



Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia

Michael Jorratt De Luis

**Banco
Interamericano de
Desarrollo**

**Sector de Capacidad
Institucional y
Finanzas**

**DOCUMENTO DE DEBATE
IDB-DP-139**

Junio 2010

Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia

Michael Jorratt De Luis



Banco Interamericano de Desarrollo

2010

<http://www.iadb.org>

Los “Documentos de debate” y las presentaciones son preparados por funcionarios del Banco y otros profesionales como material de apoyo para eventos. Suelen producirse en plazos muy breves de publicación y no se someten a una edición o revisión formal. La información y las opiniones que se presentan en estas publicaciones son exclusivamente de los autores y no expresan ni implican el aval del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representan.

Este documento puede reproducirse libremente.

1300 New York Ave. NW, Washington, D.C., U.S.A.

Contacto: Luiz Villela (LUIZVI@iadb.org)

1. Introducción

Antecedentes:

El concepto de gasto tributario hace referencia a la recaudación que el Fisco deja de percibir producto de la aplicación de tratamientos tributarios preferenciales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. Los gastos tributarios, así definidos, son una herramienta alternativa de intervención estatal, que busca conseguir resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. En este sentido, debieran estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último.

Los informes de gastos tributarios son un avance en esta materia, contribuyendo de manera contundente a la transparencia de las políticas económicas y sociales de los gobiernos. No obstante, la medición del impacto fiscal de los gastos tributarios es sin duda una tarea compleja, y por ello muchas veces postergada en economías en desarrollo, pero que reviste enorme importancia. El gasto presupuestario directo, al ser más visible, suele ser objeto de extensos debates y análisis, sobretudo con ocasión de la discusión del presupuesto público. Por el contrario, los incentivos tributarios rara vez son sometidos a evaluación. Por lo general, quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y se someten a discusión parlamentaria sólo con motivo de su aprobación inicial.

En Colombia, la Ley 819 de 2003, conocida como Ley de Responsabilidad Fiscal, establece un conjunto de normas de reglas, procesos y procedimientos en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia, que conducen a la administración de las Finanzas Públicas, tanto nacionales como territoriales, a una rendición de cuentas permanente sobre el monto y la utilización de los recursos públicos. En particular, el artículo 1° establece la obligación para el Gobierno Nacional de presentar anualmente a las Comisiones Económicas del Senado y de la Cámara de Representantes, un Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP), el cual debe contener, entre otras cosas, una estimación del costo fiscal de los gastos tributarios existentes en la normativa tributaria.

En el plano territorial, la ley antes citada establece en su artículo 5° la obligación de los Gobernadores o Alcaldes de presentar a la respectiva Asamblea o Concejo, a título informativo, un MFMP que proyecte los ingresos y los gastos públicos en un horizonte de tres o más años plazo, de tal forma que los gobernantes locales tengan una visión de mediano plazo en su

proceso de planeación del desarrollo regional. Respecto de los gastos tributarios, se exige que este informe contenga una estimación del costo fiscal de las exenciones tributarias existentes en la vigencia anterior, así como también una estimación del costo fiscal de los proyectos de ordenanza o acuerdo sancionados en la vigencia fiscal anterior.

Por otra parte, el artículo 7 de este cuerpo legal establece que “en todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo.”. Señala, a su vez, que para tales fines se deberá indicar en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas tanto el costo fiscal como las fuentes de ingreso adicionales con las que se financiará dicho costo.

No obstante los avances logrados en materia de legislación sobre estabilidad de las finanzas públicas territoriales en Colombia, aún se necesitan medidas de política para consolidar la gestión fiscal territorial. En efecto, en la actualidad se carece de una guía metodológica que oriente las acciones de las entidades territoriales para dar cumplimiento al mandato legal. Es así que en la práctica, no todos los municipios son capaces de cumplir con dicho mandato.

Por lo anterior, es necesario formular una metodología de evaluación y estimación de los gastos tributarios, la cual tendrá que ofrecer mecanismos para valorar el esquema inicial del tributo, la estructura adoptada por la entidad territorial y los efectos del ejercicio de la autonomía materializados en gastos tributarios. Esta será una herramienta para que las entidades territoriales en Colombia desarrollen criterios de medición y puedan decidir objetivamente si se justifica la permanencia de los beneficios tributarios establecidos en sus correspondientes jurisdicciones.

Teniendo en cuenta que la posibilidad de otorgar beneficios tributarios de mayor impacto se presentan en los impuestos predial e industria y comercio, la metodología se dirigirá principalmente a estos, sin perjuicio de la posibilidad de ser replicada para otros impuestos

Objetivo General:

En el sentido de lo anteriormente expuesto, el objetivo general de la consultoría es desarrollar una metodología de estimación de los gastos tributarios en el ámbito subnacional, con base en el caso específico de Colombia, de tal manera que logre: (i) servir de orientación para que los entes territoriales colombianos den cumplimiento a lo ordenado por la ley 819 de 2003, en cuanto a medir el impacto fiscal de los beneficios tributarios que se otorguen en las normas del respectivo

nivel territorial; y (ii) ser presentada como trabajo para discusión en el seminario regional “Gastos Tributarios: Reduciendo Abusos y Mejorando la Efectividad”, en el año 2010.

Objetivos Específicos:

Para el logro del objetivo general, se han planteado los siguientes objetivos específicos:

- 1) Proponer una metodología de medición de gastos tributarios, de acuerdo con la experiencia sobre su medición en Colombia y otros países.
- 2) Orientar al equipo de la Dirección General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), acerca de las variables que se deben tener en cuenta al momento de abordar la medición de los gastos tributarios subnacionales.
- 3) Clasificar los principales beneficios tributarios otorgados en los impuestos municipales, Predial Unificado e Industria y Comercio, de manera que se pueda hacer una tipificación de los mismos para efectos de su medición.
- 4) Aplicar la metodología resultante al caso concreto del municipio de Santa Cruz de Lorica, con el fin de medir el impacto fiscal de los gastos tributarios de los impuestos Predial Unificado e Industria y Comercio.
- 5) Proponer mecanismos para establecer el uso de la metodología por parte de las entidades territoriales.

2. Marco Teórico General sobre los Gastos Tributarios¹

2.1 ¿Qué son los Gastos Tributarios?

El objetivo primordial de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para financiar el gasto público. Cada ciudadano debe aportar una proporción, ya sea de su ingreso, consumo o riqueza, que será destinada a financiar los bienes públicos, el gasto social u otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad.

Sin embargo, la manera de recaudar no es indiferente. A la estructura tributaria se le exigen ciertos atributos, tales como eficiencia, equidad y simplicidad. La eficiencia se refiere a que los impuestos deben recaudar interfiriendo lo menos posible con las decisiones de las

¹ Este capítulo está basado en Villela et al (2009).

personas. La equidad se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos deben ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas que tienen igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido que las personas con mayor capacidad contributiva deben pagar proporcionalmente más impuestos. Finalmente, es preferible tener una estructura tributaria simple a una compleja, pues la simplicidad disminuye otros costos asociados a los impuestos, como son los costos de administración y cumplimiento, a la vez que reduce los espacios de evasión y elusión.

Frecuentemente, los gobiernos usan también los sistemas tributarios para promover ciertos objetivos de política económica, tales como incentivar el ahorro, estimular el empleo o proteger a la industria nacional. En tales circunstancias, el sistema tributario cumple un rol similar al del gasto público, pero por la vía de la renuncia del Estado a toda o parte de la recaudación que correspondería obtener de determinados contribuyentes o actividades. Esta renuncia es lo que se conoce como gasto tributario.

Cabe señalar que un gasto tributario puede afectar de distinta manera los atributos de eficiencia, equidad y simplicidad de la estructura tributaria. Sin embargo, en la medida en que favorece a un grupo específico de contribuyentes o actividades, necesariamente se traducirá en una pérdida de equidad horizontal. Desde ese punto de vista, podemos decir que los presupuestos de gasto tributario son también informes que muestran el grado de inequidad horizontal de los impuestos. Los gastos tributarios pueden ser entendidos como una transferencia de recursos públicos que es llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a una norma o impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo.

Una de las principales dificultades a la hora de definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación particular radica justamente en concordar una norma o impuesto de referencia contra el cual contrastar las disposiciones de la legislación tributaria. Por lo mismo, las cuantificaciones de los gastos tributarios pueden ser radicalmente distintas dependiendo de la definición adoptada, lo que entre otras cosas impide realizar comparaciones confiables de las magnitudes de los gastos tributarios entre distintos países.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, los gastos tributarios pueden tomar diversas formas, entre ellas:

- Exenciones: Ingresos o transacciones que se excluyen de las bases imponibles. En las normas legales se las encuentra bajo distintas denominaciones, tales como exenciones, exoneraciones, hechos no gravados, etc.

- Deducciones: Cantidades que se permite rebajar de las bases imponibles.
- Créditos: Cantidades que se permite rebajar de los impuestos.
- Tasas reducidas: Alícuotas de impuestos inferiores a las de aplicación general.
- Diferimientos: Postergación o rezago en el pago de un impuesto.

Según el reporte sobre gastos tributarios de la OECD de 1996, la identificación de los gastos tributarios es un ejercicio de clasificación, que consiste en dividir las disposiciones tributarias entre aquellas que forman parte de un impuesto de referencia o norma y otras que son desviaciones respecto de esa norma. Cuando una disposición tributaria se desvía de la referencia o norma, se dice que existe un gasto tributario. El mismo informe señala que, en general, el impuesto de referencia incluye: la estructura de tasas, las convenciones contables, la deducción de pagos compulsorios, las disposiciones que facilitan la administración y las disposiciones relacionadas con las obligaciones fiscales internacionales.

2.2 Los Gastos Tributarios como Herramienta de Política Pública

Los gastos tributarios persiguen fundamentalmente tres objetivos: (i) Mejorar la progresividad del sistema tributario; (ii) otorgar una mayor eficiencia a la estructura tributaria; y (iii) estimular el consumo de bienes estimados “meritorios”. Adicionalmente, algunos tratamientos especiales se fundamentan en la complejidad que a veces existe para aplicar la normativa general, o en la obligatoriedad que se impone a los contribuyentes para realizar determinados actos o consumos; aunque hay menos consenso respecto de si ese tipo de desvíos de la norma deben ser considerados gastos tributarios.

Los gastos tributarios son un instrumento más dentro de los distintos instrumentos de política pública de que disponen los gobiernos, tales como la acción presupuestaria directa o la acción reguladora sobre determinadas actividades. En tal sentido, debieran ser sometidos permanentemente a evaluación, tanto en términos de la justificación de una intervención estatal determinada, como de su eficiencia relativa, en comparación con los otros instrumentos disponibles.

Asumiendo que se ha verificado la necesidad de efectuar una política pública en un determinado ámbito, se debiera evaluar cuál es el mejor instrumento para llevar a cabo una intervención. Algunas características de los gastos tributarios que deben ser tomadas en cuenta a la hora de hacer tal evaluación son las siguientes:

- (i) Focalización: Desde el punto de vista de los beneficiarios, las franquicias tributarias tienen un acceso más simple que el subsidio directo, pues operan de manera relativamente automática, mientras que un programa de subsidios requiere de un sistema de postulación y selección de beneficiarios. Por el contrario, desde el punto de vista del Estado, al ser automáticas, las franquicias tributarias son menos focalizadas, beneficiando tanto al grupo objetivo como a cualquier otro que cumpla o simule cumplir la normativa legal.
- (ii) Inequidad horizontal: Los gastos tributarios suelen crear inequidad en un sentido horizontal, puesto que no todas las personas tienen las mismas preferencias o necesidades de consumo. Así por ejemplo, cuando se establecen exenciones al IVA, ya sea para mejorar la progresividad o para estimular el consumo de bienes meritorios, se reduce proporcionalmente más la carga tributaria de las familias que manifiestan una preferencia por los bienes que se dejan exentos, en desmedro de otras familias con igual nivel de ingresos pero que privilegian el consumo de otros bienes no favorecidos.
- (iii) Estímulos a la evasión y la elusión: La aplicación de gastos tributarios hacen más compleja la estructura tributaria, lo que incrementa la evasión y elusión por varias razones. Slemrod (1989) las resume en cuatro: primero, la incertidumbre que producen en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; segundo, la merma en la capacidad de fiscalización de la administración tributaria, puesto que cada auditoría demanda más tiempo cuando la normativa es compleja; tercero, la mayor dificultad que imponen a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que los lleva a incumplir parte de ellas ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema les impone; y por último, las mayores oportunidades para manipular el sistema tributario, que se refiere a los mayores espacios de evasión y elusión que se abren a medida que aumenta la complejidad de la normativa tributaria.
- (iv) Aumento de los costos de cumplimiento tributario: En general, se cumple que a mayor número de incentivos tributarios mayores son los costos en tiempo y dinero que los contribuyentes deben incurrir para cumplir con sus obligaciones tributarias. No siempre estos costos recaen en los beneficiarios del incentivo. Por ejemplo, las exenciones de IVA benefician a los consumidores finales, pero los mayores costos de cumplimiento derivados de los registros especiales para la contabilización de ventas exentas y créditos de IVA recaen sobre los vendedores. En el caso del Impuesto a la Renta, muchas

franquicias requieren para su control, contar con información que debe ser proveída por terceras personas.

- (v) Regresividad de los gastos tributarios en los impuestos progresivos: Los incentivos tributarios lógicamente benefician a quienes pagan impuestos. Con un impuesto progresivo, como el impuesto personal a la renta, los más pobres no están afectados y, por ende, no se benefician de los gastos tributarios.
- (vi) Los gastos tributarios crean ganancias inesperadas: La mayoría de los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que habrían hecho de todas formas, por lo que finalmente el estímulo se transforma en un regalo inesperado para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.
- (vii) Los gastos tributarios distorsionan las decisiones de los mercados: En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía, producirá un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. En todo caso, esto no es necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto, como es el caso de los estímulos a la inversión y el ahorro.
- (viii) Los gastos tributarios obligan a elevar las tarifas: En efecto, para recaudar una cantidad determinada, se requerirán alícuotas más altas si es que una parte de la recaudación potencial se pierde por causa de la aplicación de gastos tributarios.

2.3 Los Presupuestos de Gastos Tributarios

2.3.1 Propósito de los Presupuestos de Gastos Tributarios

Desde un punto de vista netamente presupuestario, la diferencia entre el gasto directo y el gasto tributario es que, en el primero, existen dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o transferencia; mientras que en el segundo, se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose por lo tanto ambas etapas. En este sentido, la forma tradicional de presentar los ingresos, netos de los gastos tributarios, viola el principio presupuestario de no compensación de ingresos y gastos.

Desde el punto de vista de las políticas públicas, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que busca conseguir resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, debieran estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia que este último. Por el contrario, un control menos riguroso del gasto tributario en relación a los gastos directos, crea incentivos a establecer subsidios y transferencias en la forma de gastos tributarios, al margen de las consideraciones objetivas que pudieran justificar tal elección y poniendo en riesgo la función de recaudación de ingresos del sistema tributario.

Los presupuestos de gastos tributarios son informes financieros que se hacen cargo de los problemas anteriormente señalados. En efecto, hacen transparente el uso de las concesiones tributarias y facilitan el adecuado control de las mismas y la asignación más eficiente de los recursos.

No existe un formato estándar para los presupuestos de gastos tributarios, por lo que su estructura y contenido difiere bastante entre los países. Sin embargo, algunos elementos que frecuentemente se incluyen son los siguientes:

- Definiciones, conceptos y cobertura
- Descripción de los impuestos de referencia
- Descripción de los gastos tributarios
- Estimaciones de los gastos tributarios históricos (uno o más años)
- Proyecciones de los gastos tributarios (uno o más años)
- Metodologías de estimación

2.3.2 Metodologías para Estimar el Costo de los Gastos Tributarios

En la literatura se distinguen tres “métodos” para estimar el costo de los gastos tributarios, que en realidad corresponden a tres conceptos distintos que es posible medir: el ingreso renunciado, el ingreso ganado y el gasto directo equivalente.

El *método del ingreso renunciado* mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio de comportamiento por parte de los contribuyentes. Es decir, supone que su comportamiento es el mismo que manifiestan durante la aplicación del gasto tributario. Se conoce también como medición ex post.

Por su parte, el *método del ingreso ganado* intenta estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método anterior, en éste se consideran los cambios de comportamiento de los contribuyentes. Se llama también medición ex ante. En la práctica, la aplicación de este método es bastante limitada, pues plantea la dificultad de disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidas con un tratamiento tributario preferencial.

Este método también debe considerar los cambios de comportamiento en relación con la evasión. Una parte del ingreso potencial derivado de la derogación de un gasto tributario terminará siendo evadido, al igual que como ocurre con una proporción de la recaudación de todos los impuestos.

Por último, el *método del gasto directo equivalente* estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario.

El gasto directo equivalente toma en consideración el hecho de que normalmente las transferencias forman parte de los ingresos tributables. Por lo tanto, si se quiere estimar el gasto tributario sobre la misma base que una transferencia directa, se debe sumar el monto del impuesto que afectaría a dicha transferencia. En cambio, para aquellos gastos tributarios que califican como subsidios tributarios, no es necesario hacer el ajuste anterior, puesto que en general los subsidios directos no incrementan el ingreso tributable de los contribuyentes.

Naturalmente, surge la pregunta respecto de cuál es el mejor método para medir los gastos tributarios. La respuesta es que dependerá del objetivo perseguido. Si se desea tener una estimación precisa de la mayor recaudación que es posible obtener con la eliminación de un gasto tributario en particular, el método más adecuado es el del ingreso ganado. Si en cambio, se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, lo mejor es usar el método del gasto directo equivalente.

Al respecto, la OECD (2004) señala que la “mejor práctica” es estimar los gastos tributarios por el método del ingreso renunciado, pero corrigiendo los resultados por un margen tributario equivalente, en aquellos casos en que la transferencia equivalente estuviera afecta a impuestos. Según lo explicado en párrafos anteriores, esta práctica es igual a aplicar el método del gasto directo equivalente.

La recomendación anterior se fundamenta en que la aplicación de un método distinto crearía la falsa idea de que el gasto tributario es una alternativa relativamente más barata que el gasto directo.

2.3.3 Integración con el proceso presupuestario

En la medida en que los gastos tributarios son un sustituto de los programas de gastos directos, es deseable que se sujeten a las mismas normas de control presupuestario que estos últimos. Desde ese punto de vista, una buena práctica es que las estimaciones de los gastos tributarios estén integradas con el resto de la documentación presupuestaria que es enviada anualmente al Parlamento. Sin embargo, no todos los países que preparan reportes de gasto tributario siguen esta práctica, siendo frecuente la preparación informes independientes.

La integración presupuestaria supone que los gastos tributarios deberían presentarse frente a frente con los gastos directos, ambos clasificados por funciones presupuestarias y para el mismo número de años, de manera tal de permitir e invitar a una adecuada comparación entre los programas de gasto tributario y gasto directo que persiguen los mismos objetivos. Idealmente, esta visión “frente a frente” debería facilitar la toma de decisiones para permitir, por ejemplo, reemplazar un gasto tributario por un programa de gasto directo, o a la inversa. Sin embargo, en la práctica, este tipo de decisiones son más complejas. Como señala Minarik (2008), es factible suponer que se derogue un gasto directo para crear o aumentar otro; pero no lo es tanto suponer que se derogue un gasto tributario de cierta magnitud y que la recaudación adicional se destine a un nuevo programa de gastos directos. La razón es que existen límites percibidos para lo que se considera una carga tributaria o un tamaño de gobierno razonable.

Craig y Allan (2001) señalan que la integración de los gastos tributarios en el presupuesto debe implicar también que en la documentación presupuestaria se distingan claramente los gastos tributarios nuevos y los existentes, estableciéndose un proceso presupuestario disciplinado para

la introducción de nuevas medidas de política, junto con mecanismos transparentes para evaluar los trade-offs entre gastos tributarios y gastos directos.

Las mejores prácticas de la OECD sugieren que los gastos tributarios deberían ser incluidos en los límites de gasto total, o en su defecto, se debería establecer un límite específico para ellos. Al mismo tiempo, se considera que cuando los gastos tributarios exceden el límite establecido, producto de cambios de política, se debiera producir una compensación, ya sea por la vía de reducir otros gastos tributarios o bien a través de la reducción del límite del gasto directo. Sin embargo, experiencias de integración presupuestaria a ese nivel prácticamente no existen.

2.3.4 Evaluación sistemática de los gastos tributarios

Tanto o más importante que la entrega de información suficiente sobre los gastos tributarios en la documentación presupuestaria, es establecer procedimientos para la evaluación sistemática de los mismos. Al respecto, los lineamientos de la OECD sobre mejores prácticas sugieren que los gastos tributarios deberían ser revisados en la misma forma que los gastos directos en el proceso presupuestario anual, y deberían ser sometidos a procedimientos especiales de evaluación, incluyendo la revisión de programas, que comúnmente se aplica a los gastos directos.

Siguiendo el razonamiento de Tokman et al (2006), la evaluación de un gasto tributario particular implica responder las cuatro preguntas secuenciales siguientes:

- (i) ¿Existe una justificación para la intervención estatal, sea esta de eficiencia económica, distributiva o de otro tipo?
- (ii) Habiéndose comprobado la existencia de una justificación para la intervención estatal ¿existe evidencia empírica de la efectividad del gasto tributario para alcanzar el objetivo?
- (iii) ¿Es el gasto tributario eficiente en el cumplimiento del objetivo, en el sentido de producir beneficios superiores a sus costos?
- (iv) ¿Existen instrumentos alternativos que permitan alcanzar el objetivo que se persigue de una manera más eficiente que el gasto tributario?

La evaluación de los gastos tributarios se debe hacer casos a caso y de manera periódica, puesto que las condiciones del entorno van cambiando, por lo que una intervención justificable en cierto

momento puede dejar de serlo en un instante posterior, o pueden cambiar las condiciones de efectividad y eficiencia.

La evaluación de la eficiencia absoluta y relativa de los gastos tributarios debe idealmente considerar todos los costos asociados al otorgamiento de la concesión, lo que incluye por cierto el ingreso renunciado, pero también los costos de administración, los costos de cumplimiento y los costos asociados a los riesgos de evasión y elusión. En términos de eficiencia relativa, se deben estudiar los beneficios y costos de las herramientas de política pública alternativas y compararlos con lo del gasto tributario.

3. Identificación de Gastos Tributarios en el Impuesto Predial Unificado y en el Impuesto de Industria y Comercio

3.1 Descripción del Impuesto Predial Unificado

El Impuesto Predial Unificado está contenido en la Ley 44 de 1990, la cual fusionó cuatro impuestos anteriores: el Impuesto Predial, el Impuesto de Parques y Arborización, el Impuesto de Estratificación Socioeconómica y la Sobretasa de Levantamiento Catastral. Se trata de un impuesto de orden municipal, cuya administración, recaudación y control corresponde a los respectivos municipios.

Base Imponible:

La base imponible del impuesto es el avalúo catastral vigente al 1 de enero de cada año o el autoavalúo. El primero, consiste en la determinación, por parte de la autoridad catastral, del valor de los predios mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario. Por su parte, el autoavalúo consiste en una estimación del valor del predio por parte de su propietario o poseedor, mediante una declaración anual, sujeta a determinados valores mínimos. En todo caso, cabe señalar que a la fecha solamente el Distrito Especial de Bogotá aplica el método del autoavalúo, en tanto que los demás municipios aplican el impuesto sobre el avalúo catastral, determinado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi.

El avalúo catastral debe ser actualizado al menos cada cinco años. Adicionalmente, debe ser reajustado anualmente en un porcentaje determinado por el Gobierno Nacional, el cual no puede ser superior a la meta de inflación para el año en que se define el incremento.

Sujeto Pasivo:

El sujeto pasivo del impuesto es el propietario, poseedor o usufructuario del predio. En caso de enajenación de un predio, la obligación de pago del tributo correspondiente al año de la operación recae en el enajenante, y en ningún caso puede ser traspasado al comprador.

Tarifas:

La tarifa del impuesto es fijada por los concejos municipales, dentro de un rango que establece la ley, el cual va entre el 1 y el 16 por mil de la base imponible. De acuerdo con las disposiciones legales, estas tarifas se deben establecer de manera diferencial y progresiva, teniendo en cuenta:

- a. Los estratos socioeconómicos
- b. Los usos del suelo, en el sector urbano
- c. La antigüedad de la formación o actualización del catastro

A las viviendas populares y las pequeñas propiedades rurales destinadas a la producción agropecuaria se les deben aplicar las tarifas mínimas establecidas por el respectivo Concejo. En el caso de los terrenos urbanizables no urbanizados y los urbanizados no edificados, la ley permite la aplicación de una tasa de hasta un 33 por mil.

En el año en que entra en vigencia el reavalúo catastral, el que debe ser realizado cada cinco años, el impuesto resultante, con base en el nuevo avalúo, no puede exceder del doble del impuesto pagado en el año inmediatamente anterior.

Exenciones establecidas en la Ley:

Se debe diferenciar entre las exenciones que se establecen en la Ley y aquellas disposiciones legales que permiten a los municipios establecer exenciones. Estas últimas serán analizadas en detalle en la sección 3.4. Respecto de las primeras, se han identificado las siguientes:

- o El artículo 24 de la Ley 20 de 1974 exime del impuesto a las propiedades destinadas al culto, las curias diocesanas, las casas episcopales y curales y los seminarios.
- o El artículo 137 de la Ley 488 de 1998 exime del impuesto a los predios que se encuentren definidos legalmente como parques naturales o como parques públicos de propiedad de las entidades estatales.

3.2 Descripción del Impuesto de Industria y Comercio

El Impuesto de Industria y Comercio está contenido en el Decreto Ley 1333 de 1986. Es un impuesto de orden municipal, cuya administración, recaudación y control corresponde a los respectivos municipios. Es de período anual y recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Base Imponible:

La base imponible del gravamen son los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, excluyendo las siguientes partidas:

- o Devoluciones
- o Ingresos provenientes de ventas de activos fijos y exportaciones
- o Recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio está regulado por el Estado
- o Percepción de subsidios
- o Ingresos provenientes de actividades exentas o no sujetas
- o Ingresos obtenidos fuera del municipio

En el caso de las actividades industriales, el impuesto se paga en el municipio en donde se encuentra ubicada la fábrica o planta industrial.

Tratándose de servicios públicos domiciliarios, el impuesto se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final.

Adicionalmente, se contemplan situaciones especiales para definir el lugar de tributación en la distribución de derivados del petróleo, la generación eléctrica, las agencias de publicidad, el transporte terrestre automotor y el sector financiero.

Tarifas:

Sobre la base imponible definida anteriormente, se aplica la tarifa que determinan los Concejos Municipales, dentro de los siguientes límites que establece la Ley:

- o Del 2 al 7 por mil para actividades industriales
- o Del 2 al 10 por mil para actividades comerciales y de servicios
- o Del 5 por mil para actividades financieras

Exenciones establecidas en la Ley:

Se han identificado las siguientes exenciones generales:

- o La producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.
- o Los artículos de producción Nacional destinados a la exportación
- o La explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el Municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio.
- o Los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema Nacional de salud, salvo cuando realicen actividades industriales o comerciales, en cuyo caso serán sujetos del impuesto en lo relativo a tales actividades.
- o La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea.

Las disposiciones legales que permiten establecer exenciones a los municipios serán analizadas en la sección 3.4.

3.3 Definición de los Impuestos de Referencia

Para identificar los gastos tributarios que deberán ser cuantificados, es necesario definir impuestos de referencia, contra los cuales se contrastarán las disposiciones tributarias establecidas por los municipios.

El impuesto de referencia debe, a lo menos, establecer una tarifa y una base imponible de referencia. Además, teniendo presente que el objetivo perseguido es cuantificar los gastos tributarios que surgen de la autonomía de los municipios, y no aquellos que se establecen con carácter general en las leyes que regulan ambos impuestos, será también necesario considerar como parte del impuesto de referencia las exenciones y otras concesiones tributarias establecidas por ley. Bajo este criterio, las exenciones que benefician, por ejemplo, a las propiedades destinadas al culto, en el caso del impuesto predial, o a los ingresos de la producción primaria, en el caso del Impuesto de Industria y Comercio, no serán considerados gastos tributarios de los

municipios². Por el contrario, aquellas exenciones que cierto municipio otorgue, en razón de su autonomía, a determinados contribuyentes, sí deberían ser incorporadas como gasto tributario en el presupuesto de la entidad subnacional.

Respecto de las tarifas, una práctica común en la identificación de gastos tributarios en los impuestos del gobierno central, como son el IVA y el Impuesto a la Renta, es establecer como tarifa de referencia la tasa legal de aplicación más general. La utilización de este criterio en los municipios implicaría que cada uno de ellos tendría que elegir su propia tarifa de referencia para cada impuesto, que coincidiría con la tasa establecida por el Concejo Municipal, y que se aplique a la mayor parte de los contribuyentes. Por ejemplo, si la tarifa del Impuesto de Industria y Comercio que estableció el Concejo es del 4 por mil, cualquier tarifa inferior a aquella, que se establezca en beneficio de un determinado grupo de contribuyentes, constituiría un gasto tributario.

El enfoque anterior tiene dos problemas. El primero, es que la práctica común entre los municipios es establecer una cantidad no menor de tarifas, distintas para cada actividad económica, tipo de predio o rango de avalúo, entre otros criterios, de forma tal que resulta difícil identificar una tarifa de aplicación más general. El segundo, es que no permite transparentar el costo fiscal que representa la decisión autónoma de establecer tarifas generales bajas, en términos relativos. Por ejemplo, si determinado municipio establece como tarifa general del Impuesto de Industria y Comercio la más baja del rango permitido, esto es, un dos por mil, entonces no mostraría gastos tributarios por tasas reducidas. En cambio, si otro municipio, con mayor responsabilidad fiscal, fija la tarifa en un 7 por mil y, simultáneamente, otorga una tasa reducida del 4 por mil a un determinado sector económico, tendría que informar un gasto tributario por la diferencia de 3 por mil entre ambas tarifas.

Una forma de evitar los dos problemas recién descritos, es establecer como tarifa de referencia la máxima que permita la Ley. Es decir, en el Impuesto Predial se fijaría una tarifa de referencia del 16 por mil y en el Impuesto de Industria y Comercio un 7 por mil para las actividades industriales y un 10 por mil para las actividades comerciales y de servicios. Cualquier tasa inferior a la máxima permitida por la ley será considerada un gasto tributario.

Este enfoque tiene la desventaja de, en algunos casos, sobreestimar el gasto tributario. Por ejemplo, en el Impuesto Predial la propia ley, junto con fijar las tarifas mínimas y máximas,

² Sin perjuicio de que de un punto de vista nacional estas exenciones son también gastos tributarios, los que eventualmente podrían ser incorporados en el presupuesto del Gobierno Central.

señala que éstas se deben establecer de manera diferencial y progresiva, por lo tanto un municipio no podría fijar la tarifa máxima con carácter general. Sin embargo, como se ha señalado, este enfoque tiene como virtudes la simplicidad y el permitir una adecuada comparación entre las estructuras tributarias de los municipios, razón por la cual es el que se adoptará en el resto del trabajo y el que se recomendará utilizar en las estimaciones de gastos tributarios de todos los municipios.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se proponen las siguientes definiciones para los impuestos de referencia:

Impuesto Predial:

- Los sujetos pasivos son los propietarios, poseedores o usufructuarios de los predios ubicados en la jurisdicción del respectivo municipio.
- La base gravable es el avalúo catastral vigente al 1 de enero de cada año
- La tarifa es igual al 16 por mil, correspondiente a la máxima que establece la ley. Para el caso particular de terrenos urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados, la tarifa es de un 33 por mil.
- El impuesto de referencia tiene las exenciones que establece la ley

Impuesto de Industria y Comercio:

- Los sujetos pasivos son las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios.
- La base gravable son los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, excluyendo las exportaciones, las devoluciones, los ingresos por ventas de activos fijos y los subsidios.
- La tarifas es el 7 por mil para actividades industriales; el 10 por mil para actividades comerciales y de servicios; y el 5 por mil para las entidades financieras. Estas tarifas corresponden a las máximas autorizadas por ley.
- El impuesto de referencia tiene las exenciones que establece la ley

Habiéndose definido los impuestos de referencia, es posible identificar de manera precisa los gastos tributarios que se establecen en los estatutos tributarios de cada municipio. Cualquier disposición tributaria que se aparte de las definiciones anteriores constituirá un gasto tributario.

3.4 Gastos Tributarios Potenciales en el Impuesto Predial

A continuación se identifican aquellos tratamientos preferenciales que los municipios pueden potencialmente otorgar a determinados contribuyentes, de acuerdo con las atribuciones que les entrega la legislación tributaria en relación con el impuesto predial.

Exenciones:

- o El Decreto Ley 1333 de 1986, en su artículo 258, permite a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá otorgar exenciones de impuestos municipales, incluido el Predial, a determinados grupos de contribuyentes, por un plazo limitado, que no puede exceder de 10 años. Estas exenciones deben estar en conformidad con los planes de desarrollo municipales.
- o El artículo 194 del Decreto Ley 1333 de 1986, establece que los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta del orden nacional, podrán ser gravados con el Impuesto Predial a favor del correspondiente municipio. De esta redacción, se desprende que los municipios pueden optar por no gravar a tales inmuebles.
- o El artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994, establece que los departamentos y los municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales. Se deduce entonces que los municipios pueden optar por no gravar con el impuesto predial a tales empresas.
- o El artículo 24 de la Ley 20 de 1974, establece que las propiedades eclesiásticas podrán ser gravadas con el Impuesto Predial en la misma forma y extensión que las de los particulares, siempre que se dé igual tratamiento a todas las confesiones. Por lo tanto, se faculta indirectamente a los municipios para no gravar tales bienes inmuebles. Cabe recordar que el mismo artículo deja expresamente exentas a las propiedades destinadas al culto, las curias diocesanas, las casas episcopales y curales y los seminarios. Por lo tanto, en estricto rigor se debiera considerar gasto tributario de los municipios sólo a las exenciones que éstos establezcan sobre las demás propiedades eclesiásticas.
- o El artículo 14 de la Ley 299 de 1996, faculta a los municipios para exonerar hasta en un 100% del impuesto predial, a los terrenos de propiedad de los jardines botánicos o

destinados a esos fines, siempre y cuando tales entidades o sus propietarios desarrollen las actividades de conservación ambiental con sujeción a las disposiciones legales vigentes. El mismo artículo, permite también exonerar del impuesto predial aquellos terrenos de propiedad privada que sean reductos que conserven adecuadamente vegetación natural y que tengan una extensión unitaria no inferior a cinco hectáreas, o que hayan formulado y estén ejecutando un plan de manejo debidamente aprobado por la respectiva autoridad ambiental, o que hayan establecido un proyecto específico de conservación in situ o ex situ con un jardín botánico legalmente establecido.

- o El artículo 10 de la Ley 322 de 1996, autoriza a los municipios a establecer tarifas especiales o exonerar del pago de los impuestos municipales a los inmuebles destinados a dependencias, talleres o entrenamiento de los Cuerpos de Bomberos.
- o El artículo 45 de la Ley 418 de 1997, autoriza a los municipios a eximir del impuesto a las víctimas de atentados terroristas, combates, ataques y masacres, entre otros.

Tasas Reducidas:

El artículo 4 de la Ley 44 de 1990 establece que la tarifa del impuesto oscilará entre el 1 por mil y el 16 por mil del respectivo avalúo. Las tarifas deberán establecerse en cada municipio de manera diferencial y progresiva, tomando en consideración los estratos socioeconómicos, los usos del suelo en el sector urbano y la antigüedad de la formación o actualización del catastro.

En el caso de los terrenos urbanizables no urbanizados y los urbanizados no edificados la tarifa podrá establecerse en hasta un 33 por mil. La norma antes descrita permite que los municipios fijen las tarifas dentro del rango y no impide que éstos puedan establecer tasas diferenciadas para las distintas actividades, tipos de inmuebles o grupos de contribuyentes. De acuerdo con la definición de Impuesto de Referencia, cualquier tarifa inferior a la máxima legal debe ser considerada un gasto tributario.

También los municipios tienen facultades para otorgar descuentos por pronto pago del impuesto, lo que por lo demás es una práctica habitual. Estos descuentos buscan estimular el pago anticipado del gravamen y constituyen una reducción de la tarifa que debe ser considerado un gasto tributario.

Por último, algunos municipios suelen aplicar amnistías a los contribuyentes morosos. Esta es otra forma de reducir la tarifa, lo que también califica como gasto tributario.

3.5 Gastos Tributarios Potenciales en el Impuesto de Industria y Comercio

A continuación se enumeran aquellos tratamientos preferenciales que los municipios pueden potencialmente otorgar a determinados contribuyentes, de acuerdo con las atribuciones que les entrega la legislación tributaria en relación con el impuesto de Industria y Comercio.

Exenciones:

- o El Decreto Ley 1333 de 1986, en su artículo 258, permite a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá otorgar exenciones de impuestos municipales, incluido el Impuesto de Industria y Comercio, a determinados grupos de contribuyentes, por un plazo limitado, que no puede exceder de 10 años. Estas exenciones deben estar en conformidad con los planes de desarrollo municipales.
- o El artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994, establece que los departamentos y los municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales. Se deduce entonces que los municipios pueden optar por no gravar con el Impuesto de Industria y Comercio a tales empresas.
- o Artículo 45 de la Ley 418 de 1997, permite eximir del impuesto a las víctimas de atentados terroristas, combates, ataques y masacres, entre otros.

Tasas Reducidas:

El artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986 establece los siguientes rangos de tarifas:

- i. Del 2 al 7 por mil para actividades industriales
- ii. Del 2 al 10 por mil para actividades comerciales y de servicios

Por su parte, el artículo 208 del mismo cuerpo legal fija en un 5 por mil la tarifa para las entidades del sector financiero. La norma antes descrita permite que los municipios fijen las tarifas dentro del rango y no impide que éstos puedan establecer tasas diferenciadas para determinadas actividades o grupos de contribuyentes. De acuerdo con la definición de Impuesto de Referencia, cualquier tarifa inferior a la máxima legal será considerada un gasto tributario.

Al igual que en el caso del Impuesto Predial, los municipios tienen facultades para otorgar descuentos por pronto pago del impuesto, siendo esto una práctica habitual en el Impuesto de Industria y Comercio. Estos descuentos buscan estimular el pago anticipado del gravamen y constituyen una reducción de la tarifa que debe ser considerado un gasto tributario. De igual forma, algunos municipios aplican amnistías a los contribuyentes morosos en este impuesto, lo que también debe ser considerado un gasto tributario.

4. Metodología para la Medición del Impacto Fiscal de los Gastos Tributarios en los impuestos Predial Unificado y de Industria y Comercio

4.1 Definiciones Metodológicas Generales

En el capítulo 2 se señaló que existen tres conceptos que se asocian con el impacto fiscal de los gastos tributarios: el ingreso renunciado, el ingreso ganado y el gasto directo equivalente. De estos tres conceptos, se propone elegir el del ingreso renunciado, por dos razones. En primer lugar, porque es más simple, pues a diferencia del método del ingreso ganado, no requiere hacer supuestos de cambios de comportamiento. La simplicidad del método es una virtud, especialmente a nivel de los gobiernos subnacionales, los cuales no siempre cuentan con las competencias profesionales para enfrentar metodologías complejas. En segundo lugar, porque es consistente con las mejores prácticas definidas por la OECD, según la cual desde un punto de vista presupuestario, entrega una estimación más certera de los recursos que sería necesario destinar por la vía del gasto directo para lograr el mismo impacto que con el gasto tributario.

En esa perspectiva, sería mejor aun optar por el método del gasto directo equivalente, para lo cual habría que agregar al costo fiscal estimado inicialmente el monto del impuesto a la renta que afectaría al eventual gasto directo. No obstante, se ha considerado que tal ejercicio sería una sofisticación innecesaria para el actual nivel de desarrollo de las estimaciones fiscales de los municipios.

Respecto de las metodologías específicas para calcular el ingreso renunciado, éstas dependerán del tipo de gasto tributario a estimar y de la información disponible en cada caso. La experiencia de los países muestra que en general es necesario recurrir a una amplia variedad de métodos. Sin embargo, atendiendo a las características comunes que se observan entre ellos, es posible distinguir cuatro tipos metodológicos:

Obtención directa desde las estadísticas de ingresos:

Aunque es poco común, es posible que algunos gastos tributarios, se declaren en algún código específico de los formularios de declaración de impuestos y queden registrados en una cuenta del sistema de contabilidad municipal. En estos casos, el ingreso renunciado corresponderá exactamente al saldo de dicha cuenta.

Estimaciones con estadísticas agregadas:

Estas metodologías consisten en la realización de operaciones aritméticas simples sobre estadísticas agregadas, obtenidas principalmente de las declaraciones de impuestos, pero también de otras fuentes, como las cuentas nacionales. Este enfoque es apropiado sobretodo cuando el costo del gasto tributario es una proporción simple del total de transacciones. Es el caso, por ejemplo, de las exenciones del Impuesto Predial. Si se dispone de una estadística con el monto de los avalúos exentos, el ingreso renunciado se estimaría como el monto agregado del avalúo exento multiplicado por la tasa del impuesto. También es adecuado usar este método para estimar el ingreso renunciado por la aplicación de tasas reducidas, empleando simplemente regla de tres sobre la recaudación efectiva de la respectiva tasa.

Modelos de simulación agregada:

En este enfoque, al igual que en el anterior, se trabaja con estadísticas agregadas de fuentes principalmente tributarias, pero también de cuentas nacionales, encuestas de presupuestos y otras. A diferencia del enfoque anterior, en este caso se requiere una mayor apertura o estratificación de las estadísticas agregadas, así como también el desarrollo de algoritmos matemáticos de mayor complejidad relativa.

Modelos de este tipo se aplican al cálculo de deducciones y exenciones de los impuestos personales a la renta o para estimar el costo de las exenciones de IVA a partir de las matrices de insumo-producto.

Modelos de microsimulación:

Los modelos de microsimulación analizan datos detallados a nivel de individuos, que en general provienen de las declaraciones de impuestos, aunque en ocasiones su usan fuentes de datos alternativas o complementarias, como encuestas de presupuestos o estados financieros de empresas. En ocasiones se incorporan en los modelos al universo de contribuyentes, mientras que otros eligen trabajar con una muestra estadísticamente representativa. Los primeros ganan en precisión, pero tienen mayores tiempos de

respuestas y requieren herramientas tecnológicas de mayor capacidad. En el caso de los municipios, dado el bajo número relativo de contribuyentes, una microsimulación con el universo no representaría grandes costos.

La microsimulación consiste fundamentalmente en recalcular los impuestos que correspondería pagar a cada contribuyente, simulando cambios en la normativa tributaria. El ingreso renunciado se obtiene como la diferencia de recaudación entre las situaciones con cambio legal y sin cambio legal.

Estos modelos son especialmente útiles para evaluar gastos tributarios que benefician a grupos de contribuyentes con características no observables en las estadísticas agregadas; exenciones y deducciones en impuestos con tasas progresivas; y para cuantificar los efectos conjuntos o de simultaneidad de los gastos tributarios.

A la luz del tipo de gastos tributarios que los municipios pueden otorgar a sus contribuyentes, de la información de que disponen actualmente, o de la que es probable que dispongan en un futuro cercano, y de la simplicidad requerida para los cálculos, se estima razonable recomendar la realización de estimaciones basadas en estadísticas agregadas.

En la sección siguiente se describirán de manera detallada las metodologías que se sugiere aplicar para la estimación de cada tipo de gastos tributarios.

4.2 Metodologías Específicas

4.2.1 Exenciones

El gasto tributario de las exenciones para un determinado tipo de predio, tratándose del Impuesto Predial, o para una determinada clase de actividad económica, tratándose del Impuesto de Industria y Comercio, se calculará de la siguiente manera:

$$GT_i^{Ex} = BIE_i \times t_i^{Max} \quad (1)$$

Donde BIE es la base imponible exenta y t_i^{max} es la tarifa máxima permitida por la ley. En el caso del Impuesto Predial esta tarifa será de 33 por mil si el predio exento es un terreno urbanizable no urbanizado, o urbanizado no edificado, y de 16 por mil para el resto de los predios exentos. En el caso del Impuesto de Industria y Comercio, la tarifa máxima será 7 por mil para actividades industriales; el 10 por mil para actividades comerciales y de servicios; y el 5 por mil para las entidades financieras. El subíndice i representa a un grupo particular de predios o establecimientos, al que se le aplica una exención.

Se propone obtener previamente un cuadro de estadísticas de predios o contribuyentes exentos, clasificada por las distintas normas legales que establecen exenciones e indicando el número de predios o contribuyentes exentos y la base imponible exenta agregada. Al mismo cuadro se agregaría una columna con la tasa máxima legal y el gasto tributario estimado, tal como se muestra, a modo de ejemplo para el caso del Impuesto Predial, en el cuadro 1.

Es posible que algunos municipios no cuenten con suficiente información sobre los predios o contribuyentes exentos. En ese caso, una tarea previa a la estimación será el diseño de los procedimientos que permitan obtener de forma permanente las estadísticas requeridas. Esto supone las siguientes tareas:

- o Identificar todos los predios o contribuyentes exentos en virtud de las distintas normativas que generan gastos tributarios.
- o Clasificar a cada predio o contribuyente exento según la norma legal que origina el beneficio.
- o En el caso del Impuesto Predial, requerir del Instituto Geográfico Agustín Codazzi los avalúos fiscales de cada predio exento, así como la actualización permanente de esta información.
- o En el caso del Impuesto de Industria y Comercio, establecer la obligatoriedad para los contribuyentes exentos de presentar la declaración del impuesto, informando la base imponible.

En el caso del Impuesto de Industria y Comercio, es también imprescindible que los municipios exijan a los establecimientos exentos presentar la declaración del impuesto, indicando a lo menos la base imponible exenta.

Cuadro 1.
Ejemplo de Reporte de Gasto Tributario por Exenciones al Impuesto Predial

Norma Legal	Tipo de Predio	Número de predios	Avalúo Exento (a)	Tasa Legal (b)	Gasto Tributario (a)x(b)
Artículo 258 DL 1333 de 1986		10	35.000.000	0,016	560.000
Artículo 194 DL 1333 de 1986		0	0	0,016	0
Artículo 24.1 Ley 142 de 1994		0	0	0,016	0
Artículo 24 Ley 20 de 1974	Urbanizables no urbanizados o no edificados	2	2.000.000	0,033	66.000
	Resto	8	15.000.000	0,016	240.000
Artículo 14 Ley 299 de 1996		1	800.000	0,016	12.800
Artículo 10 Ley 322 de 1996	Urbanizables no urbanizados o no edificados	1	1.000.000	0,033	33.000
	Resto	0	0	0,016	0
Artículo 45 Ley 418 de 1997	Urbanizables no urbanizados o no edificados	1	600.000	0,033	19.800
	Resto	5	4.000.000	0,016	64.000
Total		28	58.400.000		995.600

4.2.2 Tarifas Reducidas

El gasto tributario de las tasas reducidas, para un determinado tipo de predios, en el caso del Impuesto Predial, o para una determinada actividad económica, en el caso del Impuesto de Industria y Comercio, se calculará de la siguiente manera:

$$GT_i^{tr} = BI_i \times (t_i^{Max} - t_i) \quad (2)$$

Donde BI es la base imponible, t_i^{max} es la tarifa máxima permitida por la ley y t_i es la tarifa efectiva aplicada por el municipio. El subíndice i representa a un grupo particular de predios o establecimientos, al que se le aplica una tasa reducida.

A su vez, el gasto tributario asociado a los descuentos por pronto pago se calculará de la siguiente forma:

$$GT_i^{pp} = BI_i \times (t_i - t_i^{pp}) \quad (3)$$

Donde BI es la base imponible, t es la tarifa efectiva aplicada por el municipio para cada tipo de predio y t^{pp} es la tarifa reducida por pronto pago. Es importante que en la fórmula se considere la tarifa efectiva (t) y no la tarifa máxima aplicable ($t^{\max}$), pues de lo contrario se contabilizaría doblemente una parte del gasto tributario. En efecto, en la ecuación (2) ya se ha recogido la diferencia entre $t^{\max}$ y t , incluso para los contribuyentes que se benefician por el pronto pago.

En general, los formularios de declaración de impuestos contienen un casillero para anotar el descuento por pronto pago. Si esa información es incorporada a las bases de datos operativas de los municipios, el gasto tributario puede ser estimado fácilmente como la sumatoria de los montos declarados en dicho casillero. Otros municipios imprimen en la liquidación del impuesto los descuentos por pronto pago que aplican, dependiendo de la fecha en que se pague el impuesto. En esos casos el gasto tributario podría ser estimado como la diferencia entre el impuesto determinado, antes de descuentos, y el monto efectivamente pagado por el contribuyente.

En el caso del Impuesto Predial, los municipios generalmente establecen escalas de tarifas para los inmuebles residenciales e inmuebles rurales, en función del tramo de avalúo o del estrato socioeconómico, y tarifas diferenciadas para los inmuebles no residenciales, en función del destino específico. En el caso del Impuesto de Industria y Comercio, es frecuente que se establezcan tarifas diferenciadas para distintos grupos de actividades económicas. Con el propósito de aportar mayor información, es recomendable que el reporte de gasto tributario muestre estimaciones desagregadas según las diferentes categorías de predios o contribuyentes a las que se les apliquen tarifas reducidas. A modo de ejemplo, en los cuadros 2 y 3 se muestra lo que podría ser el reporte de gasto tributario por tarifas reducidas para el municipio de Barranquilla.

Cuadro 2.
Ejemplo de Reporte de Gasto Tributario por Tasas Reducidas en el Impuesto Predial
Municipio de Barranquilla con datos ficticios

Tipo de Predio	Cantidad de Predios	Base Imponible (a)	Tarifa (b)	Tarifa de referencia (c)	Gasto Tributario (a) x ((c)-(b))
Residencial					
Estrato 1	350.000	525.000	0,0047	0,0160	5.933
Estrato 2	260.000	3.120.000	0,0056	0,0160	32.448
Estrato 3	148.000	4.884.000	0,0070	0,0160	43.956
Estrato 4	70.000	3.710.000	0,0083	0,0160	28.567
Estrato 5	21.000	1.638.000	0,0097	0,0160	10.319
Estrato 6	5.000	950.000	0,0110	0,0160	4.750
Sin estratificar	1.000	9.000	0,0110	0,0160	45
Industrial	30.000	450.000	0,0115	0,0160	2.025
Comercial	60.000	1.020.000	0,0115	0,0160	4.590
Culturales	1.000	13.000	0,0115	0,0160	59
Recreacional	900	15.300	0,0115	0,0160	69
Salubridad	200	3.400	0,0115	0,0160	15
Institucionales	250	4.250	0,0115	0,0160	19
Entidades de orden Nacional y Departamental	90	1.530	0,0160	0,0160	0
Urbanizables no urbanizados y Edificables no Edificados de base gravable superior a 454 UVT.	3.000	51.000	0,0330	0,0330	0
Urbanizables no Urbanizados, y edificables no edificados base gravable inferior a 454 UVT.	4.500	76.500	0,0120	0,0330	1.607
No urbanizables	700	3.500	0,0040	0,0160	42
Pequeños rurales	45.000	67.500	0,0057	0,0160	695
Mediano rurales	18.000	270.000	0,0095	0,0160	1.755
Grandes rurales	2.500	125.000	0,0150	0,0160	125
Descuentos por pronto pago					2.500
Total	1.021.140	16.936.980			139.518

Cuadro 3.
Ejemplo de Reporte de Gasto Tributario por Tasas Reducidas en el Impuesto Predial
Municipio de Barranquilla con datos ficticios

Código	Nombre Actividad	Número de Empresas	Base Imponible (a)	Tarifa efectiva (b)	Tarifa de Referencia (c)	Gasto Tributario (a) x ((c)-(b))
Actividades Industriales						
000101	Producción de alimentos de consumo humano y animal, excepto bebidas. Elaboración de abonos y materiales básicos para agricultura y la ganadería. Fabricación de productos farmacéuticos, químicos y botánicos.	320	1.843.071	0,0042	0,007	5.160
000102	Elaboración de bebidas no alcohólicas, producción de agua mineral. Producción de confecciones, textiles, calzado y prendas de vestir. Producción de cemento y productos de construcción que tienen como base cemento.	55	30.694	0,0054	0,007	49
000103	Producción de cervezas y demás bebidas alcohólicas. Fabricación de productos de tabaco, cosméticos y perfumes, relojes y joyas.	8	16.647	0,0070	0,007	0
000104	Demás actividades industriales.	235	690.046	0,0070	0,007	0
Actividades Comerciales						
000201	Ventas de alimentos, excepto bebidas alcohólicas. Venta de productos químicos agrícolas y pecuarios	550	115.870	0,0042	0,010	672
000202	Venta de combustibles y lubricantes. Venta de productos farmacéuticos y medicinales. Venta de materiales para construcción, ferretería y	200	7.959.186	0,0054	0,010	36.612

Código	Nombre Actividad	Número de Empresas	Base Imponible (a)	Tarifa efectiva (b)	Tarifa de Referencia (c)	Gasto Tributario (a) x ((c)-(b))
	vidrio. Venta de impresos, libros, periódicos. Papelerías y venta de materiales y artículos de papelería y escritorio. Venta de vehículos nuevos y usados.					
000203	Venta de cigarrillos y licores. Venta de perfumes, productos cosméticos y de tocador en establecimientos especializados. Venta de motos y comercio de piezas y accesorios de motocicletas. Actividades de comercio de las casas de empeño o compra-venta. Comercialización de energía eléctrica.	170	7.813.409	0,0100	0,010	0
000204	Demás actividades comerciales	400	5.836.015	0,0096	0,010	2.334
Actividades de Servicios						
000301	Educación.	35	846.111	0,0020	0,010	6.768
000302	Transporte, incluido el alquiler. Servicios sociales y personales. Servicios de aseo, limpieza, médicos, odontológicos y veterinarios. Agencia de empleos temporales. Alquiler de equipo de construcción, demolición dotada de operarios y alquiler de equipo agropecuario. Servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores.	225	813.066	0,0054	0,010	3.740

Código	Nombre Actividad	Número de Empresas	Base Imponible (a)	Tarifa efectiva (b)	Tarifa de Referencia (c)	Gasto Tributario (a) x ((c)-(b))
	Actividades de investigación y seguridad. Eliminación de desperdicios y aguas residuales saneamiento y actividades similares.					
000303	Servicio de alojamiento en hoteles, hostales, apartahoteles, residencias, moteles, amoblados y otros. Servicio de restaurante, cafetería, bar, grill, discotecas y similares. Transporte por tuberías. Prestación de servicios públicos domiciliarios y actividades complementarias.	89	395.226	0,0100	0,010	0
000304	Demás actividades de servicio	91	59.957	0,0096	0,010	23
Actividades Financieras						
000401	Actividades para instituciones financieras	9	3.625.482	0,0050	0,005	0
Descuento por pronto pago						15.345
Total		2.387	30.044.786			70.706

5. Un Ejemplo de Estimación de Gastos Tributarios para el Municipio de Santa Cruz de Lorica

5.1 Identificación de Gastos Tributarios en el Impuesto Predial Unificado

El Estatuto Tributario del Municipio de Lorica establece para el Impuesto Predial una serie de gastos tributarios, los cuales serán clasificados en exenciones, tarifas reducidas respecto de la tasa de referencia de 16 por mil y tarifas reducidas respecto de la tarifa de referencia de 33 por mil.

Exenciones:

- a. Se eximen del impuesto los predios que sean de propiedad de confesiones religiosas destinados exclusivamente al culto y a la vivienda de las comunidades religiosas, a las curias diocesanas y arquidiocesanas, casas episcopales y curales y seminarios conciliares. Los demás predios o áreas con destinación diferente serán gravados con el impuesto predial unificado.
- b. Se eximen del impuesto los predios de propiedad de la Liga contra el Cáncer, la Tuberculosis, la Epilepsia y la Cruz Roja Nacional.
- c. Se eximen del impuesto los predios de propiedad de la Policía Nacional, Defensa Civil, Cuerpo de Bomberos, los predios de propiedad de la Fiscalía, Colegios Públicos.
- d. Se concede por el término de cinco años la exención del Impuesto Predial Unificado, a los bienes inmuebles destinados exclusivamente a:
 - i. Centros comerciales con un mínimo de 15 locales comerciales;
 - ii. Terminal de Abastos;
 - iii. Conjuntos residenciales de más de 50 viviendas terminadas; y
 - iv. Centros Agroindustriales que se construyan como nuevos a partir de la vigencia del Acuerdo que la establece.

Tarifas Reducidas, respecto de la tasa de referencia de 16 por mil:

Las tarifas actuales, y el diferencial respecto de la tarifa de referencia, se resumen en el cuadro 4.

Cuadro 4.
Impuesto Predial en el Municipio de Santa Cruz de Lorica: Tarifas Anuales y Diferencial
Respecto de la Tarifa de Referencia

Avalúo Catastral	Tarifa Anual (por mil)	Diferencial (por mil)
1. Bienes Inmuebles Urbanos		
a. Viviendas		
De 0 a 5 Millones	5	11
De 5.000.0001 a 25 Millones	6	10
De 25.000.001 a 45 Millones	7	9
De 45.000.001 a 65 Millones	9	7
De 65.000.001 a 100 Millones	10	6
De 100.000.001 Millones en adelante	14	2
b. Inmuebles de uso comercial	12	4
c. Inmuebles de uso industrial	8	8
d. Inmuebles vinculados al sector financiero	15	1
e. Los predios vinculados en forma mixta	10	6
2. Predios Rurales		
De 0 a 5 millones	4	12
De 5.000.001 a 10 millones	5	11
De 10.000.001 a 20 millones	6	10
De 20.000.001 a 50 millones	7	9
De 50.000.001 a 100 millones	9	7
De 100.000.001 millones en adelante	12	4

Fuente: Estatuto Tributario del Municipio de Santa Cruz de Lorica

Tasas Reducidas, respecto de la tasa de referencia de 33 por mil:

Las tarifas actuales, y el diferencial respecto de la tarifa de referencia, se resumen en el cuadro 5.

Cuadro 5.
Impuesto Predial en el Municipio de Santa Cruz de Lorica: Tarifas Anuales de Predios No
Urbanizados y No Edificados y Diferencial Respecto de la Tarifa de Referencia

Tipo de Inmueble	Tarifa Anual (por mil)	Diferencial (por mil)
a. Predios urbanizables no urbanizados	22	11
b. Predios urbanizados no edificados	22	11
c. Predios urbanizados no edificados en zona corregimental	16	17

Fuente: Estatuto Tributario del Municipio de Santa Cruz de Lorica

5.2 Identificación de Gastos Tributarios en el Impuesto de Industria y Comercio

El Estatuto Tributario del Municipio de Lorica establece para el Impuesto de Industria y Comercio una serie de gastos tributarios, los cuales serán clasificados en exenciones, tarifas reducidas respecto de la tasa de referencia de 7 por mil y tarifas reducidas respecto de la tarifa de referencia de 10 por mil.

Exenciones:

Para este impuesto se contempla una única exención, que beneficia por un período de cinco años a las empresas industriales, comerciales o de servicios que se establezcan en el Municipio, siempre y cuando generen un mínimo de quince empleos nuevos directos permanentes a partir de su entrada en operación, con personas naturales del Municipio, o que hayan residido los últimos cinco años en este Municipio. A la fecha hay sólo una empresa que se encuentra acogida a esta exención.

Tasas Reducidas, respecto de la tasa de referencia de 7 por mil:

Las tarifas actuales para las actividades industriales, y el diferencial respecto de la tarifa de referencia de 7 por mil, se resumen en el cuadro 6.

Cuadro 6.
Impuesto a las Actividades Industriales en el Municipio de Santa Cruz de Lorica: Tarifas Anuales y Diferencial Respecto de la Tarifa de Referencia

Código	Actividad Industrial	Tarifa Actual (por mil)	Diferencial (por mil)
101	Fabricación y Producción de alimentos y bebidas, fabricación de calzados, ropa y demás prendas de vestir	5	2
102	Fabricación de productos primarios de hierro y acero, fabricación de material de transporte	6	1

Fuente: Estatuto Tributario del Municipio de Santa Cruz de Lorica

Tasas Reducidas, respecto de la tasa de referencia de 10 por mil:

Las tarifas actuales para las actividades comerciales y de servicios, y el diferencial respecto de la tarifa de referencia de 10 por mil, se resumen en los cuadros 4 y 5.

Cuadro 7.

Impuesto a las Actividades Comerciales en el Municipio de Santa Cruz de Lorica: Tarifas Anuales y Diferencial Respecto de la Tarifa de Referencia

Código	Actividad Comercial	Tarifa Actual (por mil)	Diferencial (por mil)
200	Distribuidores exclusivos al por mayor, de cemento, leche.	3	7
201	Tienda, Graneros, Depósitos, que vendan víveres , granos y abarrotes	4	6
202	Venta de materiales para la construcción; venta de auto-motores incluidas motocicletas, ferreterías, papelerías, Venta de Drogas Humana y Homeopática o natural. Venta exclusiva y al por mayor de Cervezas y licores	5	5
203	Supermercados, Venta de Drogas veterinaria e Insumos Agropecuarios, Venta de prendas de vestir, ropa, calzado, telas, Electrodomésticos y Muebles	6	4
204	Venta de Loterías, rifas, sorteos, prenderías, joyerías, artículos de lujo	7	3
206	Demás Actividades Comerciales	7	3

Fuente: Estatuto Tributario del Municipio de Santa Cruz de Lorica

Cuadro 8.
Impuesto a las Actividades de Servicios en el Municipio de Santa Cruz de Lorica: Tarifas
Anuales y Diferencial Respecto de la Tarifa de Referencia

Código	Actividad de Servicios	Tarifa Actual (por mil)	Diferencial (por mil)
300	Servicio de Educación Privada formal y no formal, Laboratorios Clínicos, Universidades, Institutos técnicos, publicación de revistas, libros y periódicos,	4	6
301	Peluquerías, Zapaterías, Servicios electrónicos, Talleres de reparación automotriz en general, videos, sastrerías	5	5
302	Servicio de Transporte, radiodifusión y programación de televisión.	6	4
303	Consultoría profesional, servicios prestados por contratistas en construcción de obras civiles, constructores, Consultores, asesores y urbanizadores y presentación de películas en salas de cine, espectáculos públicos (teatrales, musicales, recreacionales, circos,)	7	3
304	Compraventas, vigilancia privada arrendamiento de bienes inmuebles	8	2
305	Clínicas Privadas, salas de masajes, salas de belleza integral	9	1
307	Las demás actividades de servicio	7	3

Fuente: Estatuto Tributario del Municipio de Santa Cruz de Lorica.

5.3 Estimaciones

5.3.1 Gastos Tributarios en el Impuesto Predial

Por intermedio de la DAF se tuvo acceso a la base de datos de Predios del Municipio de Lorica, la que contiene, entre otros datos, la identificación de la propiedad, el nombre del propietario, la clase y el avalúo fiscal.

La base de datos no tiene identificación de los predios exentos. Sin embargo, a partir de los nombres de los propietarios fue posible reconocer aquellos pertenecientes a las iglesias y a la Cruz Roja Nacional. Las estimaciones de estos gastos tributarios se muestran en el cuadro 9. Como se ve, las exenciones identificadas tienen un costo fiscal estimado en \$18,1 millones.

Cuadro 9.
Gastos Tributarios Año 2009: Exenciones del Impuesto Predial
Cifras en pesos nominales

Norma Legal	Número de predios	Avalúo Exento (a)	Tasa Legal (b)	Gasto Tributario (a)x(b)
Artículo 258 DL 1333 de 1986				
Centros comerciales con un mínimo de 15 locales comerciales	S.I.	S.I.	0,016	S.I.
Terminal de Abastos	S.I.	S.I.	0,016	S.I.
Conjuntos residenciales de más de 50 viviendas terminadas	S.I.	S.I.	0,016	S.I.
Centros Agroindustriales	S.I.	S.I.	0,016	S.I.
Artículo 24 Ley 20 de 1974, propiedades eclesiásticas	31	1.041.622.000	0,016	16.665.952
Artículo 10 Ley 322 de 1996, inmuebles Cuerpos de Bomberos	S.I.	S.I.	0,016	S.I.
Otros			0,016	
Liga contra el cáncer, la tuberculosis y la epilepsia	S.I.	S.I.	0,016	S.I.
Cruz Roja Nacional	2	87.114.000	0,016	1.393.824
Total	33	1.128.736.000		18.059.776

Fuente: Elaboración propia en base a información proporcionada por la DAF.

Con los datos disponibles hasta ahora ha sido también posible estimar el gasto tributario por tasas reducidas de inmuebles residenciales y rurales. No obstante, no se cuenta aún con información suficiente para estimar las demás líneas. El cuadro 10 muestra las estimaciones obtenidas por este concepto. Este gasto tributario alcanzó la cifra de \$1.597,0 millones en 2009. De este total, un 84% corresponde a tasas reducidas sobre inmuebles residenciales y un 16% a tasas reducidas sobre predios rurales.

Cuadro 10.
Gastos Tributarios Año 2009: Tasas Reducidas en el Impuesto Predial
Cifras en pesos nominales

Tipo de Predio	Cantidad de Predios	Base Imponible (a)	Tarifa (b)	Tarifa de referencia (c)	Gasto Tributario (a) x ((c)-(b))
Inmuebles de Uso Residencial					
De 0 a 5 Millones	9.883	15.257.752.547	0,005	0,016	167.835.278
De 5.000.0001 a 25 Millones	5.596	63.524.029.000	0,006	0,016	635.240.290
De 25.000.001 a 45 Millones	966	31.651.293.000	0,007	0,016	284.861.637
De 45.000.001 a 65 Millones	275	14.663.424.000	0,009	0,016	102.643.968
De 65.000.001 a 100 Millones	174	13.650.760.000	0,010	0,016	81.904.560
De 100.000.001 Millones en adelante	169	31.469.129.000	0,014	0,016	62.938.258
Inmuebles de Uso Comercial	S.I.	S.I.	0,012	0,016	S.I.
Inmuebles de Uso Industrial	S.I.	S.I.	0,008	0,016	S.I.
Inmuebles Vinculados al Sector Financiero	S.I.	S.I.	0,015	0,016	S.I.
Inmuebles de Uso Mixto	S.I.	S.I.	0,010	0,016	S.I.
Predios Rurales					
De 0 a 5 millones	2.493	3.294.816.400	0,004	0,016	39.537.797
De 5.000.001 a 10 millones	410	2.967.656.000	0,005	0,016	32.644.216
De 10.000.001 a 20 millones	320	4.530.718.000	0,006	0,016	45.307.180
De 20.000.001 a 50 millones	246	7.312.679.000	0,007	0,016	65.814.111
De 50.000.001 a 100 millones	62	4.172.580.000	0,009	0,016	29.208.060
De 100.000.001 millones en adelante	49	12.256.648.000	0,012	0,016	49.026.592
Descuentos por pronto pago	S.I.				S.I.
Total	20.643	204.751.484.947			1.596.961.947

Fuente: Elaboración propia en base a información proporcionada por la DAF.

5.3.2 Gastos Tributarios en el Impuesto de Industria y Comercio

Con el objeto de cuantificar los gastos tributarios del Impuesto de Industria y Comercio, se solicitó al Municipio de Lorica, por intermedio de la DAF, una base de datos con las declaraciones del impuesto en el año 2009. La base de datos entregada contiene, entre otra información, la identificación del establecimiento y el propietario, la base gravable, el valor del impuesto, el código de actividad económica y la tarifa aplicada a cada establecimiento. La estimación del costo fiscal de las exenciones resulta ser relativamente sencilla en este caso, puesto que existe sólo una exención, para las empresas que generen un mínimo de quince empleos nuevos directos permanentes, y hasta la fecha hay sólo una empresa que cumple los requisitos para acogerse a ella. De esta forma, fue necesario identificar a esta empresa dentro de la base de datos y aplicar la tarifa de referencia sobre la base imponible declarada. La estimación se presenta en el cuadro 11.

Cuadro 11.
Gastos Tributarios Año 2009: Exenciones del Impuesto de Industria y Comercio
Cifras en pesos nominales

Norma Legal	Número de predios	Avalúo Exento (a)	Tasa Legal (b)	Gasto Tributario (a)x(b)
Artículo 258 DL 1333 de 1986				
Empresas industriales, comerciales o de servicios que generen un mínimo de quince empleos nuevos directos permanentes a partir de su entrada en operación.	1	180.189.166	0,016	1.801.892
Total	1	180.189.166		1.801.892

Fuente: Elaboración propia en base a información proporcionada por la DAF.

En cuanto a las tasas reducidas, las estimaciones se presentan en el cuadro 12, agregadas por actividades económicas. Como se ve, hay 2.046 establecimientos que pagan el impuesto, por un monto total, antes de descuentos por pronto pago, de \$95,1 millones. El gasto tributario por tasas reducidas alcanza a \$41,8 millones, equivalente al 44% de la recaudación. De este total, el 80,3% se concentra en las actividades de comercio, un 17,4% en las actividades de servicios y un 2,3% en las actividades industriales. Puede llamar la atención que aparezca gasto tributario negativo para dos grupos de actividades económicas. La razón es que el municipio establece un impuesto mínimo, equivalente al 80% de un salario mínimo legal diario vigente. Esto lleva a que algunos contribuyentes pequeños paguen un impuesto mayor al que correspondería si se aplicara la tasa máxima legal sobre su base imponible.

Cuadro 12.
Gastos Tributarios Año 2009: Tasas Reducidas en el Impuesto de Industria y Comercio
Cifras en pesos nominales

Código	Nombre Actividad	Número Contrib	Base Imponible	Ta-rifa	Ta-rifa Ref.	Recaud. Efectiva	Gasto Tributario
Actividades Industriales							
000101	Fabricación y Producción de alimentos y bebidas, fabricación de calzados, ropa y demás prendas de vestir	28	511.964.383	5	7	2.602.730	981.021
000102	Fabricación de productos primarios de hierro y acero, fabricación de material de transporte	4	8.526.300	6	7	56.442	3.242
000103	Las demás actividades industriales	25	191.679.476	7	7	1.364.828	-23.072
Actividades Comerciales							
000200	Distribuidores exclusivos al por mayor, de cemento, leche.	1	32.186.333	3	10	96.559	225.304
000201	Tienda, Graneros, Depósitos, que vendan víveres , granos y abarrotés	419	2.210.885.151	4	10	10.051.155	12.057.697
000202	Venta de materiales para la construcción; venta de auto-motores incluidas motocicletas, ferreterías, papelerías, Venta de Drogas Humana y Homeopática o natural. Venta exclusiva y al por mayor de Cervezas	257	2.170.391.535	5	10	11.120.339	10.583.577

	y licores						
000203	Supermercados, Venta de Drogas veterinaria e Insumos Agropecuarios, Venta de prendas de vestir, ropa, calzado, telas, Electrodomésticos y Muebles	120	1.621.115.326	6	10	9.869.040	6.342.113
000204	Venta de Loterías, rifas, sorteos, prenderías, joyerías, artículos de lujo	3	4.587.000	7	10	34.584	11.286
000205	Comercialización de combustibles, derivados del petróleo, y las actividades definidas como mercantiles en los numerales 3, 5 y 6 del Código del Comercio	19	102.750.700	10	10	1.032.164	-4.657
000206	Las demás actividades comerciales	608	1.745.656.076	7	10	13.089.690	4.366.871
Actividades de Servicios							
000300	Servicio de Educación Privada formal y no formal, Laboratorios Clínicos, Universidades, Institutos técnicos, publicación de revistas, libros y periódicos,	22	235.031.019	4	10	1.001.016	1.349.294
000301	Peluquerías, Zapaterías, Servicios electrónicos, Talleres de	104	225.851.792	5	10	1.385.854	872.664

	reparación automotriz en general, videos, sastrerías						
000302	Servicio de Transporte, radiodifusión y programación de televisión.	14	109.785.018	6	10	678.187	419.663
000303	Consultoría profesional, servicios prestados por contratistas en construcción de obras civiles, constructores, Consultores, asesores y urbanizadores y presentación de películas en salas de cine, espectáculos públicos (teatrales, musicales, recreacionales, circos,)	5	16.654.893	7	10	116.999	49.549
000304	Compraventas, vigilancia privada arrendamiento de bienes inmuebles	17	58.076.747	8	10	471.917	108.851
000305	Clínicas Privadas, salas de masajes, salas de belleza integral	2	1.154.556	9	10	20.168	-8.622
000306	Bares, Cantinas, Moteles, hoteles, Tabernas, Estancos, Estaderos, Grilles, Discotecas, Clubes Sociales, Galleras, hidroeléctricas, Electrificadoras, Empresas Mixtas y Sociales de Servicios públicos, Empresas de Telecomunicacione	162	2.506.757.359	10	10	25.330.699	-263.126

	s, Parabólicas, Televisión por Cable y Satelital.						
000307	Las demás actividades de servicio	230	1.654.133.807	7	10	11.775.632	4.765.706
Actividades Financieras							
000402	Las demás entidades financieras	6	1.007.078.581	5	5	5.035.393	0
Descuentos por Pronto Pago		S.I.					S.I.
Total		2.046	14.414.266.051			95.133.396	41.837.361

Fuente: Elaboración propia en base a información proporcionada por la DAF.

Bibliografía

Colombia. Decreto Ley 1333 de 1986.

Colombia. Ley 20 de 1974.

Colombia. Ley 44 del 18 de diciembre de 1990.

Colombia. Ley 142 de 1994.

Colombia. Ley 299 de 1996.

Colombia. Ley 322 de 1996.

Colombia. Ley 418 de 1997.

Colombia. Ley 488 de 1998.

Colombia. Ley 819 de 2003, de Responsabilidad Fiscal

Craig y Allan (2001), “Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective”.

Minarik, J. (2008), “Tax Expenditures in OECD Countries”.

OECD (1996), “Tax Expenditures. Recent Experiences”.

OECD (2004), “Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures”.

Slemrod, J. (1989). “Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion” en “Taxpayer Compliance”, Vol 2, University of Pennsylvania Press.

Tokman, M., Rodríguez, J. y Marshall, C. (2006). “Las Excepciones Tributarias como Herramienta de Política Pública”, Revista de Estudios Públicos N°102, CEP.

Villela, L., A. Lemgruber y M. Jorratt (2009). “Los Presupuestos de Gastos Tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación”, Banco Interamericano de Desarrollo.