Public Disclosure Authorized
Public Disclosure Authorized
Public Disclosure Authorized
Public Disclosure Authorized

EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

Una propuesta de evaluación integral y sistémica de este instrumento de política pública

Lars Christian Moller
Raul Felix Junquera Varela
Daniel Alvarez
et al.

GOBIERNO DE ESPAÑA MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
Fondo Español para Latinoamérica y el Caribe
BANCO MUNDIAL

EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA

El Gasto Tributario en Colombia

Copyright © 2012 por Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento / Banco Mundial
Región de América Latina y El Caribe
1818 H Street, N.W. Washington, D.C. 20433, U.S.A.
www.bancomundial.org/co

Todos los derechos reservados
Primera edición en español: Junio de 2012

El Banco Mundial no acepta responsabilidad alguna por cualquier consecuencia derivada de su uso o interpretación. El Banco Mundial no garantiza la exactitud de la información incluida en esta publicación y no aceptan responsabilidad alguna por cualquier consecuencia derivada de su uso o interpretación.

Los límites, los colores, las denominaciones y demás información contenida en los mapas de este libro no presuponen, por parte del Grupo del Banco Mundial juicio alguno sobre la situación legal de cualquier territorio, ni el reconocimiento o aceptación de dichos límites.

Los resultados, interpretaciones y conclusiones expresadas en este libro son en su totalidad de los autores y no deben ser atribuidas en forma alguna al Banco Mundial, a sus organizaciones afiliadas o a los miembros de su Directorio Ejecutivo ni a los países que representan.

Derechos y Permisos
El material de esta publicación está protegido por el derecho de propiedad intelectual. Las solicitudes de autorización para reproducir partes de esta publicación deberán enviarse a Oficial de Comunicaciones Fernanda Zavaleta de la Oficina del Banco Mundial para Colombia y México al Fax (55) 5480-4222. Cualquier otra pregunta sobre los derechos y licencias debe ser dirigida al Banco Mundial en México en el número de fax referido.

Edición: Primera edición
Impreso y hecho en Bogotá, Colombia/2012
Banco Mundial

Diseño y diagramación: Codice Ltda.

El Gasto Tributario en Colombia –Bogotá, Colombia : Banco Mundial , 2012.
212 p..
333.3109861/A56

1. Finanzas públicas – Leyes y legislación – Colombia. – 2. Presupuesto - Leyes y legislación – Colombia. – 3. Impuestos - Leyes y legislación – Colombia. – 4. Política fiscal - Leyes y legislación – Colombia.
351.72209861/G37

SERVICIOS DE CONOCIMIENTO PROGRAMÁTICOS DEL BANCO MUNDIAL PARA FORTALECER LA POLÍTICA FISCAL Y DE CRECIMIENTO ECONÓMICO

El presente estudio forma parte de un programa de servicios de conocimiento programático ofrecido por el Banco Mundial. El objetivo global de esta iniciativa, preparada por el Departamento de Política Pública en la región de América Latina y el Caribe (LCSPE), es el fortalecimiento de la política fiscal y del crecimien¬to económico. Uno de sus principios más importantes es la flexibilidad de su contenido, considerando las demandas del cliente. El programa está vinculado a la Alianza Estratégica entre el Gobierno de Colombia y el Banco Mundial, apoyando a un mejor gestión fiscal, financiera y del riesgo, bajo el objetivo de "creci-miento incluyente con productividad mejorada". En términos concretos, se busca fortalecer la política fiscal, tanto en el lado del recaudo como en el del gasto. Aparte del estudio presente, se contemplan otros estudios vinculados como: (1) un análisis de la política de redistribución fiscal en Co¬lombia; (2) un estudio del sistema pensional, para apoyar al Gobierno en el proceso de preparación de la reforma pensional; (3) un ejercicio de análisis fiscal en el nivel descentralizado. Finalmente, el programa de servicios de conocimiento tiene un vínculo importante con el Préstamo Programático para Políticas de Desarrollo a favor de la Recuperación del Crecimiento y la Sostenibilidad Fiscal, cuyo objetivo es aportar a un conjunto consolidado de reformas fiscales del Gobierno.

AGRADECIMIENTOS

El presente estudio fue preparado por un equipo del Banco Mundial, dirigido por Lars Christian Moller (Economista Senior para Colombia, LCSPE), que incluyó a Raúl Félix Junquera-Varela (Especialista Senior de Finanzas Públicas, PRMPS), Michel Jorratt (Consultor Senior en Temas Tributarios, LCSPE), Carolina Biagini (Consultora, LCSPE), Daniel Álvarez (Especialista Senior del Sector Público, SASGP), Maurizio Bussolo (Economista Líder, DEC), y Germán Galindo (JPA, LCSPE). Enrique Fanta (Especialista Senior del Sector Público, LCSPS) aportó en la fase inicial. Juan Carlos Guataquí (Universidad del Rosario) y José Luis Guevara (Consultores, LCSPE) brindaron apoyo editorial. Elsa Coy (LCCCO) y Maye Rueda Gómez (LCCCO) contribuyeron en asuntos logísticos.

Auguste Tano Kouame (Gerente Sectorial, LCSPE) y Paloma Anós Casero (Economista Líder y Jefe del Sector PREM, LC1) tuvieron a su cargo la supervisión global del proyecto y guiaron al equipo durante todo el desarrollo de los trabajos. Los pares revisores del informe fueron Patricio Castro (Asesor Senior, FMI), Andrea Lemgruber (Asesora, FMI), Robert Taliercio (Economista Líder, EASPR), y Ana Cebreiro (Economista Tributaria, Centro de Política y Administración Tributarias, OCDE).

El equipo agradece la generosa colaboración que le brindaron las autoridades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Mención especial se quiere hacer de las siguientes personas: Juan Ricardo Ortega (Director General), Natalia Aristizábal (Asesora del Director General), Javier Ávila (Subdirector de Gestión de Análisis Operacional), Ángela Cruz (Asesora), Pastor Sierra (Jefe del Área de Estudios Económicos), Diana Parra (Asesora), Bernardo Escobar (Director de Aduanas), Sonia Rojas (Subdirectora de Gestión Aduanera), Natasha Avendaño (Asesora), Claudia Rincón (directora de Gestión de Fiscalización), Argimiro Franco (Subdirección de Recaudación y Cobranzas), Isabel Cristina Garcés (Directora de Asuntos Jurídicos), Jaime Orlando Zea (Subdirector (E) de Normativa y Doctrina), Jaime Garzón Bacca (Asesor), Denis Gutiérrez (Asesor) y Yolanda Granados (Asesora). También se agradece el apoyo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP): Gloria Alonso (Directora de Política Macro).

Se reconoce el apoyo analítico brindado por el equipo de la Dirección de Estudios Económicos del Departamento Nacional de Planeación (DNP) en las estimaciones de los efectos macroeconómicos de la reforma al IVA y a las zonas francas: Gabriel Piraquive (Director), Néstor González (Profesional Especializado) y Nancy Daza (Asesora).

También se hace un reconocimiento expreso a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI); entidad que colaboró de forma decisiva en el estudio de caso del IVA. El agradecimiento se hace extensivo a toda la institución y muy especialmente a Luis Carlos Villegas (Presidente de ANDI), Imelda Restrepo (Directora del Centro de Estudios Económicos) y María Mercedes Vélez (Directora del Departamento Jurídico).

Es preciso finalmente dar el debido reconocimiento al apoyo financiero recibido del Gobierno de España (SFLAC TF-010489).

LISTADO DE ABREVIATURAS

AFC	Cuentas de Ahorro y Fomento a la Construcción
ALC	América Latina y el Caribe
ANDI	Asociación Nacional de Empresarios de Colombia
BM	Banco Mundial
CEJ	Contrato de Estabilidad Jurídica
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
DIAN	Departamento de Impuestos y Aduanas Nacionales
DNP	Departamento Nacional de Planeación
DSGE	Dynamic Stochastic General Equilibrium
EAM	Encuesta Anual Manufacturera
ECV	Encuesta de Calidad de Vida
ET	Estatuto Tributario
FMI	Fondo Monetario Internacional
GT	Gasto Tributario
IFPRI	International Food Policy Research Institute
ISFLH	Instituciones sin Fines de Lucro que sirven a los Hogares
ISR	Impuesto sobre la Renta
ISS	Instituto de Seguros Sociales
IVA	Impuesto al Valor Agregado
MACEPES	Modelo de Análisis de Choques Exógenos y de Protección Económica y Social

MCS	Matriz de Contabilidad Social
MFMP	Marco Fiscal de Mediano Plazo
MIP	Matriz Insumo-Producto
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PIB	Producto Interno Bruto
PYME	Pequeña y Mediana Empresa
RTE	Régimen Tributario Especial
RZF	Régimen de Zonas Francas
SHS	Schantz-Haig-Simmons
SIREM	Sistema de Información y Riesgo Empresarial
SLs	Sociedades con Fines Lucrativos
SNLs	Sociedades con Fines no Lucrativos
UVT	Unidad de Valor Tributario
ZF	Zonas Francas
ZFP	Zonas Francas Permanentes
ZFPE	Zonas Francas Permanentes Especiales

Vicepresidente	Hassan Tuluy
Directora de país	Gloria M. Grandolini
Director de sector	Rodrigo A. Chaves
Gerente de sector	Auguste Tano Kouame
Jefe de sector	Paloma Anós Casero
Líder del equipo	Lars Christian Moller

CONTENIDO

AGRADECIMIENTOS vii

LISTADO DE ABREVIATURAS viii

RESUMEN EJECUTIVO 1

PARTE I. EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA. UN PANORAMA 13

Capítulo 1 Principales características del sistema tributario colombiano 15

Capítulo 2 El gasto tributario como un instrumento de política pública 20

Capítulo 3 Definición del marco tributario de referencia 24

Capítulo 4 El universo de gastos tributarios en Colombia 33

PARTE II. ESTIMACIÓN DE LA PÉRDIDA RECAUDATORIA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS 47

Capítulo 5 Estimación actual de la pérdida recaudatoria 49

Capítulo 6 ¿Cómo mejorar la estimación del costo fiscal actual? 56

PARTE III. ESTUDIOS DE CASO. EVALUACIÓN INTEGRAL 73

Capítulo 7 Sistema de IVA 75

Capítulo 8 Régimen Tributario Especial 98

Capítulo 9 Régimen de zonas francas 111

ANEXOS 131

Anexo I Régimen de estabilidad jurídica 133

Anexo II Encuesta sobre gastos y otros aspectos relacionados con la administración del IVA 137

Anexo III Estimación de los efectos macroeconómicos de la reforma al IVA y las zonas francas 147

Anexo IV Regulaciones tributarias en el impuesto sobre la renta 151

Anexo V Regulaciones tributarias en el IVA 166

REFERENCIAS 191

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura RE.1 Tendencias en el gasto tributario de Colombia durante la última década 3

Figura 1.1 Ingreso tributario e ingreso per cápita 15

Figura 1.2 Impuesto sobre la renta para las personas naturales: tarifas marginales por nivel de ingreso 17

Figura 4.1 IVA e impuesto sobre la renta: Características de los gastos tributarios 35

Figura 4.2 IVA e impuesto sobre la renta: Características de los gastos tributarios 36

Figura 4.3 IVA: Características de los gastos tributarios, 2011 37

Figura 4.4 Impuesto sobre la renta: Características de los gastos tributarios 43

Figura 6.1. Costo fiscal de los diez mayores gastos tributarios (como porcentaje del PIB) 67

Figura 7.1 Composición porcentual del promedio del gasto administrativo y financiero total destinado al manejo del IVA por sector 90

Figura 7.2 Composición por categoría del gasto total administrativo y financiero destinado a atender el IVA al manejo del IVA 90

Figura 7.3 Porcentaje del gasto administrativo y financiero destinado a atender el IVA por tamaño de la empresa 90

Figura 7.4 Porcentaje de empresas que dicen ser afectadas por inscripciones a regímenes de tributación incorrectos 90

Figura 7.5 Porcentaje de empresas que consideran de mucho impacto los siguientes aspectos para obtener un régimen de IVA más justo y eficiente 91

Figura 7.6 Porcentaje de empresas que consideran de mucha dificultad las visitas de la DIAN según cada aspecto 91

Figura 7.7 Distribución de las empresas según los meses que consideran que toma una auditoria de la DIAN o realizar devoluciones o compensaciones 91

Figura 7.8 Combinaciones de las políticas de redistribución fiscal 97

Figura 8.1 Aproximación del crecimiento del sector no lucrativo en Colombia (2001-07) 108

Figura 9.1 El impacto teórico de un incentivo tributario sobre la decisión de inversión 115

Figura 9.2 Colombia: Brecha de inversión en comparación de países OCDE y la región ALC 116

Figura 9.3 Usuarios de zonas franca por tipo de usuario, 1993-2011 119

Figura AI.1 Contratos de estabilidad jurídica (CEJ) 139

Figura AII.1 Porcentaje de empresas que pertenecen a un grupo empresarial local 139

Figura AII.2 Ubicación geográfica de las empresas encuestadas 139

Figura AII.3 Porcentaje de empresas que son locales o filiales de una multinacional 139

Figura AII.4 Porcentaje de empresas que son grandes contribuyentes 139

Figura AII.5 Sector al que pertenecen las empresas encuestadas 140

Figura AII.6 Dificultad demandada por prorrateo 140

Figura AII.7 Dificultad demandada por compensacioneso devoluciones de IVA 140

Figura AII.8 Dificultad demandada por retención por compras al régimen simplificado 140

Figura AII.10 Dificultad demandada por desconocimiento de impuestos descontables 140

Figura AII.9 Dificultad demandada por impuestos descontables objetados por la DIAN 140

Figura AII.11 Dificultad demandada por manejo del IVA en retiro de inventarios 141

Figura AII.12 Prorrateo 141

Figura AII.13 Compensaciones o devoluciones de IVA 141

Figura AII.14 Retención por compras al régimen simplificado 141

Figura AII.15 Impuestos descontables objetados por la DIAN 141

Figura AII.16 Desconocimiento de impuestos descontables 141

Figura AII.17 Manejo del IVA en retiro de inventarios 142

Figura AII.18 Impacto de la reducción de tarifas del IVA 142

Figura AII.19 Impacto de la disminución de la tarifa de retención del IVA 142

Figura AII.20 Impacto de la eliminación de bienes excluídos 142

Figura AII.21 Impacto de la posibilidad de llevar como descontable el IVA de los bienes de capital 142

Figura AII.22 Disminución de la periodicidad de presentación de declaraciones 142

Figura AII.23 Impacto de la revisión del régimen simplificado 142

Figura AII.24 Impacto de la eliminación de la retención por compras al régimen simplificado 143

Figura AII.25 Impacto de hacer una revisión en materia de devoluciones y compensaciones 143

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro RE.1 Recomendaciones de política pública en el corto y mediano plazo 9

Cuadro 1.1 Ingresos tributarios brutos 2005-2010 (porcentaje del PIB) 16

Cuadro 3.1 Marco de referencia para el impuesto a la renta (1 de 3) 30

Cuadro 3.1 Referencia para el impuesto a la renta (2 de 3) 31

Cuadro 3.2 Referencia para el IVA (1 de 3) 32

Cuadro 4.1 IVA: Características de los gastos tributarios, 2000-2011 37

Cuadro 4.2 Impuesto sobre la renta: características de los gastos tributarios, 2000-2011 40

Cuadro 4.3 Número de gastos tributarios: Colombia y la OCDE 42

Cuadro 5.1 Gastos tributarios en el impuesto a la renta. Todos los declarantes. Año 2010 53

Cuadro 5.2 Gastos tributarios en el impuesto a la renta. Solo contribuyentes. Año 2010 53

Cuadro 6.1 Costo fiscal de los gastos tributarios del IVA - 2010 65

Cuadro 6.2 Costo fiscal de los gastos tributarios del impuesto sobre la renta 66

Cuadro 6.3 Costo fiscal de los diez mayores gastos tributarios (como porcentaje del PIB) 68

Cuadro 6.4 El costo fiscal de los gastos tributarios– conocidos/desconocidos 69

Cuadro 6.5 Gastos tributarios cuyo costo fiscal podría ser estimado 69

Cuadro 7.1 Resumen de la evaluación del gasto tributario en IVA 76

Cuadro 7.2 Estimación del gasto tributario en el IVA. Año 2010 82

Cuadro 7.3 Número de solicitudes de devoluciones resueltas por impuesto y tipo 85

Cuadro 7.4 Estimación del costo administrativo de las devoluciones de IVA exento 85

Cuadro 7.5 Estimación del costo de oportunidad de los recursos humanos destinados al control de devoluciones de IVA por bienes y servicios exentos 85

Cuadro 7.6 Resultados de las simulaciones macroeconómicas 89

Cuadro 7.7 Tasas efectivas de IVA por producto 92

Cuadro 7.8 Participación de cada quintil en el consumo de bienes y servicios gravados con distintas tarifas 93

Cuadro 7.9 Incidencia distributiva del IVA 94

Cuadro 7.10 Impacto por decil de ingreso de las exenciones y exclusiones en IVA 94

Cuadro 7.11 Impacto fiscal de una reforma al IVA 96

Cuadro 7.12 Efectividad de políticas alternativas para reducir el coeficiente del Gini* 96

Cuadro 8.1 Resumen de la evaluación del gasto tributario en el régimen especial 99

Cuadro 8.2 Comparación entre regímenes tributarios especiales para el sector no lucrativo. Tratamiento para donantes y receptores de donaciones 101

Cuadro 8.3 Estimación del costo fiscal del Régimen Tributario Especial (COP, millones) 103

Cuadro 8.4 Tasa media de tributación: Régimen Tributario Especial y régimen general 109

Cuadro RE.3 Resumen de la evaluación del gasto tributario en zonas francas 112

Cuadro 9.1 Número de zonas francas según año de autorización 118

Cuadro 9.2 Compromisos y ejecución de inversión y empleo en ZFP 120

Cuadro 9.3 Compromisos y ejecución de inversión y empleo en ZFPE 120

Cuadro 9.4 Rentabilidad sobre el patrimonio: zonas francas versus régimen general 121

Cuadro 9.5 Estimación del costo fiscal del régimen de zonas francas: tarifa reducida del impuesto sobre la renta (millones de pesos) 122

Cuadro 9.6 Estimación del costo fiscal del régimen tributario especial: exención de IVA sobre bienes de capital (millones de pesos) 122

Cuadro 9.7 Cantidad de funcionarios destinados a fiscalizar zonas francas 124

Cuadro 9.8 Estimación del costo administrativo de las zonas francas 125

Cuadro 9.9 Tasa media de tributación: régimen de zonas francas y régimen general 126

Cuadro 9.10 Análisis sobre la asignación de zonas francas a grandes empresas en Colombia 127

Cuadro AI.1 Algunas características de los CEJ 133

Cuadro AI.2 Empresas con contratos de estabilidad jurídica y su posición en el ranking de las empresas más grandes de Colombia 136

Cuadro AI.3 Empresas con contratos de estabilidad jurídica según sector 136

Cuadro AII.1 Composición porcentual por región 138

Cuadro AII.2 Composición por sectores de empresas encuestadas y de la economía colombiana 139

Cuadro AIII.1 Descripción de simulaciones en IVA sin remplazo en el MACEPES 149

Cuadro AIII.2 Resultados de las simulaciones sin remplazo en el MACEPES 150

Cuadro AIV.1 Gastos tributarios 151

Cuadro AIV.2 Regulaciones que no son gastos tributarios 161

Cuadro AV.1 Gastos tributarios en el IVA 165

Cuadro AV.2 Regulaciones que no son gastos tributario 185

ÍNDICE DE RECUADROS

Recuadro 2.1 Marco analítico de evaluación integral para un gasto tributario 23

Recuadro 3.1 Ejemplos de diferencias entre los enfoques conceptual y legal 27

Recuadro 3.2 Principios para la definición un marco tributario de referenci a para Colombia 27

Recuadro 4.1 Base de datos de gastos tributarios (DIAN-Banco Mundial) 33

Recuadro 4.2 La deducción tributaria por inversión en activos fijos reales productivos 43

Recuadro 6.1 Resumen de gastos tributarios que no se miden y que deberían ser medidos 60

Recuadro 6.2 Recomendaciones 70

RESUMEN EJECUTIVO

Mensaje 1. 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. Existen alrededor de 200 gastos tributarios (GTs), con distintos objetivos de política pública, en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado (IVA). Aparte de la pérdida recaudatoria que conllevan (estimada en alrededor de 25 billones de pesos – o mas que se gasta en seguridad y defensa), los gastos tributarios pueden tener efectos indirectos y no deseados sobre la eficiencia económica y la equidad, aumentando la complejidad del sistema tributario. Adicionalmente, incrementan sus costos de administración y de cumplimiento, a la vez que propician nuevas formas de fraude y elusión.

Mensaje 2. Para mejorar la gestión del gasto tributario en Colombia, se propone una estrategia que incluya las siguientes medidas: (1) una mayor transparencia en el proceso de establecimiento de los gastos tributarios; (2) introducción de reglas fiscales; (3) reducción gradual de la brecha entre las tarifas generales y especiales, en el impuesto sobre la renta (ISR) y reducción de la proliferación de tasas en el IVA; (4) implementación de un proceso de evaluación integral de los gastos tributarios; (5) establecimiento de fechas de vigencia de estos incentivos, y (6) revisión de los requisitos para acceder a determinados beneficios.

Mensaje 3. El Gobierno Nacional debe considerar ajustes importantes en algunos gastos tributarios claves, que fueron analizados en detalle en este estudio: En el caso de las exenciones y exclusiones en el sistema del IVA, se deben buscar herramientas más costo-efectivas para reducir la pobreza y la desigualdad, como el Programa Familias en Acción. En relación al Régimen de Zonas Francas, se debe, primero, decidir si Colombia necesita incentivos tributarios para aumentar la inversión y, segundo, considerar alternativas como la transformación del IVA tipo producto a uno tipo consumo, o establecer un régimen de depreciación acelerada. Finalmente, en el Régimen Tributario Especial (RTE) se recomienda una serie de medidas para disminuir o evitar la erosión de la base tributaria por el uso abusivo de parte de los buscadores de rentas.

El presente estudio tiene tres objetivos principales: (1) proporcionar un panorama general del universo de gastos tributarios existentes en Colombia, en lo relacionado a los impuestos sobre la renta (personal y empresarial) y el IVA; (2) sugerir cómo se puede mejorar la estimación de la pérdida recaudatoria derivada del establecimiento de dichos gastos, y (3) realizar evaluaciones integrales de algunos de los gastos tributarios más importantes.

De una manera amplia, se puede definir al gasto tributario como un beneficio o incentivo tributario que se desvía de un sistema tributario de referencia. En el capítulo 3 se ofrece una definición más precisa y detallada de este concepto. No obstante, si se quiere analizar el gasto tributario como instrumento de política pública, una definición más amplia e intuitiva puede ser extremadamente útil. En este sentido se puede definir como disposiciones normativas

o prácticas que reducen o difieren los pagos tributarios de un grupo de contribuyentes

Como sugiere el título, el estudio propone la posibilidad de que el Estado colombiano inicie un proceso gradual de evaluación integral y sistemática del gasto tributario como un instrumento de política pública. El gasto tributario es una medida de intervención gubernamental que teóricamente equivale a un programa de gasto de presupuesto. Ahora bien, para poder concluir si un gasto tributario en particular es recomendable o no, es imperativo llevar a cabo evaluaciones, que comparen beneficios y costos derivados de la consecución de un objetivo de política pública mediante el establecimiento de un gasto tributario, en comparación con el uso de otras alternativas de instrumentos de política pública, si es que se justifica la intervención.

El resto del resumen ejecutivo se estructura de la siguiente manera: primero se analiza la tendencia creciente, durante la última década, en el número de gastos tributarios y el costo fiscal asociado; en segundo lugar se discuten los factores que explican dicha tendencia creciente, y se propone una estrategia para una mejor gestión de los gastos tributarios; finalmente, se resumen las conclusiones y recomendaciones más importantes que se desprenden de los tres estudios de caso: Régimen Tributario Especial, Zonas Francas (ZF) e IVA.

1. Tendencias recientes

Durante la última década, el uso de los gastos tributarios, como un instrumento de política pública en Colombia, se incrementó sustancialmente. En el 2011 existían 201 gastos tributarios lo que, comparado a 127 casos en el año 2000, supone un aumento de casi 60 por ciento.

Esto vino acompañado por un aumento en el sacrificio fiscal derivado de su establecimiento, como se explica a continuación y se ilustra en la Figura RE.1:

• En el impuesto sobre la renta existen 99 gastos tributarios, con un costo fiscal asociado equivalente al 2.4 por ciento del PIB en 2010. Desde el año 2000, mientras el número de gastos tributarios aumentó en un 50 por ciento, el costo fiscal creció en un 77 por ciento.

• El número de empresas declarantes en el Régimen Especial Tributario aumentó un 20 por ciento entre 2007 y 2010. Dicho sacrificio fiscal se estima en 0.1 por ciento del PIB.

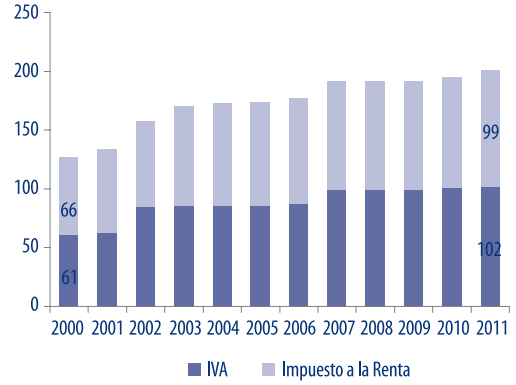
• El número de usuarios del Régimen tributario de Zonas Francas creció de manera exponencial en la última década, pasando de 97 en 2000 a 712 en 2011. El costo fiscal se estima en un 0.03 por ciento del PIB y puede llegar a aumentar hasta el 0.33 por ciento en 2020.

• En el IVA existen 102 gastos tributarios con un costo fiscal asociado de 2.1 por ciento del PIB en 2010. En 2000, en comparación, existían solamente 61.

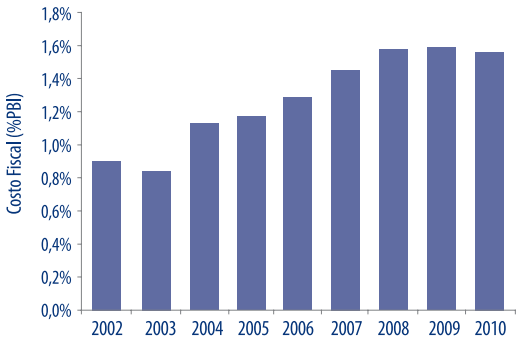
• Mientras que los contratos de estabilidad jurídica aumentaron hasta 62 en 2010, hasta el año 2005 no existía ningún contrato de este tipo. Dichos contratos pueden, bajo ciertas circunstancias, dar lugar a un gasto tributario. Por ejemplo, la derogación en 2010 de la deducción por inversión en activos fijos no se aplica a las empresas con contratos de estabilidad jurídica.

FIGURA RE.1: Tendencias en el gasto tributario de Colombia durante la última década

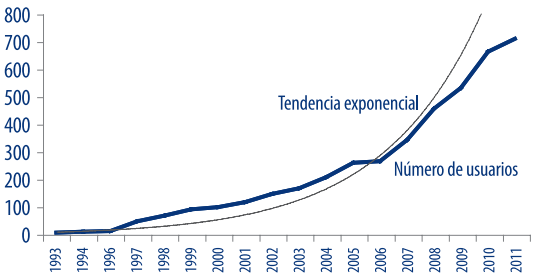
(a) Impuesto sobre la renta: Número de GT por año, periodo 2000 - 2011



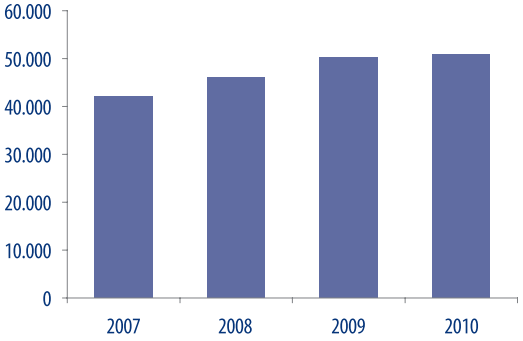
(b) Impuesto sobre la renta: Sacrificio fiscal (% del PIB), 2002 - 10



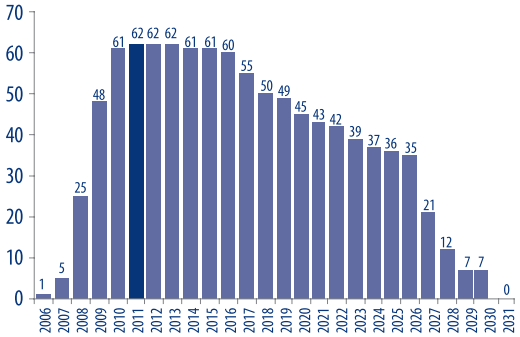
(c) Número de usuarios de zonas francas, 1993 - 2011



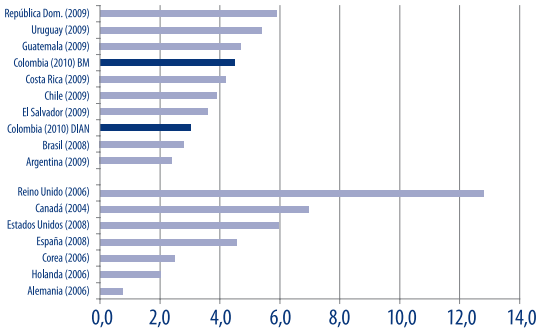
(d) Declarantes en el régimen especial sin ánimo de lucro



(e) Número de contratos de estabilidad jurídica vigentes por año



(f) Costo fiscal del gasto tributario en el contexto internacional (%PIB)



Nota: Figura RE.1b: Descuentos, exenciones y deducción por activos fijos, solamente.
Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial.

El costo fiscal de los gastos tributarios en Colombia oscila entre un 3.0 por ciento del PIB (cifras oficiales) y un 4.5 por ciento del PIB (de acuerdo a la estimación realizada en este estudio). La diferencia entre estas cifras se debe, en su mayor parte, a que se desean medir diferentes universos de gastos tributarios (ver capítulo 6). Por ejemplo, la cifra estimada en este informe incluye gastos tributarios vinculados al impuesto sobre la renta personal, los cuales no están incluidos en las estimaciones oficiales. La pérdida en el recaudo, asociada a los gastos tributarios en Colombia, que se estima en este informe (4.5 por ciento del PIB) es mayor que el promedio de la región y es más baja que la de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Sin embargo, es importante tener cuidado con las comparaciones internacionales dado que cada país maneja sus propias definiciones.

2. Factores que explican el crecimiento del gasto tributario

¿Debemos preocuparnos por un aumento en el número de gastos tributarios? La respuesta debe ser afirmativa, dado que no conocemos su beneficio neto para la sociedad. Precisamente, para dar respuesta a esta pregunta resulta útil realizar una evaluación integral de los gastos tributarios. Más adelante se presentan los resultados de tres estudios de caso que fueron sujeto de dicha evaluación integral. Es importante resaltar que el análisis de los costos y beneficios es un ejercicio que va mucho más lejos de la estimación del costo fiscal –este último tema parece dominar la literatura regional sobre el gasto tributario. Sin embargo, y antes de entrar a los resultados de estas evaluaciones, es importante analizar los factores que explican la tendencia creciente en los gastos tributarios durante la última década.

Existen varios factores principales que explican el crecimiento del gasto tributario observado en Colombia durante la última década. Algunos de estos factores son de naturaleza general, mientras que otros son específicos del contexto colombiano.

Los gastos tributarios son difíciles de remover una vez que entran a formar parte del sistema tributario. Los contribuyentes que han sido beneficiados por estas regulaciones suelen ofrecer una gran resistencia a su eliminación, en cualquier intento de reforma tributaria posterior. Este patrón general está reconocido tanto en la literatura tributaria como en la práctica.

El establecimiento de un periodo de vigencia para estos beneficios, elemento ausente en la legislación tributaria colombiana, es un instrumento importante para manejar el crecimiento del gasto tributario. En Colombia existe una ausencia casi generalizada de plazo de vencimiento de los gastos tributarios. De los 201 gastos tributarios actualmente vigentes, sólo 5 gastos tributarios tienen una fecha de terminación, y desde 1990 solo 2 gastos tributarios fueron automáticamente eliminados. En consecuencia, actualmente, la única forma de regular la tendencia creciente de los gastos tributarios en el país es su derogación explícita a través de mecanismos legales, lo cual implica un proceso lento y difícil.

Las regulaciones que establecen tratamientos preferenciales para grupos de contribuyentes o sectores económicos determinados, tienden a crecer por demanda directa o indirecta. Es así como determinados beneficios pueden generar demanda directa, por tener un impacto significativo en términos de reducción de la carga tributaria, o demanda indirecta de otros grupos o sectores que también desean contar con acceso a los mismos.

La existencia de una brecha amplia entre tasas/tarifas generales y especiales, genera incrementos en la demanda de los mismos, por parte de los beneficiarios de los gastos tributarios, e invita a la evasión. Hay varios ejemplos de esta brecha en el impuesto sobre la renta, como las zonas francas y el régimen especial para sociedades sin ánimo de lucro, donde se aplican tasas reducidas de 15 y 20 por ciento, respetivamente. Esto, en un contexto en el que la tasa general de dicho impuesto (33 por ciento) es relativamente alta, en comparación al promedio de los países de la OCDE, que es 26 por ciento. En el caso del IVA existe una multitud de exenciones (tipo cero) y tarifas reducidas, con respecto a la tasa general de 16 por ciento.

La falta de evaluación sistemática e integral de los costos y beneficios de los gastos tributarios, es otro factor importante que explica esta tendencia creciente observada. Con un número cercano a 200 gastos tributarios vigentes y un costo fiscal de 4.5 por ciento del PIB, llama la atención que casi no existen evaluaciones sobre el gasto tributario en Colombia. ¿Cuáles son los beneficios del gasto tributario en Colombia? Existen esfuerzos esporádicos, tanto en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como en el Departamento Nacional de Planeación (DNP), por hacer dichas evaluaciones, como en el caso de las cooperativas y la zonas francas, pero dichos esfuerzos no son sistemáticos ni se realizan de manera periódicamente recurrente. El supuesto implícito del statu quo es que todos los gastos tributarios implican un beneficio positivo neto para la sociedad.

Las normas para acceder a determinados beneficios son, en algunos casos, demasiado laxas, y conllevan a abrir potenciales vías de evasión y elusión tributaria. Por ejemplo, en el caso del régimen tributario especial de fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, resulta deseable introducir reformas que establezcan requisitos más estrictos para que una entidad pueda acceder a estos beneficios, y cerrar de esta manera brechas de fraude. Los actuales requisitos prácticamente impiden cualquier tipo de control efectivo por parte de la DIAN, de forma tal que dicho control es actualmente inexistente.

3. Propuestas para una mejor gestión del gasto tributario

El gobierno colombiano gestiona los gastos tributarios a través de distintos instrumentos y mecanismos. Entre las medidas administrativas de corto plazo se pueden mencionar varios ejemplos. En el caso de zonas francas se ha endurecido el proceso de concesión y examen de solicitudes y, a su vez, el proceso de resolución ha sufrido importantes demoras. Lo mismo parece ocurrir en el caso de solicitudes de contratos de estabilidad jurídica, debido al estancamiento en el proceso de aprobación de nuevos contratos. Se está contemplando utilizar un decreto-ley que elimine la posibilidad de solicitar zonas francas uniempresariales. Finalmente, la Ley 1430 de 2010 derogó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Esta última medida fue clave para controlar el creciente costo fiscal. Con ella se espera incluso poder reducirlo en un 0.5 por ciento del PIB, como consecuencia de la eliminación de este incentivo.

La respuesta que el Gobierno está dando al problema de gasto tributario creciente se traduce en medidas administrativas y legales de corto plazo, que no son sostenibles en el mediano y largo plazo y que en general responden a presiones recaudatorias. Confiar meramente en un endurecimiento de los controles administrativos o en demorar la resolución de los expedientes, no parece ser una medida que pue-

da poner freno a una demanda creciente, más allá de un escenario de corto plazo. Además, el Gobierno corre el riesgo de ser objeto de demandas instauradas por empresas que tienen un derecho adquirido para continuar obteniendo beneficios fiscales, a través del régimen de zonas francas o de los contratos de estabilidad jurídica. La opción de medidas legales ad hoc tampoco ofrece una adecuada respuesta sistemática y global a este desafío. Por el contrario, dichas medidas constituyen soluciones parciales, que tratan de dar respuesta a cuestiones concretas que surgen en determinados ámbitos y que en su mayoría provienen de presiones recaudatorias. Por ello se concluye que la situación actual demanda una respuesta estructural que vaya más allá de soluciones cortoplacistas.

Como respuesta estructural, se propone la introducción de una estrategia que establezca reglas fiscales y medidas técnicas de mejora del diseño tributario y de los sistemas de control y evaluación ex post. Entre los elementos claves de esta estrategia se incluyen los factores determinantes anteriormente mencionados. Adicionalmente, se considera una buena práctica que el proceso de aprobación del gasto tributario se desarrolle siguiendo los mismos procedimientos que cumple la aprobación de los programas de gasto directo, así como la instauración de reglas fiscales como las existentes en otros países de la región.

Aumentar la transparencia del proceso de establecimiento de beneficios e incentivos tributarios, es un elemento clave a la hora de fomentar la aceptación social del sistema tributario y la credibilidad del sector público de un país. En este sentido, el estudio recomienda someter los gastos tributarios a los mismos controles a los que son sometidos los programas de gasto directo. Es decir, se aboga por una plena integración de estos beneficios o incentivos tributarios al proceso presupuestal general.

En la misma línea, puede tomarse en consideración el establecimiento de una regla fiscal similar a la de Estados Unidos, que también está presente en países como Brasil y Canadá. Estas reglas requieren que una propuesta de gasto tributario vaya acompañada de los consiguientes aumentos en el recaudo tributarios o de una disminución en otras partidas del gasto. La aplicación práctica de esta regla puede resultar mucho más fácil si se integran las propuestas de gasto tributario a los procesos presupuestales normales. En cualquier caso, ésta búsqueda de ingresos tributarios que compensen el gasto que se desea introducir, tiene que evitar la distorsión que se puede derivar de un aumento de la carga tributaria sobre determinados sectores o grupos tributarios, como consecuencia del establecimiento de un incentivo que beneficia a otros sectores o grupos de la población. Por lo tanto, los elementos de equidad tributaria deben ser considerados en el proceso de toma de decisiones.

La reducción gradual de la brecha entre las tasas/tarifas generales y la tarifa especial, o la simplificación de las tasas del IVA, pueden reducir la demanda directa e indirecta de los contribuyentes dirigida a obtener determinados beneficios o incentivos tributarios. La brecha se puede cerrar mediante una reducción en la tasa/tarifa general, asociada a medidas que amplíen la base tributaria, como un aumento en las tasas/tarifas especiales. En este contexto, el estudio nota con satisfacción, que el Gobierno Nacional ya está contemplando algunas medidas en esta dirección tanto en el impuesto sobre la renta como en el IVA.

La introducción de un proceso sistemático e integral de evaluación de los gastos tributarios, es otro paso importante para mejorar la efectividad de este instrumento de política tributaria. En relación a este aspecto se recomienda que todas las nuevas propuestas de gasto tributario estén acompañadas de una evaluación costo/beneficio. Asimismo, la DIAN debe proceder a evaluar los costos y beneficios de los gastos tributarios que tienen un mayor impacto sobre el recaudo. También se propone que la eliminación de un gasto tributario mediante una ley, debe estar basada en una evaluación que justifique dicha decisión. Finalmente, para aquellos gastos tributarios que cuentan con una fecha específica de vencimiento, la eventual decisión de extender su periodo de vigencia debe estar fundamentada en un estudio, en el cual se analice si ha cumplido con los objetivos perseguidos de una manera efectiva y eficiente.

En la práctica, es imposible efectuar una evaluación total de los 201 gastos tributarios que actualmente existen en el sistema tributario colombiano. Inicialmente, una respuesta práctica a este problema podría ser la aplicación de una evaluación cuyas características se dirijan a concentrarse en aquellos beneficios o incentivos que tienen un mayor impacto recaudatorio. Posteriormente, y en función de los recursos disponibles, esta evaluación podría extenderse a aquellos gastos con impacto recaudatorio medio. De este modo, sería posible considerar la eventualidad de no realizar dicha evaluación sobre aquellos incentivos que tienen impacto bajo sobre el recaudo.

En cuanto al contenido de dichas evaluaciones, los tres casos de estudio incluidos en este informe pueden servir de referencia para capturar los elementos necesarios para proveer de información al proceso político de toma de decisiones. Con base en lo anterior, una decisión de política tributaria que implique el establecimiento de un gasto tributario debería: (1) justificar dicha medida, (2) aclarar el objetivo por el que propende, (3) demostrar que, en el contexto actual, el gasto tributario es la mejor forma de intervención pública disponible y (4) evaluar los beneficios y costos derivados de esta decisión, en todas sus dimensiones relevantes.

Un último aspecto a tener en cuenta está relacionado con la determinación de los organismos responsables del monitoreo o evaluación de los varios gastos tributarios. El criterio de atribuir esta función a cada uno de los organismos implicados no es la mejor idea, si se quiere mejorar la coordinación intergubernamental y el control del gasto tributario. Resulta preferible que el Ministerio de Hacienda y Crédito centralice el proceso, sin perjuicio de que se establezcan, con los ministerios con competencia en cada una de las materias, los mecanismos de coordinación necesarios, así como con el Departamento Nacional de Planeación, que también tiene que jugar un papel importante en este proceso.

Se propone un uso más activo de periodos de vigencia, tanto para nuevas propuestas de gasto tributario, como para las actualmente vigentes, concentrándose en aquellas que implican mayor pérdida recaudatoria. El hecho de que gran parte de los gastos tributarios actualmente vigentes carezcan de una fecha de terminación, es una oportunidad perdida para iniciar un debate político sobre su relevancia e impacto. En consecuencia, resulta deseable que cada nuevo proyecto de ley que establezca un gasto tributario, incluya explícitamente su plazo de vigencia. El Gobierno también podría identificar un conjunto relevante de gastos tributarios, e introducir periodos de vigencia a través de cambios en el código tributario.

Como un elemento final en el diseño de la estrategia, resulta importante tomar especial cuidado en mejorar el diseño de los requisitos necesarios para acceder a un beneficio. De este modo se pueden cerrar posibles vías de evasión y evitar, por medio de requisitos establecidos de una manera rigurosa, que aquellos contribuyentes que no deberían, puedan acceder a estos beneficios, esto además de facilitar el control posterior de los beneficios, por parte de la administración tributaria. Se sugiere que este proceso tenga como punto de partida el régimen especial de entidades y fundaciones sin ánimo de lucro en el impuesto sobre la renta.

4. Estudios de Caso

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones respecto a los tres gastos tributarios que fueron objeto de un análisis integral:

Exenciones y exclusiones en el IVA. La intervención a este tributo, encaminada a reducir la pobreza y mejorar la distribución del ingreso está justificada, pero como herramienta no es muy costo efectiva como sólo logra a disminuir el coeficiente de Gini en 0.5 puntos, a un elevado costo fiscal de 1.5 por ciento). El Gobierno nacional, al establecer exclusiones o exenciones para la canasta básica en el IVA, está subsidiando más a los ricos que a los pobres. Esta es una consecuencia derivada del hecho de que los ricos, efectivamente, consumen una proporción mayor de los productos y servicios exentos y excluidos: de ellos, el quintil más rico consume más de la mitad, mientras que el consumo que el quintil más pobre apenas sobrepasa el 5 por ciento. Aceptando que las exenciones y exclusiones logran disminuir un poco la regresividad del impuesto, es importante resaltar que existen herramientas mucho más efectivas para conseguir este objetivo, como las transferencias condicionadas a los pobres. Por ejemplo, el programa *Familias en Acción*, tiene un nivel de costo-efectividad 4 veces más alto que los gastos tributarios asociados al IVA.

Régimen de Zonas Francas (RZF). Existen suficientes elementos técnicos para cuestionar la efectividad del régimen colombiano de zonas francas: la experiencia internacional sugiere que dichos incentivos son poco efectivos; la decisión de inversión depende de muchos otros factores, y el factor vinculante de Colombia suele ser la infraestructura física y no el régimen tributario. El nivel de inversión en Colombia tampoco parece ser particularmente bajo. Las zonas francas generan inversión y empleo a niveles moderados, pero esto no es necesariamente un producto de la política como tal, pues es probable que una parte importante de los proyectos de inversión se hubiesen realizado aún sin los alivios tributarios que contempla el régimen. Muchos proyectos de inversión ejecutados en zonas francas tienen rentabilidades suficientemente altas, como para haber sido viables bajo el régimen general. Sin embargo, si el Gobierno busca incentivar la inversión, existen instrumentos alternativos más atractivos: un IVA tipo consumo, la depreciación acelerada y la implementación de planes de desarrollo regional.

Régimen Tributario Especial (RTE). La intervención para aumentar la producción de bienes sociales está justificada y el gasto tributario es el mejor instrumento disponible. Sin embargo, hay poca evidencia de que la intervención resulte efectiva; además, amplía las oportunidades de elusión fiscal. Para disminuir o evitar la erosión de la base tributaria por el uso abusivo del RTE, de parte de los buscadores de rentas, y mejorar su control, se recomienda una serie de medidas (ver cuadro RE.1 para un resumen).

CUADRO RE.1: Recomendaciones de política pública en el corto y mediano plazo

Tema	Corto plazo (1 año)	Mediano plazo (2-3 años)
1. Mejorar la gestión del gasto tributario		
Introducir una mayor transparencia en el proceso de establecimiento de los gastos tributarios, a través de su integración en el proceso presupuestario general.	-Estudiar experiencias de otros países.	-Incorporación gradual de los gastos tributarios en el proceso presupuestario general.
Introducir reglas fiscales que requieran que una propuesta de gasto tributario vaya acompañada de correlativos aumentos en los ingresos o recortes en el gasto.	-Estudiar experiencias de otros países.	-Implementar reglas fiscales.
Reducir gradualmente la brecha entre las tarifas generales y especiales en el impuesto sobre la renta, asimismo, de la proliferación de tasas en el IVA.	-Reducir la tarifa general del impuesto sobre la renta de sociedades. -Aumentar las tarifas especiales, especialmente en el régimen de zonas francas. -Reducir el número de tasas especiales en IVA.	
Implementar un proceso de evaluación sistemática e integral de los gastos tributarios.	-Incluir un requisito de evaluación, en cada nuevo proyecto de ley que establezca un gasto tributario. -Hacer evaluaciones para aquellos gastos tributarios con el mayor impacto recaudatorio.	-Posteriormente, y en función de los recursos disponibles, está evaluación puede extenderse a aquellos gastos con un impacto recaudatorio medio.
Plazo de vigencia.	-Incluir explícitamente el plazo de vigencia en cada nuevo proyecto de ley que establezca un gasto tributario.	-Introducirlos, para un conjunto relevante de gastos tributarios, a través de cambios en el código tributario.
Revisar requisitos para acceder a determinados beneficios, de forma que se facilite su control y a su vez se cierren posibles vías de evasión o elusión tributaria.	Revisarlos para el Régimen Tributario Especial.	-Revisarlos para otros gastos tributarios.
2. IVA		
Mejorar el costo-efectividad de intervenciones dirigidas a reducir la pobreza y desigualdad	-Estudiar programas alternativos.	-Remplazar el sistema de exenciones y exclusiones en IVA, con programas públicos de transferencias directas a los hogares pobres, como Familias en Acción.
3. Régimen tributario especial		
Para disminuir o evitar la erosión de la base tributaria por el uso abusivo del RTE, de parte de los buscadores de rentas, y mejorar su control, se recomienda:	Limitar la deducción de donaciones de individuos y empresas hacia empresas sujetas al RTE.	-A través de reformas al Estatuto Tributario, puede establecerse la obligación de presentar solicitud de inscripción al RTE con información sobre la identidad de los socios o accionistas, objetivos sociales concretos y actividades a desarrollar.
	Obligar a los contribuyentes del RTE a informar a la DIAN sobre la identidad fiscal de los donantes de contribuciones.	-Integrar un comité dentro de la DIAN, con la prerrogativa de evaluar y aprobar las solicitudes recibidas para tributar bajo el RTE.
	Aplicar el beneficio del RTE únicamente a aquellos ingresos provenientes de donaciones y fuentes propias.	

CUADRO RE.1: Recomendaciones de política pública en el corto y mediano plazo

Tema	Corto plazo (1 año)	Mediano plazo (2-3 años)
	Establecer sobre los contribuyentes reglas más estrictas de acceso al RTE.	
	Considerar la eliminación de la tasa reducida de impuesto sobre la renta del 20 por ciento.	
4. Régimen de zona franca		
-Si se busca incentivar la inversión, se podría considerar medidas tributarias alternativas al régimen de zona franca como:	-Transformar IVA tipo producto en uno tipo consumo. -Establecer un régimen de depreciación acelerada.	-Financiar planes de desarrollo regional con recursos presupuestales.
5. Revisar la definición del gasto tributario en Colombia		
General	-Utilizar el enfoque conceptual para definir el sistema tributario de referencia.	
Impuesto sobre la renta (personal)	-Acudir al concepto amplio de ingreso, definido por SHS.	
Impuesto de la renta (empresarial)	-Aplicar el criterio usual de beneficio de explotación de la empresa más las ganancias extraordinarias en su caso, con descuento de los gastos necesarios para su obtención, incluyendo los gastos financieros.	
IVA	-Utilizar un concepto teórico de IVA tipo consumo (aplicación del principio de destino).	
6. Mejorar la estimación de la pérdida recaudatoria		
General	-Aplicar un enfoque conceptual en la identificación del gasto tributario, abarcando tanto la base gravable como las tasas impositivas.	-Avanzar en la medición del gasto tributario en otros impuestos.
Impuesto sobre la renta	-Realizar estimaciones independientes para cada gasto tributario, mejorando las fuentes de información. -Ampliar los gastos tributarios sujetos a estimación.	-Cuando sea posible, usar la micro simulación en remplazo del Método de Estimación de Estadísticas Agregadas (MEA). -Considerar la tasa marginal promedio ponderada de los beneficiados en la MEA.
IVA	-En el IVA, medir las exenciones y exclusiones suponiendo una aplicación de la tasa general de 16 por ciento, en lugar de la medición actual para un punto de IVA. -Ampliar los gastos tributarios sujetos a estimación.	

ESTRUCTURA DEL INFORME

El presente documento está organizado en tres partes. La primera parte provee un panorama del gasto tributario en Colombia. La segunda parte aborda los temas de medición de la pérdida recaudatoria de los gastos tributarios. En la tercera y última parte, se hace una evaluación integral de tres principales gastos tributarios vigentes. En este sentido, el enfoque analítico del informe empieza desde una perspectiva amplia y general sobre el tema del gasto tributario, y termina con un análisis detallado e integral de algunos ejemplos específicos.

El propósito de la primera parte del estudio (capítulos 1 a 4) es proveer un panorama general del gasto tributario en Colombia. En particular, se intenta contestar las preguntas siguientes: (1)¿cuáles son las características del sistema tributario en Colombia y qué papel juegan los gastos tributarios en este contexto? (2)¿Por qué motivo existen los gastos tributarios y cómo se comparan con el gasto público ejecutado a través del presupuesto? (3)¿Cómo se define el gasto tributario en Colombia y cómo se puede mejorar esta definición? (4)¿Cuántos gastos tributarios hay en Colombia y cuáles son sus características?

El propósito de la segunda parte del estudio (capítulos 5 y 6) es evaluar las estimaciones de la pérdida recaudatoria de los gastos tributarios que actualmente se llevan a cabo en Colombia. Las siguientes preguntas organizan el análisis: (1)¿cuáles gastos tributarios se estiman actualmente y cuáles no? (2)¿Cuáles son las técnicas de estimación que la DIAN aplica para estimar el gasto tributario? (3)¿Cómo se pueden mejorar las estimaciones usando técnicas alternativas o fuentes de información complementarias? (4)A futuro, ¿Cuáles gastos tributarios deben incluirse en las estimaciones?

La última parte del estudio (capítulos 7, 8 y 9) presenta los resultados de una evaluación integral de tres estudios de caso: el sistema de IVA, el régimen especial tributario de sociedades sin ánimo de lucro y el régimen de zonas francas. Las evaluaciones están basadas en el marco analítico presentado en el resumen ejecutivo. La metodología propuesta se puede aplicar para analizar otros gastos tributarios de Colombia, con el fin de entender si el beneficio neto para la sociedad de dichos gastos tributarios es positivo o no.

PARTE I
EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA: UN PANORAMA

CAPÍTULO 1.
PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

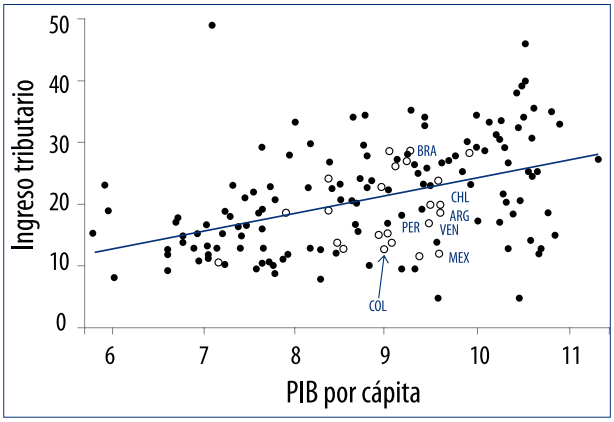
Mensaje principal del capítulo: El sistema tributario de Colombia recauda insuficientes recursos, genera importantes ineficiencias, es poco equitativo y muy complejo. Desde una perspectiva internacional, la recaudación tributaria resulta insuficiente en comparación con el tamaño del gasto público. Además, hay muchos impuestos que generan ineficiencia económica. El sistema tributario colombiano tiene un potencial considerable inexplotado para reducir la gran desigualdad de ingresos que se observa en el país. Finalmente, su estructura es muy compleja, debido, en parte, a la ausencia de normas claras.

El capítulo se organiza alrededor de los principales objetivos de un sistema tributario; es decir, suficiencia del recaudo, eficiencia, equidad, y simplicidad. El objetivo del capítulo es presentar un resumen de las principales características del sistema tributario, con base en este análisis se podrá entrar, posteriormente, a trabajar con mayor detalle el tema principal: el gasto tributario.

1.1 Suficiencia del recaudo

Colombia exhibe ingresos tributarios relativamente bajos para su nivel de desarrollo. Entre los años 2007 y 2009, los ingresos del Gobierno Central promediaron un 14.0 por ciento del PIB, lo cual es sustancialmente menor al nivel de ingreso esperado (20.6 por ciento del PIB) dado el PIB per cápita colombiano (ver figura 1.1). Este nivel de ingresos es el segundo más bajo entre los países de LAC7 (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México, Perú, y Venezuela.), cuyo promedio es de 17.1 por ciento. Si bien el recaudo para el año 2011 ha sobrepasado las expectativas, ello no altera el hecho de que la recaudación es relativamente baja.

FIGURA 1.1: Ingreso tributario e ingreso per cápita



Fuente: Cálculos del autor basado en USAID (2010).

El actual nivel de ingresos tributarios resulta insuficiente, en relación al tamaño del déficit fiscal estructural de Colombia. Los ingresos tributarios son insuficientes con respecto al gasto total, esto han dado origen a un déficit fiscal estructural, estimado en 3.8 por ciento para el Gobierno Central en 2010[1]. A partir del desafío que esto implica, el Gobierno adoptó recientemente una nueva regla fiscal, la cual apunta a reducir el déficit estructural hasta el 2.3 por ciento del PIB en 2014 –un ajuste fiscal implícito cercano al 1½ por ciento del PIB. Para alcanzar este objetivo será

1. Este estimativo se realizó con el uso de la metodología del FMI: balance fiscal ajustado por ciclos económicos y por los precios de los commodities, así como también por otras partidas extraordinarias. El Gobierno no ha anunciado aún la metodología que empleará en la regla fiscal, lo que implica que las dos estimaciones de déficits estructurales presentadas en este párrafo pueden no ser directamente comparables.

necesario un mejoramiento sostenido en la recaudación impositiva, tal como lo señala el Fondo Monetario Internacional (FMI, 2011a).

Las dos fuentes principales de ingresos tributarios en Colombia son el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre la renta. Estos impuestos aportan más del ochenta por ciento de los ingresos tributarios del Gobierno Central. En 2010, los ingresos del IVA alcanzaron el 5.7 por ciento del PIB, mientras que un 5.1 por ciento del PIB fue recaudado por el impuesto a la renta (cuadro 1.1). Entre las restantes fuentes impositivas (medidas como porcentaje del PIB) se incluyen: comercio internacional (0.9 por ciento), transacciones financieras (0.6 por ciento), patrimonio (0.4 por ciento) y combustibles (0.3 por ciento). Durante el período 2005-2010 no se produjeron cambios significativos en el nivel y la composición de los ingresos tributarios, como puede apreciarse en el cuadro 1.1.

CUADRO 1.1: Ingresos tributarios brutos 2005-2010 (porcentaje del PIB)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2010 - 2005
Ingresos Tributarios Totales	17.4	18.4	18.2	18.3	18.3	17.7	0.3
Nivel Nacional	13.2	14.1	14.3	14.2	13.8	13.1	-0.1
Impuesto sobre las ventas	5.4	5.9	6.1	5.9	5.5	5.7	0.3
Impuesto sobre la renta	5.5	5.8	5.7	5.5	6.0	5.1	-0.3
Gravámenes arancelarios	0.9	1.0	1.0	0.9	0.8	0.9	0.0
Gravámenes movimientos financieros	0.7	0.7	0.7	0.7	0.6	0.6	-0.1
Impuesto al patrimonio	0.1	0.1	0.3	0.7	0.4	0.4	0.3
Impuesto global a la gasolina	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	-0.1
Otros	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	-0.1
Departamentos	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.0
Impuesto consumo de cerveza	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.0
Impuesto consumo de licores	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	-0.1
Impuesto consumo de cigarrillos	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0
Sobretasa a gasolina	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0
Otros	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.1
Municipales	1.8	1.9	1.9	1.9	2.0	2.1	0.3
Impuesto predial unificado	0.6	0.6	0.5	0.5	0.6	0.7	0.1
Impuesto de industria y comercio	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.1
Sobretasa a gasolina	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	-0.1
Otros	0.2	0.3	0.3	0.3	0.4	0.4	0.3
Sistema de pensión	1.5	1.5	1.2	1.4	1.6	1.6	0.1
PBI Nominal (COL$ miles de millones)	340.156	383.898	431.072	481.037	508.532	546.951	

Fuente: FMI (2011b)

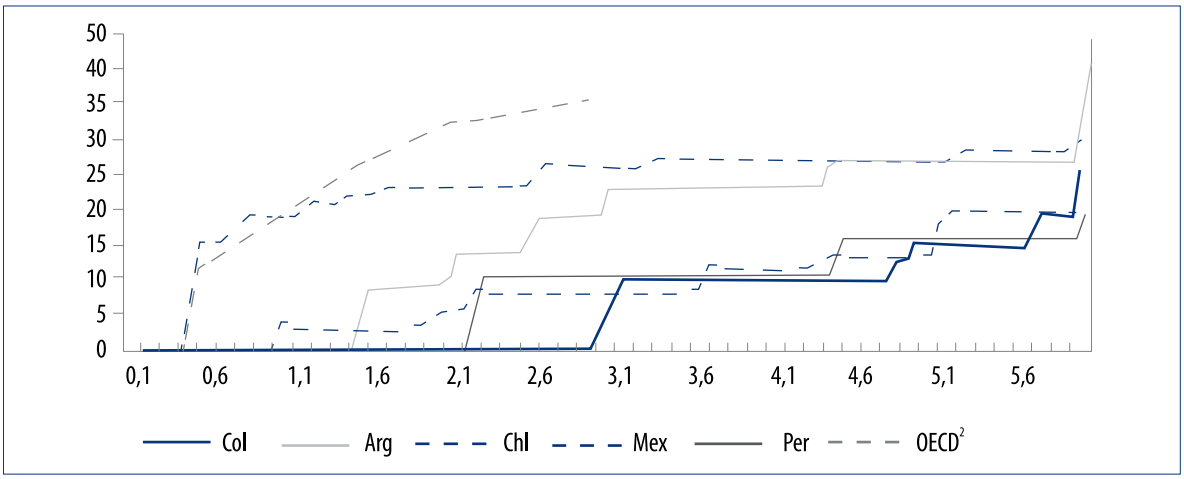
El poder recaudatorio del impuesto a la renta para personas naturales es relativamente bajo, debido a un amplio sector exento y a las abundantes exenciones y deducciones. Es así como el recaudo por impuesto a la renta, equivalente al 5.1 por ciento del PIB, se divide en un 1.1 por ciento del PIB que proviene de personas naturales y un 4.0 por ciento que se recauda de personas jurídicas. En comparación, la recaudación promedio en Latinoamérica para personas naturales es de 1.8 por ciento del PIB, mientras que en los países miembros de la OCDE alcanza un 9.0 por ciento del PIB.

Colombia, en comparación con los demás países de la región, exhibe el mayor sector exento en el impuesto personal a la renta. Su tramo exento corresponde a US$26 020, o 3.1 veces del ingreso promedio del hogar. Esta cifra sobrepasa de lejos los niveles de Chile y Perú, que aplican límites exentos en torno a los quince mil dólares, mientras que el promedio de la región está alrededor de los diez mil dólares (a paridad de poder de compra)[2].

Además, la progresividad de la tributación empieza a niveles de ingreso más altos, en comparación con otros países en la región y de la OCDE (figura 1.2).

Las abundantes exenciones y deducciones han reducido en una mayor proporción la base tributaria. Como se muestra más adelante en detalle, los gastos tributarios en el impuesto personal a la renta, por concepto de exenciones y deducciones, según Jorratt (2010b), alcanzan el 1 por ciento de PIB. Los tres principales gastos, en términos del costo fiscal, son: (1) la exención del 25 por ciento de las remuneraciones hasta un límite de US$36 000, que se sobrepone con el sector exento antes mencionado; (2) exenciones para aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador a los fondos de pensiones, y (3) las sumas que el trabajador destina al ahorro a largo plazo en las cuentas de Ahorro y Fomento a la Construcción (AFC).

FIGURA 1.2: Impuesto sobre la renta para las personas naturales: tarifas marginales por nivel de ingreso



Nota: Tarifa marginal por múltiples del ingreso promedio del hogar. OCDE: promedio simple, excluyendo a Chile y México. Fuente: OCDE (2010c).

2. COP 26.765.000 o US$15.000 en precios nominales.

1.2 Eficiencia

La eficiencia de recaudo en Colombia es baja en comparación con otros países de la región. Según datos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) para el año 2007, la proporción entre ingresos tributarios/PIB y la tasa impositiva en Colombia –una aproximación a la eficiencia de la recaudación tributaria– se ubica por debajo del promedio del LAC7, de hecho es la tercera más baja, tanto para el impuesto a la renta como para el impuesto al valor agregado. Este bajo poder de recaudación en el impuesto a la renta de las personas naturales, está relacionado con el amplio sector exento y las abundantes exenciones y deducciones mencionadas anteriormente. En tanto que las principales debilidades en el poder de recaudación del IVA surgen de su reducida base gravable, la diversidad de tarifas y un alto nivel de incumplimiento. Por ende, la existencia de un gran número de exenciones y exclusiones reduce la base gravable. Jorratt (2010b) estima que la pérdida en la recaudación tributaria por este motivo asciende a un 2.1 por ciento del PIB.

Hay varios impuestos en Colombia que introducen ineficiencias económicas. Por ejemplo, en primer lugar, el impuesto a las transacciones financieras, cobrado a todas las transacciones bancarias realizadas por firmas o individuos, tiene un impacto distorsivo en la intermediación financiera y en la expansión del crédito, con el consecuente impacto negativo sobre el crecimiento económico. El impuesto al patrimonio, cobrado a firmas e individuos, genera tasas marginales sobre la inversión muy diferentes. En segundo lugar, el sistema del IVA colombiano es de 'tipo producto" pues no permite el descuento total de los pagos de IVA para bienes de capital. Es decir, a diferencia de lo que sucede en la mayoría de los países, este impuesto grava no solo el consumo sino también la inversión. Tercero, la elevada tasa impositiva de referencia para las firmas (33 por ciento comparada con un promedio del 26 por ciento en los países de la OCDE) también introduce un sesgo en contra de la inversión, en relación, por ejemplo, con las empresas que operan en las zonas francas, las cuales tributan una tasa del 15 por ciento. Finalmente, las elevadas tasas de costos laborales no salariales sobre el empleo formal inducen a la informalidad y el desempleo.

1.3 Equidad

El sistema tributario colombiano presenta deficiencias en términos de promoción de equidad horizontal. En efecto, los contribuyentes que se encuentran en circunstancias similares enfrentan tasas impositivas efectivas disímiles. Esto es el resultado de tasas impositivas diferenciadas en el impuesto a la renta y en el IVA, como también de un número sustancial de gastos tributarios que favorecen a ciertos sectores económicos y contribuyentes. En el caso del impuesto a la renta a personas naturales, la principal fuente de inequidad se origina en la interacción entre el actual sistema de retenciones en la fuente y las condiciones que habilitan a los contribuyentes para presentar declaración anual. Así, un trabajador independiente de bajos ingresos debe pagar un impuesto definitivo del 6 por ciento (en promedio) de su renta, aun cuando sus ingresos totales se encuentren por debajo del límite exento en la escala anual de tasas. Como ejemplos de gastos tributarios que favorecen a determinados contribuyentes y sectores, se pueden citar exenciones impositivas totales para la construcción y renovación de hoteles, al igual que exenciones para los intereses de deuda externa y ganancias de capital por la venta de acciones.

Existe un considerable potencial aún no explotado para promover la equidad vertical a

través del sistema tributario. La combinación de impuestos directos e indirectos tiene un impacto final neutro sobre la equidad en Colombia. El coeficiente de Gini de la desigualdad de ingresos no resulta afectado por los impuestos, haciendo que el sistema no sea progresivo ni regresivo. Los efectos de los impuestos directos e indirectos se anulan entre sí, ya que los impuestos directos reducen el coeficiente de Gini en un punto porcentual, mientras que los impuestos indirectos lo elevan en la misma proporción (Goñi et al, 2011).

1.4 Simplicidad

La complejidad del sistema tributario colombiano es producto de la falta de claridad de las normas, de un gran número de gastos tributarios y de una excesiva cantidad de devoluciones impositivas. La legislación tributaria colombiana no es clara. La mayoría de sus normas se encuentra en el Estatuto Tributario, pero algunos artículos son repetitivos, contradictorios o existen referencias cruzadas a artículos que no existen. Además, algunas exenciones están establecidas a través de leyes especiales, lo cual dificulta su identificación. El gran número de incentivos tributarios, tratamientos preferenciales, tarifas diferenciadas, exenciones y exclusiones aumenta la necesidad de mantener tasas impositivas elevadas para los sectores contribuyentes. Finalmente, el excesivo número de retenciones y transacciones comerciales a tasa cero genera un nivel desproporcionado de reembolsos, lo que implica una carga significativa para la DIAN.

En síntesis, en este capítulo se concluyó que el sistema tributario de Colombia recauda insuficientes recursos, genera importantes ineficiencias, es poco equitativo y muy complejo. Los gastos tributarios contribuyen a estos desafíos. Resultan en un sacrificio fiscal de hasta un 2.4 por ciento del PIB en el impuesto sobre la renta y de un 2.1 por ciento del PIB en el IVA. Adicionalmente, aumentan la ineficiencia económica, como en el caso del IVA de 'tipo producto" que grava la inversión y no solamente el consumo. Contribuyen a la inequidad horizontal al aplicar distintas tarifas para empresas similares, como en el caso de las zonas francas. Finalmente, amplían la inequidad vertical, como en los casos de las cuentas de AFC en el impuesto sobre la renta. En el siguiente capítulo se analiza el gasto público como un instrumento de política pública, y se destaca la importancia de evaluar los costos y beneficios de dicha intervención.

CAPÍTULO 2.
EL GASTO TRIBUTARIO COMO UN INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA

Mensaje principal del capítulo: Los gastos tributarios pueden ser un instrumento de política inferior y por eso es importante evaluar cada uno de ellos para entender sus costos y beneficios. Pueden tener importantes efectos secundarios sobre la eficiencia, efectividad, imparcialidad y simplicidad del impuesto, amenazando con esto la suficiencia fiscal. Asimismo, los gastos tributarios pueden, bajo circunstancias importantes, ser más fáciles de divulgar que los programas de gasto, aunque no siempre gracias sus méritos subyacentes de política pública. De igual forma, estos gastos también son, en general, menos transparentes y están menos sujetos a revisión y acciones de corrección a pesar de las deficiencias políticas.

Estructura del capítulo. El capítulo empieza con una definición amplia del concepto de gasto tributario y hace una comparación de este instrumento con el gasto presupuestal. Se discuten los argumentos teóricos y prácticos de utilizar el gasto tributario como un instrumento de política pública. Finalmente se presenta un marco analítico para una evaluación integral.

2.1 Análisis comparativo: ¿gasto tributario o gasto presupuestal?

El gasto tributario es conceptualmente similar al gasto público ejecutado vía el presupuesto general, aunque hay diferencias importantes. Ambos son instrumentos de política pública que implican un sacrificio fiscal, con el fin de alcanzar un objetivo de políticas públicas. Por otro lado, hay una tendencia a pensar que los objetivos son más claros en el caso del gasto presupuestario. Sumado a esto, existe una preocupación en la literatura de que los gastos tributarios son más fáciles de aprobar y más difíciles de eliminar que el gasto presupuestario. Y, por último, vinculado a esta observación, los gastos tributarios están menos sujetos a evaluaciones rigurosas que los programas de gasto equivalentes.

El gasto tributario tiende a no estar sujeto a evaluaciones sistemáticas, y esto le ofrece a Colombia la oportunidad de ser un pionero a nivel regional. En términos generales, se pueden distinguir tres fases de análisis con distintos niveles de profundidad. La primera, cuando existían los beneficios e incentivos tributarios, pero aún no se había definido el concepto ni empezado a estimar el sacrificio fiscal. Esta fue la situación internacional que existió antes de que Surrey (1973) definiera el concepto, basado en su trabajo para el gobierno estadunidense en la década los sesentas. En la segunda fase, se empezó a hacer estimaciones en distintos países desarrollados, para entender el monto que deja de percibir el Estado por este concepto. Hoy estamos en la tercera fase, cuando se busca entender los costos y beneficios asociados al gasto tributario. Todavía hay pocos países, incluyendo a los más desarrollados, que hacen este tipo de evaluaciones de una manera sistemática. La mayoría de los estudios, a nivel regional y en otros países de mediano ingreso, todavía están muy concentrados en el tema de medición de la perdida recaudatoria.[3]

3. Ver por ejemplo FMI (2011c), Schenone (2010), Glenday & Swift (2006), Roca & Vallarino (2003), Gobierno de Perú (2003), Simonit (2000), Gonzales & Simonit (1999). El estudio de Schenone (2011) para la República Dominicana y el de OCDE (2010b) representan excepciones a esta tendencia.

A través de evaluaciones periódicas, se puede asegurar que los objetivos de política siguen siendo relevantes. Idealmente, cada gasto tributario individual debe tener un objetivo de política pública, aunque existen algunos gastos tributarios que no cuentan con objetivos muy claros o lógicos. Quizás, en el caso de los gastos tributarios introducidos para beneficiar a un grupo en particular, sin mayores beneficios para la sociedad, los objetivos que justifican su existencia no fueron relevantes. En algunos casos, los objetivos fueron relevantes cuando se introdujo el gasto tributario, pero con el transcurso de tiempo las prioridades políticas cambiaron, mientras que el beneficio o incentivo siguió vigente.

La atención al gasto tributario es particularmente relevante en el contexto de la aplicación de una regla fiscal. En el año 2011, el Congreso colombiano aprobó una regla fiscal que introduce límites al déficit fiscal estructural del Gobierno Central. El manejo del gasto tributario bajo una regla fiscal es crítico, porque existe menos control presupuestario con respecto al gasto ordinario. Así pues, las restricciones presupuestarias incentivan más uso del gasto tributario, salvo cuando existen definiciones muy claras en la reglamentación. De esta manera se puede cumplir con la norma de la regla fiscal, mientras que se 'gasta" a través del sistema tributario.

El gasto tributario no es necesariamente un instrumento inferior de política publica, pero existen algunas circunstancias que acrecientan la probabilidad de éxito en su implementación. El gasto tributario se debe considerar en comparación con otros instrumentos alternativos de política –sea gasto presupuestal o regulación– cada uno de los cuales también presenta sus propias deficiencias de proceso en su aprobación y evaluación, e introduce sus propias distorsiones políticas y económicas. Por otro lado, el gasto tributario tiene un papel importante y hay pocas propuestas en la literatura que aboguen por su completa eliminación.

2.2 ¿Cuándo el gasto tributario será el mejor instrumento?

Según la OCDE (2010a), el gasto tributario tiende a funcionar mejor bajo ciertas condiciones, estas son: (1) cuando los costos de administración (y de cumplimento) son más bajos; (2) cuando hay baja probabilidad de fraude y abuso; (3) cuando existe un rango amplio de selección por parte del contribuyente (preferencias privadas en ahorro pensional, por ejemplo) y cuando el uso de una agencia de gastos no sea apropiado, y (4) cuando se requiere medir la capacidad de pago por parte del contribuyente.

Existen argumentos teóricos de que los gastos tributarios no se justifican por las ventajas administrativas antes mencionadas. Estos argumentos se pueden clasificar por la taxonomía de los objetivos de la política tributaria:

• **Suficiencia:** Aunque los gastos tributarios pueden, en ciertas circunstancias, considerarse como usos óptimos de los recursos públicos,[4] siempre reducen los ingresos. Así en el caso de que los gastos tributarios se usen de manera oportunista, los ingresos serán menores a lo planeado o necesario. Además, al erosionar la base tributaria, los gastos tributarios limitan el alcance de recortes en las tasas impositivas.

• **Eficiencia:** Muchos esquemas de gastos tributarios son más una respuesta a varios grupos de interés, que a necesidades verdaderas, según Brixi et al. (2004), esto resulta en una pérdida de eficiencia al favorecer ciertos sectores y actividades,

4. Cuando los beneficios netos para la sociedad son positivos.

y no a otros.[5] Contrariamente, como sostiene Villela et al. (2010), los gastos tributarios se introducen a veces con el objetivo de proporcionar mayor eficiencia a la estructura tributaria.

• **Equidad:** La herramienta de gasto tributario tiende a dar resultados inequitativos, tanto en la probabilidad de que grupos que no merezcan dicho beneficio lo reciban, como en la operación de los gastos tributarios, una vez que los mismos han sido promulgados. Los gastos tributarios, en general, producen ventajas para el ingreso del capital o de los empleados por cuenta propia, que para el empleo asalariado. Los sectores más pudientes también enfrentan mayor carga tributaria, en primer lugar, y, por lo tanto, obtienen mayores ganancias de los gastos tributarios (OCDE, 2010a).

• **Complejidad:** Los gastos tributarios, como el propio sistema tributario, pueden ser complejos, generando altos costos de cumplimiento y administración. Más aún, algunos aspectos de los gastos tributarios pueden tener como resultado una complejidad total mayor a la suma de la de la complejidad de sus partes. Por otro lado, las provisiones marginales adicionales, aun cuando no se apliquen a un contribuyente en particular, confunden a los contribuyentes sobre lo que ellos mismos necesitan saber. Desde la perspectiva de un sistema simple, las interacciones potenciales entre gastos tributarios adicionales pueden crecer exponencialmente, a medida que se agregan más gastos tributarios.

5. Al respecto del debate sobre si en Colombia el crédito tributario para las inversiones en capital fijo (ya abolido) introdujo un sesgo en contra de un patrón de desarrollo intensivo en factor trabajo, se puede observar en Hamann et al. (2011).

2.3 Hacia una evaluación integral

Cada gasto tributario debería estar sujeto a una evaluación integral antes de concluir si tiene mérito o no. Esta evaluación se debe hacer de manera integral, incluyendo todas las dimensiones relevantes y comparando con las alternativas de instrumentos de política pública que también posean ventajas y desventajas. El recuadro 2.1 presenta una serie de preguntas clave, bajo un marco analítico que sirve de base para dicha evaluación integral. Preguntas fundamentales para este proceso son: ¿está justificada la intervención gubernamental? ¿Representa el gasto tributario la mejor opción para alcanzar los objetivos deseados? ¿Cuáles son los costos y beneficios? ¿Cuál es la agencia de gobierno responsable de la evaluación?

Aparte del sacrificio fiscal, los gastos tributarios también pueden tener otros efectos secundarios. Aquí se incluyen implicaciones (positivas y negativas) (1) del coste administrativo por parte de la DIAN; (2) del costo de cumplimiento de parte de los contribuyentes; (3) efectos macroeconómicos; (4) implicaciones para la eficiencia económica; (5) equidad horizontal y vertical, y (6) los efectos del abuso y el fraude.

En resumen, en este capítulo se consideró el gasto tributario como un instrumento de política pública. Dicho instrumento debe tener un objetivo político bien definido y se debe justificar la intervención gubernamental. Los gastos tributarios pueden tener importantes efectos secundarios sobre la eficiencia, efectividad, imparcialidad y simplicidad del impuesto, amenazando con esto la suficiencia fiscal. Por eso es importante evaluar su impacto neto para la sociedad que puede ser positivo o negativo. En el próximo capítulo se define con más precisión lo que constituye un gasto tributario.

RECUADRO 2.1: Marco analítico de evaluación integral para un gasto tributario

A. RACIONALIDAD

1. ¿Está justificada la intervención gubernamental?
2. ¿Cómo responde el gasto tributario a esta necesidad de intervención?

B. OBJETIVOS

3. ¿Cuál es el objetivo general de esta política pública?
4. ¿Cuáles son los efectos esperados en términos de modificación de comportamiento?
5. ¿Cuáles son los resultados esperados de esta política?
6. ¿Quién es el beneficiario (industria, actividad, o grupo de contribuyentes)?

C. EVALUACIÓN

C.1 Instrumentos de política pública alternativos

7. ¿Cuáles son los instrumentos alternativos de política?
8. ¿Representa el gasto tributario la mejor opción para alcanzar los objetivos políticos deseados?

C.2 Evaluación de costos y beneficios.

9. ¿Cuál es la agencia de gobierno responsable de la evaluación?
10. ¿Cuál es el costo fiscal estimado del gasto tributario?
11. ¿Cuáles son los costos administrativos y de cumplimiento?
12. ¿En qué medida el gasto tributario distorsiona la eficiencia económica?
13. ¿Cuáles son los efectos distributivos (equidad horizontal y vertical)?
14. ¿Invita el beneficio tributario al fraude y evasión tributaria?
15. ¿Qué cambios en el diseño del gasto tributario permitirían alcanzar los objetos de política?

Fuente: Elaboración propia con base en OCDE (2010b) y Villela, et al. (2010).

CAPÍTULO 3.
DEFINICIÓN DEL MARCO TRIBUTARIO DE REFERENCIA

Mensaje principal del capítulo: ¿Cómo se define el gasto tributario? Primero, hay que definir un sistema tributario de referencia, o sea, identificar la estructura fundamental del sistema tributario. Segundo, se define una disposición tributaria como gasto tributario cuando no forma parte del sistema tributario de referencia. Para Colombia, al definir el sistema tributario de referencia, se propone remplazar el enfoque legal utilizado actualmente por un enfoque conceptual. Esta propuesta obedece, en primer lugar, a que este enfoque permitirá tener plena constancia de aquellos efectos gravables a los que el legislador renuncia, al implementar cierta legislación. Segundo, aplicar el criterio legal podría dar lugar a una serie de inconsistencias en el análisis. En el informe, al definir el gasto tributario, se aplica el enfoque conceptual de manera consistente.

El capítulo se organiza alrededor de las siguientes secciones: En la sección 3.1 se explica la importancia de contar con una definición del marco de referencia del sistema tributario y la aplicación consistente del mismo en la identificación del gasto tributario. La sección 3.2 explica los enfoques principales para definir el marco de referencia. En la sección 3.3 se presenta una propuesta para la definición del gasto tributario utilizando un enfoque conceptual. De igual forma, se aplica esta definición para el impuesto sobre la renta y el IVA, y se identifican todos los gastos tributarios en Colombia según esta definición. Finalmente, la sección 3.4 destaca algunas particularidades del sistema tributario colombiano.

3.1 ¿Por qué definir un marco tributario de referencia?

Los gastos tributarios son equivalentes a una transferencia de recursos públicos, que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias, con respecto a un marco tributario de referencia (benchmark o marco tributario de referencia). Esta definición supone realizar el ejercicio de clasificar las disposiciones tributarias en dos grupos: primero, aquellas que forman parte del marco tributario de referencia y, segundo, aquellas que se desvían de él. Estas últimas serán clasificadas como gastos tributarios.

De lo anterior se deduce que definir un marco tributario de referencia es un elemento crucial del análisis. En consecuencia, la definición del marco debe ser el punto de partida, que permitirá acotar de manera clara y precisa cuáles son los gastos tributarios que están presentes en la estructura impositiva de un país. El marco tributario de referencia es el que nos va a permitir identificar aquellas regulaciones tributarias que podemos considerar componentes estructurales del impuesto y, a su vez, determinar cuándo nos encontramos ante un gasto tributario.

La definición del marco tributario de referencia es a su vez crucial y compleja. No existe consenso en relación a qué elementos debe recoger el marco tributario de referen-

cia, lo que entre otras cosas dificulta el análisis comparativo de los gastos tributarios entre países. En la práctica, cada país maneja sus propias definiciones (OCDE, 2010a).

Colombia aún no cuenta con una definición clara del marco tributario de referencia. En la práctica, se usa el marco legal combinado con supuestos tipo ad hoc para identificar el gasto tributario. Una importante contribución de este informe, por lo tanto, es proponer un marco tributario de referencia lógico y consistente, que se pueda aplicar a todas las disposiciones tributarias y que identifique todos los gastos tributarios vigentes en Colombia.

3.2 Distintos enfoques para la construcción de un marco tributario de referencia

Existen dos enfoques principales para definir los marcos tributarios de referencia e identificar los gastos tributarios[6].

El enfoque conceptual usa como referencia un impuesto teórico o ideal, que puede diferir en mayor o menor medida de las definiciones legales del impuesto. En el caso del impuesto a la renta personal, los países que usan este enfoque suelen partir del concepto de renta de Schantz-Haig-Simons (SHS). Según este concepto, la renta corresponde al consumo realizado en un período, más la variación experimentada por el valor del patrimonio entre el inicio y el término de ese período. Así, cada vez que la legislación tributaria margina de la base gravable a algún componente de la renta SHS, surge un gasto tributario. En el impuesto de la renta empresarial se atiende al beneficio normal de explotación de la empresa más las ganancias extraordinarias en su caso, menos los gastos necesarios para su obtención, incluyendo los gastos financieros. En el caso del IVA, se utilizan generalmente el modelo de impuesto tipo consumo, métodos de destinación primaria (impuesto a importaciones y tasa cero a exportaciones), y método de acreditamiento.

El enfoque legal parte del propio sistema tributario de un país, y define el marco tributario de referencia, considerando como gastos tributarios a algunos beneficios que se apartan de las regulaciones generales, con el fin de perseguir determinados objetivos no tributarios. Bajo este enfoque se suelen considerar gastos tributarios a aquellas excepciones expresamente mencionadas en la ley.

Un ejemplo, aplicado al caso de Colombia, servirá para ilustrar la diferencia entre el enfoque conceptual y el legal. En Colombia, el Estatuto Tributario define que las ventas de bienes móviles que no hayan sido excluidos expresamente, están sujetos al pago del IVA. Es decir, se entiende implícitamente que las ventas de bienes inmuebles están al margen del tributo. Sin embargo, desde un punto de vista conceptual, un IVA tipo consumo también debería aplicarse a la venta de bienes raíces (excluyendo el terreno, cuya transacción no implica valor agregado), con el objeto de aproximar el gravamen al consumo relacionado con el uso de las viviendas. El recuadro 3.1 presenta más ejemplos.

El enfoque legal muestra tener una debilidad notoria con respecto al enfoque conceptual, y es por ello que la OCDE recomienda el uso del enfoque conceptual.[7] Desde el punto de vista económico, el efecto de 'no ser sujeto de", en términos de recaudación, eficiencia y equidad, es el mismo que el de una exención,

6. En la literatura también se discute el enfoque del subsidio análogo, considerando como gastos tributarios sólo a aquellas concesiones tributarias que son equivalentes a un programa de gastos. En la práctica, este enfoque lleva a una identificación de gastos tributarios muy similar al enfoque legal. Ver por ejemplo, Craig y Allan (2001).

7. Ver las directrices de mejores prácticas para los gastos tributarios (OCDE, 2004).

pues en ambos casos hay un producto, actividad o grupo de contribuyentes beneficiados. Ambos casos pueden corresponder a una transferencia de recursos, por la vía de una reducción de las obligaciones tributarias. Sin embargo, bajo el enfoque legal, únicamente la exención equivale a un gasto tributario. Como señala la OCDE, el marco tributario de referencia debe ser global y único, y no debe necesariamente representar la base tributaria normativa. Desde un punto de vista práctico, por ejemplo, el enfoque legal implica que cambios en la legislación impliquen cambios en el sistema de referencia.

El enfoque conceptual tampoco está exento de controversias. En el caso del impuesto a la renta, por ejemplo, hay distintas opiniones en relación a cuál debe ser el concepto de renta que se utiliza, a la hora de definir el marco tributario de referencia. El ideal del impuesto a la renta global no existe en ningún país del mundo. A veces, por razones prácticas, se excluyen de la base gravable algunos componentes de la renta ampliada, como por ejemplo, las ganancias de capital devengadas, las que se suelen gravar al momento de la realización. Otras veces, se opta deliberadamente por excluir algunas formas de ahorro, con el objeto de aproximar la base gravable al gasto. Esto último está en concordancia con otra corriente de pensamiento, que sugiere que la base del impuesto sobre la renta debería ser el consumo, con el propósito de incentivar la inversión y el ahorro, inherentes a la tributación sobre la renta. Si se definiera que el marco tributario de referencia es uno cuya base gravable es el consumo, muchos gastos tributarios, identificados bajo el concepto de renta de SHS dejarían de serlo. Simultáneamente, aparecerían una serie de gastos tributarios negativos, cada vez que el impuesto real grava la parte de la renta que es ahorrada. En la práctica, entre los países que optan por un enfoque conceptual, ninguno aplica un marco tributario de referencia con base en el consumo.

En algunos países se incorpora como elemento adicional al marco tributario de referencia, uno que beneficie a un grupo determinado de contribuyentes o a un sector económico específico. De manera práctica, esto supondría definir el marco tributario de referencia como elementos estructurales normativos del sistema tributario, que aplican a grupos similares de contribuyentes o actividades económicas similares.

Independientemente del enfoque escogido (legal o conceptual), una regulación tributaria será identificada como gasto tributario cuando: (1) implique una pérdida de recaudación; (2) sea causada por una desviación respecto del marco tributario de referencia; (3) beneficie a un grupo de contribuyentes o a una actividad económica específica, y (4) pueda ser remplazada por un gasto tributario directo (OCDE, 2010a).

3.3 Una propuesta de un marco tributario de referencia para Colombia

A partir de los conceptos anteriores, es posible establecer una serie de criterios o principios básicos, para proponer una identificación alternativa de referencia, adecuada para el impuesto a la renta y el IVA colombiano. Cabe anotar que actualmente la DIAN tiene sus propios criterios de marco tributario de referencia. Los siguientes criterios son una propuesta alternativa a dichos criterios (recuadro 3.2):

RECUADRO 3.1: Ejemplos de diferencias entre los enfoques conceptual y legal

Regulación	Enfoque legal: ¿Es gasto tributario?	Enfoque conceptual: ¿Es gasto tributario?
Bienes raíces no están sujetos al pago de IVA.	No, dado que no es una circunstancia gravable.	Si, pues representa un consumo final.
Arriendo de vivienda exento del IVA.	Sí.	No, pues significaría una doble tributación al consumo.
Prohibición de acreditar el IVA pagado en la compra de bienes de capital.	No, pues es parte de la estructura del impuesto.	Si, es gasto tributario negativo.
No sujeción al IVA de las ventas de activos fijos.	No, pues queda al margen de la circunstancia gravable.	No, pues es consistente con la no acreditación del IVA a las compras.
No sujeción al IVA de la importación de premios en concursos internacionales.	No, pues queda al margen del hecho gravable.	No, pues no representa consumo.
Exención de impuesto a la renta a los retiros y dividendos.	Podría ser un gasto tributario, pues la doble imposición económica es distinta a la doble imposición jurídica.	No, pues se considera un elemento estructural para evitar la doble tributación.
Menor tributación derivada del fraccionamiento entre rentas ordinarias y extraordinarias.	No, pues es parte de la estructura del impuesto.	Si, pues se aparta de la base ampliada usada como referencia.
Deducción de los intereses de créditos hipotecarios para financiar la compra de viviendas.	Sí.	No sería gasto tributario si se considera que el impuesto debe gravar la renta por uso de la vivienda propia, pues los intereses serían un gasto necesario en el proceso de para producir esa renta.
Deducción de los aportes a fondos de pensiones.	No, si las pensiones están gravadas.	Aún cuando las pensiones estén gravadas, habría un gasto tributario asociado al diferimiento del pago del impuesto.
Retención en la fuente a rentas del trabajo independiente con carácter de impuesto definitivo.	No, pues es parte de la estructura del impuesto.	Si.

RECUADRO 3.2: Principios para la definición un marco tributario de referencia para Colombia

A. El marco tributario de referencia otorga un tratamiento tributario homogéneo, consistente y único hacia grupos de actividades o tipos de contribuyentes similares, sin favorecer o perjudicar a algunos de ellos, bajo principios contables y tributarios generalmente aceptados.

B. El marco tributario de referencia contempla la aplicación de una serie de provisiones en forma de exenciones, deducciones, créditos u otro tipo de herramientas tributarias de aplicación general que permitan:

- Cumplir con el principio tributario de equidad y capacidad contributiva.
- Promover la eficiencia económica y recaudatoria del tributo.

C. El marco tributario de referencia incorpora elementos estructurales, derivados de la propia mecánica liquidataria del impuesto.

D. El marco tributario de referencia es aplicable si se siguen los principios de relevancia relativa, en la medida en que omite partidas tributarias de baja importancia cuantitativa y de estimación razonable, considerando únicamente aquellas cuyo valor monetario pueda ser aproximado a través de prácticas comerciales y de negocios.

E. El marco tributario de referencia contempla la aplicación de disposiciones de simplificación administrativa, es decir, aquellas que se establecen para facilitar la administración del impuesto y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este es el caso de, por ejemplo, los regímenes simplificados de aplicación general en el impuesto a la renta, la exención de IVA a los servicios financieros o la aplicación de un umbral de ventas para efectos de definir quiénes son contribuyentes del IVA.

En el caso de Colombia es muy importante tener en cuenta el concepto de minoración estructural. Este concepto se aplica fundamentalmente en el impuesto sobre la renta, aunque también podría tener cabida desde una perspectiva más limitada en el IVA. Es una construcción jurisprudencial que trata de diferenciar, en las regulaciones tributarias, aquellas reducciones que corresponden a la estructura tributaria normal, de otras que benefician o incentivan a un determinado sujeto o actividad económica con fines no tributarios.

Con base en los principios básicos antes mencionados, se propone adoptar para el caso colombiano un enfoque conceptual para la identificación de los gastos tributarios, tanto en el impuesto a la renta como en el IVA. La razón de esta elección es, en primer lugar, que este enfoque permitirá tener plena constancia de aquellos eventos gravables a los que el legislador renuncia a contemplar en la legislación tributaria y, de esta manera, ofrecerá la posibilidad de calcular la pérdida recaudatoria resultante de esta restricción al campo efectivo de aplicación del impuesto. Lo anterior se reflejará en un mayor número de gastos tributarios que el que se obtendría al aplicar el enfoque legal. En segundo lugar, ambos impuestos presentan en Colombia complejidades o soluciones muy específicas al contexto del país. Por lo tanto, aplicar el criterio legal podría dar lugar a una serie de inconsistencias en el análisis, y haría perder de vista algunas exenciones o exoneraciones que no se computan como tales por no aparecer explícitamente en la legislación, y que si pueden aparecer en el enfoque conceptual.

Para el impuesto sobre la renta personal, se propone utilizar el concepto amplio de renta SHS. Este concepto considera como renta, para un individuo, el valor de su consumo durante un periodo determinado, más el incremento neto en su patrimonio. Esta definición económica del ingreso representa el punto de partida más adecuado para cumplir con los criterios básicos necesarios para la identificación del marco tributario de referencia, en la medida en que propone una norma amplia, estable y consistente. En el impuesto de la renta empresarial contempla el beneficio normal de explotación de la empresa, más las ganancias extraordinarias, y en caso de que apliquen, incluye deducciones por los gastos necesarios para su obtención, incluyendo los gastos financieros.

Las normas de ingreso gravable, establecidas por el Estatuto Tributario colombiano, reducen su alcance conceptual al permitir la exclusión explícita de algunas fuentes de ingreso. Por consiguiente, la norma basada en principios legales puede resultar analíticamente inconsistente al definir los gastos tributarios a través del tiempo.

Con respecto al IVA, se propone un concepto teórico para un IVA, tipo consumo, que aplica el principio de destino, que se liquida siguiendo el mecanismo de crédito factura por deducción del IVA, repercutido en las operaciones de venta o prestaciones de servicios del IVA soportado en las compras de bienes o adquisiciones de servicios. El enfoque conceptual está basado en una alícuota única, aunque este último aspecto genera controversia. Al gravar el consumo en el territorio, el hecho de que los bienes sean exportados, da lugar a la devolución de todo el IVA en el que se ha incurrido a lo largo de la cadena de producción y distribución.

Es necesario también observar que este concepto teórico es objeto de ajustes técnicos, ya que no sería posible aplicarlo, de manera realista y generalizada, sin dichas correcciones. Por ejemplo, bajo este enfoque teórico, las

ganancias de capital deberían gravarse con el criterio de débito contable; como tales, por propósitos prácticos, se acude al criterio de realización. Lo mismo ocurre con las rentas derivadas del uso de vivienda propia, que deberían incluirse en este concepto general y que, sin embargo, no se suelen incluir en los cálculos del impuesto a la renta.

En términos concretos, el marco de referencia a considerar, tendría las características mencionadas en los cuadros 3.1 (impuesto a la renta) y 3.2 (IVA). En los anexos IV y V se muestra el listado de los gastos tributarios del impuesto a la renta, que surgen de la comparación entre el marco tributario de referencia y las disposiciones tributarias legales.

3.4 Particularidades del sistema tributario colombiano

Determinadas particularidades del sistema tributario colombiano dan lugar a una serie de gastos tributarios negativos. Esto hace referencia a regulaciones que se desvían del marco tributario de referencia, pero que en lugar de resultar en pérdida recaudatoria para el Estado, generan ganancia recaudatoria. Algunas de ellas han sido ya mencionadas, al definir el marco tributario de referencia. Bajo la perspectiva conceptual del marco tributario de referencia, su identificación y medición es la apropiada, pero más importante que esto es que este proceso metodológico trae a la superficie estas características, abriendo la posibilidad de generar un debate sobre las implicaciones que estas tienen en términos de la equidad y la eficiencia de la estructura tributaria. Consecuentemente, surgen oportunidades de ajustes detallados a la estructura tributaria. Los gastos tributarios negativos que se han identificado son los siguientes:

• Aplicación de un IVA tipo producción en vez de un IVA tipo consumo, lo cual no permite a los contribuyentes deducir el IVA en el que han incurrido en el proceso de adquisición de activos fijos.

• Tipos incrementados en el IVA.

• Límites a la deducción de IVA por insumos, hasta el límite del IVA al producto.

• En relación al impuesto a la renta, relacionado con retenciones excesivas aplicadas a contribuyentes que no tienen que declarar los rendimientos retenidos (la retención asume la forma de tributación definitiva).

• Tributación mínima al ingreso.

• Imposibilidad de compensar en el futuro, los créditos tributarios (deducciones) que no se pueden aplicar en el ejercicio actual.

Es importante destacar que una de las virtudes del enfoque conceptual es su capacidad de identificar gastos tributarios negativos. Para ilustrar las diferencias entre ambos enfoques, en el siguiente recuadro se muestran algunos ejemplos de regulaciones, y el tratamiento que estas tendrían bajo los enfoques legal y conceptual.

En resumen, en este capítulo se propuso un marco tributario de referencia para Colombia, con el cual se busca poder distinguir entre las disposiciones tributarias que son gastos tributarios y aquellas que no lo son. Específicamente, se recomienda la adopción de un enfoque conceptual que utilice como referencia un impuesto teórico o ideal, el cual puede diferir en mayor o menor medida, de las definiciones legales del impuesto. El presente informe utiliza el enfoque conceptual para identificar los gastos tributarios de Colombia – y este es el tema del siguiente capítulo.

CUADRO 3.1: Marco de referencia para el impuesto a la renta (1 de 2)

Concepto	Definición de norma	Comentarios	Clasificación de gasto tributario aplicable a la norma definida (casos seleccionados)
Base gravable	Concepto económico amplio de ingreso, que es equivalente a la suma algebraica del Consumo y del Cambio Neto Patrimonial, a valor de mercado. El cálculo del ingreso tributario implica la deducción de costos y gastos incurridos para generar el ingreso.	La definición de la norma conlleva a la adopción de prácticas contables y tributarias generalmente aceptadas, que son utilizadas para realizar una medición razonable del ingreso, bajo esquemas administrativos que faciliten la aplicación del tributo.	Constituyen gasto tributarios, entre otros, la exención de: utilidades por enajenación de inmuebles, aportes obligatorios y voluntarios a fondos de pensiones y de ahorro, recursos destinados al desarrollo de proyectos científicos; servicios hoteleros y de ecoturismo; contratos de leasing de inmuebles constituidos para vivienda; empresas editoriales, derechos de autor; la deducción de donativos de cualquier especie. No constituyen gastos tributarios: Gravamen de renta imputada por la habitación de vivienda propia (el cual constituye ingreso desde un punto de vista normativo, pero cuya medición práctica es problemática).
Tasa o tarifa	Personas naturales: Tarifa progresiva, tramo exento de 1.09 Unidades de Valor Tributario (UVT) y tasa máxima de 33 por ciento. Personas jurídicas: 33 por ciento.	La estructura tarifaria refleja la aplicación del principio de proporcionalidad de la carga tributaria, arraigada en decisiones de política tributaria basadas en consideraciones sociales, económicas o de otra índole.	Constituye gasto tributario: La aplicación de cualquier tasa o tarifa diferente a las establecidas por la norma, con el objeto de incentivar la actividad de algún grupo de contribuyentes o hecho generador del tributo. No constituyen gasto tributario: La exclusión de la base del salario mínimo.
Principio de realización del hecho gravable y periodo contable	Se aplica el principio del devengado, según el cual el hecho gravable surge en el momento en que el pago es demandado, aunque no se haya hecho efectivo el cobro, y se reconocen los gastos en el momento en que se consumen los recursos. El periodo de ejercicio tributario coincide con el año calendario.	La deducción por depreciación económica de inversiones, en porcentajes razonables y similares a los usados en la contabilidad financiera, forma parte del marco de referencia. El subsidio implícito asociado a la aplicación de otros métodos de depreciación diferentes a los utilizados en métodos normativos, representa un gasto tributario.	Constituyen gasto tributario: Deducción inmediata o acelerada de inversiones; tratamiento de arrendamiento operativo a contratos de arrendamiento financiero con plazo igual o superior a 60 meses, o mayor a 12 años en proyectos de infraestructura; tratamiento preferencial a deducción por inversiones en investigaciones científicas o tecnológicas; deducción adicional por inversiones o donaciones a proyectos cinematográficos. No constituyen gasto tributario: El pago anticipado de impuesto corporativo.
Unidad de tributación	Son las personas individuales, no existe la unidad familiar tributaria. Para efectos del impuesto corporativo, se considera a la compañía como unidad de tributación, sin consideración alguna por el grupo corporativo de empresas de la cual participa.	No existen efectos fiscales para el impuesto consolidado (grupo de empresas) o familiar (grupo de individuos económicamente dependientes).	

CUADRO 3.1: Marco de referencia para el impuesto a la renta (2 de 2)

Concepto	Definición de norma	Comentarios	Clasificación de gasto tributario aplicable a la norma definida (casos seleccionados)
Ganancias de capital	Por razones prácticas, se gravan al momento de su realización y no de su devengo.	Ingreso por enajenación de bienes inmuebles, calculado en la fecha de escrituración. En el caso de acciones, la ganancia de capital se calcula en el momento de la transacción.	No constituyen gasto tributario: El diferimiento de la ganancia de capital durante el periodo de tenencia del activo inmobiliario o financiero.
Ajuste por inflación	Ajuste de acuerdo al componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales, distribuidos por fondos de inversión, mutuos o de valores, a través del uso de UVT.	Sólo el componente real de los rendimientos financieros es gravado. Los contribuyentes tienen la opción de ajustar la base impositiva a través de UVT en el caso de activos no monetarios.	Constituyen gastos tributarios: La parte gravada de las utilidades repartidas a socios o accionistas que corresponda a ajuste por inflación o al componente inflacionario de rendimientos financieros percibidos.
Territorialidad de la aplicación del impuesto	Los residentes están obligados al pago del impuesto con relación a su ingreso global, mientras que los no residentes sólo lo están por fuentes de ingreso ubicadas en Colombia (principio de base global de impuesto a la renta.)	Los contribuyentes pueden acreditar el pago de impuesto a la renta en otras jurisdicciones, con cargo a sus pagos de impuesto en Colombia.	No constituye gasto tributario: El acreditamiento de impuesto sobre la renta pagado o retenido en otras jurisdicciones fiscales.
Aplicación de pérdidas de ejercicios anteriores	Amortización de pérdidas en periodos anteriores con cargo a utilidades de periodos anteriores.	La amortización de pérdidas permite promediar la carga tributaria por varios años.	No constituyen gasto tributario: La amortización de pérdidas de ejercicios anteriores.
Integración del impuesto	Integración total entre personas naturales y jurídicas. Para efectos tributarios, las corporaciones no son consideradas como entes independientes de sus accionistas.	Tributación única a nivel corporativo.	No constituye gasto tributario: La exención a acciones y dividendos, distribuidos con cargo a utilidades que han sido gravadas a nivel de la sociedad.

CUADRO 3.2: Referencia para el IVA

Concepto	Definición de norma	Comentarios	Clasificación de gastos tributarios aplicable a la norma definida (casos seleccionados)
Base del impuesto	El impuesto grava el consumo final con una base amplia.	El impuesto pagado en la adquisición de bienes de capital es acreditable contra el impuesto a cargo del contribuyente.	No constituyen gasto tributario: Las actividades exentas por motivos de dificultad administrativa (renta imputada por la habitación de vivienda propia, algunas actividades del sector financiero, etc.); la enajenación de títulos de valor que no impliquen consumo (por ejemplo dinero o títulos valor), o la adquisición de terreno (cuya transacción no representa consumo). Constituyen gasto tributario: Cualquier exención del impuesto otorgada a actos o actividades cuya racionalidad no sea plenamente explicada por razones de carácter administrativo, o debido a dificultades prácticas u operativas al determinar el valor agregado. El impuesto por adquisición de inversiones de capital, que no se puede acreditar, es un 'gasto tributario negativo".
Método de determinación del impuesto	Acreditamiento a través de factura de compra.	El impuesto es trasladado al comprador del bien o servicio gravado, a través de la factura de compra. El comprador acredita el impuesto transferido a la tarifa tributaria que se detalla en la factura de venta, con el fin de determinar el impuesto a cargo.	No constituyen gasto tributario: Métodos alternativos de tributación para contribuyentes de baja capacidad administrativa, tales como métodos presuntivos, siempre y cuando su aplicación no implique un subsidio implícito hacia algún grupo de contribuyentes o actividad económica.
Principio	Destino	El impuesto es causado en la jurisdicción donde se consumen los bienes y servicios gravables (no donde en aquella donde se producen). En consecuencia, las importaciones están sujetas al impuesto, mientras que las exportaciones están sujetas a una tasa cero.	Constituye gasto tributario: Cualquier esquema de tributación que implique extender el tratamiento de tasa cero, aplicable a la exportación, hacia contribuyentes que provean insumos en territorio colombiano, a exportadores (por ejemplo, esquemas de exportación indirecta, zona económica especial, etc.) No constituye gasto tributario: La devolución de IVA a exportadores.
Tasa	Gravamen a tasa general de 16 por ciento.	Las tasas tributarias preferenciales, a excepción de la tasa cero para exportadores, representan un subsidio tributario implícito que puede cuantificarse como GT. El gravamen a tasas incrementales (20, 25 y 35 porciento) representa una sobre tributación, que debería considerarse GT negativo.	Constituye GT: Los actos o actividades gravadas a las tasas preferenciales de 10, 1.6 porciento y tasa cero aplicable a actividades diferentes a la exportación de bienes y servicios. Constituye GT negativo: La aplicación de tasas incrementales (superiores a la tasa general).
Periodo Contable	Bimestral		Constituye GT: Diferimiento del pago del impuesto por periodos de causación superiores a la norma establecida.
Acuerdos o convenios internacionales	Las compras o importaciones para misiones diplomáticas o propósitos similares, sujetas a reciprocidad, no se gravan.		

CAPÍTULO 4.
EL UNIVERSO DE GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA

Mensaje principal del capítulo: En 2011 se identificaron 201 gastos tributarios individuales, de los cuales 102 correspondían al IVA y 99 al impuesto sobre la renta. Durante los últimos 12 años, el número de gastos tributarios creció un 58 por ciento. Todo el incremento está explicado por incrementos en gastos tributarios aplicados a estos dos impuestos. En términos netos y prácticos, la variación fue positiva y de tal dimensión, porque el número de nuevos gastos tributarios introducidos en la legislación fue mayor al de gastos que expiraron (muy pocos, de hecho). En este sentido, una cantidad muy baja de los gastos tributarios vigentes cuenta con fecha de terminación, lo cual implica que se quedan en el código tributario de manera más o menos permanente, salvo que se cancelen por ley. Aunque la mayoría de los gastos tributarios se encuentran en el ET, otro conjunto de ellos se ubica en leyes especiales. Esto socava la transparencia de la estructura de gastos tributarios.

El capítulo se organiza en las siguientes secciones: La sección 4.1 caracteriza el universo de gastos tributarios para los dos impuestos principales: IVA e impuesto sobre la renta. En los dos secciones posteriores, 4.2 y 4.3, se analizan las características de cada uno de los dos impuestos.

La fuente de información de este capítulo es una nueva base de datos preparada en el contexto del presente estudio. La base de datos fue elaborada por el equipo del Banco Mundial, con significativos insumos provistos por la Dirección Jurídica y la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la DIAN. En el recuadro 4.1 y el anexo 4.1 se presentan más detalles.

RECUADRO 4.1: Base de datos de gastos tributarios (DIAN-Banco Mundial)

El objetivo primario de la construcción de la base de datos fue el de ofrecer un recuento exhaustivo del universo de potenciales gastos tributarios en Colombia. Es así como la abundante información compilada posibilitó la cuantificación, clasificación y el análisis del universo de gastos tributarios en Colombia que ha sido presentado en este informe. La base de datos compila los beneficios tributarios de los dos impuestos principales en Colombia: IVA e impuesto sobre la renta.

La base de datos contiene un total de 338 observaciones, de las cuales 207 son gastos tributarios (201 aún vigentes). Las restantes 131 observaciones son candidatos potenciales, que no se consideran gastos tributarios si se aplica la definición del capítulo 3. Entre ellos se incluyen (a) beneficios tributarios vigentes, (b) aquellos que ya han expirado, pero que estuvieron vigentes en los últimos diez años y también (c) proyectos y anteproyectos de ley, cuya sanción generaría un beneficio tributario futuro (lo que mejora la estimación a futuro del universo de posibles gastos tributarios).

Cada observación cuenta con 26 variables. Las variables se clasifican de acuerdo a identificación básica, temas legales, objetivos y beneficiarios, costo fiscales y de monitoreo. El anexo 4.1 presenta un resumen de las variables de la base de datos. Al cruzar las observaciones con las variables se generan 8.788 celdas de información sobre el gasto tributario en Colombia.

La base de datos constituye un producto individual, que se entrega a la DIAN junto con este informe. Esta puede ser una herramienta importante para monitorear y evaluar los gastos tributarios hacia el futuro. El Banco organizará un entrenamiento, destinado a que el equipo técnico de la DIAN se familiarice con el uso y administración de la base de datos. Por último, el mantenimiento de la base de datos será responsabilidad de la DIAN.

4.1 IVA e impuesto sobre la renta

En 2011 se identificaron 201 gastos tributarios individuales, de los cuales 102 corresponden al IVA y 99 al impuesto sobre la renta. Los beneficiarios son tanto personas jurídicas como personas naturales. Aunque la mayoría de los gastos tributarios se encuentran en el ET, hay un subconjunto importante en leyes especiales (24 por ciento). Las figuras 4.1 y 4.2 presentan algunas características fundamentales del universo de gastos tributarios.

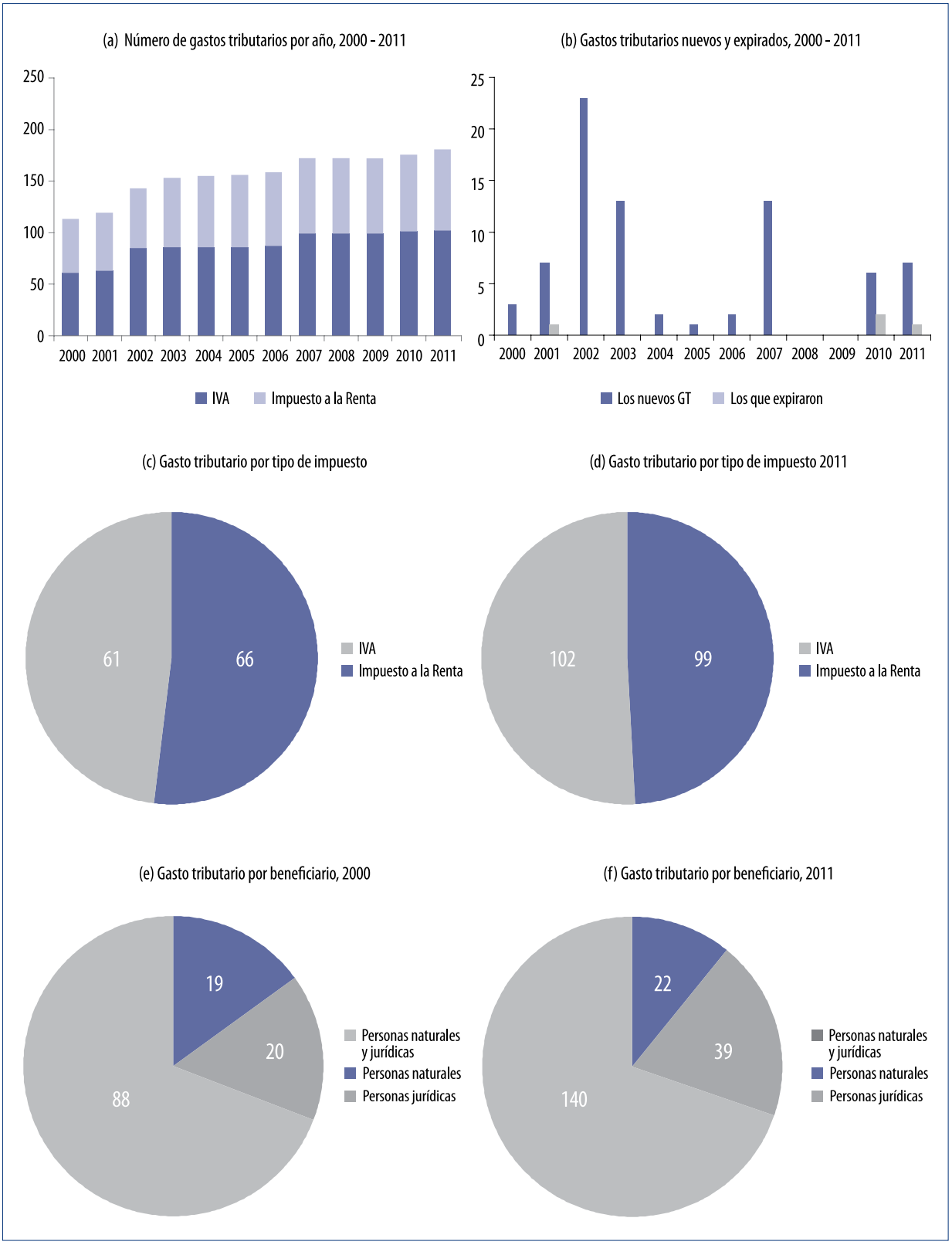
El número de gastos tributarios creció un 58 por ciento en los últimos doce años, aumentando de 127 en el año 2000 a 201 en 2011. Esto significa que en promedio se introdujeron 6 nuevos gastos tributarios cada año. La tendencia creciente en el número de gastos tributarios refleja la aparición, en 2002 y 2007, de varios gastos tributarios en el IVA; así como también el crecimiento de los gastos tributarios en el impuesto sobre la Renta en los años 2001, 2003 y 2011. Estos escenarios serán analizados con mayor detalle en las secciones correspondientes a cada impuesto. Por otro lado, tan sólo 4 gastos tributarios expiraron durante el período 2000-2011.

Los gastos tributarios en el IVA crecieron más que los relacionados con el impuesto sobre la renta. Durante los últimos doce años se introdujeron 41 nuevos gastos tributarios en el IVA, lo que representa una expansión del 67 por ciento, en comparación con 31 nuevos gastos tributarios nuevos en el impuesto sobre la renta (50 por ciento).

La gran mayoría de los gastos tributarios carece de fecha de finalización determinada en la norma legal. Apenas 5 de los 201 gastos tributarios vigentes en 2011 contienen fecha de expiración. Desde 1990 solamente 1 gasto tributario en el IVA y 1 en el impuesto sobre la renta expiraron de manera automática. Existen al menos 30 proyectos y anteproyectos de ley que contemplan gastos tributarios vinculados con el IVA y el impuesto sobre la renta. Tan sólo 2 de los gastos tributarios pendientes de aprobación en el Congreso cuentan con una fecha de terminación. De ser aprobados, pasarían a formar parte del código tributario de manera más o menos permanente, puesto que no se indica fecha de expiración en la norma legal.

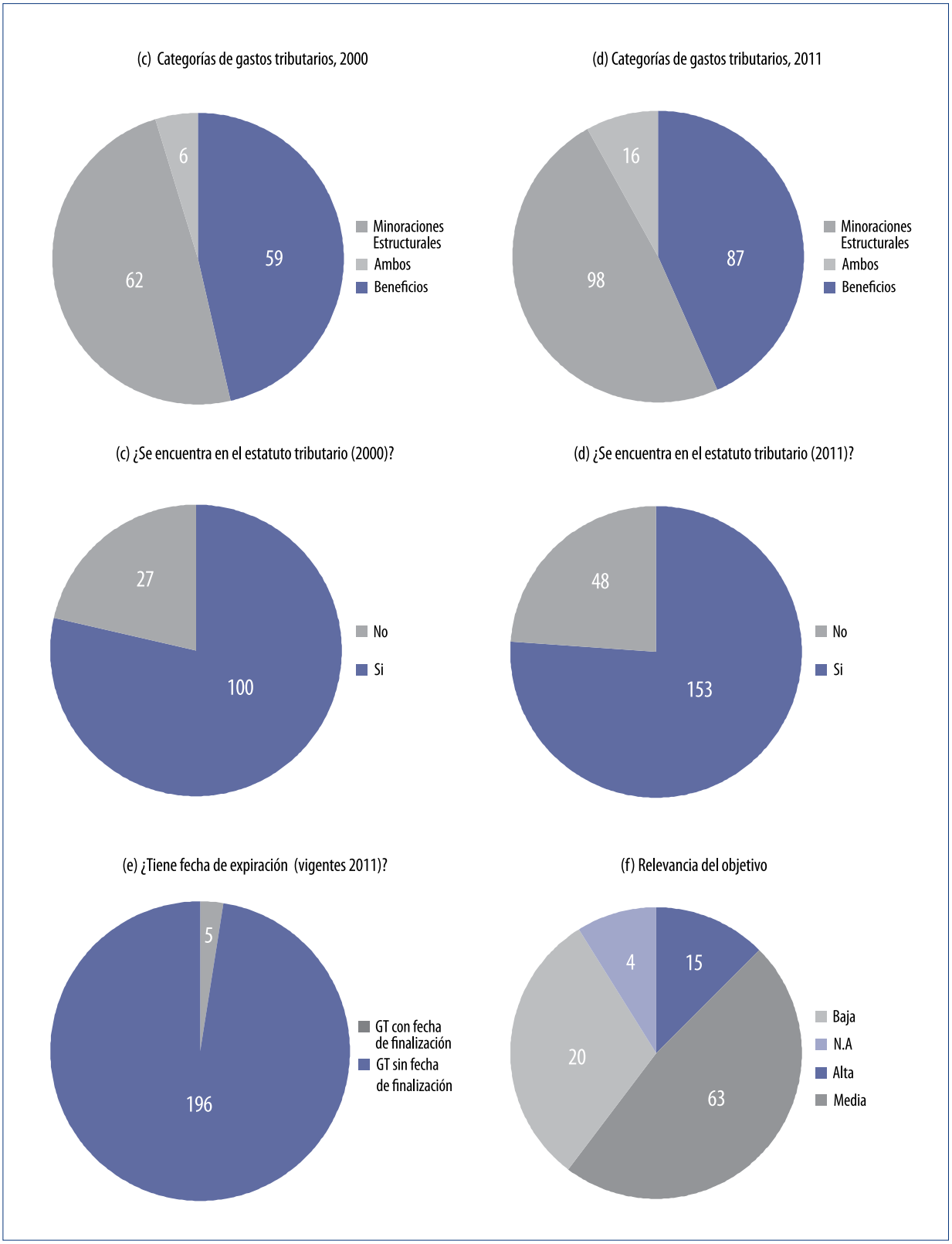
Aunque la mayoría de los gastos tributarios tiene un objetivo relevante, según oficiales de la DIAN, otro significativo grupo de ellos, que ronda aproximadamente el 30 por ciento. La relevancia del objetivo, a diferencia de otros indicadores presentados, es claramente una variable subjetiva. Sin embargo, es importante el hecho de que hoy en día, cerca de una tercera parte de los gastos tributarios no tienen relevancia. Dado que la mayoría (64 por ciento) de los gastos tributarios vigentes fueron introducidos antes del 2000, es probable que los objetivos originales de algunos de ellos ya no sean relevantes en 2011.

FIGURA 4.1: IVA e impuesto sobre la renta: Características de los gastos tributarios



Fuente: Base de batos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial.

FIGURA 4.2: IVA e impuesto sobre la renta: Características de los gastos tributarios



Fuente: Base de batos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial.

4.2 IVA

En los últimos doce años se produjo un incremento del 67 por ciento en el número de gastos tributarios en el IVA. El número de gastos tributarios incluidos en dicho impuesto creció de 61 gastos tributarios en el año 2000 a 102 en el 2011. Esto implica que con cargo a este impuesto en particular, en promedio se crearon 3.4 nuevos gastos tributarios cada año. Ello obedece a la introducción de varias exenciones simples o exclusiones en el año 2002, y, luego en el 2007, a la introducción de 'tarifas especiales" para determinados bienes y servicios. La tendencia creciente se ha moderado en los años más recientes (2008-2011). Por otra parte, tan sólo tres gastos tributarios en el IVA han expirado desde el 2000 a la fecha. Dos de ellos fueron eliminados por ley (en 2001 y en 2010) y uno en forma automática (en 2010).

CUADRO 4.1 IVA: Características de los gastos tributarios, 2000-2011

Número de Gastos Tributarios por año:	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Tipo de gasto tributario, IVA												
Descuentos	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Disminución de base	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Exenciones simples o exclusiones	44	46	63	63	63	63	63	63	63	63	66	66
No sujeciones	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Tasa cero o exenciones	7	6	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Tasa reducida 1.6%	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Tasa reducida 10%	0	0	0	0	0	0	0	7	7	7	7	7
Tasa incrementada 20%	0	0	0	0	0	0	0	3	3	3	3	3
Tasa incrementada 25%	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
Tasa incrementada 35%	1	1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2
Devoluciones	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Otros	4	5	6	6	6	6	6	6	6	6	5	5
Total	61	63	85	86	86	86	87	99	99	99	101	102

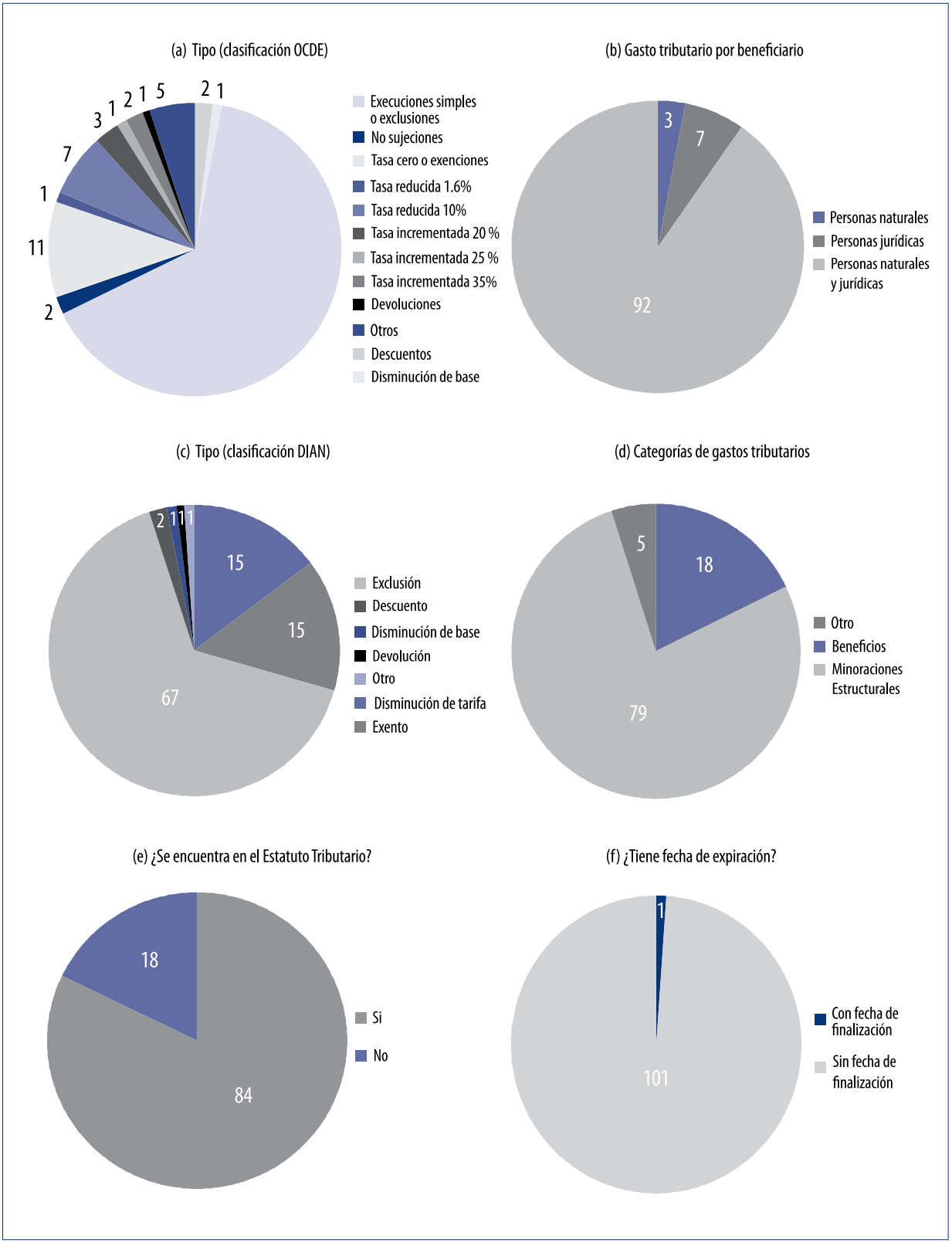
Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial.

El aumento en el número de exenciones simples y exclusiones, explica más de la mitad de los nuevos gastos tributarios en el IVA durante el período 2000-2011. Esta categoría creció de 44 a 66 gastos tributarios, debido, principalmente, a que en 2002 se introdujo un amplio número de bienes que no pagan este impuesto (artículo 424 del ET) y bienes que se encuentran exentos del mismo (artículo 477 del ET). Entre estos grupos de bienes se encuentran alimentos, productos médicos, elementos de ortopedia, cuadernos de tipo escolar, biocombustibles, minerales y abonos, entre muchos otros. Usualmente, los objetivos de estos gastos tributarios son promover la equidad, proteger los servicios básicos y responder al interés público.

El número de gastos tributarios por reducción de tarifa creció en 2007. Se introdujeron 7 nuevos gastos tributarios vinculados con la tarifa reducida del 10 por ciento para alimentos (artículo 468-1 del ET) y varios servicios (artículo 468-3 del ET), entre los que se encuentran los de medicina prepaga y complementarios, los servicios de clubes sociales y deportivos, y los servicios de alojamiento prestados por hoteles y establecimientos similares.

La inmensa mayoría de los gastos tributarios vigentes en el IVA, no cuenta con una fecha explícita de caducidad determinada en la norma legal. Tan solo uno de los 102 gastos tributarios existentes en 2011 posee fecha de expiración, y corresponde al parágrafo del artículo 24 de la Ley 1393 de 2010, que desgrava la operación de juegos localizados en cruceros y cuya finalización está prevista para ocurrir en el año 2012. Desde 1990 solamente un gasto tributario en el IVA ha expirado de manera automática.

FIGURA 4.3 IVA: Características de los gastos tributarios 2011



Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial

4.2 Impuesto sobre la Renta

En los últimos doce años se produjo un aumento del 50 por ciento, en el número de gastos tributarios en el impuesto sobre la renta. Para el año 2011, el número de gastos tributarios en relación a este impuesto se había incrementado a 99, mientras que en el año 2000 eran 66. En promedio, anualmente, se presentó un crecimiento de 2.8 gastos tributarios. La tendencia creciente se concentra en los años 2001, 2003 y 2011. Cabe mencionar que solamente un gasto tributario en el impuesto sobre la renta dejó de existir en el período analizado, desapareciendo de manera automática en 1990.

Cuadro 4.2: Impuesto sobre la renta: características de los gastos tributarios, 2000-2011

Número de Gastos Tributarios por año:	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Propósito del Gasto Tributario												
Alivio impositivo general	7	7	7	7	7	7	8	8	8	8	8	8
Ayuda Específica Industria	12	15	16	26	27	28	28	30	30	30	30	30
Caridad	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Educación	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Incentivos empresariales generales	7	7	8	9	9	9	10	10	10	10	11	11
Ingreso de capital	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Depreciación acelerada	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Dividendos	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ganancias capital	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Intereses	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Investigación y desarrollo	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Otro	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	7	7
Relacionado al trabajo	15	16	16	17	17	17	17	17	17	17	17	21
Relaciones Intergubernamentales	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Renta no relacionada al trabajo	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Retiro	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
Salud	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Vivienda	2	2	2	2	3	3	3	3	3	3	3	3
Total	66	71	73	85	87	88	90	92	92	92	99	99
Deducción	14	14	16	17	18	18	19	20	20	20	20	23
Diferimiento	6	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8
Extención y Exclusión	42	45	45	56	57	58	58	59	59	59	59	60
Reducción de tasa	4	4	4	4	4	4	5	5	5	5	7	8
Total	66	71	73	85	87	88	90	92	92	92	94	99
Propósito del Gasto Tributario												
Incentivos sociales	10	10	10	10	11	11	11	11	11	11	11	11
Incentivos empresariales	21	24	26	37	38	39	40	42	42	42	42	43
Ingreso de Capital	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Otros	12	13	13	13	13	13	14	14	14	14	16	16
Relacionado al trabajo y retiro	18	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	24
Total	66	71	73	85	87	88	90	92	92	92	94	99

Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial y OCDE (2010a).

El aumento en los incentivos empresariales explica más de la mitad de los nuevos gastos tributarios durante la última década. Esta categoría creció de 21 gastos tributarios en 2000 a 43 en 2011. Los objetivos usuales de estos gastos tributarios son el fomento a la inversión y la creación de empleo; ejemplos recientes incluyen: el artículo 408 del ET (pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros no residentes) incluido en 2010, el artículo 249 del ET (inversión en acciones de sociedades agropecuarias) incluido en 2007, y el artículo 240 del ET (la tarifa de 15 por ciento para las zonas francas) incluido en 2006.

Otros cambios observados durante la década reflejan, en su mayor parte, el aumento en la ayuda sectorial. Primero, por tipo de beneficiario, crecieron más aquellos gastos tributarios destinados a personas jurídicas y a ambos tipos de persona (jurídicas y naturales). Segundo, aumentaron las deducciones y las exenciones/exclusiones. Tercero, hubo un crecimiento en las categorías rentas exentas y descuentos tributarios. Finalmente, se observa un mayor crecimiento en el número de beneficios que en las minoraciones estructurales.

Colombia presenta una cantidad moderada de gastos tributarios en el impuesto sobre la renta, en comparación con los países de la OCDE.[8] El estudio de la OCDE (2010a) contiene datos comparables para siete países miembros. La muestra OCDE contiene en promedio 120 gastos tributarios por país. En comparación, Colombia posee 99, lo cual posiciona al país entre aquellos con menor cantidad de gastos tributarios en la muestra.

8. Existen dos motivos para comparar a Colombia con la muestra de países OCDE. Primero, porque Colombia solicitó ser miembro de la OCDE: esto implica realizar un proceso gradual, con el fin de alcanzar los estándares de los países miembros. Segundo, porque no existe información comparable para otros países de la región y del mismo nivel de ingreso. Es importante destacar que la muestra OCDE es muy heterogénea en sus características, por lo cual debe tenerse cuidado al comparar a Colombia con el promedio de dicha muestra.

Colombia usa más las deducciones y menos las exenciones/exclusiones, que los países de la OCDE. Cuando se compara a Colombia con el promedio de la muestra OCDE, se nota que en este país más de la mitad de los gastos tributarios son exenciones/exclusiones, mientras que la participación de los mismos en países OCDE está cerca de los tres cuartos. En cambio, las deducciones explican cerca del 25 por ciento del universo de gastos tributarios asociados al impuesto sobre la renta en Colombia, comparado con una participación del 12 por ciento en la OCDE.

La distribución de los gastos tributarios según objetivos en Colombia es muy similar al promedio de la muestra OCDE. Los objetivos empresariales suelen utilizarse con mayor frecuencia en la OCDE (48 por ciento) que en Colombia (43 por ciento). Los incentivos relacionados al trabajo y al retiro, en cambio, son más usuales en Colombia (24 por ciento) que en países de la OCDE (14 por ciento).

Solamente cuatro de los gastos tributarios vigentes en el impuesto sobre la renta tienen fecha de finalización en la norma legal. Para encontrar un gasto tributario que haya sido eliminado automáticamente es necesario remontarse hasta 1990. Entre los 26 gastos tributarios pendientes de aprobación en el Congreso, solamente 2 cuentan con una fecha de terminación. Si se aprobaran estos proyectos de ley, esto implicaría un aumento del 26 por ciento en el número de gastos tributarios en el impuesto sobre la renta. La única opción para manejar la tendencia creciente en los gastos tributarios es, entonces, su eliminación explícita a través de la ley. La Ley 1430 de 2010, que eliminó el crédito tributario para la inversión en activos fijos, es un ejemplo de esta opción (recuadro 4.2).

CUADRO 4.3: Número de gastos tributarios: Colombia y la OCDE

Número de Gastos Tributarios por año:	Canada 2007	Alemania 2008	Corea 2007	Holanda 2008	España 2009	Reino Unido 2008	EEUU 2010	Colombia 2011
Impuesto sobre la renta								
Propósito del Gasto Tributario								
Alivio impositivo general	3	0	1	0	0	0	0	8
Ayuda Específica Industria	35	23	34	14	10	29	54	30
Caridad	13	0	4	6	5	6	5	5
Educación	10	1	5	2	2	4	16	2
Incentivos empresariales generales	32	10	54	12	24	38	18	11
Ingreso de capital	0	3	1	0	2	18	7	5
Depreciación acelerada	0	0	1	0	0	2	2	1
Dividendos	0	3	0	0	0	3	1	0
Ganancias capital	0	0	0	0	0	7	3	1
Intereses	0	0	0	0	2	6	1	3
Investigación y desarrollo	5	0	8	2	2	2	2	2
Otro	12	1	13	4	14	30	8	7
Relacionado al trabajo	9	2	4	6	3	37	10	21
Relaciones Intergubernamentales	8	5	0	0	0	2	3	0
Renta no relacionada al trabajo	6	0	2	1	7	15	11	1
Retiro	14	1	2	2	3	16	10	3
Salud	6	0	3	0	1	4	9	1
Vivienda	1	10	12	2	5	7	11	3
Total	154	56	143	51	78	208	164	99
Deducción	41	2	2	7	13	5	38	23
Diferimiento	36	3	10	6	0	11	25	8
Extención y Exclusión	71	47	123	32	62	186	96	60
Reducción de tasa	6	4	8	6	3	6	5	8
Total	154	56	143	51	78	208	164	99
Propósito del Gasto Tributario								
Incentivos sociales	30	11	24	10	13	21	41	11
Incentivos empresariales	72	33	96	28	36	69	74	43
Ingreso de Capital	0	3	1	0	2	18	7	5
Otros	29	6	16	5	21	47	22	16
Relacionado al trabajo y retiro	23	3	6	8	6	53	20	24
Total	154	56	143	51	78	208	164	99

Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial y OCDE (2010a).

RECUADRO 4.2: La deducción tributaria por inversión en activos fijos reales productivos

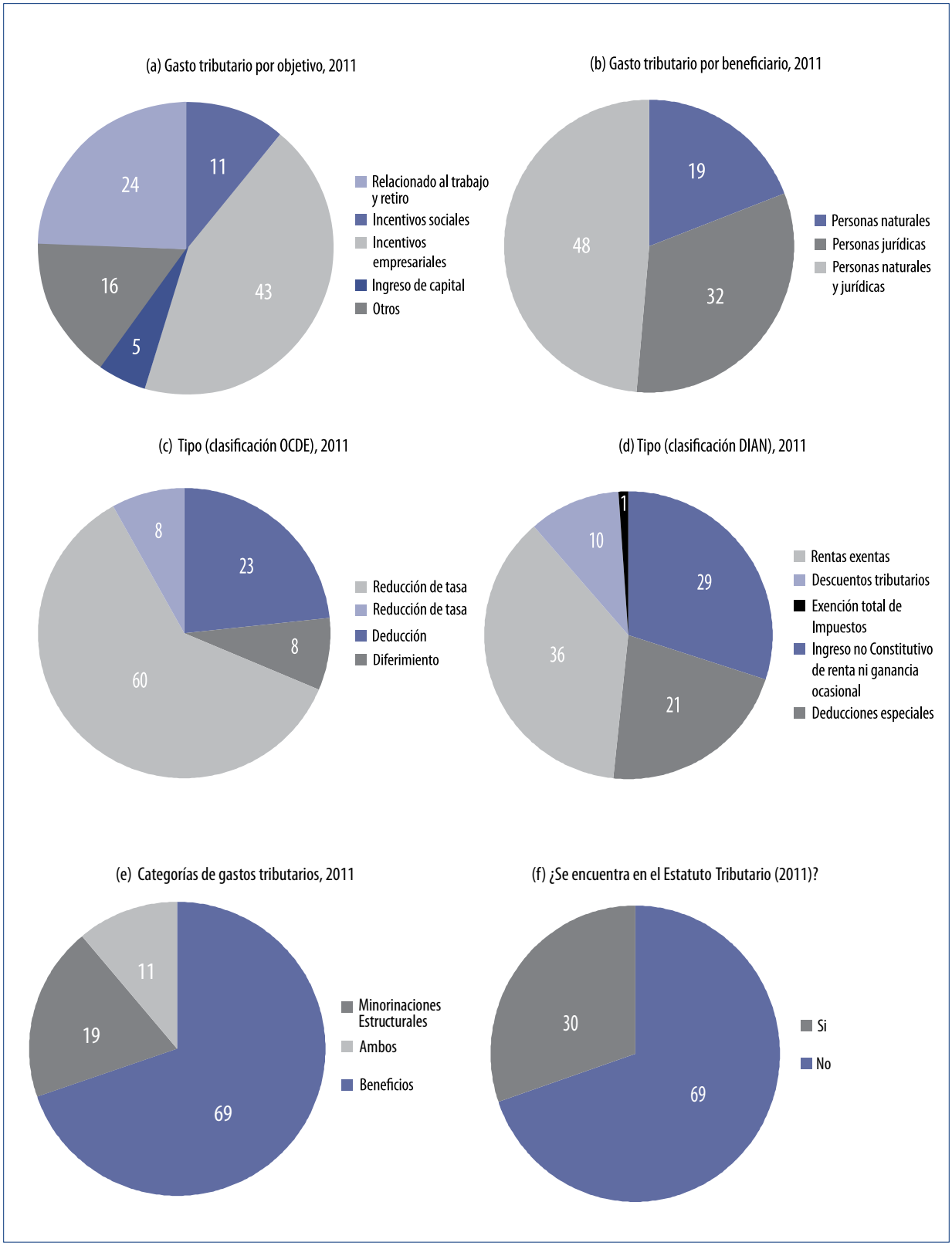
Desde el 2003, Colombia fijó un gasto tributario corporativo a las reinversiones en activos fijos productivos; el debate sobre la efectividad de la medida y la necesidad de aumentar la base gravable impulsaron al Gobierno a eliminar dicha deducción en 2010. El gobierno de Álvaro Uribe estableció temporalmente, a través de la Ley 863 de 2003, la deducción tributaria mencionada, en un orden del 30 por ciento. El beneficio fue extendido, y el porcentaje de deducción aumentado a 40 por ciento en 2006. Sin embargo, los cuestionamientos mencionados impulsaron, a través de la Ley 1370 de 2009, una reducción del porcentaje de deducción, el cual se fijó de nuevo en 30 por ciento y el posterior desmonte de la exención, con la Ley 1430 de 2010, cuando esta ascendió al 0.7 por ciento del PIB.

Si bien hay consenso sobre el efecto distorsivo de impuestos de renta corporativos sobre la actividad económica, en el aspecto de costo de capital no existe tal consenso, en particular sobre la magnitud de dicho efecto o sobre el beneficio de desmontar tales impuestos. De igual manera, durante la pasada década varios países latinoamericanos, con niveles bajos de inversión, adoptaron estímulos tributarios dirigidos a promover la inversión y el crecimiento económico de largo plazo en esta dirección. El argumento teórico detrás de dichas iniciativas es que al reducir la tasa de tributación corporativa, los incentivos para invertir aumentan por el incremento en los retornos de inversiones productivas y la posibilidad de que las firmas hagan inversiones con fondos propios. Sin embargo, no existe evidencia firme y definitiva sobre el efecto directo que estas deducciones puedan tener sobre la promoción de la inversión.

Una primera evaluación sobre la efectividad de esta medida en Colombia fue realizada por Galindo y Meléndez (2010), quienes concluyeron que la deducción fue inefectiva en promover la inversión. Dicho trabajo analizó econométricamente una base de datos anual de inversiones, a nivel de planta, en Colombia desde 1997 a 2007. A pesar de que el boom de inversión registrado a mitad de la década está correlacionado con la adopción de la deducción, dicho efecto desapareció al controlar estadísticamente por efectos anuales.

Un segundo enfoque a la evaluación de la medida fue introducida por Hamann et al. (2011), quienes concluyeron que hay ganancias importantes en términos de bienestar, acumulación de capital y empleo, al fijar el beneficio de manera permanente. Basándose en un modelo Dynamic Stochastic General Equilibrium (DSGE), los autores argumentan que el subsidio tuvo un efecto positivo sobre el empleo y la actividad económica en el largo plazo, pero que en el corto plazo la deducción puede afectar negativamente estos mismos indicadores. No obstante, explican este efecto de corto plazo mediante los impuestos regresivos usados para cubrir el subsidio, descartando un efecto de sustitución entre capital y trabajo por parte de las firmas que reciben el beneficio.

FIGURA 4.4 Impuesto sobre la renta: características de los gastos tributarios



Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial.

ANEXO 4.1: La base de datos de los gastos tributarios.

Variable	Respuestas posibles	Comentarios
	Identificación básica	
1. Número de identificación.	Número (1, 2, 3….n).	Facilita la identificación.
2. Nombre.	Texto libre.	Facilita la identificación.
3. Año de inicio.	Año.	Se usa para analizar las tendencias en el tiempo.
4. Año de finalización.	Año	Se usa para analizar las tendencias en el tiempo.
5. ¿Cuenta con fecha de expiración?	Año.	Para identificar si la norma expira automáticamente o no.
6. Tipo de impuesto.	Impuesto sobre la renta o IVA.	Clasificación del impuesto.
	Temas legales	
7. Referencia legal.	Número del artículo en el ET o ley.	Facilita la identificación.
8. Texto legal.	El texto legal completo.	Facilita la identificación de la norma.
9. ¿Se encuentra en el Estatuto Tributario?	Sí o no.	Algunos gastos tributarios potenciales se encuentran a fuera del ET.
10. Variable que indica donde se encuentra la norma (cuando la variable anterior es no).	Referencia a leyes y artículos.	Hace referencia a donde se encuentran, si no está en el ET.
11. Tipo de incentivo.	Impuesto sobre la renta: Ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional; deducciones especiales; rentas exentas; descuentos tributarios; exención total de impuestos. En el caso del IVA: Exenciones y exclusiones; descuentos; disminución de base; disminución de tarifa.	Clasificación con base en criterios de la DIAN.
12. Tipo de impuesto.	Beneficio, minoraciones estructurales o ambos.	Clasificación con base en criterios de la DIAN.
13. Tipo de incentivo.	Deducción; exención y exclusión; reducción de tasa y diferimiento.	Clasificación con base en criterios de la OCDE (2010a) en el caso del impuesto a la renta.
	Objetivos y beneficiarios	
14.Objetivo.	Texto libre	Cada gasto tributario potencial debería tener un objetivo.
15. Clasificación del objetivo en términos de política pública.	Alta, media o baja.	Según funcionarios de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional esta clasificación es subjetiva.
16. Objetivo del gasto tributario.	Ver el cuadro 4.1 las distintas categorías.	Clasificación con base en criterios de la OCDE (2010b).
17. Beneficiario.	Personas jurídicas, personas naturales o ambos.	
18. Breve descripción del beneficiario.	Texto libre.	
Costo fiscal		
19. ¿Existe estimación del costo fiscal?	Sí o no.	
20. Costo fiscal (absoluto).	COP millones.	
21. ¿El costo fiscal puede estimarse?	Sí o no.	
22. ¿Con base en qué información?	Fuente.	
23. Estimación del costo fiscal.	Alta (más del 0.03 por ciento del PIB), media (entre 0.01 y 0.03 por ciento del PIB o baja (0.01 por ciento del PIB o menor).	Cuando el costo fiscal se desconoce, se clasifica el costo fiscal esperado en estos rubros. Fuente: funcionarios de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional con insumos del equipo del Banco Mundial.
	Gasto tributario	
24. Variable que indica si se trata de un gasto tributario.	Sí o No.	Usando la definición del capítulo 3.
25. Signo del gasto tributario.	Positivo o negativo.	Un gasto tributario negativo implica una sobre tributación en relación al marco de referencia.
26. Entidad responsable para el monitoreo (hipotéticamente).	Nombre de la entidad.	Aunque la DIAN es la entidad responsable de monitorear cada gasto tributario, resulta útil identificar la entidad que podría hacer este monitoreo en conjunto con la DIAN.

Fuente: Base de datos de la DIAN elaborada por el Banco Mundial y OCDE (2010a).

PARTE 2
ESTIMACIÓN DE LA PÉRDIDA RECAUDATORIA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

CAPÍTULO 5.
ESTIMACIÓN ACTUAL DE LA PÉRDIDA RECAUDATORIA

Mensaje principal del capítulo: En Colombia, la estimación del costo fiscal de los gastos tributarios es una obligación legal que comenzó a realizarse en 2004. En la actualidad, esta estimación se lleva a cabo para el impuesto sobre la renta y el IVA. Además, se utiliza el enfoque legal para la identificación de los gastos tributarios, usando el método del ingreso renunciado (asumiendo que no hay cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes). En relación al impuesto sobre la renta se estima un costo fiscal equivalente a 1.56 por ciento del PIB (para declarantes). Dado el enfoque y método utilizados, se consideran como gastos tributarios la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, las rentas exentas y los descuentos tributarios. Para este caso, las fuentes de información utilizadas fueron las declaraciones de renta y las estimaciones con estadísticas agregadas. En el caso del IVA, su costo fiscal se estima en 0.1 por ciento del PIB por punto de tarifa, la cual equivale a 1.6 por ciento del PIB, utilizando la tarifa general de 16 por ciento. En este caso se consideran como gastos tributarios las exclusiones y exenciones vigentes en la legislación colombiana. La principal fuente de información son las estadísticas de cuentas nacionales, en particular la Matriz Insumo-Producto (MIP) de Cuentas Nacionales del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE). En relación a la metodología específica de estimación, los cálculos se obtienen a partir de un modelo de IVA.

El capítulo se organiza de la siguiente manera: En la sección 5.1 se considera el marco legal y la experiencia de la DIAN en estimar el costo fiscal. La sección 5.2 describe los tipos de impuesto para los cuales se estima el costo fiscal, la definición del gasto tributario utilizado y los métodos generales. Las secciones 5.3 y 5.4 explican con mayor detalle la información y las métodos específicos utilizados en la estimación del costo fiscal en el impuesto sobre la renta y en la IVA, respectivamente.

5.1 Marco legal y estimaciones del costo fiscal

En Colombia, la estimación del costo fiscal de los gastos tributarios es una obligación legal. En efecto, la Ley 788 de 2002, en su artículo 87, estableció la obligación del gobierno de presentar 'un informe detallado en el que se deberá evaluar y hacer explícito el impacto fiscal de los beneficios". Un año después, la Ley 819 de 2003, conocida como Ley de Responsabilidad Fiscal, estableció la obligación del Gobierno Nacional de presentar anualmente un marco fiscal de mediano plazo (MFMP), el cual debe contener, entre otras cosas, una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes.

Las estimaciones de gastos tributarios comenzaron a realizarse en el año 2004. Cumpliendo con el mandato legal recién mencionado, en el proyecto de ley de presupuestos correspondiente a la vigencia fiscal 2004 se presentó, por primera vez, un informe acerca del costo fiscal atribuible a los gastos tributarios contemplados en el impuesto sobre la renta. A partir del año 2005, se incluye un apartado con las estimaciones del

costo fiscal atribuible a los beneficios tributarios del IVA. La entidad responsable de las estimaciones es la DIAN, específicamente, la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional.

En los años recientes, muchos países de la región han hecho esfuerzos por identificar y medir los gastos tributarios. Ello como una forma de hacer transparente esta acción presupuestaria indirecta, pero también obedeciendo al incremento que los gastos tributarios han experimentado en muchos países y a la necesidad de aumentar los recursos fiscales. En la actualidad, son diez los países de América Latina que realizan estimaciones periódicas y sistemáticas de los gastos tributarios: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Perú, República Dominicana y Uruguay.

5.2 Medición actual del gasto tributario

Las estimaciones de gastos tributarios se realizan para el impuesto sobre la renta y el IVA. Estos son los dos pilares de la recaudación tributaria de Colombia. Entre ambos suman más del 80 por ciento de los ingresos tributarios del Gobierno central y algo más del 70 por ciento de los ingresos totales del mismo. En todo caso, es importante avanzar hacia la inclusión de otros impuestos relevantes, como son el impuesto al patrimonio, el impuesto a las transacciones financieras, el impuesto a los combustibles y los aranceles al comercio exterior. Si bien estos gravámenes tienen un aporte relativamente menor al del IVA y el impuesto sobre la renta, su contribución en términos absolutos es importante, ya que supera los dos puntos del PIB.

La definición de gastos tributarios que usa la DIAN es similar a la utilizada en la mayor parte de los países de la región. En términos concretos, en el reporte del año 2011 se define a los gastos tributarios como 'aquellas deducciones, exenciones y tratamientos especiales, presentes en la legislación tributaria que implican una disminución de la obligación tributaria para los contribuyentes, generando menores recaudos para el Estado".

Se utiliza el enfoque legal para la identificación de los gastos tributarios. Si bien los informes oficiales no lo mencionan de manera expresa, el listado de gastos tributarios que se reporta en ellos es consistente con el enfoque legal, según el cual se usa la legislación tributaria vigente como base para definir el marco tributario de referencia y, por ende, para identificar los gastos tributarios. Es así que en el impuesto a la renta, no se consideran como gastos tributarios a los ingresos no constitutivos de renta ni a los ingresos obtenidos por personas no sujetas al impuesto. Tampoco se consideran los diferimientos implícitos en la normativa, como es la depreciación acelerada. En el caso del IVA, no se consideran las no sujeciones, tales como las ventas de bienes inmuebles.

Para la estimación del costo fiscal se usa el método del ingreso renunciado. Este mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes. Es decir, presume que su comportamiento es el mismo que manifiestan durante la aplicación del gasto tributario. Se conoce también como medición ex post. Esta metodología es usada por la mayor parte de los países que miden sus gastos tributarios. Sus ventajas y desventajas en relación a otros métodos serán discutidas más adelante.

5.3 El impuesto sobre la renta

En el impuesto sobre la renta se consideran como gastos tributarios la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, las rentas exentas y los descuentos tributarios. Cabe señalar que la deducción por inversión en activos fijos fue derogada en la reforma tributaria de diciembre de 2010, y actualmente está vigente solo para 66 empresas que firmaron contratos de estabilidad jurídica. En relación al marco tributario de referencia usado para identificar los gastos tributarios, éste aún no tiene una definición explícita. Sin embargo, de la descripción de los informes y de las metodologías de estimación utilizadas se pueden deducir algunas características de éste. En primer lugar, se considera a la renta y las ganancias ocasionales como base gravable, según la definición legal de ambos conceptos, establecida en el Estatuto Tributario. Las rentas y las ganancias ocasionales se gravan por separado, tal como lo establece la ley. En segundo lugar, las tarifas del marco tributario de referencia son las fijadas por ley, en su aplicación más generalizada, esto es, 33 por ciento para las personas jurídicas y la escala de tasas para las personas naturales. En tercer lugar, la unidad de tributación son los individuos. En cuarto lugar, se considera la integración entre personas naturales y jurídicas, puesto que la no sujeción de los dividendos no se considera un gasto tributario. Por último, el sistema de declaraciones y retenciones se considera parte del marco tributario de referencia, pues la sobretributación de los trabajadores independientes no obligados a declarar no se mide como un gasto tributario negativo.

Las fuentes de información utilizadas son las declaraciones de renta anuales de las personas jurídicas y naturales. La información se obtiene de dos formularios de declaración: el formulario 110, Declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas, obligadas a llevar contabilidad; y el formulario 210, Declaración de renta y complementarios para personas naturales y asimiladas, no obligadas a llevar contabilidad. En cada uno de estos formularios existe una casilla para declarar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, otra para declarar las rentas exentas y otra para los descuentos. No obstante, no existe información detallada de cada tipo de exención o descuento, por lo que deben realizarse estimaciones agregadas para ambos ítems.

Las metodologías específicas de estimación son del tipo estimación con base en estadísticas agregadas. Las metodologías para la estimación de los gastos tributarios se pueden agrupar en los siguientes cuatro tipos, ordenados de menor a mayor en términos de su complejidad y precisión:[9]

• Obtención directa desde las estadísticas de ingresos, que aplica en caso de créditos o descuentos contra los impuestos, cuando estos quedan registrados en una cuenta del sistema de contabilidad de ingresos. Por lo tanto, el ingreso renunciado corresponderá exactamente al saldo de dicha cuenta.

• Estimaciones con estadísticas agregadas. Consisten en la realización de operaciones aritméticas simples sobre estadísticas agregadas, obtenidas principalmente de las declaraciones de impuestos, pero también de otras fuentes, como las cuentas nacionales. Este enfoque es apropiado, sobre todo, cuando el costo del gasto tributario es una proporción simple del total de transacciones. Es el caso, por ejemplo, de las exenciones y deducciones del impuesto a la renta de empresas, en donde el ingreso renunciado se estima como el

9. Ver Villela et al. (2010).

monto agregado de la deducción o de la renta exenta multiplicado por la tasa del impuesto.

• Modelos de simulación agregada. Esta metodología hace uso de estadísticas agregadas de fuentes principalmente tributarias, pero en la cual, a diferencia del enfoque anterior, se requiere una mayor apertura o estratificación de las mismas, así como también el desarrollo de algoritmos matemáticos de mayor complejidad relativa. Modelos de este tipo se aplican al cálculo de deducciones y exenciones de los impuestos personales a la renta. Esta categoría también abarca los modelos basados en matrices de insumo-producto utilizados para estimar el costo de las exenciones de IVA.

• Modelos de micro simulación. Estos usan datos a nivel de individuos, que en general provienen de las declaraciones de impuestos. Consisten fundamentalmente en el recálculo de los impuestos que correspondería pagar a cada contribuyente, simulando cambios en la normativa tributaria. En Colombia se usa el método de estimación basado en estadísticas agregadas en el impuesto sobre la renta, en este caso, las estadísticas son obtenidas de las declaraciones de impuestos. Por un lado, para calcular el costo fiscal de las personas jurídicas, se aplica la tasa general del 33 por ciento sobre el agregado de rentas exentas. Por otro, para calcular el costo fiscal de las personas naturales, se calcula en primer lugar, la tasa implícita del grupo de contribuyentes beneficiados con las rentas exentas. Así, la tasa implícita se define como el cociente entre el impuesto sobre la renta líquida gravable y la renta líquida gravable.[10] Posteriormente, se calcula el costo fiscal, aplicando la respectiva tasa implícita sobre el agregado de las rentas exentas.

En relación a los descuentos, estos corresponden a cantidades que se rebajan directamente del impuesto determinado, por lo tanto, la estimación de su costo fiscal coincide con los montos declarados en las casillas respectivas de cada formulario.

Según datos oficiales, el costo fiscal es equivalente a 1.56 por ciento del PIB, al considerar a todos los declarantes del impuesto sobre la renta. En el caso de considerar sólo a los contribuyentes del impuesto, el costo fiscal equivale a 1.44 por ciento del PIB (ver cuadros 5.1 y 5.2). Entre los declarantes se incluyen tres grupos de personas: (1) los no contribuyentes que se encuentran obligados a declarar, tales como las universidades, los hospitales, las sociedades de mejoras públicas y los partidos políticos, entre otros; (2) los contribuyentes del régimen especial, que comprenden las corporaciones, fundaciones, asociaciones sin ánimo de lucro, cooperativas y personas jurídicas sin ánimo de lucro; y (3) el resto de los contribuyentes. Las estimaciones para el total de declarantes se muestran en el cuadro 5.1, desagregadas además entre personas jurídicas y personas naturales. El reporte anual muestra también las estimaciones para los contribuyentes, grupo que se construye al excluir de los declarantes a los no contribuyentes y a los contribuyentes del régimen especial. En este sentido, se argumenta que las cifras para contribuyentes representan una estimación más realista del potencial recaudatorio de los gastos tributarios, toda vez que una eventual eliminación de los gastos tributarios implicaría, para los no contribuyentes, un traslado de recursos entre los distintos niveles del sector público y, para las entidades del régimen especial, mayores gastos del presupuesto público, dirigidos a financiar las actividades que estas venían desarrollando. Las estimaciones de costo fiscal para los contribuyentes se muestran en el cuadro 2.2, desagregadas además entre personas jurídicas y personas naturales.

10. Para el año 2009, la tasa implícita para las rentas exentas se estimó en 12.3 por ciento.

Adicionalmente, el reporte anual entrega información del gasto tributario del impuesto sobre la renta desagregado por sector, subsector y actividad económica. Los resultados para el año 2010 muestran que, en el caso de las personas jurídicas, el costo fiscal de las rentas exentas proviene mayoritariamente del rubro Otros Servicios (56.0 por ciento) y servicios financieros (25.1 por ciento); mientras que el costo por descuentos tributarios se origina de manera prioritaria en los sectores electricidad, gas y agua (38.8 por ciento) y minería (26.7 por ciento).

CUADRO 5.1: Gastos tributarios en el impuesto a la renta. Todos los declarantes. Año 2010

	En miles de millones de pesos			Porcentaje del PIB		
Tipo de beneficio	Personas jurídicas	Personas naturales	Total	Personas jurídicas	Personas naturales	Total
Deducción del 30 por ciento	3 848	103	3 951	0.70	0.02	0.72
Rentas Exentas	2 410	1 672	4 082	0.44	0.30	0.74
Descuentos	472	26	497	0.09	0.00	0.09
Total	6 730	1 801	8 530	1.23	0.33	1.56

Fuente: Marco fiscal de mediano plazo 2011.

CUADRO 5.2: Gastos tributarios en el impuesto a la renta. Solo contribuyentes. Año 2010

	En miles de millones de pesos			Porcentaje del PIB		
Tipo de beneficio	Personas jurídicas	Personas naturales	Total	Personas jurídicas	Personas naturales	Total
Deducción del 30 por ciento	3 824	103	3 927	0.70	0.02	0.72
Rentas Exentas	1 788	1 672	3 460	0.33	0.30	0.63
Descuentos	472	26	498	0.09	0.00	0.09
Total	6 084	1 801	7 885	1.11	0.33	1.44

Fuente: Marco fiscal de mediano plazo 2011.

5.4 IVA

En el IVA se consideran como gastos tributarios las exclusiones y exenciones vigentes en la legislación colombiana, salvo los amparados en acuerdos internacionales y los de reciprocidad diplomática, así como los bienes para la exportación. En el caso del IVA, al igual que con el impuesto sobre la renta, tampoco existe una definición explícita del marco tributario de referencia usado para identificar los gastos tributarios. Sin embargo, a partir de la descripción anterior y del listado de gastos tributarios publicado en el informe anual, se pueden deducir las siguientes características de este: en primer lugar, en relación a la base gravable se considera un IVA tipo producto, esto es, que grava el consumo más la inversión. Por ello, la aplicación de IVA sobre los bienes del activo inmovilizado no se mide como gasto tributario negativo. En segundo lugar, el IVA de referencia se aplica con el principio de destino, razón por la cual la tasa cero sobre las exportaciones no se considera gasto tributario. En tercer lugar, las tasas del marco tributario de referencia son las mismas que contempla el ET, por lo cual la aplicación de tasas reducidas no se considera como gasto tributario. En cuarto lugar, las exenciones o exclusiones amparadas en acuerdos internacionales y las de reciprocidad diplomática se consideran parte de la referencia. Finalmente, la devolución de dos puntos de IVA por compras con tarjeta de crédito se considera también parte de la norma.

La principal fuente de información para estimar los gastos tributarios en el IVA son las estadísticas de cuentas nacionales, en particular la MIP del DANE. En la última estimación se ha usado la matriz 2007 a precios corrientes, que hace relación a la del año base 2000. La matriz contempla, a nivel de las filas, 59 grupos de productos y, a nivel de las columnas, 59 ramas de actividad. Asimismo, como la MIP suele estar disponible con desfase, la DIAN usa las estadísticas de otros agregados macroeconómicos, como el valor agregado y consumo sectorial, para proyectarla al año que se desea estimar.

Respecto de la metodología específica de estimación, los cálculos se obtienen a partir de un modelo de IVA construido por la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Este modelo se usa también para estimar la evasión del IVA y sus características están descritas en Cruz (2009). En lo sustantivo, el modelo se construye a partir de las tablas de demanda intermedia y final de la MIP. Sin embargo, como las exenciones y exclusiones se aplican a productos específicos, la desagregación en 59 productos que proporciona la MIP no es suficiente, por lo que, con base en los equilibrios de utilización y otras fuentes de información independientes, como la Encuesta Anual Manufacturera (EAM), se descomponen en aproximadamente 500 subproductos. Posteriormente se proyectan las cifras hasta el año que se desea estimar, usando los supuestos macroeconómicos de carácter sectorial elaborados por el Viceministerio Técnico de Hacienda. Luego se construye una matriz de impuestos, multiplicando el valor de cada celda de las tablas de demanda intermedia, ampliada a 500 productos, con la demanda final por un vector de tarifas, que contiene la tasa correspondiente a cada producto. Este modelo, correctamente parametrizado, permite estimar la recaudación potencial aplicando distintos vectores de tarifas. De esta forma, el costo fiscal de una exclusión o exención en particular, se calcula como la diferencia entre la recaudación potencial que arroja el modelo usando un vector de tarifas que supone la derogación del gasto tributario en cuestión, y la recaudación potencial bajo el vector de tarifas vigente. Adicionalmente, las cifras se reducen para reflejar qué parte de la recaudación potencial estimada no ingresaría en

arcas fiscales, debido a la evasión tributaria. Para ello, las cifras inicialmente estimadas se reducen en el porcentaje de evasión de IVA estimado para la economía en su conjunto.

El costo fiscal de las exenciones y exclusiones de IVA se estima por punto de tarifa. Es decir, la cifra de gasto tributario representa la recaudación adicional que se obtendría si el producto se gravara con una tarifa del 1 por ciento. Esta práctica es consistente con el marco tributario de referencia utilizado, el cual no tiene una tarifa única sino que asume que las tarifas son todas las que establece la ley. Esta característica del marco tributario de referencia supone una dificultad para determinar la tarifa que correspondería aplicar a los bienes actualmente exentos o excluidos, la que se resuelve al normalizar el impacto por punto de tasa.

CAPÍTULO 6.
¿CÓMO MEJORAR LA ESTIMACIÓN DEL COSTO FISCAL ACTUAL?

Mensaje principal del capítulo: La aplicación de la definición del gasto tributario, presentada en el capítulo 3, tiene implicaciones para la estimación del costo fiscal. Tanto en el impuesto sobre la renta como en el IVA, la aplicación de la definición propuesta afecta la base gravable y la tarifa/tasa. Si bien se considera adecuado el uso del método del ingreso renunciado, se sugiere usar la micro simulación en lugar del método de estimación basado en estadísticas agregadas (impuesto sobre la renta). La metodología usada para estimar los gastos tributarios del IVA es la adecuada. Entre las recomendaciones de alta prioridad (también se definen recomendaciones de prioridades medianas y bajas) se destacan: (1) Realizar estimaciones independientes para cada gasto tributario del impuesto sobre la renta. (2) Incorporar la estimación de los siguientes gastos tributarios en el impuesto a la renta: (a) ingresos no constitutivo de renta; (b) personas que no son contribuyentes; (c) deducciones que no constituyen gastos necesarios para producir la renta y tarifas diferenciadas; (d) el régimen especial sin ánimo de lucro. (3) En el IVA, medir las exenciones y exclusiones suponiendo la aplicación de la tasa general de porcentaje por ciento. (4) Incorporar la estimación de los siguientes gastos tributarios en el IVA: (a) no sujeción de la venta de bienes inmuebles, (b) tasas diferenciadas, (c) devolución de dos puntos por compras con tarjetas de crédito o debito, (d) gasto tributario negativo por la imposibilidad legal de descontar el IVA de las compras de activos fijos.

El capítulo se organiza de la siguiente forma: En la sección 6.1 se presenta una discusión sobre los gastos tributarios que no se miden en la actualidad y cuya medición se considera necesaria. También se mencionan algunas exenciones y descuentos que se incorporan en la actual medición, pero que no constituyen gastos tributarios según las definiciones aplicadas en el estudio. En la sección 6.2 se evalúa la medición actual del gasto tributario, realizada por la DIAN, en relación a las fuentes de información y las técnicas de estimación aplicadas. En la sección 6.3 se sugieren fuentes de información y metodologías para cuantificar los gastos tributarios que en la actualidad no se estiman. Finalmente, en la sección 6.4 se estima la perdida recaudatoria.

6.1 Gastos tributarios que no se miden actualmente y que debieran ser medidos de acuerdo a los impuestos de referencia propuestos

El marco tributario de referencia propuesto para el impuesto sobre la renta difiere del actual en dos aspectos: la base gravable y las tarifas. En cuanto a la base gravable, se propone usar un concepto económico amplio de ingreso, en lugar del concepto de renta y ganancias ocasionales por definiciones legales, utilizado actualmente. En cuanto a las tarifas, el marco tributario de referencia actual asume que, en el caso de los trabajadores independientes no obligados a declarar, las tasas de retención operan como impuesto definitivo, por lo cual no hay gasto tributario negativo asociado a la sobre tributación de esas personas, mientras que la definición propuesta considera que dicho gasto tributario si existe.

La medición del gasto tributario del impuesto sobre la renta para los asalariados es parcial, pues solo considera a quienes están obligados a presentar declaración anual. Hay importantes beneficios que favorecen a los asalariados, tales como la exención del 25 por ciento de las remuneraciones; el tratamiento de ingreso no renta de los aportes a los fondos de pensiones voluntarias y del ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción, y la deducción por intereses de créditos hipotecarios para la vivienda, entre otros. El impuesto de los asalariados es retenido por el empleador, quien aplica estos beneficios tributarios al momento de calcular la retención, por lo tanto, es utilizado aún cuando el contribuyente no tenga la obligación de declarar. La normativa establece que no están obligados a declarar los asalariados que cumplan simultáneamente con las siguientes condiciones: que sus ingresos brutos provengan por lo menos en un 80 por ciento del trabajo dependiente; que su patrimonio bruto no exceda de 4 500 UVT (unos COP111 millones); que no hayan obtenido ingresos totales superiores a 4 073 UVT (unos COP100 millones); que sus consumos con tarjeta de crédito o el total de compras y consumos del año no excedan de 2 800 UVT (unos COP69 millones); que el valor acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras no exceda de 4 500 UVT (unos COP111 millones), y que no sean responsables del IVA. Por otra parte, el tramo exento de la escala de tasas es de 1 090 UVT y el último tramo, gravado con una tasa marginal máxima de 33 por ciento, se aplica a partir de las 4 100 UVT. Es decir, una amplia proporción de los asalariados que pagan el impuesto no están obligados a declarar y sus gastos tributarios no quedan incorporados a la estimación.

En la actualidad, los ingresos no constitutivos de renta no se consideran gastos tributarios, y por ende no se miden como tales. No está claro si esta práctica se debe al uso del enfoque legal para identificar gastos tributarios o más bien a la falta de información para estimarlos. En relación a este último aspecto, se debe señalar que el formulario de declaración del impuesto sobre la renta contempla una casilla en la cual se declaran los ingresos no constitutivos de renta. Sin embargo, varios de estos ingresos no califican como gastos tributarios si se entienden desde un enfoque conceptual[11], lo que podría inhibir a la DIAN de intentar una estimación similar a la que se efectúa con las rentas exentas, toda vez que se estaría sobrestimando el costo fiscal de los ingresos anotados. Por otro lado, varios de los ítems de ingresos no constitutivos de renta sí son gastos tributarios y pueden tener costos fiscales relevantes, lo que amerita realizar esfuerzos por reconocerlos, estimarlos y evaluar su justificación. A modo de ejemplo, cabe mencionar las ganancias de capital obtenidas en la venta de bienes raíces, las ganancias de capital por la venta de acciones inscritas en bolsas de valores, el ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción (AFC), las donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas, los aportes voluntarios del empleador o trabajador a los fondos de pensiones, etc.

En una situación similar a la anterior se encuentran los ingresos de las personas a quienes la ley no considera contribuyentes (exenciones subjetivas). Es el caso de las instituciones de educación superior que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro y las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, entre otras entidades. Estas personas, en general, están obligadas a declarar, por lo que debiera existir la

11. Por ejemplo, los dividendos y retiros de utilidades, la parte de los rendimientos financieros que corresponde a inflación, las primas por colocación de acciones y las indemnizaciones.

información para estimar el costo fiscal. De hecho, anteriormente se mostró que al momento de medir el gasto tributario por deducción de activo fijo, rentas exentas y descuentos, las cifras se presentan con y sin estas personas. Sin embargo, esa diferencia no es el gasto tributario más importante asociado a los no contribuyentes, sino las rentas que debieran estar afectadas si estas personas fuesen consideradas contribuyentes del impuesto.

Tampoco se identifican, ni miden, como gasto tributario, las deducciones de la base a imponer por conceptos distintos a los de gastos necesarios para producir la renta. Se presume que la razón para que esto suceda es la dificultad para desagregar las deducciones, entre las que corresponden a gastos necesarios para producir la renta, y aquellas que son gastos tributarios. En efecto, el formulario de declaración del impuesto sobre la renta dispone de una casilla para informar las 'otras deducciones", distintas a la deducción por activo fijo, los costos de ventas y los gastos de administración y ventas. Dentro de esta cifra agregada pueden haber gastos necesarios para producir la renta, como impuestos pagados, provisiones de cartera y castigo de deudas, y también gastos tributarios, como por ejemplo donaciones, intereses sobre préstamos para adquisición de viviendas, gastos de salud y educación de asalariados, inversión en nuevas plantaciones y amortización en el sector agropecuario, entre otros.

No se consideran gastos tributarios los diferimientos del impuesto a la renta. En general, los países que usan el enfoque legal omiten de la lista de gastos tributarios los diferimientos. Sin embargo, bajo un enfoque conceptual, es importante considerarlos. Los diferimientos son una postergación del pago del impuesto, por lo tanto, tienen como característica esencial que se reversan, es decir, si en un momento determinado, el contribuyente paga menos impuesto gracias al diferimiento, debería, en otro momento posterior, pagar más impuesto que el que le correspondería de no haber existido dicho diferimiento. La mayor parte de los países que miden los diferimientos lo hacen bajo el enfoque de flujo de caja, es decir, consideran como gasto tributario la diferencia entre la recaudación actual y la que habría existido si nunca se hubiese aplicado el diferimiento. Esto significa que en determinados años el diferimiento podría dar origen a un gasto tributario negativo. En Colombia, algunos diferimientos importantes son la aplicación de tasas de depreciación superiores a las de la depreciación económica, y la deducción, como gasto, de las cuotas de determinados contratos de arrendamiento financiero.

No se miden ni identifican los gastos tributarios asociados a tarifas diferenciadas, en particular, la tasa de 15 por ciento para contribuyentes usuarios de zonas francas. Si bien existen estimaciones recientes del costo fiscal de las zonas francas, este beneficio tributario aún no se incorpora al reporte anual de gastos tributarios. Existen también otras tasas diferenciadas que no se miden, tales como: la tarifa especial de 7 por ciento para profesores extranjeros; la tarifa especial de 2 por ciento para algunos pagos al exterior efectuados por constructores colombianos; la retención en la fuente de 14 por ciento, para pagos o abonos en cuenta de rendimientos financieros realizados a no residentes por determinados conceptos; la retención en la fuente del 1 por ciento para los pagos o abonos en cuenta realizados a no residentes, originados en contratos de leasing sobre naves, helicópteros y/o aerodinos, y la sobre tributación del sistema de retenciones de los trabajadores independientes.

No se considera gasto tributario el régimen especial para entidades sin ánimo de lucro. Estas entidades están sujetas a una tasa reducida

del 20 por ciento. Esta se reduce a cero cuando los excedentes se reinvierten en activos vinculados al objeto social. Su base gravable también es distinta a la del régimen general, correspondiendo al excedente de caja en vez de a la utilidad. Si bien existen estimaciones recientes del costo fiscal del régimen especial, este beneficio tributario aún no se incorpora al reporte anual de gastos tributarios.

No se considera como gasto tributario el fraccionamiento, en el entorno del impuesto sobre la renta, de rentas ordinarias y ocasionales. En el caso de las personas naturales, este fraccionamiento lleva a un pago de impuestos inferior al que existiría de aplicarse la escala de tasas, sobre la suma de ambos tipos de rentas. Bajo el marco tributario de referencia propuesto, que considera una base amplia, el efecto en recaudación de este fraccionamiento debe ser considerado un gasto tributario.

El marco tributario de referencia propuesto para el IVA, difiere del actual en dos aspectos: la base gravable y las tarifas. En cuanto a la base gravable se propone un marco tributario de referencia que grave el consumo final, con una base amplia, mientras que en la actualidad se asume un marco tributario de referencia tipo producto, que grava también las inversiones. La consecuencia del enfoque propuesto es el reconocimiento de un gasto tributario negativo por la aplicación de IVA a las inversiones. En cuanto a las tarifas, se propone que el marco tributario de referencia considere una tasa única de 16 por ciento, la cual coincide con la tasa general del impuesto. En la medición actual, en cambio, la estructura legal de tasas se considera como parte del marco tributario de referencia.

Actualmente, no se consideran gasto tributario los supuestos de no sujeción al IVA, en particular, la venta de bienes inmuebles. Esto es consecuencia de la aplicación del enfoque legal. Sin embargo, bajo el enfoque conceptual propuesto, las no sujeciones, en la medida que representen consumo final o sean parte de la cadena productiva de bienes de consumo final, deben ser consideradas gasto tributario. Este es el caso de la venta de bienes inmuebles.

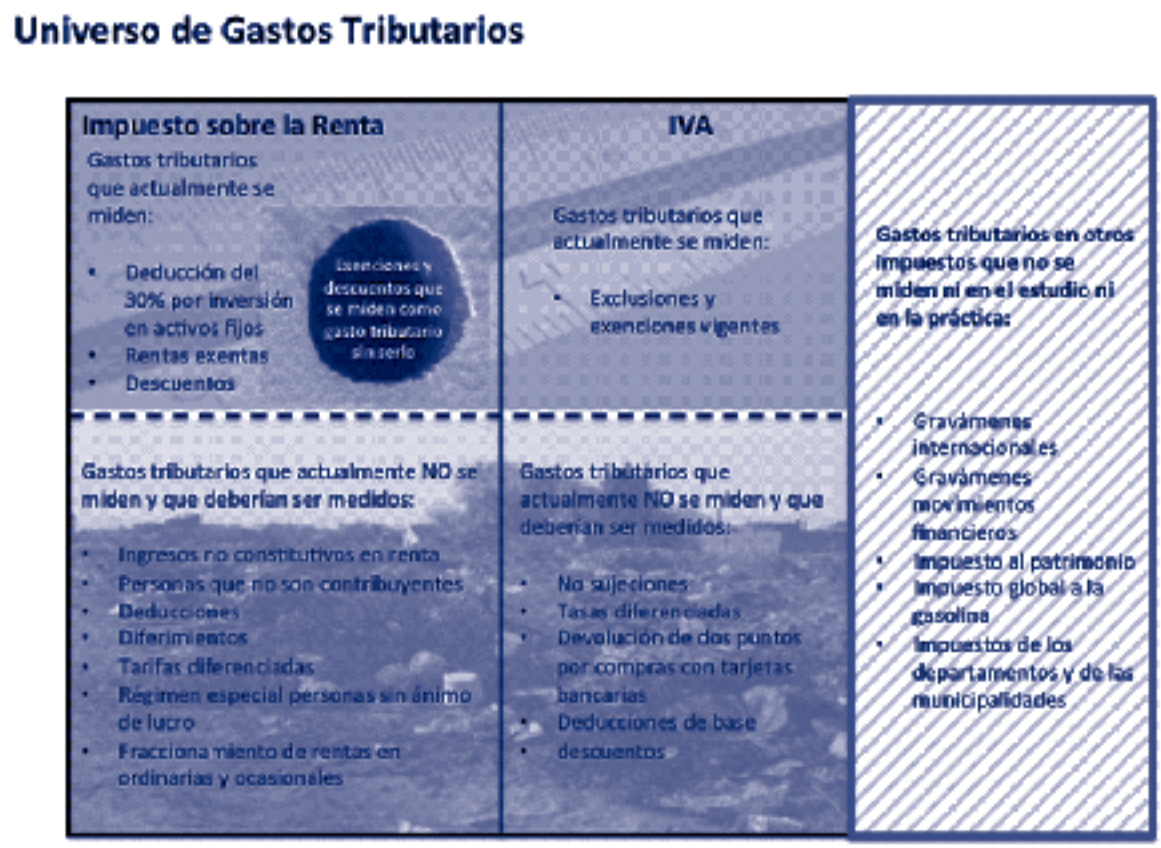
Tampoco se considera gasto tributario del IVA la aplicación de tasas diferenciadas a ciertos productos. No se aprecia una razón clara para excluir este tratamiento preferencial de la lista de gastos tributarios, sobre todo cuando, en el caso de la tasa reducida de 10 por ciento, se beneficia a una importante cantidad de productos. Desde un punto de vista técnico, se debe tener en consideración que toda exención o exclusión puede ser remplazada por una tasa reducida. Por lo tanto, si las exclusiones se consideran gasto tributario, no hay razón para dar un tratamiento distinto a las tasas reducidas. Al definir la tasa del marco tributario de referencia en un 16 por ciento, la aplicación de tasas reducidas sobre ciertos productos da origen a gastos tributarios. Por simetría, la aplicación de tasas incrementadas sobre ciertos productos debiera ser considerada como un gasto tributario negativo.

Las estimaciones actuales no miden como gasto tributario la devolución de dos puntos de IVA, a las personas naturales que compran con tarjetas de crédito o débito. Cualquiera que sea el marco tributario de referencia que se adopte, este beneficio debiera ser considerado como un gasto tributario, pues es una reducción en el pago de impuestos que favorece a un grupo específico de la población (los que tienen acceso a tarjetas bancarias) y persigue un objetivo determinado, que se presume es incentivar el uso de esos medios de pago para facilitar el control tributario.

Tampoco se miden otros gastos tributarios del IVA, como las disminuciones de base y los descuentos. La disminución de los intereses que los vendedores recargan a los compradores por la financiación del IVA se ha identificado como disminución de base.. A su vez, se han identificado dos gastos tributarios negativos por concepto de deducciones: la imposibilidad de deducir el IVA de las compras de activos fijos, y la recuperación del impuesto pagado en las compras, sólo hasta el monto de aplicación al valor de la operación, y la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes.

En una publicación reciente de la DIAN, se estiman algunos de los gastos tributarios antes mencionados, como son las tasas reducidas, la devolución de dos puntos por compras con tarjetas bancarias y las ventas de bienes inmuebles (Ávila y Cruz, 2012). Asimismo, las exenciones y tasa cero se cuantifican a su valor total, considerando como referencia la tarifa general de 16 por ciento. También se estima la mayor recaudación producida por la aplicación de un IVA tipo producto y por las tasas incrementadas, aunque no se las define como gastos tributarios negativos. Dicho trabajo tiene como objetivo debatir posibles reformas legales al IVA, pero no queda claro si significará un cambio en la definición del marco de referencia para la estimación anual de los gastos tributarios.

RECUADRO 6.1: Resumen de gastos tributarios que no se miden y que deberían ser medidos



Exenciones y descuentos que, sin serlo, se miden como gastos tributarios

La metodología de estimación que actualmente se utiliza en el impuesto sobre la renta, implica medir como gasto tributario algunas rentas exentas y descuentos que no califican como tales. Esto se debe a que el nivel de agregación de los datos solicitados en los formularios de declaración no permite excluir tales partidas, antes de realizar los cálculos. Este es un problema difícil de solucionar de una forma diferente a la de solicitar información más detallada a los propios contribuyentes. En los formularios de declaración, dentro de la casilla de rentas exentas se incluyen, por ejemplo, las indemnizaciones que reciben los trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedad, las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad y los pagos recibidos por concepto de gastos de entierro del trabajador, conceptos que no se consideran gastos tributarios. Por su parte, dentro de la casilla donde se declaran los descuentos se incluyen los impuestos pagados en el exterior y el descuento para empresas nacionales de transporte internacional aéreo o marítimo, partidas que tampoco califican como gastos tributarios.

6.2 Evaluación de las fuentes de información y las técnicas de estimación aplicadas por la DIAN para medir el gasto tributario

La aplicación del método del ingreso renunciado se considera adecuada. Este método es utilizado por la gran mayoría de los países que estiman los gastos tributarios. Se debe tener presente, en todo caso, que la OCDE (2004) recomienda el uso del método del subsidio equivalente, el cual estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario. Este método es el que entrega la estimación más precisa de cuánto debiera gastar el fisco para lograr el mismo efecto que el gasto tributario, pero por la vía del gasto directo. La recomendación se fundamenta en que la aplicación de un método distinto crearía la falsa idea de que el gasto tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo. Por otra parte, el método del subsidio equivalente tiene la desventaja de que también crea una falsa expectativa, en términos de lo que es posible recaudar con la derogación de los gastos tributarios.

Para una adecuada evaluación y control de los gastos tributarios, es imprescindible contar con estimaciones individuales de los mismos y no en forma agregada como se realiza actualmente. Con el fin de lograr este propósito, es necesario contar con información más detallada, provista por los propios contribuyentes. Al respecto, se propone crear anexos a los formularios de declaración de impuestos, en los cuales los contribuyentes entreguen el detalle de los montos declarados, en las casillas disponibles para los ingresos que no se consideran renta, las deducciones, las rentas exentas y los descuentos. De acuerdo a lo informado por funcionarios de la DIAN, se estaría trabajando en la creación de un anexo de este tipo. La utilidad de contar con información detallada sobre estos conceptos no sólo se aplica a la estimación de los gastos tributarios, sino también a las labores de fiscalización que le corresponde realizar a la DIAN.

En cuanto a las metodologías específicas para estimar los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, se sugiere usar la micro simulación en reemplazo del método de estimación basado en estadísticas agregadas. La micro simulación consiste fundamentalmente en recalcular los impuestos que correspondería pagar a cada contri-

buyente, bajo el supuesto de eliminación del gasto tributario bajo análisis. El ingreso renunciado se obtiene como la diferencia del monto que se recaudaría en la situación con cambio legal y aquella sin cambio legal. Este método es especialmente útil para evaluar el costo fiscal en los impuestos con tarifas progresivas, en donde la derogación de una exención o deducción puede originar un cambio en la tasa marginal que afecta a cada contribuyente. En cambio, el método de las estadísticas agregadas es adecuado para las estimaciones de gastos tributarios de las personas jurídicas, por cuanto estas están gravadas con una tasa plana, lo que significa que los resultados obtenidos a través de él deben ser idénticos a los que se obtendrían con la micro simulación.

En todo caso, la aplicación del método de las estadísticas agregadas para las estimaciones del impuesto sobre la renta de personas naturales, debería considerar la tasa marginal promedio ponderada de los beneficiados, en lugar de la tasa implícita que se usa actualmente. En efecto, al derogar una exención o deducción, los contribuyentes afectados tendrían una base gravable mayor a la actual. La parte de la base gravable adicionada por la derogación del gasto tributario no quedaría gravada por la tasa media que pagan los contribuyentes, sino que ellos se afectarían, al menos, por la tasa marginal determinada por las rentas que cada contribuyente tenía antes de la derogación. Es decir, en la actualidad se estaría subestimando el costo fiscal. Si no es posible hacer micro simulación, se debería, al menos, calcular la tasa marginal promedio ponderada de los contribuyentes beneficiados; cálculo que se puede realizar cada cierta cantidad de años. Se podría calcular también la relación entre la tasa marginal promedio ponderada y la tasa implícita, para estimar la primera, en los años en que no se realice el cálculo detallado.

Es probable que se esté cometiendo un error en la tipificación de los contribuyentes, cuando se intenta diferenciarlos de los declarantes, provocando una subestimación del gasto tributario. En el Marco Fiscal de Mediano Plazo del MHCP se menciona que, para estimar el costo fiscal de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, se considera como tales a los declarantes que, en el desarrollo de sus liquidaciones privadas, generan impuesto a cargo con un valor mayor a cero. Lo que se busca mediante esta metodología, es eliminar de la estimación original a los declarantes que no son contribuyentes. Sin embargo, es posible que muchos contribuyentes, justamente debido a la aplicación de rentas exentas, terminen con un impuesto a cargo igual a cero. Si se quiere hacer este ajuste, sería más adecuado identificar a los no contribuyentes y excluirlos directamente.

La metodología usada para estimar los gastos tributarios del IVA es la adecuada. La mejor manera de estimar estos gastos tributarios es mediante la construcción de un modelo basado en la MIP, que permita recoger la dinámica del IVA y estimar el IVA no deducible generado tanto en transacciones finales como intermedias. El uso de información de las declaraciones presentadas por los contribuyentes no es demasiado útil para estos fines, pues no permite conocer la categoría tributaria del comprador, cuestión fundamental para estimar el impacto en la recaudación.

6.3 Fuentes de información y metodologías para cuantificar los gastos tributarios que en la actualidad no se estiman

La estimación de los gastos tributarios de los asalariados no obligados a declarar, se debe realizar con la información del certificado de ingresos y retenciones (formulario 220), el cual debe ser presentado por los empleado-

res en relación a todos los asalariados que se encuentren en tal condición. Para las estimaciones se sugiere usar micro simulación. En este certificado se entrega información de los salarios; los pagos de cesantías; los pagos de pensiones de jubilación, vejez o invalidez; los aportes obligatorios de salud; los aportes obligatorios a fondos de pensiones, y los aportes voluntarios a fondos de pensiones y cuentas AFC. Es recomendable agregar al formulario, antecedentes necesarios para la evaluación de otros gastos tributarios, tales como los pagos de intereses de créditos hipotecarios para la adquisición de viviendas y los pagos anuales por concepto de medicina pre-pagada, seguros de salud y educación preescolar, primaria, secundaria y superior.

La estimación del gasto tributario de los no contribuyentes del impuesto sobre la renta puede ser realizada con la información entregada por estas personas en sus declaraciones. El ET obliga a los no contribuyentes a presentar declaración de renta, aún cuando no estén sujetos al impuesto. Dado que se trata exclusivamente de personas jurídicas, el gasto tributario correspondería al 33 por ciento aplicado sobre la renta líquida gravable.

Para la estimación de los gastos tributarios por ingresos no constitutivos de renta y deducciones, se requiere contar con la información propuesta desagregada de ambos conceptos en los términos antes propuestos, con el fin de aplicar los métodos de micro simulación, para las personas naturales, y de estimación con estadísticas agregadas, para las personas jurídicas. Mientras no se tenga acceso a dicha información, no es recomendable intentar una estimación basada en los datos agregados de los formularios de declaración, pues tanto las casillas de ingresos no renta, como las de deducciones contienen muchas partidas que no son gastos tributarios, lo que llevaría a una sobrestimación de los mismos.

Para la estimación de gastos tributarios por zonas francas y régimen especial, se sugiere usar las declaraciones de estos contribuyentes, y aplicar proporcionalidad respecto a la tarifa. Los usuarios de zonas francas y los contribuyentes del régimen especial pueden ser identificados por la tarifa a la que están sujetos. En el caso de los contribuyentes de zonas francas, el gasto tributario se estimaría sencillamente aplicando una regla de tres sobre la tarifa. En el caso del régimen especial, es necesario previamente estimar la base gravable antes de rebajar las cantidades reinvertidas. Las diferencias entre el concepto de excedente de caja y el de utilidad son difíciles de estimar, por lo que se sugiere omitir una estimación por este concepto.

Para la estimación de los diferimientos se sugiere usar información de los estados financieros de las empresas obligadas a publicarlos. Las normas de la contabilidad financiera obligan a reflejar los diferimientos de impuestos en los estados financieros, en las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos. Los gastos tributarios por este concepto corresponden a las variaciones anuales en los pasivos netos por impuestos diferidos. Los resultados obtenidos para estas empresas pueden ser expandidos al universo en proporción a los activos.

La estimación del gasto tributario por el fraccionamiento de rentas en ordinarias y ocasionales, para personas naturales, debe ser realizada mediante micro simulación. Se debe simular, para cada contribuyente, una base global que incluya ambos tipos de rentas y aplicar sobre esta la escala de tarifas. En el caso de las personas jurídicas, gravadas con una tasa plana, el fraccionamiento de rentas no genera gasto tributario.

En el caso del IVA, bajo el nuevo marco tributario de referencia, las exenciones y exclusiones deben ser medidas suponiendo la aplicación de la tasa general de 16 por ciento. La aplicación del mismo modelo, basado en la MIP, debería ahora ser utilizada para simular el efecto de aplicar la tasa de 16 por ciento a cada exención y exclusión. De igual forma, debería simularse la aplicación de IVA a los bienes inmuebles, para estimar el gasto tributario de esta no sujeción. Asimismo, debiera omitirse la estimación del costo fiscal de la exclusión de los arriendos de viviendas, por cuanto en un IVA tipo consumo se deben gravar los bienes raíces y eximir a los arriendos de viviendas.

Para evaluar el gasto tributario negativo asociado a la aplicación de un IVA tipo producto, se debe incorporar al modelo la matriz de inversiones, para simular el efecto fiscal de permitir la recuperación del IVA de los activos fijos. El modelo actual utiliza la matriz de transacciones intermedias, que permite simular la recuperación del IVA pagado por la compra de insumos corrientes. Bajo un IVA tipo consumo se debiera poder recuperar el IVA pagado por las compras de activos fijos, el cual puede ser estimado mediante una matriz de inversiones, que muestra en las filas los bienes de inversión de cada familia de productos y en las columnas las compras que cada rama de actividad hace de cada bien de inversión.

Los gastos tributarios por tasas diferenciadas pueden ser estimados fácilmente con el modelo usado en la actualidad. Para ello, se debe simular la aplicación de la tasa general de 16 por ciento en vez de cada tasa diferenciada y comparar el recaudo que arroja ese escenario con aquella del modelo bajo la estructura de tasas vigentes. Se debe tener cuidado de simular adecuadamente la recuperación del IVA de las compras, que también sería con la tasa del 16 por ciento.

Finalmente, el costo fiscal por la devolución de dos puntos de IVA a las personas que pagan con tarjetas de crédito o débito, puede ser obtenido de las estadísticas de devoluciones. En efecto, este gasto tributario se materializa a través de las entidades financieras, mediante abono en una cuenta a nombre del tarjetahabiente. Por lo tanto, los montos de estos depósitos deben estar registrados en la contabilidad fiscal. El gasto tributario en este caso corresponde exactamente al monto devuelto. Cabe señalar que en una reciente publicación de la DIAN, Ávila y Cruz (2012) usan esta fuente de información para la estimación del costo fiscal.

6.4 Una aproximación al costo fiscal de los gastos tributarios

Con el objeto de tener una aproximación lo más cercana posible al costo fiscal de los gastos tributarios en Colombia, en las tablas siguientes se muestran las estimaciones recopiladas de distintas fuentes. Estas se han obtenido del informe de gastos tributarios de la DIAN del año 2010; del trabajo de Jorratt (2010), en el que se estiman los gastos tributarios para el año 2009, los cuales se han proyectado a 2010; y de nuestras propias estimaciones.

El costo fiscal se estima en 4,5 puntos del PIB, de los cuales 2.1 provienen de gastos tributarios del IVA y 2.4 del impuesto sobre la renta. A su vez, dentro del Impuesto sobre la Renta, los gastos tributarios de las personas naturales ascienden a 1.0 punto del PIB y los de las personas jurídicas a 1.4 puntos. Los gastos tributarios del IVA equivalen al 36 por ciento de la recaudación efectiva del impuesto, en tanto que los del Impuesto sobre la Renta representan un 50 por ciento de la recaudación efectiva. Cabe destacar que siguen existiendo varios ítems para los que no se dispone de estimación, sobre todo en el impuesto sobre la renta.

Estas cifras difieren de las publicadas por la DIAN, siendo inferiores en el IVA y superiores en el Impuesto sobre la Renta. En efecto, en el caso del IVA, la DIAN, en la publicación de Ávila y Cruz (2012), la estima en 5.5 puntos porcentuales del PIB, antes de deducir la sobre tributación de los activos fijos. Esta cifra es considerablemente mayor, lo que podría explicarse en parte porque en el trabajo mencionado no se han considerado las interacciones entre los gastos tributarios, que en el caso del IVA determinan una menor recaudación que la que resulta de sumar las estimaciones individuales. En el caso del Impuesto sobre la Renta, la DIAN estima un costo fiscal de 1.6 por ciento del PIB, valor inferior al aquí presentado. La explicación en este caso tiene que ver con la omisión de los gastos tributarios de los asalariados, tal como se señaló en párrafos anteriores.

CUADRO 6.1: Costo fiscal de los gastos tributarios del IVA - 2010

Producto	Gasto Tributario			Fuente
	mm$	% PIB	% Rec.	
Tasa Cero	3 482 711	0.64	11.1	1
Tasa reducida de 1,6%	144 439	0.03	0.5	1
Tasa reducida de 10%	379 162	0.07	1.2	1
Tasa incrementada de 20%	-176 497	-0.03	-0.6	1
Tasa incrementada de 25%	-383 380	-0.07	-1.2	1
Tasa incrementada de 35%	-371 710	-0.07	-1.2	1
Exenciones	14 305 499	2.61	45.6	1
IVA de activo fijo no recuperable	-3 065 746	-0.56	-9.8	1
Devolución de 2 punto de IVA por compras con tarjetas bancarias	232 885	0.04	0.7	2
Efectos conjuntos	-3 133 288	-0.57	-10.0	1
Total	11 414 073	2.08	36.4	

Fuente: 1: Elaboración Propia; 2: DIAN

CUADRO 6.2: Costo fiscal de los gastos del impuesto sobre la renta

Gasto tributario	Costo fiscal 2010			Fuente
	mm$	% PIB	% Rec.	
I. Personas Naturales				
Deducciones	322 309	0.06	1.23	
Deducción para asalariados por pagos de salud y educación	164 482	0.03	0.6	3
Deducción de intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda.	54 827	0.01	0.2	3
Deducción por inversión en activos fijos.	103 000	0.02	0.4	2
Otras deducciones	n.d.	n.d.	n.d.	
Descuentos	25 500	0.00	0.1	2
Diferimientos	n.d.	n.d.	n.d.	
Exenciones	3 974 747	0.72	15.2	
El 25% del valor total de los pagos laborales.	2 302 747	0.42	8.8	3
Otras	1 672 000	0.30	6.4	2
Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional	2 357 574	0.43	9.0	
Aportes voluntarios a fondos de pensiones y ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción.	1 370 683	0.25	5.2	3
Pensiones y jubilaciones.	986 891	0.18	3.8	3
Otros	n.d.	n.d.	n.d.	
Tarifas diferenciadas	-2 576 883	-0.47	-9.8	
Sobre tributación del sistema de retenciones de los trabajadores independientes	-2 576 883	-0.47	-9.8	3
Otras	n.d.	n.d.	n.d.	
Efectos Conjuntos	1 370 683	0.25	5.2	3
Subtotal Personas Naturales	5 473 929	1.00	20.9	
II. Personas Jurídicas				
Deducciones	3 848 000	0.70	14.7	
Deducción por inversión en activos fijos.	3 848 000	0.70	14.7	2
Otras	n.d.	n.d.	n.d.	
Descuentos	471 500	0.09	1.8	
Descuento por IVA pagado en importación de maquinaria industrial para industrias básicas.	248 652	0.05	0.9	3
Otros	222 848	0.04	0.8	2
Diferimientos	n.d.	n.d.	n.d.	
Exenciones	2 410 000	0.44	9.2	
Empresas editoriales	82 200	0.01	0.3	3
Rentas de hoteles nuevos y remodelados	16 034	0.00	0.1	3
Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos renovables no convencionales	15 662	0.00	0.1	3
Servicio de transporte fluvial	1 176	0.00	0.0	3
Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales	4 006	0.00	0.0	3
Contratos de arrendamiento financiero con opción de compra de inmuebles habitacionales	31 156	0.01	0.1	3
Nuevos productos medicinales y software, elaborados en Colombia	24 272	0.00	0.1	3
Fomento a la inversión en construcción de vivienda de interés social nueva.	17 291	0.00	0.1	3
Otras	2 218 205	0.40	8.5	2
Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional	n.d.	n.d.	n.d.	

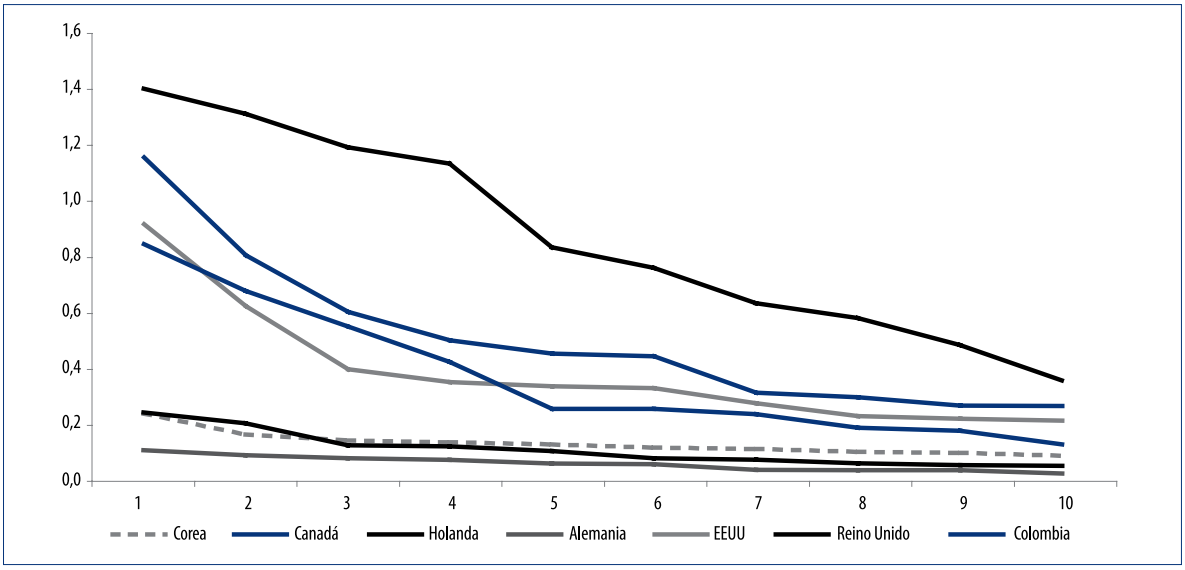
CUADRO 6.2: Costo fiscal de los gastos del impuesto sobre la renta

Gasto tributario	Costo fiscal 2010			Fuente
	mm$	% PIB	% Rec.	
Personas que no son contribuyentes	n.d.	n.d.	n.d.	
Regímenes especiales y simplificados	644 646	0.12	2.5	
Régimen Tributario Especial, 20% sobre excedente de caja	644 646	0.12	2.5	1
Tarifas diferenciadas	188 366	0.03	0.7	
Tarifa de 15% para usuarios de zona franca.	188 366	0.03	0.7	1
Otras	n.d.	n.d.	n.d.	
Otros	15 279	0.00	0.1	
Fraccionamiento de rentas en ordinarias y ocasionales	15 279	0.00	0.1	1
Otros	n.d.	n.d.	n.d.	
Subtotal Personas Jurídicas	7 577 791	1.38	28.9	
TOTAL	13 051 720	2.38	49.8	

Fuente: 1: Elaboración propia; 2: DIAN; 3: Jorratt (2010)

Colombia exhibe un patrón similar a los países de la OCDE, donde unos pocos gastos tributarios importantes, explican la mayor parte del costo fiscal. De hecho, se observa una concentración del costo fiscal entre los 4 gastos tributarios individuales más grandes, que explican más de la mitad del costo fiscal, mientras que los diez más grandes explican más del 80 por ciento de la perdida recaudatoria (Cuadro 6.3).

FIGURA 6.1: Diez países con mayores gastos tributarios



Nota: La figura muestra el costo fiscal de cada uno de los gastos tributarios, empezando con el de mayor costo (1), seguido por aquel con el segundo costo fiscal más alto (2), y así sucesivamente.

Fuente: cuadros 6.1, 6.2, OCDE (2010a).

CUADRO 6.3: Costo fiscal de los diez mayores gastos tributarios (como porcentaje del PIB)

Gasto tributario	Tipo de impuesto	Costo fiscal (% del PIB)	% del Total	% acumulado
1. Bienes inmuebles y construcciones	IVA	0.85	18.8	18.8
2. Exención a los alimentos	IVA	0.68	15.1	33.9
3. Tasa cero a los alimentos	IVA	0.55	12.2	46.1
4. Exención de renta a 25 por ciento de las remuneraciones	Impuesto sobre la renta personal	0.42	9.3	55.4
5. Ingreso no constitutivo de renta por ahorro voluntario y AFC	Impuesto sobre la renta personal	0.25	5.5	60.9
6. Exención de IVA a la educación	IVA	0.25	5.5	66.4
7. Exención de IVA al transporte de pasajeros	IVA	0.23	5.1	71.5
8. Exención de renta a las jubilaciones	Impuesto sobre la renta personal	0.18	4.0	75.5
9. Exención de IVA a la electricidad	IVA	0.17	3.7	79.2
10. Régimen tributario especial	Impuesto sobre la renta	0.12	2.6	81.5
Costo fiscal, subtotal, top 10		3.67	81.5	
Otros (ver cuadros 6.1 y 6.2)		0.83	18.5	100.0
Costo fiscal, total, Colombia (estimado)		4.50	100.0	

Fuente: cuadros 6.1 y 6.2

Del total de gastos tributarios (201) se cuenta con estimaciones del costo fiscal para 43 de ellos. En cuanto al IVA, existen estimaciones para 35 de 102 gastos fiscales, mientras que en el impuesto sobre la renta, se conoce el costo fiscal de 8 entre 99. Se cuenta con estimaciones oficiales e independientes (cuadro 6.4).

Si bien se desconoce el costo fiscal de una gran parte de los gastos tributarios, se estima que la mayoría tiene un costo fiscal medio o bajo. La gran cantidad de gastos tributarios vigentes dificulta la estimación puntual del costo de cada uno de ellos. A pesar de no poder estimar precisamente el costo fiscal global, resulta útil contar con una idea aproximada del costo fiscal del universo de gastos tributarios. Por tal motivo, se solicitó a los funcionarios de la DIAN que clasificaran el costo fiscal de todos los gastos posibles de la siguiente manera: bajo (menor al 0.01 por ciento del PIB), medio (entre 0.01 y 0.03 por ciento del PIB), alto (mayor del 0.03 por ciento del PIB), desconocido o negativo.

CUADRO 6.4: El costo fiscal de los gastos tributarios – conocidos/desconocidos

Costo Fiscal	IVA			Impuesto sobre la Renta			Ambos		
	Total	Conocido	Desconocido	Total	Conocido	Desconocido	Total	Conocido	Desconocido
Alto	12	12	0	16	7	9	28	19	9
Medio	25	9	16	28	1	27	53	10	43
Bajo	22	6	16	31	0	31	53	6	47
Negativo	8	8	0	0	0	0	8	8	0
Desconocido	35	0	35	24	0	24	59	0	59
Total	102	35	67	99	8	91	201	43	158

Fuente: Base de Datos de DIAN elaborada por el Banco Mundial.

Más de una cuarta parte de los gastos tributarios presenta un costo fiscal calificado como medio, lo que implica un costo fiscal significativo. Suponiendo un costo fiscal promedio del 0.02 por ciento del PIB para la categoría 'media", se estima que el costo fiscal total de los gastos tributarios en esta categoría se elevaría hasta el 1.1 por ciento del PIB, lo cual resulta relevante. Por otra parte, hoy en día no se estima el costo fiscal de la mayoría de los gastos tributarios en la categoría 'media".

Se identificaron aquellos gastos para los cuales no se cuenta con estimaciones cuantitativas del costo fiscal, pero que podría ser estimado en forma cualitativa. Así, sobre un total de 201 gastos tributarios para los cuales no existe estimación del costo fiscal, se podría estimar el costo fiscal de 106 gastos tributarios. Como ya existen estimaciones para otros 43, restaría estimar unos 63 gastos tributarios. El cuadro 6.8 resume esta información según tipo de impuesto.

También fueron identificadas las posibles fuentes de información para la estimación de dichos costos, las cuales provendrían de i) cuentas nacionales y otras estadísticas económicas oficiales, ii) datos administrativos de entidades gubernamentales, y iii) datos externos (de fuentes no gubernamentales). Dicha información está disponible en la base de datos DIAN-Banco Mundial.

CUADRO 6.5: Gastos tributarios cuyo costo fiscal podría ser estimado

	¿Puede estimarse el Costo Fiscal?		
	Si	No	Total
GT Renta	76	23	99
GT IVA	30	72	102
Total GT	106	95	201

Fuente: Base de Datos de DIAN elaborada por el Banco Mundial.

RECUADRO 6.2: Recomendaciones

PRIORIDAD ALTA

• Realizar estimaciones independientes para cada gasto tributario del impuesto sobre la renta. Para ello es fundamental mejorar las fuentes de información, creando anexos a las declaraciones anuales, en donde se informe el detalle de la información contenida en las casillas de ingresos no constitutivos de renta, deducciones, rentas exentas y descuentos.

• Incorporar la estimación de los siguientes gastos tributarios en el impuesto a la renta.
- Asalariados no obligados a declarar.
- Ingresos no constitutivos de renta.
- Personas que no son contribuyentes.
- Deducciones que no constituyen gastos necesarios para producir la renta.
- Tarifas diferenciadas, incluyendo tarifa reducida de zonas francas y gasto tributario negativo por concepto de sobre tributación de trabajadores independientes no obligados a declarar. Para zonas francas se sugiere usar las declaraciones de los contribuyentes y aplicar proporcionalidad respecto de la tarifa.
- Régimen especial para personas sin ánimo de lucro. Se sugiere usar las declaraciones de estos contribuyentes y aplicar proporcionalidad respecto de la tarifa.

• En el IVA, medir las exenciones y exclusiones suponiendo la aplicación de la tasa general de 16 por ciento, en lugar de la medición actual para un punto de IVA.

• Incorporar la estimación de los siguientes gastos tributarios en el IVA:

- No sujeción de la venta de bienes inmuebles, con la eliminación en concordancia del gasto tributario por arriendo de viviendas.
- Tasas diferenciadas, incluyendo las tarifas reducidas y, como gasto tributario negativo, las tasas incrementadas. En ambos casos, con respecto a la tasa de referencia de 16 por ciento.
- Devolución de dos puntos por compras con tarjetas bancarias. Esta información puede ser obtenida de las estadísticas de devoluciones.
- Gasto tributario negativo por prohibición de descontar el IVA de las compras de activos fijos. Se debe incorporar al modelo la matriz de inversiones, para simular el efecto fiscal de permitir la recuperación del IVA de los activos fijos.

PRIORIDAD MEDIA

• Incorporar la estimación de los siguientes gastos tributarios en el impuesto a la renta:
- Diferimientos. Se sugiere usar información de los estados financieros de las empresas obligadas a publicarlos y expandir los resultados al universo.
- Fraccionamiento de rentas en ordinarias y ocasionales. Debe ser estimada mediante micro simulación.

• Avanzar en la medición del gasto tributario en otros impuestos, tales como el impuesto al patrimonio, el impuesto a las transacciones financieras, el impuesto a las gasolinas y los aranceles al comercio exterior.

• En cuanto a las metodologías específicas para estimar los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, se sugiere usar la micro simulación, en remplazo del método de estimación basado en estadísticas agregadas.

• De no ser posible lo anterior, la aplicación del método de las estadísticas agregadas para las estimaciones del impuesto sobre la renta de personas naturales debiera considerar la tasa marginal promedio ponderada de los beneficiados, en vez de la tasa implícita que se usa actualmente.

PRIORIDAD BAJA:

• Incorporar la estimación de los siguientes gastos tributarios en el IVA:

- Deducciones de base por intereses que el vendedor cobra al comprador por la financiación del impuesto.
- No sujeción de los bienes intangibles.

• En el impuesto sobre la renta, modificar la definición de 'contribuyentes" con el fin de diferenciarlos de los 'declarantes". La condición de tener un impuesto a cargo mayor que cero no es suficiente, pues este puede haber llegado a ser cero como consecuencia de la existencia de rentas exentas.

PARTE 3

ESTUDIOS DE CASO
EVALUACIÓN INTEGRAL

CAPÍTULO 7.
SISTEMA DEL IVA

Mensaje principal del capítulo: La intervención para reducir la pobreza y mejorar la distribución del ingreso está justificada, pero la herramienta (el gasto tributario en IVA) no es costo efectivo. Al excluir o exentar IVA, el Gobierno subsidia más a los ricos que los pobres. Si bien, el gasto tributario logra disminuir un poco la alta tasa de desigualdad de ingresos, existen herramientas mucho más costo-efectivas como las transferencias condicionadas directamente a los pobres.

El capítulo se organiza de la siguiente forma: En la sección 7.1 se presentan las principales características del IVA en Colombia. La sección 7.2 discute la racionalidad del sistema de IVA. Luego, en la sección 7.3, se evalúan los costos y beneficios de los gastos tributarios en IVA, incluyendo el costo fiscal, fraude/abuso, costos de administración, costos de cumplimiento, eficiencia económica e impactos redistributivos. El anexo 1 presenta un desglose del gasto tributario por producto.

7.1 Principales características del IVA en Colombia

El IVA en Colombia es de tipo producto, que se aplica con el principio de destino y método crédito-factura. El IVA tipo producto es aquel que no permite deducir como crédito el IVA soportado en las compras de activos fijos, esto significa que el impuesto grava no solo el consumo sino también la inversión. Por otro lado, el principio de destino es el que establece que el impuesto debe gravar los bienes consumidos domésticamente, lo que significa que se gravan las importaciones y se aplica tasa cero sobre las exportaciones. En cuanto al método crédito-factura, el cual es usado por la mayor cantidad de países, el IVA a pagar se determina como la diferencia entre el IVA recargado en las ventas (débitos) y el IVA soportado en las compras (créditos), el cual se documenta mediante la factura.

La aplicación de un IVA tipo producto impone un costo adicional a la inversión, y esta es una excepción en el contexto internacional. El IVA se concibe, en general, como un impuesto al consumo, para lo cual se requiere permitir la recuperación del IVA como crédito para las compras de activos fijos. El no hacerlo implica, en el caso de Colombia, encarecer en un 16 por ciento los bienes de inversión. Es así que, como una forma de atenuar parcialmente este costo, el artículo 131 del ET permite deducir como gasto en el impuesto a la renta el IVA de los activos fijos, al establecer que este gravamen forma parte del valor a depreciar. Asimismo, el artículo 428 del ET establece la no sujeción al IVA de la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, cuya labor sea la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.

CUADRO 7.1: Resumen de la evaluación del gasto tributario en IVA

A. Racionalidad	
1. ¿Está justificada la intervención gubernamental (el gasto tributario en IVA)?	Sí, Colombia tiene una de las tasas de desigualdad de ingresos más altas del mundo. El IVA es un impuesto regresivo que contribuye a dicha desigualdad.
2. ¿Cómo responde el gasto tributario a esta necesidad de intervención?	Las exenciones/exclusiones en IVA buscan reducir el costo de la canasta básica para la parte pobre de la población. A través de esta medida se pretende reducir la regresividad del impuesto.
B. Objetivos	
1. ¿Cuál es el objetivo general de esta política?	Reducir los niveles de pobreza y desigualdad de ingresos.
2. ¿Cuáles son los efectos esperados en términos de modificación de comportamiento?	Un menor costo de la canasta básica de los hogares pobres aumenta la disponibilidad en su presupuesto para comprar otros bienes y servicios.
3. ¿Cuáles son los resultados de esta política?	Un efecto secundario de la política es que un menor costo de la canasta básica beneficiaría aún más a los hogares más altos. De hecho, el quintil más rico consume más de la mitad de los productos exentos y excluidos, mientras que el quintil más pobre consume el 5.6 por ciento.
4. ¿Quién es el beneficiario?	Los beneficiarios son todos los hogares o consumidores.
C. Evaluación	
C.1 Instrumentos de política pública alternativos	
5. ¿Cuáles son los instrumentos alternativos de política?	La redistribución fiscal se puede lograr a través de una mayor progresividad de los impuestos y el gasto público.
6. ¿Representa el gasto tributario la mejor opción para alcanzar los objetivos de política deseados?	No, la focalización del subsidio resulta ineficiente. Si el objetivo es reducir la desigualdad, se recomienda hacer más progresivo el impuesto personal sobre la renta (a través de menor gasto tributario) o mayor uso de programas de gasto social bien focalizado, como el programa de transferencias condicionadas Familias en Acción.
C.2 Evaluación de costes y beneficios	
7. ¿Cuál es la agencia de gobierno responsable de la evaluación?	Ministerio de Hacienda y Crédito Público y DIAN.
8. ¿Cuál es el estimado costo fiscal del gasto tributario?	2,1 por ciento del PIB (en IVA). 1,5 por ciento del PIB (exenciones y exclusiones IVA)
10. ¿Cuáles son los costos administrativos y de cumplimiento?	Costo administrativo: 2,2% del presupuesto operacional de la DIAN. Costo de oportunidad: COP72 mil millones (0,013 por ciento del PIB) Costo de cumplimiento: 6,2 por ciento del costo administrativo de las empresas.
11. ¿En qué medida el gasto tributario distorsiona la eficiencia económica?	Simulaciones de modelo CGE indican que el régimen actual reduce la eficiencia económica. Si se reforma la estructura actual de IVA, el PIB real podría crecer hasta 0,3 por ciento más por año en 2012-14. Este resultado se explica por el incremento en la inversión, fruto de la mejora en la eficiencia.
12. ¿Cuáles son los efectos distributivos (equidad horizontal y vertical)?	Equidad vertical: Coeficiente Gini sin IVA: 0,5931 Coeficiente Gini con IVA (con exenciones/exclusiones): 0,6049 Coeficiente Gini con IVA (sin exenciones/exclusiones): 0,6109
13. ¿Invita el beneficio tributario al fraude y evasión tributaria?	Sí, a través de las devoluciones, adulteración de registros tributarios, ventas sin facturas, manipulación del procedimiento para incrementar créditos de IVA y a través de la proporcionalidad.
14. ¿Qué cambios en el diseño del gasto tributario permitirían alcanzar los objetos políticos?	Eliminar el gasto tributario en IVA y utilizar el ahorro fiscal para financiar un aumento de programas sociales.

No quedan sujetas al IVA la venta de bienes inmuebles, la venta de bienes incorporales, ni las prestaciones de servicios fuera del territorio nacional. En otras palabras, se consideran como hecho generador del impuesto: las ventas e importaciones de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente y las prestaciones de servicios en el territorio nacional y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías. Además, la ley señala expresamente que las ventas de activos fijos no se consideran un hecho generador del impuesto. Esto es consistente con la prohibición de usar como crédito fiscal el IVA pagado en la compra de los mismos. Para los efectos de la ley se consideran venta: (1) todos los actos en donde se transfiere el dominio, a título oneroso o gratuito, de bienes corporales muebles; (2) los retiros de bienes corporales muebles destinados al uso personal o a formar parte del activo fijo de otra empresa, y (3) la incorporación de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien efectúa la incorporación.

La legislación colombiana contempla una larga lista de bienes y servicios exentos y excluidos, que en general, pertenecen a la canasta básica o a los comúnmente definidos como meritorios. Los bienes o servicios exentos son los gravados con tasa cero, también denominada exención total, y se caracterizan por permitir la recuperación del impuesto soportado en las compras. Por su parte, las exclusiones corresponden a las denominadas exenciones simples, es decir, aquellas que no permiten la recuperación del IVA soportado en las compras, por lo cual se exime solo el valor agregado en la etapa exenta. Entre los bienes y servicios gravados por la tasa cero se encuentran algunos alimentos de la canasta básica, como son las carnes, el pescado, la leche, los huevos y el queso fresco; así como también los cuadernos de tipo escolar, los libros y revistas de carácter científico y cultural y el biocombustible, entre otros. En cuanto a los bienes excluidos (exención simple) la lista es bastante extensa y considera, entre otros, la mayor parte de los productos agropecuarios, insumos agrícolas, pan, sal, medicamentos, transporte, energía eléctrica, gas, agua, educación, salud, entradas a espectáculos, servicios financieros, seguros y arriendo de inmuebles residenciales.

La tarifa de aplicación general es de 16 por ciento. Sin embargo, existen dos tarifas reducidas y tres tarifas incrementadas. En cuanto a las tarifas reducidas, se aplica el 1.6 por ciento para los servicios de aseo y vigilancia y el 10 por ciento para una serie de bienes y servicios, en general de consumo habitual, tales como café, trigo, arroz, harina, embutidos, azúcar, chocolate, pastas, planes de medicina pre-pagada, seguros de salud, servicios de alojamiento y arrendamiento de inmuebles para un destino distinto al de vivienda. Con respecto a las tarifas incrementadas, la tasa de 20 por ciento aplica a la telefonía móvil y a la venta de camperos y barcos de deporte y recreo. La tarifa de 25 por ciento es para vehículos con valor CIF (por sus siglas en inglés) inferior a 30 mil dólares y motocicletas de menor capacidad. Por su parte, la tarifa de 35 por ciento aplica para vehículos de mayor valor, aerodinos, embarcaciones importadas y también para el alcohol etílico sin desnaturalizar.

La tasa efectiva de tributación es mayor que la tarifa efectiva aplicada sobre el consumo final, puesto que sobre esta se agrega el IVA no recuperable de las compras. En el caso de los bienes y servicios gravados con una tasa reducida, se permite descontar el IVA de los insumos sólo hasta el monto que resulte de aplicar la tasa reducida sobre el valor de costo de los mismos,

aun cuando tales insumos estén asociados a la tasa general. Por otra parte, en el caso de vendedores que realizan simultáneamente ventas gravadas y ventas excluidas, se establece un procedimiento para la recuperación del IVA de las compras, el cual considera: la recuperación íntegra del IVA de los insumos destinados exclusivamente a operaciones gravadas, la no recuperación del IVA de los insumos destinados exclusivamente a operaciones excluidas y la aplicación de proporcionalidad (ventas gravadas sobre ventas totales) para la recuperación del IVA de los insumos de uso común.

7.2 Racionalidad del sistema de IVA

Los gastos tributarios en el IVA se establecen, en general, con tres objetivos: reducir la regresividad del impuesto, incentivar el consumo de bienes y servicios meritorios y simplificar la administración y cumplimiento del tributo. Primero, para lograr el objetivo redistributivo, se establecen exenciones, exclusiones o tasas reducidas sobre los bienes y servicios, cuyo consumo representa una fracción mayor del ingreso de las personas pobres que de las personas más acomodadas. Complementariamente, se aplican sobretasas a los bienes y servicios cuyo consumo, en términos relativos, es mayor en los hogares de altos ingresos. Segundo, a veces los gastos tributarios buscan incentivar el desarrollo de actividades o el consumo de determinados bienes o servicios que tienen el carácter de 'meritorios", por sus efectos económicos o sociales positivos. Este parece ser el caso de las exenciones o tasas reducidas que favorecen la educación, la salud, la vivienda, las actividades deportivas, los libros o las actividades culturales. Tercero, algunas exenciones se establecen básicamente por la dificultad práctica que significa aplicar el IVA. La exención a los servicios financieros califica en esta categoría, puesto que el método usado comúnmente para la determinación del impuesto no funciona en este caso. Finalmente, también hay ejemplos de gastos tributarios que buscan aumentar el control tributario sobre el IVA, como la devolución de dos puntos de IVA a las compras efectuadas con tarjetas bancarias.

Efectos redistributivos

En Colombia, los gastos tributarios en el IVA buscan principalmente reducir la regresividad del impuesto y, por esta vía, mejorar las condiciones de vida de la población de menores ingresos. Esto se consigue mediante el abaratamiento de los bienes y servicios que los hogares, bajo la condición señalada, consumen en mayor cantidad. Si el patrón de consumo de los hogares, esto es, el porcentaje del ingreso que destinan a consumir cada tipo de bien, fuese el mismo para todos los niveles de ingreso, el impacto de estos gastos tributarios sería nulo. Sin embargo, en la práctica esto no es así. Por ejemplo, el gasto en alimentos gravados a la tasa cero (carne, pescado, leche, queso fresco y huevos) representa un 12.8 por ciento de los ingresos percibidos por el quintil más pobre y sólo un 0.7 por ciento de los ingresos del quintil más rico. No obstante, el consumo de estos alimentos en el quintil más rico es mayor en términos absolutos, representando un 24.8 por ciento del consumo de todos los quintiles, frente a un 15.0 por ciento del quintil más pobre (ver el cuadro 7.8 y el análisis en la página 68).

Colombia exhibe una de las tasas de desigualdad en la distribución de ingresos más altas del mundo, y la redistribución fiscal prácticamente es inexistente. Colombia tiene el séptimo coeficiente de Gini más alto en el mundo. Además, el efecto conjunto de impuestos directos, indirectos y las transferencias monetarias públicas es efectivamente nulo (Banco Mundial,

2012). En otras palabras, la intervención del Estado colombiano, a través de impuestos directos e indirectos, no cambia la alta desigualdad de ingresos que genera el mercado libre.

El sistema de IVA contribuye, por sí mismo, a dicha desigualdad y por eso existe una justificación para la intervención estatal en este ámbito. El IVA es el impuesto más importante en Colombia en términos del recaudo (5.4 por ciento del PIB o 58 por ciento del recaudo total). El impuesto es regresivo por diseño, pues recae más fuertemente sobre los hogares de menores ingresos. Si se mide cuánto representa el IVA pagado por los hogares como porcentaje del ingreso recibido, el indicador resulta ser más elevado en los percentiles de menores ingresos, quienes prácticamente dedican al consumo toda su renta, a diferencia de los hogares más acomodados, que ahorran una fracción de esta.

No obstante, se debe tener en cuenta que lo importante es la progresividad total del sistema tributario y el gasto público, más que la de cada tributo en particular. Es por ello que, a pesar de su regresividad, el IVA es uno de los pilares de la recaudación tributaria para un amplio grupo de países. La razón es que es un impuesto eficiente y simple, especialmente cuando se aplica con una base amplia, con mínimas exenciones, y con una tasa única. En esas condiciones es un impuesto neutral, que no cambia los precios relativos de los distintos productos, y que tiene bajos costos de administración y cumplimiento, en comparación con los impuestos directos. A pesar de esto, algunos países, entre ellos Colombia, intentan revertir la progresividad del IVA, aplicando exenciones o tasas reducidas a los bienes y servicios que son consumidos mayormente por la población de bajos ingresos.

En resumen, en el caso de que la desigualdad sea alta y el IVA contribuya a mantener dicha desigualdad, esto no implica necesariamente que un IVA menos regresivo sea la forma más efectiva de intervención estatal. Existen otros instrumentos de política pública que son más costo-efectivos, como se analiza con mayor detalle en Banco Mundial (2012). Dentro de las opciones para redistribución fiscal existen las posibilidades de (1) hacer más progresivo el impuesto sobre la renta de personas naturales, (2) mejorar la focalización de los transferencias monetarias o (3) aumentar el presupuesto de transferencias monetarias con buena focalización como el programa Familias en Acción. Como se explica más adelante, el gasto tributario en IVA no es la manera más costo-efectiva de ayudar a los pobres.

Otros objetivos

La intervención gubernamental a través del gasto tributario en IVA puede justificarse en un escenario de subproducción de bienes y servicios meritorios. De igual forma, puede ser explicada como falla del mercado. En términos conceptuales, la diferencia entre el precio que los consumidores están dispuestos a pagar por bienes y servicios meritorios –como salud, educación y cultura– y el valor social de los mismos genera una producción a un nivel insuficiente para la economía en su conjunto. Como consecuencia de esta brecha, el Estado colombiano interviene para corregir dicha falla, a través del otorgamiento de beneficios tributarios al sector privado para incentivar la asignación de recursos hacia la provisión de dichos bienes y servicios sociales.[12]

12. Es por ello que las instituciones de educación superior, los colegios de bachillerato y las instituciones de educación no formal están sujetas a tasa cero, al igual que los libros y revistas de carácter científico o cultural. A su vez, están exentos del impuesto los servicios de salud; los servicios de promoción y fomento deportivo; las entradas al cine, a los eventos deportivos y culturales; los servicios de conexión y acceso a Internet de los usuarios residenciales, y los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal.

En términos presupuestales, el Estado decide utilizar esta herramienta política para lograr los fines deseados, en un escenario en donde resultaría más costosa su consecución asignando recursos a través del gasto público. Por consiguiente, la justificación para la intervención gubernamental a través del gasto tributario se basa en dos supuestos: 1) la economía colombiana está dotada de un nivel subóptimo de producción proveniente de los sectores sociales, y 2) a nivel de gasto público, el Estado no cuenta con los recursos suficientes para dichos sectores y, por ende, no posee una forma más eficiente de cerrar la brecha existente entre el nivel deseado de oferta de bienes y servicios sociales y el actual.

La exención sobre los servicios financieros tiene como objetivo, si se justifica, la facilitación del cumplimiento y administración del IVA. Como se señaló anteriormente, casi todos los países que aplican IVA dejan exentos los servicios financieros. Las excepciones son algunos países que aplican tasa cero, para evitar el efecto cascada. En vista de que este tratamiento a los servicios financieros está en congruencia con las prácticas más generalizadas, no se considera pertinente evaluar su desempeño ni proponer modificaciones.

La devolución de dos puntos de IVA a las compras efectuadas con tarjetas de crédito y débito, tiene un objetivo distinto a los dos anteriores, el cual es aumentar el control tributario sobre el IVA. En efecto, este gasto tributario se estableció para incentivar las transacciones con tarjetas de débito y crédito, puesto que estas quedan centralizadas en el sistema bancario, posibilitando el control por parte de la DIAN del cumplimiento de las obligaciones tributarias vinculadas a ellas. Es evidente que la administración tributaria debe tomar todas las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones impositivas. Sin embargo, esta estrategia tiene algunos inconvenientes que debieran ser analizados, como son su regresividad, puesto que la población de menores ingresos tiene menos acceso a estas formas de pago, y la pérdida potencial de recaudación, que se irá elevando a medida que se masifiquen estos medios de pago. Si bien este gasto tributario no será evaluado en el presente capítulo, en vista de los argumentos anteriores, se recomienda su evaluación futura.

Beneficiarios

En relación a los beneficiarios de los gastos tributarios del IVA, se espera que estos sean las familias que consumen los bienes y servicios favorecidos con la tasa cero, las exenciones y las tasas reducidas. La teoría económica señala que la incidencia de un impuesto dependerá de las elasticidades de las funciones de oferta y demanda; no obstante, existe un relativo consenso en cuanto a que el IVA recae principalmente sobre los consumidores, quienes también debieran ser los principales beneficiarios de la desgravación del impuesto. Es importante destacar que si bien el objetivo principal de la política es favorecer a las familias de menores ingresos, los gastos tributarios benefician a todas las personas que consuman los bienes y servicios desgravados, independientemente del nivel de ingresos del eventual consumidor.

Un efecto no deseado de los gastos tributarios en el IVA es que pueden significar una menor carga impositiva para algunos bienes gravados. Tait (1988) señala que cuando hay múltiples tasas de IVA, los comerciantes tienen la posibilidad de ajustar los precios de venta, de tal forma que los bienes gravados a tasas menores terminan subsidiando a los bienes gravados con tasas mayores. Esto es particularmente cier-

to cuando la demanda de los bienes y servicios gravados con tasas reducidas es suficientemente inelástica, como ocurre con los bienes de primera necesidad.

7.3 Evaluación de costos y beneficios

Agencia de gobierno responsable de la evaluación

La responsabilidad de la evaluación de los gastos tributarios del IVA recae en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Este Ministerio es el encargado de formular y ejecutar la política tributaria de Colombia; no obstante, sus funciones a este respecto podrían ser delegadas a la DIAN, como ocurre actualmente con la estimación anual de los gastos tributarios.

Estimación del costo fiscal

Para la estimación del costo fiscal de los gastos tributarios del IVA, el equipo del Banco Mundial construyó un modelo de simulación basado en la matriz de utilización a precios corrientes del año 2009, año base 2005, elaborada por el DANE. Esta matriz muestra las transacciones de la economía para 61 productos y 61 ramas de actividad. Los productos fueron desagregados en 373 subproductos, haciendo uso de los balances de oferta y utilización de productos del mismo año. A partir de esta información se construyó una matriz de IVA no deducible, que arroja como resultado la recaudación potencial de IVA proveniente de ventas gravadas a consumidores finales, de las ventas gravadas a consumidores intermedios exentos y de las ventas de bienes de capital. Las tarifas aplicables a cada producto son un parámetro modificable del modelo, lo que permite evaluar cambios en la recaudación producidos por cambios en las tarifas.

La evaluación arroja como resultados, para el año 2010, un costo fiscal neto de un 2.08 por ciento del PIB. Además, las exenciones son las que tienen el mayor impacto fiscal, con un 2.61 por ciento del PIB. Le sigue la tasa cero, con 0.64 por ciento del PIB y la tasa reducida de 10 por ciento, con un costo fiscal de 0.07 por ciento del PIB. La devolución de 2 puntos por compras con tarjetas bancarias tiene un costo fiscal de 0.04 por ciento del PIB, según la estimación de Ávila y Cruz (2012), mientras que la tasa reducida de 1.6 por ciento cuesta el equivalente a 0.03 por ciento del PIB. Por otra parte, las tarifas incrementadas de 20 por ciento, 25 por ciento y 35 por ciento producen beneficios fiscales estimados en 0.03 por ciento, 0.07 por ciento y 0.07 por ciento del PIB, respectivamente. A su vez, la no deducibilidad del IVA pagado por las compras de activos fijos genera una importante sobre recaudación, que se estima en 0.56 por ciento del PIB. Los resultados de las estimaciones se muestran en el cuadro 7.2, agregadas por tipo de gasto tributario, en tanto que en el anexo 7.1 se presentan los resultados desagregados por productos.

En la estimación del costo fiscal es importante tener en cuenta los efectos conjuntos para evitar una sobreestimación. Existe una interacción entre los distintos tratamientos preferenciales, que lleva a que el beneficio fiscal de su derogación simultánea sea inferior a la suma de los beneficios fiscales de la derogación de cada gasto tributario evaluados individualmente. Esta interacción se recoge en la línea 'efectos conjuntos" del cuadro 7.2, con un valor negativo de 0.57 por ciento del PIB.

CUADRO 7.2: Estimación del gasto tributario en el IVA. Año 2010

Producto	Gasto tributario		
	COP millones	Porcentaje PIB	Porcentaje recaudación
Tasa cero	3 482 711	0.64	11.10
Tasa reducida de 1.6 por ciento	144 439	0.03	0.46
Tasa reducida de 10 por ciento	379 162	0.07	1.21
Tasa incrementada de 20 por ciento	-176 497	-0.03	-0.56
Tasa incrementada de 25 por ciento	-383 380	-0.07	-1.22
Tasa incrementada de 35 por ciento	-371 710	-0.07	-1.19
Exenciones	14 305 499	2.61	45.61
IVA de activo fijo no recuperable	-3 065 746	-0.56	-9.78
Devolución de 2 puntos por compras con tarjetas bancarias	232 885	0.04	0.74
Efectos conjuntos	-3 133 288	-0.57	-9.99
Total	11 414 073	2.08	36.39

Fuente: Cálculos propios con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos 2006-07.

La naturaleza de los efectos conjuntos es más fácil de entender mediante un ejemplo. Supóngase que la venta de papel está exenta, y que también lo están los libros. Supóngase además que el papel es importado por las editoriales, y que se usa solo para la fabricación de libros y que a su vez los únicos compradores de libros son los hogares. La evaluación del impacto fiscal de derogar la exención al papel arrojará un incremento de la recaudación equivalente al IVA sobre las importaciones. Si, por otro lado, se evalúa el impacto fiscal de derogar la exención a los libros, el resultado sería también un aumento de recaudación, igual al IVA sobre las ventas de libros menos el IVA de los insumos, distintos al papel, que ahora las editoriales y librerías podrían recuperar. Si ahora se evalúa el impacto fiscal de derogar ambas exenciones simultáneamente, se concluye que la recaudación aumentaría lo mismo que al derogar solo la exención a los libros, puesto que el IVA sobre el papel sería recuperado por las editoriales. Es decir, el impacto fiscal conjunto es menor que la suma de los dos impactos fiscales medidos individualmente.

Fraude, abusos y elusión tributaria

La aplicación de exenciones y tasas diferenciadas abre espacios para el fraude y la elusión tributaria. Entre las figuras de fraude cabe mencionar la solicitud de devoluciones improcedentes, el registro y declaración de ventas gravadas como si fueran exentas y la manipulación de la proporcionalidad para el reconocimiento de los créditos de IVA. Como figura de elusión se puede mencionar la administración de la proporcionalidad para maximizar los créditos de IVA.

La aplicación de la tasa cero abre espacios para fraudes a través de las devoluciones. En efecto, para hacer efectiva la tasa cero, es necesario permitir la recuperación del IVA pagado en la compra de insumos. Si el contribuyente no tiene suficientes ventas gravadas contra las cuales imputar los créditos, se debe realizar su devolución. Los mayores fraudes en el IVA se suelen cometer a través de los sistemas de devoluciones, puesto

que en este caso se pone en riesgo no solo el impuesto que corresponde pagar al contribuyente evasor, sino que también permiten acceder a dineros que nunca entraron en arcas fiscales. La forma más frecuente y dañina de fraude en devoluciones es a través del uso de facturas falsas, es decir, facturas que dan cuenta de operaciones inexistentes.

Cuando un vendedor realiza simultáneamente operaciones gravadas y exentas, es posible evadir el IVA adulterando los registros para aparentar que las primeras corresponden a las del segundo tipo. Esta figura aparece sobre todo en el comercio, en donde es habitual la venta simultánea de bienes gravados, exentos, a tasa cero y a tasa reducida. La adulteración de los registros tributarios, para aparentar que las ventas afectadas son ventas beneficiadas con algunos de estos tratamientos preferenciales, es difícil de fiscalizar, para ello se requiere un estricto control de inventarios, que las administraciones tributarias muchas veces no están en condiciones de realizar debido a la escasez de recursos.

Los contribuyentes con ventas exentas no tienen incentivos, en relación a dichas ventas, a pedir factura por sus compras. Esto se debe a que, al igual que los consumidores finales, no tienen la posibilidad de recuperar el IVA pagado por sus compras, por lo tanto, se hace rentable la opción de negociar con el proveedor la compra sin factura, a cambio de un descuento en el precio. Esta es una clara desventaja de las exenciones en relación a las tasas reducidas. En estas últimas se mantiene la contraposición de intereses, que incentiva a exigir la factura, en la medida que ello permite descontar el impuesto. Sin embargo, esta superioridad de las tarifas reducidas en relación a las exenciones, es menos evidente en la legislación colombiana, toda vez que el vendedor de productos gravados con tasas reducidas recupera sólo parcialmente el IVA de sus compras.

También es frecuente la manipulación del procedimiento de proporcionalidad para incrementar los créditos de IVA. Tal como se señaló al comienzo de este capítulo, el Estatuto Tributario establece que, en el caso de vendedores que realizan simultáneamente ventas gravadas y excluidas, el IVA soportado en la compra de insumos de utilización común se puede recuperar en proporción a las ventas gravadas. Es decir, en cada periodo fiscal, el contribuyente debe calcular el porcentaje que representan las ventas gravadas (incluyendo las gravadas a tasa cero) sobre las ventas totales, procediendo a recuperar el monto que resulte de aplicar dicho porcentaje sobre el IVA de tales compras. Este mecanismo hace más rentable la figura de transformar ficticiamente las ventas exentas en ventas sujetas a la tasa cero, puesto que además ello permite acceder a un mayor porcentaje de recuperación de crédito de IVA. Asimismo, muchos contribuyentes imputan créditos improcedentes, argumentando que corresponden a compras de insumos destinados exclusivamente a operaciones gravadas, en cuyo caso se acepta la recuperación total del IVA.

Finalmente, el mecanismo de proporcionalidad para el reconocimiento de créditos, permite hacer planificación con el objeto de maximizar la recuperación del IVA. El Estatuto Tributario establece que la proporcionalidad se calcula en cada período fiscal; es decir, cada dos meses. Es así que una buena planificación consistirá en realizar compras de grandes volúmenes de insumos de utilización común, en aquellos meses en que la proporción de ventas gravadas a totales es la máxima.

Costos de administración

La aplicación de gastos tributarios en el IVA eleva los costos de administración, entendidos como los recursos que la DIAN debe destinar al control y facilitación de las obligaciones tributarias. Principalmente, esto se debe a los espacios de fraude y abusos que surgen con los gastos tributarios, y que fueron comentados anteriormente. La DIAN debe hacer frente a estas potenciales fuentes de evasión tributaria, estableciendo los controles adecuados para cada una de las figuras de fraude que vayan siendo detectadas. Hay entonces una suerte de trade-off entre los mayores costos de administración y las fuentes de fraude tributario.

Una de las principales fuentes de costos de administración proviene de la necesidad de establecer procedimientos para la devolución de IVA. Ya se señaló que para hacer efectiva la tasa cero, es necesario permitir la recuperación del IVA pagado en la compra de insumos, lo cual implica implementar y ejecutar un sistema de gestión y control de devoluciones. La gestión de las devoluciones es, hasta cierto punto, independiente de las posibilidades de fraude, pues aún en ausencia de este, sería necesario establecer un procedimiento para hacerlas efectivas.

Este procedimiento implica destinar funcionarios y recursos materiales en cada seccional para dicho fin. Ahora bien, cuando se agrega la posibilidad de fraude, el sistema de devoluciones debe considerar un estricto control, que permita validar que las devoluciones son procedentes; es decir, el IVA a devolver fue efectivamente declarado y pagado con anterioridad y que se vincula a las operaciones gravadas con tasa cero.

Las auditorías tributarias son también más costosas cuando existen exenciones y tarifas reducidas. Esto es así porque se requiere fiscalizar, entre otras cosas, el correcto registro de las ventas exentas, las gravadas con distintas tarifas y la correcta determinación de los créditos de IVA, incluyendo la aplicación, conforme a la ley, del método de proporcionalidad. Estas particularidades llevan a que la duración de una auditoría a un contribuyente afecto a distintas tasas, pueda ser ostensiblemente mayor que la duración de una auditoría a un contribuyente gravado solo con la tasa general.

Como parte de este estudio se estimó el costo de administración derivado del procedimiento de devoluciones de IVA a contribuyentes beneficiados con la tasa cero. Se estimó, en primer lugar, el costo salarial de los funcionarios equivalentes que trabajan en estas devoluciones. En segundo lugar, se valoró el costo de oportunidad de los fiscalizadores que realizan estas labores, definido como el rendimiento que podrían obtener si se dedicaran a la ejecución de auditorías tributarias. Para ello se supuso un rendimiento igual al promedio de todos los fiscalizadores que se dedican a ejecutar auditorías, considerando como efectivo sólo el rendimiento directo de la fiscalización. Toda esta información fue proporcionada por la Dirección de Gestión de la Fiscalización de la DIAN.

Los resultados de la estimación muestran que los costos administrativos, por concepto de remuneraciones y gastos generales de los auditores destinados al control de devoluciones, alcanzan unos COP99.000 millones anuales (ver cuadros 7.3 y 7.4). Esta es una cifra relativamente pequeña, equivalente al 0.002 por ciento

del PIB, pero que representa el 2,2% del presupuesto operacional de la DIAN. Para estimarla se calculó, en primer lugar, la proporción que representan las devoluciones de IVA originadas en ventas a tasa cero, con respecto al total de devoluciones administradas; se concluyó que corresponden a un 38 por ciento en 2010, según se muestra en el cuadro 3. Por otra parte, la DIAN estima que hay 400 auditores equivalentes que realizan controles de devoluciones. Suponiendo que todas las auditorías de devoluciones tienen un grado de dificultad semejante, es posible estimar que el 38 por ciento de ellos sería necesario para atender las devoluciones de IVA por tasa cero, es decir, 151 auditores. A partir de datos de la ejecución presupuestaria 2010 y de antecedentes sobre número de funcionarios disponibles, tomados del documento Rendición de Cuentas 2010 de la DIAN, se estima que el costo promedio de un funcionario, incluyendo remuneraciones y gastos generales, asciende a unos COP49 millones anuales. Cuando se multiplican ambas estimaciones, se obtiene la cifra de costo administrativo antes mencionada.

CUADRO 7.3: Número de solicitudes de devoluciones resueltas por impuesto y tipo

Impuesto	Cantidad	Porcentaje
Impuesto sobre la renta	24 887	37.8
IVA exportaciones	6 119	9.3
IVA retenido	4 110	6.3
IVA exentos	24 712	37.6
Otros	5 930	9.0
Total	65 758	100.0

CUADRO 7.4: Estimación del costo administrativo de las devoluciones de IVA exento

(a)	Cantidad de auditores equivalentes que realizan control de devoluciones.	400
(b)	Cantidad de auditores equivalentes que realizan control de devoluciones de IVA por exenciones (a x 37.6 por ciento).	151
(c)	Sueldo bruto promedio de un funcionario de la DIAN (COP millones).	50.3
(d)	Gastos generales promedio por funcionario (millones de pesos).	9.3
(e)	Costo administrativo (millones de pesos) (b x (c + d))	9.024
(f)	Costo administrativo (% del presupuesto de la DIAN)	2.2
(g)	Costo administrativo (por ciento del PIB)	0.0016

CUADRO 7.5: Estimación del costo de oportunidad de los recursos humanos destinados al control de devoluciones de IVA por bienes y servicios exentos

Estimación de la cantidad anual de acciones de fiscalización por funcionario		
(a)	Número de acciones año 2010.	23 977
(b)	Número de funcionarios que ejecutaron esas acciones.	470
(c)	Número de acciones por funcionario (a/b).	51
Estimación del rendimiento promedio por acción (millones de pesos)		
(d)	Rendimiento total	222 267
(e)	Rendimiento por acción (d/a).	9
(f)	Rendimiento por funcionario (d/c).	473
Estimación del costo de oportunidad de los auditores destinados a control de devoluciones de IVA por exenciones		
(g)	Cantidad de auditores equivalentes que realizan control de devoluciones.	400
(h)	Cantidad de auditores equivalentes que realizan control de devoluciones de IVA por exenciones (g x 37.6 por ciento).	151
(i)	Costo de oportunidad de los funcionarios destinados a fiscalizar devoluciones de IVA exentos (millones de pesos) (f x h).	71 581
(j)	Costo de oportunidad de los funcionarios destinados a fiscalizar devoluciones de IVA exentos (porcentaje del PIB).	0.013

Fuente: Cálculos propio con base en los datos del Departamento de Devoluciones, DIAN.

El costo de oportunidad de los auditores asignados a labores de control de devoluciones de IVA, por operaciones a tasa cero, se estima en unos COP72 mil millones anuales, cifra equivalente al 0.013 por ciento del PIB (ver cuadro 7.5). Para arribar a esta cifra se estimó, en primer lugar, la cantidad promedio de acciones de fiscalización efectuadas por un auditor, la cual alcanza a 51 en un año. Posteriormente, se estimó el rendimiento promedio de las acciones de fiscalización, que lleva a cabo un fiscalizador promedio en un año. Para ello se consideraron las auditorías integrales y puntuales, dejando al margen los controles formales y la gestión masiva. Se concluye que el rendimiento anual por funcionario alcanza a unos $473 millones. Finalmente, se estima el costo de oportunidad de los auditores destinados al control de devoluciones de IVA por exenciones, como el producto entre el número de auditores destinados a esta función y el rendimiento promedio anual por funcionario.

Costos de cumplimiento

Los gastos tributarios en el IVA incrementan los costos de cumplimiento, entendidos como los recursos que los contribuyentes deben sacrificar, en tiempo o dinero, para cumplir con sus obligaciones tributarias. La existencia de distintas tarifas, incluyendo exenciones y tasa cero, obliga a los contribuyentes a llevar registros separados de las ventas y compras gravadas con cada tarifa. Para la determinación de los créditos del IVA es necesario también calcular la proporcionalidad entre las ventas gravadas y las ventas exentas, con respecto a las compras de utilización común. También es necesario prorratear las compras de utilización común, para determinar los créditos asociados a las tarifas reducidas, respetando la norma que establece que estos no podrán ser superiores al monto que resulte de aplicar la tasa reducida sobre el valor de los insumos. Por último, los vendedores de bienes y servicios gravados a la tasa cero, deben seguir los procedimientos para obtener las devoluciones del IVA soportado en las compras, incurriendo en los costos asociados a este trámite, en el costo de las auditorías de control de devoluciones y en un costo financiero asociado a la retención de los recursos.

Con el objeto de estimar los costos de cumplimiento vinculados a los gastos tributarios del IVA, se realizó una encuesta a los contribuyentes, por intermedio de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI). Se les consultó respecto al valor total del gasto administrativo y financiero que demandó, durante 2010, el atender el manejo del IVA y cumplir las obligaciones legales, discriminando este valor en los siguientes aspectos: prorrateo; compensaciones o devoluciones de IVA; imposibilidad de descontar el IVA de los bienes de capital; retención por compras a contribuyentes del régimen simplificado, impuestos descontables objetados por la DIAN, y manejo del IVA en retiro de inventarios (ver el cuestionario en el anexo II).

La encuesta fue respondida por 132 empresas. El 86 por ciento de las empresas encuestadas son grandes contribuyentes; es decir, que sus activos ascienden a más de COP 15 mil millones (el anexo II presenta más información sobre la encuesta).

Principales resultados

Las empresas encuestadas reportan que el gasto administrativo para atender el IVA en Colombia representa 6.2 por ciento de su gasto administrativo total. Consideran que hay aspectos del sistema actual que requieren más esfuerzo a nivel del gasto como son, el prorrateo,

capitalizar el IVA de los bienes de capital y no poderlo llevar como impuesto descontable, entre otros. De igual manera, ven como dificultosas las visitas de la DIAN relacionadas con impuestos descontables, compensaciones o devoluciones de IVA. Por último, consideran de alto impacto realizar una revisión en materia de compensaciones y devoluciones del IVA, para obtener un régimen de IVA más adecuado y eficiente.

El sector de industrias manufactureras registra el mayor gasto por atender el IVA, como porcentaje del gasto total administrativo y financiero: 7.4 por ciento. Le siguen el sector comercio con 5.2 por ciento y el sector inmobiliario con 2.2 por ciento.[13] De otro lado, y a pesar de registrar un porcentaje mayor a los sectores ya mencionados, el sector transporte (10 por ciento) está representado por un bajo número de firmas, lo que hace que este resultado no sea estadísticamente significativo a un nivel de significancia del 95 por ciento (figura 7.1).

Los aspectos que demandan mayor gasto administrativo y financiero por cuenta del manejo del IVA son 'capitalizar el IVA de los bienes de capital y no poderlo llevar como impuesto descontable" y el 'prorrateo". A estos aspectos le siguen otros como retención por compras al régimen simplificado, y manejo del IVA en retiro de inventarios (figura 7.2).

Los grandes contribuyentes registran un porcentaje promedio de 6.7 por ciento de su gasto total administrativo y financiero, destinado a atender el IVA frente a un 3.9 por ciento de las PYMES (figura 7.3). Dicho resultado es sorpresivo en la medida en que la experiencia internacional en este tipo de encuestas indica que las empresas pequeñas son las más afectadas por estos costos de cumplimiento (Banco Mundial, 2011); sin embargo, no es posible afirmar que en Colombia, el costo para las PYMES es inferior que al de los Grandes Contribuyentes, ya que la encuesta no es representativa de las primeras (ver anexo II para detalles).

Cerca del 39 por ciento de las empresas encuestadas dicen verse muy afectadas por la existencia de responsables, que debiendo pertenecer al régimen común del IVA, se inscriben en el régimen simplificado (figura 7.4). Las empresas que, indebidamente, se inscriben al régimen simplificado, obtienen una ventaja comparativa a nivel de precio con respecto a las empresas que están inscritas correctamente, ya que manejan una tarifa menor de IVA.

La eliminación de bienes excluidos y la reducción de tarifas del IVA, son percibidas como las medidas de mayor impacto para obtener un régimen de IVA más justo y eficiente. A estas medidas les siguen de cerca: permitir llevar como descontable el IVA de los bienes de capital, disminuir la periodicidad de las presentaciones de declaraciones y la eliminación de la retención por compras al régimen simplificado (figura 7.5). Del total de empresas encuestadas, el 22 por ciento consideran de mucha dificultad las visitas de la DIAN relacionadas a impuestos descontables objetados por incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. Así mismo, las visitas relacionadas con compensaciones o devoluciones de IVA son percibidas como difíciles por cerca del 19 por ciento de las empresas (figura 7.6).

Las auditorias de IVA realizadas por la DIAN tardaron 2 meses en promedio por año, mientras que las devoluciones y compensaciones

13. Una prueba t de diferencia de medias entre la media del sector de industria y la del sector de comercio, indica que la media del primero es estadísticamente mayor que la del segundo.

en IVA tardan cerca de 3 meses (figura 7.7). No obstante, 12 empresas informan que las auditorias demoran más de 4 meses; del mismo modo 17 empresas informan que las devoluciones y compensaciones toman más que este periodo de tiempo. En caso de haber tenido conflictos relacionados con el IVA, les tomó en promedio 15 meses a las empresas encuestadas la resolución definitiva con la DIAN.

La mayoría de las empresas encuestadas consideran que las glosas efectuadas por la DIAN, nunca terminan en procesos en la vía contencioso administrativa. En promedio, el 88 por ciento de las empresas respondieron que las glosas por prorrateo, compensaciones o devoluciones, retención por compras, impuestos descontables, desconocimiento de impuestos o manejo de IVA de inventarios, nunca terminaron en procesos contenciosos administrativos. Sin embargo, en promedio, 12 por ciento de las empresas encuestadas respondió que a veces las glosas de la DIAN terminaban en dichos procesos.

Distorsiones sobre la eficiencia económica

La aplicación de exenciones y tasas diferenciadas en el IVA, rompe la característica de neutralidad de este impuesto. Una de las virtudes del IVA es que cuando se aplica con una tasa única, no se modifican los precios relativos entre los distintos productos.[14] En el caso particular de las exenciones, la tarifa efectiva que soportan los productos está determinada por el IVA pagado en las compras de los insumos gravados necesarios para su producción, el cual se transforma en un costo para el vendedor.

14. La excepción es el ocio, que viene a ser el único bien que no es gravado con el IVA, lo que provoca un desestímulo al trabajo. Algunos proponen hacerse cargo de este problema gravando con tasas más altas los bienes complementarios del ocio. Hay aquí una razón de eficiencia para fijar tasas diferenciadas. Sin embargo, hay una dificultad práctica para identificar estos bienes y determinar la tarifa adecuada para ellos.

Por lo tanto, la tarifa efectiva que soporta el producto exento, depende del margen comercial del vendedor, por lo que habrán tarifas distintas para cada producto y para cada vendedor de un determinado producto. En el cuadro 7.7 se muestran las tasas efectivas promedio para cada producto exento, las que se han estimado con la Matriz de Insumo-Producto del año 2006, elaborada por el DANE.

Las exenciones incentivan la integración vertical. Esto es así pues las exenciones no permiten recuperar el IVA pagado en las compras de insumos, ya que este se transforma en un costo. Por lo tanto, en la medida que se internalice la producción de insumos, se aumenta el valor agregado exento. Este incentivo opera, por ejemplo, en el sector financiero, en donde los bancos prefieren internalizar algunos servicios, para evitar el pago del IVA, los cuales en otras circunstancias probablemente subcontratarían.

Las exenciones favorecen las importaciones pero perjudican la producción nacional. En efecto, una exención aplicada sobre bienes importados equivale a la tasa cero, puesto que el valor total del bien queda liberado del impuesto. Por el contrario, una exención aplicada sobre un bien producido internamente sólo libera del IVA al valor agregado, en la etapa exenta.

Efectos macroeconómicos

Utilizando el Modelo de Análisis de Choques Exógenos y de Protección Económica y Social (MACEPES) del DNP, se hizo un análisis macroeconómico para entender los efectos de un posible reforma en el sistema de IVA. El MACEPES es un modelo de equilibrio general CGE dinámico en forma regresiva, basado en una matriz de contabilidad social cuyo año base

es 2007. Se simularon cinco diferentes reformas al sistema de IVA. El anexo III presenta mayores detalles sobre el modelo y las simulaciones. Aquí solamente se destacan las principales resultados.

El efecto sobre el crecimiento económico de un régimen de IVA más simplificado es positivo (hasta 0.3 puntos porcentuales). Este resultado se explica por el incremento en la inversión, fruto de la mejora en la eficiencia. Un cambio en la estructura de la IVA hacia una tarifa plana reduce las distorsiones en los precios relativos, por lo cual los recursos de la economía van hacia usos más productivos y eficientes.

Los distintas escenarios de la reforma en IVA se resumen de la siguiente manera (el Anexo III contiene más detalles):

• **El escenario 1** convierte en excluidos los bienes y servicios exentos; reduce la tarifa general de 16 a 15 por ciento; aplica la tarifa general de 15 por ciento a bienes/servicios que hoy tienen tarifas menores; y reduce la evasión por un por ciento por efecto de la simplificación del sistema.

• **El escenario 2** amplía la base gravable a gran parte de los incluidos en la canasta básica a una tarifa del 3 por ciento; se gravan a tarifa diferencial los exentos; reduce la tarifa general de 16 a 15 por ciento; aplica la tarifa general de 15 por ciento a bienes/servicios que hoy tienen tarifas menores y se mantiene la exclusión para ciertos servicios.

• **El escenario 3** introduce una tarifa plana de 16 por ciento y reduce la evasión en 3 por ciento.

• **El escenario 4** tiene una tarifa plana de 13 por ciento y reduce la evasión en 3 por ciento.

• **El escenario 5** aplica una tarifa general de 15 por ciento; grava la canasta básica y los bienes exentos en 5 por ciento, aplica un descuento pleno de IVA a los bienes de capital, entre ellos (ver más detalles en el anexo III).

CUADRO 7.6: Resultados de las simulaciones macroeconómicas

	Unidades	Línea base	IVA1	IVA2	IVA3	IVA4	IVA5
PIB	Crec.%	4.6	4.61	4.84	5.01	4.88	4.96
Inversión	%, PIB	25.2	24.68	25.3	26.1	25.6	25.8
Ahorro del Gobierno	Crec.%	1.05	0.74	0.98	1.37	1.11	1.19

Fuente: Anexo III

FIGURA 7.1: Composición porcentual del promedio del gasto administrativo y financiero total destinado al manejo del IVA por sector

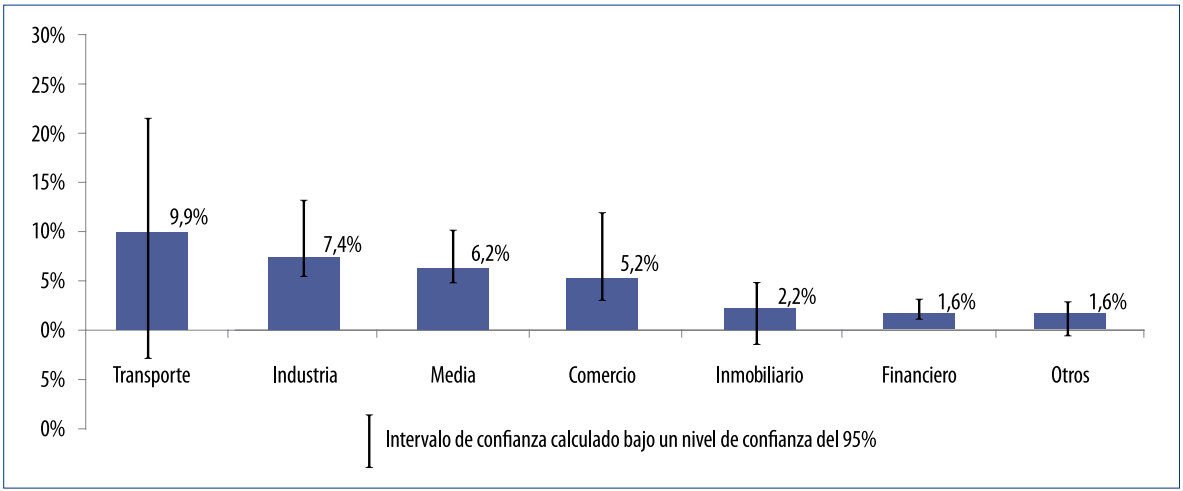


FIGURA 7.2: Composición por categoría del gasto total administrativo y financiero destinado a atender el IVA al manejo del IVA

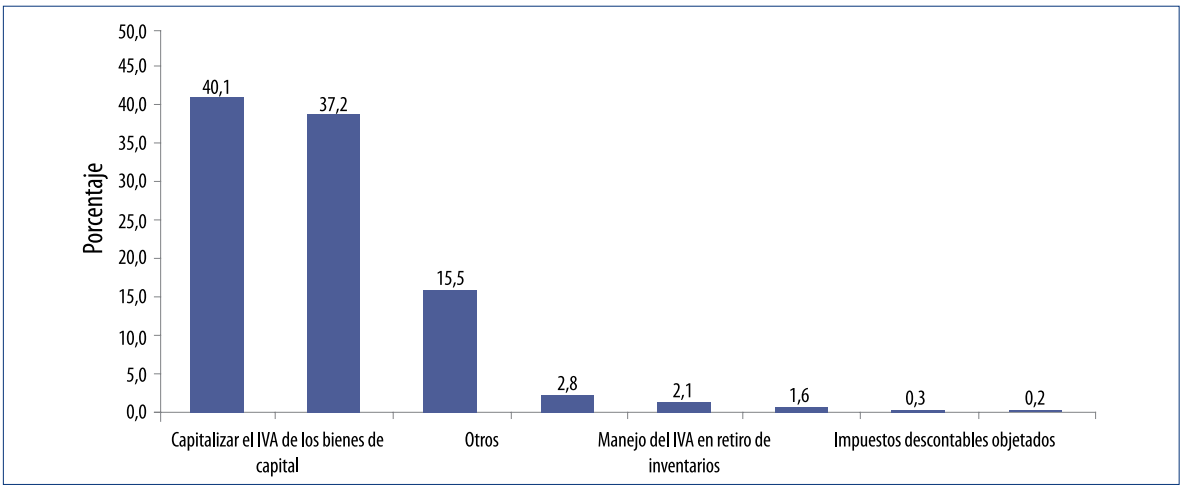


FIGURA 7.3: Porcentaje del gasto administrativo y financiero destinado a atender el IVA por tamaño de la empresa

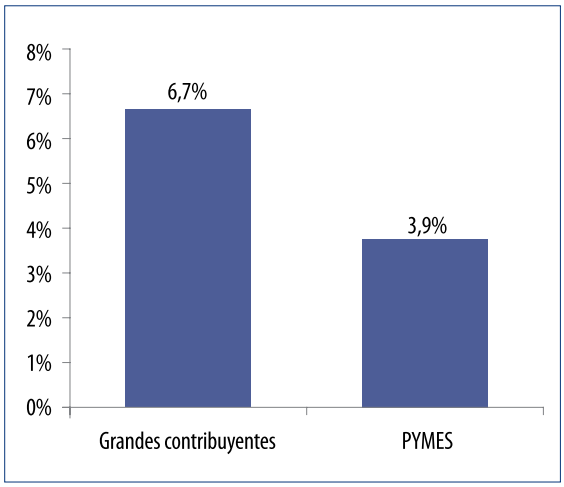


FIGURA 7.4: Porcentaje de empresas que dicen ser afectadas por inscripciones a regímenes de tributación incorrectos

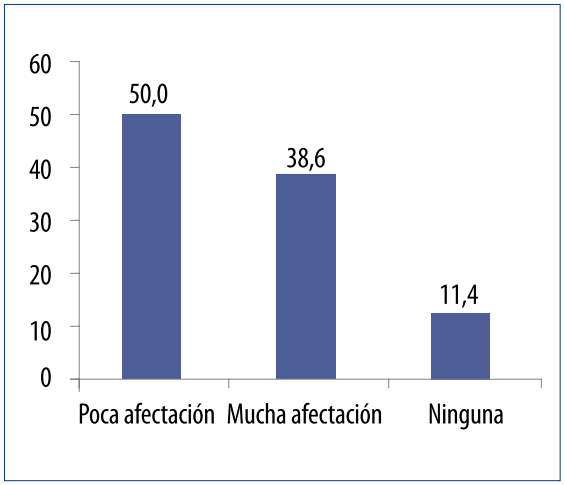


FIGURA 7.5: Porcentaje de empresas que consideran de mucho impacto los siguientes aspectos para obtener un régimen de IVA más justo y eficiente

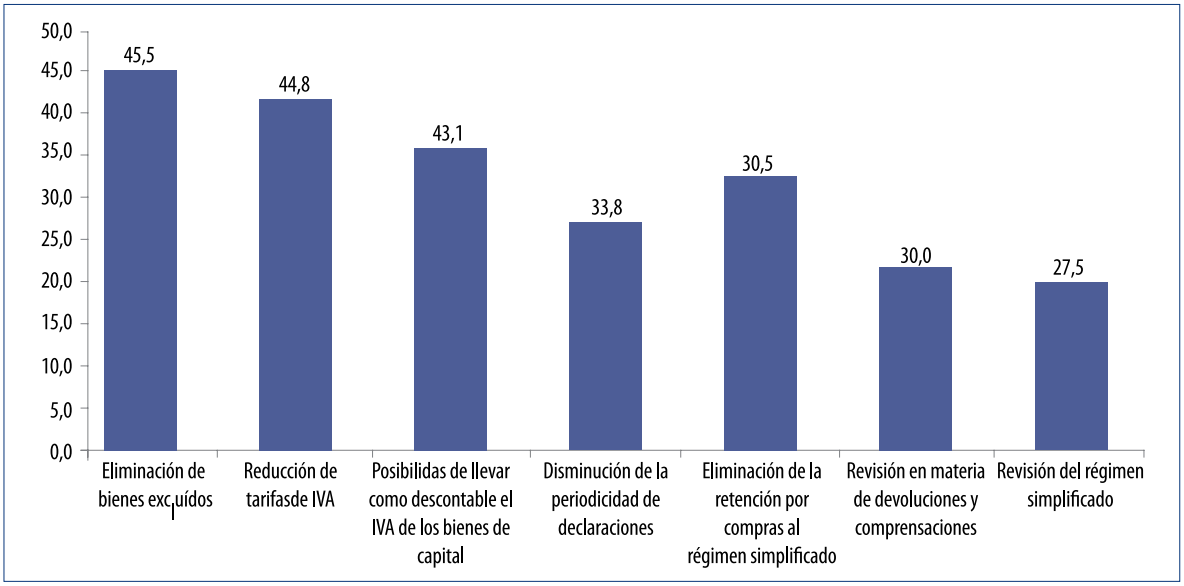


FIGURA 7.6: Porcentaje de empresas que consideran de mucha dificultad las visitas de la DIAN según cada aspecto

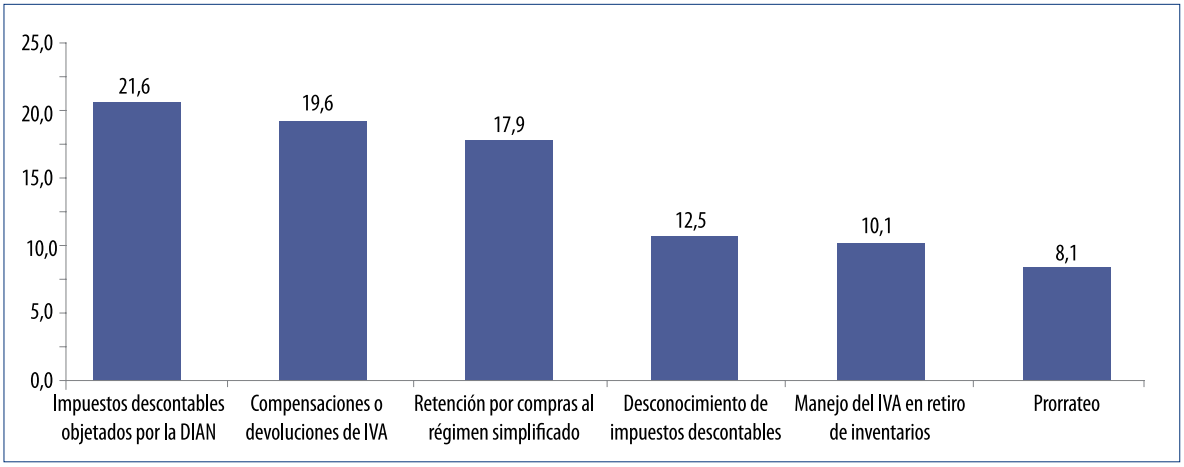
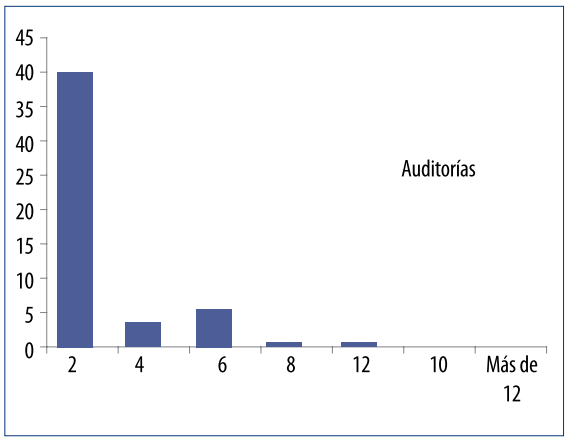
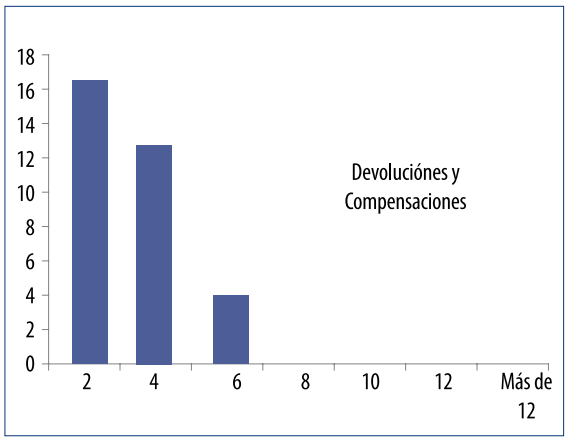


FIGURA 7.7: Distribución de las empresas según los meses que consideran que toma una auditoria de la DIAN o realizar devoluciones o compensaciones





CUADRO 7.7: Tasas efectivas de IVA por producto

	Tarifa sobre consumo final	Traslación IVA insumos en productos exentos	Efecto cascada exenciones intermedias	Traslación IVA sobre activos fijos	Tarifa efectiva total
Bienes afectos a tasa 0 por ciento	0.00	0.00	1.37	1.45	2.82
Bienes afectos a tasa 16 por ciento	13.79	0.00	1.37	1.45	16.61
Bienes afectos a tasa 10 por ciento	9.09	0.00	1.37	1.45	11.91
Bienes afectos a tasa 14 por ciento	12.28	0.00	1.37	1.45	15.10
Bienes afectos a tasa 20 por ciento	18.18	0.00	1.37	1.45	21.00
Bienes afectos a tasa 25 por ciento	20.00	0.00	1.37	1.45	22.82
Bienes afectos a tasa 35 por ciento	25.93	0.00	1.37	1.45	28.75
Productos agrícolas	0.00	1.61	1.37	1.45	4.43
Lácteos	0.00	2.38	1.37	1.45	5.20
Arroz y pan	0.00	4.42	1.37	1.45	7.24
Panela	0.00	2.11	1.37	1.45	4.93
Agua mineral	0.00	3.59	1.37	1.45	6.41
Diarios, revistas y publicaciones periódicas	0.00	4.25	1.37	1.45	7.07
Productos farmacéuticos, abonos y plaguicidas	0.00	3.86	1.37	1.45	6.68
Armas y municiones	0.00	0.94	1.37	1.45	3.76
Computadores	0.00	1.60	1.37	1.45	4.42
Aparatos médicos y quirúrgicos y aparatos ortésicos y protésicos	0.00	0.94	1.37	1.45	3.76
Energía eléctrica	0.00	2.21	1.37	1.45	5.03
Gas	0.00	6.37	1.37	1.45	9.19
Agua	0.00	3.32	1.37	1.45	6.14
Edificaciones residenciales	0.00	6.13	1.37	1.45	8.95
Transporte terrestre de pasajeros	0.00	7.34	1.37	1.45	10.16
Transporte marítimo de pasajeros	0.00	7.43	1.37	1.45	10.25
Servicios telefónicos estratos 1 y 2	0.00	4.74	1.37	1.45	7.56
Servicios financieros	0.00	3.07	1.37	1.45	5.89
Alquiler de bienes raíces	0.00	0.85	1.37	1.45	3.67
Educación	0.00	1.48	1.37	1.45	4.30
Salud	0.00	4.33	1.37	1.45	7.15
Cines y otros espectáculos culturales y deportivos	0.00	5.29	1.37	1.45	8.11

Fuente: Elaborado con base en la MIP 2006, del DANE.

Impacto distributivo

El impacto redistributivo está entre los criterios más importantes de la evaluación, dada la predominancia del objetivo redistributivo. En esta sección se concluye lo siguiente: primero, el consumo de los bienes y servicios gravados a tarifas inferiores a la general de 16 por ciento, tiene una participación mayor en los quintiles pobres. Por otro lado, el consumo gravado a tarifas incrementadas tiene una respuesta totalmente inversa. Segundo, a pesar de este patrón, el IVA en Colombia es regresivo, incrementando el coeficiente de Gini en 1.2 puntos. Tercero, el quintil más rico captura más de la mitad del gasto tributario, mientras que el quintil más pobre recibe apenas cinco por ciento. Cuarto, el costo fiscal (1.5 por ciento del PIB) del gasto tributario en IVA, es demasiado alto para lograr una disminución en el coeficiente de Gini de solamente 0.5 puntos. Estos argumentos se explican con mayor detalle en las páginas siguientes.

El consumo de los bienes y servicios gravados a tarifas inferiores a la general de 16 por ciento, tiene una participación mayor en los quintiles pobres mientras que en el consumo gravado a tarifas incrementadas la situación es a la inversa. Como se muestra en el cuadro 7.8, el quintil más pobre consume el 15 por ciento de los productos gravados a la tasa cero, el 11.5 por ciento de los productos exentos y el 17.4 por ciento de los productos gravados a la tasa reducida de 10 por ciento, lo que se contrapone con un 8.7 por ciento de consumo de los productos gravados con la tarifa general del 16 por ciento. Si ahora se analiza la participación en el consumo de bienes y servicios sujetos a tarifas incrementadas, la situación es la inversa. Es así que el quintil de menores ingresos consume el 5.5 por ciento de los servicios de telefonía celular y el 2.8 por ciento de los automóviles gravados a tarifas superiores al 16 por ciento.

A pesar de la gran cantidad de bienes y servicios de la canasta básica que están exentos o gravados a la tasa cero, el IVA en Colombia es regresivo, porque incrementa la inequidad en 1.2 puntos del Gini (ver cuadro 7.9). El IVA pagado por el decil más pobre equivale a 17 por ciento de sus ingresos, mientras que el decil más rico destina al impuesto apenas algo más del 5 por ciento de sus ingresos. No obstante, los tres deciles de mayores ingresos aportan cerca del 54 por ciento de la recaudación total del IVA, como producto de su mayor nivel de consumo.

CUADRO 7.8: Participación de cada quintil en el consumo de bienes y servicios gravados con distintas tarifas

Grupo de consumo	Quintil de ingresos					
	1	2	3	4	5	Total
Bienes y servicios gravados con tasa cero	15.0	18.2	20.4	21.5	24.8	100.0
Bienes y servicios exentos	11.5	12.8	15.9	21.7	38.1	100.0
Bienes y servicios gravados con tarifa de 10 por ciento	17.4	18.3	19.1	19.8	25.4	100.0
Bienes y servicios gravados al 16 por ciento	8.7	11.0	15.8	22.3	42.1	100.0
Servicios de telefonía celular gravados con tarifa 20 por ciento	5.5	6.2	12.3	21.9	54.0	100.0
Automóviles gravados con tarifas incrementadas	2.8	0.7	0.4	19.2	77.0	100.0

Fuente: Elaboración propia con base en los datos de la Encuesta de Ingresos y Gastos 2006-2007 del DANE.

CUADRO 7.9: Incidencia distributiva del IVA

Decil de ingreso per cápita del hogar	En comparación de los gastos (medias)		En comparación de los ingresos (medias)	
	IVA Actual	IVA sin GT	IVA Actual	IVA sin GT
1	3,75	3,98	17,27	24,27
2	4,46	4,69	10,02	13,94
3	5,58	5,65	9,08	12,17
4	6,30	6,25	8,29	10,89
5	7,06	6,91	7,45	9,66
6	8,46	8,23	7,43	9,57
7	10,11	9,69	7,23	9,17
8	12,33	11,99	6,96	8,95
9	14,93	14,75	6,24	8,16
10	27,01	27,87	4,74	6,48
Total	100,00	100,00	6,50	8,61
Gini antes de IVA			0,5768	0,5768
Gini después de IVA			0,5864	0,5909
Aporte del gasto tributario a la distribución del ingreso			0,0045	

Fuente: Jorratt (2010b), con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos, 2006-2007.

CUADRO 7.10: Impacto por decil de ingreso, de las exenciones y exclusiones en IVA

Deciles	Gasto en productos excluidos o exentos		Ingreso promedio por decil	Subsidio relativo al ingreso promedio (por ciento)
	COP (1.000)	Porcentaje del total	COP (1.000)	
1	18,9	2,3	118,1	16,0
2	27,0	3,3	282,5	9,6
3	34,7	4,2	437,3	7,9
4	41,4	5,0	644,6	6,4
5	52,7	6,4	905,1	5,8
6	56,7	6,9	1 266,6	4,4
7	74,3	9,0	1 767,8	4,2
8	99,0	12,0	2 618,8	3,7
9	141,4	17,1	4 295,2	3,3
10	278,6	33,8	15 156,1	1,8
Total	824,5	100,0		

Fuente: FMI (2011b)

Las exenciones y tasas reducidas en el IVA son un instrumento con débil focalización, pues benefician tanto a los hogares más pobres como a los de altos ingresos. En el cuadro 7.10 se muestra que el quintil más rico de la población consume más del 50 por ciento de los productos exentos y gravados a tasa cero, mientras que el consumo del quintil más pobre, en esos mismos productos, apenas sobrepasa el 5 por ciento. Es decir, si bien los bienes exentos y a tasa cero representan un porcentaje mayor de los ingresos de los hogares más pobres que el de los hogares más ricos, el consumo en estos últimos, en términos absolutos, es mayor, lo que determina que capturen la mayor parte de este subsidio indirecto.

La derogación parcial de los gastos tributarios empeoraría levemente la distribución del ingreso, pero permitiría mejorar el impacto final de la política fiscal. Una reforma tributaria que consista en derogar las exenciones, salvo las que corresponden a educación, salud, transporte y servicios financieros; transformar la tasa cero en exenciones; subir las tarifas reducidas a la tarifa general de 16 por ciento, e incorporar los bienes inmuebles al IVA, elevaría el índice de Gini en 0.5 puntos (cuadro 7.9). Sin embargo, permitiría incrementar la recaudación de IVA en 1.54 por ciento del PIB (cuadro 7.11), recursos que, de ser destinados a programas focalizados de gasto, permitirían un resultado final positivo en términos de progresividad.

7.4 Instrumentos alternativos de política pública

Las debilidades observadas en la política pública de los gastos tributarios en el IVA invitan a la búsqueda de opciones alternativas, que pueden lograr el objetivo de una manera más costo-efectiva. Aparte del bajo costo-efectividad (sacrificio fiscal en relación con la reducción del coeficiente de Gini), hay otros costos importantes. El sistema impone costos de administración estimados en 2,2 por ciento del presupuesto administrativo de la DIAN y costos de cumplimiento de aproximadamente 6,2 por ciento del costo administrativo de las empresas. También, tiene costos en términos de eficiencia económica (menor crecimiento económico, estimado en 0,3 puntos porcentuales), derivados de la pérdida de neutralidad del impuesto, al determinar tarifas efectivas distintas para una amplia cantidad de productos. Finalmente, abre una serie de posibilidades de fraude y elusión tributaria, que redundan en una pérdida de recaudación, cuyo monto no se conoce, y que eventualmente podría reducir el grado de cumplimiento del objetivo.

La efectividad de una política pública de redistribución fiscal se puede analizar, comparando el impacto de reducción en la desigualdad, con el impacto fiscal. El cuadro 7.12 identifica cinco opciones de política pública con un impacto fiscal positivo, y cuatro con un impacto fiscal negativo, siguiendo la metodología introducida en Banco Mundial (2012). Luego se presenta un ranking, según la medida de efectividad promedio de redistribución fiscal de cada opción de política, o sea, el impacto en el coeficiente del Gini comparado con su impacto fiscal (expresada en valores numéricos por 0,1 por ciento del PIB).

Para programas con un impacto fiscal negativo, la medida de efectividad es equivalente al concepto costo-efectividad. Por ejemplo, el programa Familias en Acción reduce el nivel de desigualdad de ingresos en 0,13 puntos de Gini para a un nivel de gasto equivalente a 0,1 por ciento del PIB, en promedio. Por eso, dicho programa es más costo-efectivo que, por ejemplo el Subsidio Familiar, que solamente reduce el coeficiente de Gini en 0,02 puntos, con el mismo presupuesto.

También se puede comparar la efectividad de programas con un impacto fiscal positivo. Esto ayuda a identificar las medidas que reducen la desigualad por unidad de cambio fiscal. Por ejemplo, una reducción en el gasto tributario en el impuesto sobre la renta para personas naturales, tiene un nivel de efectividad representado en el hecho de que su impacto sobre la reducción del coeficiente del Gini es mayor que el incremento de la tributación total en este impuesto (sin cambiar la estructura del sistema), por unidad de redistribución fiscal.

CUADRO 7.11: Impacto fiscal de una reforma al IVA

Medida	Recaudación (% del PIB)
Derogar todas las exenciones, excepto arriendos, educación, salud, transporte de pasajeros y servicios financieros	0,89
Gravar la venta de bienes raíces	0,45
Dejar exentos a los actuales productos gravados con tasa cero	0,11
Elevar las tasas reducidas a 16%	0,09
Total	1,54

CUADRO 7.12: Efectividad de políticas alternativas para reducir el coeficiente del Gini*

Opción de política pública para reducir la desigualdad	(A)Impacto fiscal (% del PIB)	(B) Impacto al coeficiente de Gini (puntos porcentuales)	(C) Efectividad de redistribución fiscal en el promedio*	(D) Tipo de política pública
Opciones con un impacto fiscal positivo				
Gravar las pensiones de los jubilados	+0,2	-0,20	0,100	Tributación
Reducir el gasto tributario en impuesto sobre la renta	+0,9	-0,70	0,078	Gasto tributario+
Reducir transferencias pensionales	+3,4	-1,63	0,048	Gasto presupuestal
Aumentar el impuesto sobre la renta, personas naturales	+1,1	-0,30	0,037	Tributación
Eliminar el gasto tributario en IVA**	+1,5	+0,50	0,033	Gasto tributario+
Opciones con un impacto fiscal negativo				
Declaración de renta, trabajadores independientes	-0,5	-1,90	0,380	Tributación
Aumentar subsidios Familias en Acción	-0,3	-0,39	0,130	Gasto presupuestal
Aumentar el Subsidio Familiar	-0,2	-0,05	0,025	Gasto presupuestal
Reducir el IVA	-5,4	-1,20	0,022	Tributación

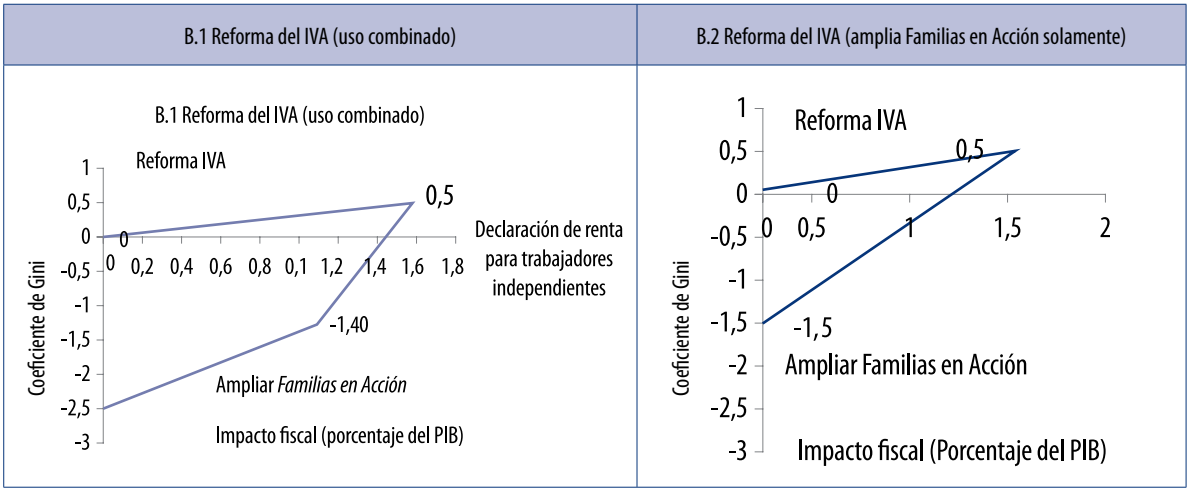
*Nota: *Impacto numérico al coeficiente del Gini por cambio fiscal (0,1 por ciento del PIB): (C) = (B)/[(A)*10]. **Aumenta la desigualdad.*
Fuente: Banco Mundial (2012).

El nivel de costo-efectividad del gasto tributario en IVA es muy bajo. En comparación, el programa Familias en Acción tiene un nivel de costo-efectividad 4 veces más alto que el gasto tributario en IVA. Se concluye que existen muchos instrumentos alternativos con mayor costo-efectividad.

De manera ilustrativa, una reforma al sistema del IVA reduciría la desigualdad en hasta 2,6 puntos Gini, mediante el uso efectivo del recaudo tributario adicional. Tal y como se ilustra en el cuadro 7.12, las exenciones/exclusiones del IVA no son una herramienta de política efectiva, en relación con el costo, de cara a la reducción de la desigualdad. Por cada 0,1 por ciento del PIB perdido en los ingresos, el coeficiente de Gini se ve reducido únicamente en 0,033 puntos porcentuales. La reforma de IVA propuesta arriba generaría inicialmente el 1,5 por ciento del PIB en recaudo tributario adicional, pero también daría lugar a un incremento en el coeficiente de Gini de 0.7 puntos porcentuales. Se lograrían reducciones adicionales en la desigualdad, al canalizar el recaudo adicional hacia dos programas más efectivos: la financiación de la declaración de renta de los trabajadores independientes (ver Banco Mundial, 2012) y la expansión del programa Familias en Acción. Si se utilizara una combinación de las dos, el coeficiente de Gini podría reducirse en 2,55 puntos (B.1). Si solamente se utiliza el programa Familias en Acción, el efecto sería una reducción de 1,3 puntos Gini (B.2).

En resumen, en este capítulo se presentó una evaluación integral del sistema del IVA. Se concluye que una intervención para reducir el alto nivel de desigualdad de ingresos está justificada, pero que el gasto tributario en IVA no es el mejor instrumento para hacerlo. Por lo tanto, el Gobierno debería considerar medidas alternativas para lograr una distribución de ingresos más equitativa.

FIGURA 7.8: Combinaciones de las políticas de redistribución fiscal



CAPÍTULO 8.
RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Mensaje principal del capítulo: La intervención para aumentar la producción de bienes sociales está justificada y el RTE es el mejor instrumento disponible. Sin embargo, hay poca evidencia de que la intervención es efectiva. Además existen amplias oportunidades de elusión fiscal. Por eso se recomienda, entre las diferentes posibilidades, establecer reglas más estrictas para que los contribuyentes puedan estar sujetos al RTE.

El capítulo se organiza alrededor de las siguientes secciones: La sección 8.1 describe el RTE. La sección 8.2 discute la racionalidad de dicho régimen. Luego, en la sección 8.3, se evalúan los costos y beneficios de los gastos tributarios en el RTE, incluyendo el costo fiscal, fraude/abuso, costos de administración, costos de cumplimiento, eficiencia económica y la equidad horizontal. Finalmente, en la sección 8.4, se proponen algunas recomendaciones de política pública.

8.1 Descripción del Régimen Tributario Especial

El Régimen Tributario Especial (RTE) fue introducido a través de la Ley 75 de 1986. Hoy, este Régimen forma parte del ET (artículo 19). Las actividades contempladas por el régimen incluyen las aéreas de salud, deporte, educación, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental y desarrollo social.

En el RTE, la base gravable del impuesto sobre la renta es el beneficio neto o excedente, y la tarifa única es del 20 por ciento. El beneficio neto o excedente se calcula restando a la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social de la entidad, incluyendo las inversiones que se hagan en cumplimiento del mismo.

El beneficio neto o excedente que se reinvierta en el objeto social de la entidad, se considera renta exenta. Para que tanto la exención como los egresos sean aceptados, el objeto social debe corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que la comunidad tenga acceso a ellas.

Para tener acceso al RTE, el objetivo de la actividad debe ser de interés general y para tener acceso al beneficio de la exención hay que permitir acceso a la comunidad. Una actividad es de interés general cuando beneficia a un grupo poblacional, como un sector, barrio o comunidad (Decreto 4400 de 2004). Por otra parte, se entiende que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares. Si la entidad no permite acceso a la comunidad (como en el caso de los clubes sociales para socios), no tiene derecho a la exención de la parte reinvertida en el objeto social.

CUADRO 8.1: Resumen de la evaluación del gasto tributario en el régimen especial

A. Racionalidad		
1.	¿Está justificada la intervención gubernamental?	Sí, bajo el supuesto que existe una subproducción de bienes socialmente deseables en términos de falla del mercado.
2.	¿Cómo responde el gasto tributario a esta necesidad de intervención?	El gasto tributario busca aumentar la producción de bienes socialmente deseables a través de: (1) una tarifa de 20 por ciento (en vez de 33 por ciento) sobre la renta gravable, (2) una reducción en la base gravable a través de una exención sobre las reinversiones.
B. Objetivos		
3.	¿Cuál es el objetivo general de esta política?	No existe evidencia de que esta política cuente con un establecimiento concreto de objetivos. Se supone que el objetivo es estimular la producción de bienes socialmente deseables.
4.	¿Cuáles son los efectos esperados?	Se espera que hayan más empresas que desarrollen actividades socialmente deseables. Además, se espera incentivar la inversión social.
5.	¿Cuáles son los resultados de esta política?	Desplazamiento del sector con ánimo de lucro dl mercado de producción de bienes y servicios sociales. Provisión insuficiente de bienes sociales.
6.	¿Quién es el beneficiario?	La masa crítica de ciudadanos, empresas y grupos de empleados que se verían beneficiados de una mayor dotación de bienes y servicios socialmente deseables en las aéreas científicas, tecnológicas, deportivas, de salud pública y de intermediación financiera.
C. Evaluación		
C.1 Instrumentos alternativos de política pública		
7.	¿Cuáles son los instrumentos alternativos de política publica?	(1) Utilizar el gasto público para asignar recursos a dichas actividades. (2) Subsidiar los principales insumos utilizados en dichas actividades.
8.	¿Representa el gasto tributario la mejor opción para alcanzar los objetivos de política deseados?	Sí, los instrumentos alternativos no son atractivos. Aunque el gasto público puede ser fiscalmente más eficiente, resulta más costoso. El subsidio de insumos es ineficiente y administrativamente complejo. El uso del gasto tributario está en línea con la práctica global.
C.2 Evaluación de costos y beneficios		
9.	¿Cuál es la agencia de gobierno responsable de la evaluación?	El Estatuto Tributario (ET) prevé el funcionamiento de un comité de entidades sin ánimo de lucro, integrado por el ministro de Hacienda y el director de Aduanas. No existe evidencia sobre la operación de dicho comité evaluador del costo-beneficio de dicho gasto tributario.
10.	¿Cuál es el costo fiscal estimado del gasto tributario?	0,12 por ciento del PIB. La información disponible no permite estimar el costo fiscal asociado con la definición de la base gravable.
11.	¿Cuáles son los costos administrativos y de cumplimiento?	Los costos administrativos y de cumplimiento no son significativamente diferentes a los del régimen general.
12.	¿En qué medida el gasto tributario distorsiona la eficiencia económica?	Al propender por incentivar la producción de bienes y servicios socialmente deseables y corregir una falla de mercado, el RTE introduce distorsiones en la elección de proyectos.
13.	¿Cuáles son los efectos distributivos (equidad horizontal y vertical)?	Las empresas RTE están sujetas a una tributación considerablemente menor (1,1 por ciento) en comparación con las empresas del sector con ánimo de lucro (27,7 por ciento).
14.	¿Invita el beneficio tributario al fraude y evasión tributaria?	El riesgo de abuso y elusión fiscal está particularmente presente en este régimen. La relativa facilidad para tributar bajo el RTE pareciera abrir múltiples oportunidades de elusión fiscal. Dentro de los abusos más recurrentes se menciona el caso de las entidades educativas.
15.	¿Qué cambios en el diseño del gasto tributario permitirían alcanzar los objetos políticos?	Limitar la deducción de donaciones de individuos y empresas a empresas sujetas al RTE. Obligar a los contribuyentes del RTE a informar a la DIAN sobre la identidad fiscal de los donantes de contribuciones. Aplicar el beneficio del RTE únicamente a aquellos ingresos provenientes de donaciones y fuentes propias. Establecer reglas más estrictas para que los contribuyentes puedan estar sujetos al RTE. Considerar la eliminación de la tasa reducida de ISR del 20%.

Se entiende que una entidad no tiene ánimo de lucro cuando los excedentes no se distribuyen a sus asociados o miembros. No debe haber distribución, ni en dinero ni en especie, ni siquiera al momento del retiro de un asociado o miembro, ni por la liquidación de la entidad. Se considera distribución de excedentes a la transferencia de dinero, bienes o derechos a favor de los asociados, miembros o administradores, sin que exista una contraprestación a favor de la entidad.

8.2 Racionalidad del RTE

A través del RTE, el gobierno busca incentivar la asignación de recursos privados hacia áreas de inversión socialmente deseables, pero que no han sido suficientemente provistas tanto por el sector público como por el privado. La herramienta utilizada por el gobierno para lograr el objetivo de esta política es el beneficio fiscal, otorgado a contribuyentes pertenecientes al sector no lucrativo por medio del RTE. Se trata así de estimular la producción de bienes y servicios del sector privado en sectores de alta rentabilidad social esperada, pero con baja rentabilidad financiera.

La intervención gubernamental, a través del gasto tributario, puede justificarse en un escenario de subproducción de bienes socialmente deseables y explicada en términos de falla del mercado. En términos conceptuales, la diferencia entre el precio que los consumidores están dispuestos a pagar por la provisión del bien o el servicio socialmente deseable – como educación, salud, deporte o cultura– y el valor social de los mismos genera una producción a un nivel insuficiente para la economía en su conjunto. Como consecuencia de esta brecha, el Estado colombiano interviene para corregir dicha falla a través del otorgamiento de beneficios tributarios al sector privado con el fin de que dicho sector asigne recursos hacia la provisión de dichos bienes y servicios sociales. Adicionalmente, se puede argumentar que el Estado busca promover la participación ciudadana en actividades no gubernamentales que promuevan bienestar social, empleo y crecimiento económico, como una forma de fortalecer el régimen democrático y social.

El Estado decide utilizar esta herramienta política para lograr los fines deseados, en un escenario en donde resultaría más costosa su consecución asignando recursos a través del gasto público. El Estado no cuenta con los recursos suficientes para asignar recursos a dichos sectores a través del gasto público, de una forma más eficiente, con el fin de cerrar la brecha existente entre el nivel deseado de provisión y el actual.

El mecanismo tributario a través del cual se otorga el estímulo fiscal –equivalente a un subsidio público– opera en dos niveles. Primero, mediante la aplicación de una tasa reducida del 20 por ciento al beneficio neto, o de una exención total en el supuesto de reinversión de utilidades a programas desarrollados bajo el objeto social. Segundo, a través de la deducción inmediata en la base del impuesto de inversiones sujetas al objeto social.

Como resultado, el RTE reduce sustantivamente la tasa efectiva de los contribuyentes. Como muestra de este efecto, la tasa efectiva de renta promedio del sector cooperativo –calificado por el RTE para tributar bajo el régimen– para el ejercicio fiscal 2005 equivalió a 1.3 por ciento. Es decir, por cada 100 pesos de ingresos, dicho sector pagó en promedio un poco más de un peso de impuesto sobre la renta (Ávila y Cruz, 2007).

CUADRO 8.2: Comparación entre regímenes tributarios especiales para el sector no lucrativo. Tratamiento para donantes y receptores de donaciones

País	Característica del régimen tributario
Chile	Para efectos de impuesto sobre la renta, algunos tipos de donaciones pueden estar sujetas a incentivos fiscales, ya sea a través de un crédito fiscal o de una deducción. Las empresas receptoras de las donaciones están obligadas a reportar su monto, la fecha y el nombre del donante.
Dinamarca	Las sociedades donatarias están obligadas a registrarse ante las autoridades tributarias, con el objeto de que los donantes puedan hacer deducibles sus aportes, para efectos fiscales. Igualmente, están obligados a obtener y conservar recibos por parte de las donatarias. Además, las donatarias deben informar a las autoridades la identificación de los donantes.
España	La legislación contempla un régimen especial que exime del ISR a las sociedades sin fines de lucro, por sus ingresos provenientes de operaciones propias de su actividad, contribuciones, donativos, subsidios, dividendos y arrendamiento. Por su parte, restringe la deducción para los donatarios hasta el 25 por ciento de la donación para el caso de personas naturales y del 35 por ciento para el de las personas jurídicas sin que dichas donaciones sean mayores al 10 por ciento de sus ingresos gravables.
Estados Unidos	El régimen tributario exime a las sociedades sin fines de lucro por el ingreso proveniente de sus actividades estatutarias. Para calificar como beneficiarios, dichas sociedades deben solicitar ante las autoridades fiscales su admisión al régimen de exención, a excepción de las instituciones religiosas, quienes califican por el simple hecho de serlo. Asimismo, están sujetas a relevar información por aquellos donativos superiores a 75 dólares. Por su parte, los donantes pueden deducir sus donativos, tanto para efectos del pago del impuesto federal como estatal, sujeto a diferentes limitaciones establecidas para cada tipo de sociedad no lucrativa, siempre y cuando no obtengan beneficios substanciales de las entidades receptoras de las donaciones.
Francia	Las sociedades sin fines de lucro están en general exentas del ISR y del IVA, en la medida en que sus operaciones sean congruentes con el objeto social no lucrativo. En el caso de que dichas organizaciones obtengan ingresos provenientes de fuentes de ingreso de capital, están obligadas al pago del ISR a tasas de 24 por ciento o 10 por ciento. Las personas naturales donantes están sujetas a una limitación equivalente al 66 por ciento de la donación, para efectos de deducibilidad de ISR individual, mientras que las personas jurídicas donantes lo están a un 60 por ciento del valor de la donación, hasta el equivalente total de un 5 por ciento de las enajenaciones totales en el ejercicio fiscal.
Holanda	Las donaciones son deducibles de impuesto, siempre y cuando sean otorgadas a sociedades no lucrativas previamente certificadas ante las autoridades tributarias. Para efectos de deducibilidad del ISR, la legislación establece que sólo serán deducibles los montos otorgados en donación, entre un límite inferior al 1 por ciento del total del ingreso gravable y un límite superior equivalente al 10 por ciento del mismo, por cada ejercicio fiscal.
Italia	Las sociedades sin ánimo de lucro están sujetas a obtener beneficios fiscales tan sólo por aquellos ingresos derivados del desarrollo de actividades sociales, previo registro ante la administración tributaria local. Las donaciones son deducibles de impuesto hasta el equivalente al 2 por ciento de los ingresos totales declarados para efectos de ISR, además de otras limitaciones establecidas por la legislación que aplican por tipo de donante.
México	Para que una sociedad sin ánimo de lucro pueda recibir donativos deducibles del ISR deberá solicitar registro correspondiente ante la administración tributaria, acreditando que su objeto social corresponde a la realización de actividades contempladas por la legislación y además acreditando constancia de inscripción ante las dependencias gubernamentales reguladoras del sector social respectivo (salud, educación, cultura, medio ambiente, ciencia y tecnología, etc.).

Fuente: Investigación propia en base de OCDE (2008).

La racionalidad de la política que orienta la implementación del RTE está en línea con una práctica global de dotar al sector sin ánimo de lucro con normas que faciliten su cumplimiento tributario y, en ocasiones, incentiven su expansión. Los gobiernos y sociedades civiles generalmente admiten como deseable la expansión del sector social no gubernamental que, con fines no lucrativos, asigna recursos humanos, financieros y materiales a actividades que persigan objetivos sociales gobernados por estructuras corporativas especiales. A pesar de pretender objetivos de política similar, los países suelen adoptar diferentes modalidades tributarias para el tratamiento de dicho sector en atención a metas específicas y regulaciones domésticas (cuadro 8.2).

En comparación con regímenes similares aplicados en otros países, la legislación tributaria colombiana parece representar un caso especial por las escasas o nulas restricciones aplicables tanto a donadores como a donatarios para obtener beneficios tributarios. La laxitud de las normas aplicables al sector no lucrativo en Colombia parece abrir amplios espacios al abuso y el beneficio indebido, representando de hecho un cuasi paraíso para la práctica de la planeación fiscal del sector con ánimo de lucro.

No existe evidencia del establecimiento concreto de productos, resultados u objetivos cuantitativos o cualitativos de la política del RTE. Uno de los problemas de los gastos tributarios es que, en general, no se someten a una evaluación sistemática, como en el caso de los programas de gasto directo y, por lo mismo, no existen metas concretas ni se establecen criterios de análisis que permitan cuantificar de manera objetiva si se están cumpliendo los objetivos declarados en el momento de su instauración.

El beneficiario final de la política estaría representado por la masa crítica de ciudadanos, empresas, cooperativas y grupos de empleados que se verían beneficiados de una mayor dotación de bienes y servicios socialmente deseables en las aéreas científicas, tecnológicas, deportivas, de salud pública y de intermediación financiera. Para lograr este objetivo, el Estado otorga un beneficio fiscal a aquellos contribuyentes cuyo objeto social y razón principal de negocios estén enfocados a la producción de dichos bienes y servicios.

8.3 Evaluación de costos y beneficios

Agencia de gobierno responsable de la evaluación

La responsabilidad de la evaluación del gasto tributario recae en la DIAN, con base en las facultades que le otorga su estatuto corporativo. Si bien es cierto que el ET (artículo 362) prevé el funcionamiento de un comité de entidades sin ánimo de lucro, integrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, el director de aduanas y el director de impuestos, dicho comité no parece contar con facultades para evaluar la productividad del RTE. De hecho, el propio Estatuto Tributario (artículo 363) establece que las entidades del RTE no requieren de la calificación del comité, para gozar de los beneficios consagrados por el propio régimen. Además, a partir de entrevistas con funcionarios de la DIAN, se estableció que no existe evidencia sobre la operación de algún comité evaluador del costo-beneficio, de la implementación del gasto tributario otorgado a través del RTE.

Estimación del costo fiscal

El Régimen de Tributación Especial difiere del régimen general en tres aspectos: la base gravable, la exención sobre las reinversiones y la tarifa. La base gravable corresponde al beneficio neto o excedente, definido como la diferencia entre ingresos y egresos. Dentro de estos últimos se consideran las inversiones efectuadas en el periodo. Por otra parte, queda exenta del impuesto la parte del beneficio neto que se destine directa o indirectamente, en el año siguiente al cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social de la entidad. Por último, la tarifa aplicable sobre la renta gravable es del 20 por ciento, en vez del 33 por ciento del régimen general.

Para estimar el costo fiscal del régimen, se utilizó información agregada de la DIAN, sobre las declaraciones anuales de impuesto sobre la renta, de las entidades sin fines de lucro. Para el año 2010 había 50 847 entidades registradas en el RTE, un 21 por ciento más que las vigentes en 2007. Estas entidades declararon una renta líquida alrededor de 2 billones de pesos colombianos, de la cual aproximadamente el 95 por ciento calificó como renta exenta, es decir, fueron reinvertidas en el objeto social. Este porcentaje permanece casi inalterado en los cuatro años analizados.

Para 2010, se estima que el costo fiscal del RTE fue de aproximadamente COP645 mil millones, cifra equivalente al 0.12 por ciento del PIB. De hecho, este costo ha sido más estable desde 2007. El costo fiscal se calculó como la diferencia entre un impuesto del 33 por ciento, aplicado sobre la renta líquida del ejercicio, y el impuesto actual, calculado como el 20 por ciento sobre la renta gravable, la cual se obtiene al deducir de la renta líquida aquella parte reinvertida en el objeto social, las que son calificadas como rentas exentas. Hay también un costo fiscal asociado a la definición de la base gravable, toda vez que el concepto de beneficio neto acepta la depreciación instantánea de las inversiones en activo fijo, a diferencia del régimen general, que exige la depreciación de los mismos. Sin embargo, la información disponible no permite estimar este componente.

CUADRO 8.3: Estimación del costo fiscal del Régimen Tributario Especial (COP, millones)

		2007	2008	2009	2010
(a)	Número de entidades	42 139	46 111	50 362	50 847
(b)	Renta líquida del ejercicio	1 308 057	1 460 756	1 941 916	2 023 423
(c)	Renta exenta	1 231 896	1 386 545	1 840 718	1 908 006
(d)	Renta gravable (b-c)	76 161	74 211	101 198	115 417
(e)	Impuesto bajo régimen especial (d x 20 por ciento)	15 232	14 842	20 240	23 083
(f)	Impuesto bajo régimen general (b x 33 por ciento)	431 659	482 049	640 832	667 730
(g)	Gasto tributario (f-e)	416 427	467 207	620 593	644 646
(h)	Gasto tributario (por ciento del PIB)	0.10	0.10	0.12	0.12

Fuente: Estimación propia en base de datos de la DIAN.

Fraudes, abusos y elusión tributaria

Una de las preocupaciones constantes de los diseñadores de política tributaria, es la posibilidad latente de que algunos agentes económicos utilicen los esquemas de tributación especial para sociedades no lucrativas, con el objetivo de buscar rentas. Usualmente, los buscadores de rentas estarían caracterizados por donatarios, fundadores de sociedades sin fines de lucro o bien terceras personas vinculadas a ambos. En particular, este tipo de esquemas de tributación especial suele ser utilizado por agentes económicos que simulan ser una organización corporativa y objeto social, conforme a los requerimientos que marca la legislación para tributar bajo esquemas de tributación especial, con el único objetivo de obtener un beneficio tributario indebido, a costa del resto de los contribuyentes, quienes tienen que soportar tasas impositivas relativamente altas. Las limitaciones aplicables a regímenes similares al RTE en otros países, resumidas en el cuadro 8.2, son indicativas del nivel de atención de legisladores y autoridades fiscales, por acotar espacios para la práctica abusiva a través de esquemas de elusión y evasión fiscal.

Se advierte que el riesgo de abuso y elusión fiscal está particularmente presente en el caso de Colombia. Esta observación fue derivada de un análisis de las normas aplicables por el ET para el RTE, y de entrevistas con funcionarios de la DIAN y especialistas en temas tributarios. A diferencia de regímenes tributarios similares aplicables en otros países (ver el cuadro 8.1), las fuentes de ingreso de los contribuyentes del RTE no se encuentran circunscritas a los donativos recibidos del sector privado. La inexistencia de este tipo de controles a los ingresos de los contribuyentes que tributan en el RTE, reduce los espacios de control por parte de la DIAN. Considerando que los donativos hacia sociedades no lucrativas son deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y, por consiguiente, son declarados explícitamente dentro de los formatos de declaración de impuestos, un mecanismo de control de este tipo le permitiría a la DIAN identificar ingresos provenientes de actividades mercantiles[15] –los mismos que idealmente deberían tributar en el régimen general de ley–, a través de cruces de información de sus bases de datos.

Asimismo, el RTE parece seguir una política relativamente liberal, en el criterio para determinar el objeto social de los contribuyentes que califiquen para tributar bajo este régimen preferencial. La legislación marca como única limitante que el objeto social del contribuyente sea de interés general y de acceso a la comunidad. Más allá de la aparente vaguedad terminológica, una demarcación más estricta sobre la finalidad del objeto social reduciría el espacio de potencial abuso por parte de contribuyentes que busquen disfrazar rentas gravables mercantiles como beneficios netos de empresa no lucrativa.[16]

La relativa facilidad para tributar bajo el RTE pareciera abrir múltiples oportunidades de elusión fiscal, a un costo fiscal para el erario público. De una interpretación literal de la redacción de las disposiciones que regulan el RTE (artículos 356-364) se deriva que el Estatuto Tributario no prevé limitación alguna para que los ingresos provenientes de fuentes distintas al objeto social, percibidos por los contribuyentes de este

15. Tales como enajenación de bienes, arrendamiento de inmuebles, préstamos, regalías, etc.

16. Por ejemplo, en algunas legislaciones se establece como limitante que las instituciones no lucrativas dedicadas a la educación, obtengan validez oficial de estudios a través de las autoridades educativas competentes, como una forma de asegurar que la educación impartida por dichas instituciones esté alineada con parámetros estratégicos del Estado. Este tipo de esquemas está en línea con el principio de economía subsidiaria que orienta el RTE.

régimen estén sujetos a la tasa preferencial del 20 por ciento. Una vez que el contribuyente acredite un objeto social afín a los requerimientos de ley para tributar bajo el RTE, pareciera condición suficiente para que la totalidad de los ingresos percibidos, sin importar su fuente, estén afectos a una tasa máxima del 20 por ciento.

Dentro de los abusos más recurrentes se menciona el caso de las entidades educativas. Estas, a veces, se organizan como entidades sin fines de lucro, aun cuando su fin último es lucrativo. En las entrevistas con especialistas de temas tributarios se mencionó la práctica, de algunas de estas entidades, de transferir utilidades a sus dueños por la vía de las prestaciones de servicios que estos últimos les ofrecen.

Se mencionó también el caso de algunas entidades que han sido transferidas al exterior, eludiendo toda tributación en Colombia. También se menciona la presencia de una serie de clubes, organizados como entidades sin ánimo de lucro.

Un problema para la persecución del fraude es que la DIAN no tiene facultades para fiscalizar si las entidades persiguen o no un ánimo de lucro. Esta facultad está radicada en los gobernadores de los departamentos y en el alcalde mayor de Bogotá.

Costos administrativos y de cumplimiento

Los costos de cumplimiento del RTE no son significativamente distintos a los que existen en el régimen general. El acceso al RTE es de pleno derecho y basta con cumplir los requisitos legales y presentar la declaración de impuesto sobre la renta. No se requiere de una autorización ni registro especial en la DIAN. Por otra parte, los contribuyentes del RTE están obligados a llevar libros de contabilidad debidamente registrados, de conformidad con las normas legales vigentes, de manera similar a los contribuyentes del régimen general. Asimismo, a los contribuyentes del RTE les son aplicables las normas de procedimiento y sanción establecidas en el Estatuto Tributario, para la generalidad de los contribuyentes.

Los costos de administración del RTE tampoco son significativamente distintos a los que existen en el régimen general. El acceso de pleno derecho, las exigencias de los mismos registros contables que al resto de contribuyentes y la aplicación de los mismos procedimientos y sanciones, determinan también que los costos de administración tampoco difieran significativamente de los del régimen general. No cabe duda de que la existencia de condiciones de acceso, normas especiales para el cálculo de la base gravable y figuras particulares de evasión y elusión hacen necesaria la especialización en las funciones de auditoría, ejercidas sobre estos contribuyentes. Sin embargo, de acuerdo a lo señalado por los directivos de la DIAN, en la actualidad no existen grupos especiales dedicados a la fiscalización de estas entidades.

Distorsiones sobre la eficiencia económica y efectividad de la política pública

El sistema tributario colombiano privilegia al sector sin ánimo de lucro en las inversiones con carácter social. En términos generales, un régimen tributario cuenta con características de eficiencia, en la medida en que permita a los agentes económicos asignar sus inversiones hacia aquellos proyectos que generen una mayor tasa de retorno, sin que consideraciones de tipo tributario modifiquen dichas decisiones de inversión. El

concepto de eficiencia aplicable al tratamiento del sector de sociedades sin fines de lucro, implicaría que el sistema tributario esté diseñado de forma tal que promueva inversiones de los sectores lucrativo y no lucrativo hacia el sector social, entre agentes económicos que competirían entre sí, con base en su organización corporativa, estrategia de negocio, mezcla de insumos, etc. Simultáneamente, evitan que las decisiones de negocio se vean afectadas por la tasa efectiva aplicable de impuestos.

No obstante, en la práctica el RTE introduce distorsiones en la elección de proyectos, con el objeto de incentivar la producción de bienes y servicios socialmente deseables y corregir una falla de mercado. En un ámbito de competencia entre los sectores de sociedades con fines no lucrativos (SNLs) y aquellas con fines lucrativos (SLs), en relación a la provisión de bienes y servicios socialmente deseables, resulta claro que la aplicación del RTE conlleva a la aplicación de un subsidio fiscal que busca la proliferación de proyectos socialmente deseables tanto para el Gobierno como para la sociedad colombiana.

Existen elementos de juicio para indicar que el RTE ha sido insuficiente para expandir la producción de bienes y servicios sociales a través del tiempo. Como se explica en las siguientes páginas, la relativa ineficacia del gasto tributario puede ser explicada en términos de desplazamiento del sector lucrativo por parte del no lucrativo, al igual que por la provisión insuficiente de bienes sociales.

El RTE puede resultar en un desplazamiento del sector lucrativo en el mercado de producción de bienes y servicios sociales, sin que necesariamente se incremente la producción de bienes sociales. El argumento se basa en el supuesto de que ambos sectores económicos, SNLs y SLs, de alguna forma, compiten en el mercado de provisión de los mismos bienes y servicios sociales. El amplio abanico de actividades identificadas por el ET, como objeto del beneficio tributario implica un escenario de competencia entre empresas con similar objeto social, pero diferente esquema de tributación. Dentro de este ámbito de competencia, el subsidio hacia las empresas SNLs, a través del gasto tributario, pondría en una situación de desventaja competitiva a las SLs que tributan bajo el régimen general de ley, de forma tal que las desplazaría paulatinamente del mercado de prestación de servicios o producción de bienes sociales. En un escenario en donde la producción agregada de bienes sociales permanece estancada a lo largo del tiempo, el cambio de composición en los contribuyentes dedicados a las actividades sociales, a favor de SNL beneficiarias del gasto fiscal, como consecuencia de la aplicación del RTE, genera solamente una recomposición de los participantes en el mercado, a un costo fiscal considerable.

No existe una fuente de información estable, que permita cuantificar históricamente el número de SNL, ni tampoco estimar el efecto de desplazamiento comentado anteriormente. Sin embargo, el incremento en el número de empresas cooperativas durante los últimos años, pudiera ser un indicador de la proliferación de este tipo de empresas en Colombia. Esta situación conlleva a cuestionamientos en términos de eficiencia económica: el número de sociedades cooperativas aumentó de 2 120 en 1995 a 9 477 en el 2005, lo que implica una tasa de expansión de 16.1 por ciento anual –sensiblemente superior al crecimiento económico (Murcia, 2007).

Un elemento clave para determinar si el gasto tributario ha logrado los objetivos de política

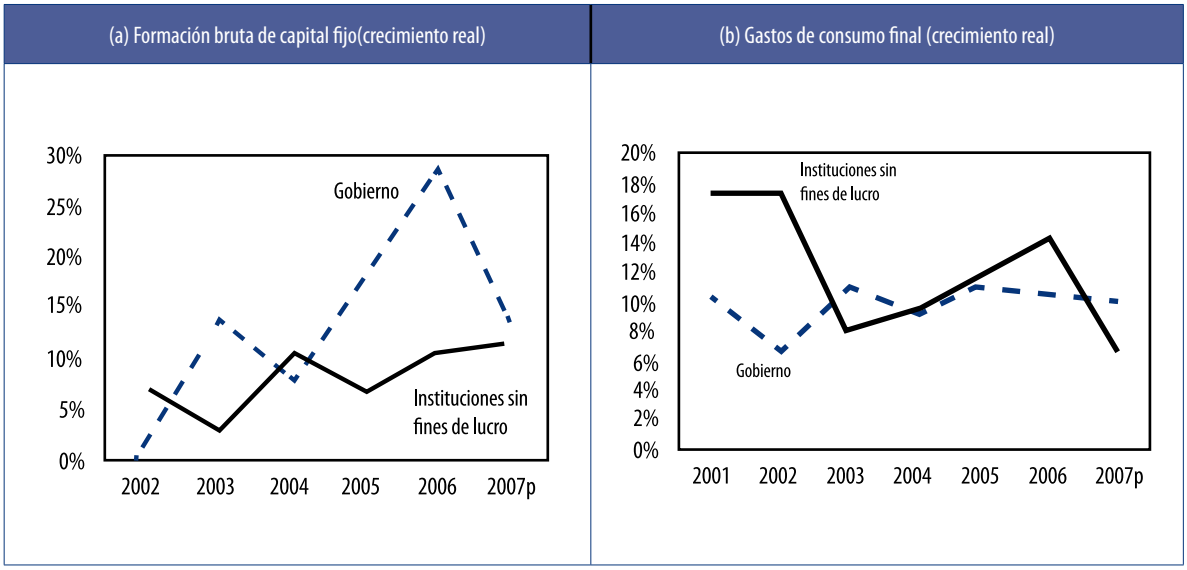
deseados, es el análisis del comportamiento histórico de la producción de las actividades sociales que el Gobierno busca incentivar. Un incremento neto en la producción de las mismas estaría asociado con un relativo éxito en la instrumentación del gasto tributario. Por el contrario, un estancamiento en la producción de dichos servicios, sugeriría que sólo ha ocurrido una recomposición en la mezcla de empresas dedicadas a la producción de bienes o prestación de servicios sociales, con una mayor presencia relativa de aquellas beneficiadas por el gasto tributario.

Ante la falta de fuentes directas de información, el comportamiento de la producción de actividades sociales, llevada a cabo por el sector no lucrativo, puede aproximarse a través de agregados macroeconómicos publicados por el DANE. Dentro del rubro de principales agregados macroeconómicos, el DANE publica cifras sobre consumo final y producción bruta de capital para las instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLH), entre otros sectores institucionales.

En términos generales, el crecimiento de la inversión real del sector no lucrativo durante el período 2002-2007 ha mostrado un dinamismo menor al del sector público. A excepción del período 2003-2004, donde se muestra un incremento importante, la inversión del sector no lucrativo parece estar relativamente estancada durante los últimos años de la muestra. Utilizando como base de aproximación el comportamiento del gasto agregado del sector no lucrativo en consumo final, las cifras muestran una reducción importante en el crecimiento del consumo de dicho sector a partir de 2002. Esta variable puede considerarse un indicador útil, en la medida en que se aproxima conceptualmente al valor total de los insumos adquiridos por el sector no lucrativo para producir bienes o prestar servicios propios de su objeto social.

Una lectura conjunta del comportamiento de ambas variables, parece indicar un bajo dinamismo relativo del sector no lucrativo durante el período en estudio. Esta situación conlleva a inferir un relativo estancamiento en la producción de bienes y servicios sociales, en la economía en su conjunto, en el período en estudio y, por consiguiente, a cuestionar la eficacia relativa del gasto tributario para lograr los objetivos buscados.

FIGURA 8.1: Aproximación al crecimiento del sector no lucrativo en Colombia (2001-07)



Fuente: Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE.

Equidad horizontal

La legislación colombiana permite que las entidades sin fines de lucro desarrollen actividades comerciales, esto implica que ellas compitan en diversos sectores, con las entidades con ánimo de lucro. En efecto, el criterio que se tiene en cuenta al momento de definir si una entidad persigue o no fines de lucro es el del reparto de beneficios. El hecho de realizar actividades comerciales, como un medio para garantizar el cumplimiento de su objeto social, no las convierte en entidades de lucro. El caso de las cooperativas es aún más revelador. Dichas organizaciones pueden ser constituidas para el desarrollo de diversas actividades en beneficio de sus asociados, incluyendo actividades agrícolas, de consumo, de vivienda, de seguros, de ahorro y crédito, de servicios públicos, educativas, de transporte, de salud, de desarrollo comunitario, de trabajo asociado y de turismo.

Las empresas amparadas bajo el RTE, que desarrollan actividades comerciales, están sujetas a una tributación considerablemente menor que las empresas del sector con fines de lucro, que desarrollan el mismo tipo de actividades. En el régimen especial, la tasa media de tributación es de 1.1 por ciento en comparación con 27.7 por ciento en el régimen general. Esto constituye una inequidad en un sentido horizontal, puesto que entidades con la misma capacidad contributiva se ven sometidas a distinta tributación. En el cuadro 8.4 se muestra la tasa media de tributación, para cada sector económico, de los contribuyentes acogidos al RTE, frente a la de las empresas acogidas a régimen general. Las primeras promedian una tasa del 1.1 por ciento, siendo la máxima de 2.8 por ciento en el sector construcción y la mínima de 0.4 por ciento en el sector financiero.

CUADRO 8.4: Tasa media de tributación: Régimen Tributario Especial y régimen general

Sector Económico	Régimen Tributario Especial			Régimen general			Brecha de tasa media
	Renta líquida del ejercicio	Impuesto	Tasa media (en %)	Renta líquida del ejercicio	Impuesto	Tasa media (en %)	
Agropecuario, silv y pesca	12 952	288	2.2	563 753	169 577	30.1	27.9
Comercio	104 169	1 889	1.8	7 998 776	2 530 263	31.6	29.8
Construcción	22 103	610	2.8	2 454 730	717 999	29.2	26.5
Electricidad, gas y agua	6 843	61	0.9	5 598 296	1 561 873	27.9	27.0
Manufactura	33 349	317	0.9	9 378 572	2 642 874	28.2	27.2
Minero	2 084	39	1.8	17 495 404	5 523 252	31.6	29.7
Otros servicios	1 409 963	17 505	1.2	10 252 577	1 893 546	18.5	17.2
Transporte, almac. y comunicaciones	38 270	545	1.4	4 226 290	1 188 861	28.1	26.7
Servicios financieros	449 386	1 620	0.4	10 311 792	2 671 200	25.9	25.5
Total	2 079 118	22 872	1.1	68 280 190	18 899 445	27.7	26.6

Instrumentos alternativos de política

Utilizar el gasto público puede ser más eficiente, pero también más costoso. Se podrían asignar recursos a los agentes económicos cuyo objeto social y principal razón de negocios sea la producción de bienes y servicios objeto de la política pública, a través de subsidios, préstamos, garantías y otros mecanismos similares. Esta opción, aunque atractiva desde una perspectiva de eficiencia fiscal, suele exhibir un mayor costo comparativo, debido a los diversos procedimientos y regulaciones seguidas, tanto por el poder ejecutivo como legislativo, para la ejecución del gasto público. Esto en relación a su diseño, aprobación, implementación y evaluación. Si bien es cierto que la implementación de estímulos a través de gastos tributarios acarrea también costos de cumplimiento para los contribuyentes, aquellos suelen ser menores, en general, a los incurridos a través del proceso presupuestario tradicional.

Subsidiar la adquisición de los principales insumos utilizados por dichos agentes económicos para lograr su objetivo social, es ineficiente y administrativamente complejo. La opción resulta indeseable desde un punto de vista de eficiencia económica, en la medida en que dicho subsidio induciría distorsiones a los agentes privados, en su decisión de utilizar la mezcla de insumos para la producción de bienes o prestación de servicios. Además, para la DIAN resultaría administrativamente complejo el controlar que el beneficio fuera aprovechado exclusivamente por los contribuyentes objeto del estímulo, más aún en una economía con el relativo tamaño y complejidad característicos de la colombiana.

8.4 Recomendaciones de política pública

Derivado del anterior análisis, las siguientes recomendaciones de política podrían ser útiles para disminuir o evitar la erosión de la base tributaria, por el uso abusivo del RTE, de parte de los buscadores de rentas, y mejorar su control:

• Limitar la deducción de donaciones de individuos y empresas hacia empresas sujetas al RTE. La deducibilidad, hasta un porcentaje de los ingresos grabables, evitaría que algunos contribuyentes utilicen vehículos de planeación utilizados exclusivamente para reducir o eliminar la base gravable a través de donaciones, sobre todo aquellas otorgadas a sociedades no lucrativas, que a su vez sean empresas relacionadas con el sujeto o entidad receptora de la donación.

• Obligar a los contribuyentes del RTE a informar a la DIAN sobre la identidad fiscal de los donantes de contribuciones. Esta obligación permitirá a la administración tributaria ejercer un mayor control, tanto sobre la deducibilidad de los donativos como de los ingresos afectos a la sociedad con fines no lucrativos, por medio de cruces de información de bases de datos internas.

• Aplicar el beneficio del RTE únicamente a aquellos ingresos provenientes de donaciones y fuentes propias. Todos aquellos ingresos provenientes de otras fuentes estarían gravados por el régimen general. Para facilitar el control y evitar abusos, se puede establecer un nivel mínimo de ingresos, provenientes de ingresos propios de la actividad social y de donativos para que los contribuyentes puedan tributar bajo el RTE.

• Establecer reglas más estrictas para que los contribuyentes puedan estar sujetos al RTE. A través de reformas al Estatuto Tributario puede establecerse la obligación de presentar una solicitud de inscripción al RTE, con información sobre la identidad de los socios o accionistas, objetivos sociales concretos y actividades a desarrollar durante los siguientes ejercicios fiscales. El comité de entidades sin fines de lucro tendría la prerrogativa de evaluar y aprobar las solicitudes recibidas, de tal forma que la información proporcionada en dicha solicitud sea alimentada en las bases de datos con reglas de negocio que faciliten a la DIAN el desarrollo de sus funciones de servicio, control y fiscalización.

• Considerar la eliminación de la tasa reducida de ISR del 20 por ciento. Mientras que la exención del impuesto bajo el supuesto de reinversión de utilidades lograría el objetivo político deseado, su eliminación evitaría posibilidades de arbitraje entre el diferencial de tasas, a la vez que se alcanzarían objetivos de neutralidad tributaria, hacia aquellos ingresos percibidos por sociedades sin ánimo de lucro, provenientes de fuentes empresariales.

En resumen, en este capítulo se presentó una evaluación integral del Régimen Tributario Especial. Se concluye que la intervención está justificada y que el RTE es el mejor instrumento disponible. Sin embargo, la intervención no parece ser efectiva y existen amplias posibilidades de elusión fiscal. Para mejorar la política se recomiendan varios cambios en el régimen, como se acaba de resumir en la sección inmediatamente anterior.

CAPÍTULO 9.
RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS

El mensaje principal del capítulo: Existen 88 zonas francas en Colombia, con 712 empresas usuarias – *un aumento de 70 por ciento en esta última variable en solamente cuatro años.* Con las zonas francas se busca incentivar la inversión y generar empleos a través de una tarifa reducida sobre la renta y exención de IVA y arancel. Existen suficientes elementos técnicos para cuestionar la efectividad del régimen de zona franca colombiana: la experiencia internacional sugiere que dichos incentivos son poco efectivos; la decisión de inversión depende de muchos otros factores; y el factor vinculante en Colombia suele ser la infraestructura física y no el régimen tributario. El nivel de inversión de Colombia tampoco parece ser particularmente bajo. Si bien las zonas francas generan inversión y empleo a niveles moderados, esto no es necesariamente un producto de la política, pues es probable que una parte importante de los proyectos de inversión se hubiese realizado, aún sin los alivios tributarios que contempla el régimen. Muchos proyectos de inversión ejecutados en zonas francas tienen rentabilidades suficientemente altas como para haber sido viables bajo el régimen general, especialmente en los sectores de comercio y servicios. Por otro lado, la perdida recaudatoria es equivalente a 0.1 por ciento del PIB y podría llegar a un nivel de 0.33 por ciento del PIB en el 2020. El costo administrativo equivale a 0.8 por ciento del presupuesto de la DIAN. Además, el régimen genera inequidad horizontal, porque las empresas amparadas bajo el régimen de zonas francas están sujetas a una tributación considerablemente menor que las empresas del régimen general. También hay riesgos de elusión tributaria, y aquí se destaca la posible manipulación de los precios de transferencia. Se deben considerar otros instrumentos más atractivos para incentivar la inversión, como un IVA tipo consumo, la depreciación acelerada y implementación de planes de desarrollo regional.

El capítulo está organizado de la siguiente manera: La sección 9.1 describe el régimen de zonas francas. La sección 9.2 analiza la racionalidad de la intervención. En la sección 9.3 se evalúan los costos y beneficios del régimen, incluyendo la inversión y el empleo, el costo fiscal, elusión fiscal, costos de cumplimiento, costos de administración y equidad. Finalmente, la sección 9.4 considera algunos instrumentos alternativos de política pública.

9.1 Descripción del régimen de zonas francas

El RZF está regulado por la Ley 1004 de 2005, el Estatuto Tributario y el Decreto 2685 de 1999. En la ley antes citada se define a la zona franca como 'el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior". Además, se señala que 'las mercancías ingresadas a estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional, para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones".

RECUADRO 9.1.: Resumen de la evaluación del gasto tributario en zonas francas.

A. Racionalidad	
1. ¿Está justificada la intervención gubernametal?	Existen suficientes elementos técnicos para cuestionar la efectividad del régimen de zona franca colombiana: la experiencia internacional sugiere que dichos incentivos son poco efectivos; la decisión de inversión depende de muchos otros factores; y el factor vinculante en Colombia suele ser la infraestructura física y no el régimen tributario. Finalmente, el nivel de inversión no parece ser particularmente bajo.
2. ¿Cómo responde el gasto tributario a esta necesidad de intervención?	Los bienes comprados o importados por los usuarios industriales de bienes o de servicios se encuentran exentos de IVA y de aranceles.
B. Objetivos	
3. ¿Cuál es el objetivo general de esta política?	Incentivar la inversión productiva y la generación de empleos. Promover competitividad regional y economías de escala.
4. ¿Cuáles son los efectos esperados en términos de modificación de comportamiento?	Se espera aumentar la inversión y el empleo que generan las empresas, a niveles superiores de los que se habrían obtenido sin los alivios tributarios que contempla el régimen.
5. ¿Cuáles son los resultados de esta política?	Entre 2007 y 2011, las zonas francas autorizadas han ejecutado inversiones por COP 8.6 billones, han dado empleo directo a 11 751 personas y empleo indirecto a otras 40 976 personas. Sin embargo, no se puede atribuir estos resultados directamente a esta política pública.
6. ¿Quién es el beneficiario?	Los beneficiarios directos de la política son las empresas usuarias autorizadas para constituir las zonas francas. Los beneficiarios indirectos son los trabajadores de estas empresas.
C. Evaluación	
C.1 Instrumentos de política pública alternativos	
7. ¿Cuáles son los instrumentos alternativos de política?	I. Incentivos tributarios alternativos: (a) transformación del IVA tipo producto en uno tipo consumo; (b) establecer un régimen de depreciación acelerado. II. Gasto público: desarrollo regional.
8. ¿Representa el gasto tributario la mejor opción para alcanzar los objetivos de política deseados?	No, es inferior a todas las alternativas mencionadas arriba.
C.2 Evaluación de costes y beneficios	
9. ¿Cuál es la agencia de gobierno responsable de la evaluación?	El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la DIAN, tiene la responsabilidad de evaluar el costo fiscal de los incentivos tributarios de las zonas francas. La Comisión Intersectorial de Zonas Francas tiene competencias para evaluar el cumplimiento de los objetivos, en relación a zonas francas específicas.
10. ¿Cuál es el costo fiscal estimado del gasto tributario?	Total: 0.03 por ciento del PIB. Tarifa reducida (0.03 por ciento del PIB). La exención de IVA sobre bienes de capital (0.06) no es gasto tributario.
11. ¿Cuáles son los costos administrativos y de cumplimiento?	Costo administrativo: COP 3 500 millones anuales (0.8 por ciento del presupuesto de la DIAN). Costo de cumplimiento: COP5 500 millones anuales (auditorías externas).
12. ¿En qué medida el gasto tributario distorsiona la eficiencia económica?	Una eliminación del régimen zona franca resulta en una mayor tasa de crecimiento (+0.1%), por un mayor nivel de inversión, dado un aumento en el ahorro para el gobierno, a través de mayor recaudo.
13. ¿Cuáles son los efectos distributivos (equidad horizontal)?	En promedio, la tasa media de tributación de empresas ZF es 6 puntos porcentuales menor, que en el régimen general.
14. ¿Invita el beneficio tributario al fraude y evasión tributaria?	La figura de evasión tributaria más evidente es la manipulación de los precios de transferencia, entre una empresa usuaria de zona franca y otra domiciliada en el resto del país. Asimismo, la posibilidad de trasladar empresas que están operando fuera de una zona franca al interior de dicha zona desvirtúa el objetivo de promover inversión nueva y crear empleos.
15. ¿Qué cambios en el diseño del gasto tributario permitirían alcanzar los objetos políticos?	Transformar el IVA tipo producto en uno tipo consumo. Establecer un régimen de depreciación acelerada.

Con las zonas francas se busca incentivar la inversión y generar empleo, además, están abiertas a inversionistas nacionales y extranjeros. A diferencia de las zonas francas establecidas en el resto del mundo, en Colombia su actividad no se restringe al comercio exterior, sino que también se permite su participación en el mercado interno.

Las zonas francas pueden ser de dos tipos: zonas francas permanentes (ZFP) y zonas francas permanentes especiales (ZFPE). En la ZFP operan varios usuarios, entre los cuales se pueden distinguir cuatro tipos: el usuario operador, usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios comerciales. Por su parte, la ZFPE está constituida por una sola empresa, del tipo usuario industrial, además del usuario operador. Estas zonas francas se autorizan en atención al alto impacto económico y social que puedan tener para el país.

Los usuarios operadores e industriales de las zonas francas se benefician con una tarifa reducida del impuesto sobre la renta del 15 por ciento. Adicionalmente, las utilidades retiradas y los dividendos percibidos por los socios o accionistas, están exentos del impuesto a la renta. Por su parte, los usuarios que desarrollan actividades comerciales pagan la tarifa general de 33 por ciento.

Los bienes comprados o importados por los usuarios industriales de bienes o de servicios se encuentran exentos de IVA y de aranceles. Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan, desde el territorio aduanero nacional, a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos, se encuentran exentos de IVA, es decir, sujetos a la tasa cero, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios. Por otra parte, los bienes provenientes del exterior y que ingresan a las zonas francas, no se consideran importaciones, para todos los efectos legales, lo que significa que están exentos de IVA y de aranceles. No obstante, cuando los bienes producidos en las zonas francas son vendidos a personas domiciliadas en Colombia, se entiende que se produce una importación, siendo sujeto del pago de aranceles, aunque sólo por el valor de los insumos importados, y al IVA.

Para obtener la autorización para instalar una zona franca, los usuarios deben cumplir una serie de requisitos. Para las ZFP estos están vinculados al terreno, la factibilidad del proyecto, la inversión comprometida y la generación de empleos, entre otros. Los usuarios industriales de los ZFPE deben cumplir una serie de requisitos de constitución, inversión y empleo.[17]

9.2 Racionalidad del régimen de zonas francas

A través del RZF, el Gobierno busca incentivar la inversión productiva y la generación de empleos. Estos objetivos están expresamente establecidos en la Ley 1004 de 2005, cuando se señala que las zonas francas tienen las siguientes finalidades:

- Ser un instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital.

- Ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezcan.

17. Cabe señalar que la DIAN ha anunciado recientemente que se modificará el RZF, para suspender las autorizaciones de ZFPE de bienes, manteniéndose solamente para los servicios.

• Desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales.

• Promover la generación de economías de escala.

• Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.

A partir de los argumentos de la economía del bienestar, esta intervención estatal no tiene justificación. Según esta teoría, la intervención del Estado en el mercado se justifica por la existencia de fallas (por externalidades, asimetría de información, bienes públicos, etc.) y por motivos redistributivos. El uso de incentivos tributarios en este contexto supone que existe un nivel subóptimo de inversión y empleo, causado por una falla de mercado. Este argumento es muy difícil de sostener en el caso colombiano, debido a que el nivel de inversión depende de muchos factores. De manera similar, el nivel de empleo es una función del nivel de actividad económica, la estructura económica de país, y la regulación del mercado laboral, entre otros.

Los incentivos fiscales, como el régimen de zona franca, suelen ser utilizados para promover la actividad productiva, el empleo y la inversión, aunque su efectividad ha sido objeto de controversia y debate durante muchos años. El principal objetivo de esta herramienta de política tributaria es hacer más atractiva la tasa de retorno del capital en determinadas inversiones, particularmente de origen extranjero, bajo la premisa de que dichas inversiones no se llevarían a cabo sin la implementación del incentivo fiscal. En la práctica, los incentivos fiscales suelen estar acompañados de un alto costo fiscal para la hacienda pública, en la medida en que las decisiones de inversión suelen responder a una serie de factores que van más allá de lo estrictamente tributario.

El tipo de inversiones que los incentivos fiscales usualmente promueven, suele responder en buena medida a factores extra-tributarios. Estos factores incluyen la infraestructura física (transporte, energía, comunicaciones, etc.), social (educación, salud seguridad, etc.), e institucional (sistema de justicia, calidad de la regulación, etc.) del país destino de la inversión. Se requiere una sólida base de ingresos tributarios para financiar el tipo de infraestructura necesaria para promover la inversión productiva. Por consiguiente, desde un punto de vista estratégico resultaría deseable reducir o eliminar los incentivos fiscales a la inversión, con el objeto de fortalecer la base ingresos públicos que permita a su vez financiar un mayor nivel de infraestructura física y social en el país receptor de inversión productiva.

Desde un punto de vista de eficiencia económica, resulta deseable utilizar incentivos fiscales que, en la medida de lo posible, promuevan neutralidad en las decisiones de inversión de los agentes económicos. Un incentivo fiscal es neutral en aquellos casos en que queda la preferencia del inversionista sobre diferentes proyectos de inversión, no se ve alterada después de la introducción del incentivo fiscal[18]. La necesidad de adoptar incentivos fiscales neutrales resulta relevante desde el punto de vista económico, en la medida en que evita distorsiones en las decisiones de los inversionistas, con relación a la mezcla de factores de la producción, el tipo de tecnología utilizada o la vida útil de los activos físicos utili-

18. Suponiendo que la tasa de inversión para los proyectos de inversión A y B, antes de la introducción del incentivo fiscal fuese de 15 por ciento y 10 por ciento respectivamente, y la misma tasa aumentara a 16 por ciento y 13 por ciento respectivamente, como consecuencia del incentivo fiscal, el inversionista seguiría prefiriendo el proyecto de inversión A sobre el B en ambos escenarios. El resultado implica la existencia de un incentivo fiscal neutral.

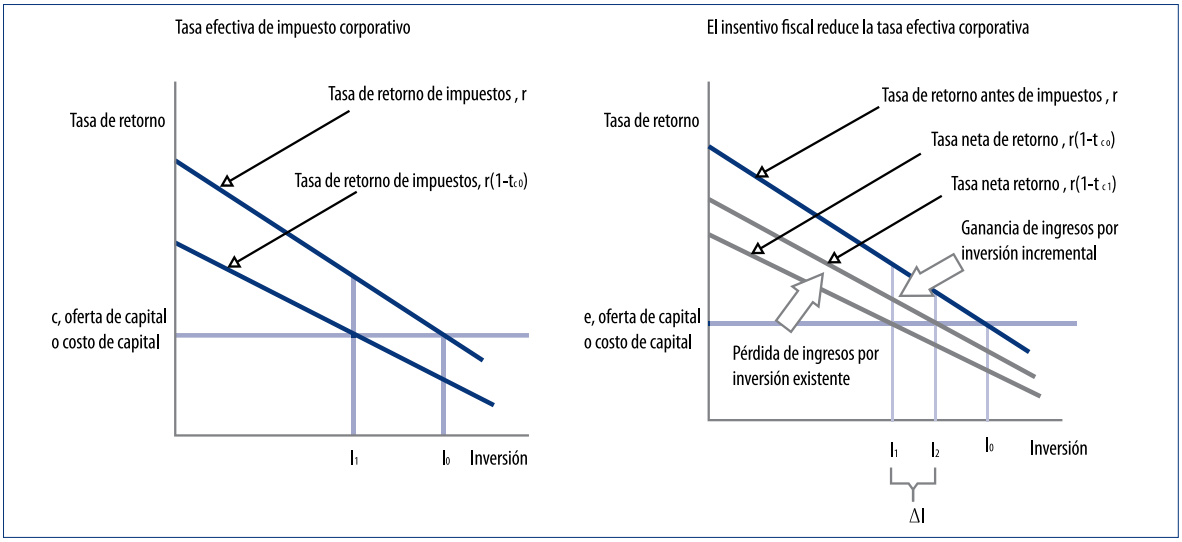
zados en los proyectos de inversión, entre otras decisiones. Por consiguiente, con base a consideraciones de eficiencia económica, resulta deseable utilizar incentivos neutrales, tales como la deducción inmediata de inversiones, o la reducción general de las tasas al impuesto corporativo.

Para que el incentivo fiscal a la inversión productiva sea costo-efectivo, resulta necesario que el gobierno perciba una ganancia neta entre el gasto tributario y el incremento en la base tributaria proveniente de nueva inversión. Si bien es cierto que los incentivos fiscales pueden aumentar la masa crítica de inversiones en sectores económicos estratégicos para el gobierno, también lo es que en ocasiones estos mismos pierden ingresos tributarios asociados con aquellas inversiones que de cualquier forma se realizarían si no existiera el incentivo fiscal (ver figura 9.1).

En aquellos casos en que los factores de producción en el sector formal se encuentren cerca del nivel de pleno empleo, el efecto impositivo sobre la inversión es relativamente pequeño. Considerando que los incentivos fiscales a la inversión reducen la tasa efectiva de impuestos de las empresas beneficiadas, para que dichos incentivos promuevan a su vez mayor niveles de inversión, y con ello mayores ingresos tributarios, es necesario que las decisiones de inversión tengan una respuesta relativamente alta a la tasa de retorno.[19] Para que esto suceda, el país debe ofrecer una infraestructura adecuada, altas tasas de productividad laboral, un marco regulatorio adecuado, bajo riesgo político y un sistema judicial relativamente efectivo.

Por consiguiente, resulta costo-ineficiente otorgar incentivos fiscales en regiones que ofrecen al inversionista bajos niveles relativos de infraestructura física y social, en donde la respuesta de los niveles de inversión a la tasa de retorno, después de impuesto, es baja. Bajo estas circunstancias, resulta predecible que los países mantengan altas tasas estatutarias de impuestos con el objeto de financiar las pérdidas en ingresos fiscales, asociadas a los gastos fiscales por concepto de incentivos a la inversión. En este escenario, resultaría más efectivo, desde un punto de vista de política tributaria, modificar la política de incentivos, aplicando recortes generales a la tasa estatuaria corporativa (incentivo neutral).

FIGURA 9.1: El impacto teórico de un incentivo tributario sobre la decisión de inversión



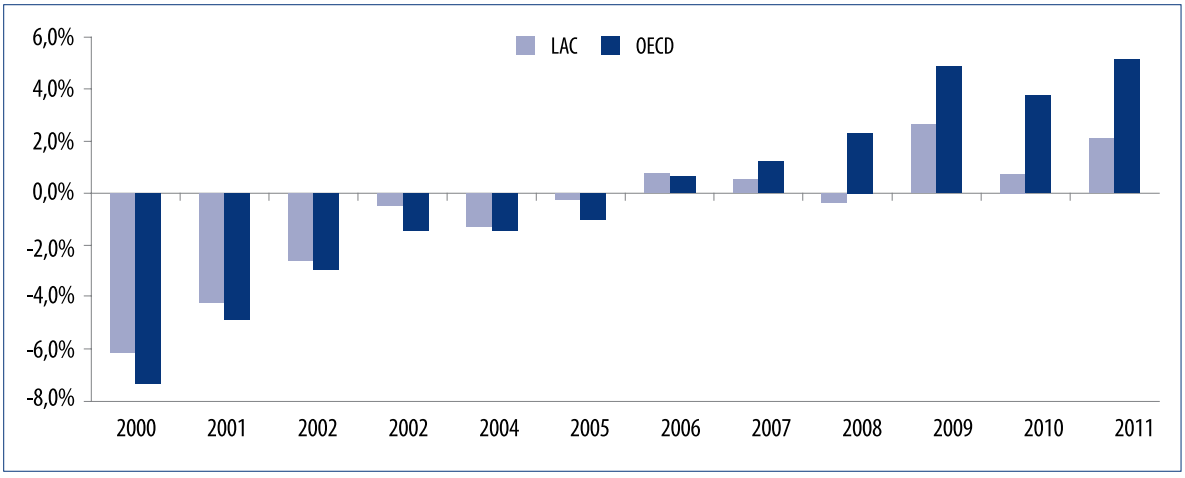
19. Es decir, que la demanda-precio de las inversiones sea relativamente elástica.

Con base en lo anteriormente expuesto, existen suficientes elementos técnicos para cuestionar la efectividad del régimen de zona franca colombiana. Primero, porque la experiencia internacional sugiere que dichos incentivos son poco efectivos. Segundo, porque la decisión de inversión depende de muchos otros factores, y el factor vinculante en Colombia suele ser la infraestructura física y no el régimen tributario. Tercero, como se ilustra a continuación, en Colombia el nivel de inversión no parece ser particularmente bajo.

La racionalidad de la intervención también ha disminuido durante la última década, dado que Colombia viene cerrando la brecha de inversión. En el año 2000, la tasa de inversión de Colombia era de casi un 15 por ciento del PIB, mientras que en el promedio de la región era de 21 por ciento del PIB. Es decir, una brecha de 6 puntos porcentuales, como muestra la figura 9.2. En esa época, posiblemente se habría podido argumentar que Colombia necesitaba algún tipo de intervención estatal para aumentar el nivel de inversión, aunque no necesariamente a través del sistema tributario. Sin embargo, entre 2000 y 2005 Colombia logró cerrar dicha brecha, tanto con la región ALC, como con los países OCDE. En 2011, el nivel de inversión de Colombia superó el nivel promedio regional en 2 puntos del PIB. Es decir que el argumento que apoya la intervención estatal no es tan contundente como lo era hace una década.

¿La brecha de inversión se cerró gracias a intervenciones como las zonas francas y la deducción por inversión en activos fijos? Esta es una pregunta clave, que difícilmente se puede contestar de manera definitiva. En el caso de la deducción por activos fijos, existen dos puntos de vista contrarios en la literatura económica colombiana, como se explicó detalladamente en el capítulo 4 (recuadro 4.1). En el caso de las zona francas, no existe evidencia definitiva, pero a través del análisis incluido en este capítulo se espera hacer una contribución al debate. Aparte de la intervención tributaria, es importante mencionar dos factores adicionales que tienen un impacto

FIGURA 9.2: Colombia: Brecha de inversión en comparación de países OCDE y la región ALC



Nota: Mide la diferencia entre la tasa de inversión de Colombia (en porcentaje del PIB), la de OCDE y ALC. Valores negativos implican tasas de inversión inferiores para Colombia y viceversa.
Fuente: FMI (WEO) en línea.

positivo a nivel de inversión: primero, el mejoramiento de la situación de seguridad, y segundo, el boom económico vinculado con mayor producción y precios internacionales en materias primas.

Aunque Colombia efectivamente compite con países vecinos para atraer la inversión, se destaca la importancia de ciertas variables de competitividad. Entre ellas se incluyen estabilidad política y económica, infraestructura, el ambiente de negocios, y acceso a otros mercados. Por ende, la decisión de inversión es función de muchas variables y no solamente de la tasa tributaria efectiva.

La evidencia de la efectividad de los incentivos tributarios no es muy sólida. Una revisión de la literatura económica sugiere que a pesar del hecho de que los países usan los incentivos tributarios con mucha frecuencia, hay poca evidencia de su efectividad (Roca, 2010).

9.3 Evaluación de costos y beneficios

Objetivos y Beneficiarios

Expresamente, la normativa tributaria establece los resultados de empleo e inversión, que se persiguen con el establecimiento de cada zona franca y con la incorporación de cada usuario. Estos resultados han sido detallados en la siguiente sección. Sin embargo, para el RZF como un todo, no existe evidencia del establecimiento de productos, resultados u objetivos cuantitativos o cualitativos.

Los beneficiarios directos de la política son las empresas usuarias autorizadas para constituir las zonas francas y, eventualmente, los trabajadores empleados en ellas. Las empresas se benefician con los alivios tributarios que contempla la normativa, los que les permiten obtener rentabilidades superiores a las esperables bajo el régimen general de tributación. Por su parte, los trabajadores contratados por estas resultarían beneficiados con la política, en la medida en que el RZF fuese determinante en la realización de los proyectos de inversión. Si el RZF no es determinante, cabría esperar que los empleos se generaran de todas maneras, aun en ausencia de los beneficios fiscales. Bajo esta misma condición, podría haber también otros beneficiarios indirectos, producto de la actividad económica que generaría la zona franca en su entorno, tales como empresas, trabajadores y profesionales.

Agencia de gobierno responsable de la evaluación

La normativa sobre zonas francas no establece una instancia de evaluación global de la efectividad y eficiencia de la política. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la DIAN, sólo tiene la responsabilidad de evaluar el costo fiscal de los incentivos tributarios de las zonas francas. En todo caso, cabe señalar que hasta la fecha, el informe anual de gastos tributarios no incorpora el RZF dentro de las estimaciones publicadas en el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

La Comisión Intersectorial de Zonas Francas solo tiene competencias para evaluar el cumplimiento de los objetivos en relación a zonas francas específicas. Esta comisión está integrada por el Ministro de Comercio, Industria y Turismo quien la preside; el Ministro de Hacienda y Crédito Público; el ministro del ramo que regule, controle o vigile la actividad sobre la que se pre-

tende obtener la declaratoria de existencia de la zona franca permanente; el director del Departamento Nacional de Planeación; el director de Impuestos y Aduanas Nacionales; el presidente de Proexport, y el alto consejero presidencial para la gestión pública y privada o quien haga sus veces. Entre sus funciones se encuentran analizar, estudiar, evaluar y emitir concepto sobre la viabilidad de la declaratoria de existencia de la zona franca y aprobar o negar el Plan Maestro de Desarrollo General de las Zonas Francas.

Inversión y generación de empleo

En Colombia hay 88 zonas francas autorizadas, 35 de ellas permanentes y 53 permanentes especiales. De las 35 permanentes, 11 fueron creadas con anterioridad a la Ley 1004 de 2005, por lo que disfrutan de los beneficios tributarios, pero no tienen compromisos de inversión y generación de empleo. Se aprecia un incremento notable en el número de zonas francas a partir de la publicación de la ley antes citada, equivalente a un 800 por ciento con respecto al número de zonas francas vigentes existente en el 2006 (ver cuadro 9.1).

Hay 712 usuarios de zonas francas, esta cantidad es un 70 por ciento superior a la registrada en el año 2006. Los usuarios industriales de bienes y servicios son el grupo más grande, seguido por los usuarios comerciales e industriales de servicios (Figura 9.3). Como consecuencia de los incentivos tributarios de la Ley 1004 de 2005, se observa un incremento bastante diferencial en el aumento por tipo de usuario a la situación vigente en 2006: los usuarios industriales de servicio crecieron con 642 por ciento y los industriales de bienes y servicios en un 344 por ciento, frente a un 27 por ciento en los usuarios comerciales.

Es importante tener en cuenta que de las 235 560 firmas que declararon renta en 2010, tan solo 655 se encontraban bajo el régimen de zona franca. En otras palabras, las empresas ZF solamente tienen una participación de 0.3 por ciento en las empresas que tributan.

Entre 2007 y 2011, las zonas francas autorizadas han ejecutado inversiones por COP 8.6 billones, además, han dado empleo directo (formal) a 11 751 personas y empleo indirecto

CUADRO 9.1: Número de zonas francas según año de autorización

Año de resolución	Número de zonas francas			
	Permanentes	Especiales	Total	Acumulado
Anterior a 2007	11	0	11	11
2007	4	5	9	20
2008	6	14	20	40
2009	4	13	17	57
2010	7	14	21	78
2011	3	7	10	88
Total	35	53	88	-

Fuente: Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, Zonas Francas, DIAN.

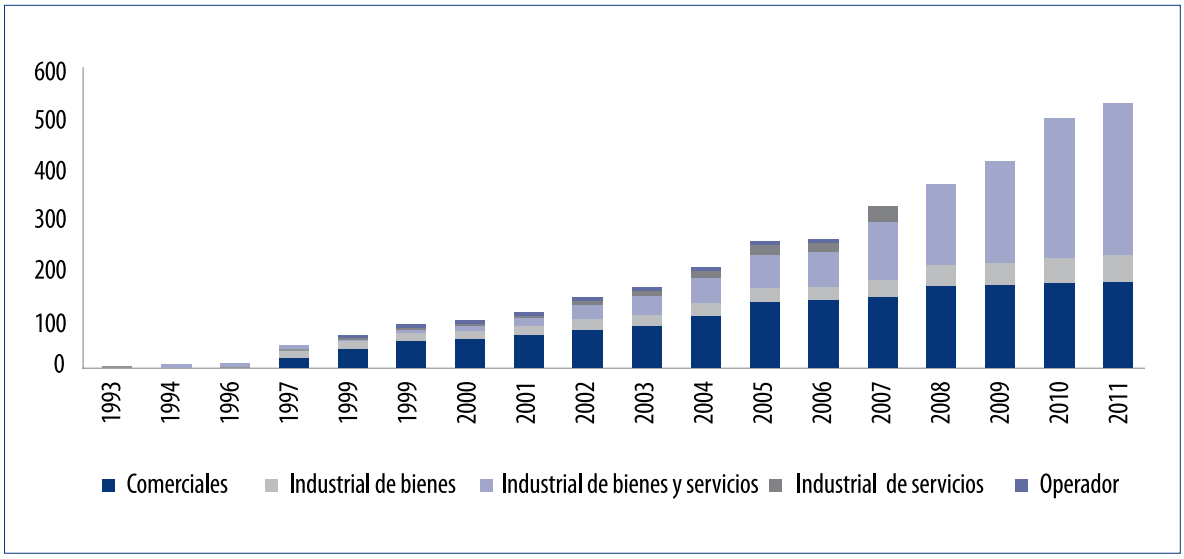
(formal o informal) a otras 40 976 personas. En términos relativos, la inversión de empresas zona franca alcanza el 1.8 por ciento de la formación bruta de capital nacional en 2007-11. De forma similar, el empleo directo (formal) generado por empresas zona franca es equivalente a 0.6 por ciento del empleo formal generado en el país en este periodo (y 1.3 por ciento del empleo total generado). Estas cifras se comparan con la participación de las empresas ZF en el total de empresas declarantes, que es del 0,3 por ciento.

Sin embargo, estas cifras no representan exclusivamente los beneficios generados por las zonas francas, pues es probable que una parte importante de los proyectos de inversión se hubiesen realizado aún sin los alivios tributarios que contempla el régimen. Las inversiones y los puestos de trabajo producidos por esos proyectos son beneficios que no se pueden atribuir a la política de zonas francas.

Las zonas francas permanentes tienen un grado de ejecución de compromisos en inversión y generación de empleo muy bajo, estos alcanzan el 23 por ciento y 2 por ciento respectivamente. Las inversiones asociadas a las zonas francas autorizadas en los años 2007 y 2008 deberían estar ejecutadas en un cien por ciento, de acuerdo a los plazos legales para ello; sin embargo, la tasa de ejecución es de 79 por ciento y 32 por ciento, respectivamente. Por otra parte, desde 2007, las zonas francas permanentes han creado solamente 451 puestos de trabajo directos y 3 498 empleos indirectos.

La situación es distinta en las zonas francas especiales, siendo el grado de ejecución de 72 por ciento en inversión y 125 por ciento en empleos directos. Respecto de la creación de empleo indirecto, también hay una sobre ejecución del 284 por ciento. Es probable que este mejor desempeño relativo se explique por la declaración como ZFPE de empresas en marcha, que ya se encontraban desarrollando sus actividades que eran parte del proyecto presentado.

FIGURA 9.3: Usuarios de zonas franca por tipo de usuario, 1993-2011



Fuente: Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, Zonas Francas, DIAN.

CUADRO 9.2: Compromisos y ejecución de inversión y empleo en ZFP

Año de resolución	Inversión (millones de pesos)			Generación de empleo directo			Generación de empleo indirecto		
	Comprometida	Ejecutada	%	Comprometida	Ejecutada	%	Comprometida	Ejecutada	%
2007	176 946	140 159	79.2	1 184	261	22.0	17 539	948	5.4
2008	805 073	259 171	32.2	17 163	84	0.5	32 060	2 166	6.8
2009	300 522	46 896	15.6	3 507	41	1.2	10 985	220	2.0
2010	770 159	43 688	5.7	463	60	13.0	2 132	139	6.5
2011	101 172	13 928	13.8	105	5	4.8	1 648	25	1.5
Total	2 153 872	503 842	23.4	22 422	451	2.0	64 364	3 498	5.4

Fuente: Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, Zonas Francas, DIAN.

CUADRO 9.3: Compromisos y ejecución de inversión y empleo en ZFP

Año de resolución	Inversión (millones de pesos)			Generación de empleo directo			Generación de empleo indirecto		
	Comprometida	Ejecutada	%	Comprometida	Ejecutada	%	Comprometida	Ejecutada	%
2007	511 931	732 309	143.0	869	710	81.7	6 910	8 617	124.7
2008	7 824 796	5 885 442	75.2	2 633	5 847	222.1	2 288	21 791	952.4
2009	1 533 791	1 294 754	84.4	2 579	3 654	141.7	1 871	5 228	279.4
2010	730 538	209 480	28.7	2 291	995	43.4	1 151	1 395	121.2
2011	736 412	21 318	2.9	655	94	14.4	980	447	45.6
Total	11 337 467	8 143 302	71.8	9 027	11 300	125.2	13 200	37 478	283.9

Fuente: Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, Zonas Francas, DIAN.

Muchos proyectos de inversión ejecutados en zonas francas, tienen rentabilidades suficientemente altas como para haber sido viables bajo el régimen general, especialmente, en los sectores de comercio y servicio. En el cuadro 9.4 se comparan las rentabilidades promedio por sector económico, entre las empresas de zonas francas y las del régimen general. Llama la atención que en las actividades de servicios, las rentabilidades sobre patrimonio promedio son significativamente superiores a las que muestran las empresas en el régimen general. Esta observación permite suponer que se trata de proyectos que se habrían llevado a cabo aún sin los alivios tributarios del RZF. En el sector manufacturero, la rentabilidad en zona franca es similar a la del régimen general en 2010, pero inferior en los años anteriores. En esto último incide que se trata de proyectos iniciados a partir de 2007, por lo que es normal observar rentabilidades inferiores en los primeros años de vida.

CUADRO 9.4: Rentabilidad sobre el patrimonio: zonas francas versus régimen general

Sector económico	Zonas francas				Régimen general		
	2008	2009	2010		2008	2009	2010
Agropecuario, silvicultura y pesca	13	4	4		5		5
Comercio	23	17	26		18		11
Construcción	71	4	6		9		10
Manufactura	7	7	13		13		14
Otros servicios	21	21	20		3		3
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	29	27	25		13		13
Servicios financieros	10	4	12		6		4

Fuente: Elaboración propia con base en las estadísticas agregadas de las declaraciones de renta, proporcionadas por la DIAN.

Estimación del costo fiscal

El costo fiscal del RZF proviene, principalmente, de dos fuentes: la tarifa reducida de impuesto a la renta y la exención de IVA sobre bienes de capital. Respecto a este último componente, es necesaria una aclaración. En el capítulo 3 se recomendó usar un marco tributario de referencia para el IVA de tipo consumo, bajo esa definición, la recaudación obtenida por la aplicación de IVA no deducible a los activos fijos, se considera una sobre tributación, que debe ser medida como un gasto tributario negativo. Desde ese punto de vista, se podría afirmar que el alivio que reciben los usuarios de zonas francas no es un gasto tributario, pues no hace más que restablecer la base consumo, que es la que debiera aplicarse en todo el país. Sin embargo, se ha estimado pertinente calcular lo que el Estado deja de recaudar con este alivio, por cuanto es un beneficio significativo para los usuarios, que puede ser determinante a la hora de decidir operar a través de este régimen.

Para el año 2010, se estima que el costo fiscal de la tarifa reducida fue de aproximadamente COP188 mil millones, cifra equivalente al 0.03 por ciento del PIB (ver cuadro 9.5). El costo fiscal se calculó como la diferencia entre un impuesto del 33 por ciento, aplicado sobre la renta líquida del ejercicio, y el impuesto actual, declarado por los propios usuarios. Este costo ha ido creciendo año tras año. Es así que el costo en 2010 es trece veces superior al costo estimado en 2007. Si se mantiene el ritmo de crecimiento de las zonas francas a la tasa promedio de los tres últimos años, se estima que para el año 2020 el costo fiscal se elevaría en más de diez veces, llegando a un monto equivalente a 0.33 por ciento del PIB.

El costo fiscal por exención de IVA a las compras de bienes de capital se estima en unos COP321 mil millones, para el año 2011, cifra equivalente a un 0.06 por ciento del PIB. Este costo es similar en los tres últimos años y bastante menor en el 2008, año en que recién se iniciaban los proyectos de inversión amparados por los be-

neficios tributarios de la Ley 1004 de 2005. Llama la atención que este costo es superior al de la tarifa reducida del impuesto a la renta. Esto obedece a una cuestión temporal, por que el beneficio de IVA se recibe al inicio del proyecto, en cambio el beneficio del impuesto a la renta se recibe en todos los años posteriores a la inversión.

Para estimar el costo fiscal anterior se usó información de los montos de la inversión ejecutada por las zonas francas, información provista por la DIAN. La información sobre montos de inversión está asociada al año de autorización de la zona franca, por lo tanto, se supuso una ejecución en tres años en partes iguales. Además, se supuso que la totalidad de la inversión se realiza en bienes de capital gravados con IVA, lo que podría llevar a una sobrestimación del costo. Sin embargo, no se tiene información adicional que permita una estimación más precisa.

CUADRO 9.5: Estimación del costo fiscal del régimen de zonas francas: tarifa reducida del impuesto sobre la renta (millones de pesos)

		2007	2008	2009	2010
(a)	Número de usuarios	326	434	505	623
(b)	Renta líquida gravable	684 729	907 333	980 653	1 710 832
(c)	Impuesto bajo régimen especial (b x 15 por ciento o 33 por ciento)	211 277	249 261	238 140	376 209
(d)	Impuesto bajo régimen general (b x 33 por ciento)	225 960	299 420	323 615	564 575
(e)	Gasto tributario (d-c)	14 683	50 159	85 476	188 366
(f)	Gasto tributario (porcentaje del PIB)	0.00	0.01	0.02	0.03

Fuente: Elaboración propia, con base en la información agregada de las declaraciones de renta, entregada por la DIAN.

CUADRO 9.6: Estimación del costo fiscal del régimen tributario especial: exención de IVA sobre bienes de capital (millones de pesos)

		2008	2009	2010	2011
(a)	Inversión ejecutada	290 823	2 339 027	2 785 899	2 995 309
(b)	IVA sobre la inversión (a x 16 por ciento)	46 532	374 244	445 744	479 249
(c)	Menor pago de impuesto a la renta (b x 33 por ciento)	15 355	123 501	147 095	158 152
(d)	Gasto tributario (b-c)	31 176	250 744	298 648	321 097
(e)	Gasto tributario (porcentaje del PIB)	0.01	0.05	0.06	0.06

Fuente: Elaboración propia con base en la información proporcionada por la DIAN.

Fraudes, abusos y elusión tributaria

Una de las preocupaciones constantes de los diseñadores de política tributaria es la posibilidad latente de que algunos agentes económicos utilicen el RZF con objetivos oportunistas. A partir del análisis de la normativa de zonas francas aplicable, y de las conversaciones sostenidas con los funcionarios de la DIAN, se concluye que el riesgo de evasión y elusión fiscal está presente en Colombia. Curiosamente, las empresas de asesorías tributarias que fueron entrevistadas por la misión desestimaron esta posibilidad.

La figura de evasión tributaria más evidente es la manipulación de los precios de transferencia, entre una empresa usuaria de zona franca y otra domiciliada en el resto del país. Es frecuente que las empresas usuarias de zonas francas realicen actividades en el resto del país. Bajo la normativa colombiana no es posible que la misma persona jurídica realice actividades dentro y fuera de las zonas francas, pero nada impide que la empresa usuaria tenga relación de propiedad con otras personas jurídicas que operen en el resto del país bajo el régimen general. En tales circunstancias, la transferencia de rentas desde la zona de mayor tributación a la de más baja tributación surge como figura de evasión. Para conseguir ese objetivo basta con establecer una relación comercial, real o simulada, entre ambas empresas y adecuar los precios de transferencia para localizar la mayor parte de la utilidad conjunta en la empresa usuaria de la zona franca, que es la que está sujeta a una menor tributación. Las altas rentabilidades de las empresas usuarias de servicios, mostradas en el cuadro 9.4, podrían ser un indicio de la realización de esta práctica.

Asimismo, se abre la posibilidad de trasladar empresas que están operando en el resto del país, a una zona franca, desvirtuando el objetivo de promover inversión nueva y crear empleos. Los requisitos legales, tanto para los usuarios operadores como para los usuarios industriales y comerciales, están orientados a asegurar que las empresas que se instalen en las zonas francas ejecuten proyectos de inversión nuevos. Sin embargo, verificar que esto se cumpla a cabalidad es extremadamente difícil. Por ejemplo, una vez que un usuario industrial está operando en la zona franca, nada impide que paulatinamente vaya absorbiendo a las empresas relacionadas, que realizan la misma actividad fuera de la zona franca. En el extremo, el proyecto de inversión presentado a la Comisión Intersectorial de Zonas Francas podría ser sólo un proyecto de fachada, cuyo propósito real es trasladar su actividad económica regular a un recinto de zona franca, para beneficiarse de los incentivos tributarios.

Costos de cumplimiento

Los usuarios operadores deben contratar anualmente una auditoría externa con una empresa debidamente registrada, cuyo costo total se estima en COP5 500 millones anuales. Este es el principal costo de cumplimiento específico de las zonas francas. La empresa auditora debe revisar los inventarios de los usuarios, para establecer la concordancia con la información del usuario operador. De igual manera, la auditoría externa debe revisar lo siguiente: (a) el cumplimiento del Plan Maestro de Desarrollo General de Zona Franca de acuerdo con el cronograma establecido; (b) la generación de nuevos empleos directos y formales o vinculados, lo que debe de-

mostrarse con certificados expedidos por las entidades públicas o privadas donde se efectúen los aportes parafiscales de sus trabajadores y con las obligaciones del sistema integral de seguridad social, y (c) el cumplimiento de la nueva inversión y de la renta líquida, por parte de las zonas francas permanentes especiales, de personas jurídicas que se encontraban desarrollando las actividades propias del proyecto. Se estima que el costo de una auditoría es de COP15 a COP20 millones por cada ZFPE y de COP7 millones por cada usuario de una ZFP.

En lo demás, no hay grandes diferencias entre los costos de cumplimiento de un usuario de zona franca y de una empresa en régimen general. Salvo por la tarifa reducida, las obligaciones tributarias de uno y otro son las mismas. En el ámbito de las importaciones, hay un menor costo de cumplimiento para los usuarios de zonas francas, puesto que los trámites para el ingreso de mercancías compradas en el exterior, al no considerarse como importaciones para todos los efectos legales, son más simples que en el régimen general.

Costos de administración

El principal costo de administración de las zonas francas está representado por la constitución de grupos especiales, para su fiscalización en la DIAN. Estos grupos se encargan de vigilar la entrada y salida de bienes y su correspondiente documentación, las declaraciones de importación en la salida de bienes hacia el resto del país, las exportaciones del resto del país a las zonas francas y los tránsitos entre zonas francas. Actualmente, hay cerca de 71 funcionarios que se dedican a estas labores. El mayor número está en las direcciones seccionales de Bogotá, Cali y Barranquilla (ver cuadro 9.7). Según lo informado por las autoridades de la DIAN, en la actualidad, no existen grupos de fiscalización asignados a las ZFPE.

CUADRO 9.7: Cantidad de funcionarios destinados a fiscalizar zonas francas

Dirección seccional	Funcionarios	Dirección seccional	Funcionarios
Barranquilla	11	Medellín	4
Armenia*	2.8	Cartagena	7
Cali	14	Bucaramanga	1
Buenaventura	2	Santa Marta	1
Cúcuta	3	Riohacha*	2
Pereira*	3.6	Ipiales	1
Valledupar*	0.8	Bogotá	17
Manizales	1	Total	71.2

*Fuente: Elaborado con base en la información proporcionada por la DIAN. * En estas seccionales los funcionarios se dedican indistintamente a fiscalizaciones de zonas francas y comercio exterior. Se supuso que el 40 por ciento del tiempo lo destinan a zonas francas.*

Se estima que los costos administrativos asociados a los funcionarios dedicados a esta labor, alcanza a unos COP3 500 millones anuales, cifra equivalente al 0.8 por ciento del presupuesto de la DIAN. El cálculo considera como costo la remuneración bruta promedio anual de un funcionario de la DIAN, que alcanza a COP39.6 millones, más los gastos generales promedio por funcionario, estimados en COP9.3 millones anuales (ver cuadro 9.8).

Otros costos administrativos son los asociados al funcionamiento de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas y las evaluaciones

de las condiciones de acceso, que le competen a la DIAN. No se ha contado con información que permita cuantificar estos costos, pero se estima que debieran ser inferiores a los vinculados a la fiscalización.

CUADRO 9.8: Estimación del costo administrativo de las zonas francas

(a)	Cantidad de auditores equivalentes que realizan control de zonas francas	71
(b)	Sueldo bruto promedio de un funcionario de la DIAN (millones de pesos)	39.6
(c)	Gastos generales promedio por funcionario (millones de pesos)	9.3
(d)	Costo administrativo (millones de pesos) (a x (b + c))	3 484
(e)	Costo administrativo (porcentaje del presupuesto de la DIAN)	0.7916
(f)	Costo administrativo (porcentaje del PIB)	0.0006

Fuente: Elaboración propia con base en la información proporcionada por la DIAN.

Equidad

Las empresas amparadas bajo el RZF están sujetas a una tributación considerablemente menor que las empresas del régimen general. Esto constituye una inequidad en un sentido horizontal, puesto que entidades con la misma capacidad contributiva, que incluso desarrollan las mismas actividades económicas y pueden tener igual tamaño, se ven sometidas a diferente tributación. La tasa media de tributación para las empresas acogidas al RZF es de 20.3 por ciento, en promedio, comparada con 26.3 por ciento para las empresas acogidas al régimen general. Evidentemente, esta última tasa media es consecuencia no solo de la tarifa reducida, sino que también de otros incentivos sectoriales.

Como la posibilidad de ingresar a una zona franca no está abierta a empresas ya existentes, salvo mediante el uso de las figuras elusivas antes comentadas, hay un cambio perjudicial en las reglas del juego para las empresas que realizaron sus inversiones antes de la Ley 1004 de 2005, que las deja en una desventaja competitiva, frente a las que se han acogido posteriormente al RZF.

Las condiciones de volúmenes mínimos de inversión y empleo se traducen también en una inequidad vertical, respecto a las empresas de menor tamaño, que quedan al margen de los beneficios. En efecto, las micro y pequeñas empresas, que, por lo general, pertenecen a personas naturales de menores ingresos, muy probablemente, no califican como usuarios de zonas francas, lo que significa gravarlas más fuertemente que a las empresas grandes que pueden acceder a ellas, a pesar de su menor capacidad contributiva.

No parece existir una particular concentración de las empresas más grandes de Colombia en relación a operar en una zona franca. Para llegar a esta conclusión, se hizo una comparación con el listado producido por la Revista Semana de las empresas más grandes del año 2009. De las 100 empresas con mayores ingresos operacionales en Colombia, sólo 8 tienen beneficios tributarios a nivel de zonas francas (cuadro 9.10a). Cabe recordar que una de las finalidades de la política es justamente promover la generación de economías de escala.

Sin embargo, en el nivel sectorial se observa mayor concentración de empresas grandes que también operan en una zona franca. De las 8 empresas entre el top 100, 3 son líderes en sus respectivos sectores y 5 se encuentran en el top 10 de su sector (Cuadro 9.10b). En total se

identifica 14 empresas en zona franca dentro del top 10 de su sector. La industria automotriz es el sector que concentra el mayor número de empresas con beneficios de zonas francas; 5 de las 14 empresas beneficiadas son de este sector.

El análisis al nivel sectorial también sugiere que el régimen de zona franca genera inequidad horizontal. Por ejemplo, en el sector de cemento, las empresas del primer y séptimo puesto operan en una zona franca, mientras las otras empresas no tienen este beneficio.

CUADRO 9.9: Tasa media de tributación: régimen de zonas francas y régimen general

Sector Económico	Régimen de zonas francas			Régimen general			Brecha de tasa media
	Renta líquida del ejercicio	Impuesto	Tasa media por ciento	Renta líquida del ejercicio	Impuesto	Tasa media por ciento	
Agropecuario, silvicultura y pesca	6 569	276	4.2	563 753	169 577	30.1	25.9
Comercio	447 496	127 884	28.6	7 998 776	2 530 263	31.6	3.1
Construcción	10 044	1 507	15.0	2 454 730	717 999	29.2	14.2
Electricidad, gas y agua	94 076	2 598	2.8	5 598 296	1 561 873	27.9	25.1
Manufactura	934 424	162 838	17.4	9 378 572	2 642 874	28.2	10.8
Otros servicios	82 284	11 130	13.5	10 252 577	1 893 546	18.5	4.9
Servicio de transporte, almac. y comunicaciones	239 419	64 448	26.9	4 226 290	1 188 861	28.1	1.2
Servicios financieros	26 099	3 813	14.6	10 311 792	2 671 200	25.9	11.3
Total	1 840 410	374 494	20.3	50 784 786	13 376 193	26.3	6.0

Fuente: Propios cálculos con base en la información suministrada por la DIAN

CUADRO 9.10: Análisis sobre la asignación de zonas francas a grandes empresas en Colombia

(a) Empresas con ZF en el Ranking de las 100 empresas más grandes de Colombia

Ranking Semana	Empresa	Ingresos Operacionales (millones de COP)
12	Cemento Argos	·$ 3,805,007
42	Siemens	$ 1,212,381
49	Productos Familia	$ 1,103,314
51	Colombina	$ 1,046,470
58	Gecolsa	$ 852
71	Hyundai	$ 729
76	Samsung Electronics	$ 693
95	Acerías Paz del Río	$ 583

(b) Empresas con ZF en ranking por sectores

Sector	Ranking Sector	Empresa	Ingrsos Operacionales
Cemento	1	Cementos Argos	$ 3,805,007
	7	Ceramica Italia	$103,426
Industria Automotriz	3	Gecolsa	$ 852,383
	5	Hyundai	$ 728,756
	7	Fabrica Nacional de Autopartes	$ 454,305
	8	Metrokia	$ 402,369
	9	Didacol	$ 377,965
Alimentos	5	Colombina	$ 1,046,470
Bebidas y Tabacos	7	Pepsi Cola Colombia	$125,586
Papel y Cartón	1	Productos Familia	$ 1,103,314
	4	Propal	$ 524,499
Industria	1	Siemens	$ 1,212,381
	5	Acerías Paz del Río	$ 582,807
Textil y Confecciones	5	Permoda	18,911

Fuente: Análisis propio en base de datos de la DIAN y la Revista Semana

Efectos macroeconómicos

Utilizando el Modelo MACEPES del Departamento Nacional de Planeación, se hizo un análisis macroeconómico para entender los efectos de un posible eliminación del régimen de zona franca. El MACEPES es un modelo CGE dinámico en forma regresiva, basado en una matriz de contabilidad social cuyo año base es 2007. El anexo III presenta mayores detalles sobre el modelo y las simulaciones. En estos apartados sólo destacamos el resultado principal.

El efecto de una eliminación del régimen de zona franca sobre el crecimiento económico es positivo (hasta 0.1 puntos porcentuales del PIB). Este resultado se explica por un mayor nivel de inversión, dado un aumento en el ahorro del Gobierno por mayor recaudo en el impuesto sobre la renta.

9.4 Instrumentos alternativos de política

El Gobierno cuenta con herramientas alternativas de política pública para lograr los objetivos deseados. En términos generales, el Gobierno cuenta con las siguientes opciones: (a) diseñar incentivos tributarios más efectivos, y de aplicación más general, que los que actualmente se contemplan y (b) definir estrategias de desarrollo para los distintos departamentos, que tomen

en cuenta las ventajas competitivas de cada uno, y financiar su desarrollo por vía presupuestal.

La primera opción podría considerar la transformación del IVA, tipo producto en uno tipo consumo, lo que representa un incentivo general a la inversión. El IVA tipo producto desestimula la inversión, toda vez que encarece el costo de los bienes de capital en aproximadamente un 11 por ciento. Esta es la razón por la cual la gran mayoría de los países que introdujeron el IVA lo hicieron con base consumo. Colombia debería moverse en esa dirección.

También se podría establecer un régimen de depreciación acelerada, de aplicación general, o focalizado en los sectores económicos que se desee incentivar. Hay consenso entre los especialistas en cuanto a que la depreciación acelerada es la mejor opción, entre las distintas alternativas tributarias para estimular la inversión. Sus ventajas son las siguientes: (1) Tiene mejores posibilidades de focalización. (2) No produce distorsión a favor de los activos de corto plazo. (3) Es menos propensa a los abusos. (4) Tiene un menor costo fiscal.

Las exoneraciones y tarifas reducidas (como el régimen de zona franca) tienen como ventaja la simplicidad de su aplicación, pero al mismo tiempo tienen algunas desventajas: (1) Favorecen más a aquellas inversiones con alta rentabilidad, que se habrían efectuado sin el incentivo. (2) Crean estímulos a la elusión. (3) Incentivan las inversiones de corto plazo.

Un segundo tipo de herramientas, por el lado del gasto público, es la definición de una estrategia de desarrollo regional, que considere la aplicación de diversos instrumentos adecuados a cada realidad. Según el estudio del Banco Mundial (2005), los incentivos tributarios de las zonas francas se deberían remplazar paulatinamente, por el desarrollo de políticas regionales que tomen en cuenta las particularidades de cada región, con instrumentos que sean transparentes en su funcionamiento, que no impliquen sobre regulación, que sean evaluados sistemáticamente y que sean dinámicos y flexibles. Colombia ya está tomando medidas políticas hacia esta dirección, como señala el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014, que define nuevas regiones en el país y las estrategias para su desarrollo. Se espera financiar la implementación de proyectos regionales, en parte, a través del nuevo sistema de regalías, que empieza en el año 2012.

En conclusión, la evidencia presentada sugiere que el régimen de zonas francas tiene pocos beneficios y muchos costos. Aunque el régimen se asocia a la generación de inversión y empleo, es difícil establecer la causalidad, y la literatura económica sugiere que frecuentemente no existe. En otras palabras, la decisión de inversión se ve poco afectada por temas tributarios exclusivamente, hay muchos otros factores relevantes. Los costos del régimen, por otro lado, se pueden identificar con mucha más certeza, incluyendo el costo fiscal, administrativo y de cumplimiento. Dada la eventual falta de causalidad entre la intervención y la inversión y el empleo, resulta importante destacar algunas opciones alternativas más atractivas, como la depreciación acelerada, IVA tipo producto y financiamiento presupuestal del desarrollo regional.9.51.

ANEXOS

ANEXOS

Anexo I. Régimen de estabilidad jurídica

El régimen de estabilidad jurídica puede, bajo ciertas circunstancias, dar lugar a un gasto tributario. En este anexo se presenta una breve explicación del régimen y sus características, incluyendo tendencias recientes en su aplicación. Se explica cómo el régimen puede generar un gasto tributario y cómo puede ser una fuente de inequidad horizontal.

A través de los contratos de estabilidad jurídica, los inversionistas nacionales y extranjeros pueden asegurar la continuidad de aquellas normas, tributarias y de otro tipo, vigentes en el momento de su firma y que son determinantes para su inversión. El Estado garantiza que si dichas normas se modifican de forma adversa para el inversionista signatario, la norma que se estabilizó será la que se aplique durante la duración del contrato, la cual puede variar entre 3 y 20 años (Jorratt, 2010b). Los contratos son asimétricos: no afectan a los inversionistas signatarios en cuanto a aumentar impuestos, pero aseguran a los contratantes los beneficios de reducciones tributarias (FMI, 2011b).

Para acceder a un contrato de estabilidad jurídica, la inversión a realizarse debe ser superior a 1.8 millones de dólares. Además, el inversionista debe pagar a la nación una prima del 1 por ciento del valor de la inversión. Si la inversión tiene un período improductivo, el monto de la prima durante dicho período será del 0.5 por ciento del valor de la inversión que se realice en cada año (Joratt, 2010b).

Las únicas normas que no pueden ser objeto de estabilización son las siguientes: (a) normas relativas al régimen de seguridad social, (b) la obligación de declarar y pagar tributos que el Gobierno decrete bajo estados de excepción, (c) impuestos indirectos, (d) regulaciones prudenciales del sistema financiero, y (e) el régimen tarifario de los servicios públicos (Joratt, 2010b).

Características y tendencias

En Colombia hay 63 contratos de estabilidad jurídica vigentes, vinculados con inversiones anuales que suman 2.3 mil millones de dólares. Esto corresponde a alrededor del 3 por ciento de la inversión total del país en 2011. Con base en los contratos existentes, que están disponibles al público en la página electrónica del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se hizo un análisis sobre las principales características de los mismos. El cuadro AI.1 presenta un resumen de dichas características.

CUADRO AI.1: Algunas características de los CEJ

Inversión Total (COP Millones)		Años de inversión (COP Millones)	
Min	70	Min	0.42
Max	5 770 904	Max	20.00
Promedio	408 054	Promedio	5.38
Mediana	55 463	Mediana	5.00
Inversión por año (COP millones)		Prima (COP millones)	
Min	70	Min	0.35
Max	824 415	Max	30 735
Promedio	66 379	Promedio	3 094
Mediana	15 580	Mediana	475
Total	4 314 655		

Fuente: Cálculos propios a partir de información del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

La mayoría de los contratos fueron firmados entre los años 2008-2010. Como se muestra en la figura AI.1a, el Gobierno nacional ha firmado 66 contratos, de los cuales 59 fueron firmados durante la administración pasada. El Gobierno actual ha sido muy cauteloso en firmar nuevos contratos. Por ello se ha generado un atraso de solicitudes para nuevos contratos aún no procesados.

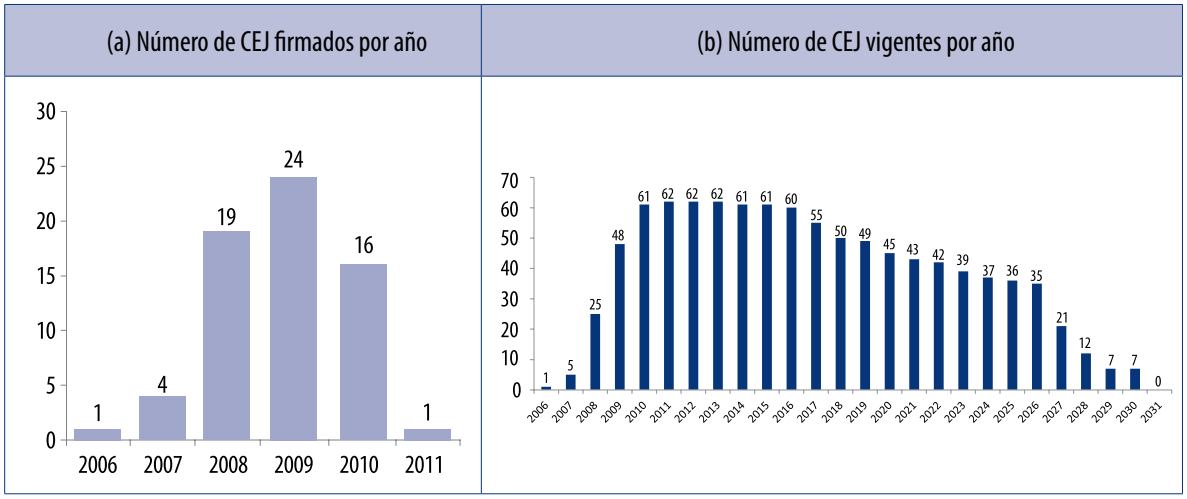
La combinación de contratos recién firmados, y la duración promedio de 16 años, implican que la mayoría de los contratos de estabilidad jurídica seguirán vigentes hasta el año 2026. La figura AI.1 muestra la tendencia hacia el futuro en el número de contratos vigentes bajo el supuesto de que no se firmen más contratos.

Un tercio de las empresas con contratos de estabilidad jurídica también están ubicadas en una zona franca. Este es el caso de 20 de las 66 empresas que tienen, o han tenido, un contrato vigente con el Gobierno. Entre ellas, 16 están en zona franca especial, mientras 4 de ellas están en una zona franca permanente. En cambio, sólo 20 de las 712 empresas ubicadas en una zona franca cuenta con un contrato de estabilidad jurídica.

¿Los contratos de estabilidad jurídica se pueden considerar como un gasto tributario?

Las estipulaciones contenidas en los contratos de estabilidad jurídica no constituyen per se un gasto tributario. En efecto, dichos contratos tienen como objetivo proveer estabilidad y certeza jurídica a inversores nacionales y extranjeros, a través del compromiso del Estado de que la normativa tributaria u otro tipo de determinante de su inversión será aquella vigente en su momento inicial, durante toda la duración del contrato. Esta fijación de la norma es asimétrica, como se ha indicado, ya que los inversionistas que han pactado estos contratos sí podrán beneficiarse de reducciones tributarias.

FIGURA AI.1: Contratos de estabilidad jurídica (CEJ)



Fuente: Propios cálculos en base de información del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Esta caracterización de los contratos de estabilidad jurídica permite, por otra parte, aseverar que sí pueden dar lugar a un gasto tributario en determinadas situaciones y, fundamentalmente, en el impuesto sobre la renta, al excluirse de su ámbito los impuestos indirectos. Este es el caso de la eliminación, en el año 2010, de la deducción en activos fijos nuevos del sistema tributario. Aquellas empresas que hayan firmado contratos de estabilidad jurídica no estarán afectadas por la derogación de dicho precepto y continuarán beneficiándose de este incentivo hasta el término de sus contratos. La misma situación puede darse en los casos en que se eleve el tipo impositivo, por ejemplo de las empresas que operan en la zona franca a tipo reducido en el impuesto sobre la renta, al no estar afectadas aquellas que hayan firmado un contrato de estabilidad jurídica.

La asimetría de estos contratos, así como su potencialidad para dar lugar a un gasto tributario durante su período de vigencia, al modificarse en determinado sentido las leyes tributarias, es una fuente significativa de inequidad horizontal. Un gasto tributario, como ya conocemos, se caracteriza por otorgar un tratamiento preferencial (desviación de la norma tributaria de referencia que aplica con carácter general a todos los contribuyentes) a determinados grupos de contribuyentes o sectores con vistas a obtener determinados objetivos económicos y sociales. En el caso analizado, el juego de los contratos de estabilidad jurídica hace patente significativas diferencias de tratamiento en grupos de contribuyentes que han sido receptores de determinados beneficios o incentivos, que en un determinado momento son derogados por las leyes tributarias. El caso de la derogación de la deducción de activos fijos nuevos es paradigmático. De manera gráfica podemos decir que a partir de ese momento el sistema tributario se fragmenta en dos: un sistema que se aplica a los contribuyentes que han estipulado contratos de estabilidad jurídica y otro que se aplica al resto de contribuyentes de ese grupo o sector, que no los han firmado.

Implicaciones para la equidad horizontal

Existe una concentración en las empresas más grandes de Colombia que cuentan con un contrato de estabilidad jurídica. Para llegar a esta conclusión, se hizo una comparación con el listado producido por la Revista Semana de las empresas más grandes de 2009. Se destacan los siguientes resultados:

- La mitad de las 15 empresas más grandes de Colombia tiene un contrato de estabilidad jurídica.

- El 25 por ciento de las empresas con un contrato de estabilidad jurídica, se ubica entre las 100 empresas más grandes.

- El 40 por ciento de las empresas con un contrato de estabilidad jurídica, se ubica entre las 1000 empresas más grandes.

CUADRO AI.2: Empresas con contratos de estabilidad jurídica y su posición en el ranking de las empresas más grandes de Colombia

Empresa	Posición	Empresa	Posición
Éxito	2	Alpina	50
COMCEL	4	Schlumberger	67
Refinería de Cartagena	5	Baxter	108
Bavaria	8	Telmex	209
Compañía Nacional de Chocolates	10	COMAI	216
Argos	12	Leonisa	224
Avianca	13	Lafrancol	246
Sofasa	31	GAZEL	266
EMGESA	32	Bimbo	308
ETB	33	Comertex	341
Isagen	40	Teledatos	699
Sodimac	41	Sociedad Proyectos de Infraestructura	745
Siemens	42	Proficol	749

Fuente: Revista Semana 2009 (página electrónica) y Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (página electrónica).

También se observa una alta correlación entre las empresas líderes sectoriales, y las empresas con contratos de estabilidad jurídica. En 6 de los sectores económicos principales, la empresa más grande tiene un contrato de estabilidad jurídica, mientras que la mayoría de las otras empresas en el sector no lo tiene. Este es el caso en los sectores de industria, alimentos, bebida y tabaco, cemento, comercio y telecomunicaciones. También cabe mencionar que 18 de las empresas con contratos de estabilidad jurídica, figuran entre las 10 empresas más grandes en sus respectivos sectores (cuadro AI.3).

La concentración de los contratos de estabilidad jurídica entre las empresas más grandes del país, y en ciertos sectores económicos, presenta deficiencias en términos de promoción de equidad horizontal. Este principio implica que contribuyentes en circunstancias similares enfrentan tasas impositivas efectivas similares. Cuando se presentan cambios en el código tributario general, que modifican las tasas impositivas efectivas pero no afectan a las empresas con contratos de estabilidad jurídica, se viola el principio de equidad horizontal. La empresa con contrato de estabilidad jurídica en un sector específico, pasa a tributar menos que la empresa sin contratos de estabilidad jurídica, a pesar de que las dos firmas son similares.

La reciente cancelación de la deducción por inversión en activos fijos es un buen ejemplo. Este incentivo fiscal fue utilizado especialmente en el sector del petróleo y gas, por tener una alta concentración de la inversión fija del país. Como se observa en el cuadro AI.3, hay dos empresas entre las diez más grandes del sector, que poseen contratos de estabilidad jurídica. La cancelación de dicho incentivo impactaría a todas las empresas del sector, con excepción de estas dos empresas, quienes van a poder seguir beneficiándose del incentivo hasta que sus contratos de estabilidad jurídica expiren.

CUADRO AI.3: Empresas con contratos de estabilidad jurídica según sector

Sector	Nombre de la Empresa	Sector Ranking
Industria	Siemens	1*
Productos químicos	Baxter	5
Alimentos	Compañía Nacional de Chocolates	1*
Alimentos	Alpina	4
Industria automotriz	SOFASA	2
Bebidas y tabaco	Bavaria	1*
Cemento y otros	Argos	1*
Cemento y otros	Sodimac	2
Textil y confección	Leonisa	4
Textil y confección	Comertex	7
Petróleo y gas	Refinería de Cartagena	2
Petróleo y gas	Schlumberger	9
Comercio	Éxito	1*
Servicios públicos	EMGESA	5
Servicios públicos	Isagen	7
Telecomunicaciones	COMCEL	1*
Telecomunicaciones	Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá	4
Telecomunicaciones	Telmex	10

Fuente: Revista Semana (página electrónica) y Ministerio de Comercio, Turismo y Industria (página electrónica).

Anexo II. Encuesta sobre gastos y otros aspectos relacionados con la administración del IVA

Características de las empresas, representatividad de la muestra y sesgos de selección

Los ingresos operacionales de las empresas encuestadas representan el 12 por ciento del total del PIB colombiano, mientras que los activos de estas empresas representan el 23 por ciento.

Es posible que la encuesta presente un sesgo de selección (la muestra no es representativa de la población de empresas colombianas). Las posibles fuentes de dicho sesgo son las siguientes:

• En términos geográficos, hay regiones como Antioquia, que están sobre representadas, mientras que 'Otras" regiones están subrepresentadas en la muestra (cuadro AII.1).

• La muestra tiene una sobre representación de empresas manufactureras, en comparación con la estructura efectiva de la economía colombiana. Como resultado, los sectores agrícola y de servicios están sub representados (cuadro AII.2).

• Hay una sobre representación de empresas que son grandes contribuyentes, en la muestra: con altos ingresos operacionales y un importante nivel de activos. Si bien hay varias categorías de activos como criterio de clasificación, la muestra encuestada no es representativa de cada uno. Se debe tener en cuenta que el costo de atender el IVA debe variar mucho entre las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y grandes contribuyentes, esta es otra posible fuente de sesgo a considerar.

• Entrega de la encuesta: La distribución de la encuesta se realizó de manera electrónica, de tal forma que muchas empresas pueden no haberla respondido, pero por razones ajenas a su voluntad. Sin embargo, se hizo un esfuerzo de seguimiento para aumentar el porcentaje de respuesta.

Control de calidad y consistencia: La base de datos de la encuesta fue sujeta a varios controles de calidad, asegurando la consistencia de los datos. Entre ellos se construyeron parámetros de control para verificar que las cifras reportadas estuvieran dentro de un rango lógico. Así mismo, se validaron datos con llamadas directas a las empresas encuestadas. Vale la pena mencionar que se encontró que el gasto administrativo, reportado por las empresas en la encuesta, es inferior al registrado en el Sistema de Información y Riesgo Empresarial (SIREM) de la Superintendencia de Sociedades. Mientras que en la encuesta se registró un gasto administrativo total de 19 billones COP, en el SIREM el total alcanzó los 16 billones COP. Dicho diferencial también representa un potencial sesgo a tener en cuenta en los resultados obtenidos en la encuesta.

Para complementar los resultados, se difundió la encuesta entre otros gremios, confirmando que el sector más afectado por los costos de cumplimiento es el industrial y que el menos afectado esel financiero, también se confirmó que el sector agrícola presenta un porcentaje importante de su gasto total administrativo

destinado a atender el IVA. La encuesta se difundió entre los miembros del Consejo Gremial obteniendo 36 respuestas.[20]

Dichas empresas reportan un gasto promedio por atender el IVA del 5.4 por ciento de su gasto administrativo total.

Desagregando por sectores, la industria es quien registra un porcentaje más alto comercio con 17 por ciento y el agrícola con 4.4 por ciento. Sin embargo, dado el reducido-número de observaciones, sólo el resultado global y el del sector agrícola tienen validez estadística. De esta forma, se confirma que la reducción de tarifas de IVA y la eliminación de retención por compras al régimen simplificado, son vistas como algunas de las medidas con mayor impacto para alcanzar un régimen de IVA más justo y eficiente. La mayoría de las empresas que respondieron son locales y no pertenecen a un grupo empresarial; la mitad son PYMES y la mitad restante Grandes Contribuyentes.

CUADRO AII.1: Composición porcentual por región

	Composición porcentual por regiones de las empresas encuestadas	Composición porcentual de los ingresos operacionales de las empresas encuestadas por región	Composición porcentual de los activos de las empresas encuestadas por región	Composición por dept del PIB Colombiano 2010
Bogotá, Cund. y Boyacá	36%	25%	36%	33%
Antioquia	26%	55%	51%	13%
Valle y Cauca	17%	9%	8%	11%
Eje Cafetero	11%	2%	1%	4%
Costa Atlántica	6%	9%	4%	15%
Otras	4%	0%	0%	23%

Fuente DANE

20. Del Consejo Gremial respondieron empresas miembro de los siguientes gremios: ACOPI (PYMES), FEDEGAN (ganaderos), FASECOLDA (aseguradoras), ASOBANCARIA (bancos), ASOFONDOS (fondos de pensiones), CONFECAR (transportadores de carga terrestre) y ASOFIDUCIARIAS (fiduciarias).

FIGURA AII.1:
Porcentaje de empresas que pertenecen a un grupo empresarial local

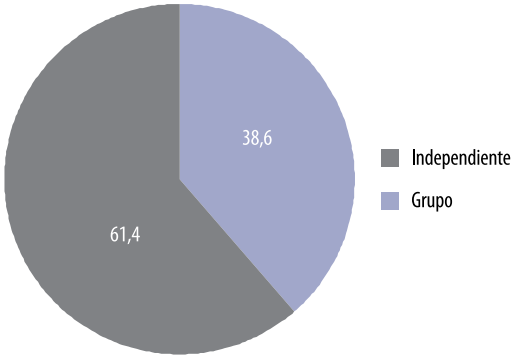


FIGURA AII.2:
Ubicación geográfica de las empresas encuestadas

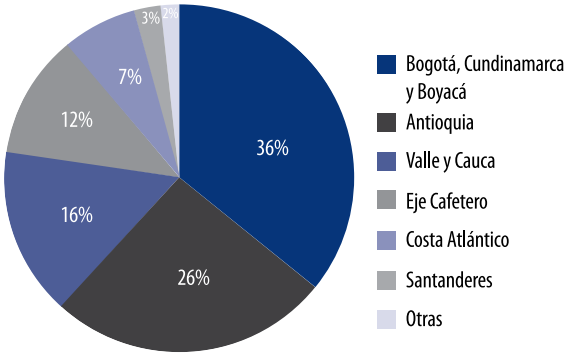


FIGURA AII.3:
Porcentaje de empresas que son locales o filiales de una multinacional l

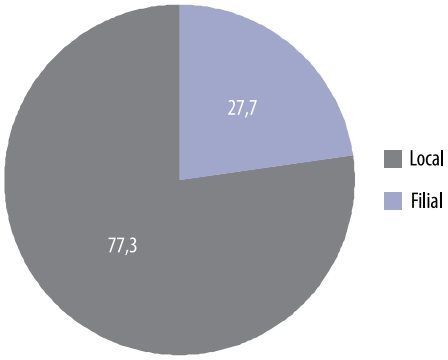


FIGURA AII.4:
Porcentaje de empresas que son grandes contribuyentes

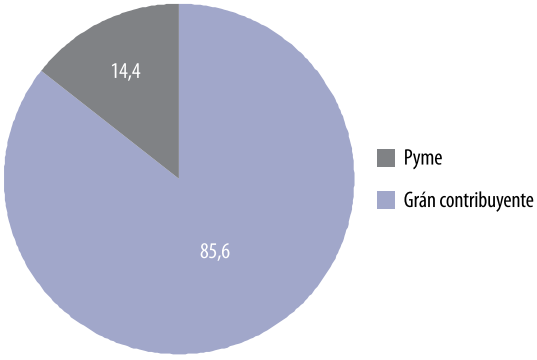
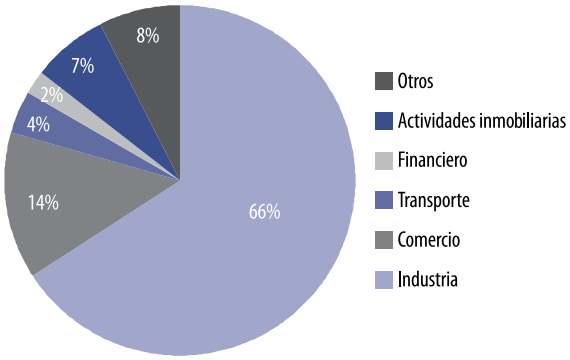


FIGURA AII.5:
Sector al que pertenecen las empresas encuestadas



CUADRO AII.2: Composición por sectores de empresas encuestadas y de la economía colombiana.

	Composición por sectores de las empresas encuestadas	Valor agregado por rama de actividad 2010
Industrias Manufactureras	66%	15%
Comercio	14%	13%
Financieras y Activi-dades inmobiliarias	9%	20%
Transporte	4%	7%
Construcción	1%	8%
Actividades de Servicios Sociales	4%	17%
Minería	2%	9%
Agricultura	0%	7%
Suministro de Electric-idad, Gas y Agua	2%	4%
Total	100	100

Fuente DANE

Porcentaje de empresas referenciando cuánta dificultad o atención demandaron para su empresa, las visitas de la DIAN, en los siguientes aspectos

FIGURA AII.6:
Dificultad demandada por prorrateo

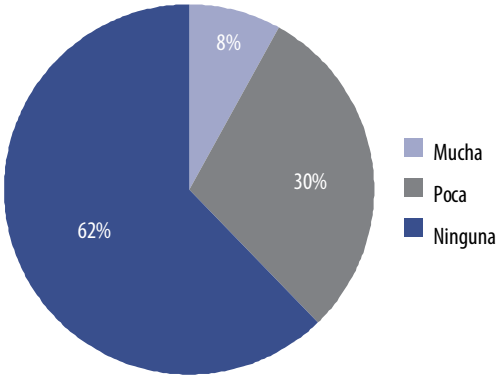


FIGURA AII.7:
Dificultad demandada por compensaciones o devoluciones de IVA

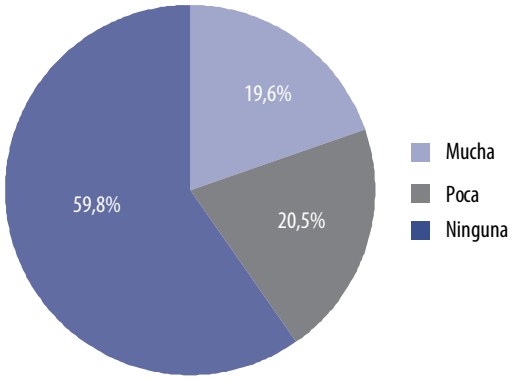


FIGURA AII.8:
Dificultad demandada por retención por compras al régimen simplificado

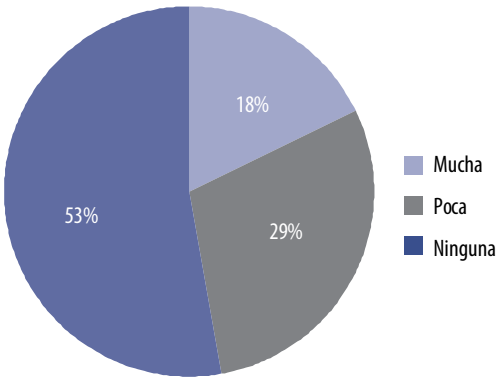


FIGURA AII.9:
Dificultad demandada por impuestos descontables objetados por la DIAN

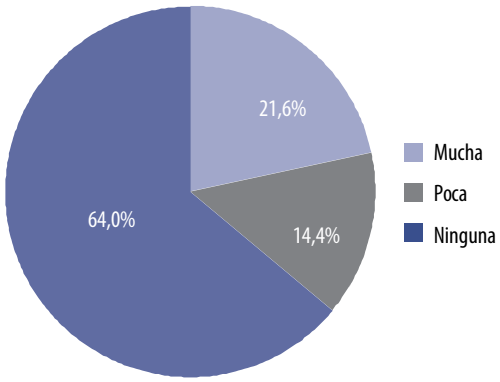


FIGURA AII.10:
Dificultad demandada por desconocimiento de impuestos descontables

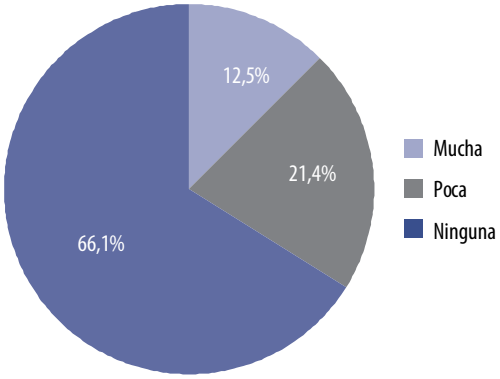
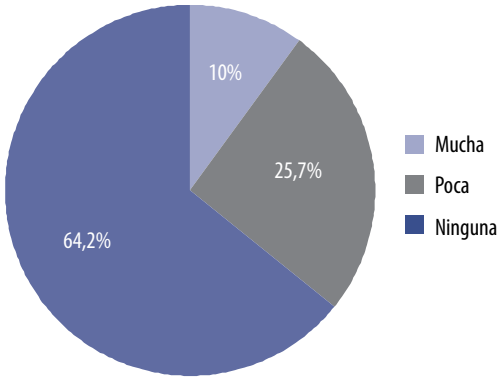


FIGURA AII.11:
Dificultad demandada por manejo del IVA en retiro de inventarios



Porcentaje de empresas indicando con cuánta frecuencia y en cada uno de los siguientes aspectos, las glosas efectuadas por la DIAN terminaron en procesos en la vía contencioso administrativa

FIGURA AII.12:
Prorrateo

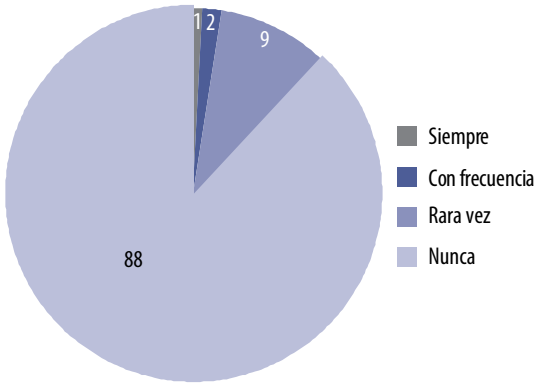


FIGURA AII.13:
Compensaciones o devoluciones de IVA

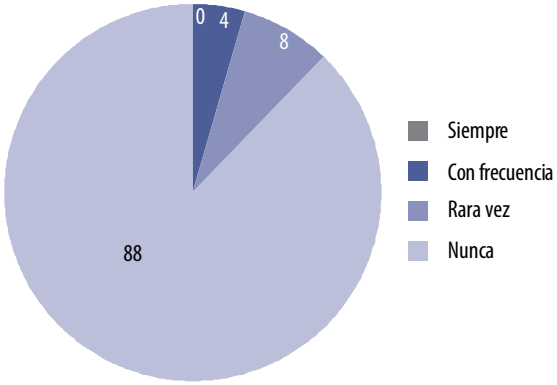


FIGURA AII.14:
Retención por
compras al régimen simplificado

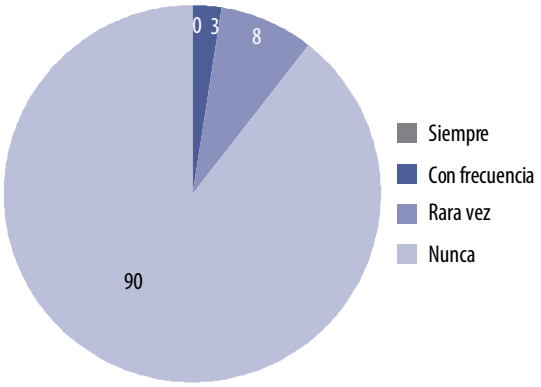


FIGURA AII. 15:
Impuestos descontables objetados por la DIAN

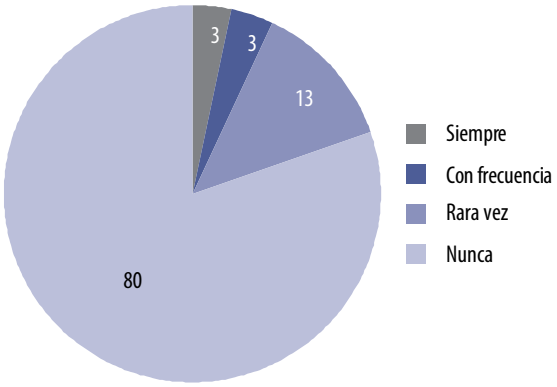


FIGURA AII.16:
Desconociento de impuestos descontables

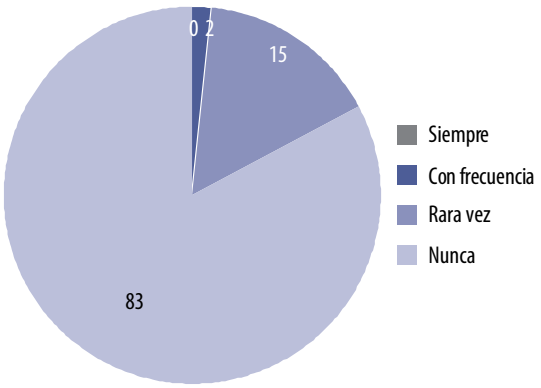
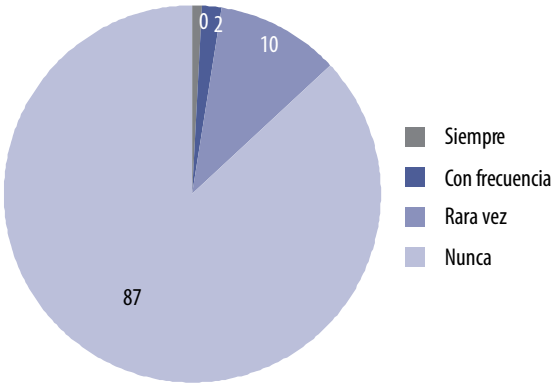


FIGURA AII. 17:
Manejo del IVA en retiro de inventarios



Porcentaje de empresas calificando cada una de las siguientes medidas con respecto a su impacto, con el fin de obtener un régimen de IVA más justo y eficiente

FIGURA AII.18:
Impacto de la reduccción de tarifas del IVA

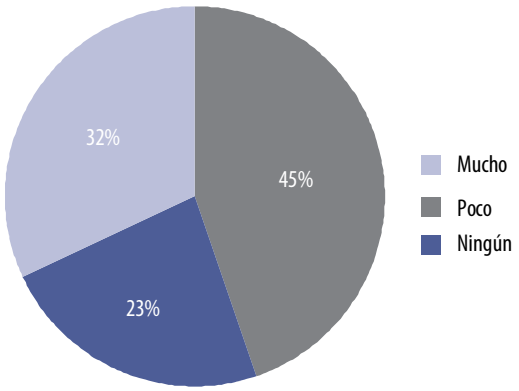


FIGURA AII.19:
Impacto de la disminución de la tarifa de retención del IVA

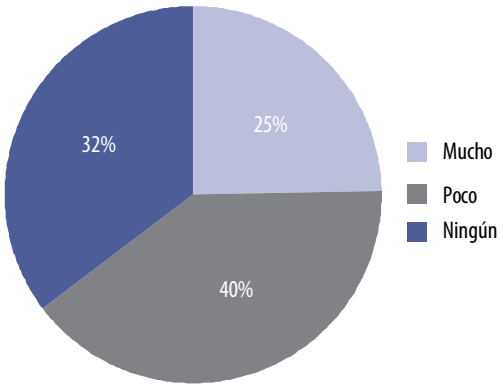


FIGURA AII.20:
Impacto de la eliminación de bienes excluídos

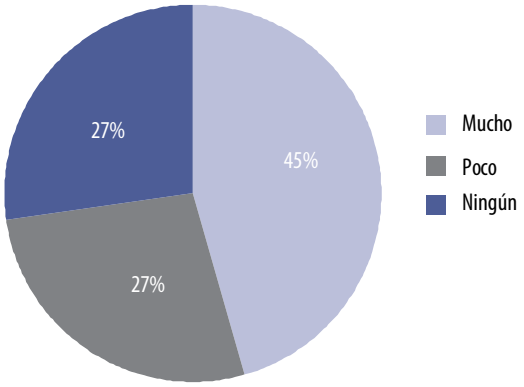


FIGURA AII.21:
Impacto de la posibilidad de llevar como descontabl el IVA de los bienes capital

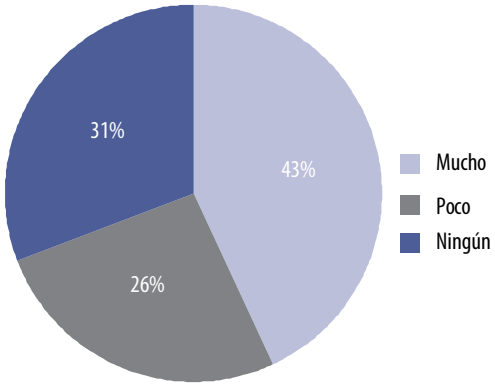


FIGURA AII.22:
Disminución de la periodicidad de presentación de delaraciones

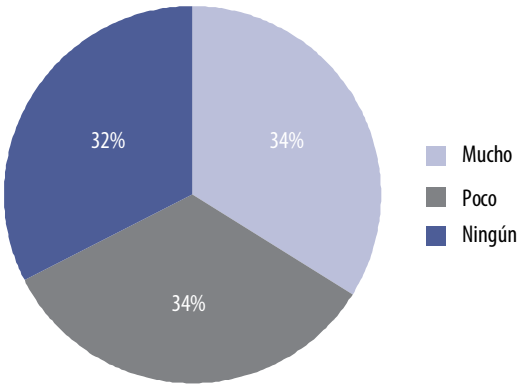
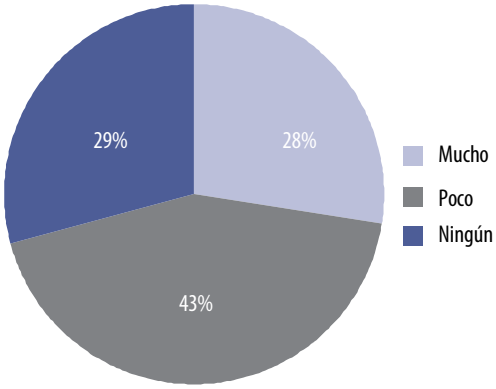


FIGURA AII.23:
Impacto de revisión del régimen simplificado



Porcentaje de empresas calificando cada una de las siguientes medidas con respecto a su impacto, con el fin de obtener un régimen del IVA más justo y eficiente

FIGURA AII.24:
Impacto de la eliminación de la retención por compras al régimen simplificado

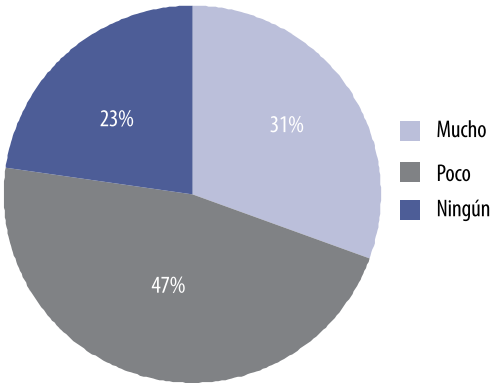
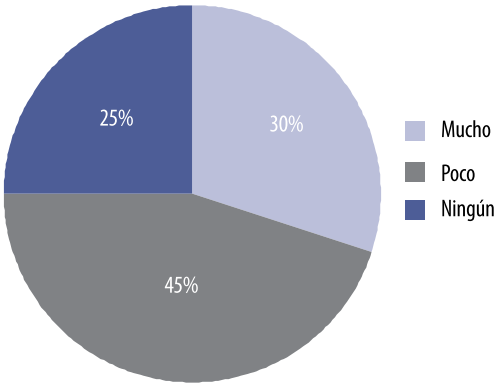


FIGURA AII.25:
Impacto de hacer una revisión en materia de devoluciones y compensaciones



ANDI

ESTUDIO SOBRE GASTOS Y OTROS ASPECTOS RELACIONADOS CON LA ADMINISTRACIÓN DEL IVA EN COLOMBIA

Le rogamos diligenciar este cuestionario y enviarlo antes del 27 de enero de 2012

SU INFORMACIÓN SERÁ TRATADA EN FORMA ESTRICTAMENTE CONFIDENCIAL

Favor enviar la encuesta diligenciada a los siguientes correos electrónicos:
cee@andi.com.co dmunera@andi.com.co

Ciudad:	**Empresa:**
Nombre del encuestado:	
Cargo:	**Correo electrónico:**
Teléfono/Ext.:	

1. PERFIL DEL CONTRIBUYENTE

1. ¿Su empresa es sucursal o filial de una multinacional extranjera?
   Sí ☐ No ☐
2. ¿Su empresa es parte de un grupo empresarial?
   Sí ☐ No ☐
3. ¿Su empresa es gran contribuyente?
   Sí ☐ No ☐
4. Indique el total de gastos de administración para el año 2010

Total Gastos de Administración 2010
Valor en Millones de pesos

2. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DEL IVA

1. Cuánto le afecta la existencia de responsables, que debiendo pertenecer al régimen común del IVA, se inscriben en el régimen simplificado:

☐ Mucha Afectación ☐ Poca Afectación ☐ Ninguna

1.1 Cuáles propuestas tiene para evitar que suceda esta práctica:

2. Estime, para el año 2010 el valor total del gasto administrativo y financiero que le demandó atender el manejo del IVA y cumplir sus exigencias legales. Si es posible, discrimine este valor en los siguientes aspectos:

Nota: Este valor incluye rubros como carga financiera, hora/hombre, software, asesorías externas, controles internos, etcétera.

Aspecto	Valor en millones de pesos
Prorrateo	$
Compensaciones o devoluciones de IVA tanto su costo administrativo como el castigo financiero al tener saldos a favor en las arcas del estado	$
Capitalizar el IVA de los bienes de capital y no poderlo llevar como impuesto descontable	$
Retención por compras al régimen simplificado	$
Impuestos descontables objetados por la DIAN por incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T	$
Desconocimiento de impuestos descontables por imposibilidad de soportarlos debidamente	$
Manejo del IVA en retiro de inventarios	$
Otros, cuáles	$
TOTAL GASTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO POR MANEJO DE IVA	$

3. Cuánta dificultad o atención demandaron para su empresa, las visitas de la DIAN en los siguientes aspectos:

Aspecto	Mucha dificultad	Poca dificultad	Ninguna dificultad
Prorrateo	☐	☐	☐
Compensaciones o devoluciones de IVA	☐	☐	☐
Retención por compras al régimen simplificado	☐	☐	☐
Impuestos descontables objetados por la DIAN por incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T	☐	☐	☐
Desconocimiento de impuestos descontables por imposibilidad de soportarlos debidamente	☐	☐	☐
Manejo del IVA en retiro de inventarios	☐	☐	☐
Otros ¿Cuáles?	☐	☐	☐

Aspecto	Siempre	Con frecuencia	Rara Vez	Nunca
Prorrateo	☐	☐	☐	☐
Compensaciones o devoluciones de IVA	☐	☐	☐	☐
Retención por compras al régimen simplificado	☐	☐	☐	☐
Impuestos descontables objetados por la DIAN por incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T	☐	☐	☐	☐
Desconocimiento de impuestos descontables por imposibilidad de soportarlos debidamente	☐	☐	☐	☐
Manejo del IVA en retiro de inventarios	☐	☐	☐	☐
Otros ¿Cuáles?	☐	☐	☐	☐

5. En caso de haber tenido conflictos relacionados con IVA, indique cuantos meses tomó en promedio la resolución definitiva de los mismos en la última década

Número de meses	

6. Indique el número de meses promedio por año que tardaron las siguientes actuaciones de la DIAN.

Nota: Promedio calculado para los años 2009 - 2011

Actuación	Número de meses
Realización de auditorías en IVA	
Devolución o compensación en IVA, desde que fue presentada la solicitud hasta que la misma fue aceptada	

7. Califique cada una de las siguientes medidas con respecto de su impacto, para obtener un régimen de IVA más adecuado y eficiente

Aspecto	Siempre	Con frecuencia	Rara Vez	Nunca
Reducción de tarifas del IVA	☐	☐	☐	☐
Disminución de la tarifa de retención del IVA	☐	☐	☐	☐
Eliminación de bienes excluidos	☐	☐	☐	☐
Posibilidad de llevar como descontable el IVA de lo bienes de capital	☐	☐	☐	☐
Disminución de la periodicidad de presentación de declaraciones	☐	☐	☐	☐
Eliminación de la retención por compras al régimen simplificado	☐	☐	☐	☐
Revisión en materia de devoluciones y compensaciones	☐	☐	☐	☐
Otros ¿Cuáles?	☐	☐	☐	☐

Anexo III. Estimación de los efectos macroeconómicos de la reforma al IVA y las zonas francas

Descripción del modelo[21]

El Modelo de Análisis de Choques Exógenos y de Protección Económica y Social (MACEPES), tiene las siguientes características:

• Las estructuras básicas de producción y demanda están basadas en el modelo estándar del IFPRI.

• El modelo utiliza una MCS cuyo año base es 2007. Se definen 23 actividades-mercancías; un único hogar; cuatro tipos de trabajo por calificación y nivel de formalidad; y el gobierno se divide entre gobierno nacional y seguridad social.

• El modelo es dinámico en forma recursiva.

• Se introduce el Instituto de Seguridad Social (ISS) que recibe contribuciones de las empresas y los hogares, las cuales están modeladas de forma similar a un impuesto al factor trabajo y realiza gastos en salud y transferencias asociadas a los pagos de pensiones.

• El funcionamiento del mercado de trabajo de acuerdo a una estructura Harris-Todaro:

• Hay una ecuación de movilidad que permite modelar las decisiones de trabajar en el sector formal o informal. Dicha ecuación depende del salario relativo informal/formal y de la tasa de desempleo como premio de negociación del salario.

• El salario es fijo entre periodos, con el fin de contar con un mecanismo que explique el surgimiento de desempleo, sin embargo, entre-periodos, una curva de salarios puede determinar movimientos en el salario.

• Por tipo de trabajo el ajuste por cantidades o por salario, depende de la relación entre la tasa de desempleo y un nivel mínimo de dicha tasa, el cual se impone exógenamente.

Los resultados de las simulaciones dependen de los cierres macroeconómicos que se impongan al presupuesto del gobierno, el sector externo y el balance ahorro-inversión. Adicionalmente es necesario imponer un cierre al presupuesto del ISS, de allí que tales simulaciones puedan tener efectos, bien sea sobre su ahorro o bien sobre su nivel de gasto, emulando mejoras o desmejoras en el financiamiento del sistema de protección social.

Descripción del ejercicio: Reforma de IVA

El Cuadro AIII.1 presenta la descripción de cinco diferentes simulaciones de cambio en la estructura del IVA, realizadas en el MACEPES. En el caso de los escenarios 2 a 5, la política va acompañada de una compensación a través de transferencias a los hogares.

Los choques se imponen de manera permanente durante el periodo 2012-2014. El escenario base se determina a partir de la evolución esperada para la economía, registrada en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2010. Para el total de simulaciones el cierre del sector externo se da a través de una tasa de cambio real e influjo de capitales externos cuyos valores se consideran fijos. En el caso del cierre ahorro – inversión, esta última es flexible, mientras que la propensión marginal a

21. Ver Cicowiez y Sánchez (2009) para una descripción del modelo MACEPES.

ahorrar de los hogares es fija. Finalmente el consumo del gobierno se determina exógenamente a partir de una tasa de crecimiento constante.

Resultados: Reforma de IVA

Los resultados de las simulaciones se registran en el cuadro AIII.2. A continuación se resumen las conclusiones principales:

Con excepción del primer escenario, las diferentes alternativas de reforma a la estructura del IVA tienen efectos positivos respecto del escenario base, sobre el crecimiento de la economía en el periodo 2012-2014. Este resultado se explica por el incremento en la inversión, fruto de la mejora en la eficiencia. Esto se traslada de forma directa al mercado de trabajo, en donde se ven incrementos moderados en el nivel de empleo, con excepción del escenario 3.

El escenario 3 presenta el más fuerte incremento en las tarifas efectivas del IVA y favorece de forma importante los bienes de capital. Aunque se presenta el mayor crecimiento económico relativo, el fuerte incremento en las tarifas se traduce en una reducción relativa del consumo y del empleo. En este caso el crecimiento es explicado por la inversión resultado de un proceso de sustitución del trabajo por capital. Debe notarse que en los escenarios en los que se presenta incremento en el empleo, este es mayormente explicado por los cambios en el empleo formal, lo que implica una pequeña disminución en la tasa de informalidad de la economía.

En estos escenarios las ganancias que se presentan corresponden estrictamente a ganancias en eficiencia. Por restricciones de la jurisprudencia, todo lo que se logre ganar con aumentos de base o cambios tarifarios para aumentar el recaudo, debe ser compensado con programas de gasto social para mitigar los efectos en la distribución del ingreso.

Resultados: Zonas Francas

Para incluir el efecto de la eliminación de las zonas francas, era necesario determinar cómo el cambio de régimen afectaba la tasa efectiva de renta del total de empresas de la economía. Esto porque en el modelo de equilibrio general existe una única empresa. A partir de las bases de recaudo de la DIAN, fue posible identificar las empresas que actualmente están bajo el régimen de zona franca así como sus ingresos brutos y operacionales, y el recaudo efectivo.

Es importante tener en cuenta que de las 235 560 firmas que declaran renta, tan sólo 655 se encuentran bajo el régimen de zona franca. Dada la baja participación de las zonas francas dentro del total de empresas declarantes, el cambio de régimen implica apenas un incremento del 10 por ciento en la tasa efectiva de renta del total de empresas de la economía.

El efecto macroeconómico de esta política se resume en la última columna del cuadro 2. El mayor recaudo por tasa de renta deviene en un mayor ahorro para el gobierno, en un escenario de gasto constante; lo cual determina un mayor nivel de inversión en la economía, traduciéndose en una mayor tasa de crecimiento. Específicamente frente al escenario base se observaría una ganancia de 0.1 puntos porcentuales en dicha tasa. La ligera caída en el empleo se explica por la mayor carga impositiva que deben enfrentar las empresas.

CUADRO AIII.1: Descripción de simulaciones en IVA sin remplazo en el MACEPES

	IVA-1	IVA-2	IVA-3	IVA-4	IVA-5
Bienes* excluidos	Mantener	Gravar canasta básica a una tarifa del 3 por ciento.	16 por ciento	13 por ciento	Gravar canasta básica a una tarifa del 5 por ciento.
Bienes exentos	Convertir en excluidos	Se gravan a tarifa diferencial.	16 por ciento	13 por ciento	5 por ciento.
Tarifa general	15 por ciento	15 por ciento	16 por ciento	13 por ciento	15 por ciento
Bienes que tienen menores tarifas a la general	15 por ciento	15 por ciento	16 por ciento	13 por ciento	15 por ciento
Vehículos	Unificar las tarifas al 25 por ciento		16 por ciento	13 por ciento	15 por ciento
Telefonía móvil	Reducir del 20 al 15 por ciento		16 por ciento	13 por ciento	15 por ciento
Reducción Evasión	1 por ciento		3 por ciento.	3 por ciento.	3 por ciento.
Otro		Se mantiene la exclusión para los servicios de: • Transporte terrestre. • Servicios de intermediación financiera • Servicios públicos. • Educación. • Salud. • Alquiler de vivienda residencial. • Administración pública. • Construcción.	Descuento pleno de IVA a los bienes de capital.		• Descuento pleno de IVA a los bienes de capital. • Se grava el transporte general de carga. • Servicios públicos. • Gravar los bienes inmuebles • Tasa general máxima de 19 por ciento (en este escenario se mantiene en 16 por ciento). • Tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30 por ciento de la tasa general (tarifa diferencial del 5 por ciento). • Régimen de tasa 0 por ciento para exportaciones. • Excluir: • Educación. • Salud. • Alquiler de vivienda residencial. • Administración pública. • Construcción. • Intermediación financiera. • Transporte nacional de pasajeros. • Crédito fiscal para activos fijos.

CUADRO AII.2: Resultados de las simulaciones sin remplazo en el MACEPES

	Unidades	Base 2012 - 2014	Iva - 01 2012 - 2014	Iva - 02 2012 - 2014	Iva - 03 2012 - 2014	Iva - 04 2012 - 2014	Iva - 05 2012 - 2014	zf 2012 - 2014
Agregados Macroeconómicos[1]								
PIB	Crec.%	4,66	4,61	4,84	5,01	4,88	4,96	4,76
Consumo	Crec.%	4,33	4,39	4,54	4,30	4,39	4,46	4,25
Inversión	Crec.%	8,75	8,40	9,19	10,15	9,63	9,69	6,96
	% PIB	25,20	24,68	25,26	26,07	25,60	25,77	25,65
Explotaciones	Crec.%	2,23	2,19	2,59	2,84	2,66	2,87	2,45
Importaciones	Crec.%	6,60	6,53	6,85	7,07	6,92	7,06	6,76
Tasa de cambio real	Crec.%	-2,93	-3,00	-2,87	-2,77	-2,85	-2,87	-2,89
Variables Fiscales[1]								
Recaudo	Crec.%	10,67	9,40	10,57	12,70	11,45	11,98	11,63
Ahorro del Gobierno	Crec.%	1,05	0,74	0,98	1,37	1,11	1,19	1,27
Mercado Laboral								
Tasa de desempleo[1]								
Total	%	8,56	8,51	8,51	8,71	8,55	8,52	8,57
Jóven/Formal no calificado	%	16,26	16,25	16,25	16,33	16,25	16,25	16,26
Jóven/Formal calificado	%	16,34	16,34	16,34	16,34	16,35	16,34	16,35
Viejo/Formal no calificado	%	6,35	6,35	6,25	6,51	6,29	6,27	6,36
Viejo/Formal calificado	%	5,83	5,83	5,86	6,01	5,94	5,89	5,86
Nuevo empleo[2]								
Total	miles de personas	998,00	1008,74	1011,44	974,52	1005,02	1010,33	996,39
Formal	miles de personas	524,81	536,34	540,27	499,29	532,02	538,29	523,16
Informal	miles de personas	473,19	472,40	472,17	475,23	472,57	472,04	473,24
Tasa de informalidad[1]	%	58,93	58,89	58,89	59,04	58,92	58,90	58,94

1. Valores promedio en el periodo 2012 - 2014

2. Diferencia entre el empleo 2014 - 2011

3. Valor en el año 2014

Fuente: Cálculos DNP-DEE

Anexo IV. Regulaciones tributarias en el impuesto sobre la renta

CUADRO AIV.1: Gastos tributarios

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
Deducciones					
1	ET Art. 387	Deducción para asalariados por pagos de salud y educación.	No	c2	+
2	ET Art. 108-1	Deducción del 200 por ciento por pagos a viudas y huérfanos de miembros de las fuerzas armadas muertos en combate, secuestrados o desaparecidos.	No	a	+
3	ET Art. 115	Deducción del 25 por ciento del gravamen a los movimientos financieros, efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.	No	a	+
4	ET Art. 119	Deducción de intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda. Nota: Dado que no se considera renta por uso de la vivienda propia, la deducción de intereses hipotecarios es un GT.	No	c2	+
5	ET Art. 125	Deducción por donaciones a entidades sin ánimo de lucro o no contribuyentes.	No	c2	+
6	ET Art. 126	Deducción por contribuciones a fondos mutuos de inversión.	No	c1	+
7	ET Art. 126-2 (Art. 76 de la Ley 181 DE 1995)	Deducción por donaciones efectuadas a la Corporación General Gustavo Matamoros D"Costa, organismos deportivos y recreativos o culturales.	No	c2	+
8	ET Art. 158	Deducción por inversión en activos fijos. Nota: Deducción derogada en 2010, pero vigente para empresas beneficiadas con la invariabilidad jurídica.	No	c1	+
9	ET Art. 158-1	Deducción inmediata del 125 por ciento de las inversiones en investigaciones científicas o tecnológicas, con tope del 20 por ciento de la renta líquida antes de restar la inversión. Nota: Este beneficio tiene una componente de deducción, asociada al 25 por ciento adicional a la inversión efectiva, y otra de diferimiento, asociada a la deducción inmediata del 100 por ciento de la inversión.	No	c1	+

22. Objetivos: (a): Regulación por gastos incurridos en la generación de ingresos; (b): Regulaciones que efectúan ajustes en función del principio de capacidad contributiva; (cl): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones económicas; (c2): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones sociales; (d): Regulaciones establecidas para reducir los costos de administración y cumplimiento; (e): Razones técnico-tributarias o minoraciones estructurales; (f): Exenciones subjetivas; (g) Resultado de la aplicación del enfoque conceptual y gastos tributarios negativos.

23. Signo del gasto tributario: (+) costo fiscal; (-) sobretributación.

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
10	ET Art. 581	Deducción por donaciones efectuadas a centros o grupos de investigación.	No	c2	+
11	Ley 115 de 1994 Art. 189	Deducción por programas de aprendices, equivalente al 130 por ciento de los gastos efectivos.	No	a	+
12	Ley 361/97 Art. 31	Deducción por contratación de trabajadores con limitaciones físicas, equivalente al 200 por ciento del gasto efectivo.	No	a	+
13	Ley 397/97 Art. 56 (modificado por el Art. 14 de la Ley 1185 de 2008)	Deducción por gastos de mantenimiento y conservación de bienes muebles e inmuebles de interés cultural.	No	c2	+
14	Ley 814/03 Art. 16	Deducción por inversiones o donaciones en proyectos cinematográficos, equivalente al 125 por ciento del valor efectivo. Nota: El beneficio por inversión tiene una componente de deducción, asociada al 25 por ciento adicional a la inversión efectiva, y otra de diferimiento, asociada a la deducción inmediata del 100% de la inversión.	No	c1	+
Descuentos					
15	Art. 104 Ley 788/02	Descuento para empresas de servicios públicos domiciliarios que presten servicios de acueducto o alcantarillado, equivalente al 40 por ciento del valor de la inversión realizada en el año para garantizar la cobertura del servicio, sin que exceda del 50 por ciento del impuesto neto de renta del respectivo período.	No	c1	+
16	ET Art. 249	Por inversión en acciones de sociedades agropecuarias.	No	c1	+
17	ET Art. 258-2.	Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en importación de maquinaria industrial para industrias básicas.	No	c1	+
18	ET Art. 259, párrafo 1	Excepción al límite de descuentos.	No	e	+
19	Ley 1429 de 2010, Art. 10.	Contratación de trabajadores en situación de discapacidad, desplazamiento o reintegración.	No	c2	+
20	Ley 1429 de 2010, Art. 11.	Contratación de mujeres mayores de 40 años.	No	c2	+
21	Ley 1429 de 2010, Art. 13.	Trabajadores de bajos ingresos.	No	c2	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
22	Ley 1429 de 2010, Art. 9.	Contratación de nuevos empleados menores de 28 años.	No	c2	+
23	Ley 1430 de 2010, Art. 2.	Descuento de la contribución sector eléctrico a usuarios industriales.	No	c1	+
24	Ley 98/1993	Inversión en librerías será deducible de la renta bruta del inversionista, para efectos de calcular el impuesto sobre la renta y complementarios, hasta por un valor equivalente a 10.000 UVT.	No	c1	+
Diferimientos[24]					
25	ET Art. 127-1 numeral 1 (vigente hasta el 2012 párrafo 4 del mismo Art.).	Deducción relativa a determinados contratos de arrendamiento financiero (el canon de arrendamiento será considerado en su totalidad como gasto deducible).	No	c1	+
26	ET Art. 157	Deducción inmediata del 100 por ciento de las inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos, con un máximo del 10 por ciento de la renta líquida del año.	No	c1	+
27	ET Art. 158	Deducción de las inversiones en el sector agropecuario en los factores de amortización establecidos en la ley, con tope del 20 por ciento de la renta líquida del año. Nota: No es posible determinar con certeza el signo de este gasto tributario, pues se superponen dos efectos: la amortización en plazos inferiores a las depreciaciones económicas, que daría origen a un GT positivo, y el límite para el gasto del 20 por ciento de la renta líquida anual, que produciría un GT negativo.	No	c1	+/-
28	ET Art. 158-2	Deducción inmediata por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente, con tope del 20 por ciento de la renta líquida determinada antes de restar la inversión.	No	c2	+
29	Ley 223/95 Art. 89	Deducción como gasto deducible del canon en determinados contratos de arrendamiento financiero para proyectos de infraestructura.	No	c1	+
30	Ley 633/00 Art. 97	Deducción por nuevas inversiones realizadas para el transporte aéreo en zonas apartadas del país.	No	c1	+
31	Ley 633/00 Art. 98	Deducción por nuevas inversiones en centros de reclusión.	No	c1	+
Exenciones					
32	ET Art. 206, numeral 10	El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a 240 UVT.	No	b	+

24. Los diferimientos son una postergación del pago del impuesto, por lo tanto, el menor pago al momento de aplicar el beneficio se compensa con un mayor pago en el futuro, siendo el efecto neto neutral en términos de la recaudación a lo largo del tiempo. Sin embargo, existe claramente un costo financiero asociado a la postergación del pago. En ese sentido, lo más adecuado sería medir los gastos tributarios como el valor presente de los cambios que el diferimiento provoca en el perfil de pago de impuestos, aunque la práctica más generalizada es medirlos por sus efectos en los ingresos anuales (base caja).

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
13	ET Art. 206, numeral 6.	Seguro por muerte y compensación de miembros de Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.	No	c2	+
33	ET Art. 206, numeral 7	Gastos de representación de magistrados de los tribunales y sus fiscales (50 por ciento del salario); rectores y profesores de universidades públicas (hasta 50 por ciento del salario), y jueces (25 por ciento del salario).	No	e	+
34	ET Art. 206. Numeral 8	Exceso de salario básico de oficiales y suboficiales de FF.MM. y Policía.	No	c2	+
35	ET Art. 206, numeral 9.	Pagos diferentes a sueldo para reservistas de la Fuerza Aérea.	No	c2	+
36	ET Art. 207-2.	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 15 años.	No	c1	+
37	ET Art. 207-2.	La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de 15 años.	No	c1	+
38	ET Art. 207-2.	Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los 15 años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de 30 años.	No	c1	+
39	ET Art. 207-2.	Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los 15 años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de 30 años.	No	c1	+
40	ET Art. 207-2.	Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio Ambiente o autoridad competente, por un término de 20 años.	No	c1	+
41	ET Art. 207-2.	Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la Corporación Autónoma Regional o la entidad competente; contribuyentes que realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento antes mencionado, y contribuyentes que posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente.	No	c1	+
42	ET Art. 207-2.	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 operará para los contratos suscritos dentro de los diez (10) años siguientes a la vigencia de la presente ley.	No	c1	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
43	ET Art. 207-2.	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 de la vigencia de la presente ley.	No	c1	+
44	ET Art. 207-2.	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.	No	c2	+
45	ET Art. 211-1.	Rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden departamental, municipal y distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90 por ciento que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.	No	e	+
46	ET Art. 218.	Intereses, comisiones y demás pagos para empréstitos y títulos de deuda pública externa.	No	c1	+
47	ET Art. 220.	Intereses de bonos de financiamiento presupuestal y especial.	No	c1	+
48	ET Art. 223	Indemnización por seguros de vida.	No	c2	+
49	ET Art. 103-párrafo 2	Compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo mismo tratamiento que el establecido para las rentas exentas de trabajo.	No	c2	+
50	Ley 30/82 Art. 5.	Exención por la utilización de asfaltos.	No	c1	+
51	Ley 218/95	Las empresas que se instalaron en la zona de Páez entre 1994 y 2003 quedaron parcialmente exentas por 10 años. Exención vigente, de un 25 por ciento de la renta líquida, para empresas se instalaron entre el 21 de junio de 2001 y el 20 de junio de 2003.	No	c1	+
52	Ley 488 /98 Art. 27.	Bonificaciones y/o indemnizaciones que reciban los servidores públicos en virtud de programas de retiro de personal de las entidades públicas nacionales, departamentales, distritales y municipales.	No	c1	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
53	Ley 488 /98 Art. 32.	Donaciones que reciban personas naturales o jurídicas para proyectos aprobados por el fondo multilateral del Protocolo de Montreal.	No	c2	+
54	Ley 546/99 Art. 16 modificado por la Ley 964 de 2005, Art. 81.	Rendimientos por títulos emitidos en procesos de titularización de cartera hipotecaria.	No	c2	+
55	Ley 608/00	Empresas que desarrollen 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 10 años.	No	c1	+
56	Ley 677/01 Art. 16	Proyectos industriales en zonas especiales económicas de exportación.	No	c1	+
57	Ley 820/03 Art. 41	Fomento a la inversión en construcción de vivienda de interés social nueva.	No	c2	+
58	Ley 939/04 Art. 1	Renta exenta cultivos de tardío rendimiento.	No	c1	+
59	Ley 98/93 Art. 21	Empresas editoriales (exclusivamente edición de libros científicos y culturales).	No	c1	+
60	Ley 98/93 Art. 28	Derechos de autor.	No	c2	+
Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional					
61	ET Art. 45	Indemnización por seguros de daño.	No	c1	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
62	ET Art. 46-1	Indemnización por destrucción o renovación de cultivos y por control de plagas.	No	c1	+
63	ET Art. 53	Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros.	No	c2	+
64	ET art 90-2 Inciso quinto	Las utilidades comerciales no constitutivas de renta obtenidas como resultado de la enajenación de bienes raíces, a los que se les ajusta el costo fiscal a valor comercial, podrán distribuirse a socios o accionistas con el carácter de ingreso no constitutivo de renta.	No	c1	+
65	ET Art. 126-1 Inc. 2	El monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.	No	b	+
66	ET Art. 126-1 Inc. 3	Los aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.	No	c1	+
67	ET Art. 126-4	Ahorro a largo plazo para el fomento de la construcción, hasta una suma que no exceda del 30 por ciento del ingreso laboral o ingreso tributario del año.	No	c1	+
68	ET Art. 25 letra a	Los intereses sobre créditos obtenidos en el exterior como los de corto plazo originados en la importación de mercancías o los destinados a la financiación o prefinanciación de exportaciones.	No	c1	+
69	ET Art. 25 letra b	Ingresos derivados de los servicios técnicos de reparación y mantenimiento de equipos, prestados en el exterior.	No	c1	+
70	ET Art. 34	Ingresos que reciban por parte del Gobierno nacional las madres comunitarias.	No	c2	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
71	ET Art. 36-1, inc. 2 y 4	Ingreso obtenido por la venta de acciones inscritas en bolsas de valores de derivados cuyos activos subyacentes sean valores relativos a acciones inscritas en bolsas de valores.	No	c1	+
72	ET Art. 42	Ingresos en dinero recibidos de entidades públicas por informar a los organismos sobre actividades delictivas (recompensas).	No	c2	+
73	ET Art. 44	Utilidad en la venta de casa o apartamento de habitación.	No	c1	+
74	ET Art. 47.2	Primas de localización y vivienda pactadas hasta el 31 de julio de 1995.	No	e	+
75	ET Art. 47-1	Donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas.	No	c2	+
76	ET Art. 52	Incentivo a la capitalización rural, ICR.	No	c1	+
77	ET Art. 56-1	Para el beneficiario o partícipe de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, el aporte del patrocinador o empleador del afiliado al fondo, en la parte que no exceda del diez por ciento (10%) del valor del salario percibido por el trabajador. El exceso se sumará a los ingresos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, para integrar la base de retención en la fuente por concepto de ingresos laborales.	No	b	+
78	ET Art. 56-1	Las pensiones y pagos que distribuyen los mencionados fondos, recibidas por el beneficiario, que cumplan los requisitos de jubilación, en los años gravables en los cuales ellos sean percibidos.	No	b	+
79	ET Art. 56-2	Aportes del empleador a fondos de cesantías de los trabajadores.	No	b	+
80	ET Art. 57	Ingreso obtenido por la enajenación de los inmuebles del D. 3850/85 (zona del Nevado del Ruiz).	No	c1	+
81	ET Art. 57-1	Subsidios y ayudas otorgadas por el Gobierno nacional en el programa Agro Ingreso Seguro (AIS).	No	c2	+
82	ET Art. 57-2	Recursos recibidos por el contribuyente y destinados a proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación.	No	c1	+
83	Ley 139/94 Art. 8.	Los ingresos por certificados de incentivo forestal no constituyen renta gravable.	No	c1	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
84	Ley 1429 de 2010, Art. 16	Son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa.	No	c1	+
85	LEY 160/94 Art. 37 párrafo 1	Exención de la utilidad obtenida por enajenación de inmuebles (exención intereses de bo nos agrarios).	No	c1	+
86	LEY 488/98 Art. 40	Ingresos que perciban las organizaciones regionales de televisión.	No	c2	+
87	ET Art. 22	Los territorios indígenas, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, los resguardos y cabildos indígenas. La propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.	No	c2	+
Personas que no son contribuyentes					
88	ET Art. 23	Las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro.	No	f	+
89	ET Art. 23	Los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro y las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud.	No	f	+
90	ET Art. 23	Los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro.	No	f	+
91	ET Art. 23	Las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este y las asociaciones de adultos mayores autorizado por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.	No	f	+

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[22]	Signo del GT[23]
Regímenes especiales y simplificados					
92	ET título VI	Régimen Tributario Especial, 20 por ciento sobre excedente de caja.	No	c2	+
Tarifas diferenciadas					
93	ET Art. 240-1 inciso primero	Tarifa de 15 por ciento para usuarios de zona franca.	No	c1	+
94	ET Art. 247 parágrafo	Tarifa especial de 7 por ciento para profesores extranjeros.	No	c1	+
95	ET Art. 248	Tarifa especial de 2 por ciento para algunos pagos al exterior efectuados por constructores colombianos.	No	c1	+
96	ET Art. 408 Incisos 2	Los pagos o abonos en cuenta de rendimientos financieros realizados a no residentes por determinados conceptos están sujetos a retención en la fuente de 14 por ciento.	No	c1	+
97	ET Art. 408 Incisos 3	Los pagos o abonos en cuenta realizados a no residentes, originados en contratos de leasing sobre naves, helicópteros y/o aerodinos, están sujetos a una tarifa de retención en la fuente del 1 por ciento.	No	c1	+
98	ET Art. 594-1 y 594-3	Sobretributación del sistema de retenciones de los trabajadores independientes.	No	g	-
99	Ley 1429 de 2010, Art. 4	Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios de forma progresiva, alcanzando el 100 por ciento de la tarifa a contar del sexto año.	No	c1	+
Otros					
100	ET Art. 188 y siguientes	Renta mínima presuntiva.	No	g	-
101	ET Art. 259	Minoración del GT de descuentos, al prohibir el arrastre de saldos.	No	g	-
102	ET Título III	Fraccionamiento de rentas en ordinarias y ocasionales.	Sí	e	+

CUADRO AIV.2: Regulaciones que no son gastos tributarios

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[25]	Notas
Deducciones					
1	ET Art. 126-1, inc. 1	Son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a los fondos de pensiones serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen.	Sí	a	Es un gasto necesario para producir la renta.
2	ET Art. 145	Deducción relativa a la provisión individual de cartera de créditos y provisión de coeficientes de riesgo de determinadas entidades financieras.	Sí	a	La provisión es un gasto necesario para producir la renta.
Descuentos					
3	ET Art. 254.	Descuento por impuestos pagados en el exterior, limitado al monto del impuesto que debe pagar en Colombia por las mismas rentas.	Sí	e	Es un elemento estructural que busca corregir la doble imposición. 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.
4	ET Art. 256.	Descuento para empresas nacion	Sí	e	Es un elemento estructural que aplica a ingresos obtenidos en el exterior por actividades de transporte internacional. Se suele establecer en otras legislaciones a condición de reciprocidad con otros países. En un enfoque conceptual de la renta sería gasto tributario, pero puede entenderse que es una aplicación de los tratados y convenios internacionales de los que Colombia es parte. 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
Exenciones					
5	ET Art. 206, numeral 1.	Indemnizaciones por accidentes de trabajo o enfermedad.	Sí	b	Corresponde al pago mínimo legal que recibe un trabajador cuando tenga accidentes de trabajo o enfermedad.

25. Objetivos: (a): Regulación por gastos incurridos en la generación de ingresos; (b): Regulaciones que efectúan ajustes en función del principio de capacidad contributiva; (c1): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones económicas; (c2): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones sociales; (d): Regulaciones establecidas para reducir los costos de administración y cumplimiento; (e): Razones técnico-tributarias o minoraciones estructurales; (f): Exenciones subjetivas; (g) Resultado de la aplicación del enfoque conceptual y gastos tributarios negativos.

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[25]	Notas
6	ET Art. 206, numeral 2.	Indemnizaciones para protección a la maternidad.	Sí	b	Corresponde al pago mínimo legal que recibe una trabajadora embarazada que se retira del empleo.
7	ET Art. 206, numeral 3.	Gastos de entierro del trabajador.	Sí	b	Corresponde al pago mínimo legal que se recibe por la muerte del trabajador.
8	ET Art. 206, numeral 4.	Auxilio de cesantía.	Sí	b	Corresponde al valor total que por concepto de cesantía reciben los trabajadores, está exento dependiendo del salario promedio en los últimos seis meses anterior.
9	ET Art. 206, numeral 5.	Pensiones de jubilación, vejez, invalidez, de sobrevivientes, con límite de 1000 UVT.	Sí	e	Si se considera GT la deducción de los aportes y la rentabilidad de los fondos, las pensiones se entienden un desahorro y, por lo tanto, su exención no es GT.
10	ET Art. 206, numeral 5.	Pensiones sobre riesgos profesionales, con límite de 1000 UVT.	Sí	e	Si se considera GT la deducción de los aportes y la rentabilidad de los fondos, las pensiones se entienden un desahorro y, por lo tanto, su exención no es GT.
11	ET Art. 206, numeral 5.	Devolución de saldos de ahorro pensional.	Sí	e	Si se considera GT la deducción de los aportes y la rentabilidad de los fondos, la exención a las devoluciones de ahorros no es GT.
12	ET Art. 206, numeral 5.	Indemnizaciones sustitutivas de pensiones, con límite de 1000 UVT.	Sí	e	Si se considera GT la deducción de los aportes y la rentabilidad de los fondos, las pensiones se entienden un desahorro y, por lo tanto, su exención no es GT.
13	ET Art. 207.	Exención de prestaciones provenientes de un fondo de pensiones.	Sí	e	Si se considera GT la deducción de los aportes y la rentabilidad de los fondos, la exención a las prestaciones de un fondo de pensiones no es GT.
14	ET Art. 207-1.	Exención de cesantías pagadas por fondos de cesantías.	Sí	b	Si se considera GT la deducción de los aportes y la rentabilidad de los fondos, la exención de las cesantías no es GT.
15	ET Art. 228, inciso segundo.	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.	Sí	e	Si se considera GT la exención sobre las utilidades de las empresas acogidas a la Ley Páez, entonces la exención sobre dividendos es un elemento estructural, que evita la doble tributación.
Tarifas Diferenciadas					
16	ET Art. 245, inciso primero.	Los dividendos o participaciones recibidos por extranjeros no residentes ni domiciliados están gravados al 0 por ciento, a contar de 2007.	Sí	e	Es un elemento estructural que busca corregir la doble imposición de dividendos y participaciones.
17	ET Art. 246, inciso primero	Los dividendos y participaciones recibidos por sucursales de sociedades extranjeras están gravados al 0 por ciento a contar de 1994.	Sí	e	Es un elemento estructural que busca corregir la doble imposición de dividendos y participaciones.

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[25]	Notas
Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional					
18	ET Art. 19-3	Trasferencias de la nación a Fogafin y Fogacoop para el saneamiento de la banca pública.	No	c1	Corresponde a una transferencia presupuestaria
19	ET Art. 38	Parte de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas que corresponde a la inflación	Sí	e	El ajuste por inflación es un componente estructural. El ajuste de inflación no tiene mucho sentido en el contexto de Colombia. Ver el último informe de política tributaria del FMI recomendando su eliminación.
20	ET Art. 47	Cantidades recibidas por liquidación de la sociedad de gananciales	Sí	e	Corresponden al 50 por ciento de los activos de la sociedad conyugal, que recibe el cónyuge sobreviviente al momento de liquidar la sucesión.
21	ET Art. 36	Ingreso que obtiene una sociedad por la colocación de las acciones en el mercado para obtener un mejor precio. Nota: Se refiere a la prima por colocación de acciones, que corresponde a un aumento de las reservas de la sociedad (aporte de capital de los nuevos accionistas), por lo tanto, conceptualmente no es una renta.	No	e	La prima se traduce en un aumento de las reservas de la sociedad (neto patrimonial). No es una exención. Los nuevos accionistas pagan la prima para poner al mismo nivel de participación en el neto patrimonial a nuevos y antiguos accionistas. Si no se pagara habría una dilución del neto patrimonial para los antiguos accionistas.
22	ET Art. 36-1, inc. 1	De la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, la parte proporcional que corresponda al socio o accionista, en las utilidades retenidas por la sociedad, susceptibles de distribuirse como no gravadas, que se hayan causado entre la fecha de adquisición y la de enajenación de las acciones o cuotas de interés social.	Sí	e	No es gasto tributario, porque si se distribuyeran serían no gravadas.
23	ET Art. 39	Componente inflacionario de los rendimientos financieros que distribuyan los fondos de inversión, mutuos de inversión y de valores.	Sí	e	El ajuste por inflación es un componente estructural, que permite pagar impuestos sobre las utilidades reales.
24	ET Art. 40	Componente inflacionario de los rendimientos financieros distribuidos a los demás contribuyentes.	Sí	e	El ajuste por inflación es un componente estructural, que permite pagar impuestos sobre las utilidades reales.
25	ET Art. 48	Reparto de participaciones y dividendos, siempre y cuando correspondan a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad.	Sí	e	Corresponden a las utilidades que reparte la empresa a sus socios o accionistas, sobre las cuales ya tributó la sociedad. La norma persigue evitar la doble imposición económica de los dividendos o utilidades. No es, por tanto, un gasto tributario.

ID	Norma Legal	Descripción	Elemento o minoración estructural	Objetivo[25]	Notas
26	ET Art. 49, párrafo 1	Percepción de dividendos o participaciones por una sociedad nacional de otra sociedad se adicionan a los dividendos de la propia sociedad para determinar el monto máximo a distribuir como ingresos no constitutivos de renta.	Sí	e	Claramente una minoración estructural que persigue evitar doble imposición económica de dividendos.
27	ET Art. 50	Reparto de utilidades en la parte que corresponde a ajuste por inflación o por componente inflacionario.	Sí	e	Es una minoración estructural que recoge el tema de evitar la doble imposición económica y el ajuste por inflación.
28	ET Art. 51	La distribución de utilidades por liquidación de una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada, siempre y cuando se haya pagado el impuesto en la sociedad.	Sí	e	Es claramente una minoración estructural. Además del reparto del capital aportado se refiere a la distribución de reservas que corresponden a beneficios de la sociedad que en su día tributaron (evitar doble imposición económica).
29	Implícito en la definición de renta	Renta por el uso de la vivienda propia.	Sí	g	Desde un punto de vista conceptual es una renta que debiese estar gravada. Sin embargo, en vista de la complejidad de estimarla, se suele excluir del impuesto.
30	Ley 633/00 Art. 77	Recursos aportados por la nación cuando asuma obligaciones a cargo de las entidades públicas en liquidación.	No	c1	Corresponde a una transferencia presupuestaria.
Personas que no son contribuyentes					
31	ET Art. 22	El sector público	Sí	f	En general, el sector público no produce utilidades, si las produjera y fuesen gravadas habría sencillamente una transferencia interna de recursos.
32	ET Art. 22	El Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero.	No	f	En general, los fondos no se consideran contribuyentes, pero sí los partícipes de los mismos.
33	ET Art. 23	Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales cuando no realicen actividades industriales y de mercadeo.	No	f	En general, los fondos no se consideran contribuyentes, pero sí los partícipes de los mismos.
34	ET Art. 23-1	Los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.	No	f	En general, los fondos no se consideran contribuyentes, pero sí los partícipes de los mismos.
35	ET Art. 23-2	Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías.	No	f	En general, los fondos no se consideran contribuyentes, pero sí los partícipes de los mismos.

Anexo V. Regulaciones tributarias en el IVA

CUADRO AV.1: Gastos tributarios en el IVA

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[26]	Signo del GT[27]
1	Art. 420 ET	Venta de bienes inmuebles.	c2	+
2	Art. 420 ET	Venta de bienes intangibles.	c1	+
		Exenciones simples o exclusiones		
3	Ley 225 de 1995, Art. 279	Los libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, y los diarios o publicaciones periódicos, así como sus complementos de carácter visual, audiovisual o sonoros, que sean vendidas en un único empaque cualesquiera que sea su procedencia siempre que tengan el carácter científico o cultural, continúan exentos del impuesto al valor agregado.	c2	+
4	Art. 22, Ley 47 de 1993 y Art. 154, Par., Ley 488 de 1998	Las ventas de bienes y servicios con destino al Departamento de San Andrés y Providencia están excluidas del impuesto sobre las ventas.	c1	+
5	Art. 420 ET, parágrafo 4	Reparación y mantenimiento de aeronaves.	c1	+
6	Art. 423 ET	Exclusión del impuesto en el territorio intendencial de San Andrés y Providencia	c1	+
7	Art. 424 ET	Animales vivos de la especie bovina, incluso los de género búfalo (excepto los toros de lidia).	b	+
8	Art. 424 ET	Animales vivos de la especie porcina.	b	+
9	Art. 424 ET	Animales vivos de las especies ovina o caprina.	b	+
10	Art. 424 ET	Gallos, gallinas, patos, gansos, pavos (gallipavos) y pintadas, de las especies domésticas, vivos.	b	+
11	Art. 424 ET	Los demás animales vivos.	b	+

26. Objetivos: (a): Regulación por gastos incurridos en la generación de ingresos; (b): Regulaciones que efectúan ajustes en función del principio de capacidad contributiva; (c1): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones económicas; (c2): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones sociales; (d): Regulaciones establecidas para reducir los costos de administración y cumplimiento; (e): Razones técnico-tributarias o minoraciones estructurales; (f): Exenciones subjetivas; (g) Resultado de la aplicación del enfoque conceptual y gastos tributarios negativos.

27. Signo del gasto tributario: (+) costo fiscal; (-) sobre tributación; (+/-) depende de si el bien o servicio es consumido principalmente por consumidores finales o consumidores intermedio.

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
No sujeciones				
12	Art. 424 ET	Peces vivos, excepto los peces ornamentales de la posición 03.01.10.00.00.	b	+
13	Art. 424 ET	Atún blanco.	b	+
14	Art. 424 ET	Atún de aleta amarilla.	b	+
15	Art. 424 ET	Atún común o de aleta azul.	b	+
16	Art. 424 ET	Productos constituidos por los componentes naturales de la leche.	b	+
17	Art. 424 ET	Miel natural.	b	+
18	Art. 424 ET	Semen de bovino.	b	+
19	Art. 424 ET	Bulbos, cebollas, tubérculos, raíces y bulbos tuberosos, turiones y rizomas, en reposo vegetativo, en vegetación o en flor; plantas y raíces de achicoria, excepto las raíces de la Partida No. 12.12.	b	+
20	Art. 424 ET	Plántulas para la siembra.	b	+
21	Art. 424 ET	Papas (patatas) frescas o refrigeradas.	b	+
22	Art. 424 ET	Tomates frescos o refrigerados.	b	+
23	Art. 424 ET	Cebollas, chalotes, ajos, puerros y demás hortalizas (incluso silvestres) aliáceas, frescos o refrigerados.	b	+
24	Art. 424 ET	Coles, incluidos los repollos, coliflores, coles rizadas, colinabos y productos comestibles similares del género brassica, frescos o refrigerados.	b	+
25	Art. 424 ET	Lechugas (lactuca sativa) y achicorias, comprendidas la escarola y la endibia (cichorium spp.), frescas o refrigeradas.	b	+
26	Art. 424 ET	Zanahorias, nabos, remolachas para ensalada, salsifíes, apionabos, rábanos y raíces comestibles similares, frescos o refrigerados.	b	+
27	Art. 424 ET	Pepinos y pepinillos frescos o refrigerados.	b	+
28	Art. 424 ET	Hortalizas (incluso silvestres) de vaina, aunque estén desvainadas, frescas o refrigeradas.	b	+
29	Art. 424 ET	Las demás hortalizas (incluso silvestres), frescas o refrigeradas.	b	+
30	Art. 424 ET	Hortalizas (incluso silvestres) aunque estén cocidas en agua o vapor, congeladas.	b	+
31	Art. 424 ET	Hortalizas (incluso silvestres) conservadas provisionalmente (por ejemplo: con gas sulfuroso o con agua salada, sulfurosa o adicionada de otras sustancias para asegurar dicha conservación), pero todavía impropias para consumo inmediato.	b	+
32	Art. 424 ET	Hortalizas (incluso silvestres) secas, bien cortadas en trozos o en rodajas o bien trituradas o pulverizadas, pero sin otra preparación.	b	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
33	Art. 424 ET	Hortalizas (incluso silvestres) de vaina secas, desvainadas, aunque estén mondadas o partidas.	b	+
34	Art. 424 ET	Raíces de yuca (mandioca), arrurruz o salep, aguaturmas (patacas), camotes (batatas, boniatos) y raíces y tubérculos similares ricos en fécula o inulina, frescos, refrigerados, congelados o secos, incluso troceados o en pellets; médula de sagú.	b	+
35	Art. 424 ET	Cocos frescos.	b	+
36	Art. 424 ET	Los demás frutos de cáscara, frescos o secos, incluso sin cáscara o mondados.	b	+
37	Art. 424 ET	Bananas o plátanos, frescos o secos.	b	+
38	Art. 424 ET	Dátiles, higos, piñas tropicales (ananás), aguacates (paltas), guayabas, mangos y mangostanes, frescos o secos y los productos alimenticios elaborados de manera artesanal a base de guayaba y/o leche.	b	+
39	Art. 424 ET	Agrios (cítricos) frescos o secos.	b	+
40	Art. 424 ET	Uvas, frescas o secas, incluidas las pasas.	b	+
41	Art. 424 ET	Melones, sandías y papayas, frescas.	b	+
42	Art. 424 ET	Manzanas, peras y membrillos, frescos.	b	+
43	Art. 424 ET	Damascos (albaricoques, chabacanos), cerezas, duraznos (melocotones) (incluidos los griñones y nectarinas), ciruelas y endrinas, frescos.	b	+
44	Art. 424 ET	Las demás frutas u otros frutos, frescos.	b	+
45	Art. 424 ET	Café en grano sin tostar.	b	+
46	Art. 424 ET	Cilantro para la siembra.	b	+
47	Art. 424 ET	Cebada.	b	+
48	Art. 424 ET	Avena para la siembra.	b	+
49	Art. 424 ET	Maíz.	b	+
50	Art. 424 ET	Arroz.	b	+
51	Art. 424 ET	Sorgo para la siembra.	b	+
52	Art. 424 ET	Maíz trillado.	b	+
53	Art. 424 ET	Habas de soya para la siembra.	b	+
54	Art. 424 ET	Nuez y almendra de palma para la siembra.	b	+
55	Art. 424 ET	Semilla de algodón para la siembra.	b	+
56	Art. 424 ET	Semillas para siembra.	b	+
57	Art. 424 ET	Caña de azúcar.	b	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
58	Art. 424 ET	Chancaca (panela, raspadura). Obtenida de la extracción y evaporación en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros.	b	+
59	Art. 424 ET	Cacao en grano crudo.	b	+
60	Art. 424 ET	Bienestarina.	b	+
61	Art. 424 ET	Pan.	b	+
62	Art. 424 ET	Agua envasada, el agua mineral natural o artificial y la gasificada, sin azucarar o edulcorar de otro modo ni aromatizar; hielo y nieve.	b	+
63	Art. 424 ET	Sal (incluidas la de mesa y la desnaturalizada) y cloruro de sodio puro, incluso en disolución acuosa o con adición de antiaglomerantes o de agentes que garanticen una buena fluidez; agua de mar.	b	+
64	Art. 424 ET	Azufre natural.	c1	+/-
65	Art. 424 ET	Fosfatos de calcio naturales (fosfatos tricalcicos o fosforitas) sin moler o molidos.	c1	+/-
66	Art. 424 ET	Hullas, briquetas, ovoides, y combustibles sólidos análogos obtenidos a partir de la hulla.	c1	+/-
67	Art. 424 ET	Coques, semicoques de hulla, de lignito, de turba aglomerados o no.	c1	+/-
68	Art. 424 ET	Energía eléctrica.	b	+/-
69	Art. 424 ET	Material radiactivo para uso médico.	c2	+
70	Art. 424 ET	Provitaminas y vitaminas, naturales o reproducidas por síntesis (incluidos los concentrados naturales) y sus derivados utilizados principalmente como vitaminas, mezclados o no entre sí o en disoluciones de cualquier clase.	c2	+
71	Art. 424 ET	Antibióticos.	c2	+
72	Art. 424 ET	Glándulas y demás órganos para usos opoterápicos, desecados, incluso pulverizados; extracto de glándulas o de otros órganos o de sus secreciones, para usos opoterápicos; heparina y sus sales; las demás sustancias humanas o animales preparadas para usos terapéuticos o profilácticos, no expresadas ni comprendidas en otra parte.	c2	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
73	Art. 424 ET	Sangre humana; sangre animal preparada para usos terapéuticos, profilácticos o de diagnóstico; antisueros (sueros con anticuerpos), demás fracciones de la sangre y productos inmunológicos modificados, incluso obtenidos por proceso biotecnológico; vacunas, toxinas, cultivos de microorganismos (excepto las levaduras) y productos similares.	c2	+
74	Art. 424 ET	Medicamentos (excepto los productos de las partidas Nos. 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor.	c2	+
75	Art. 424 ET	Medicamentos (con exclusión de los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados o sin mezclar preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor.	c2	+
76	Art. 424 ET	Guatas, gasas, vendas y artículos análogos (por ejemplo: apósitos, esparadrapos, sinapismos), impregnados o recubiertos de sustancias farmacéuticas o acondicionados para la venta al por menor con fines médicos, quirúrgicos, odontológicos o veterinarios.	c2	+
77	Art. 424 ET	Preparaciones y artículos farmacéuticos a que se refiere la nota 4 del capítulo 3.	c2	+
78	Art. 424 ET	Anticonceptivos orales.	c2	+
79	Art. 424 ET	Guano y otros abonos naturales de origen animal o vegetal, incluso mezclados entre sí, pero no elaborados químicamente.	b	+
80	Art. 424 ET	Abonos minerales o químicos nitrogenados.	b	+
81	Art. 424 ET	Abonos minerales o químicos fosfatados.	b	+
82	Art. 424 ET	Abonos minerales o químicos potásicos.	b	+
83	Art. 424 ET	Otros abonos; productos de este título que se presenten en tabletas, pastillas y demás formas análogas o en envases de un peso bruto máximo de diez (10) kilogramos.	b	+
84	Art. 424 ET	Plaguicidas e insecticidas.	b	+
85	Art. 424 ET	Reactivos de diagnóstico sobre soporte de papel o cartón.	c2	+
86	Art. 424 ET	Los demás reactivos de diagnóstico.	c2	+
87	Art. 424 ET	Caucho natural.	c1	+/-

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
88	Art. 424 ET	Neumáticos para tractores.	c1	+/-
89	Art. 424 ET	Preservativos.	c2	+
90	Art. 424 ET	Madera en bruto, (redonda, rolliza o rolo) con o sin corteza y madera en bloque o simplemente desorillada.	c1	+/-
91	Art. 424 ET	Árboles de vivero para establecimiento de bosques maderables.	c1	+/-
92	Art. 424 ET	Papel prensa.	c2	+
93	Art. 424 ET	Diarios y publicaciones periódicas, impresos, incluso ilustrados.	c2	+
94	Art. 424 ET	Pita (cabuya, fique).	c1	+/-
95	Art. 424 ET	Tejidos de las demás fibras textiles vegetales.	c1	+/-
96	Art. 424 ET	Redes confeccionadas para la pesca.	c1	+/-
97	Art. 424 ET	Empaques de yute, cáñamo y fique.	c1	+/-
98	Art. 424 ET	Sacos y talegas de yute, cáñamo y fique.	c1	+/-
99	Art. 424 ET	Monedas de curso legal.	e	+
100	Art. 424 ET	Layas, herramientas de mano agrícola.	c1	+
101	Art. 424 ET	Cuchillos y hojas cortantes para máquinas y aparatos mecánicos de uso agrícola, hortícola y forestal.	c1	+
102	Art. 424 ET	Motores fuera de borda, hasta 115 HP.	c1	+
103	Art. 424 ET	Motores de centro diesel, hasta 150 HP.	c1	+
104	Art. 424 ET	Demás aparatos sistemas de riego.	c1	+
105	Art. 424 ET	Máquinas, aparatos y artefactos para cosechar o trillar, incluidas las prensas para paja o forraje; guadañadoras; máquinas para limpieza o clasificación de huevos, frutos o demás productos agrícolas, excepto las de la Partida 84.37 y las subpartidas 84.33.11 y 84.33.19.	c1	+
106	Art. 424 ET	Demás máquinas y aparatos para la agricultura, horticultura, silvicultura o apicultura, incluidos los germinadores con dispositivos mecánicos o térmicos incorporados.	c1	+
107	Art. 424 ET	Máquinas para limpieza, clasificación o cribado de semillas, granos u hortalizas de vaina secas.	c1	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
108	Art. 424 ET	Tractores agrícolas.	c1	+
109	Art. 424 ET	Sillas de ruedas y equipos similares, de propulsión personal, mecánica o eléctrica para la movilización e integración de personas con discapacidad o adultos mayores.	c2	+
110	Art. 424 ET	Los demás.	c2	+
111	Art. 424 ET	Herramientas, partes, accesorios, correspondientes a sillas de ruedas y otros similares para la movilización de personas con discapacidad y adultos mayores de las partidas o clasificaciones 87.13 y 87.14.	c2	+
112	Art. 424 ET	Remolques para uso agrícola.	c1	+
113	Art. 424 ET	Lentes de contacto.	c2	+
114	Art. 424 ET	Lentes de vidrio para gafas.	c2	+
115	Art. 424 ET	Lentes de otras materias.	c2	+
116	Art. 424 ET	Catéteres.	c2	+
117	Art. 424 ET	Catéteres peritoneales para diálisis.	c2	+
118	Art. 424 ET	Aparatos especiales para ortopedia, prótesis, rehabilitación, productos para asistencia urinaria, aparatos para acceso a piscinas para personas con discapacidad.	c2	+
119	Art. 424 ET	Armas de guerra, excepto los revólveres, pistolas y armas blancas.	c2	+
120	Art. 424 ET	Lápices de escribir y colorear.	c2	+
121	Art. 424 ET	Las materias primas químicas con destino a la producción de plaguicidas e insecticidas de la Partida 38.08 y de los fertilizantes de las partidas 31.01 a 31.05.	c1	+
122	Art. 424 ET	El fertilizante cal dolomita inorgánica para uso agrícola	c1	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
123	Art. 424 ET	Equipos de infusión de líquidos y filtros para diálisis renal de la subpartida 90.18.39.00.00. Las impresoras braille, estereotipadoras braille, líneas braille, regletas braille, cajas aritméticas y de dibujo braille, elementos manuales o mecánicos de escritura del sistema braille, así como los artículos y aparatos de ortopedia, prótesis, artículos y aparatos de prótesis; todos para uso de personas, audífonos y demás aparatos que lleve la propia persona, o se le implanten para compensar un defecto o una incapacidad y bastones para ciegos aunque estén dotados de tecnología, contenidos en la partida arancelaria 90.21.	c2	+
124	Art. 424 ET	Los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT.	c2	+
125	Art. 424 ET	Los dispositivos anticonceptivos para uso femenino.	c2	+
126	Art. 424 ET	Las materias primas químicas con destino a la producción de medicamentos de las posiciones 29.36, 29.41, 30.01, 30.03, 30.04 y 30.06.	c2	+
127	Art. 424 ET	Equipos y elementos componentes del plan de gas vehicular.	c2	+
128	Art. 424 ET	Ladrillos y bloques de calicanto, de arcilla, y con base en cemento, bloques de arcilla silvocalcárea.	c1	+
129	Art. 424-2 ET	Las materias primas destinadas a la producción de vacunas.	c2	+
130	Art. 424-5 ET	Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes.	c2	+
131	Art. 424-5 ET	Gas propano para uso doméstico.	c2	+
132	Art. 427 ET	Pólizas de seguros de vida, seguros que cubran enfermedades catastróficas, seguros de educación y los contratos de reaseguro.	c2	+
133	Art. 428 letra b ET	Las importaciones de materias que van a ser transformadas en desarrollo del plan importación - exportación de que trata la Sección Segunda del Capítulo X del Decreto - Ley 444 de 1967.	c1	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
134	Art. 428 letra d ET	Las importaciones de armas y municiones que se hagan para la defensa nacional.	c2	+
135	Art. 428 letra e ET	La importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país.	c1	+
136	Art. 428 letra f ET	La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente.	c2	+
137	Art. 428 letra g ET	La importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.	c1	+
138	Art. 428 letra h ET	La importación de bienes y equipos que se efectúe en desarrollo de convenios, tratados o acuerdos internacionales de cooperación vigentes para Colombia, destinados al Gobierno nacional o a entidades de derecho público del orden nacional.	c2	+
139	Art. 428 letra i ET	La importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y, por lo tanto, al desarrollo sostenible.	c2	+
140	Art. 428-1 ET	Los equipos y elementos que importen los centros de investigación o desarrollo tecnológico reconocidos por Colciencias, así como las instituciones de educación básica primaria, secundaria, media o superior reconocidas por el Ministerio de Educación Nacional y que estén destinados al desarrollo de proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación.	c2	+
141	Art. 431 ET	En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros, el impuesto se liquidará sobre el 50 por ciento de su valor cuando se expidan de ida y regreso.	c1	+/-

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
142	Art. 446 ET	Cuando se trate de la venta de limonadas, aguas gaseosas aromatizadas (incluidas las aguas minerales tratadas de esta manera) y otras bebidas no alcohólicas, con exclusión de los jugos de frutas, de legumbres y hortalizas de la partida 20.09, solamente se gravarán las operaciones que efectúe el productor, el importador, o el vinculado económico de uno y otro.	c1	+
143	Art. 476 ET N° 1	Los servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio, para la salud humana.	c2	+
144	Art. 476 ET N° 10	Los servicios de promoción y fomento deportivo prestados por los clubes deportivos definidos en el artículo 2 del Decreto - Ley 1228 de 1995.	c2	+
145	Art. 476 ET N° 11	Las boletas de entrada a cine, a los eventos deportivos, culturales, incluidos los musicales y de recreación familiar, y los espectáculos de toros, hípicos y caninos.	c2	+
146	Art. 476 ET N° 12	Los servicios que se destinen a la adecuación de tierras, a la producción agropecuaria y pesquera y a la comercialización de los respectivos productos.	c1	+
147	Art. 476 ET N° 13	Las comisiones pagadas por los servicios que se presten para el desarrollo de procesos de titularización de activos a través de universalidades y patrimonios autónomos cuyo pago se realice exclusivamente con cargo a los recursos de tales universalidades o patrimonios autónomos.	c2	+
148	Art. 476 ET N° 14	Los servicios funerarios, los de cremación, inhumación y exhumación de cadáveres, alquiler y mantenimiento de tumbas y mausoleos.	c2	+
149	Art. 476 ET N° 15	Los servicios de conexión y acceso a Internet de los usuarios residenciales de los estratos 1, 2 y 3.	c2	+
150	Art. 476 ET N° 16	Las comisiones por intermediación por la colocación de los planes de salud del sistema general de seguridad social en salud expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud, que no estén sometidos al impuesto sobre las ventas.	c2	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
151	Art. 476 ET N° 17	Las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas crédito y débito.	c1	+
152	Art. 476 ET N° 19	Los servicios de alimentación, contratados con recursos públicos y destinados al sistema penitenciario, de asistencia social y de escuelas de educación pública.	c2	+
153	Art. 476 ET N° 2	El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se exceptúan el transporte de gas e hidrocarburos.	b	+
154	Art. 476 ET N° 20	El transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado.	c1	+/-
155	Art. 476 ET N° 21	Los servicios de publicidad en periódicos que registren ventas en publicidad a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior inferiores a ciento ochenta mil (180.000) UVT.	c2	+/-
156	Art. 476 ET N° 21	La publicidad en las emisoras de radio cuyas ventas sean inferiores a treinta mil (30.000) UVT al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior y programadoras de canales regionales de televisión cuyas ventas sean inferiores a sesenta mil (60.000) UVT al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. Aquellas que superen este monto se regirán por la regla general.	c2	+/-
157	Art. 476 ET N° 4	Los servicios públicos de energía, acueducto y alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario ya sea conducido por tubería o distribuido en cilindros.	c2	+/-

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
158	Art. 476 ET N° 4	En el caso del servicio telefónico local, se excluyen del impuesto los primeros doscientos cincuenta (250) impulsos o los primeros 325 minutos mensuales facturados a los estratos 1 y 2 y el servicio telefónico prestado desde teléfonos públicos (Art. 476, ET y Art. 1, dcto. 4537 de 2005).	c2	+
159	Art. 476 ET N° 6	Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las leyes 30 de 1992 y 115 de 1994.	c2	+
160	Art. 476 ET N° 7	Los servicios de corretaje de reaseguros.	c1	+/-
161	Art. 476 ET N° 9	La comercialización de animales vivos y el servicio de faenamiento.	b	+
162	Art. 476-1 ET	Los seguros de casco, accidentes y responsabilidad a terceros, de naves o aeronaves destinadas al transporte internacional de mercancías y aquellos que se contraten por el Fondo de Solidaridad y Garantía creado por la Ley 100 de 1993, tomados en el país o en el exterior, no estarán gravados con el impuesto sobre las ventas.	c1	+/-
163	Dto Ley 1295 de 1994, Art. 94	Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, riesgos profesionales y demás prestaciones del sistema general de seguridad social.	c2	+
164	Ley 100 de 1993, Art. 135, inc. 3	Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida.	c2	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
165	Ley 1393 de 2010, Art. 24, parágrafo	La operación de juegos localizados en cruceros.	c1	+
166	Ley 1430 de 2010, Art. 59	Las personas que se encuentran en estado de invalidez podrán importar sin el pago de tributos aduaneros un vehículo que les hubiere sido donado, de características especiales, acondicionado para su uso personal. El vehículo a que se refiere el presente artículo deberá ser matriculado únicamente a nombre del beneficiario de la exención y no podrá ser traspasado a ningún título antes de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de la matrícula.	c2	+
167	Ley 191 de 1995, Art. 27	Exonérese del IVA a todas las mercancías introducidas al Departamento del Amazonas a través del convenio colombo-peruano vigente.	c1	+
168	Ley 21 de 1992, Art. 100	Los contratos de obras públicas que celebren las personas naturales o jurídicas con las entidades territoriales y/o entidades descentralizadas del orden departamental y municipal.	c2	+
169	Ley 223 de 1995, Art. 270	Exención en el Departamento del Amazonas.	c1	+
170	Ley 30 de 1982, Art. 5º.	Asfalto.	c1	+
171	Ley 397 de 1997, Art. 39	a) Compañías o conjuntos de danza folclórica; b) Grupos corales de música contemporánea; c) Solistas e instrumentistas de música contemporánea y de expresiones musicales colombianas; d) Ferias artesanales.	c2	+
172	Ley 6 de 1992, Art. 117	Enajenaciones de mercancías que se efectúen a turistas extranjeros en el territorio nacional, siempre que se trate de zonas de fronteras o sujetas a regímenes aduaneros especiales.	c1	+
173	Ley 633 de 2000, Art. 130	Las naves y artefactos navales, que se vayan a registrar y abanderar en Colombia y el servicio de reparación y mantenimiento de los mismos, estarán excluidos del IVA.	c1	+/-

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
174	Ley 633 de 2000, Art. 130	Los equipos, elementos e insumos nacionales o importados directamente con el presupuesto aprobado por el Inpec o por la autoridad nacional respectiva que se destinen a la construcción, instalación, montaje, dotación y operación del sistema carcelario nacional, para lo cual deberá acreditarse tal condición por certificación escrita expedida por el Ministro de Justicia y del Derecho.	c2	+
175	Ley 633 de 2000, Art. 134 parágrafo	Las normas legales referentes a los regímenes tributario y aduanero especiales para el Departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, continuarán vigentes, al igual que el Régimen Aduanero Especial para el Departamento del Amazonas.	c2	+
176	Ley 901 de 2001, Art. 4	Titulación de bienes inmuebles.	c2	+
177		Los servicios que presten o contraten las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud.	c2	+
178		Los servicios prestados por la entidades autorizadas por el Ministerio de la Protección Social para ejecutar las acciones colectivas e individuales del plan de atención básica en salud, a que se refiere el artículo 165 de la Ley 100 de 1993, definido por el Ministerio de la Protección Social en los términos de dicha ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por las entidades estatales encargadas de la ejecución de dicho plan.	c2	+
179		Los servicios prestados por las instituciones prestadoras de salud y las empresas sociales del Estado a la población pobre y vulnerable, que temporalmente participa en el sistema de seguridad social en salud como población vinculada de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993.	c2	+
180		Los servicios prestados por las administradoras del régimen de riesgos profesionales que tengan por objeto directo cumplir las obligaciones que le corresponden de acuerdo con dicho régimen.	c2	+
181		Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos.	c2	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
182		Las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de planes del sistema de seguridad social en pensiones, salud y riesgos profesionales.	c2	+
183		Los servicios de administración prestados al fondo de solidaridad y garantía, al fondo de solidaridad pensional, al fondo de pensiones públicas del nivel nacional, a los fondos de pensiones del nivel territorial y al fondo de riesgos profesionales (Art. 2º, dcto. 841 de 1998).	c2	+
184		Los seguros tomados en el país o en el exterior por el fondo de solidaridad y garantía del sistema de seguridad social en salud creado mediante la Ley 100 de 1993, para el cubrimiento de los riesgos catastróficos y, en general, todos aquellos seguros para los cuales se encuentre legalmente autorizado (Art. 3º, dcto. 841 de 1998).	c2	+
185		El servicio de inspección no intrusiva de mercancías.	c1	+/-
Tasa cero o exenciones				
186	Art. 477 ET	Carnes de animales de la especie bovina.	b	+
187	Art. 477 ET	Carne de animales de la especie bovina.	b	+
188	Art. 477 ET	Carne de animales de la especie porcina.	b	+
189	Art. 477 ET	Carne de animales de las especies ovina o caprina, fresca, refrigerada o congelada.	b	+
190	Art. 477 ET	Despojos comestible de animales.	b	+
191	Art. 477 ET	Carne y despojos comestibles, de aves de la Partida 01.05, frescos, refrigerados o congelados.	b	+
192	Art. 477 ET	Carne fresca de conejo o liebre.	b	+
193	Art. 477 ET	Pescado fresco o refrigerado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la Partida 03.04.	b	+
194	Art. 477 ET	Pescado congelado, excepto los filetes y demás carne de pescado de la Partida 03.04.	b	+
195	Art. 477 ET	Filetes y demás carne de pescado (incluso picado), frescos, refrigerados o congelados.	b	+
196	Art. 477 ET	Leche y nata (crema), sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante de otro modo.	b	+
197	Art. 477 ET	Leche y nata (crema), con cualquier proceso industrial, concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante.	b	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
198	Art. 477 ET	Queso fresco (Sin madurar).	b	+
199	Art. 477 ET	Huevos para incubar, y los pollitos de un día de nacidos.	b	+
200	Art. 477 ET	Huevos de ave con cáscara, frescos.	b	+
201	Art. 477 ET	Leche maternizada o humanizada (concepto 103511/09).	b	+
202	Art. 477 ET	Cuadernos de tipo escolar.	b	+
203	Art. 477 ET	Biocombustible de origen vegetal o animal para uso en motores diesel de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM.	c1	+
204	Art. 477 ET	Alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores.	c1	+
205	Art. 478 ET	Los libros y revistas de carácter científico o cultural, según calificación que hará el Gobierno nacional.	c2	+
206	Art. 481 ET	Materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos.	c1	+
207	Art. 481 ET	Servicios intermedios de la producción que se presten a las sociedades de comercialización internacional, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.	c1	+
208	Art. 481 ET	Servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano.	c1	+
209	Ley 1430 de 2010, Art. 9	En los departamentos y municipios ubicados en zonas de frontera, el Ministerio de Minas y Energía tendrá la función de distribución de combustibles líquidos, los cuales estarán exentos del impuesto global, IVA y arancel.	c2	+
210	Ley 191 de 1995, Art. 27	Declárense exentos del IVA los alimentos de consumo humano y animal, elementos de aseo y medicamentos para uso humano o veterinario, originarios de los países colindantes con las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo de las mismas, en los términos del Decreto 470 de 1986.	c2	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
211	Ley 30 de 1992, Art. 92	Las instituciones de educación superior, los colegios de bachillerato y las instituciones de educación no formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de educación superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento.	c2	+
212	Ley 322 de 1996, Art. 13	Los cuerpos de bomberos oficiales y voluntarios estarán exentos del pago de impuestos y aranceles en la adquisición de equipos especializados para la extinción de incendios que requieran para la dotación o funcionamiento, sean de producción nacional o que deban importar.	c2	+
213	Ley 788 de 2002, Art. 96	Se encuentran exentos de todo impuesto, tasa o contribución, los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno colombiano, destinados a realizar programas de utilidad común y amparados por acuerdos intergubernamentales. También gozarán de este beneficio tributario las compras o importaciones de bienes y la adquisición de servicios realizados con los fondos donados, siempre que se destinen exclusivamente al objeto de la donación. El Gobierno nacional reglamentará la aplicación de esta exención.	c2	+
Tasa reducida de 1,6%				
214	Art. 462-1 ET	Servicios de aseo, vigilancia y empleo temporal.	c2	+
Tasa reducida de 10%				
215	Art. 468-1 ET	Café tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos de café que contengan café en cualquier proporción, incluido el café soluble.	b	+
216	Art. 468-1 ET	Trigo y morcajo (tranquillón).	b	+
217	Art. 468-1 ET	Arroz para uso industrial.	b	+
218	Art. 468-1 ET	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón).	b	+
219	Art. 468-1 ET	Las demás harinas de cereales.	b	+
220	Art. 468-1 ET	Semillas para caña de azúcar.	b	+
221	Art. 468-1 ET	Embutidos y productos similares, de carne, de despojos o de sangre, preparaciones alimenticias a base de estos productos.	b	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
222	Art. 468-1 ET	Las demás preparaciones y conservas de carne, de despojos o de sangre	b	+
223	Art. 468-1 ET	Azúcar de caña o remolacha.	b	+
224	Art. 468-1 ET	Jarabes de glucosa.	b	+
225	Art. 468-1 ET	Las demás.	b	+
226	Art. 468-1 ET	Jarabes de glucosa.	b	+
227	Art. 468-1 ET	Las demás fructosas y jarabes de fructosa, con un contenido de fructosa, en estado seco, superior al 50 por ciento en peso.	b	+
228	Art. 468-1 ET	Melazas de la extracción o del refinado del azúcar.	b	+
229	Art. 468-1 ET	Cacao en masa o en panes (pasta de cacao), incluso desgrasado.	b	+
230	Art. 468-1 ET	Cacao en polvo, sin azucarar.	b	+
231	Art. 468-1 ET	Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao, excepto gomas de mascar, bombones, confites, caramelos y chocolatinas.	b	+
232	Art. 468-1 ET	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma, que contengan huevo.	b	+
233	Art. 468-1 ET	Las demás.	b	+
234	Art. 468-1 ET	Productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao, excepto el pan.	b	+
235	Art. 468-1 ET	Fibras de algodón.	b	+
236	Art. 468-3 ET	Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y, en general, los planes adicionales, conforme con las normas vigentes.	c2	+
237	Art. 468-3 ET	Los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores y de pensionados.	c2	+
238	Art. 468-3 ET	El servicio de alojamiento prestado por establecimientos hoteleros o de hospedaje.	c1	+
239	Art. 468-3 ET	Las comisiones percibidas por la colocación de los planes de salud del sistema de medicina prepagada, expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud.	c2	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
240	Art. 468-3 ET	El almacenamiento de productos agrícolas por almacenes generales de depósito y las comisiones directamente relacionadas con negociaciones de productos de origen agropecuario que se realicen través de bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas.	c1	+
241	Art. 468-3 ET	El servicio de arrendamiento de inmuebles diferentes a los destinados para vivienda y espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales.	c1	+/-
Tasa incrementada de 20%				
242	Art. 470 ET	Telefonía móvil.	b	-
243	Art. 471 ET	La importación y la venta de camperos de la Partida 87.03 cuyo valor FOB sea inferior a USD 30 000.	b	-
244	Art. 471 ET	Los barcos de recreo y de deporte de la Partida 89.03, fabricados o ensamblados en el país.	b	-
Tasa incrementada de 25%				
245	Art. 471 ET	Los vehículos automotores de la Partida 87.03 del arancel de aduanas, cuyo valor FOB sea inferior a USD 30 000, y las motocicletas y motos, con motor superior a 185 c.c.	b	-
Tasa incrementada de 35%				
246	Art. 471 ET	Los vehículos automotores incluidos los camperos de la Partida 87.03 del arancel de aduanas, y las pick-up, cuyo valor FOB sea igual o superior a USD 30 000; los aerodinos privados, y los barcos de recreo y de deporte de la Partida 89.03, importados.	b	-
247	Art. 473 ET	El alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80 por ciento vol. de la Partida arancelaria 22.08, cuando la venta se efectúe por quien los produce, los importa o los comercializa.	b	-
Devoluciones				
248	Art. 850-1 ET	Las personas naturales que adquieren bienes o servicios a la tarifa general y del 10 por ciento del IVA mediante tarjetas de crédito o débito, tienen derecho a la devolución de 2 puntos del IVA pagado. La devolución solo opera cuando el adquirente no ha solicitado los 2 puntos como impuesto descontable.	d	+

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[27]	Signo del GT[27]
Disminución de base				
249	Art. 447 ET parágrafo	Cuando los responsables del impuesto financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.	c1	+
Descuentos				
250	Art. 491 ET	El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento.	g	-
251	Art. 485 ET	El impuesto pagado en las compras es descontable solo hasta el monto que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes.	g	-
Otros				
252	Art. 476 Parágrafo ET	En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio (parágrafo, artículo 476, ET)	g	+/-

CUADRO AV.2: Regulaciones que no son gastos tributarios

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[28]	Comentario
Exenciones simples o exclusiones				
1	Art. 420 ET, parágrafo	Ventas de activos fijos.	e	Consistente con la imposibilidad de descontar el impuesto pagado por activos fijos. Exención técnica.
2	Art. 423-1 ET	Importación de premios en concursos internacionales.	e	No representa consumo
3	Art. 428 letra c ET	La introducción de artículos con destino al servicio oficial de la misión y los agentes diplomáticos o consulares extranjeros y de misiones técnicas extranjeras, que se encuentren amparados por privilegios o prerrogativas de acuerdo con disposiciones legales sobre reciprocidad diplomática.	e	Es parte de convenios internacionales, con reciprocidad.
4	Art. 476 ET N° 3	Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447; las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores; las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización.	d	La mayor parte de los países exoneran los servicios financieros del IVA, debido fundamentalmente a razones técnicas. En efecto, el valor del servicio prestado por el banco en una operación de colocación es el margen de intermediación y no todo el interés cobrado. Sin embargo, este margen es muy difícil de determinar en cada operación individual. Además de estas razones, también se considera que un IVA sobre los servicios financieros daría lugar a mayores costes de administración y cumplimiento. No obstante, hay que tener en cuenta que la exención de estos servicios, que opera como exención simple o exclusión, rompe la cadena del IVA por la no deducibilidad del IVA pagado en los insumos, el cual se transfiere a precios, provocando un efecto cascada cuando los servicios financieros son prestados a contribuyentes del IVA.
5	Art. 476 ET N° 5	El servicio de arrendamiento de inmuebles para vivienda, y el arrendamiento de espacios para exposiciones y muestras artesanales nacionales, incluidos los eventos artísticos y culturales.	e	Si se gravaran los arriendos de viviendas, además de su venta, habría doble tributación.
Tasa cero o exenciones				
6	Art. 481 ET	Servicios prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito, siempre y cuando se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.	e	Mantiene el principio de destino.
7	Art. 479 ET	Tasa cero a las exportaciones.	e	Mantiene el principio de destino.

28. Objetivos: (a): Regulación por gastos incurridos en la generación de ingresos; (b): Regulaciones que efectúan ajustes en función del principio de capacidad contributiva; (c1): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones económicas; (c2): Regulaciones para cambiar los comportamientos por razones sociales; (d): Regulaciones establecidas para reducir los costos de administración y cumplimiento; (e): Razones técnico-tributarias o minoraciones estructurales; (f): Exenciones subjetivas; (g) Resultado de la aplicación del enfoque conceptual y gastos tributarios negativos.

ID	Norma Legal	Glosa	Objetivo[28]	Comentario
8	Art. 479 ET	Tasa cero a comercializadoras.	e	Mantiene el principio de destino.
Tasas reducidas				
9	Art. 476-1 ET	Cuando en el país en el que se tome un seguro para amparar riesgos de transporte, barcos, aeronaves y vehículos matriculados en Colombia, así como bienes situados en el territorio nacional, el servicio se encuentre gravado con el impuesto sobre las ventas a una tarifa inferior a la indicada en el inciso anterior, se causará el impuesto con la tarifa equivalente a la diferencia entre la aplicable en Colombia y la del correspondiente país.	e	Mantiene el principio de destino.
Descuentos				
10	Art. 420 ET, parágrafo 5	Cigarrillos y tabaco. El impuesto generado en la venta es descontable como crédito.	e	Es parte del método crédito-factura.

Caribbean Sea
PACIFIC OCEAN
COLOMBIA
SELECTED CITIES AND TOWNS
DEPARTMENT CAPITALS
NATIONAL CAPITAL
RIVERS
MAIN ROADS
RAILROADS
DEPARTMENT BOUNDARIES
INTERNATIONAL BOUNDARIES
0 80 160 240 320 Kilometers
0 40 80 120 160 200 Miles
75°W
70°W
10°N
5°N
0°N
PANAMA
R.B. DE VENEZUELA
ECUADOR
PERU
BRAZIL
Lago de Maracaibo
LA GUAJIRA
ATLANTICO
MAGDALENA
CESAR
SUCRE
BOLIVAR
CORDOBA
NORTE DE SANTANDER
ANTIOQUIA
SANTANDER
BOYACA
ARAUCA
CASANARE
CHOCO
CALDAS
CUNDINAMARCA
RISARALDA
QUINDIO
VICHADA
TOLIMA
VALLE DEL CAUCA
META
CAUCA
HUILA
GUAINIA
NARIÑO
GUAVIARE
PUTUMAYO
CAQUETA
VAUPES
AMAZONAS
Puerto Bolivar
Riohacha
Santa Marta
Barranquilla
Cartagena
Valledupar
Sincelejo
Montería
Turbo
Bucaramanga
Cúcuta
Medellín
Quibdó
Tunja
Yopal
BOGOTA
Villavicencio
Manizales
Pereira
Armenia
Ibagué
Buenaventura
Cali
Neiva
Popayán
Guapi
Tumaco
Pasto
Mocoa
Ipiales
Puerto Asís
Florencia
San Vicente del Caguán
San José del Guaviare
Puerto Carreño
Puerto Inírida
Mitú
Puerto Leguízamo
Leticia
La Pedrera
Yavarate
Puerto Nariño
El Encanto
Puerto Santander
Arauca
Sogamoso
Girardot
Puerto Rico
COLOMBIA
This map was produced by the Map Design Unit of The World Bank. The boundaries, colors, denominations and any other information shown on this map do not imply, on the part of The World Bank Group, any judgment on the legal status of any territory, or any endorsement or acceptance of such boundaries.

REFERENCIAS

REFERENCIAS

Ávila, J., Cruz, A. (2007). "Evasión del impuesto al valor agregado en Colombia: Estimación para el periodo 1999-2006", C*uadernos de Trabajo, Documento Web 024*. Oficina de Estudios Económicos, DIAN. Bogotá.

Ávila, J., Cruz, A. (2012). "Elementos para la discusión de una reforma del IVA en Colombia", *Cuadernos de Trabajo, Documento Web 046*, Oficina de Estudios Económicos, DIAN. Bogotá.

Banco Mundial (2012). "Fiscal Policy in Colombia – Tapping its redistributive Potential for a more Equitable Society", *World Bank Policy Research Working Paper 6092*, Washington D.C.

Banco Mundial (2011). *Tax Perception and Compliance Cost Surveys: A Tool for Tax Reform*, Washington D.C.

Banco Mundial (2012). *Fiscal Policy in Colombia - Tapping its Redistributive Potential for a More Equitable Society*, Draft.

Brixi, H., Valenduc, C., Swift, Z. (2004). "Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending Through the Tax System", *World Bank Directions in Development 27583*, Washington D.C.

Cicowiez, M., Sánchez, M. (2009), "MACEPES: Manual del Usuario". Documento elaborado para el proyecto *Implicaciones de la Política Macroeconómica, los Choques Externos, y los Sistemas de Protección Social en la Pobreza, la Desigualdad y la Vulnerabilidad en América Latina y el Caribe*, Oficina Subregional de la CEPAL en México y Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, Buenos Aires y Nueva York.CIAT (2011). Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios. Una experiencia iberoamericana. Ciudad de Panamá, Panamá.

CIAT (2011). *Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios. Una experiencia iberoamericana. Ciudad de Panamá,* Panamá.

Craig, J., Allan, W. (2001). "Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective", *NTA Papers and Proceedings.*

Cruz, A. (2009). "Evasión del impuesto al valor agregado (IVA) en Colombia: 2000-2008 (versión 2, actualización con la nueva base de cuentas nacionales año 2000)", *Cuadernos de Trabajo, Documento Web 036*, Oficina de Estudios Económicos, DIAN, Bogotá.

Farole, T. (2011). "Special Economic Zones: What Have We Learnt?", *Economic Premise 64,* World Bank, Washington DC.

Fondo Monetario Internacional (2011a). *Colombia Staff Report for the 2011 Article IV Consultation*. Washington D.C.

Fondo Monetario Internacional (2011b). *Colombia. Hacia un sistema tributario más competitivo.* Washington D.C.

Fondo Monetario Internacional (2011c). *Costa Rica. Medición del incumplimiento y del gasto tributario en Costa Rica.* Washington D.C.

Galindo A., Meléndez, M. (2010). "Corporate Tax Stimulus and Investment in Colombia". *IDB Working Paper Series 173*. Washington D.C.

Glenday, G., Swift, Z. (2006). *Establishing Tax Expenditure Accounts – Towards Better Fiscal Accountability and Transparency – Case Study of Turkey*. World Bank.
Washington D.C.

Gómez, J., Velasco, P. (2010). "Tax Expenditures for Promoting Investment Applied to Corporate Income Tax". *IDB Technical Notes 137*. Washington D.C.

Goñi, E., López, J. H., L. Serven (2011), "Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America", *World Development 39(9)*: 1558-1569.

Gonzales, H., Simonit, S. (1999). *Estimación de los gastos tributarios en los sectores sociales en la Argentina*, (manuscrito sin publicar), Buenos Aires.

Gobierno del Perú (2003), *Informe Preliminar sobre la Estimación de los Principales Gastos Tributarios*, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, Lima.

Hamann, F., Lozano I., Mejía, L.-F. (2011). "Sobre el impacto macroeconómico de los beneficios tributarios al capital", *Borradores de Economía 668*, Banco de la República, Bogotá.

Jiménez, J. P., Podesta, A. (2009). "Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina". *Macroeconomía del Desarrollo 77*. Santiago de Chile.

Jorratt, M. (2010a). "Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia". *Documento de Debate IDB-DP-139*. Inter-American Development Bank, Washington D.C.

Jorratt, M. (2010b). Diagnóstico de la estructura tributaria de Colombia y propuestas de reforma tributaria. Washington D.C.: Inter-American Development Bank.

Mann, A., Burke, R. (2002). *El gasto tributario en Guatemala*, (manuscrito sin publicar). USAID.

Méndez, J. (2009). "Incidencia del gasto público social en la distribución del ingreso, la pobreza y la indigencia", A*rchivos de Economía 359*. Departamento Nacional de Planeación. Bogotá.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2011). *Medium Term Fiscal Framework 2011*. Bogotá.

Murcia, A. (2007) *Régimen Tributario Especial. Sector Cooperativo Colombiano 1995-2005*. Oficina de Estudios Económicos, DIAN, Bogotá.

OCDE (2004). *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures, Public Governance* Committee. París.

OCDE (2008). *Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and Tax Evasion*. París.

OCDE (2010a). *Tax Expenditures in OECD Countries*. París.

OCDE (2010b). Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation. París.

OCDE (2010c). *Colombia Economic Assessment*. París.

Parra, G. Sierra, P. (2008). "El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2006 y 2007", *Cuadernos de Trabajo, Documento Web 030*. Oficina de Estudios Económicos, DIAN. Bogotá.

Parra, G., Martiza, I., Sierra, P. (2010). "El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2008 y 2009", *Cuadernos de Trabajo, Documento Web 040*. Oficina de Estudios Económicos, DIAN. Bogotá.

Perry, G. (2010). "Hacia una Reforma Tributaria Estructural". *Debates Presidenciales. Propuestas económicas de los candidatos*. Fedesarollo, CAF. Bogotá.

Perry G., Olivera, M., Pachón, M. (2010). "The Political Economy of Fiscal Reform: The Case of Colombia, 1986-2006". *IDB Working Paper Series 181*. Washington D.C.

Ramos, J., Rodríguez, K. (2011). "Zonas francas en Colombia". *Borradores de Economía 657*. Banco de la República. Bogotá.

Roca, J., Vallarino, H. (2003). *Medición del gasto tributario en Ecuador,* (manuscrito sin publicar). Quito - Montevideo.

Roca, J. (2010). "Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits". *IDB Discussion Paper 136*. Washington D.C.

Schenone, O. (2010). *El gasto tributario en Paraguay*, (manuscrito sin publicar). World Bank, Washington D. C.

Schenone, O. (2011). *Informe de consultoría de asistencia técnica sobre metodología de evaluación de incentivos fiscales*. Ministerio de Hacienda, República Dominicana.

Simonit, S. (2000). *La tributación sobre las inversiones en el Mercosur,* (manuscrito sin publicar). Rosario.

Surrey, S. (1974). *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, Cambridge (US).

USAID (2010). *Collecting Taxes*. Washington D.C.

Villela, L., Lemgruber, A., Jorratt, M. (2010). "Tax Expenditure Budgets – Concepts and Challenges for Implementation". *IDB WorkingPaper. 179*. Washington D.C.

EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA