IMPACTO DEL GASTO TRIBUTARIO SOBRE LOS PRINCIPIOS DE EFICIENCIA Y EQUIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

LUISA FERNANDA SEPULVEDA DOMINGUEZ

ASESOR: CAMILO EUCLIDES QUIÑONEZ AVENDAÑO

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BUCARAMANGA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS
DERECHO
BUCARAMANGA
2021

Resumen

Los gastos tributarios son herramientas que se utilizan en la mayoría de políticas tributarias con el objeto de atraer inversión nacional como extranjera, estimular el empleo, incentivar el ahorro, entre otros. Que se logra a través de la creación de exenciones; deducciones; descuentos; tasas reducidas; diferimientos y créditos. Debido a que los beneficios tributarios representan recursos que el estado deja de percibir por medio de la tributación, y a que con la aplicación de estos incentivos tributarios se beneficia a ciertos contribuyentes o a determinadas actividades económicas, los principios tributarios, en especial los de eficiencia y equidad, se pueden ver afectados. Para la primera parte de la investigación será teórica/descriptiva se explicarán los principios de equidad, eficiencia y progresividad ya que de acuerdo con la Constitución Política son los principios que deben primar en el sistema tributario colombiano; el concepto de gastos tributarios; cuales son los beneficios tributarios que se usan en la política fiscal colombiana; la identificación de los gastos tributarios para realizar un correcto presupuesto al momento de implementar gastos tributarios y describir las metodologías que se usan para medir el costo fiscal de los gastos tributarios, que nos lleva a la segunda parte analítica/crítica, donde se analizará cómo los gastos tributarios utilizados en el IVA y en el Impuesto sobre la renta afectan los principios de equidad y eficiencia del sistema tributario. Por último, se logró demostrar que el uso de gastos tributarios trae consecuencias negativas con respecto a la eficiencia pues se observa que, ante la presencia de beneficios tributarios en el Impuesto sobre la Renta en determinado periodo, la pérdida recaudatoria fue mayor al interior. Igualmente se afecta el principio de equidad del sistema tributario, puesto que cuando los gastos tributarios favorecen a unos cuantos grupos económicos, conlleva a que similares contribuyentes tengan obligaciones tributarias distintas y por ello, pueden devenir resultados inesperados, creando un contexto donde la carga tributaria de una empresa multinacional sea menor a la de una empresa nacional, por lo que se traduce a una baja competitividad para la industria nacional.

Palabras claves: gasto tributario, principios tributarios, principio de eficiencia, principio de equidad.

Abstract

Tax expenditures are tools that are used in most tax policies in order to attract domestic and foreign investment, stimulate employment, encourage savings, among others. This is achieved through the creation of exemptions; deductions; discounts; reduced rates; deferrals and credits. Because tax benefits represent resources that the state stops receiving through taxation, and because the application of these tax incentives benefits certain taxpayers or certain economic activities, tax principles, especially those of efficiency and equity, can be affected. The first part of the research will be theoretical/descriptive and will explain the principles of equity, efficiency and progressivity, since according to the Political Constitution these are the principles that should prevail in the Colombian tax system; the concept of tax expenditures; which tax benefits are used in the Colombian tax policy; the identification of tax expenditures to make a correct budget when implementing tax expenditures and describe the methodologies used to measure the fiscal cost of tax expenditures, which leads us to the second analytical/critical part, where we will analyse how tax expenditures used in VAT and income tax affect the principles of equity and efficiency of the tax system. Finally, it was shown that the use of tax expenditures has negative consequences with respect to efficiency, since it was observed that, in the presence of tax benefits in the Income Tax in a certain period, the loss of revenue was greater in the interior. It also affects the principle of equity of the tax system, since when tax expenditures favour a few economic groups, it leads to similar taxpayers having different tax obligations and therefore, unexpected results can occur, creating a context where the tax burden of a multinational company is lower than that of a national company, which translates into low competitiveness for the national industry.

Key words: Tax expenditures, tax principles, efficiency principle, equity principle.

CAPÍTULO I. PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA 8
1.1 Principios tributarios constitucionales 9
1.1.1 principio de Eficiencia: 9
1.1.3. principio de progresividad: 13
CAPÍTULO II. GASTOS TRIBUTARIOS 15
2.1 definición 15
2.2 fines de los gastos tributarios Los gastos tributarios deben seguir los siguientes objetivos para que se justifique su implementación dentro de un sistema tributario (Villela et al., 2010). 17
2.3 Identificación de los Gastos Tributarios 20
2.3.2 enfoque legal 21
2.3.3 enfoque del subsidio análogo 21
2.4 Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios 22
2.4.1 Método del ingreso renunciado 22
2.4.2 Método del ingreso ganado 22
2.4.3 Método del gasto directo equivalente: 23
2.5 cobertura, frecuencia y clasificación. 30
CAPÍTULO III. GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA 32
3.1 Antecedentes de los Gastos Tributarios en Colombia 32
3.2. Gastos Tributarios en Colombia: el IVA y el Impuesto sobre la Renta 36
3.2.1. Gastos Tributarios en el IVA: 36
3.2.2. Gastos Tributarios en el Impuesto sobre la Renta: 37
3.3 Identificación de los gastos tributarios en Colombia 39
3.4 Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios en Colombia. 40
3.5. cobertura del gasto tributario en Colombia 40
3.6. Factores que explican el crecimiento del gasto tributario en Colombia 41
4. EL IMPACTO DE EFICIENCIA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA 43
4.1 Costos administrativos del Gasto Tributario 43
4.2.1. costos administrativos del gasto tributario en el IVA 43
4.3. Costo fiscal del gasto tributario. 44
4.3.1 Pérdidas Recaudatorias (costo fiscal) del gasto tributario en el IVA 47
4.3.2 pérdidas recaudatorias (costo fiscal) del gasto tributario del Impuesto sobre la Renta 48
CAPÍTULO IV. IMPACTO DE EQUIDAD DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA 52
5.1 métodos que miden la equidad horizontal y vertical del sistema tributario 52
5.1.1 indicadores sobre equidad vertical 53
5.1.2 indicadores sobre equidad horizontal: 55

5.2 efecto sobre la equidad de los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas 57
5.2.1. Tarifas efectivas del impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas 61

Introducción

El gasto tributario es una política pública dentro del sistema tributario donde se renuncia a cierta parte de recaudación que normalmente se obtiene de los tributos o contribuyentes. Es entonces cómo a través de exenciones, deducciones, créditos, tasas reducidas y diferimientos se otorgan concesiones tributarias encaminadas a favorecer una industria, actividad económica o contribuyente con el fin de alcanzar un propósito determinado de acuerdo a la legislación de cada país. En Colombia esta herramienta se usa con el objetivo de incentivar la productividad de los territorios; fomentar el empleo, el impulso de ciertos grupos económicos; el estímulo a la inversión extranjera y, promover las exportaciones.

Los beneficios tributarios pueden influir en las directrices o principios del sistema tributario, ya que en la forma en que favorezca a un grupo determinado de contribuyentes o actividades se derivara a una pérdida de equidad horizontal. Esto ocurre con más frecuencia en países en vía de desarrollo como Colombia, puesto que no hay un seguimiento evaluativo del impacto que genera la implementación de gastos tributarios.

Debido a que Colombia ha tenido un ascendente uso de concesiones tributarias en los últimos años, y pese al esfuerzo de la colectividad internacional de medir los efectos de los gastos tributarios para una mayor honestidad en las políticas fiscales, en países en vía de desarrollo aún no se cuenta con una evaluación periódica del impacto de la implementación de esta política tributaria.

Los incentivos tributarios en Colombia muchas veces no han alcanzado con los objetivos por los cuales han sido establecidos, ya que no hay seguimiento de los efectos reales y materiales en la implementación de beneficios sobre los impuestos, en este trabajo se describirán los efectos de eficiencia y equidad que tienen los beneficios o gastos tributarios del régimen actual en el IVA y en el Impuesto de Renta de Personas Jurídicas. Se toman como referencia estos dos impuestos debido a que son los que generan mayor recaudación en Colombia.

El objetivo de este trabajo es demostrar cómo el gasto tributario afecta el principio de eficiencia y equidad tributaria. Para ello, en cuanto a la eficiencia, se explicará en qué consiste el Gasto Tributario, la definición de gasto tributario que toma Colombia, cuales son los beneficios tributarios que se encuentran presentes en el IVA y en el Impuesto sobre la Renta, cuales son los costos fiscales o la pérdida recaudatoria de los gastos tributarios, que se generan como consecuencia de la reducción de la base gravable y, el costo administrativo de los mismos, con el objetivo de observar si los gastos tributarios insertados por nuestra legislación generan una pérdida de ingresos tributarios de tal modo que no se justifique su intervención y, generando así que se menoscabe el principio de eficiencia tributaria. En cuanto a la equidad tributaria, se va a describir cuales son los índices de equidad

horizontal y vertical que todo sistema tributario utiliza para medir qué tan equitativo o progresivo está siendo un impuesto y/o un Gasto Tributario. Esto, con el fin de observar el resultado del análisis de equidad de los gastos tributarios del Impuesto sobre la Renta para Personas Jurídicas de acuerdo al índice de Reynolds-Smolensky y, al índice de Kakwani. Por último, se expondrán los ingresos brutos de los sectores económicos más ricos del país, al igual que las tarifas efectivas que fueron aplicadas al pago de la última declaración de renta, con el objetivo de mirar si las empresas con los ingresos más altos del país son las que terminan pagano menos impuestos, generando así inequidad tributaria.

CAPÍTULO I. PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN COLOMBIA

De acuerdo con la Constitución Política de 1991, Colombia es un Estado Social de Derecho, que tiene como finalidad preservar la igualdad entre los ciudadanos, mantener la seguridad en el territorio nacional, garantizar el empleo para los habitantes, cumplir con un desarrollo económico, social, político, ambiental, entre otros. Para cumplir con este objetivo, el Estado colombiano crea y ejecuta políticas que buscan la participación de todos los ciudadanos para la contribución económica del país. La fuente principal de esta contribución son los impuestos, que deben ser diseñados bajo una política fiscal que incluya una relación entre ingresos y gastos. Al igual que deben ser creados en virtud del principio de justicia financiera[1] para establecer principios[2] orientadores del sistema tributario.

Como Estado Social se debe asegurar la prestación de servicios básicos a todos los conglomerados, y para ello se establece una conexión de solidaridad entre el ciudadano y el Estado como lo dispone el artículo 95 Numeral 9 de la Constitución Política. En esta se despliegan unos principios fundamentales que darán directrices al sistema tributario como es el principio de legalidad, eficiencia, igualdad, equidad, progresividad, irretroactividad, que se encuentran establecidos en los artículos 13, 338 y 363 de la Carta Política.

En virtud de que los principios constitucionales del derecho tributario son directrices en las actuaciones tributarias, el legislador (Congreso de la República, las Asambleas departamentales y los Concejos municipales) debe guiarse en estos principios al momento de crear e implementar las políticas públicas, pues serán de gran importancia cuando se diseñen los llamados Gastos Tributarios.

---

[1] El principio de Justicia Financiera une los fenómenos de ingreso y gasto, donde debe existir una congruencia entre estos conceptos en el sentido de que el gasto público debe realizarse con economicidad, eficiencia y, de tal manera que permita una redistribución equitativa de la renta. (INSIGNARES, 2003).

[2] Se toma la definición de Principio con un carácter de orientación y directriz, es decir que el principio se tendrá en cuenta por parte de funcionarios, si fuera necesario, como parámetro que les permita obtener una postura de un lado más que por el otro en determinado conflicto. (DWORKIN, 1989).

Debido a que su implementación significa una renuncia de ingresos por parte del Estado colombiano que, de no ser por las deducciones, diferimientos, entre otros, el sistema tributario obtendría mayores ganancias para cubrir la demanda del Gasto Público.

A continuación, se explicarán los principios de equidad, eficiencia y progresividad ya que de acuerdo con la Constitución Política son los principios que orientan la imposición de las cargas fiscales y por medio del cual el Estado a través de la recaudación obtiene los ingresos para su consecución y financiamiento (Sentencia C-397/11, 2011). Estos principios orientarán todo el sistema tributario y no un solo impuesto de manera particular.

1.1 Principios tributarios constitucionales

Los principios son un límite formal y material como consecuencia del valor normativo de la Constitución. Es así como, éstos se reflejan sobre el legislador determinando las premisas fundamentales que se deben tener en cuenta al establecer la orientación normativa de un instituto en específico, que en este contexto son los impuestos. (INSIGNARES, 2003, p.,43).

La definición más acertada que se da sobre los principios constitucionales tributarios es la indicada por el Jurista Álvaro Rodríguez Bereijo donde señala que: *"se encierra en ellos toda la enorme carga de ideales e ideologías que se traslucen en los preceptos que componen la llamada «Constitución económica y financiera»; de contraposición de valores e intereses en juego que lleva consigo la lucha de la sociedad por una justa distribución de la carga fiscal y del gasto público o, lo que es lo mismo, por un Derecho financiero y tributario justo."*[3]

Según el artículo 363 de la Carta Política el sistema tributario se constituye sobre los principios de eficiencia, equidad y progresividad. A continuación, se explicarán estos tres principios orientadores del Sistema Tributario Colombiano.

[3] Rodríguez, A. (1992, septiembre-diciembre). EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional.* Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79462.

1.1.1 principio de Eficiencia:

Este principio tiene dos interpretaciones: por un lado, desde el punto de vista de las finanzas públicas y, por el otro, desde la economía privada.

Desde el punto de vista de las finanzas públicas el principio de eficiencia pretende construir un sistema tributario que recoja los recursos necesarios para solventar los gastos públicos con el menor costo de operación. A lo largo de las décadas en Colombia se han implementado determinados impuestos que no han cumplido con esa finalidad de eficiencia, que representaban un alto costo administrativo y no se obtenían las ganancias necesarias para cubrir el costo de inversión, *"como el impuesto de papel sellado, que suponía un elevado costo de producción y distribución de los folios necesarios para el funcionamiento del sistema, a cambio de un reducido recaudo. El impuesto de timbre nacional, cuando su recaudo se producía por medio de estampillas que debían adherirse y anularse por los funcionarios de impuestos en los documentos gravados."*[4]

La Corte Constitucional con respecto al principio de eficiencia tributaria realiza el siguiente pronunciamiento en sentencia c 426 de 2005: *"el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo."*

En la doctrina, ciertos autores señalan la importancia del fenómeno de la recaudación del sistema tributario, es así como (RESTREPO, 1999) ha mencionado que para alcanzar la eficiencia es esencial un mayor control en la recaudación, en el fraude y, otorgar mayor dinamismo a la Administración en todas las gestiones que se desarrollen para lograr una mayor eficacia en el sistema tributario.

Aunque el sistema tributario establece ciertos instrumentos encaminados a combatir con la evasión fiscal y optimizar el recaudo, como es el caso de insertar beneficios tributarios para determinados contribuyentes. En la práctica, estos beneficios tributarios desdibujan la finalidad del principio de

[4] Bravo, J., (2008). *Derecho Tributario. Escritos y reflexiones*, Bogotá, Colombia: Editorial Universidad del Rosario.

eficiencia pues en la realidad se obtienen menos ingresos al reducirse la base gravable de los impuestos a cargo del contribuyente.

Desde la perspectiva de la economía privada, los impuestos no deben intervenir en el desarrollo de los negocios de las personas de tal manera que lleguen a entorpecerlos, para lo que es indispensable que las normas sean creadas de una forma clara, fija y de fácil cumplimiento.

Según la Corte Constitucional, el impuesto debe tener el menor costo para el cumplimiento del deber fiscal, es decir que se genere un menor costo para el contribuyente, ya que el impuesto no puede transformarse en una carga pesada y difícil para el obligado tributario, de tal forma que pueda desalentar el progreso de sus actividades económicas.

A pesar de existir las directrices que deben encaminar el sistema tributario, Colombia es el cuarto país en Latinoamérica con la recaudación más baja de los Impuestos sobre la Renta y del Valor Agregado[5], donde logra solamente 19,8 % del PIB, cifra que se encuentra alejada del valor promedio de recaudación de los países de Latinoamérica que la OCDE incluye dentro de las estadísticas, *"el promedio de recaudación tributaria sobre el producto interno bruto (PIB) en la región ALC fue de 22.8%"* [6]. La baja recaudación de ingresos por parte del Gobierno se debe a factores como la evasión de impuestos, la informalidad, la aplicación de gastos tributarios (descuentos tributarios, exenciones, deducciones, entre otros). En este trabajo se enfocará sobre la pérdida recaudatoria que se produce como consecuencia de los gastos tributarios.

1.1.2. principio de equidad:

El principio de equidad cuenta con dos definiciones, la de equidad horizontal que consiste en que contribuyentes con la misma capacidad económica o contributiva están sometidos a igual tributación

[5] Se toman como referencia únicamente el IVA y el Impuesto sobre la Renta por ser los dos que generan más ingresos tributarios.

[6] OCDE/Naciones Unidas/CIAT/BID 2019, Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe 2019. https://oe.cd/RevStatsLatam

y la equidad vertical consiste en establecer cargas impositivas a los contribuyentes que estén relacionadas con sus niveles de renta.

La Corte Constitucional[7] logró identificar, gracias al trabajo jurisprudencial de la Corporación, unos elementos que permiten identificar en qué casos existe quebrantamiento de la equidad tributaria; (a) cuando el valor que se paga por concepto de tributo se establece sin tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente, (b) la norma grava de forma diferente a contribuyentes sin una razón fundada constitucionalmente, (c) la tributación es de carácter confiscatorio y, (d) *"existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado."*

La interpretación que le da la Corte a este principio, en Sentencia C -734 de 2002, es que lo establece como un *"criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"*

En la teoría, el principio de equidad está ligado al principio de igualdad ya que se traslada de la Constitución política en su artículo 13. Respecto a esto, la Corte Constitucional determina que el principio de igualdad en el derecho tributario fija el ejercicio de la potestad legislativa y es determinante para la ponderación de distribución de cargas desmedidas o beneficios exagerados.

En relación con los beneficios tributarios, (BRAVO, 2008, p.159) la Corte Constitucional ha introducido al ordenamiento tributario colombiano un precedente de los tribunales de Estados Unidos, Alemania y España, esto es, los "tests" que deben implementarse para determinar si los beneficios

[7] Corte Constitucional, sentencia, C-521 del 5 de noviembre de 2019.

tributarios establecen diferencias aceptables en cara a la Constitución. Es entonces, que considera que el "test" debe ser *estricto* si contraviene los derechos y libertades fundamentales; *intermedio,* en relación a temas económicos, cuando aparecen signos de imparcialidad, y suave, con respecto de asuntos económicos en donde la Constitución ha establecido un gran espacio de operación al Estado. De acuerdo al principio de equidad que establece que contribuyentes con que similares condiciones tendrían las mismas obligaciones tributarias, se cuestiona si este postulado constitucional se cumple cuando se imponen exenciones para ciertos sectores como Actividades financieras y de seguros y Construcción, que según el Cuaderno de Trabajo No. 70 de la DIAN, estos subsectores obtienen *"la reducción promedio de la base gravable por la utilización del incentivo es equivalente a 29.0%"*[8], a comparación con los demás personas jurídicas que tributan sobre el 33% con un sobretasa del 4%, tema que se explicará con más profundidad en los siguientes capítulos.

Dicho lo anterior, con la necesidad del sistema tributario de cumplir con su finalidad de equidad en el establecimiento de las imposiciones tributarias, fija beneficios tributarios que en la práctica no resultan con el cumplimiento de este objetivo sino todo lo contrario. y se ve reflejado con los tratos inequitativos.

1.1.3. principio de progresividad:

El principio de progresividad en el sistema tributario se ha establecido como "aquella característica de un sistema tributario según el cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza."[9] Esta definición se asemeja a la de equidad vertical, es por ello que muchos autores de derecho tributario y la Jurisprudencia tratan estos dos principios de manera conjunta.

---

[8] DIAN-Coordinación de Estudios Económicos, (2019). *Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales- año gravable 2018.*

[9] DELGADO MARTIN. "Derecho Financiero y Tributario".

Según la Corte Constitucional, en sentencia C-521 de 2019, determinó que, el principio constitucional de progresividad trata sobre cómo se debe repartir la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes de acuerdo a la capacidad económica o contributiva de cada uno de ellos, es decir, es un patrón de revisión de la proporción del aporte total de cada sujeto obligado a contribuir de acuerdo con su capacidad económica. De esta forma se califica como neutro el sistema tributario que no establece las diferencias entre los contribuyentes que tengan mayor y/o menor capacidad contributiva, progresivo el que las reduce, y es regresivo el que las aumenta.

También la Corte precisa que a lo relacionado con acentuar la carga tributaria se hace más fácil sobre los impuestos directos como el de renta o el predial ya que es posible identificar la capacidad de pago de los obligados gracias a la información de la renta y patrimonio que se tiene de éstos, sin embargo en los impuestos indirectos como el IVA donde no se puede identificar previamente al contribuyente, la capacidad de pago se establece de acuerdo a la inclinación de consumo del contribuyente, donde a mayor capacidad de compra de las personas que gastan en bienes y servicios de más alto costo y menos en aquellos destinados a la satisfacción de necesidades básicas, son los bienes más costosos los gravados con tarifas más altas.

Como se mencionó anteriormente el principio de progresividad está ligado a la equidad vertical. Este principio se establece en virtud de todo el sistema tributario en su totalidad y no solamente de un impuesto en específico, es así como se establece en un patrón de legitimidad del sistema tributario, así lo ha determinado la Corte Constitucional en sentencia c 426 de 2005 “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisar esta corporación, se predican del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”.

De este capítulo se concluye que el principio de eficiencia se erige en relación con los ingresos y el gasto público, y que ambos elementos deben ser interpretados conjuntamente, pues los ingresos deben ser suficientemente necesarios para contribuir al sostenimiento del gasto público. El principio de equidad tiene dos interpretaciones, equidad horizontal y vertical, que no pueden ser desatendidas por

parte del legislador al momento de aplicación de impuestos y beneficios tributario, pues de lo contrario contribuye en mayor medida a la desigualdad social. Y en cuando al principio de progresividad, es un reflejo de la capacidad económica de los sujetos tributarios, que se encuentra ligado a la equidad vertical que debe ser un eje orientador en la creación e implementación de las normas tributarias por parte del Congreso y del actuar de los órganos administrativos y de jueces.

CAPÍTULO II. GASTOS TRIBUTARIOS

En este capítulo se definirá que es el gasto tributario y sus modalidades, pues cada país toma una definición distinta. Identificar cuáles son los gastos tributarios en cada sistema fiscal es un ejercicio necesario para establecer cuáles serán las desviaciones con respecto del impuesto de referencia o norma, que es aquel que no tiene ningún tipo de beneficios o excepciones. Una vez que identificado el gasto tributario se estima su costo para que se realice el respectivo análisis costo-beneficio de su aplicación y, conocer las consecuencias que pueden llegar a recaer sobre los principios de eficiencia y equidad del sistema tributario, poniendo en riesgo el tesoro fiscal. A su vez, esta clasificación supone que las aplicaciones de los gastos tributarios sean más transparentes para que no se introduzcan por simple capricho de beneficiar ciertos sectores y actividades económicas y, estén bajo estudio y corrección.

Así mismo, se describirán los fines de los gastos tributarios puesto que éstos representan una transferencia de recursos públicos efectuada a través de la reducción de las obligaciones tributarias de acuerdo a un impuesto de referencia.

2.1 definición

El Banco Mundial[10] lo define como una herramienta de política pública que comprende un sacrificio fiscal, con el objetivo de cumplir una finalidad ya determinada de política fiscal. Lo anterior significa que cuando el estado implementa gastos tributarios dentro de su sistema tributario siempre va significar dejar de recibir ciertos ingresos que recogía con un determinado tributo, pues va significar una reducción en la obligación tributaria, que se justifica de acuerdo a las finalidades que cada país establece. En Colombia (DIAN, 2019) Los gastos tributarios se establecen por varios motivos

[10] Banco Mundial (2012). *EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA. una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública,* Bogotá, Colombia.

económicos como impulsar ciertos sectores económicos, el desarrollo de las regiones, promover la generación de empleo, entre otros.

Existen países que incluyen dentro de su legislación tributaria determinados requisitos que se toman en cuenta en el momento de considerar un gasto tributario como tal. Según la (OCDE,1996) tales condiciones son: (1) las concesiones tributarias deben ir encaminadas a favorecer una industria, actividad o clase de contribuyentes en específico; (2) deben ser una herramienta útil para alcanzar un propósito particular, que sea sencillo de identificar con un fin que pueda desarrollarse en forma alternativa con otras herramientas; (3) el impuesto sobre el cual se aplicará el gasto tributario debe ser lo suficientemente amplio para que permita la existencia de un impuesto de referencia apto contra el cual sea posible calcular el valor de la concesión; (4) debe ser posible administrativamente el cambiar el sistema tributario para suprimir el gasto tributario, y (5) no existir dentro del sistema tributario otro mandato que se iguale a los beneficios que trae el gasto tributario.

Según (Villela, Lemgruber y Jorratt, 2010) las modalidades que toman los gastos tributarios de acuerdo a un sistema tributario son:

- Exenciones: La exención es una técnica tributaria que, aunque tenga todos los elementos de un hecho imponible (sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa) se excluye la obligación tributaria a ciertas personas o en relación de ciertos hechos. Dependiendo de la legislación tributaria se encuentra normalmente bajo distintas denominaciones, como “exenciones”, “exoneraciones”, “hechos no gravados”, entre otros.
- Deducciones: sumas que son posibles de ser rebajadas de los impuestos.
- Créditos: sumas que son posibles de ser rebajadas respecto de un gravamen.
- Tasas reducidas: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
- Diferimientos: Aplazamiento o postergación en el pago de una obligación tributaria.

Una vez tomado el gasto tributario como instrumento o herramienta de Política Pública, se va diferenciar entre gasto tributario y gasto directo o presupuestal para estimar costos y beneficios del

gasto tributario y de esta forma observar el impacto sobre la eficiencia y equidad del sistema tributario.

El gasto tributario al igual que el gasto por vía presupuestal son políticas públicas que comprenden un sacrificio fiscal con el objetivo de lograr un propósito de políticas públicas (Banco Mundial 2012, p.20). Sin embargo, existen diferencias entre estos dos conceptos. La primera de ellas es: la finalidad del gasto presupuestal tiende a ser más clara y precisa que la del gasto tributario. También los gastos tributarios no cuentan con un sistema de evaluación severa y periódica por parte del gobierno lo que conlleva a que no se estime los costos y beneficios que se origina de la implementación de un gasto tributario en particular. actualmente son contados los países que realizan la tarea de realizar una evaluación sistemática a los gastos tributarios.

Se recomienda la realización de una evaluación rigurosa a los gastos tributarios con el fin de asegurar que se cumpla con el objetivo de política pública por el cual fue implementado el gasto tributario en cuestión y determinar si es útil la creación de éste. Hay gastos tributarios que se introducen dentro de un sistema tributario sin contar con un fin en específico ya que fueron incluidos para favorecer a un grupo exclusivo de personas y no para la comunidad en general.

2.2 Fines de los gastos tributarios Los gastos tributarios deben seguir los siguientes objetivos para que se justifique su implementación dentro de un sistema tributario (Villela et al., 2010).

a) aumentar la progresividad del sistema tributario:

Cuando un gasto tributario reduce la obligación tributaria para los grupos de menores ingresos lo hace con el objetivo de aumentar la progresividad del sistema tributario y de este modo el reparto del ingreso, normalmente esta disposición se aplica para impuestos tales como el IVA, por medio de exenciones a los productos donde hay mayor consumo por parte de los grupos con bajos ingresos, como es en el caso del transporte público de pasajeros o productos de la canasta básica alimentaria.

b) dar mayor eficiencia al sistema tributario:

Para el fin de alcanzar mayor eficiencia se establecen gastos tributarios del impuesto a la renta con el objetivo de bajar las alteraciones de éste, y son las que tiene que ver con la falta de incentivos sobre la inversión y el ahorro. En relación con el impuesto a las empresas los gastos tributarios buscan disminuir la tasa marginal efectiva de tributación y de esta forma se logre una mayor inversión en ciertos sectores. También, se encuentra la reducción de las tasas tributarias sobre las utilidades adquiridas o sobre las utilidades reinvertidas y los créditos tributarios a la inversión.

Con respecto al impuesto sobre las rentas personales existen incentivos tributarios con el objetivo de incentivar el ahorro por medio de instrumentos como: deducción de la base impositiva de las sumas ahorradas en ciertos instrumentos financieros; el uso de tasas reducidas sobre determinadas rentas financieras; el empleo de exención de los intereses financieros y rentas de capitales mobiliarios.

c) impulsar el consumo de bienes cuasi públicos

Uno de los objetivos de los gastos tributarios es estimular la adquisición de ciertos bienes y servicios que tienen la condición de bienes ``meritorios ‘es así como hay beneficios en bienes como la educación, la salud, el sector de vivienda, entre otros. Estos bienes y servicios son liberados de la obligación tributaria o se aplica una tasa reducida. Sin embargo, estas exenciones o tasas reducidas aumentan la regresividad del IVA, ya que estos beneficios se aplican sobre bienes y servicios utilizados por sectores de altos ingresos, como en el caso de la salud y educación, puesto que los sectores de menores ingresos acuden a la asistencia estatal gratuita.

d) fomentar el desarrollo regional

Tanto en países desarrollados como en países en vía de desarrollo tienen en su agenda política captar inversión extranjera a través de incentivos. Ciertos países optan por incentivos fiscales hacia determinados sectores lo cual es fundamental para su crecimiento. La lógica del otorgamiento de

beneficios a sectores estratégicos radica en reparar la falla del mercado en lo relacionado a venideras ganancias originadas del desplome de los costos unitarios relacionado al desarrollo del sector. Con el paso del tiempo, con el incremento del producto, los costos unitarios descienden y es entonces cuando el país logra una ventaja comparativa con el crecimiento en ese sector.

Los anteriores fines del gasto tributario son las aspiraciones que se pretende llegar para poder realizar una estimación del beneficio de la puesta en marcha de los gastos tributarios. No obstante, en ocasiones los gastos tributarios no se implementan con estos fines sino como una política de turno para favorecer a ciertos grupos corporativos.

Siendo los gastos tributarios políticas públicas, así como los gastos presupuestarios o directos que necesitan la elaboración de un diseño de presupuestos (Villela et al., 2010). En países como Brasil y Colombia existen leyes de responsabilidad fiscal donde se exige evaluar el costo fiscal de las exenciones tributarias, también de medir el impacto fiscal de un proyecto ley, ordenanza o acuerdo orientado a establecer un gasto o estipular beneficios tributarios.

Para el control detallado de los gastos tributarios se necesita realizar un presupuesto que son informes financieros sobre la utilización de exenciones, deducciones, descuentos tributarios y demás beneficios tributarios, con el objetivo de dar transparencia a su implementación, favorecer el control de los mismos y una mejor distribución de los recursos. En Colombia, el organismo encargado de diseñar el presupuesto para los gastos tributarios es la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), que realiza anualmente cuadernos de trabajo donde se estipula el costo fiscal de los gastos tributarios usados durante el año anterior a cada informe, la metodología utilizada para la estimación del costo fiscal, al igual que detalla que sectores de la economía han sido los más beneficiados por los gastos tributarios y entre otros.

2.3 Identificación de los Gastos Tributarios

Según (Villela et al., 2010) se necesita de la identificación de los gastos tributarios para poder diseñar un presupuesto que le dé transparencia al uso de los beneficios tributarios y optimizar la función de

recaudación de ingresos por parte del sistema tributario. Para identificar los gastos tributarios es necesario elaborar una lista de los gastos tributarios relacionados a los diferentes gravámenes del sistema tributario, para ello es indispensable establecer con anterioridad el impuesto de referencia que se usará respecto de cada impuesto y después reconocer las desviaciones en relación con ese impuesto de referencia. Un impuesto de referencia es aquel no tiene ningún tipo de beneficios tributarios que se emplea sobre una base amplia como la renta o el consumo.

Para la elaboración de un marco o impuesto de referencia e identificar los gastos tributarios existen 3 enfoques: enfoque conceptual; enfoque legal; enfoque del subsidio análogo (Craig y Allan, 2001).

2.3.1 Enfoque conceptual

Este enfoque utiliza como referencia un impuesto teórico o ideal que puede ser diferente de las definiciones legales del impuesto. Los países que utilizan el enfoque conceptual respecto del impuesto a la renta personal inician del concepto de renta de Schantz-Haig-Simons (SHS). De acuerdo a esta concepción, la renta es el consumo producido en un periodo más la alteración percibida por el precio del patrimonio entre el inicio y el final de esa fase. Entonces cuando una norma tributaria excluye de la base gravable algún elemento de la renta SHS se origina un gasto tributario.

En el caso del impuesto del IVA se usa normalmente el prototipo de impuesto tipo consumo, método de destinación primaria (impuesto a importaciones y tasa cero a exportaciones) y método de acreditamiento.

2.3.2 enfoque legal

Este enfoque toma las normas tributarias actuales de un país como fundamento para definir el impuesto de referencia e identificar los gastos tributarios. El enfoque legal establece el marco tributario de referencia apreciando como gastos tributarios a algunos beneficios que se desvían de las normas generales con el objetivo de alcanzar fines de naturaleza no tributaria.

De acuerdo a este enfoque se estima como gastos tributarios a las exclusiones expresamente establecidas por la legislación tributaria. Por ejemplo, en el caso del impuesto del IVA donde un país

establezca como hecho gravado las ventas de bienes muebles y las prestaciones de servicios y margina expresamente los servicios de salud, de acuerdo al enfoque legal existiría un gasto tributario relacionado a los servicios de salud, pero no habría un gasto tributario relacionado a los inmuebles ya que no hacen parte de la norma legal de la base imponible. Por el contrario, con el enfoque conceptual existirían dos gastos tributarios, uno en relación a los servicios de salud y el otro con los inmuebles, ya que los dos son consumos.

2.3.3 enfoque del subsidio análogo

Establece como gastos tributarios a las concesiones de carácter tributario que son semejantes a un subsidio directo. Este enfoque en la práctica reconoce como gastos tributarios de una manera similar al enfoque legal.

Establecer un marco tributario de referencia es el primer paso para determinar de forma precisa y detallada cuales son los gastos tributarios que se encuentran dentro del esquema tributario de un país. En Colombia y en la mayoría de países que implementan gastos tributarios en sus políticas públicas, es una obligación legal realizar la estimación del costo fiscal de la aplicación de beneficios tributarios es así como usan cualquiera de los enfoques mencionados anteriormente, para Colombia se usa el enfoque legal (Banco Mundial, 2012) que aunque no se menciona en ninguna norma sobre su aplicación, por sus características se ha identificado que es el enfoque usado para los estudios costo-beneficio de los gastos tributarios. La práctica de identificar y medir los gastos tributarios, este último que se estudiará a continuación, se realiza con el fin de hacer más honesto el actuar del presupuesto indirecto, al igual para justificar el aumento de gastos tributarios en los últimos años, y para explicar la necesidad de incrementar los recursos fiscales.

2.4 Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios

En la doctrina sobre gastos tributarios se han identificado los siguientes métodos para medir el costo de los gastos tributarios que sirven para medir: el ingreso renunciado, el ingreso ganado, gasto directo equivalente. (Villela et al., 2010).

2.4.1 Método del ingreso renunciado

Estima la pérdida de ingresos que se obtiene después de la implementación de los gastos tributarios. Este método considera que no exista una variación en el comportamiento de los contribuyentes, o sea que el comportamiento de éstos es igual al que mostraban durante el uso del gasto tributario. Esta metodología es la más utilizada por parte de los países[11] que estiman sus gastos tributarios.

2.4.2 Método del ingreso ganado

mide la recaudación agregada que es posible lograr con la derogación de un gasto tributario, esto difiere del anterior método ya que considera el cambio de comportamiento de los contribuyentes. El uso de este método es bastante condicionado en la práctica ya que establece el inconveniente de que se debe poseer valoraciones de la elasticidad de oferta y demanda de las ganancias beneficiadas con el uso de un tratamiento tributario preferencial.

2.4.3 Método del gasto directo equivalente:

Este método calcula el subsidio o la transferencia por parte del estado, que entregaría a los contribuyentes una renta neta de impuestos semejante al que reciben con la existencia del gasto tributario.

Este método es aquel que proporciona la estimación más precisa de cuánto debería gastar la administración pública para alcanzar el mismo resultado que el gasto tributario, pero a través del gasto directo. Lo anterior se basa en que la utilización de un método diferente daría una idea errónea de que el gasto tributario es una opción relativamente más barata que el gasto directo. Sin embargo, una desventaja de este método es que origina una falsa posibilidad en cuanto a lo que es posible recaudar con la derogación de los gastos tributarios.

---

[11] Los países que definen y miden los gastos tributarios son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Corea, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Portugal, Reino Unido. En Latinoamérica se encuentra Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Nicaragua y Perú. (Craig y Allan, 2001)

Es fundamental diferenciar entre dos clases de gastos tributarios para conocer la diferencia del método del gasto directo equivalente y los otros métodos (OCDE, 2004). estos tipos de gastos tributarios son: los *"subsidios tributarios"* y las *"transferencias tributarias".* Los subsidios tributarios son los que están relacionados con la adquisición de determinados bienes, por ejemplo, las exenciones del IVA. Las transferencias tributarias son las que no se asocian con la compra de bienes, como en el caso de las tasas reducidas.

El gasto directo equivalente estima el hecho de que frecuentemente las transferencias hacen parte de los ingresos tributarios. Entonces, si la finalidad es valorar el gasto tributario sobre la misma base que una transferencia directa se tiene que sumar la suma del impuesto que influiría en dicha transferencia. Por el contrario, los gastos tributarios que se consideran como subsidios tributarios, no es indispensable realizar la operación anterior ya que los subsidios directos no aumentan el ingreso tributable de los contribuyentes.

Las anteriores metodologías se usan para medir el impacto fiscal de la implementación de los gastos tributarios, este con el fin de mejorar la transparencia fiscal y fomentar una mejor distribución de los recursos, ya que permite informar de manera organizada y partiendo de una metodología determinada una estimación económica del costo fiscal de todas las políticas públicas llevadas a cabo a través de beneficios tributarios.

A continuación, se muestran los países que realizan informes de gastos tributarios tomando la definición de gasto tributario que ellos usan, el enfoque y el concepto que se mide. Donde casi todos estos países utilizan el método de ingreso renunciado, ya que es la metodología más sencilla de estimar y la que se recomienda empezar.

Definición y medición de los gastos tributarios (OCDE)
Cuadro 1

PAÍS	**Definición y medición**		
	Definición de gasto tributario	**enfoque**	**Concepto que se mide**

Alemania	Beneficios que se dan a empresas o grupos económicos	Subsidio análogo	Ingreso renunciado sobre base caja
Australia	Mandatos tributarios dirigidas a ciertos grupos de contribuyentes o clases de actividades en específico que se aísla de la norma de referencia escogida.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Austria	Renuncia de ganancias por parte del gobierno por medio de excepciones a la ley tributaria general que favorecen a personas naturales o jurídicas por realizar actividades de interés general.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Bélgica	Desistimiento de ingresos por parte del gobierno a través de incentivos tributarios que se alejan de la ley en general, que son concedidos a personas en particular o actividades económicas, sociales o culturales y que se pueden reemplazar por subsidios directos.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre la caja base.
Canadá	Desviación de la ley de referencia.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.

Corea	Disposiciones excepcionales al sistema tributario en general para disminuir la carga tributaria de una clase de personas en específico.	Legal.	S.I.
España	No existe definición formal.	Conceptual.	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Estados Unidos	Es una exclusión a los preceptos de referencia del sistema tributario.	Conceptual y legal.	Ingreso renunciado, subsidio equivalente y valor presente, sobre base caja.
Finlandia	Desviación del sistema normal tributario para llegar a determinados fines.	Conceptual.	Ingreso renunciado sobre base caja.
0.	Establecimiento de normas que inducen a obtener ingresos tributarios más bajos para el Estado en comparación con el uso de la norma o referencia (principio de cálculo básico del impuesto).	Legal.	Ingreso renunciado sobre base caja.
Holanda	Alejamiento de la estructura tributaria de referencia.	Legal.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Irlanda	No existe un concepto formal.	Conceptual.	Ingreso renunciado.
Italia	excepción a los principios de generalidad, uniformidad y progresividad del sistema tributario normal.	S.I.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.

Portugal	No existe un concepto formal.	Legal.	Ingreso renunciado.
Reino Unido	Descansos tributarios que son opción para el gasto público y que tiene consecuencias similares.	Subsidio análogo.	Ingreso renunciado, sobre base devengada.

Fuente: OCDE (1996), Craig y Allan (2001), Swift et al. (2004) e informes de los países. S.I.: Sin información.

Definición y medición de los gastos tributarios (América Latina)
Cuadro 2

PAÍS	**Definición y medición**			
	Definición de gasto tributario	**Enfoque**	**Concepto que se mide**	**Unidad responsable de las estimaciones**
Argentina	Rentas que el sistema tributario deja de percibir al dar un tratamiento impositivo que se desvía del establecido en el sistema tributario normal con el fin de favorecer a actividades, zonas o contribuyentes en específico.	Legal.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Producción.

Brasil	Gastos indirectos que se realizan a través del sistema tributario para alcanzar ciertos fines económicos y sociales.	Legal.	Ingreso renunciado.	Receita Federal.
Chile	Ingresos que el sistema tributario deja de recibir por el uso de franquicias o sistemas impositivos especiales con el objetivo de beneficiar a determinados sect ores, actividades, regiones o agentes de la economía.	Conceptual.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Servicio de Impuestos Internos.
Colombia	Beneficios tributarios que se establecen con el objetivo de incentivar ciertas actividades econó micas o sectores con un bajo nivel de desarrollo.	Legal.	Ingreso renunciado.	DIAN.
Ecuador	S.I.	Legal.	Ingreso renunciado.	SRI (desde 2007).

Guatemala	Aun cuando se da el hecho generador que crea el impuesto no se tiene la obligación de pagar impuestos, a diferencia de los otros contribuyentes. Los privilegios de aplicación general se toman en cuenta como parte de la norma.	Legal.	Ingreso renunciado.	SAT.
México	Parte que no se recibe por la presencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares.	S.I.	Ingreso renunciado.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Nicaragua	Pagos que el Estado efectúa a ciertos grupos que se realizan a través de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente.	S.I.	S.I.	Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Perú	Aquello que signifique pérdida de ganancias tributarias para el Estado y la disminución de la obligación tributaria para el contribuyente, que no se haya dado bajo el uso de una norma tributaria general.	Legal.	Ingreso renunciado.	SUNAT.

Fuente: Craig y Allan (2001), Swift et al. (2004) e informes de los países. S.I.: Sin información.

Colombia al igual que los demás países latinoamericanos representados en la anterior tabla utilizan el enfoque legal para identificar los gastos tributarios (Villela et al., 2010, p.14). El problema de este enfoque consiste en que varios beneficios tributarios quedan encubiertos por el método utilizado por las normas y no son tenidos en cuenta como gastos tributarios, cuando en realidad lo son. Es así como, en estos escenarios, hay un producto, un servicio o un conjunto de contribuyentes favorecidos, que bajo el enfoque legal solo formará parte de gastos tributarios cuando la norma determine expresamente que un determinado impuesto cuenta con deducciones, exenciones, descuentos tributarios, entre otros beneficios. De acuerdo a lo anterior, se recomienda (OCDE, 2004) que el impuesto de referencia debe ser amplio y único y no debe considerarse como tal de acuerdo a la base tributaria legal.

2.5 cobertura, frecuencia y clasificación.

La cobertura de los presupuestos son los impuestos que se incorporan en la estimación de los gastos tributarios. Según (Villela et al., 2010) en la mayoría de los países generalmente se incluye el

impuesto a la renta de personas y de empresas[12] , igualmente introducen el IVA, aunque en ocasiones limitado solo a las exenciones[13].

Los países latinoamericanos introducen por lo menos el impuesto a la renta y el IVA para la medición del gasto tributario, países como Argentina, Brasil, Guatemala, México y Perú además incorporan otros impuestos tales como los aranceles a las importaciones y consumos específicos.

En relación con la frecuencia de las estimaciones, la mayoría de los países optan por una valoración anual, sin embargo, países como Alemania se realiza de manera bianual, e Italia elabora mediciones ocasionales.

Para la clasificación de los gastos tributarios depende de un país y otro. Los gastos tributarios se agrupan de acuerdo al impuesto, el método tributario empleado para otorgar el beneficio tributario (exenciones, deducciones, créditos, diferimientos y tasas reducidas), la función presupuestaria, la finalidad a alcanzar, el grupo económico favorecido y la región geográfica.

El gasto tributario es una herramienta de política pública que incluye un sacrificio fiscal, con unos fines específicos que elabora la legislación de cada país, necesarios para realizar una estimación del beneficio de la puesta en marcha de los gastos tributarios. Ya que se exige evaluar el costo fiscal de las exenciones tributarias, también como de medir el impacto fiscal de un proyecto ley, ordenanza o acuerdo dirigido a implementar un beneficio tributario. Para ello, definir un marco tributario de referencia es el punto de partida para determinar cuáles son los gastos tributarios que están dentro del sistema tributario de un país, para luego a través de los métodos existentes, estimar el costo de los beneficios tributarios. Para la definición de este marco de referencia se usan tres diferentes tipos de enfoques; el conceptual, legal y el enfoque del subsidio análogo. En Colombia se utiliza el enfoque legal que, aunque no se menciona en ninguna disposición normativa acerca de su aplicación, por sus elementos se ha considerado que es el enfoque usado para las estimaciones costo-beneficio de los

[12] de los países de la OCDE, Austria, Irlanda y Holanda solo elaboran estimaciones para este impuesto.

[13] Canadá, Portugal y España y Colombia miden sólo el gasto tributario en el impuesto a la renta y el IVA.

gastos tributarios. Ahora bien, para realizar una valoración del costo de los gastos tributarios, se hace a través de los métodos de; ingreso renunciado, ingreso ganado y gasto directo equivalente. El método de ingreso renunciando es el que usa Colombia y es el más sencillo de calcular y el que se aconseja empezar.

La realización de identificación y medición de los Gastos Tributarios es una tarea que se lleva a cabo para dar seguimiento a los elementos que han sido catalogados como desventajas de los beneficios tributarios, y practicar una evaluación integral de la eficiencia de la aplicación de gastos tributarios, observando los beneficios obtenidos y el sacrificio fiscal de éstos.

...

CAPÍTULO III. GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA

En este capítulo se comenzará definiendo la dinámica de la implementación de los gastos tributarios en Colombia para evidenciar cómo ha existido una subida en la utilización de éstos por medio de políticas públicas, donde hasta la fecha del último reporte sobre gastos tributarios elaborado por la (DIAN, 2020) no ha parado este fenómeno, que si bien muchos de ellos cuentan con fines que justifican su aparición, éstos no cuentan con una fecha de caducidad por lo que los hace eternos dentro de nuestra legislación.

Se presentará qué beneficios tributarios se consideran como gastos tributarios para el impuesto del IVA y el Impuesto Sobre la Renta dentro de nuestra legislación tributaria. Asimismo, se va mostrar el enfoque y la metodología que usa nuestro sistema tributario para medir el impacto fiscal de los beneficios tributarios, por último, se exponen algunas de las razones por la cuales no es tarea fácil eliminar los beneficios tributarios y por qué en cierto modo se explica el aumento de éstos dentro de nuestra legislación.

3.1 Antecedentes de los Gastos Tributarios en Colombia

- La imposición de reducción de tasas del impuesto de renta y reintegro que marcaron una tendencia regresiva en el sistema tributario: con la Ley 81 de 1960 se pone pausa a las normas existentes anteriores que reducían de manera estricta privilegios tributarios, esta nueva disposición acoge las recomendaciones de la (CEPAL) Comisión Económica para América Latina, e introduce una reducción a las tasas del impuesto a la renta y establece política más extendida de incentivos dirigida primordialmente para las industrias básicas. La Ley fijó una exención total del impuesto de renta y exceso de utilidades válida hasta 1969, dirigido a las industrias básicas formadas hasta 1965 que usaran 60% o más de materias primas nacionales. Calificaba como básicas las industrias de maquinaria, equipos y materias primas manufacturadas[14].

  El Decreto 444 de 1967 estableció el Certificado de Abono Tributario (CAT) que reemplazó la exención impuesta en la Ley 81 de 1960. El Banco de la República realizaba entrega a los exportadores (de bienes distintos al petróleo y sus derivados), de los CAT, en cantidad equivalente y en moneda legal colombiana a un 15% del valor del reintegro. (Morales, 2013) Las Leyes 37 y 38 de 1969 establecieron una reserva al estímulo económico, donde las compañías tenían la posibilidad de reservar y deducir de la renta devengada un 5% de sus ganancias.

- Exenciones, deducciones y rebajas tributarias: en la década de los 70 hubo una caída en el recaudo como consecuencia del establecimiento de exenciones personales y otras deducciones, que estaban orientadas al sector agropecuario. Fue así como los beneficios tributarios concedidos por el Gobierno a ciertos sectores económicos de presión obstaculizaron que la finalidad de la reforma de maximizar el recaudo tributario se desarrollara. Por ejemplo, con la reforma tributaria de 1974 no alteró ninguna renta exenta de

[14] La Ley 37 de 1969 prolongó esta exención hasta 1973

trabajo, también estableció un nuevo descuento de 10% de retención en la fuente, aunque suprimió considerables beneficios a las rentas de capital. Se conservaron las exenciones a pequeños accionistas y ahorradores en cajas de ahorros por motivos distributivos. Se anularon las exenciones por concepto de pagos de salud, educación y vivienda y se transformaron en una rebaja tributaria que podía ser solicitado por el contribuyente sin tener que demostrar los gastos.

- Beneficios tributarios en los gravámenes arancelarios: con el auge económico entre los años 1990-2010 se establecieron 16 reformas tributarias, donde los ingresos tributarios se mostraron disminuidos a causa de la reducción de los gravámenes arancelarios y fue indispensable incluir nuevas reformas que dieron paso a aumentar el recaudo. También, el gasto estatal incrementaba debido al surgimiento de nuevas obligaciones sobrevenidas de la nueva constitución y las reformas tributarias se establecieron como consecuencia de un progresivo déficit fiscal.
- Reducción de la base tributaria: para la época de 2003 a 2010 existió una gran reducción tributaria, ya que se modificó la base gravable tributaria, como consecuencia de ello se impuso el denominado 4x1000 y el Impuesto al Patrimonio Neto. Para el Impuesto sobre la Renta, la causa de las pérdidas recaudatorias se debe a las exenciones, que significaron un costo fiscal de $6 billones anuales, 1% del PIB. No obstante, gracias a la exclusión del descuido del 30% y 40% en el Impuesto Sobre la Renta por reinversión de utilidades, "empezó a aportar $4 billones a partir de 2012, según la Ley 1430 de 2010." [15]

  Durante este tiempo se instauró la reforma más importante con respecto al gasto tributario, donde dividió la evolución de éste en Colombia: La Ley 863 de 2003 estableció la deducción por la inversión de activos fijos reales productivos, beneficio tributario que se concede sobre el valor de las inversiones realizadas en "bienes tangibles que se adquieren para formar parte

[15] Clavijo, S., Vera, A., Vera, N., (2013). *Estructura Fiscal de Colombia y ajustes requeridos (2012-2020).*: 978-958-57042-3-7

del patrimonio, que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecien o amorticen fiscalmente" (Ley 863, 2003, art. 16).

Esta Ley no encaminada a aumentar el recaudo originó un deterioro de la base gravable debido a esta exención. Junto con esta reforma, la Ley 963 de 2005 ((Ley de Estabilidad Jurídica al Inversionista Extranjero) que consiguió consolidar la Inversión Extranjera en Colombia, y la Ley 1116 2006 ((Ley sobre Insolvencia Empresarial) que aumentó la base el porcentaje del valor de los activos fijos cubiertos por la deducción del 30 al 40% y que de igual manera alcanzó de forma temporal, establecerlo en un incentivo duradero, aseguraron la Inversión Extranjera Directa.

La Reforma tributaria de 2010 que erradicó esta deducción fue insuficiente para aplicar la medida a todos los contratos de estabilidad jurídica firmados durante esta época, principalmente a compañías mineras y petroleras. Por consiguiente, estas leyes acarrearon una magnitud de recursos que dejaron de ser percibidos.

De las reformas tributarias comprendidas en este periodo ninguna instauró una solución rotunda al financiamiento del déficit en Colombia. Aunque en un comienzo el recaudo incrementa, con el transcurrir del tiempo este se reducía como resultado de la deteriorada base tributaria.

- Aumento de gastos tributarios especialmente en el IVA y el Impuesto sobre la Renta: para el 2011 se reconocieron en total 201 gastos tributarios clasificándolos de manera particular, de éstos 102 hacía parte del IVA y 99 al Impuesto de Renta, según el documento del Banco Mundial, a lo largo de los últimos 12 años, la cantidad de gastos tributarios aumentó en un 58%, debido a que se incluyeron en la estructura tributaria nuevos gastos tributarios y hubo un menor cantidad de extinción de éstos, ya que un número muy pequeño de gastos tributarios actuales tienen fecha de caducidad, lo que se traduce a que permanezcan en el Estatuto Tributario a menos de que sean reformados por Ley, y es que "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."[16]

En el último reporte realizado por la DIAN, sobre los gastos tributarios en el impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y otros impuestos nacionales del año gravable 2018, se evidencia un aumento en la implementación de beneficios tributarios, ya que para el Impuesto Sobre la Renta el costo fiscal ascendió a $13.393 miles de millones en comparación con el costo fiscal del año 2017 que fue de $ 12.144 mm. Al igual que para el IVA el costo fiscal aumentó a 64,715 mm para el 2018 en relación con el costo fiscal del año 2017 que fue de 61,126 mm. Este tema se ampliará en el siguiente capítulo.

3.2. Gastos Tributarios en Colombia: el IVA y el Impuesto sobre la Renta

3.2.1. Gastos Tributarios en el IVA:

Según el (Banco Mundial, 2012) la introducción de gastos tributarios en el IVA se realiza con los siguientes fines: (a) reducir la desigualdad del impuesto: para lograr una mayor redistribución de los ingresos en los hogares se fijan exenciones, exclusiones o tasas reducidas sobre bienes y servicios, donde su consumo hace parte de una fracción mayor de la renta de las personas pobres que de las personas con altos niveles de ingresos. También se establecen sobretasas sobre los bienes y servicios que son consumidos por los hogares de altos ingresos. (b) fomentar el consumo de bienes y servicios meritorios: en muchas ocasiones se implementan beneficios tributarios con el fin de incentivar el consumo de bienes de carácter "meritorios" por sus consecuencias positivas en términos económicos y sociales. (c) simplificar la administración y cumplimiento de la obligación tributaria: en este caso se establecen gastos tributarios para aumentar el control tributario en el IVA, por ejemplo, la devolución de dos puntos del IVA a las transferencias realizadas con tarjetas bancarias.

[16] Banco Mundial (2012). *EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA. una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública,* Bogotá, Colombia.

En el año 2002 se incluyó una gran cantidad de bienes que no pagan este impuesto (artículo 424 del Estatuto Tributario) y bienes que están exentos (artículo 477 del Estatuto Tributario). Estos bienes son alimentos, productos médicos, elementos de ortopedia, cuadernos escolares, biocombustibles, minerales y abonos, etc. La finalidad del establecimiento de estos gastos tributarios es fomentar la equidad, preservar los servicios básicos y garantizar el interés general.

Para el año 2007 los gastos tributarios aumentaron por reducción de tarifa, se incluyeron 7 nuevos gastos tributarios relacionados con la tarifa reducida del 10% para alimentos (art. 468-1 del Estatuto Tributario) y numerosos servicios (art. 468-3 del Estatuto Tributario) como los de medicina prepagada y complementarios, los servicios de clubes sociales y deportivos, y los servicios de alojamiento prestados por hoteles y lugares similares.

Casi todos los gastos tributarios introducidos en el IVA no presentaban fecha de prescripción definida por la disposición legal, únicamente 1 de los 102 gastos tributarios existentes en el 2011 tenía fecha de caducidad, artículo 24 de la Ley 1393 de 2010. No obligaba a gravar la operación de los juegos ubicados en cruceros y su terminación estaba dispuesta para el año 2012. Desde el año de 1990 únicamente un gasto tributario en el IVA ha caducado de forma automática. (Banco Mundial, 2012)

Para el 2016, de acuerdo a un informe realizado por la DIAN, el Estatuto Tributario contenía 253 gastos tributarios, donde su gran mayoría, no cuenta con fecha de terminación, elemento que también está presente en los gastos tributarios de los años anteriores.

En la actualidad, según la (DIAN, 2020) se consideran como gastos tributarios para el IVA las exclusiones de bienes y servicios, exenciones de bienes y servicios y, la tasa diferencial del 5% de bienes y servicios.

3.2.2. Gastos Tributarios en el Impuesto sobre la Renta:

Según la Coordinación de Estudios Económicos, de la DIAN, se denominan gastos tributarios a las rentas Exentas, a la deducción por inversión en activos fijos reales de producción y a los descuentos tributarios, pero no se incluyen dentro de esta categoría a los ingresos no constitutivos de renta, ni al conjunto completo de deducciones.

Para el 2011 la cantidad de gastos tributarios respecto a este impuesto había aumentado a 99, por el contrario, en el año 2000 eran 66. Anualmente se evidenció un aumento de 2.8 gastos tributarios. Esta inclinación progresiva se sedimenta entre los años 2001, 2003 y 2011. (Caribe, 2017) También es importante indicar que únicamente un gasto tributario en el impuesto sobre la renta desapareció en la etapa analizada.

El crecimiento de los incentivos a empresas es el porqué de más de la mitad de los nuevos gastos tributarios durante los últimos 10 años. Hubo un aumento de 21 gastos tributarios en 2000 a 43 en 2011. las finalidades que normalmente persiguen estos gastos son incentivar la inversión y la creación de trabajo; por ejemplo el artículo 408 del Estatuto tributario (pagos o abonos en cuenta por concepto de rendimientos financieros no residentes) introducido en 2010, el artículo 249 del Estatuto Tributario (inversión en acciones de sociedades agropecuarias) incluido por la ley 1111 de 2006, y el artículo 240 del Estatuto Tributario, la tarifa de 20% para las zonas francas[17], incluido en 2006 que para ese año era una tarifa del 15%.

En contraste con otros países de la OCDE, Colombia posee una prudente cantidad de gastos tributarios en el impuesto sobre la renta. De acuerdo a los datos que tiene la OCDE existen 120 gastos tributarios por país, mientras que Colombia posee 99, esto sitúa al país entre los países que cuenta con menor cantidad de gastos tributarios. (OCDE, 2015)

En cuanto a las finalidades, Colombia utiliza menos las empresariales (43%) en comparación con los otros países de la OCDE (48%). Por el contrario, los incentivos vinculados al trabajo y al retiro son más habituales en Colombia (24%) que en países de la OCDE (14%). (OCDE, 2015)

En lo relacionado con la vigencia de los gastos tributarios, únicamente 4 de éstos poseen fecha de terminación en la disposición legal. Para saber que un gasto tributario ha sido excluido automáticamente es fundamental trasladarse hasta 1990.

[17] para los usuarios de las nuevas zonas francas creadas en Cúcuta entre enero de 2017 hasta diciembre de 2019 se les aplicara la tarifa del 15% cuando las nuevas zonas francas tengan más de 80 hectáreas y que se asegure que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre compañías nacionales o extranjeras.

Para el año gravable 2018, según el reporte de la DIAN, se muestra una subida en el uso de los gastos tributarios, ya que el costo fiscal ascendió a $13.393 millones, lo que implica un aumento de gastos tributarios en el Impuesto sobre la Renta, donde la única alternativa que se cuenta para interrumpir esta subida de número de beneficios tributarios es por medio de que una ley autorice su eliminación. (Romero Tarazona, 2019)

- ✔ Deducciones:

El rubro de las deducciones que se presentan en las declaraciones de renta de las Personas Jurídicas es el que tiene gran impacto en la erosión de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Según las estadísticas de la DIAN, este rubro aumentó un 7.6% al aumentar de $785 billones en 2016 a $845 billones en 2017, asimismo de incrementar en un punto porcentual su proporción en los ingresos netos y en cinco puntos porcentuales en los costos totales. Los grupos que tienen mayor participación son: el sector financiero (35%), la administración pública (22%), el comercio (13%) y la minería (10%).

Dentro del rubro de las deducciones se encuentran las “Deducciones de Inversiones Activos” que son el 0.35 % del total.

- ✔ Rentas exentas:

Las “Rentas exentas” aumentaron a $14,8 billones para el 2017, éstas se encuentran en los sectores de la administración pública (39%) y en el sector financiero (31%). En cuanto a los subsectores favorecidos de las “Rentas exentas” en el sector financiero son: el Banco Central y bancos comerciales (25%) y seguros de Vida (48%) (Banco Mundial, 2012).

- ✔ Descuentos tributarios:

La cantidad de impuestos que las Personas Jurídicas descontaron en el momento de la declaración de renta fue de $496 mil millones en 2017, dividida en los sectores de electricidad, gas, vapor y agua (33%), la industria manufacturera (25%) y el comercio (11%).

3.3 Identificación de los gastos tributarios en Colombia

En Colombia se utiliza el enfoque Legal para identificar los gastos tributarios en el IVA y en el impuesto sobre la renta. En la información oficial no se indica expresamente que se use este enfoque, Sin embargo, los gastos tributarios contenidos en los comunicados oficiales tienen características relacionadas con el enfoque legal, donde de acuerdo con este enfoque se usa la legislación tributaria vigente como fundamento para definir el marco tributario de referencia y, por lo tanto, para identificar los gastos tributarios.

Como lo vimos anteriormente, para el caso del Impuesto sobre la Renta, la legislación colombiana, considera como gastos tributarios a las rentas Exentas, a la deducción por inversión en activos fijos reales de producción y a los descuentos tributarios, pero se deja por fuera a los ingresos no constitutivos de renta, y al total de las deducciones. Es entonces cómo tener un marco de referencia a la norma tributaria para la identificación de los gastos tributarios no permite realizar una correcta evaluación costo - beneficio ya que se deja de lado esas pérdidas recaudatorias por no ser consideradas como gastos tributarios y por ello no permite observar los reales beneficios de esta política pública y entorpece su mejoramiento y perfeccionamiento para que más adelante se saque mejor provecho de sí.

3.4 Metodologías para estimar el costo de los gastos tributarios en Colombia.

Para realizar la estimación del costo fiscal de los gastos tributarios en Colombia se utiliza el método del ingreso renunciado (Banco Mundial, 2012). La función de este método es calcular la pérdida de ganancias que se ocasiona después de incluir un gasto tributario. Aquí se considera que no hay alteración en el comportamiento de los contribuyentes. En otras palabras, cree que su comportamiento es igual al que presentan mientras se está utilizando el gasto tributario. Este es el método utilizado

por la mayoría de los países que realizan medición de los gastos tributarios y el que la OCDE recomienda para una mejor evaluación de costo beneficio de los gastos tributarios, lo que nos hace creer que vamos por buen camino en este ámbito.

3.5. cobertura del gasto tributario en Colombia

Para el 2011 en Colombia sólo se medían dos impuestos para evaluar su impacto fiscal, el impuesto a la renta y el IVA ya que estos dos tributos representan el 80% de los ingresos de recaudación tributaria. No obstante, en el último reporte realizado por la DIAN "Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales – año gravable 2018", se incluyen otros impuestos, como el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, impuesto nacional al carbono, zonas francas y el impuesto sobre la renta de los contratos de estabilidad jurídica. Sin embargo, en este trabajo solo nos centramos en el IVA, Impuesto sobre la Renta y más adelante en el Régimen de Zonas Francas para explicar cómo se relaciona con la inequidad de los gastos tributarios.

3.6. Factores que explican el crecimiento del gasto tributario en Colombia

Según el (Banco Mundial, 2012) Colombia ha venido aumentando la cantidad de gastos tributarios que incluye en la legislación tributaria y que utilizan por medio de exenciones, tasas reducidas, descuentos, entre otros. Y que se explica por los siguientes motivos.

- No es tarea sencilla eliminar los gastos tributarios cuando acceden al sistema tributario. Una vez que los contribuyentes han sido favorecidos por estas disposiciones tributarias presentan una oposición a su eliminación en una posible siguiente reforma tributaria. Cada año se crean más beneficios tributarios por lo que sin poder eliminar alguno de los existentes, aumenta aún más la cantidad de gastos tributarios.
- La imposición de un periodo de vigencia para los beneficios tributarios es una característica que no se encuentra en las normas tributarias colombianas, y esta es una herramienta primordial para controlar el aumento del gasto tributario. En Colombia siempre ha existido

una falta de plazo de vencimiento de los gastos tributarios. Hasta el momento, la única manera de manejar la propensión ascendiente de los gastos tributarios en Colombia es su eliminación expresa por medio de instrumentos legales que conlleva un procedimiento tardío y complejo.

- Las disposiciones que fijan beneficios tributarios dirigidos a ciertos grupos de contribuyentes o sectores económicos en concreto, están propensas a aumentar por demanda directa o indirecta. Es entonces como ciertos privilegios pueden ocasionar demanda directa, por tener un impacto relevante en cuanto a la disminución de la obligación tributaria, o demanda indirecta de otros grupos que de igual forma anhelan poder disponer de los mismos.

En conclusión, vimos en este capítulo como los gastos tributarios tienen una tendencia a aumentar ya que las normas que introducen nuevos gastos tributarios, la mayoría, no cuenta con fecha de caducidad, sumando a que bajo cada reforma tributaria se siguen sumando las creaciones de beneficios tributarios ya sea para incentivar cierto sector de la económica o para desviar el consumo de ciertos productos. Igualmente abordamos el enfoque que utiliza Colombia para identificar los gastos tributarios, enfoque legal, que, aunque no es establece expresamente en las normas, es lo que se infiere si se leen los informes que realiza la DIAN y donde últimamente esta entidad si expresa que clase de beneficios se consideran como gastos tributarios para realizar su evaluación de costo fiscal. Es de importancia recalcar que este enfoque no permite realizar una evaluación transparente del impacto fiscal de los gastos tributarios ya que no se incluyen todos los beneficios tributarios porque la ley no los considera como gastos tributarios, como en el caso del Impuesto sobre la renta donde no están dentro de esta categoría los a los ingresos no constitutivos de renta, y el total número de deducciones, lo cual es un aspecto que debe tomarse a consideración de forma inmediata ya que consiste en el gran número de recursos que el estado renuncia, que podría usar para atender la demanda del gasto público.

4. EL IMPACTO DE EFICIENCIA DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA

Colombia presenta una ineficiencia en la recaudación tributaria si se compara con otros países latinoamericanos, un ejemplo es lo que ocurre con chile, este país logra recaudar el 74% de recursos a través de la tributación, mientras que Colombia solo el 60%, esto debido a la imposición indiscriminada de impuestos distorsivos que por sus altas tasas fracasan en el recaudo en el impuesto a la renta como en el IVA (Clavijo, 2005). Una baja recaudación de ingresos por parte del sistema tributario también se debe al uso de beneficios tributarios que la ley determina para un impuesto en específico debido a la reducción de la base gravable del impuesto a cargo por el contribuyente. Colombia es un país que debe atender las necesidades sociales y económicas que aquejan en la actualidad, es por ello que no debe permitirse una reducción de ingresos tributarios.

Para estimar qué tan eficiente está siendo un gasto tributario es necesario realizar una evaluación del costo-beneficio de su utilización, pues, no valdría la pena la imposición de un beneficio tributario si no se recaudan los recursos necesarios para cubrir las demandas sociales del país.

A continuación, se describirán cuáles son los costos administrativos y los costos fiscales (pérdida recaudatoria) de los gastos tributarios para el IVA y el Impuesto sobre la Renta para determinar cuánto se sacrifica fiscalmente en razón de los gastos tributarios.

4.1 Costos administrativos del Gasto Tributario

4.2.1. costos administrativos del gasto tributario en el IVA

La utilización de gastos tributarios en el IVA aumenta los costos de administración, estos son los recursos que la DIAN debe asignar al control y cumplimientos de las obligaciones tributarias. Esto es consecuencia de fraudes y abusos que se desencadenan con los gastos tributarios.

Uno de los principales motivos de costos de administración deriva de la necesidad de establecer procedimientos para la devolución del IVA. (Banco Mundial, 2012, p.84) Para hacer efectiva la tasa cero, es indispensable permitir la recuperación del IVA pagado en la adquisición de insumos, lo que

conlleva aplicar y ejecutar un procedimiento de gestión y control de devoluciones. llevar a cabo las devoluciones es independiente de que haya fraude, ya que aun sin la presencia de éste, es esencial fijar un procedimiento para llevarlas a cabo.

Este proceso incluye destinar agentes y recursos materiales en la respectiva sección para dicha finalidad. Cuando puede existir fraude, el sistema de devoluciones debe establecer un riguroso control que permita garantizar que las devoluciones son originarias, es decir, el IVA que se va devolver fue declarado y pagado anteriormente y que se liga a las operaciones que están gravadas con tasa cero.

Las auditorías tributarias tienen un costo más elevado cuando hay exenciones y tarifas reducidas ya que se es necesario fiscalizar, entre otras cosas, el adecuado registro de las ventas exentas, las que han sido gravadas con diferentes tarifas y la adecuada determinación de los créditos del IVA, incorporando la utilización del método de proporcionalidad. Lo dicho anteriormente trae como consecuencia que la duración de una auditoría a un contribuyente obligado a distintas tasas pueda ser mayor que la duración de una auditoría a un contribuyente que está obligado solo con la tasa general.

De acuerdo al estudio realizado por el Banco Mundial se estimó que los costos de administración relativos a las remuneraciones y gastos generales de los auditores encargados del control de devoluciones, llegaban a 99.000 millones de pesos colombianos anuales. Cifra que representaba el 2,2% del presupuesto operacional de la DIAN.

Para el costo de oportunidad de los auditores destinados al control de devoluciones del IVA por operaciones a tasa cero, se estimó en 72 mil millones de pesos colombianos anuales, suma equivalente al 0.013% del PIB.

4.3. Costo fiscal del gasto tributario.

El costo fiscal es todo aquello que el sistema tributario deja de percibir por aplicar beneficios tributarios (exenciones, descuentos, tarifas diferenciales, entre otros) a determinados impuestos. Como el actual tema de investigación es sobre gastos tributarios en el IVA y en el impuesto sobre la Renta, se va proyectar en términos monetarios cual fue el costo fiscal para estos dos impuestos.

En nuestro país, por ley es obligación que se rinda cuentas sobre los costos y beneficios de los gastos tributarios para poder justificar su implementación y observar si es viable su uso, es así como la Ley 788 de 2002, impone este deber al Gobierno de informar de manera específica acerca de la evaluación de los beneficios de los gastos tributarios.

La información que a continuación se presenta se toma del último cuaderno de trabajo publicado por la (DIAN, 2020), donde se establece el costo fiscal de los gastos tributarios para el IVA, el Impuesto sobre la Renta y otros impuestos nacionales del año gravable 2019.

Costo fiscal de los gastos tributarios en el IVA y el Impuesto sobre la Renta
Tabla 3

Impuesto/año	Costo fiscal		Como porcentaje del PIB (%)	
	2018	**2019**	**2018**	**2019**
Renta	13,393 mm	17,113 mm	1.3%	1,6%
IVA	64,715 mm	74,9 mm	6.8%	7,1%

fuente: Dian.

El costo fiscal total de los gastos tributarios para el IVA, impuesto sobre la Renta, impuesto nacional al carbono y el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, en el año 2019, ascendió a 92,4 miles de millones y representan el 8,7% del PIB.

De acuerdo al cuadro anterior, el costo fiscal de los beneficios tributarios en el impuesto de renta para el año 2019 aumentó a $17,113 miles de millones, en comparación con el año anterior (13,393mm). En términos del PIB, el costo representa 1,6% en 2019, entonces es 0,3 puntos porcentuales mayor a lo registrado en el 2018. En el caso del IVA, el costo fiscal de los gastos tributarios ascendió de 64,715 mm para el año 2018 a 74,9 mm para el año 2019 y, aumentó en 0.3 puntos porcentuales a la cifra del PIB del año 2018.

En el análisis sobre gastos tributarios en Colombia realizado por el (Banco Mundial, 2012) se le pidió

a la DIAN que clasificara el costo fiscal de los beneficios tributarios de la siguiente forma: 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. Si realizamos tal ejercicio sobre los gastos tributarios en el IVA Y el Impuesto sobre la Renta para el año 2019, podemos observar que ambos podrían ser calificados con un costo fiscal alto debido a que tuvieron un incremento de 0,3 puntos porcentuales sobre el PIB.

Ahora bien, una vez visto el valor de la pérdida recaudatoria de los gastos tributarios, que aumentan cada año como consecuencia de su aplicación, es necesario determinar, si estos ingresos dejados de percibir por parte del gobierno han servido para alcanzar con la finalidad de un sistema tributario más eficiente.

¿Representan los gastos tributarios el mejor instrumento para alcanzar los objetivos deseados?

Según el último informe sobre Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020-Colombia[18], publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo, la recaudación tributaria como porcentaje del PIB de Colombia en 2018 (19,4%) se ubicó por debajo del promedio de los países de América latina y el Caribe[19] (23.1%), con una diferencia de 3,6 puntos porcentuales y, debajo de la media de la OCDE (34.3%). Es evidente que el poder de recaudar recursos por parte del Gobierno central sigue siendo deficiente, es entonces, que no se justifica la implementación de gastos tributarios, debido al gran sector exento, a las deducciones, tarifas diferenciales, entre otros. Se reduce la base gravable, disminuyendo así la obligación tributaria, lo que ocasiona que el sistema tributario obtenga menos ingresos para sufragar el gasto público, debido a que el sacrificio fiscal de los gastos tributarios para el año 2020 fue de 92,4 miles de millones, cifra que ha aumentado en comparación con el año anterior, como se evidencia en la información presentada por la Dian.

---

[18] Banco Interamericano de Desarrollo, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, (2020). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020*.

[19] hacen parte los 25 países de américa latina y el Caribe que se incluyen en la publicación del informe del Banco Interamericano, y se excluye a Venezuela por desconocimiento de información.

4.3.1 Pérdidas Recaudatorias (costo fiscal) del gasto tributario en el IVA

Con la Ley 1819 de 2016 se establecieron modificaciones a la legislación tributaria en Colombia. La tarifa general se incrementó del 16% al 19%, se conservó la existencia de productos gravados a la tarifa del 5% y de ciertos bienes y servicios exentos, donde la tarifa es 0 con derecho a devolución, así como igualmente a ciertos bienes y servicios excluidos.

El DANE en el 2018 expuso los resultados de la actualización del "año base'' de las Cuentas Nacionales correspondientes a la "base 2015'', que desencadenó en el reajuste de las cifras del "año base 2005". Esta actualización incluye numerosos cambios importantes como: el tratamiento renovado de los Servicios de Intermediación Financiera Medidos Indirectamente (SIFMI) , la investigación y desarrollo (como formación de capital) y los productos en proceso, el cálculo apartado de las mediciones del grupo de instituciones sin ánimo de lucro al servicio de los hogares y de los subsectores de esta clase de unidades institucionales que hacen parte a los sectores gobierno general, sociedades financieras y no financieras; arreglos en la clasificación institucional del sector financiero, profundización en el trato de los seguros sociales, con precisión en el tema de las pensiones, el procedimiento de aproximación a las estadísticas de finanzas públicas y los progresos posibles gracias a la mayor disponibilidad de recursos de información. En la base 2015 se muestran mediciones expresas de las actividades directas y asociadas de investigación y desarrollo, de igual forma de la formación bruta de capital originada por su creación y disposición para utilización final.

También, la base 2015 establece las revisiones más actualizadas de clasificaciones de productos, de actividades económicas de sectores institucionales y de transacciones con el objetivo de adaptarlas a la legislación internacional. Lo anterior posibilita reenfocar el análisis de las cuentas de producción y generación del ingreso. De igual modo, se realizó un análisis sincronizado de productos y de actividades económicas acentuado en la información contable.

La pérdida recaudatoria por las modificaciones en el IVA se calcula con el "modelo del IVA" realizado por la DIAN, que posibilita hacer un contraste entre el recaudo tributario dado por los contribuyentes y la estimación del recaudo potencial sin la presencia de los beneficios tributarios. El

recaudo potencial se valora a partir de la estructura de la economía y las disposiciones legales relacionadas a la base gravable y tarifas, para cuantificar la base imponible del IVA de cuentas nacionales.

A continuación, se presenta el esquema que muestra el impacto fiscal de las exclusiones, exenciones y tratamientos diferenciales con tarifa del 5% para los años gravables 2018 y 2019. (Miles de millones de pesos y como porcentaje del PIB).

Costo fiscal de los gastos tributarios en el IVA
Tabla 4

Concepto	**Valor estimado de pasar de la tarifa actual a la tarifa general**		**Valor por punto de tarifa**	
	2018	2019	2018	2019
Bienes y servicios excluidos	55.340	61.285	2,913	2,226
Bienes exentos	9.265	10.181	488	536
Bienes y servicios al 5%	2.649	3.474	189	248

fuente: Dian.

Los gastos tributarios que más representan el costo fiscal en el IVA son las exclusiones de bienes y servicios con un porcentaje del 82% sobre el total, seguido de los bienes y servicios exentos con un 13% y, por último, los bienes y servicios con la tasa diferencial del 5%.

4.3.2 pérdidas recaudatorias (costo fiscal) del gasto tributario del Impuesto sobre la Renta

Para las personas jurídicas se usa la información que se encuentra en las declaraciones del impuesto sobre la renta para el año gravable 2019, dicha declaración se presentó entre junio y julio de 2020. Para las personas naturales que declaran, se presenta la información estimada para el año gravable

2019 a partir de las declaraciones de renta del año gravable 2018. El motivo de lo anterior es que la obligación de declarar la renta por el año gravable 2019, para estos contribuyentes está establecida entre agosto y octubre de 2020.

La medición es discriminada por categoría de declarante, personas jurídicas y personas naturales. Igualmente, para las personas jurídicas declarantes del impuesto sobre la renta, se establece la diferencia entre contribuyentes y los del régimen especial.

Para las rentas exentas y las deducciones, el cálculo para determinar el ingreso que se deja de percibir, establece el valor del impuesto que se habría generado si el gasto que se usó hubiera hecho parte de la base gravable de los declarantes. (DIAN, 2020) En lo relacionado con los descuentos tributarios, la pérdida recaudatoria de este tratamiento preferencial es igual al valor declarado como gasto tributario ya que este no afecta la base gravable, sino que afecta finalmente al impuesto.

Para los gastos tributarios que versan sobre la base gravable de los declarantes, la pérdida recaudatoria se calcula como aquello obtenido entre el monto del gasto solicitado y la tarifa del impuesto.

El costo fiscal del gasto tributario del Impuesto sobre la Renta de personas jurídicas y personas naturales incrementó a $102.756 miles de millones para el año gravable 2019, lo cual equivale a un aumento de 10,9% frente al año 2018. Lo que significa que hubo una mayor pérdida de ingresos tributarios para el año 2019 en comparación con el año anterior, que se produjo como consecuencia del aporte de 7,2 puntos al valor total por concepto de rentas exentas y de 3,8 pp debido a la utilización de descuentos tributarios. Es así como, el gasto tributario del impuesto sobre la renta representa 9,7 puntos porcentuales del porcentaje del PIB.

Costo fiscal de los gastos tributarios en el Impuesto sobre la Renta
Tabla 5

	2018	2019	Var. costo	Part. Costo

Concepto					fiscal %	fiscal %
	Valor	Costo fiscal	Valor	Costo fiscal	2019/18	2019
Total personas jurídicas	15.278	6.314	19.405	9.524	50,8%	100,0%
Rentas exentas	11.782	4.359	12.478	4.188	-3,9%	44,0%
Descuentos	1.049	1.049	4.553	4.533	332,2%	47,6%
Deducción por inversión en activos fijos	2.447	905	2.394	803	-11,3%	8,4%
Total personas naturales	77.357	6.505	83.352	7.009	7,8%	100,0%
Rentas exentas	76.934	6.083	82.897	6.554	7,8%	93,5%
Descuentos	422	422	455	455	7,8%	6,5%
Deducción por inversión en activos fijos	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
total	92.634	12.818	102.756	16.533	29,0%	100,0%
Rentas exentas	88.717	10.442	95.375	10.742	2,9%	65,0%
Descuentos	1.471	1.471	4.988	4.988	239,0%	30,2%
Deducción por inversión en activos fijos	2.447	905	2.394	803	-11,3%	4,9%

fuente: Dian.

La pérdida recaudatoria del gasto tributario del Impuesto sobre la Renta añadió 0,3 puntos porcentuales al PIB, pues pasó de 1,3% en el año 2018 a 1,6% en 2019. Las rentas exentas fueron el gasto tributario que más contribuyó al incremento con un 65,0% del total, seguido de los descuentos tributarios con un 30,2% y, por último, la deducción por inversión en activos fijos con un 4,9%.

Para realizar una valoración de la eficiencia de un gasto tributario es fundamental indicar la finalidad que se busca, los elementos de impacto y el costo fiscal relativo con ese beneficio tributario preferencial. De acuerdo a lo anterior, lo relacionado con el costo administrativo de los gastos tributarios resulta ser un pilar negativo que conlleva a la ineficiencia de estos beneficios tributarios

ya que las auditorías tributarias son más costosas en la presencia de exenciones y tarifas reducidas ya que es necesario fiscalizar el adecuado registro de las ventas exentas, las que están gravadas con diferentes tarifas y la adecuada determinación de los créditos de IVA, introduciendo la aplicación del método de proporcionalidad. Esto desencadena a que la duración de una auditoría a un contribuyente obligado a distintas tasas, sea mayor que la duración de una auditoría a un contribuyente obligado únicamente con la tasa general. Los resultados de la estimación ilustran que los costos administrativos relacionados con las remuneraciones y gastos generales de los auditores dedicados al control de devoluciones llegan a COP 99.000 millones anuales, monto que representa el 2,2% del presupuesto operacional de la DIAN.

Una vez vistos los resultados del valor del costo fiscal de los gastos tributarios en el IVA y en el Impuesto sobre la Renta, se observa que para cada año se aumentan puntos porcentuales sobre el PIB, que, si bien representa una mayor utilización de los gastos tributarios, también significa que cada año subsiguiente el Estado realiza un sacrificio fiscal más grande que el año anterior, dejando de percibir lo que podría recaudar sino se utilizarán tantos gastos tributarios. Igualmente, es importante resaltar que, en los informes realizados por la DIAN sobre el costo fiscal de los gastos tributarios, no se incluyen algunos beneficios, como en el caso del Impuesto sobre la Renta, donde no se consideran gastos tributarios a los ingresos no constitutivos de renta, ni al conjunto completo de deducciones. Lo cual no permite un análisis transparente sobre el total del costo fiscal de los gastos tributarios, generando así una gran pérdida recaudatoria de ingresos para la Nación y, que no se justifique la implementación de beneficios tributarios pues, estos solo están entorpeciendo la eficiencia de todo sistema tributario.

Siendo Colombia un Estado Social de Derecho, necesita intervenir por medio de la recaudación tributaria, para reducir la pobreza y mejorar la distribución del ingreso de los ciudadanos, pero a través de la implementación de gastos tributarios, no se va lograr obtener los recursos necesarios para cumplir esta finalidad.

CAPÍTULO IV. IMPACTO DE EQUIDAD DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN COLOMBIA

De acuerdo Como lo vimos en el primer capítulo de este trabajo, el principio de equidad del sistema tributario en Colombia cuenta con dos definiciones; la equidad horizontal implica que los obligados tributarios que tienen misma capacidad económica tengan la misma carga de tributación, la equidad vertical supone que los individuos que tienen ingresos distintos deben tributar de manera distinta. La importancia de saber qué tan equitativo puede ser un tratamiento preferencial en los impuestos, es para saber cómo se distribuyen los ingresos dentro del país. Recordando que uno de los motivos por el cual el Estado crea políticas tributarias es con el fin de obtener los recursos necesarios para combatir la brecha de desigualdad que acoge el país, que, según el último informe de trabajo sobre desigualdad en la distribución de ingresos de los países, realizado por el **World Inequiality Database (2020),** Colombia presenta una gran franja de diferencia en la distribución de los ingresos y el patrimonio, ya que el únicamente el 10% de la población tiene el 50% del patrimonio del país, cifra que fue aumentando en los últimos 5 años, pues a partir del 2015, la cifra se incrementó en un 5%. Siendo la desigualdad de las cargas tributarias uno de los factores que contribuye a que concentre más la riqueza en unos pocos.

En este apartado veremos el efecto sobre la equidad que tienen los beneficios tributarios en el Impuesto sobre la Renta para las Personas Naturales. A continuación, se describirán los indicadores utilizados para medir la equidad y progresividad del sistema tributario.

5.1 métodos que miden la equidad horizontal y vertical del sistema tributario

Todo sistema tributario utiliza unas herramientas para medir qué tan equitativo o progresivo[20] está siendo un impuesto en general, incluyendo los beneficios tributarios, esto se hace con el fin de

[20] sí un impuesto es progresivo se predica la equidad vertical de éste, para aquellos obligados que tienen la misma capacidad de ingresos.

observar cómo se distribuyen los ingresos dentro de la Nación.

5.1.1 indicadores sobre equidad vertical

- ***progresión de tasas media:*** en esta, siempre se va mostrar la tasa efectiva[21], este es el indicador que normalmente se va usar como referencia para saber si un impuesto, después de haber sido aplicado, está siendo bien distribuido. La tasa efectiva debe aumentar si los ingresos del obligado tributario aumentan proporcionalmente, entonces, si el valor del porcentaje de las tarifas de un contribuyente aumenta, pero los ingresos de este no han tenido crecimiento, estamos frente un impuesto no equitativo, ya que los recursos que le quedan después de haber pagado el impuesto serán considerablemente menores.
- ***Índice de Kakwani:*** otra de las maneras para medir la equidad de un impuesto, y por ende la distribución de los impuestos es a través de la curva de Lorenz[22], ésta es un gráfico que muestra el porcentaje de ingresos de un número de individuos, es entonces como la curva se va mover de acuerdo a estos dos ejes (renta y el individuo que corresponde a ella) que va aumentando de menor a mayor ingreso. Si estamos frente a un impuesto proporcional o equitativo las curvas de Lorenz anterior y posterior a la obligación tributaria concuerdan (Albi, González y Zubiri, 2009). La gráfica tiene una línea de 45º llamada de *equidistribución* que corresponde a una distribución equitativa de los ingresos, entonces, la otra curva que representa la renta de un número determinado de individuos, debe ir lo más cerca posible a la línea de equidistribución para que exista equidad sobre la distribución de los ingresos de los habitantes. Para el caso de los impuestos, se usa la *curva de concentración*, donde se calcula para determinado sector de la población qué porcentaje debe pagar en la obligación tributaria. Cuando la curva de concentración de un impuesto está debajo de la curva de Lorenz, esta última antes de la obligación tributaria, se habla de equidad del impuesto ya que la tasa

[21] la tasa efectiva es el resultado entre el impuesto y el ingreso. Siendo este el porcentaje que se paga de impuesto dependiendo del ingreso del contribuyente o declarante.
[22] Para observar de manera más cercana la teoría de la curva de Lorenz ver Albi (2009).

efectiva del impuesto aumenta dependiendo del nivel de ingresos.

Dentro de la Curva de Lorenz también se presenta el indicador de Gini, este es el espacio que existe entre la línea de línea de equidistribución y la curva de Lorenz multiplicado por dos, con valores desde 0 a 1. Cuando tiene un porcentaje de 0% significa que hay igualdad absoluta en la distribución de los ingresos, pues supone que no hay espacio comprendido entre la línea de equidistribución y la curva de Lorenz, no obstante, cuando se presenta un porcentaje de 1% se traduce a desigualdad absoluta, ya que este es el valor máximo que alcanzaría el área entre la curva y la línea.

El índice de Kakwani es entonces el resultado de lo restado entre el índice de Gini derivado de la curva de concentración del impuesto[23] y el Gini del ingreso antes de aplicar la obligación tributaria. Para que el ingreso sea progresivo y por lo tanto equitativo, el índice de Kakwani (K) debe ser mayor a cero (0), por el contrario, si (K) es menor a cero el impuesto será regresivo y estaríamos frente a inequidad del impuesto.

Cuasi Gini (concentración del impuesto) - Gini (antes de impuestos): K>0= progresividad

Cuasi Gini (concentración del impuesto) - Gini (antes de impuestos): K<0= regresividad

Cuando el índice de Kakwani es mayor a cero y por lo tanto, progresivo o equitativo, se debe a que, si un impuesto se reparte de forma menos equitativa que antes de haber aplicado el impuesto, con la obligación tributaria se ayuda a reducir la desigualdad de la distribución de la renta.

- ***Índice Reynolds-Smolensky:*** Con este índice podemos observar la consecuencia redistributiva del impuesto una vez éste se ha aplicado. Este índice se cuantifica en virtud del índice de Kakwani, pues con este último no bastaría para demostrar cómo se reparte el ingreso después de los impuestos, siendo este el tema que nos importa abordar para realizar el análisis del impacto de equidad de los gastos tributarios. El índice ***Reynolds-Smolensky*** es el resultado de la resta del Gini antes de impuestos con el Gini después de impuestos. Este

[23] también conocido como Cuasi-Gini del impuesto.

resultado debe ser mayor a cero (0) para que el impuesto sea progresivo, ya que indica cuánto porcentaje del Gini ha disminuido la desigualdad en la distribución de la renta con la aplicación del impuesto, por el contrario, si es menor a cero (0) el impuesto será regresivo.

5.1.2 indicadores sobre equidad horizontal:

La equidad horizontal se determina en base al principio de la capacidad de pago[24] de los contribuyentes, es así como, los que tienen ingresos similares deben pagar impuestos iguales. La equidad horizontal no se puede predicar de una igualdad absoluta en términos de renta, ya que no es posible encontrar individuos exactamente con los mismos ingresos. Es así como en la doctrina se encuentran dos enfoques para dar solución a este problema.

El primer enfoque, diseñado por (Feldstein, 1976), sugiere que hay desigualdad horizontal cuando hay un cambio en la reordenación de los hogares, pues se pasa de estar ordenados por ingresos equivalentes antes del impuesto a estar ordenados por la renta equivalente después de la obligación tributaria, esto como producto del trato fiscal diferenciado que se da en familias con ingresos y características similares.

De acuerdo a lo anterior existen discrepancias en este enfoque, ya que se considera que el cambio en la reordenación en los hogares es una consecuencia de la desigualdad horizontal, más no una condición para que esta última exista. Es por ello, que nace otro enfoque (Berliant y Strauss, 1983) y (Aronson, Johnson and Lambert, 1994) donde existe equidad horizontal cuando se trata de manera similar a contribuyentes similares. Esta teoría se acerca más a la noción realista de equidad horizontal pues mira a los individuos desde una perspectiva de contribuyentes similares y no de iguales. Los indicadores de este enfoque se van a mover bajo pequeños sectores de individuos que tienen un nivel de ingresos similares, por lo que se consideran iguales a aquellos que hacen parte de un grupo determinado. Sin embargo, este enfoque presenta algunas dificultades según (Álvarez y Prieto, 2003) ya que, primeramente, puede existir imparcialidad en el momento de reunir a las personas en un grupo

[24] León Gutiérrez. A, Escobar Gallo.H, Gutiérrez Londoño. E., (2007), *Hacienda Pública. Un enfoque económico,* Medellín, Colombia. Sello Editorial.

de acuerdo a sus ingresos. Por otro lado, al agrupar a las personas en una categoría, los individuos que quedan al límite del grupo, debido a sus características, pueden también hacer parte del grupo anterior o posterior.

Por otro lado, existe el índice de **Atkinson-Plotnick** que calcula la equidad horizontal como la zona entre la curva de Lorenz de la distribución de la renta después de impuestos y la curva preordenada de Lorenz (Jorratt, 2013). Esta curva va mostrar la concentración del ingreso después de la obligación tributaria, categorizando a los contribuyentes según el nivel de sus ingresos antes del impuesto.

La fórmula que estableció (Plotnick, 1981) para medir el reordenamiento usando el índice de Gini en ambas curvas, es la siguiente:

$$A - P = \frac{G(Y) - G(Ypre)}{2G(Y)} X 100$$

G(Y) es el índice de Gini de la distribución de la renta después del impuesto y, G(Ypre) es el índice de Gini de la curva preordenada de Lorenz. Cuando el índice es igual a cero quiere decir que no hubo reordenamiento, entonces las dos curvas son iguales. Cuando el índice es igual a 1, significa que se ha alterado el orden.

5.2 efecto sobre la equidad de los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas

En Colombia ha habido un auge de nuevas y jóvenes empresas en los últimos años debido a que muchos ciudadanos quieren emprender sus ideas y cumplir con una meta de superación. La creación de pequeñas empresas trae consigo una innovación cultural, tecnológica, ambiental, entre otros. Lo que sin duda genera un crecimiento económico para el país atrayendo más empleo y nuevas formas de generar cambio y desarrollo. Existen varias leyes que tienen por finalidad promover la creación de estas nuevas empresas, es así como la Ley 1780 de 2016 trae tratamientos preferenciales como

exención del pago de la matrícula mercantil y de su renovación para el año posterior; y recibir beneficios en los aportes a las cajas de compensación familiar si hay empleados vinculados entre los 18 y 28 años de edad. Esto para las empresas que cumplan con los requisitos[25] de que (a) sean pequeñas, donde su personal no sea más de 50 empleados, y (b) que el capital no supere los 5.000 Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes. Muchas empresas creadas recientemente han tenido un exitoso camino en el mercado y han tenido un gran crecimiento societario y económico, sin embargo, a medida que crece el capital aumentan las responsabilidades fiscales y con ello pagar más impuestos, lo que no permite que compitan con las más grandes empresas del país, que a fin de cuentas son las que terminan pagando menos impuestos de acuerdo a sus ingresos brutos y su patrimonio. Generando así diferencias en la distribución de los ingresos después del pago de impuestos de las empresas lo cual conlleva a una acumulación del capital y del ingreso por las empresas más poderosas económicamente, lo cual no permite una competitividad empresarial ni un desarrollo económico para el país.

La base de información de la DIAN que se utilizará para el siguiente análisis incluye los ingresos brutos de las personas jurídicas con medidas de deciles[26] y dividiendo gradualmente el 10% de las empresas *ricas* (correspondiente al decil 10), en subducidles 1 a 10 para dividir el 1% de las empresas *súper ricas* (correspondientes al subdecil 10 del decil 10), en subdeciles 1 a 10, hasta hallar el 0.1% de las empresas *súper superricas* (correspondientes al subdecil 10 del subdecil 10 del decil 10).

En Colombia existe el gran problema de la concentración de la riqueza por parte de unos pocos, y estos normalmente son aquellos que poseen más capital y poder en el país. A nivel de empresas, las más grandes, son aquellas que han llegado a ser dueñas de las más grandes industrias y las que más crecimiento económico tienen en comparación con las más pequeñas, es entonces como acaparan casi

[25] para revisar requisitos adicionales de los beneficios de la Ley 1780 de 2016 ir a Cámara de Comercio de Bogotá. Ley de Emprendimiento Juvenil. Recuperado de https://www.ccb.org.co/Inscripciones-y-renovaciones/Normativa-Registros-Publicos/Ley-de-Emprendimiento-Juvenil.

[26] los deciles representan los nueve valores que dividen los datos en diez partes iguales. Ver José María Sarabia Alegría y Marta Pascual Sáez. Curso Básico de Estadística para Economía y Administración de Empresas. Pág. 38. Universidad de Cantabria, 2005.

todo el patrimonio de la Nación, generando así más desigualdad entre los individuos. Según las declaraciones de renta realizadas en el año 2017, el decil con más patrimonio empresarial, que se encuentra en el decil 10, reunió el 95,4% de la riqueza total (Garay y Espitia, 2019, p.63).

Para realizar el análisis de equidad de los gastos tributarios, será necesario explicar primeramente algunos conceptos. La **Tarifa Nominal** del impuesto es aquella que establece las leyes tributarias para que cada empresa cumpla con la obligación tributaria. Que para el Impuesto de Renta de Personas Jurídicas es del 31% para el año 2021. Por otro lado, está la **Tarifa Efectiva** que es la que le adiciona a la tarifa nominal las sobretasas que se calcula para el pago total del impuesto, es así como en el Artículo 240, parágrafo 7 del Estatuto Tributario, se establece que para los organismos financieros con una renta gravable igual o mayor a los 120.000 UVT[27] Existe una sobretasa del 3% sobre el Impuesto de Renta para el año 2021, por lo tanto, estas entidades financieras tendrán una tarifa efectiva de tributación sube a 34%. Sin embargo, la tarifa de tributación puede ser incluso menor que la tarifa nominal debido a las rentas exentas que benefician a algunas empresas.

La **Renta Líquida Gravable** es el ingreso sobre el cual se va aplicar la tarifa correspondiente a la obligación tributaria. El artículo 26 del Estatuto Tributario Colombiano la define como el resultado de los ingresos una vez han sido restadas las devoluciones, rebajas, descuentos, costos y deducciones, y si hay rentas exentas, éstas se rebajan para obtener así el ingreso definitivo sobre el cual se va gravar. Para el siguiente análisis es necesario partir de la definición de Renta líquida Gravable, ya que a través de ésta se establecen cuáles han sido los beneficios tributarios aplicados a cada empresa. Para el Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas en Colombia, la DIAN considera como Gastos Tributarios a las rentas exentas, los descuentos tributarios y la deducción por activos fijos productivos[28].

---

[27] la Unidad de Valor Tributario es una medida que se utiliza para representar un valor en pesos y que sirve como referencia para calcular el valor de la obligación tributaria.

[28] La Dian en el Cuaderno de Trabajo No. 075. "Gasto Tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales- año gravable 2019" no considera como gastos tributarios a los ingresos no constitutivos de renta y a las deducciones. Es entonces como este enfoque no incluye algunos beneficios tributarios que se utilizan en el Impuesto sobre la Renta, lo cual permite que no haya una transparencia en las evaluaciones que se hacen del tema. Si se dejan por fuera tratos preferenciales no es posible, en ultimas, obtener el mejor resultado en una

Cuando existen diferentes niveles de ingreso en las empresas, el sistema tributario debe ofrecer un trato distinto para el pago de los impuestos. Generando así una mayor distribución de las rentas después de cumplida la obligación tributaria. Por lo que la tarifa nominal del impuesto para las empresas con más ingresos debe ser mayor a la tarifa nominal de las empresas con ingresos inferiores.

En este apartado se abordará el análisis de equidad del impuesto sobre la renta de las empresas desde dos perspectivas. Primero, de acuerdo a los diferentes tipos de indicadores que se utilizan para medir la progresividad/equidad de un impuesto, estos son; el índice de Reynolds-Smonlensky y, el índice de Kakwani. Por otro lado, desde el punto de vista de las tarifas efectivas gravadas por las personas jurídicas para observar si las empresas en realidad pagan los impuestos que deberían.

Índice de equidad sobre el impuesto de Renta de Personas Jurídicas en Colombia

Ya vistos los indicadores de equidad, se usará el índice de Reynolds-Smonlensky y el índice de Kakwani para medir la distribución del ingreso después de aplicado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, y de esta manera, observar el grado de equidad del mismo.

Para realizar el cálculo del indicador de Reynolds-Smolensky para las personas jurídicas en el año 2017 (RS= -0.000373) y el índice de Kakwani (Kakwani= -0.040987) se utilizaron los siguientes datos: (a) Gini de la Renta Líquida Gravable antes del impuesto, (b) Coeficiente de concentración del Impuesto de la Renta, (c) Coeficiente de concentración de la Renta Líquida Gravable después del Impuesto de Renta pagado, (d) Índice de Gini de la Renta Líquida Gravable después de pagado el impuesto a la Renta. (Garay y Espitia, 2020, p.133).

Para las empresas en el año 2017 el índice de Gini de la Renta Líquida Gravable antes del impuesto sobre la Renta es menor al índice de la Renta Líquida gravable después del impuesto de Renta, es decir, el índice *Reynolds-Smolensky* es negativo (Garay y Espitia, 2019), pues el Impuesto sobre la Renta no ayuda a bajar los niveles de desigualdad de renta de las empresas.

Al medir la equidad vertical del impuesto sobre la Renta a través del índice de Kakwani, se dio un

valoración a la luz de los principios de Equidad y eficiencia, que conlleva a que no haya una mejoría en las futuras políticas sobre beneficios tributarios.

resultado negativo, por lo que asegura que la Tarifa Nominal del impuesto a la Renta, consagrada en el artículo 240 del Estatuto Tributario, es regresiva para las empresas colombianas, y por lo tanto no cumple con el criterio de equidad en los impuestos del sistema tributario. Siendo la Tarifa Nominal del Impuesto sobre la Renta de carácter regresivo, lo mismo ocurre para el caso de la Tarifa Efectiva del Impuesto.

Los gastos tributarios deben cumplir con la finalidad de mantener la progresividad de los impuestos, de tal forma que, si se quiere implementar en el impuesto de renta, éste se otorgue como una figura de crédito tributario, es decir como una manera de reducir los impuestos, una vez se haya calculado la obligación tributaria y no como tratando de disminuir la base gravable de aquel. (DIAN, 2011)

Para el Impuesto sobre la Renta para las empresas existe una inclinación hacia las empresas más ricas del país desde el punto de vista de la real obligación tributaria de éstas, ya que las tarifas efectivas media de las Personas Jurídicas de los deciles 10 (el 10 por ciento de las empresas declarantes estimadas como ricas) son menores a las de las Personas jurídicas de los deciles 8 y 9.

5.2.1. Tarifas efectivas del impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas

Concentración del ingreso

Las empresas tuvieron un Ingreso Bruto de $1.754 billones, según las declaraciones de renta presentadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian), para el año 2017. El decil 10 de las personas jurídicas más ricas del país reunió el 94% del Ingreso Bruto Total. Las ramas empresariales que reunieron la mayor porción de ingresos fueron el de Comercio (26%), el financiero (18%), la Actividad Manufacturera (17%) y la Administración pública (14%).

Ingresos Brutos por sectores económicos
Tabla 6

	% PIB	**%PIB**	**Participación**	
Sector Económico	Total Ingresos	Total Ingresos	Total Ingresos	Total Ingresos Netos

	Brutos	Netos	Brutos	
Actividades de la administración pública y defensa, de enseñanza, actividades de atención de salud y asistencia social.	25.7%	25.3%	13.5%	13.8%
Actividades financieras, inmobiliarias y de seguros.	35,4%	33,5%	18,6%	18,3%
Actividades profesionales, científicas, técnicas y de servicios administrativos y de apoyo.	7,9%	7,6%	4,1%	4,1%
Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca.	4,3%	4,2%	2,2%	2,3%
Comercio al por mayor y al por menor, transporte y almacenamiento, actividades de alojamiento y de servicio de comidas.	49,9%	47,8%	26,2%	26,0%
Construcción.	9,3%	9,2%	4,9%	5,0%
Electricidad, gas, vapor y agua.	6,8%	6,5%	3,6%	3,5%
Información y comunicaciones.	4,5%	4,4%	2,3%	2,4%
Manufactura	31,7%	30,5%	16,6%	16,6%
Minería	12,4%	12,2%	6,5%	6,6%
Otras actividades de servicios	2,8%	2,7%	1,5%	1,4%
Total general	190,6%	183,7%	100.0%	100.0%

Fuente: DIAN, (Garay y Espitia, 2019)

El Gasto tributario del año gravable 2019 para el Impuesto sobre la Renta (Personas Jurídicas y Naturales) fue de $102.756 mm (miles de millones). Las Rentas exentas es la clase de beneficio tributario que tiene mayor participación con un 65,0%, seguido de descuentos tributarios con un 30,2%, y por último las deducciones por inversión en activos fijos con un 4,9%.

En este punto, es de observar a cerca del muy elevado Gasto Tributario utilizado debido a la implementación de los tratos diferenciales y discriminatorios del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas que establecen las leyes tributarias, en especial la Ley 1943 de 2018 que estableció descuentos tributarios que su utilización aumentó un valor de 4.533 miles de millones como costo de gasto tributario.

Las Rentas Exentas son usadas primordialmente por el sector de actividades financieras y de seguros con una participación del 39,8%; el sector de la construcción con un porcentaje de 12,5; suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado con un porcentaje de participación del 9,5 y por último la educación con un 6,4%.

Para el caso de los Descuentos Tributarios se concentran principalmente en los sectores de industrias manufactureras (21,2%), comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (20,3%), actividades financieras y de seguros (16,9%) y explotación de minas y canteras (12,6%).

En las deducciones por inversión en activos fijos productivos son 3 los sectores que más se benefician de este gasto tributario, que son: suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado con una participación del 33,0%; comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas con un 26,5%; y, por último, actividades financieras y de seguros con un 15,4%.

En conclusión, los sectores económicos que más se benefician y más utilizan los gastos tributarios del Impuesto sobre la Renta para el año gravable 2019 fueron: actividades financieras y de seguros que cobijan casi el 40% de las rentas exentas, además de tener participación en los otros gastos tributarios.

Ahora bien, una vez vistos los sectores económicos que más utilizan y se benefician de los gastos

tributarios para el Impuesto sobre la Renta, veremos cómo se ve afectada la tarifa efectiva del impuesto para estos grupos.

Tarifa Efectiva por sector económico
Tabla 7

Sector económico	**Total ingresos brutos**	**Impuesto a pagar**	**Gastos tributarios e Ingresos no Constitutivos de Renta**	Costo fiscal	Tarifa efectiva %	Impuesto a pagar / costo fiscal %
Comercio al por mayor y al por menor	522.012.618	10.202.873	11.856.218	3.713.367	1,95	36,40
Manufactura	360.543.882	5.927.041	4.274.594	1.381.549	1,64	23,31
Actividades financieras y de seguros	204.719.711	5.561.741	16.304.604	5.269.648	2,72	94,75
Minería	133.560.023	6.941.690	5.080.334	1.641.964	5,20	23,65
Agricultura	46.015.166	690.551	617.495	199.574	1,50	28,90
Total sect	1.266.851.3	29.323.896	38.133.245	12.324.6	2,31	42,03

ores	98			65		
Total general	1.752.492.739	40.800.000	60.463.772	22.616.245	2,33	55,43

Fuente: Dian

Se observa en el anterior cuadro el valor total que pagó cada sector económico como resultado de los beneficios tributarios de que hicieron uso, es así como se demuestra que el sector de Actividades financieras y de seguros es el que más tuvo provecho de los gastos tributarios, pues fue el grupo que menos pago impuestos con un total de 5.561.741 mil millones y donde el valor de beneficios tributarios disfrutados llegó a los 16.304.604 mil millones de pesos, en comparación con los demás sectores económicos. Es en este punto que se demuestra como uno de los sectores que tiene más ingresos brutos, al igual que es el que más rentas exentas usa, termina con una tasa efectiva de tributación totalmente disminuida por lo que se evidencia la inequidad del Impuesto sobre la Renta en virtud de que no hay una igualdad en la redistribución del ingreso después de impuestos, recordando que, de acuerdo al índice de progresión de tasas media, la tasa efectiva del impuesto debe aumentar si los ingresos del contribuyente se incrementan, entonces, si el valor del porcentaje de los ingresos de un contribuyente aumenta. Es por ello, que en el Impuesto sobre la Renta estamos frente un impuesto no equitativo, pues a medida que aumentan los ingresos para un determinado grupo económico la tarifa efectiva que termina pagando en relación con su renta no es proporcional, sino que termina siendo mucho más baja en comparación con otros sectores económicos que tienen una renta e ingresos menores.

Otro sector económico que resulta beneficiado de los gastos tributarios en el impuesto sobre la renta es el del Comercio al por mayor y al por menor, donde el total del valor tributado fue de diez (10) mil millones de pesos, al igual que el costo total de beneficios que disfruto fue de once (11) mil millones. Comparando el monto pagado de impuestos con los ingresos obtenidos según la declaración de renta ante la DIAN, siendo el sector comercio la rama empresarial que obtuvo la mayor porción de ingresos (26%) del total de los ingresos del decil de las personas jurídicas más ricas del país, no existe una

relación de capacidad económica y de obligación tributaria tal como lo define el principio de equidad, pues este grupo económico tiene el ingreso más alto de todos los sectores y el segundo que más se benefició de pagar menos impuestos.

Por último, el sector de la manufactura, siendo el tercer sector con más ingresos brutos que representan un total de 16,6 % en el total de los ingresos, y el cuarto sector que más hizo uso de los beneficios tributarios, pues, terminó pagando de impuestos un valor de cinco (5) mil millones de pesos, debido al uso de los beneficios tributarios otorgados por la ley y que alcanzaron la suma de cuatro (4) mil millones y que le costaron al Estado un valor de mil millones de pesos.

Debido a la gran acumulación de la riqueza como de los ingresos y, al igual que del gasto tributario del impuesto a la renta en muy pocas personas jurídicas, que se ve reflejado en las tarifas efectivas realmente bajas y excluyentes entre grupos económicos, resulta ser un claro agravio para los principios orientadores de equidad, progresividad y eficiencia del sistema tributario colombiano.

Con todo lo anterior se evidencia el trato preferencial hacia las empresas ricas pues, la tarifa efectiva, de todas ellas, es más baja que las respectivas tarifas para los sectores que tienen un porcentaje medio en la riqueza. Por lo que una gran concentración de los beneficios tributarios aumenta a una mayor concentración de la riqueza.

CONCLUSIONES

Los Gastos Tributarios son un instrumento de política pública que utiliza el Gobierno Colombiano con el fin de fomentar el empleo, impulsar ciertos sectores económicos, incentivar la inversión extranjera, entre otros. No obstante, su implementación menoscaba los principios de eficiencia y equidad tributaria. Debido a que, ante la presencia de exenciones, exclusiones, tarifas diferenciales, deducciones y descuentos que se aplicaron, en el año 2019, sobre el IVA y el Impuesto sobre la Renta, se generó un costo fiscal de $92,4 miles de millones que representó el 8,7% del PIB (DIAN, 2020), cifra que aumentó con respecto al año anterior.

Igualmente, estos gastos tributarios representan un costo administrativo innecesario ya que en el escenario de no existir estos beneficios tributarios no se tendría que gastar en remuneraciones para los agentes que cumplen con las actividades de auditoría y control. Es así como el alto costo fiscal y el costo administrativo entorpecen la actividad tributaria de recaudar los ingresos necesarios para sufragar el gasto público, actividad primordial contenida en el principio de eficiencia tributaria. También, este estudio prueba que, los gastos tributarios benefician a ciertos sectores económicos o actividades al establecer distintas cargas tributarias como consecuencia de diferentes tarifas tributarias. Es así como los sectores que más se benefician de los gastos tributarios son el de actividades financieras y de seguros, seguido por el sector del Comercio y finalmente, el sector de la manufactura. Lo que tienen en común estos tres sectores económicos es que de acuerdo a la información publicada por la (Dian, 2017) son los que más ingresos brutos obtienen por el desarrollo de sus actividades y son los que menos pagan impuestos en proporción con el patrimonio de cada uno. Lo cual, no permite una mayor redistribución de la renta una vez se aplica el impuesto a cargo, y por lo tanto, no está contribuyendo a reducir la desigualdad social en el país, ya que la renta está en las manos de las empresas más acomodadas del país. Asimismo, al medir la equidad vertical del impuesto sobre la Renta por medio del índice de Kakwani, se observó un resultado negativo, por lo que se afirma que la Tarifa Nominal del impuesto a la Renta, consagrada en el artículo 240 del

Estatuto Tributario, es regresiva para las empresas colombianas, y por lo tanto no cumple con el criterio de equidad en los impuestos del sistema tributario. Siendo la Tarifa Nominal del Impuesto sobre la Renta de carácter regresivo, lo mismo ocurre para el caso de la Tarifa Efectiva del Impuesto.

BIBLIOGRAFÍA

Albi, E., González, J. y Zubiri, I., (2009). *Economía pública II*, Barcelona, España. Editorial Ariel.

Aronson, R., Johnson P. and P.J. Lambert (1994): "Redistributive Effect and Unequal Income Tax Treatment in the U.K.". *Economic Journal*, 104, 262-270.

Banco Interamericano de Desarrollo, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Comisión Económica para América LArina y el Caribe, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, (2020). *Estadísticas tributarias en América LAtina y el Caribe 2020*.

Banco Mundial (2012). *EL GASTO TRIBUTARIO EN COLOMBIA. una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública*, Bogotá, Colombia.

Berliant, M. C., and P. Strauss (1983): "Measuring the distribution of Personal Income Taxes", in Zeckhauser, R. and D. Leebaert (eds): *What trole for the Government? Lessons from Policy Research*. Duke University Press, Durham N.C.

Bravo, J., (2008). *Derecho Tributario. Escritos y reflexiones*, Bogotá, Colombia: Editorial Universidad del Rosario.

Caribe, C. C. (2017). *Ingresos tributarios en América Latina y el Caribe siguieron creciendo a pesar del bajo crecimiento económico.*

Clavijo, S. (2005). TRIBUTACIÓN, EQUIDAD Y EFICIENCIA EN COLOMBIA. *Sclavive - Banrep*.

Clavijo, S., Vera, A., Vera, N., (2013). *Estructura Fiscal de Colombia y ajustes requeridos (2012-2020).* doi: 978-958-57042-3-7

Corte Constitucional, Sala Plena, (18 de mayo de 2012) Sentencia C-397/11. [MP Jorge Pretelt]

Corte Constitucional, Sala Plena, (5 de noviembre de 2019) Sentencia C-521/19. [MP Cristina Pardo]

Corte Constitucional, Sala Plena, (10 de septiembre de 2002) Sentencia C-734/02. [MP Manuel Cepeda]

Corte Constitucional, Sala Plena, (26 de abril de 2005) Sentencia C-426/05. [MP Marco Monroy]

CRAIG, J., ALLAN, W., (2001). *Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective*. NTA Papers and Proceedings.

DELGADO MARTIN. “Derecho Financiero y Tributario”.

DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, (2011), *Análisis del Impuesto sobre la renta para Asalariados*.

DIAN. Coordinación de Estudios Económicos, (2018) *Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales – año gravable 2018.*

DIAN. (2019). *Dian.gov.co*.Obtenido de CÁLCULO DE RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES IMPUTABLES:https://www.dian.gov.co/impuestos/personas/Renta_Personas_Naturales_AG_2019/Paginas/calculo-de-rentas-exentas-y-deducciones-imputables.aspx

DIAN. Coordinación de Estudios Económicos, (2020), *Gasto tributario en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) y otros impuestos nacionales –año gravable 2019.*

Dworkin, R., (1989). *Los Derechos en serio*. Barcelona: Ariel.

Feldstein, M., (1976), *On the theory of tax reform, Journal of Public Economics*, 6, issue 1-2, p. 77-104.

Garay Salamanca, L.J. y Espitia Zamora, J.E. (2019). *Dinámica de las desigualdades en Colombia. En torno a la economía política en los ámbitos socio-económico, tributario y territorial.* Ediciones Desde abajo. Bogotá.

Garay Salamanca, L.J. y Espitia Zamora, J.E. (2020). *Desigualdad y Reforma estructural tributaria en Colombia. Hacia una economía política de inclusión social*. Ediciones Desde abajo. Bogotá.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – La ley expresamente señala cuáles actividades no deben gravarse / ENTIDAD SIN ÁNIMO DE LUCRO – Objeto. Características / ÁNIMO DE LUCRO – Determinación, 25000-23-27-000-2007-00100-01(17552 (CONSEJO DE ESTADO 2007).

Insignares, R., (2003). *Estudios de derecho constitucional colombiano*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Jorratt, M. L. (s.f.). Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente. *Rev. CEPAL*, 2.

León Gutiérrez.A, Escobar Gallo.H, Gutiérrez Londoño. E., (2007), *Hacienda Pública. Un enfoque económico*, Medellín, Colombia. Sello Editorial.

MORALES SIERRA, J. A. (2013). Efecto de los Gastos Tributarios sobre la Equidad en el Sistema Tributario Colombiano. *Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de ciencias económicas.*

OCDE (ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO., (1996). *Tax Expenditures. Recent Experiences.* Paris.

OCDE, (2004) *Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures*. París, OCDE.

OCDE. (2015). Estudios económicos de la OCDE.

OCDE/Naciones Unidas/CIAT/BID, (2019), *Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe 2019.*

Peláez Longinotti, F. (2018). Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina: principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT.

Plotnick, R., (1981), "A Measure of Horizontal Inequity". *The Review of Economics and Statistics*, 63, 283-288

República de Colombia (1960). Ley 81/60.

República de Colombia (1967). Decreto 444/67.

República de Colombia (1969). Ley 37/69.

República de Colombia (1969). Ley 39/69.

República de Colombia (1989). Decreto 624/89.

República de Colombia (1999). *Constitución Política de Colombia.* 44ª ed. Bogotá: Legis Editores S.A.

República de Colombia (2002). Ley 788/02.

República de Colombia (2003). Ley 863/03.

República de Colombia (2005). Ley 963/05.

República de Colombia (2006). Ley 1116/06.

República de Colombia (2010). Ley 1393/10.

República de Colombia (2010). Ley 1430/10.

República de Colombia (2016). Ley 1819/16.

República de Colombia (2016). Ley 1780/16.

República de Colombia (2018). Ley Ley/18.

Restrepo, J., (1999). *Hacienda Pública*, Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

rodríguez, A. (1992, septiembre-diciembre). EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional.* Recuperado de https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=79462.

Romero Tarazona, J. A. (2019). Balance Beneficios Tributarios y Gerencia DIAN. *Comisión de expertos en beneficios tributarios*.

SWIFT, Z. L., H. P. BRIXI y C. M. A. VALENDUC 2004. "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practices". En: BRIXI, H. P., C. M. A. VALENDUC y Z. L. SWIFT (Eds). *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the tax system. Lessons from Developed and Transition Economies.* Washintin , D.C., The World Bank

Villela, L., Lemgruber, A., Jorratt, M., (2010). *Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente,* Mexico.