

Desde el 2005, y para dar cumplimiento a lo enunciado en las Leyes 788 de 2002 y 819 de 2003, la DIAN ha presentado una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones y descuentos tributarios identificando los principales beneficios existentes en la legislación y el código tributario. Así mismo, el Ministerio de Hacienda en las proyecciones de Gasto de Mediano Plazo realiza estimaciones de los Gastos Tributarios

²⁸ Se calcula que esta deducción representó alrededor de 18 billones de pesos en precios constantes de 2010, entre el 2004 cuando se hizo efectiva y el 2010 cuando fue derogada, excepto para aquellos contratos de estabilidad jurídica mencionados antes.

²⁹ Para estos autores de las 23 reformas tributarias realizadas entre 1973 y 2002 sólo dos, las de 1974 y 1990, incrementaron el recaudo de manera permanente.

con una metodología similar y cuyos resultados básicamente son los mismos³⁰. Es importante señalar, igualmente, el trabajo realizado por De Luis Jorrot (De Luis, 2010) el cual plantea una metodología para estimar el Gasto Tributario en las finanzas municipales para los impuestos predial y de industria y comercio en Colombia.

En este estudio se tomarán como referencia estos trabajos, especialmente este último, y se utilizará, por ende, con la misma metodología. El cálculo se realiza utilizando el método de pérdida de recaudación o **Ingreso no Recaudado**, que no considera los posibles cambios de comportamiento de los agentes económicos en caso de eliminarse tales beneficios.

De tal forma que, sólo estima el costo tributario de los beneficios recibidos a través del impuesto de renta, en las declaraciones de renta de las personas jurídicas y naturales existentes en las bases de datos de la DIAN³¹. Por lo tanto, el método adoptado corresponde a un cálculo ex - post de pérdida de recaudación por la existencia de estos beneficios. En este sentido, el costo fiscal es sólo una aproximación a la pérdida de recaudación.

2.2.2 Las Declaraciones de Renta y el Gasto Tributario en Colombia

Las declaraciones de renta en Colombia, las cuales se relacionan en las bases de datos de la DIAN, contienen la información patrimonial y contable de las personas naturales y jurídicas necesaria para establecer la base líquida gravable para el cobro del impuesto de renta.

Por lo tanto, también contienen las deducciones, exenciones, rentas exentas y todas aquellas excepciones a las que hubiere lugar y reducen, en últimas, la base impositiva del impuesto a la renta de los sujetos tributarios. En la tabla 3, se muestra como ejemplo los rubros declarados por las personas jurídicas en 2010, los cuales están contenidos en las bases de datos de la DIAN³².

³⁰ Para ver las estimaciones de Gasto Tributario de los años 2006 a 2010 se pueden consultar, DIAN (2010), "El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA" años gravables 2008 y 2009, Bogotá y Ministerio de Hacienda (2009) "Marco Fiscal de Mediano Plazo", año 2008, Bogotá.

³¹ La estimación de la DIAN, incluye, también un estimativo del costo fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por la presencia en la legislación de bienes exentos y excluidos. En el caso del IVA, el costo fiscal se determina a partir de los datos proporcionados por la matriz insumo-producto de las cuentas nacionales y el Gasto Tributario se calcula por punto de tarifa no recaudado para cada uno de los 60 productos que la componen. Sin embargo, en el presente estudio no se hace un análisis de dicho estimativo.

³² En el anexo C, se muestra un resumen de las cuentas que por año tienen cada una de las declaraciones de renta y que, por lo tanto, sirvieron de base para estimar el Gasto Tributario en el período de estudio. Así mismo, contienen los datos para estimar los Ingresos Antes y Después de que sirvieron para calcular los indicadores de inequidad observados en la sección III.

Tabla 3
Rubros contables y patrimoniales contenidos en la Declaración de Renta de las
Personas Jurídicas - DIAN
2010

NOMBRE DE CUENTA	DESCRIPCION DE SUBCUENTA	DENOMINACIÓN EN LA BASE DE DATOS
GASTOS DE NÓMINA	Total gastos de nómina	GASTOS_NOMINA
	Aportes al sistema de seguridad social	APORTES_SEGURIDAD
	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	APORTES_ENTIDADES
PATRIMONIO	Efectivo, bancos, ctas bcos, invers mobiliarias,ctas cobrar	PA
	Cuentas por cobrar clientes	PM
	Acciones y aportes(soc anónimas, limitadas, asimiladas)	PB
	Inventarios	PC
	Activos fijos	AJ
	Otros activos	PF
	Total patrimonio bruto	PG
	Total Pasivo	PH
	Total patrimonio líquido	PI
INGRESOS	Ingresos brutos operacionales	INGRESOS_BRUTOS_OPERAC
	Ingresos brutos no operacionales	INGRESOS_BRUTOS_NO_OPERAC
	Interés y rendimiento financiero	IC
	Total Ingresos Brutos	IV
	Devoluciones, descuentos y rebajas	IR
	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	INGRESOS_NO_RENTA
	Total ingresos netos	IG
COSTOS	Costos de venta (para sistema permanente)	CV
	Otros costos(incl costo act pec y otros dist de los ant)	CG
	Total costos	CT
DEDUCCIONES	Gastos operacionales de administración	GASTOS_OPERACIONALES_ADMON
	Gastos operacionales de ventas	GASTOS_OPERACIONALES_VENTAS
	Deducción inversiones en activos fijos	DEDUCCION_INVERSIONES_ACTIVOS
	Otras deduc.(servicios públicos, fletes seguros, imp., etc)	CX
	Total deducciones	DT
RENTA	Renta líquida del ejercicio	GJ
	Rentas gravables	RENTAS_GRAVABLES
	Compensaciones	COMPENSACIONES
	O pérdida líquida	RB
	Renta líquida	RENTA_LIQUIDA
	Renta presuntiva	RC
	Total rentas exentas	ED
	Renta líquida gravable	RE
GANANCIAS OCASIONALES	Ingresos por ganancias ocasionales	GANANCIAS_OCASIONALES
	Costos por ganancias ocasionales	GASTOS_GANANCIAS_OCASIONALES
	Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	GANANCIA_OCASIONAL_EXENTA
	Ganancia ocasional gravable	GC
LIQUIDACIÓN PRIVADA	Impuesto sobre renta gravable	LA
	Descuentos tributarios	LB
	Impuesto neto de renta	LC
	Impuesto de ganancias ocasionales	LD
	Impuesto de remesas	LF
	Total impuesto a cargo	FU
	Anticipo por el año gravable 2010	GX
	Saldo a favor año 2009 sin solicitud de devolución	GN
	Autorretenciones	MJ
	Otros conceptos	MI
	Total retenciones año gravable	GR
	Anticipo por el año gravable siguiente	FX
	Saldo a pagar por impuesto	SALDO_POR_IMPUESTO
	Sanciones	VS
Total saldo a pagar	HA	
O total saldo a favor	HB	
PAGOS	Valor pago sanciones	PS
	Intereses de mora	IM
	Valor a pagar	VP

Fuente: DIAN, Base de Datos Declaraciones de Renta, Personas Jurídicas, 2010, Página web: www.dian.gov.co.

En este caso, por ejemplo, la Base Líquida Grabable (RE) sobre la que se estima el Impuesto a Pagar (Impuesto sobre Renta Gravable, LA) se deduce de la siguiente forma:

$$\mathbf{RE = IG - CT - DT - ED (6)}$$

Es decir que, para estimar esta base gravable, a los Ingresos Netos declarados (IG) se le restan los Costos Totales (CT), las Deducciones Totales (DT) y las Rentas Exentas (ED). Para llegar a este resultado, entonces, al Ingreso Bruto total declarado (IV), se le han hecho numerosas deducciones, rebajas, exenciones y excepciones que pueden denominarse, en la mayor parte de los casos, como Gasto Tributario³³.

A manera de ejemplo, una persona que declare \$100 como Ingreso Neto después de haber hecho las deducciones por Ingresos no constitutivos de Renta o Ganancia ocasional, resta los \$20 de Costos y Deducciones Totales y halla la Renta Líquida del ejercicio. En este punto ya ha hecho una Deducción por Inversión en Activos Fijos por \$10. Ahora, a esta Renta Líquida le deduce las Rentas Exentas por \$20 para que finalmente quede la Renta líquida Gravable de \$60 sobre la cual se liquida el impuesto. Por lo tanto, teniendo en cuenta la tasa nominal de impuesto a la renta de 2010 del 33% el impuesto a cargo sería de \$19,8. Si a este resultado se le restan los descuentos tributarios de \$4,8, el impuesto efectivo es de \$15.

En el presente estudio, el cálculo del Gasto Tributario toma como base el método del **enfoque legal** para identificarlo y el de **ingreso renunciado** para estimarlo. En el presente ejemplo, se toman los \$10 de Deducción por Inversión en Activos Fijos y los \$20 de las Rentas Exentas y se estima el 33% sobre este total, por ser esta última la tasa nominal de impuesto de renta vigente en 2010. En este ejemplo, esta operación da como resultado \$9,9. Finalmente, a este resultado se le suman los Descuentos Tributarios de \$4,8 y, para este caso particular, el Gasto Tributario es de \$14,7.

El cálculo del Gasto Tributario implica inicialmente, por lo tanto, la identificación de todos los rubros que pudieran considerarse Gasto Tributario (principalmente Rentas Exentas y Deducción por Inversión en Activos Fijos desde 2004) y aplicarles la Tarifa Tributaria correspondiente. Posteriormente, a este monto se le suman los Descuentos Tributarios (LB) por cada uno de los declarantes.

³³ Sólo para iniciar, se puede observar que del paso de Ingreso Bruto a Ingreso Neto media todos aquellos Ingresos no Constitutivos de Renta o Ganancia Ocasional muchos de los cuales, según el **enfoque conceptual** pueden considerarse como Gastos Tributarios.

La estimación considera tanto a declarantes³⁴ como contribuyentes, siendo estos últimos los que además de reconocer su carga tributaria, efectivamente pagan impuestos y hacen uso de los beneficios tributarios. Por lo tanto, el costo fiscal estimado contempla, por un lado, el máximo valor recaudado en caso de hacer efectivo el cobro de los impuestos a los declarantes y, por otro, considera el monto no recaudado por parte de los contribuyentes al hacer uso de los beneficios que les otorga la Ley tributaria.

En resumen, se observan en las bases de datos de la DIAN claramente tres categorías que agrupan los Gastos Tributarios³⁵: los descuentos tributarios (LB), las rentas exentas (ED)³⁶ y, desde 2004, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos³⁷. La primera categoría disminuye de manera directa el monto del impuesto mientras que las dos últimas afectan directamente la base gravable del impuesto.

En el caso de las personas jurídicas, se aplicó una tasa de impuesto del 35% entre 1993 y 2003, 38.5% (tasa de impuesto más sobretasa) entre 2004 y 2006, el 34% en 2007 y del 33% desde el 2008 en adelante.

2.2.3 Comportamiento del Gasto Tributario en Colombia

En el período de 1993 a 2010, en el caso de las personas jurídicas, los Gastos Tributarios representaron alrededor de \$38 billones y, en promedio, significaron un 31% de los impuestos gravados de este período. El gráfico 1 describe la evolución del Gasto Tributario de las personas jurídicas en millones de pesos constantes de 2010.

En el caso de las personas naturales, se estimó una tasa implícita de impuesto, consistente en la relación existente entre el impuesto estimado con respecto a la base

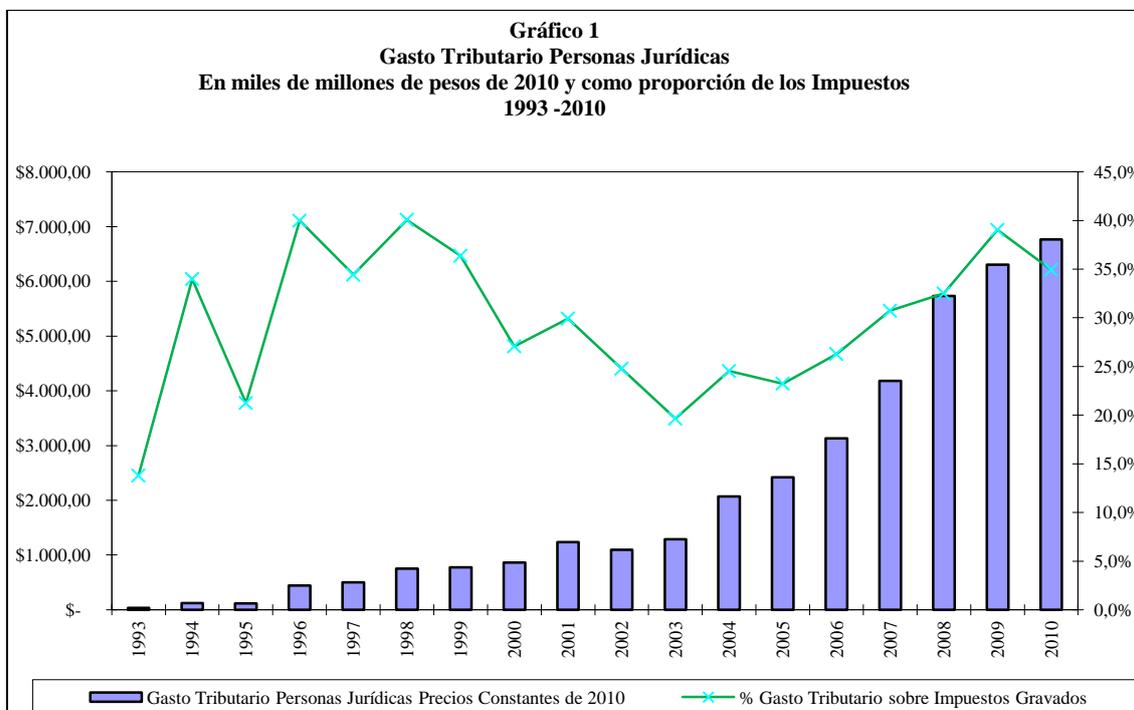
³⁴ Se precisa que los declarantes tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, son los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que no están exceptuadas expresamente y que por lo tanto deben presentar declaración de renta.

³⁵ En este sentido, la estimación parte del **enfoque legal**, donde se trata de estimar una base imponible legal “normal” y todas aquellas excepciones, deducciones, exenciones, créditos o descuentos que beneficien a determinados contribuyentes o grupo de contribuyentes será considerado como Gasto Tributario.

³⁶ En el Apéndice B se realiza una breve descripción de los principales beneficios tributarios vigentes, incluyendo algunos Ingresos no constitutivos de Renta o Ganancia Ocasional que podrían considerarse Gastos Tributarios pero que han sido desestimados en el actual estudio. Las razones para realizar esta omisión son dos. En primer lugar, porque para identificar los Gastos Tributarios se utilizará el **enfoque legal**, en el cual todos estos rubros no son considerados. Segundo, su peso sobre el total del Ingreso Bruto declarado es muy pequeño (3.7% para el 2010). Finalmente, los beneficios en el total de los años de la muestra no siempre están especificados o existen para varias vigencias fiscales

³⁷ A partir de la expedición del decreto 1766 de 2004, que reglamentó la ley 863 de 2003, los contribuyentes pueden deducir de su base gravable el valor de la inversión que hagan en activos fijos productivo:”Artículo 1º. Deducción Especial: Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el primero de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007”.

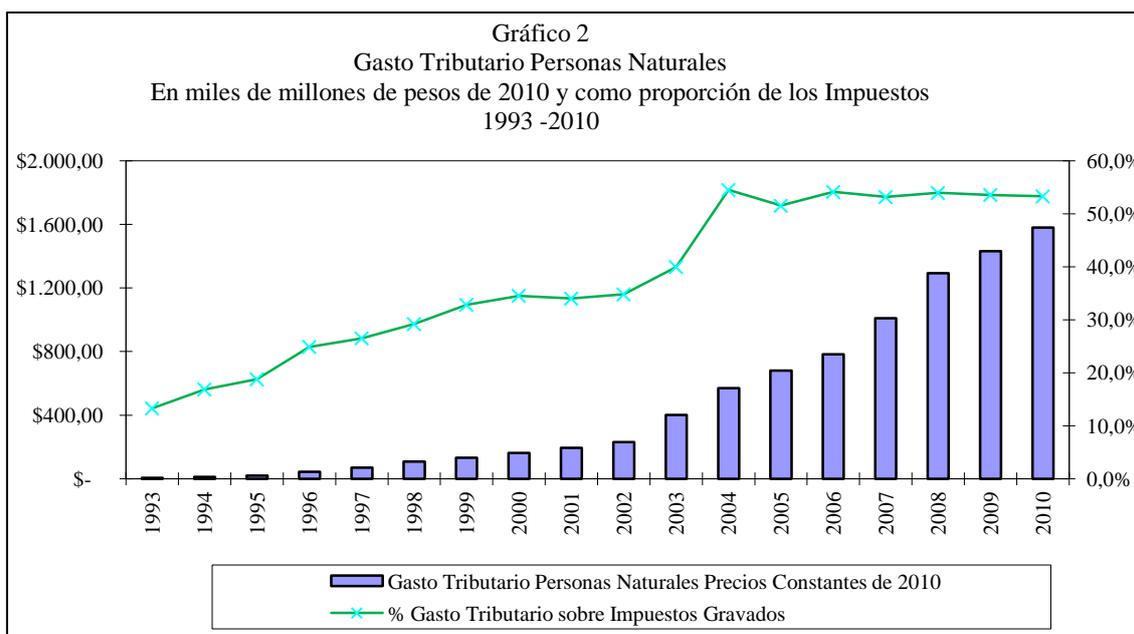
líquida gravable y la propia base líquida gravable³⁸. Posteriormente, este porcentaje se aplicó a los montos de rentas exentas y a las deducciones por inversiones en activos productivos por declarante y contribuyente desde 2004, a efectos de calcular el Gasto Tributario.



Fuente: DIAN, Cálculos Propios

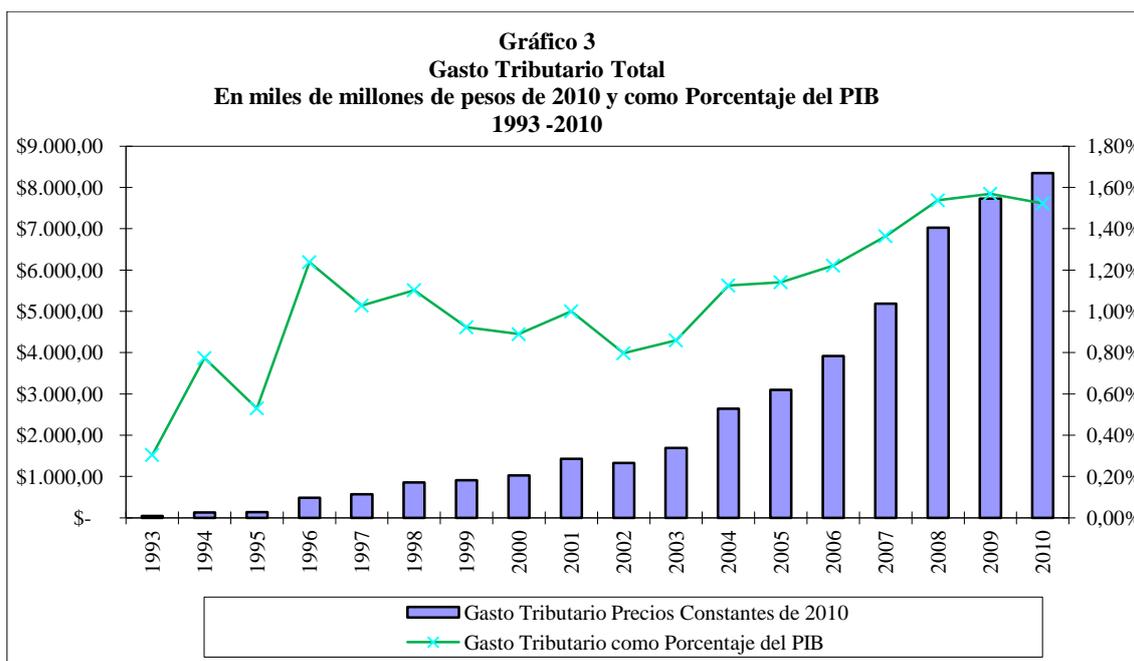
Para las personas naturales, en el período 1993-2010, el Gasto Tributario sumó alrededor de \$10,5 billones y creció constantemente como porcentaje de los impuestos pagados. De representar el 13% en 1993 pasó al 53% en 2010. El siguiente gráfico, muestra la evolución del Gasto Tributario en las personas naturales en este período.

³⁸ La Base Líquida Gravable es la base utilizada por la DIAN para estimar el impuesto a cargo y, por supuesto, incluye todas las exenciones, deducciones y beneficios tributarios determinados por la ley.



Fuente: DIAN, Cálculos Propios

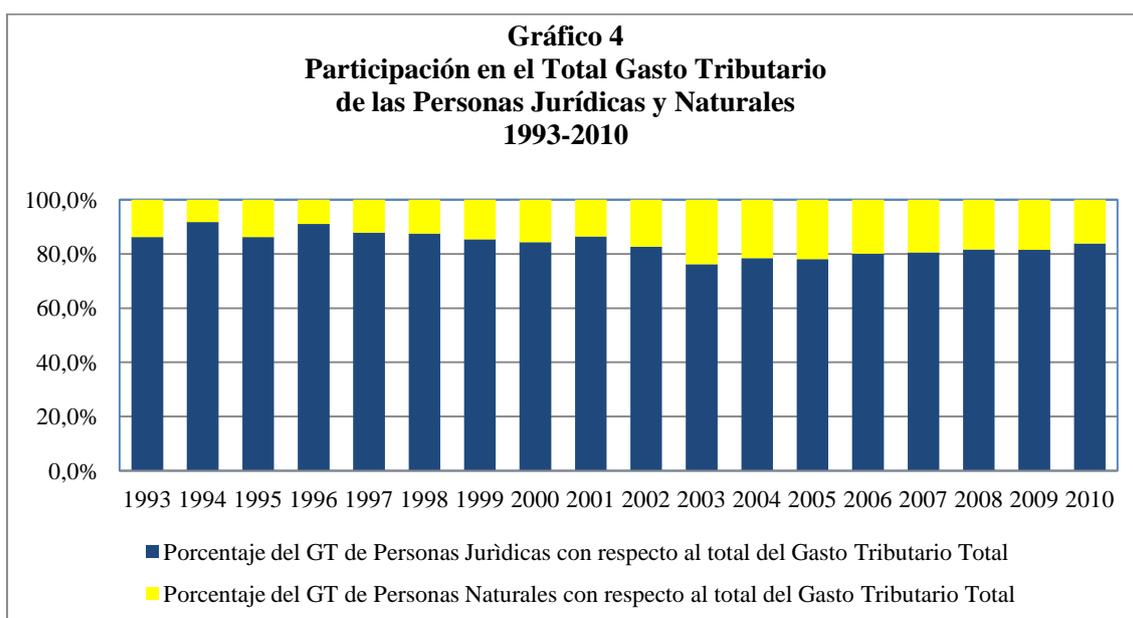
De tal forma que, el Gasto Tributario Total ha crecido constantemente desde 1993, especialmente desde la reforma de 2004 que permitió la deducción por la adquisición de activos fijos productivos. En este período, los Gastos Tributarios sumaron \$47 billones de pesos constantes de 2010, de los cuales el 37% correspondieron al monto calculado por la Deducción por Inversión en Activos Fijos, pese a que su vigencia sólo fue de siete de los dieciocho años del período analizado. A continuación, se muestra la evolución del Gasto Tributario Total en miles de Millones de 2010 y como porcentaje del PIB en este período.



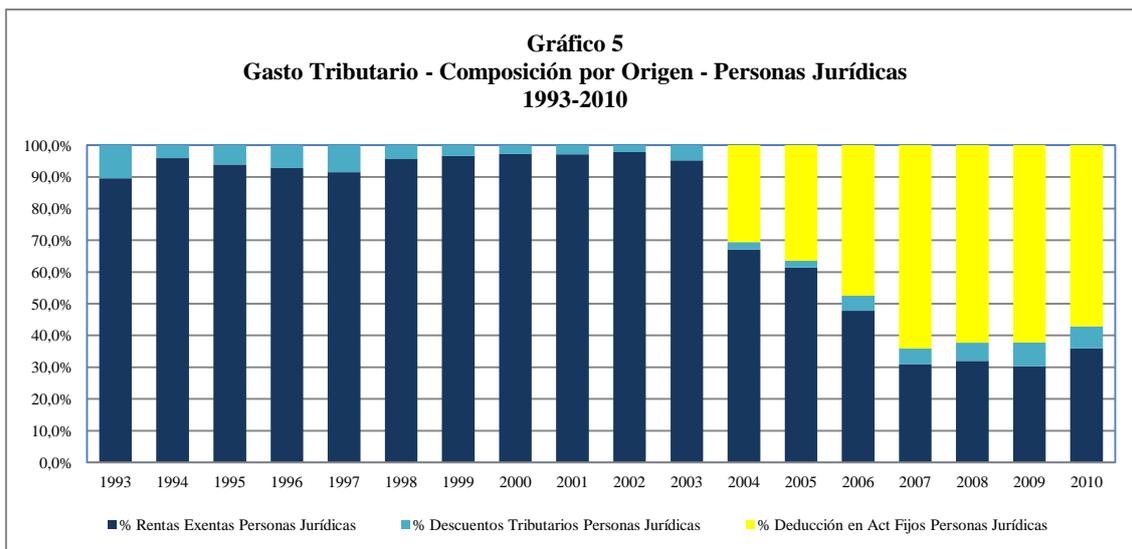
Fuente: DIAN, Banco de la República, Cálculos Propios

En total, el Gasto Tributario entre 1993 y 2010, el 81.3% benefició a las personas jurídicas y 18.7% restante a las personas naturales. Aunque la alta participación en el total del Gasto Tributario estaba descendiendo en el período 1993 a 2003, la introducción de la deducción tributaria por inversión en Activos Fijos revierte esta tendencia como lo muestra el gráfico 4.

Y es que partir de este año, el origen del Gasto Tributario cambia substancialmente, especialmente en las personas jurídicas quienes fueron los principales beneficiados con esta deducción. En promedio, el Gasto Tributario originado por las Rentas Exentas representaban el 97.8% del total entre 1993 y 2003, pero esa participación disminuye ostensiblemente a partir de 2004, dando paso a la deducción por Inversión en Activos Fijos Productivos que en promedio representó hasta el 2010, el 51.4% del Total (64.1% en 2007), como se observa en el gráfico 5.

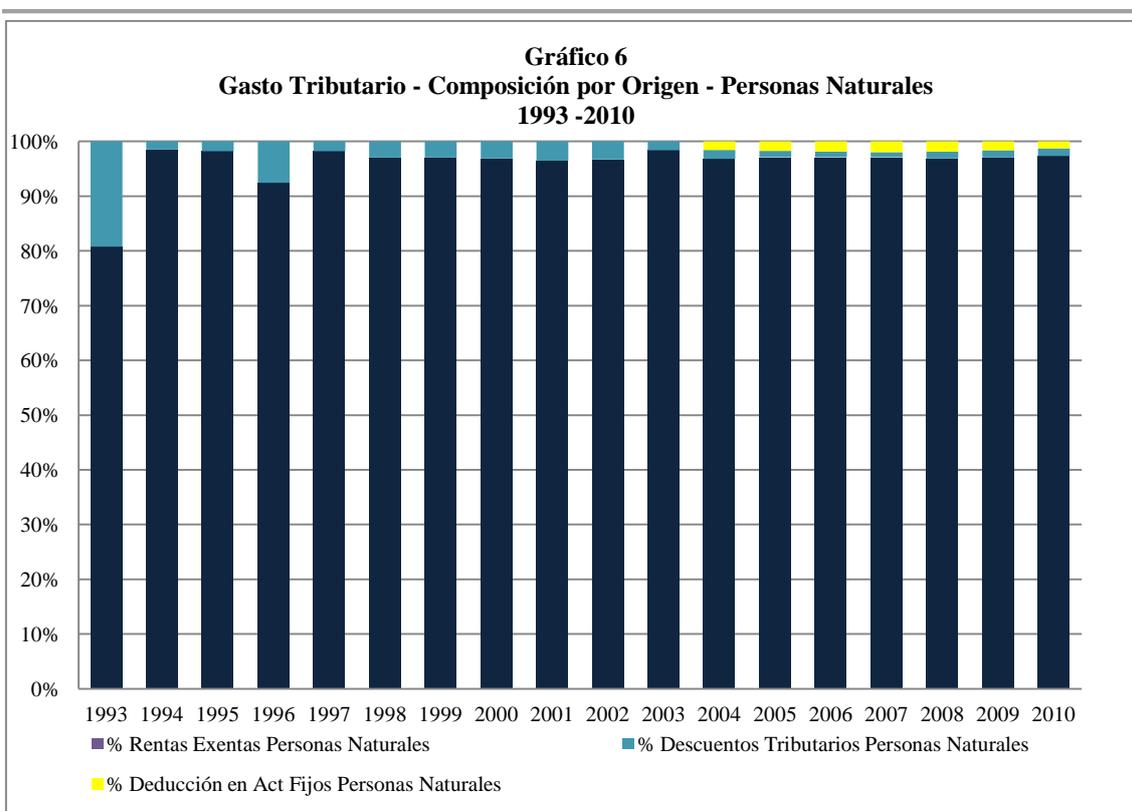


Fuente: DIAN, Cálculos Propios



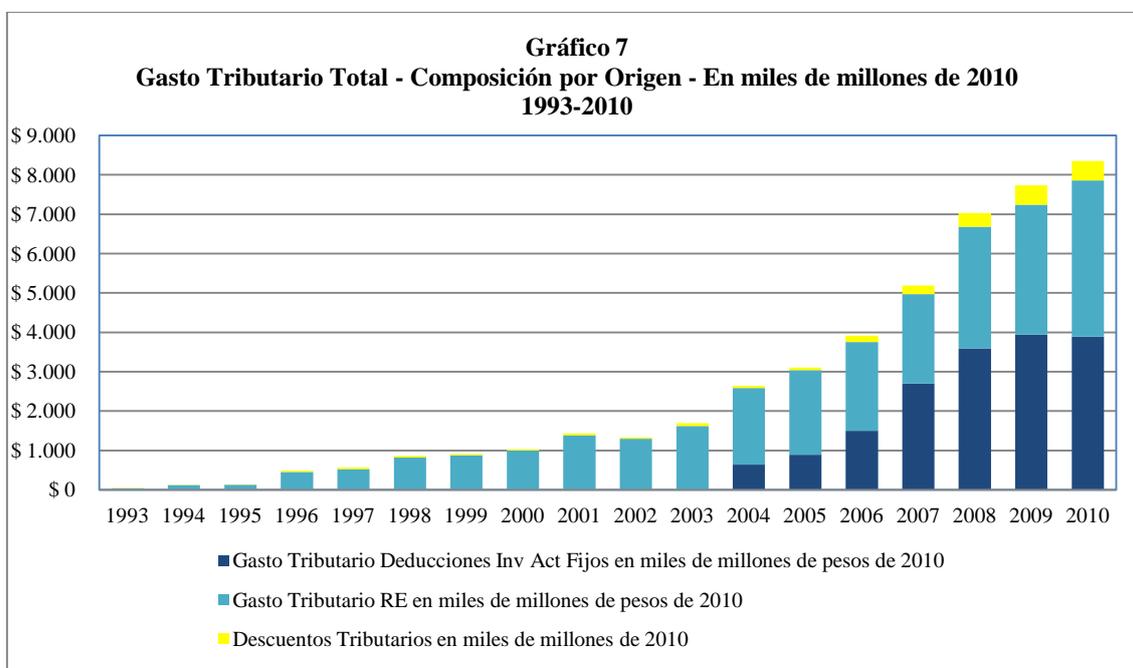
Fuente: DIAN, Cálculos Propios

En contraste, la composición no cambia radicalmente en las personas naturales, y las Rentas Exentas siguen siendo el principal origen del Gasto Tributario. Entre 1993 y 2008, ellas representaron el 95,06% mientras que la Deducción por Activos Fijos, no superó el 3% promedio desde su imposición, como se muestra en el siguiente gráfico.



Fuente: DIAN, Cálculos Propios

De tal forma que los Gastos Tributarios recayeron principalmente en las personas jurídicas y, en los últimos años, estas fueron quienes se beneficiaron progresivamente de la deducción por inversión en activos fijos. En conjunto, este último rubro representó el 37% del total del Gasto Tributarios Total en el período 2004 a 2010 como lo muestra el siguiente gráfico.



Fuente: DIAN, Cálculos Propios

Si se realiza un análisis sectorial se observa también una fuerte recomposición en el origen de los Gastos Tributarios a partir de esta reforma. Mientras que el Sector minero participó con un 3.1% del total del Gasto Tributario en el período 1993-2003, ocupando el octavo lugar entre los once sectores considerados, en el período de 2004 a 2010, este sector, salta a la primera posición con una participación del 20%, gracias a los beneficios derivados de la deducción por inversión en activos fijos productivos. Las siguientes tablas dan cuenta de este proceso en el ámbito sectorial.

En estos cuadros resalta también la baja participación en el Gasto Tributario Total, en todo el período 1993-2009, de los sectores Comercio (3.8%), Construcción (3.0%) y Agropecuario, Silvicultura y Pesca (1.2%) que se caracterizan por un alto empleo de mano de obra, especialmente, no calificada. Contrasta esta situación con la alta participación promedio de sectores que tienen un fuerte componente de capital en su estructura productiva, como el Minero (14.6%) y el Financiero (12.7%) sobre el total del Gasto Tributario en todo el período estudiado.

Tabla 4
Distribución de los Gastos Tributarios Totales por Sectores Económicos
1993-2003

Sector	% GT por Deducción por Inversión en Activos Fijos	% GT por Deducción Rentas Exentas	% GT por Descuentos Tributarios	Porcentaje sobre el Total de GT
Otros Servicios	0,0%	38,5%	7,1%	37,2%
Asalariados (Sólo para personas Naturales)	0,0%	12,6%	2,6%	12,2%
Electricidad, Gas y Vapor	0,0%	12,3%	3,9%	11,9%
Servicios Financieros	0,0%	10,8%	18,8%	11,1%
Manufactura	0,0%	8,8%	33,0%	9,8%
Servicio de Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	0,0%	5,6%	12,3%	5,9%
Construcción	0,0%	4,9%	0,6%	4,7%
Minero	0,0%	3,2%	2,0%	3,1%
Comercio	0,0%	1,7%	11,2%	2,1%
Agropecuario, Silvicultura y Pesca	0,0%	1,0%	6,2%	1,2%
No Clasificado	0,0%	0,7%	2,2%	0,8%
Total	0,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: DIAN, Cálculos Propios

Tabla 5
Distribución de los Gastos Tributarios Totales por Sectores Económicos
2004 - 2010

Sector	% GT por Deducción por Inversión en Activos Fijos	% GT por Deducción Rentas Exentas	% GT por Descuentos Tributarios	Porcentaje sobre el Total de GT
Minero	30,2%	9,3%	42,5%	20,0%
Asalariados (Sólo para personas Naturales)	0,3%	29,3%	2,5%	15,4%
Manufactura	18,5%	10,2%	5,8%	13,6%
Servicios Financieros	4,2%	22,1%	3,9%	13,4%
Otros Servicios	5,7%	19,3%	6,8%	12,8%
Servicio de Transporte, Almacenamiento y Comunicaciones	17,5%	2,6%	12,8%	9,6%
Electricidad, Gas y Vapor	9,4%	1,5%	19,5%	5,7%
Comercio	8,2%	1,5%	3,9%	4,6%
Construcción	4,1%	0,7%	1,5%	2,2%
No Clasificado	0,4%	2,4%	0,3%	1,4%
Agropecuario, Silvicultura y Pesca	1,6%	1,2%	0,4%	1,3%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: DIAN, Cálculos Propios

En síntesis, los Gastos Tributarios han crecido persistentemente en las dos últimas décadas mientras que el recaudo real por los impuestos de renta no ha aumentado de una forma sostenible, incluso cuando se aumentaron las tasas nominales de impuestos en el período de 2003 a 2006. Las reformas tributarias sólo han logrado erosionar la base gravable promoviendo el uso desproporcionado de estímulos, como se logró evidenciar desde el 2004, sin que sus efectos sobre la actividad económica y el bienestar social sean plenamente identificados (Clavijo, 2005).

Se han privilegiado actividades con un alto componente de capital en su producción, especialmente desde la introducción de la deducción por inversión en activos fijos productivos. Sectores que absorben una importante cantidad de mano de obra calificada y no calificada, participan muy poco de los beneficios tributarios del sistema.

A continuación, se analizan los efectos que han tenido los Gastos Tributarios sobre la equidad del Sistema Tributario Colombiano.

Sección 3. La Equidad en el Gasto Tributario

A continuación se mostrarán los resultados del cálculo de los indicadores de equidad hechos para el Sistema Tributario Colombiano tanto para las personas jurídicas y naturales en el período comprendido entre 1993 y 2010. Lo anterior, tomando como referencia el marco teórico visto en la sección 1.4 del presente estudio y las bases de datos de la DIAN.

Antes de empezar, sin embargo, se definen, describen y se especifica cómo fueron calculados algunos conceptos fundamentales para hallar los indicadores mencionados.

En primer lugar, se define al **Ingreso Disponible antes de Impuestos** como aquel ingreso que le queda al contribuyente, descontados todos los costos y deducciones propios de su actividad productiva y antes, obviamente, de que haya tributado. Implícitamente supone, igualmente, hallar el ingreso disponible antes de que haya gozado de cualquier beneficio tributario en particular. Es decir, antes de que haya actuado sobre su Ingreso un Gasto Tributario específico a su actividad económica.

El objetivo es estimar una base gravable “ideal”³⁹, libre de todas aquellas excepciones, deducciones, tratamientos o beneficios tributarios permitidos por la ley, en contraste con la Base Líquida Gravable utilizada por la DIAN erosionada actualmente por un sinnúmero de estas prebendas⁴⁰.

Para la estimación de este Ingreso Disponible antes de Impuestos (ID), se restó al Ingreso Neto (IG)⁴¹ por contribuyente o declarante los Costos Totales (CT) y Deducciones Totales (DT), con excepción de la deducción por Inversión en Activos Fijos productivos que se considera, como se ha visto, uno de los más importantes Gastos Tributarios del Sistema Tributario dentro del período estudiado.

³⁹ En este caso, se usa el denominado **enfoque legal**, como se había mencionado antes, al no considerar la mayor parte de los Ingresos no Constitutivos de Renta o Ganancia Ocasional como Gasto Tributario. De tal forma que, no se consideran como Gastos Tributarios a estos beneficios, descuentos, y exenciones tributarias descritas en el Apéndice B y, por lo tanto, son descontados de la Nueva Base Gravable estimada.

⁴⁰ Incluyendo, la deducción por Inversión en Activos Fijos Productivos que a partir de la Reforma Tributaria de 2010, será eliminada salvo para los casos en que haya contratos de estabilidad jurídica como se anotaba anteriormente. Sin embargo, dicha deducción tiene total vigencia para las bases de datos trabajadas.

⁴¹ Para los cálculos de los indicadores de equidad, sólo se tuvieron en cuenta las personas naturales y jurídicas que declararon ganancias. Igualmente, para estas personas no se tuvo en cuenta la Renta Presuntiva. Asimismo, se tomó el Ingreso Neto declarado en las bases de datos o se calculó cuando este no estaba disponible como se describe en el Apéndice C.

En términos formales la nueva Base Gravable o Ingreso antes de impuestos es igual a:

$$\mathbf{ID = IG - CT - (DT- Deducción por Activos Fijos) \quad (7)}$$

De tal forma que, esta nueva Base Gravable o Ingreso Disponible antes de impuesto no considera las Rentas Exentas (ED o ES según el caso) ni la deducción por inversión en Activos Fijos Productivos vigente desde 2004 hasta 2010, en contraposición con la Base Gravable utilizada por la DIAN.

Posteriormente, se halló el Ingreso Disponible después de Impuestos (IDT), descontándole a esta nueva Base Gravable o Ingreso Disponible antes de impuestos (ID) los Impuestos Efectivamente pagados (IM). Formalmente, tenemos:

$$\mathbf{IDT = ID - IM \quad (8)}$$

Estos últimos son el resultado de tomar el Impuesto a Cargo de Renta (LA) de las bases de datos de la DIAN, sumarle algunas sobretasas tributarias de algunos años⁴² y, finalmente, restarle los Descuentos Tributarios (LB) respectivos.

Este Ingreso, implícitamente, ha sido afectado por los Gastos Tributarios. Como se verá más adelante esto hace que la Tasa Nominal de Impuesto, es decir, la cobrada por ley para todos los agentes tributarios difiera de la Tasa Efectiva de Impuesto (TE) que es la tasa que realmente se le cobra al contribuyente.

Finalmente, esta última se encontró dividiendo los Impuestos Efectivamente (IM) pagados y la nueva Base Gravable Estimada o Ingreso Disponible antes de impuestos (ID):

$$\mathbf{TE = IM / IG \quad (9)}$$

Con base en estos conceptos, a continuación, se mostraran los indicadores de equidad para el Sistema Tributario Colombiano

3.1. Indicadores de Equidad Vertical en el Sistema Tributario Colombiano

En primer lugar, se trato de medir la equidad vertical del sistema con base en los indicadores Kawkani y Reynolds Smolensky⁴³ para estimar la progresividad vertical de

⁴² Por ejemplo, entre el 2006 y el 2006 actuó sobre el impuesto de renta una sobretasa del 10% de carácter temporal, reglamentada por las Leyes 788 de 2002 y 863 de 2003, y que ubicaba el impuesto nominal en el 38,5% para esos años.

⁴³ Inicialmente, se calculó la progresión de tasas medias efectivas para las personas naturales y jurídicas entre 1993 y 2010 mediante una regresión de corte transversal por año. El objetivo era establecer la relación entre la Tasa Efectiva de Impuestos (TE) y el ingreso disponible. Sin embargo, las regresiones realizadas con las bases de datos de la DIAN no son concluyentes. En primer lugar, en las estimaciones efectuadas para las personas jurídicas, todos los coeficientes dan negativo, confirmando que la estructura tributaria es regresiva, pero con excepción de 2005 ninguno es significativo. Los resultados se repiten para las personas naturales. En este caso, todos los coeficientes son negativos con excepción de 1998 pero

la estructura tributaria y el grado de la misma respectivamente. Con este objetivo en mente, se utilizaron las fórmulas anteriormente planteadas en la sección 1.4 del presente estudio y las bases de datos de la DIAN.

Tabla 6
Ginis e Índices Kakwani
Personas Jurídicas y Naturales
1993-2010

Año	Número de Declaraciones de Renta Personas Jurídicas ⁴⁴	Gini Impuestos incluidos GT Personas Jurídicas	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Jurídicas	Índice Kakwani Impuestos Personas Jurídicas	Número de Declaraciones de Renta Personas Naturales	Gini Impuestos incluidos GT Personas Naturales	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Naturales	Índice Kakwani Impuestos Personas Naturales
1993	5.924	0,812	0,869	-0,057	6.520	0,848	0,841	0,007
1994	6.276	0,854	0,871	-0,017	6.305	0,813	0,801	-0,024
1995	6.315	0,822	0,869	-0,047	6.326	0,840	0,838	-0,033
1996	8.090	0,865	0,850	0,015	6.421	0,836	0,834	-0,032
1997	8.283	0,850	0,850	0,000	6.452	0,837	0,797	-0,001
1998	8.840	0,856	0,853	0,003	6.453	0,810	0,767	0,007
1999	8.963	0,851	0,857	-0,006	6.918	0,848	0,800	-0,002
2000	9.162	0,845	0,856	-0,011	7.151	0,843	0,796	-0,002
2001	9.467	0,850	0,853	-0,003	7.264	0,840	0,794	0,002
2002	9.644	0,833	0,856	-0,023	7.393	0,842	0,797	-0,003
2003	10.036	0,829	0,856	-0,027	7.919	0,851	0,810	-0,003
2004	10.132	0,846	0,859	-0,014	7.499	0,881	0,858	-0,019
2005	437	0,639	0,669	-0,030	7.360	0,883	0,862	-0,018
2006	438	0,660	0,652	0,007	6.051	0,871	0,839	-0,028
2007	6.920	0,857	0,846	0,011	6.219	0,870	0,841	-0,024
2008	439	0,702	0,689	0,013	409	0,870	0,853	-0,016
2009	447	0,630	0,691	-0,061	451	0,866	0,849	-0,015
2010	449	0,718	0,699	0,019	444	0,850	0,845	-0,012
Promedio	6.126	0,795	0,808	-0,013	5.753	0,850	0,823	-0,013

Fuente: DIAN, Cálculos Propios

Inicialmente, se calculó el Cuasi Gini del Impuesto incluyendo el Gasto Tributario. En este caso, el Gini fue en promedio 0.80 para las personas jurídicas y 0.85 para las naturales. Posteriormente, se estimó el Gini para el Ingreso Disponible antes de Impuestos. En promedio, este fue de 0.81 para las personas jurídicas y 0.82 para las naturales. Finalmente, se halló el coeficiente de Kakwani para este período tanto para las personas jurídicas como naturales y este, en promedio, fue de -0.0127 y -0.0131 respectivamente. Es decir, que la estructura tributaria para las personas jurídicas y

solo son significativos en 1999, 2001, 2004, 2005, 2006 y 2007. De tal manera que los resultados de este indicador no fueron tenidos en cuenta para medir la inequidad vertical.

⁴⁴ Como se puede observar, en los años 2005, 2006, 2008, 2009 y 2010 el número de declaraciones existentes para las personas jurídicas en las bases de datos de la DIAN disminuyen ostensiblemente y ello afecta el nivel de los Ginis. Lo mismo ocurre para las personas naturales entre 2008 y 2010. Sin embargo, no cambia ni el grado de concentración ni las conclusiones que se pueden derivar de los mismos.

naturales durante el período 1993 y 2010, fue regresiva. Los resultados de estas estimaciones entre 1993 y 2010 se muestran en la tabla 6.

Tabla 7
Coefficiente de Reynolds –Smolensky (RS), Índice de Gini Ingreso Disponible antes de impuestos e Índice de Concentración Personas Jurídicas y Naturales 1993-2010

Año	Número de Declaraciones de Renta Personas Jurídicas	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Jurídicas	Índice de Concentración Ingreso Disponible después de Impuestos (incluidos GT) Personas Jurídicas	Índice RS Personas Jurídicas	Número de Declaraciones de Renta Personas Naturales	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Naturales	Índice de Concentración Ingreso Disponible después de Impuestos (incluidos GT) Personas Naturales	Índice RS Personas Naturales
1993	5.924	0,873	0,873	-0,004564	6.520	0,841	0,841	-0,00031
1994	6.276	0,877	0,877	-0,005973	6.305	0,800	0,801	-0,00053
1995	6.315	0,874	0,874	-0,005112	6.326	0,838	0,839	-0,00064
1996	8.090	0,849	0,851	-0,000346	6.421	0,833	0,834	-0,00104
1997	8.283	0,850	0,851	-0,000774	6.452	0,795	0,796	-0,00123
1998	8.840	0,854	0,854	-0,000732	6.453	0,765	0,766	-0,00120
1999	8.963	0,858	0,858	-0,000610	6.918	0,797	0,799	-0,00158
2000	9.162	0,857	0,857	-0,000328	7.151	0,793	0,795	-0,00177
2001	9.467	0,854	0,854	-0,000160	7.264	0,791	0,793	-0,00186
2002	9.644	0,857	0,859	-0,000425	7.393	0,794	0,796	-0,00184
2003	10.036	0,856	0,856	-0,000037	7.919	0,807	0,809	-0,00179
2004	10.132	0,859	0,860	-0,000076	7.499	0,856	0,858	-0,00150
2005	437	0,668	0,668	-0,001139	7.360	0,860	0,862	-0,00131
2006	438	0,652	0,652	-0,000426	6.051	0,837	0,839	-0,00229
2007	6.920	0,846	0,846	-0,000401	6.219	0,838	0,840	-0,00198
2008	439	0,688	0,688	-0,000979	409	0,852	0,854	-0,00147
2009	447	0,692	0,691	-0,000748	451	0,848	0,850	-0,00142
2010	449	0,700	0,701	-0,000339	444	0,844	0,846	-0,00140
Promedio	6.126	0,809	0,809	-0,00921	5.753	0,822	0,823	-0,00140

Fuente: DIAN, Cálculos Propios

Estos resultados se reafirman cuando se calcula el Índice Reynolds-Smolensky, que demuestra que tanto en las personas jurídicas como naturales, la estructura tributaria aumento la desigualdad del ingreso. En este caso, en promedio el Índice RS fue negativo para el período de estudio (-0.00921 para personas jurídicas y -0.00140 para las naturales), como se muestra en la tabla 7.

Si se realiza el análisis desde el punto sectorial, los resultados no difieren. En este caso, se observa una fuerte concentración del Ingreso Disponible después de Impuestos y Gastos Tributarios en el ámbito intrasectorial, especialmente en aquellos sectores intensivos en capital como el financiero y el minero como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 8
Coeficiente de Gini Ingreso Disponible con Gastos Tributarios
Sectores Económicos - Personas Jurídicas y Naturales
1993-2010

Sector	93	94	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	Promedio
Agropecuario, Silvicultura y Pesca	0,76	0,77	0,77	0,77	0,76	0,78	0,80	0,81	0,81	0,82	0,82	0,83	0,81	0,82	0,80	0,80	0,82	0,81	0,80
Comercio	0,76	0,77	0,78	0,78	0,78	0,79	0,79	0,79	0,80	0,80	0,81	0,81	0,80	0,81	0,80	0,78	0,78	0,81	0,79
Construcción	0,81	0,83	0,84	0,84	0,84	0,85	0,84	0,85	0,84	0,85	0,85	0,86	0,85	0,86	0,84	0,83	0,82	0,82	0,84
Electricidad, Gas y Vapor	0,80	0,82	0,84	0,85	0,83	0,82	0,81	0,82	0,83	0,84	0,84	0,83	0,75	0,74	0,72	0,73	0,74	0,75	0,80
Manufactura	0,82	0,82	0,82	0,83	0,82	0,82	0,82	0,83	0,83	0,83	0,84	0,84	0,83	0,81	0,81	0,80	0,79	0,78	0,82
Mínero	0,90	0,90	0,91	0,89	0,94	0,94	0,91	0,95	0,95	0,93	0,94	0,91	0,89	0,90	0,91	0,88	0,87	0,85	0,91
No Clasificado	0,84	0,74	0,75	0,75	0,82	0,74	0,78	0,68	0,64	0,64	0,60	0,60	0,75	0,68	0,84	0,82	0,78	0,74	0,73
Otros Servicios	0,84	0,85	0,84	0,84	0,84	0,85	0,85	0,84	0,84	0,84	0,84	0,85	0,87	0,86	0,84	0,85	0,85	0,86	0,85
Servicios de Transporte	0,87	0,86	0,84	0,84	0,85	0,85	0,85	0,86	0,85	0,86	0,86	0,86	0,84	0,85	0,85	0,80	0,86	0,85	0,85
Servicios Financieros	0,88	0,90	0,89	0,89	0,88	0,89	0,89	0,89	0,89	0,89	0,90	0,89	0,74	0,86	0,89	0,84	0,82	0,88	0,87
Asalariados (Naturales)	0,77	0,78	0,84	0,85	0,83	0,89	0,75	0,84	0,84	0,89	0,80	0,79	0,84	0,81	0,82	0,91	0,78	0,80	0,82

Fuente: DIAN, Cálculos Propios

En resumen, se observó que las declaraciones para las personas jurídicas con mayores Gastos Tributarios e Ingresos Declarados, pagaron una Tasa de Efectiva de Impuestos más baja, que las declaraciones sin ninguna asignación de Gasto Tributario y más bajo ingreso. Es decir que, en este caso, los Gastos Tributarios erosionaron las bases gravables hasta el punto que, en promedio, las declaraciones de menores ingresos pagaron una tasa efectiva de impuesto superior que los de mayor capacidad de pago.

En el caso de las personas naturales, los mayores Gastos Tributarios permitieron a las personas de mayores ingresos reducir la tasa efectiva pagada mientras que en las de menores ingresos el cambio es prácticamente imperceptible. Por lo tanto, el Gasto Tributario en Colombia redujo en el período de 1993 a 2010 la equidad vertical del sistema al imponer tasas efectivas de impuestos más altas a las personas de menores ingresos.

3.2. Indicadores de Horizontal en el Sistema Tributario Colombiano

En cuanto a la equidad horizontal, inicialmente se calculó el índice Atkinson- Plotnik expuesto con anterioridad. Para tal fin se calculó el índice de Gini para el Ingreso Disponible después de impuestos pero manteniendo el ordenamiento inicial. Es decir, lo que se denominó la curva preordenada de ingreso de Lorenz. Los resultados se muestran en la tabla 9. En este caso se observa, que en promedio, el sistema tributario colombiano es inequitativo en términos horizontales, tanto para las personas jurídicas y

naturales, en el período 1993-2010, porque en ningún caso, el índice Atkinson – Plotnick es igual a cero.

Tabla 9
Índice Atkinson –Plotnik de Equidad Horizontal
Personas Jurídicas y Naturales
1993 – 2010

Año	Número de Declaraciones de Renta Personas Jurídicas	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Jurídicas	Gini Ingreso Disponible después de Impuestos con ordenamiento Inicial (Preordenada) Personas Jurídicas	Índice A-P Personas Jurídicas	Número de Declaraciones de Renta Personas Naturales	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Naturales	Gini Ingreso Disponible después de Impuestos con ordenamiento Inicial (Preordenada) Personas Naturales	Índice A-P Personas Naturales
1993	5.924	0,87300	0,87320	-0,00023	6.520	0,84100	0,84121	-0,00025
1994	6.276	0,87700	0,87703	-0,00003	6.305	0,80100	0,80111	-0,00014
1995	6.315	0,87400	0,87619	-0,00251	6.326	0,83900	0,83829	0,00084
1996	8.090	0,85100	0,85031	0,00081	6.421	0,83400	0,83353	0,00057
1997	8.283	0,85100	0,85044	0,00066	6.452	0,79600	0,79714	-0,00143
1998	8.840	0,85400	0,85397	0,00003	6.453	0,76600	0,76742	-0,00185
1999	8.963	0,85800	0,85779	0,00025	6.918	0,79900	0,79974	-0,00093
2000	9.162	0,85700	0,85652	0,00057	7.151	0,79500	0,79588	-0,00111
2001	9.467	0,85400	0,85363	0,00044	7.264	0,79300	0,79354	-0,00068
2002	9.644	0,85900	0,85678	0,00258	7.393	0,79600	0,79666	-0,00083
2003	10.036	0,85600	0,85579	0,00024	7.919	0,80900	0,80969	-0,00086
2004	10.132	0,86000	0,85946	0,00063	7.499	0,85800	0,85794	0,00007
2005	437	0,66800	0,66784	0,00024	7360	0,86200	0,86186	0,00016
2006	438	0,65200	0,65187	0,00020	6051	0,83900	0,83938	-0,00046
2007	6.920	0,84600	0,84561	0,00046	6.219	0,84000	0,84058	-0,00069
2008	439	0,68800	0,68793	0,00009	409	0,85400	0,85348	0,00061
2009	447	0,69100	0,69221	-0,00174	451	0,85000	0,84944	0,00066
2010	449	0,70100	0,70000	0,00142	444	0,84600	0,84944	-0,00407
Promedio	6.126	0,80944	0,80925	0,00023	5.753	0,82322	0,82369	-0,00058

Fuente: DIAN, Cálculos Propios.

Sin embargo, este índice tiene algunas limitantes como se anotaba con anterioridad. Este índice contiene juicios de valor: da más peso a la desigualdad ocurrida entre unidades con alto rango antes del sistema fiscal que a la desigualdad entre unidades de rango menor.

Por esta razón se utilizara el coeficiente IH, también analizado en la sección 1.4. Para lo anterior, se estimó el Gini del Ingreso Disponible después de Impuestos Estimado, el cual se calculo con base a una regresión no paramétrica. Los resultados se muestran en la tabla 10.

En esta estimación, nuevamente se muestra que el Sistema Tributario Colombiano es altamente inequitativo, especialmente en las personas jurídicas donde en promedio el índice HI fue de 0.44, mientras que en las personas naturales fue de 0.24 en el mismo período.

Tabla 10
Índice IH de Equidad Horizontal
Personas Jurídicas y Naturales
1993 – 2010

Año	Número de Declaraciones de Renta Personas Jurídicas	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Jurídicas	Gini Ingreso Disponible después de Impuestos Estimado Personas Jurídicas	Índice IH Personas Jurídicas	Número de Declaraciones de Renta Personas Naturales	Gini Ingreso Disponible antes de Impuestos Personas Naturales	Gini Ingreso Disponible después de Impuestos Estimado Personas Naturales	Índice IH Personas Naturales
1993	5.924	0,87300	0,37918	0,49382	6.520	0,84100	0,69231	0,14869
1994	6.276	0,87700	0,37383	0,50317	6.305	0,80100	0,64852	0,15248
1995	6.315	0,87400	0,34969	0,52431	6.326	0,83900	0,60472	0,23428
1996	8.090	0,85100	0,56222	0,28878	6.421	0,83400	0,56093	0,27307
1997	8.283	0,85100	0,54492	0,30608	6.452	0,79600	0,51713	0,27887
1998	8.840	0,85400	0,53598	0,31802	6.453	0,76600	0,47334	0,29266
1999	8.963	0,85800	0,53064	0,32736	6.918	0,79900	0,41307	0,38593
2000	9.162	0,85700	0,44876	0,40824	7.151	0,79500	0,41868	0,37632
2001	9.467	0,85400	0,39738	0,45662	7.264	0,79300	0,32548	0,46752
2002	9.644	0,85900	0,40466	0,45434	7.393	0,79600	0,47027	0,32573
2003	10.036	0,85600	0,30742	0,54858	7.919	0,80900	0,45766	0,35134
2004	10.132	0,86000	0,23684	0,62316	7.499	0,85800	0,58912	0,26888
2005	437	0,66800	0,56307	0,10493	7360	0,86200	0,54968	0,31232
2006	438	0,65200	0,54716	0,10484	6051	0,83900	0,68649	0,15251
2007	6.920	0,84600	0,07060	0,77540	6.219	0,84000	0,64758	0,19242
2008	439	0,68800	0,61627	0,07173	409	0,85400	0,72582	0,12818
2009	447	0,69100	0,57636	0,11464	451	0,85000	0,77477	0,07523
2010	449	0,70100	0,59896	0,10204	444	0,84600	0,82372	0,02228
Promedio	6.126	0,80944	0,44689	0,36256	5.753	0,82322	0,57663	0,24660

Fuente: DIAN, Cálculos Propios.

En conclusión, se puede afirmar que, los Gastos Tributarios disminuyen la equidad general, intrasectorial, vertical y horizontal del Sistema Tributario Colombiano. Lo anterior, se debe a que por una parte, tanto para las personas naturales como jurídicas, el Coeficiente de Gini se incrementa cuando los Gastos Tributarios son considerados a nivel general y sectorial.

Por otra parte, cuando se analizan las tasas efectivas e implícitas pagadas por los contribuyentes, se muestra que el Sistema Tributario colombiano es inequitativo horizontal y verticalmente hablando. En primer lugar, cuando considera los ingresos, sin la existencia de las exenciones y demás beneficios tributarios, los Gastos Tributarios aumentan la inequidad horizontal del sistema tributario porque personas con el mismo ingreso pagan tasas efectivas de impuesto diferentes. En segundo lugar, se observó que contribuyentes con mayores ingresos pagan en promedio tasas efectivas de impuestos iguales o menores a las que pagan contribuyentes con una capacidad económica inferior.

Conclusiones

Las exenciones, deducciones, descuentos y tratamientos especiales tributarios en Colombia son parte inherente del Sistema Tributario Colombiano. La implementación de gran parte de estas medidas tributarias ha sido la consecuencia de la presión de múltiples grupos de interés sobre las autoridades fiscales, que se han mostrado prácticamente impotentes para oponerse a la aplicación, ampliación o modificación de gran parte de los beneficios tributarios existentes. Independientemente de que su existencia sea justificada o no, el monto de los llamados “Gastos Tributarios”, representan una cantidad importante de recursos tributarios dejados de recaudar sin que sus efectos sobre la economía sean plenamente identificados. Este estudio prueba, además, que son regresivos y disminuyen la equidad general, horizontal, vertical y sectorial del sistema tributario colombiano para el período 1993-2010.

Estas conclusiones son ratificadas por el reciente Informe del Banco Mundial sobre el Gasto Tributario en Colombia. En primer lugar, concluye que “la tendencia creciente en el número de gastos tributarios, observada durante la última década, es preocupante porque no se tiene conocimiento sobre el beneficio neto que puede derivar a la sociedad el uso de este instrumento de política pública”. Además, no han contribuido a la equidad del sistema a pesar de que “existe un considerable potencial aún no explotado para promover la equidad vertical a través del sistema tributario” y porque este último presenta serias “deficiencias en términos de promoción de equidad horizontal”

Bibliografía

- Álvarez, S. y J. Prieto (2003): “Tributación de la Familia y la Equidad Horizontal en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Aronson, S., P. Johnson y P. J. Lambert (1994): “Redistributive Effect and Unequal Income Tax Treatment in the U. K.”. *Economic Journal*, 104: 262-270.
- Barreix, A. Roca, J. y Villela, L. (2006): “La equidad fiscal en los países andinos”. BID.
- Barreix, A., M. Bes y J. Roca (2009): “Equidad Fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana”. BID – EUROSOCIAL Fiscalidad.
- Barreix, A.; Bes, M. y Roca, J. (2010): “El IVA Personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres”. BID, EUROSOCIAL, Fiscalidad y Estudios Fiscales.
- Berliant, M. C. y P. Strauss (1983): “Measuring the Distribution of Personal Income Taxes”, en *What Role for the Government? Lessons from Policy Research*, R. Zeckhauser, D. Leebaert (eds.), Duke University Press, Durham, N. C.
- Blakey, Roy G. y Gladys C. Blakey, (1940) *El Impuesto sobre la Renta Federal*. Longmans, Green and Co., Nueva York.
- Calderón Valentina y Francisco González (2002) *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX*. Dirección de Estudios Económicos. Departamento Nacional de Planeación. Bogotá.
- Carasso, Adam y C. Eugene Steuerle, (2003), "Gastos fiscales: Pérdida de Ingresos Versus Gastos equivalentes", *Notas sobre Impuestos*.
- Clavijo, Sergio (2005), *Tributación, Equidad y Eficiencia en Colombia: Guía para Salir de un Sistema Tributario Amalgamado*, Borrador de Economía 325, Banco de la República, Bogotá.
- Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974 (P.L. 93–344), sec. 3(3).
- Craig, J. y W. Allan, (2001) “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective”. *NTA Papers and Proceedings*.
- De Luis, Michael Jorrot (2010), *Metodología para medir el impacto de los Gastos Tributarios subnacionales en Colombia*, BID, Documento para Debate #IDB/FMMO110

- Douglas A. Kahn y Jeffrey S. Lehman, (1992) "Los Presupuestos de Gasto Tributario: una visión crítica," *Notas sobre Impuestos*, pp 1661-1665.
- Echavarría, Juan José y George, Zodrow (2005) *Impuestos a las Utilidades e Inversión Extranjera Directa en Colombia*, Banco de la República, Borradores de Economía N° 488
- Espinoza, Silvia y Sánchez, Fabio (2005). *Impuestos y Reformas Tributarias en Colombia, 1980-2003*, Documento CEDE 2005-11, ISSN 1657-7191 (Edición Electrónica)
- Feldstein, M. (1976): "On the Theory of Tax Reform". *Journal of Public Economics*, 6: 77-104.
- FMI. (1998) *Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal*. Washington.
- GAO (2005) *Comportamiento Gubernamental y Rendición de Cuentas: Los Gastos Tributarios*.GAO-05-690.
- García Molina, Mario y Gómez, Ana Paola. (2005) *¿Han aumentado el recaudo las reformas tributarias en Colombia?* *Revista de Economía Institucional*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá.
- Garcimartin, Carlos, Marta Pérez y Álvaro Anchuelo, (2011), *¿Can tax incentives be detrimental to FDI? The Role of Institutions*, *Papeles de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Rey Juan Carlos, Madrid.
- Gómez Sabaini, Juan C. y Pedro Velasco (2010), *Tax Expenditures for Promoting Investment Applied to Corporate Income Tax*, Inter-American Development Bank, IDB, *Institutional Capacity and Finance Sector*
- JCT (Joint Committee on Taxation), (2006) *Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2006-2010*, joint committee print, 109th Cong., 2nd sess., JCS-2-06, Washington.
- Jorratt Michel, (2011), *Evaluando la equidad vertical y horizontal en el impuesto al valor agregado y el impuesto a la renta: el impacto de reformas tributarias potenciales. Los casos del Ecuador, Guatemala y el Paraguay*. Serie Macroeconomía del Desarrollo. CEPAL. Santiago de Chile.
- Kakwani, N.C. (1977): "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison". *Economic Journal*, 87, pags. 71-80
- OCDE, (1996) "Tax Expenditures. Recent Experiences", Paris, OCDE.
- OCDE, (2004) "Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures". Paris, OCDE.

- OMB, (2001), *Perspectivas de Análisis, Presupuesto del Gobierno de los Estados Unidos*, el año fiscal 2002.
- Reynolds, M. y E. Smolensky (1977): *Public Expenditures, Taxes and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970*. Academic Press, Nueva York.
- Rodríguez, Oscar (1996). “Nuevas perspectivas en historiografía fiscal”, *Cuadernos de Economía*, Vol.15 No.24, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá.
- Rodríguez, J. G., R. Salas e I. Perrote (2005): “Partial Horizontal Inequity Orderings: A Non-Parametric Approach”. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 18: 529-39.
- Slemrod, J. (1989). “Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion” en “Taxpayer Compliance”, Vol 2, University of Pennsylvania Press.
- Surrey, Stanley S. and Paul R. McDaniel. (1985)*Tax Expenditures*, Harvard University Press. Cambridge.
- Surrey, Stanley S. (1973)*Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Harvard University Press, Cambridge.
- Surrey, Stanley S. y Paul R. McDaniel, (1982) "Gastos Tributarios: ¿Cómo identificarlos, cómo controlarlos?", *Notas sobre Impuestos*, páginas 595-625.
- Thuronyi, Victor, (1998), “Tax Expenditures: A Reassessment,” *Duke Law Journal* 48: 1155-1256
- Villela Luiz, Lembruger Andrea y Michael Jorrat. (2009) “Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente”, *Documentos de Trabajo BID #IDB-WP-131*.
- Wiesner, Eduardo. (1997). “La efectividad de las políticas públicas en Colombia”, *Departamento Nacional de Planeación. Tercer Mundo Editores*, Bogotá.
- Witte John F. (1985), *La Política y el Desarrollo del Impuesto Federal de Ingresos*. Universidad de Wisconsin Press. Madison.
- Zhicheng, Li Swift y Hana, Polackova, (2004) “Tax expenditures: General concept, measurement, and overview of country practices”. *Tax expenditures –shedding light on government spending through the tax system*. The World Bank. Washington, D.C.

Apéndice A: Principales Reformas Tributarias 1990-2010

Ley 49 de 1990

Esta Ley introdujo la primera reforma tributaria de la década de los noventa pretendía principalmente estimular el desarrollo del mercado de capitales, reactivando el ahorro y la inversión de la economía. Adicionalmente, se esperaba subsanar la disminución de los ingresos del gobierno, ante la reducción de las tasas arancelarias.

De la misma manera, se crean exenciones tributarias con el fin de estimular el mercado accionario. Se decretó que la utilidad de enajenación de acciones, a través de las bolsas de valores, no constituiría ni renta ni ganancia ocasional. También, se declararon exentos del impuesto a la renta y complementarios a los fondos de inversión, los fondos de valores, y los fondos comunes que administraran las entidades fiduciarias, esto en aras de estimular el mercado de capitales. Los fondos de pensiones y cesantías también fueron exonerados de impuesto a la renta y complementarios. Se incrementaron las exenciones de renta, eliminando la declaración de renta para quienes recibieran honorarios, comisiones y servicios, estableciendo que el impuesto a la renta para estos contribuyentes equivaldría a la suma de las retenciones en la fuente. Con respecto a la inversión extranjera, el impuesto a la renta sobre dividendos y participaciones sería de 20% para 1990, 19% para 1991 y 1992, 15% para 1993- 1995, y 12% para los años siguientes. Para nuevas inversiones realizadas a partir de 1991 este impuesto sería de 12%. Adicionalmente, esta tasa sería reducida si las utilidades de la inversión se reinvertían, y desaparecería para aquellas que garantizaran la permanencia de estos recursos por más de diez años en el país.

Ley 6 de 1992

Esta Ley tenía el objetivo de garantizar los recursos para financiar los compromisos adquiridos con la Constitución de 1991, e iniciar un programa de inversiones en infraestructura para estimular el proceso de apertura económica. La reforma eliminó el impuesto complementario de patrimonio para todos los contribuyentes a partir de 1992. Se crearon bonos de inversión forzosa, denominados Bonos de Defensa y Seguridad

Interna, en los cuales las personas naturales y jurídicas de mayores ingresos se veían obligadas a invertir el equivalente del 5% del impuesto de renta a su cargo.

Ley 100 de 1993

Esta Ley incrementó en 10% los impuestos a la nómina, y modificó el sistema pensional colombiano. Esta Ley también generó presiones sobre los ingresos del gobierno al obligarlo a reconocer parte de las deudas pensionales atrasadas y asumir subsidios a los servicios públicos (Asobancaria, 1999).

Ley 223 de 1995

Esta Ley pretendía incrementar los ingresos para cumplir con los compromisos de gastos impuestos por el Plan Nacional de Desarrollo (Salto Social). De la misma manera, buscaba fortalecer los recaudos por medio de mayores sanciones a la evasión y la elusión. La tarifa del impuesto de renta pasó de 30% a 35% para las sociedades, se incrementaron las tarifas marginales para personas naturales, y se creó la renta presuntiva para grandes contribuyentes, 1.5% sobre el patrimonio bruto ó 5% del patrimonio líquido.

La Ley 345 de 1996

Esta Ley autorizó al gobierno nacional a emitir Bonos para la Seguridad. Todas las personas jurídicas debían suscribir estos bonos, a excepción de los contribuyentes al régimen especial, las entidades oficiales y sociedades de economía mixta de servicios públicos domiciliarios, y de transporte masivo; las licoreras oficiales, las loterías territoriales y las entidades oficiales, entre otros.

La Ley 218 de 1995 - Ley Páez

Pretendía atender la emergencia económica que generó la avalancha sobre el río Páez en el sur de Colombia y buscaba dar impulso a la inversión privada y al crédito en esta zona. Con este fin se otorgaron una serie de beneficios tributarios de carácter nacional, en los que se incluía la exención del impuesto de renta por un período de diez años a las nuevas empresas que se crearan en esta región, de la misma manera las utilidades de estas empresas quedarían libres de impuestos.

La Ley 383 de 1997

Estableció medidas para controlar la evasión, estableciendo la penalización para los agentes de retención en la fuente y responsables del IVA, que eludieran o evadieran el pago del impuesto. Facultó la implementación de la tarjeta electrónica fiscal, para el control de registradoras, donde se facturan las ventas del comercio.

La Ley 487 de 1998

Es la primera reforma tributaria de la administración Pastrana. Esta Ley autoriza nuevamente al gobierno a emitir los denominados "Bonos de Solidaridad para la Paz", que de la misma manera debían ser suscritos por todas las personas jurídicas, con excepciones contempladas por la Ley, y todas las personas naturales con un patrimonio líquido superior \$150.000.000.

Los Decretos 2330 y 2331 de 1998

Establecieron, hasta el 31 de diciembre de 1999, una contribución sobre las transacciones financieras como un tributo a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, destinado exclusivamente a preservar la estabilidad y solvencia del sistema. La tarifa de la contribución por estas operaciones fue el dos por mil y se causaría sobre el valor total de la operación en el monto en que se realizara. Sin embargo, la Corte Constitucional lo declara inexecutable por medio de la sentencia No. C-136 del 4 de Marzo de 1999, dado que se le estaba dando destinación específica a un impuesto de carácter nacional. La medida del dos por mil fue ampliada para atemperar los problemas del sector financiero hasta el 31 de diciembre del 2000 por la Ley 508 de 1999.

Ley 608 del 2000 – Ley Quimbaya

Con esta Ley se conceden beneficios tributarios para reactivar la economía del Eje Cafetero afectado por el desastre natural del 25 de Enero de 1999. A grandes rasgos, las medidas más importantes, en materia de impuesto de renta, fueron las siguientes:

- Exención del impuesto de renta y complementarios, durante diez (10) años, para nuevas empresas instaladas que sean personas jurídicas así: 90% para los primeros 4

años, 80% para los 4 años siguientes y 70% para los dos últimos años, si se ubican en los municipios del departamento del Quindío; 55%, 45% y 35% respectivamente, si se instalan en cualquiera de los diez y seis (16) municipios restantes de los departamentos de Risaralda, Caldas, Valle y Tolima.

- La exención se concederá siempre que se trate de las siguientes actividades económicas: agrícolas, ganaderas, comerciales (al detal y de bienes producidos en la región), industriales, agroindustriales, de construcción, de exportación de bienes corporales muebles producidos en la zona afectada, mineras (distintas de hidrocarburos), servicios públicos domiciliarios y actividades complementarias, de servicios turísticos, educativos, de procesamiento de datos, de programas de desarrollo tecnológico aprobado por Colciencias y de servicios de salud.

Para hacer uso de estos beneficios, las empresas debían permanecer como mínimo el doble del tiempo en el cual se hizo uso de los beneficios, en el área afectada

Ley 633 de 2000

Con respecto a esta Ley las principales modificaciones, en relación al impuesto de Renta y complementarios, son las siguientes:

- Las asociaciones gremiales, que habían pasado al régimen ordinario, retornan al Régimen Tributario Especial, con relación a sus ingresos generados por actividades industriales comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio.
- Adicionalmente se conceden unos beneficios de auditoría para quienes incluyan en su declaración del año gravable 2000, los bienes poseídos en el exterior a diciembre 31 de 1999 y para quienes aumenten los impuestos declarados en un monto equivalente al doble de la inflación del año anterior.

Finalmente, se eliminan algunos artículos que tienen que ver con: régimen de estabilidad tributaria (Artículo 240-1 E.T.) y deducción del 115% de las donaciones realizadas a entidades sin ánimo de lucro, con destino a la cultura, el arte y el deporte (Artículo 8° Ley 122 de 1994).

Ley 716 de Diciembre 24 de 2001

Esta Ley no corresponde propiamente a una Reforma Tributaria, pero incluye dos (2) novedades en materia del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, así:

- En casos especiales el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá autorizar a las sociedades la compensación de las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas líquidas que obtuvieren dentro de los siete (7) períodos gravables siguientes, en ningún caso, serán deducibles las pérdidas originadas en la venta de activos fijos, a los que se les amplía el plazo de dos (2) años.
- Las pérdidas de las sociedades, además de no ser trasladables a los socios, ni tampoco lo serán respecto de las sociedades absorbentes o de las que resulten de una fusión cuando la actividad generadora de renta de la sociedad absorbida o fusionada sea distinto.

Lo anterior, se debió a las pérdidas que habían acumulado muchas empresas por la recesión económica y que, aprovechando el trámite de la ley sobre *Saneamiento Contable* se le agregaron algunas precisiones tributarias como la modificación al Régimen Simplificado y la deducción de pérdidas en 7 años o con el término de adición de 2 años, según el caso.

Ley 788 de 2002

Esta reforma tributaria incluye en total 118 artículos, pero destacan las siguientes novedades en materia de Impuesto sobre la Renta:

- Se dispone que las cooperativas deben destinar el 20% del remanente para programas de educación formal a efecto de que puedan conservar el tratamiento de exento para el beneficio neto o excedente.
- Se establece el impuesto al Patrimonio
- Se dispone la eliminación gradual en tres (3) años (70%, 50% y 20%) para algunos conceptos considerados como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional; así como para algunas rentas exentas.
- Se amplía a ocho (8) años la posibilidad de deducir pérdidas fiscales a tasas máximas anuales del 25%, sin perjuicio de la renta presuntiva.

Ley 820 de 2003

Esta Ley trata primordialmente sobre el Régimen de Arrendamiento de Vivienda Urbana, pero consagró los siguientes beneficios sobre Impuesto sobre la Renta:

- En el artículo 41, plantea que será renta exenta los ingresos recibidos por concepto de canon de arrendamiento en vivienda de interés social nueva durante los diez (10) años siguientes a su construcción.
- Así mismo, los fondos de inversión pueden invertir en inmuebles y las rentas pagadas, originadas en cánones de arrendamiento de cada vivienda durante los diez (10) años siguientes a su construcción, serán renta exenta para el inversionista que la reciba.

Ley 863 de 2003

Las principales medidas resultantes, en lo relativo al Impuesto sobre la Renta y Complementarios, fueron las siguientes:

- Los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, así como las rentas exentas que se encontraban en proceso de desmonte son definitivamente eliminadas quedando sin efecto la gradualidad 70%, 50% y 20% a tres (3) años.
- Se reconoce una deducción especial del 30% por la compra de activos fijos productivos, esto con el fin de procurar la reactivación económica y la generación de empleo.
- Se amplía el término de aplicación de la sobretasa del 10% impuesto sobre la renta, la cual se extiende hasta el año gravable 2006.

Decreto 1766 de 2004

Reglamenta la ley 863 de 2003. Específicamente lo relacionado con la deducción especial por inversión en activos fijos. A partir de este Decreto las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiriera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos.

Ley 1111 de 2006

En esta última Ley, se realizaron algunas modificaciones que afectan la determinación del monto de los beneficios tributarios previamente anotados, entre ellas:

- La disminución en un punto de la tarifa estatutaria de renta en el año gravable 2007, la cual pasó de 35% al 34%. No obstante, con la eliminación de la sobretasa del impuesto de renta, se genera una reducción en la tarifa nominal del impuesto de renta en 4,5 puntos porcentuales.
- La deducción por inversión en activos fijos reales productivos adquiere el carácter de incentivo permanente. Además, se aumentó el porcentaje objeto de la deducción por inversión en activos fijos, pasando del 30% al 40%.
- Adicionalmente estaba dispuesto que las pérdidas fiscales derivadas de la aplicación de este incentivo no fueran objeto de compensación contra las utilidades de las siguientes vigencias fiscales. La Ley 1111 eliminó esta restricción y si un contribuyente incurre en pérdidas fiscales como resultado de la mencionada deducción, tales pérdidas se podrán compensar con las utilidades de los años siguientes.
- Una de las modificaciones más importantes en el tema de la deducción hasta el año gravable 2006, la deducción especial permitía reducir la base gravable pero las correspondientes utilidades que no se gravaban en las empresas que realizaban la inversión, eran sometidas al impuesto cuando se distribuían a los socios o partícipes. En otras palabras, el beneficio por la inversión en activos fijos de las empresas no era trasladable a los socios. La reforma tributaria dispuso que el beneficio se extienda también a los socios de las empresas

Ley 1370 de 2009

Llamada la Minireforma Tributaria de 2009, esta ley además de prorrogar el impuesto al patrimonio hasta el 2014, disminuyó la deducción por activos fijos del 40% al 30% y dispuso que esta deducción no fuera aplicable para las sociedades con régimen de zona franca que tributaran al 15%.

Ley 1430 de 2010

Con esta reforma, a partir del año gravable de 2011 ningún contribuyente podrá hacer uso de la deducción especial del 30% por inversión en activos fijos reales productivos.

Se exceptúan quienes antes del 30 de Noviembre de 2010 hubieren presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica incluyendo la estabilización de la deducción por inversión en activos fijos, cuando la prima sea fijada con base en la inversión total en activos fijos. Sin embargo el plazo máximo de la estabilización por deducción en activos fijos será de 3 años

Además, los contribuyentes nacionales o los extranjeros con 5 o más años de residencia continua o discontinua en el país, que perciban rentas de fuente extranjera, sujetos a impuesto de renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto de renta en Colombia, lo pagado en el extranjero sobre las mismas rentas, siempre y cuando el descuento no exceda el impuesto a pagar por las mismas rentas en Colombia.

Apéndice B: Principales Beneficios Tributarios

En este anexo se presentan los principales beneficios tributarios vigentes en la legislación colombiana y los cuales se pueden subdividir en las siguientes categorías:

1. Ingresos No constitutivos de renta o que no causan impuesto.
2. Deducciones especiales
3. Rentas exentas.
4. Descuentos Tributarios

1. Ingresos no Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional:

1. Art. 34. Ingresos de las madres comunitarias. Corresponde a los ingresos que reciben las madres comunitarias por la prestación de un servicio social.

2. Art. 36: La prima por colocación de acciones: Ingreso que obtiene una sociedad por la colocación de las acciones en el mercado para obtener un mejor precio.

3. Art. 36-1 Inc. 2: Utilidad en la enajenación de acciones: Ingreso que se obtiene por la venta de acciones.

4. Art. 36-3: Capitalizaciones para los socios o accionistas: Corresponden a la distribución en acciones realizada por una sociedad a los socios, producto de cuentas que se tienen capitalizadas como son la prima en colocación de acciones, la cuenta de revalorización del patrimonio (que surge como producto del ajuste al patrimonio líquido de la sociedad) o la reserva capitalizada por haber solicitado depreciaciones por encima de la normal.

5. Art. 38: El componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas: Es la parte de los rendimientos financieros, recibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas, no obligadas a llevar libros de contabilidad, que corresponde a la inflación.

6. Art. 42: Recompensas recibidas de organismos estatales: Son ingresos en dinero recibidos de entidades públicas por informar a los organismos sobre antisociales, o actividades delictivas.

7. Art. 44: Utilidad en la venta de casa o apartamento de habitación: Esta norma aplica para las personas naturales que adquirieron su casa o apartamento de habitación antes del 1° de enero de 1.987 (por expresa disposición de la Ley 75/86).

8. Art. 45: La indemnización por seguros de daño: es el valor que se recibe para reponer o compensar daños o pérdida de los activos inmuebles, maquinaria y equipo o vehículos que forman parte del activo del contribuyente.

9. Art.46-1: Indemnización por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas: Son ingresos recibidos por compensaciones o indemnizaciones para erradicar plagas o para renovar cultivos, corresponden a recursos de origen público.

10. Art. 47: Los gananciales: Corresponden al 50% de los activos de la sociedad conyugal, que recibe el cónyuge sobreviviente al momento de liquidar la sucesión. Cuando el cónyuge sobreviviente reciba porción conyugal esta tendrá el carácter de ganancia ocasional gravada, salvo los primeros 1.200 UVT que tienen el carácter de exentos.

11. Art. 47-1: Donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas: Son ingresos que reciben las personas naturales y jurídicas, de terceros, para financiar el funcionamiento de los partidos o movimientos políticos.

12. Art. 47-2: Las primas de localización y vivienda pactadas hasta el 31 de julio de 1.995. Son ingresos laborales que reciben los congresistas.

13. Art. 48 y 49: Las participaciones y los dividendos: Corresponden a las utilidades sobre las cuales tributó la sociedad, que se reparten a los socios o accionistas, con el carácter de desgravadas.

14. Art. 50. Utilidades en ajuste por inflación o por componente inflacionario: Es la parte gravada de las utilidades, que se reparte en acciones o aportes a los socios o accionistas y que corresponde a los ajustes por inflación o al componente inflacionario de rendimientos financieros percibidos.

15. Art. 51. Distribución de utilidades por liquidación: Corresponde al monto del capital aportado o invertido que se devuelve al socio o accionista, mas la parte de las utilidades no distribuidas de años anteriores que estén dentro del tratamiento de no gravadas.

16. Art. 52. Incentivo a la Capitalización Rural (ICR). El ingreso relacionado con el título que se perciba por este concepto no constituye renta ni ganancia ocasional.

17. Art. 8 Ley 139 de 1990. Ingresos por CIF. Los ingresos derivados de los Certificados por Incentivos Forestales (CIF) no constituyen renta gravable, con el fin de incentivar la actividad forestal, en razón de la protección del medio ambiente y recursos hídricos y maderables.

18. Ley 98/93 art.22. Dividendos y participaciones de socios o accionistas de Empresas editoriales (exclusivamente edición de libros científicos y culturales. Los dividendos y participaciones que reciben los socios y accionistas de empresas editoriales.

19. Art. 5, Ley 487 de 1998. Bonos de Solidaridad para la Paz. Los rendimientos financieros originados en los bonos de solidaridad para la paz serán considerados como ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

20. Art. 53 Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros: Son transferencias por concepto de recursos, sustitución de pasivos, sobretasas, contribuciones y otros gravámenes, que realizan el estado o las entidades territoriales para financiar (TRANSMILENIO, MIO, ETC) o cualquiera otra forma de transporte masivo de pasajeros.

21. Art. 19-3. Transferencias de la Nación a Fogafin y Fogacoop. Corresponde a las transferencias que realiza la Nación para el saneamiento de la banca pública.

22. Art. 56-1. Aportes a los fondos de pensiones y pago de las pensiones: Los aportes a las pensiones se modificaron con la Ley 100/93 artículo 135, parágrafo de manera que:

- Aportes obligatorios para trabajadores: ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.
- Aportes voluntarios del trabajador a Fondos de pensiones: ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional hasta el 30% del ingreso laboral.
- Aportes obligatorios de los empleadores a fondos de pensiones: deducibles de la renta.

23. Art. 56-2. Aportes del empleador a fondos de cesantías: Es el que realizan los empleadores a los fondos de cesantías en cabeza del trabajador.

24. Art. 126-1 inc.3. Aportes voluntarios a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez. Son los aportes voluntarios que realizan los trabajadores a los Fondos de pensiones de jubilación e invalidez, que sumado con los aportes obligatorios y los aportes en la cuentas de Ahorro “AFC”, no pueden exceder del 30% del ingreso laboral.

25. Art. 126-4. Sumas destinadas por el trabajador al ahorro a largo plazo en las AFC. Son las sumas de su salario que el trabajador ahorra en cuentas “AFC” para el Fomento de la Construcción, destinadas a la adquisición de vivienda financiada o no, a cuota inicial de vivienda o a pagos de cuotas hipotecarias para vivienda. Estos aportes o

ahorros sumados a los aportes obligatorios y voluntarios a pensiones no pueden exceder del 30% del ingreso laboral o tributario del año.

2. Deducciones Especiales:

1. Artículo 189 de la Ley 115 de 1994. Deducción por programas de Aprendices. Es deducible hasta el 130% de los gastos por salarios y prestaciones sociales de los trabajadores contratados como aprendices en programas de formación profesional previamente aprobados por el SENA.

2. Recursos del Instituto Colombiano del Deporte (Art. 75, Ley 181 de 1995). Son deducibles los recursos que constituyan donaciones para Coldeportes y para los entes deportivos municipales o distritales.

3. Artículo 31 Ley 361 de 1997. Pagos a trabajadores con limitación no inferior al 25% Los empleadores tienen derecho a deducir de la renta el 200% del valor de los salarios y prestaciones sociales pagadas a los trabajadores con limitación equivalente o superior al 25%, mientras subsista esa limitación.

4. Art.16 Ley 814 de 2003. Deducción por inversiones o donaciones en proyectos cinematográficos.125%. Las inversiones o donaciones que se realicen para proyectos cinematográficos nacionales dan derecho a una deducción del 125% del valor de la inversión o donación.

5. Art. 56 Ley 397/97. Deducción por gastos de mantenimiento y conservación de bienes muebles e inmuebles de interés cultural. Los propietarios de bienes muebles e inmuebles de interés cultural pueden deducir la totalidad de los gastos para mantenimiento de los mismos aun cuando no guarden relación de causalidad.

6. Art. 97. Ley 633/00. Deducción por nuevas inversiones realizadas para el transporte aéreo en zonas apartadas del país. Limite 15% RL. Las aerolíneas privadas que incrementen los vuelos a zonas apartadas del país pueden deducir el valor de las nuevas inversiones, (no terrenos ni otras objeto de deducción en el Estatuto Tributario) realizadas en el año, limitadas al 15% de la renta líquida determinada antes de restar la deducción.

7. Art. 98. Ley 633/00. Deducción por nuevas inversiones en centros de reclusión. Los contribuyentes pueden deducir de su renta el valor de las nuevas inversiones en centro de reclusión, sin que dicha deducción exceda del 15% de la renta líquida del año determinada antes de incluir la deducción.

8. Art. 14 Ley 1185 de 2008. Modifica el artículo 56 de la Ley 397 de 1997. **Estímulos al patrimonio cultural de la Nación.** Los propietarios de bienes muebles e inmuebles declarados como de interés cultural, o los terceros que hayan solicitado y obtenido dicha declaratoria, podrán deducir la totalidad de los gastos en que incurran para la elaboración de los Planes Especiales de Protección y para el mantenimiento y conservación de estos bienes aunque no guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta.

C. Rentas Exentas:

1. Art. 206.n.1. Indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad. Corresponde al pago mínimo legal que reciba un trabajador cuando tenga accidentes de trabajo o enfermedad.

2. Art. 206. n.2. Indemnizaciones para protección a la maternidad. Corresponde al pago mínimo legal que reciba una trabajadora embarazada que se retira del empleo.

3. Art.206. n.3. Gastos de entierro del trabajador. Corresponde al pago mínimo legal que se recibe por la muerte del trabajador.

4. Art.206.n.4. Auxilio de cesantía. Corresponde al valor total que por concepto de cesantía reciben los trabajadores que devenguen salario promedio en los últimos seis meses inferior a \$ 7.033.000 en el año 2006. Cuando el salario promedio sea superior, la exención se gradúa de manera que para salarios superiores a \$ 12.893.001, no hay exención sobre la cesantía.

5. Art. 206.n.5. Pensiones de jubilación, vejez, invalidez, de sobrevivientes. Corresponde al valor recibido por concepto de pensiones hasta 50 Salarios mínimos legales mensuales vigentes. (1000 UVT)

6. Art. 206.n.5. Pensiones sobre riesgos profesionales. Corresponde al valor recibido por concepto de pensiones por riesgos profesionales hasta 50 Salarios mínimos legales mensuales vigentes. . (1000 UVT)

7. Art. 206. n.5. Indemnizaciones sustitutivas de pensiones. Corresponde al valor recibido por concepto de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones hasta 50 Salarios mínimos legales mensuales vigentes. (1000 UVT)

8. Art. 206. n.5. Devolución de saldos pensionales. Corresponde al valor recibido por concepto de devolución de saldos pensionales hasta 50 Salarios mínimos legales mensuales vigentes. (1.000 UVT)

9. Art. 206. n.6. Seguro por muerte y compensación de miembros de Fuerzas Militares y de la Policía Nacional. Corresponde al pago mínimo legal que se recibe por la muerte del trabajador.

10. Art. 206.n.7. Gastos representación de Magistrados de los Tribunales y sus fiscales, rectores, profesores de universidades públicas y jueces. Para los magistrados y fiscales la exención equivale al 50% del total de sus salarios y para los jueces el 25%.

11. Art. 206. n. 8. Exceso de salario básico de oficiales y suboficiales de FFMM y policía. Los pagos que reciban estos funcionarios por encima del salario básico están exentos del impuesto sobre la renta.

12. 206. n. 9. Pagos diferentes a sueldo para reservistas de la fuerza aérea mientras ejerzan como piloto, navegante o ingenieros de vuelo. Los pagos que reciban estos funcionarios por encima del salario básico están exentos del impuesto sobre la renta.

13. Art. 206. n. 10. Pagos laborales. El 25% de los pagos laborales que reciba un trabajador está exento del impuesto sobre la renta, limitado a 240 UVT.

14. Art. 207. art. 28. Ley 98/93. Derechos de autor. Corresponde a los ingresos que reciban los autores y traductores colombianos o extranjeros residentes en Colombia por libros de carácter científico y cultural. La exención es por cada título y por cada año.

15. Art. 207-2 Otras rentas exentas. Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles establecidos en el reglamento:

15.1 Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, realizada únicamente por las empresas generadoras, por un término de quince (15) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono, de acuerdo con los términos del Protocolo de Kyoto.
- Que al menos el cincuenta por ciento (50%) de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador.

15.2. La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir del año gravable 2003.

15.3. .Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes (a partir del 2003), por un término de treinta (30) años.

15.4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes, (a partir del año 2003), por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado.

15.5. Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio Ambiente o autoridad competente conforme con la reglamentación que para el efecto se expida, por un término de veinte (20) años. (A partir del año 2003)

15.6. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente. En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir del año 2003, realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento de nuevas plantaciones. También gozarán de la exención, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

15.7. Los nuevos contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (leasing), de inmuebles construidos para vivienda, con una duración no inferior a diez (10) años. Esta exención operara para los contratos suscritos dentro de los diez (10) años siguientes al 2003.

15.8. Los nuevos productos medicinales y el software, elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes registradas ante la autoridad competente, siempre y cuando tengan un alto contenido de investigación científica y tecnológica nacional, certificado por COLCIENCIAS o quien haga sus veces, por un término de diez (10) años a partir del año 2003.

15.9. La utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados.

15.10. La prestación de servicios de sismica para el sector de hidrocarburos, por un término de 5 años contados a partir del año 2003.

16 Art.211-1 Licoreras y loterías, Empresas Industriales y Comerciales del Estado y por sociedades de economía mixta municipales y Departamentales. Corresponde a las rentas obtenidas por estas entidades cuando ejerzan monopolios de suerte y azar y de licores.

17 Art. 5 Ley 30 de 1982. Exención para asfaltos. Con el fin de fomentar la pavimentación y repavimentación de calles y carreteras, los asfaltos están exentos del impuesto sobre la renta.

18 Art. 218. Intereses, comisiones y pagos por deuda pública externa. Corresponde al pago del principal e intereses que se realiza a personas sin residencia o domicilio en Colombia por operaciones de crédito público externo.

19. Art. 220. Intereses de bonos de financiamiento presupuestal y especial. Corresponde a la rentabilidad de los bonos de inversión forzosa.

20 Art. 223. Indemnización por seguros de vida. Corresponde a los ingresos que se reciben por indemnizaciones originadas en seguros de vida.

21. Art. 228 Decreto-Ley 1264/94. Dividendos y participaciones de socios y accionistas de empresas señaladas en Ley 218/95. (Ley Páez). Los dividendos y participaciones que reciben los socios y accionistas de empresas señaladas en la Ley 218/95 o Ley Páez.

22. Art. 229 Ley 98/93 art. 21. Empresas editoriales (exclusivamente edición de libros científicos y culturales). Para empresas que se dediquen exclusivamente a la edición de libros y revistas de carácter científico y cultural, cuando la edición e impresión se realice en Colombia.

23. Art.233. Diplomáticos y extranjeros amparados por convenios o tratados internacionales. Los diplomáticos y agentes consulares acreditados en Colombia gozan de las mismas exenciones de los nacionales.

24. Art. 414-1 párrafo. Empresas de transporte aéreo o marítimo internacional amparadas por tratado o convenio internacional. Las rentas que reciben las empresas que realicen actividades de transporte internacional aéreo o marítimo y que tengan tratado sobre doble tributación con Colombia no están sometidas retención en la fuente.

25. Convenios Internacionales para Eliminar la Doble Tributación en el Transporte Aéreo o Marítimo. Convenio para eliminar la doble tributación entre los

países. Estados Unidos de Norte América, (Ley124/61), Argentina (Ley 15/70), Alemania (Ley 16/70), Brasil (Ley 71/93), Chile (Ley 21/72), Francia (Ley 6/88), Italia (Ley14/81); Venezuela (Ley 16/76) y el decreto 1551/78, entre los países miembros del Pacto Andino, en desarrollo de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena.

26. Convenios Internacionales para Eliminar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal: A la fecha se han firmado convenios de esta clase con España, Suiza y Chile.

27. Art. 16 Ley 546/99. Rendimientos por títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria. Corresponde a la exención para que los rendimientos financieros que se generen sobre los títulos de cartera hipotecaria siempre que el plazo para su vencimiento no sea inferior a 5 años. Ampliada la vigencia para bonos emitidos hasta el año 2010, mediante Ley 946 de 2005.

28. Art. 56, Ley 546 de 1999 y art. 177-1, parágrafo. E.T. Incentivo a financiación de vivienda de interés social subsidiable. Las nuevas operaciones destinadas a la financiación de vivienda de interés social subsidiable no generan renta gravable por un término de cinco años, y a ellas no será necesario imputarle costos y deducciones para su determinación, por lo cual la renta exenta correspondiente es igual al ingreso proveniente de la respectiva operación destinada a la financiación de vivienda de interés social.

29. Art. Ley 218 /95. Empresas de Ley Páez. (Termina en 31 de diciembre de 2003). Para las empresas que se instalen en la zona de Páez la exención de la renta opera por diez años, así:

- a. Para las que se instalaron entre el 21 de junio de 1994 y el 20 de junio de 1.999: 100%.
- b. Para las que se instalaron entre el 21 de junio de 1999 y el 20 de junio de 2001: 50%.
- c. Para las que se instalaron entre el 21 de junio de 2.001 y el 20 de junio de 2.003: 25%.

30. Ley 608/00. Empresas por Ley Quimbaya. (Termina en 2005). Las nuevas empresas personas jurídicas, que se constituyan entre el 25 de enero de 1.999 y el 31 de diciembre de 2005, para desarrollar actividades agrícolas, ganaderas, comerciales, industriales, de construcción, exportación de bienes, mineras diferentes de hidrocarburos, de servicios públicos domiciliarios, de servicios turísticos, educativos, de procesamiento de datos, de programas de desarrollo tecnológico y de servicios de salud,

en los municipios determinados en la Ley gozan de exención de la renta por diez (10) años graduada según el año y el sitio en donde se ubiquen.

31. Art. 276 Ley 223/95. Exención para contralores distritales y municipales de capitales de departamento en los términos del No. 7 del art. 206 E.T. Los gastos de representación que reciban estos funcionarios están exentos en un 50%.

32. Art. 41, Ley 820 de 2003. Incentivo para la construcción de vivienda para arrendar. Con el propósito de incentivar la construcción de vivienda para arrendar a través de sociedades especializadas reglamentadas para el efecto, serán renta exenta por 10 años los ingresos recibidos por concepto de cánones de arrendamiento de vivienda de interés social nueva construida con ese fin. Tienen el mismo beneficio las rentas pagadas a los partícipes de los fondos de inversión inmobiliaria provenientes de cánones de arrendamiento de vivienda de interés social.

33. Art. 22, Ley 44 de 1990. Las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la Armada Nacional. Están exentas las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales recibidos por los oficiales de primera y segunda clase que integren las reservas de la Armada Nacional.

34. Art. 135, Ley 100 de 1993. Recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual. Los recursos de los fondos del régimen de ahorro individual con solidaridad, los fondos de reparto del régimen de prima media con prestación definida, los fondos para el pago de los bonos cuotas partes de bonos pensionales y los del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional.

35. Art. 135 de la Ley 100 de 1993. Entidades administradoras de los fondos de pensiones. Están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios:

- El Instituto de Seguros Sociales.
- La Caja Nacional de Previsión y las demás cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, mientras subsistan.
- Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos.
- Las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.
- Las pensiones. A partir del 1° de enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte que exceda de cincuenta (50) salarios mínimos. (1000 UVT)

36. Art. 68, Ley 141 de 1994. Fondo Nacional de Regalías. El Fondo Nacional de Regalías creado por la Ley 141 de 1994, está exento del impuesto sobre la renta y complementarios.

37. Art. 103, Ley 160. Empresas comunitarias. Las empresas comunitarias definidas en la Ley 160 de 1994 están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios.

38. Art. 103, Ley 160 de 1994. Fondo de Solidaridad y Garantía. Los recursos del Fondo de Solidaridad y Garantía, están exentos de toda clase de impuestos, tasa y contribuciones del orden nacional.

39. Art. 27, Ley 488 de 1998. Bonificaciones y/o indemnizaciones en programas de retiro de entidades públicas. Las bonificaciones recibidas por los servidores públicos de las entidades nacionales, departamentales, distritales y municipales, por programas de retiro de personal, están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios.

40. Art. 40, Ley 488 de 1998. Organizaciones regionales de televisión y Audiovisuales. Están exentos los ingresos recibidos por las organizaciones regionales de televisión y Audiovisuales por parte de la Comisión Nacional de Televisión, para estimular la televisión pública.

41. Supresión, fusión, transformación de entidades públicas (Art. 73, Ley 633 de 2000). En la fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura de entidades u organismos públicos del orden nacional, los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de tales eventos, se considerarán actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional.

42. Art. 44, Ley 789 de 2002. Estímulos para el proceso de capitalización. Constituyen renta exenta para el empleador, las utilidades repartidas a través de acciones para que los trabajadores puedan participar del capital de las empresas. Para los empleados, las utilidades derivadas de estas acciones no están sujetas a impuesto dentro de los cinco años a partir del momento de haberles sido transferidas, siempre y cuando las conserve.

D. Descuentos Tributarios

1. Art. 253 Estatuto Tributario. Descuento del impuesto sobre la renta y complementarios por reforestación. Aplica para los contribuyentes del impuesto sobre la renta que establezcan nuevos cultivos de árboles en zonas de reforestación, y es

equivalente al 20% del valor de la inversión certificada sin que exceda del 20% del impuesto básico de renta del respectivo año.

2. Art. 254 Descuento por impuestos pagados en el exterior. Aplica para los contribuyentes del impuesto sobre la renta que hayan obtenido rentas de fuente extranjera sujetas a impuesto sobre la renta en el país de origen. Equivale al monto del impuesto pagado en el extranjero sobre esas rentas, sin que exceda el monto del impuesto que debe pagar en Colombia por las mismas rentas. Se limita a la tarifa de impuesto sobre la renta de Colombia.

3. Art. 256. Descuento para empresas nacionales de transporte internacional aéreo o marítimo. Aplica para las empresas colombianas que desarrollan actividades de transporte internacional marítimo o aéreo. El descuento equivale al porcentaje que representen los ingresos internacionales en el total de los ingresos.

4. Art. 258-2 Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en importación de maquinaria industrial para industrias básicas. Aplica para contribuyentes del impuesto sobre la renta que importen maquinaria pesada para las industrias básicas de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. El descuento equivale al valor del impuesto sobre las ventas pagado cuando la maquinaria importada tenga un valor CIF superior a \$ US 500.000.

5. Art. 104. Ley 788/02. Descuento para empresas de servicios públicos domiciliarios que presten servicios de acueducto o alcantarillado. Pueden solicitar un descuento equivalente al 40% del valor de la inversión realizada en el año para garantizar la cobertura del servicio, sin que exceda del 50% del impuesto neto de renta del respectivo período.

6. Art. 14. Ley 1111 de 2006. Art. 249 del Estatuto Tributario. Descuento por inversión en acciones de sociedades agropecuarias: Equivale al valor de la inversión sin que exceda del 1% de la renta líquida gravable del año den el que se realice la inversión, siempre que la propiedad accionaria de dichas sociedades esté altamente democratizada

Apéndice C: Declaraciones de Renta de la DIAN

En las bases de datos de la DIAN están contenidos los datos de las declaraciones de rentas de los contribuyentes y declarantes del período 1993-2010 de las personas naturales y del período 1993-2010 de las personas jurídicas. Aunque la información no es homogénea, en el sentido de que año a año, las cuentas y el número de declarantes y contribuyentes varia, las declaraciones presentan los datos básicos sobre el patrimonio, ingresos, costos y deducciones de las personas jurídicas y naturales de estos años. Igualmente, se encuentran los cálculos que realiza la DIAN sobre las rentas exentas, las deducciones, contribuciones especiales, descuentos tributarios, la Base Líquida Gravable y el Impuesto sobre esta Renta Líquida Gravable, entre otros ítems contenidos en las declaraciones de renta.

En relación con los objetivos del presente trabajo, esta información se utilizó en dos sentidos. En primer lugar, con el fin de extraer y calcular el Gasto Tributario existente en el Sistema Tributario Colombiano y cuyos resultados se mostraron al final de la sección II. En segundo lugar, para establecer una Base Gravable libre de Gasto Tributario, y a partir de ella calcular la tasa efectiva de impuesto pagada y compararla con la tasa implícita de impuesto causada sobre la Base Líquida Gravable estimada por la DIAN con la finalidad de estimar los indicadores de equidad cuyos resultados fueron mostrados en la Sección III.

Con este último propósito en mente, se tomó en las bases de datos de las personas jurídicas los ingresos netos (la columna denominada IG en las bases de datos excepto los años 1993, 1994 y 1995 donde al Ingreso Bruto -IV- se le restó los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional -IF-) y se les resto Costos Totales (CT) y todas aquellas deducciones que no se pueden considerar como Gasto Tributario. Es decir, sólo los Gastos Operacionales y Administrativos, como el pago de servicios públicos, arrendamiento e impuestos por anticipado, entre otros.

El mismo ejercicio se realizó para las personas naturales, sólo que para la estimación de los ingresos netos se tomó la columna RK y se le restó la columna RL entre 1993 y 1997 por que en estos años el rubro IG no se registro explícitamente. En las siguientes tablas se resumen las cuentas año por año tanto para las personas naturales como jurídicas.

