

Recibido: 31/05/2016–Aceptado: 14/07/2016

Transparencia del gasto fiscal en Colombia¹

Spending fiscal transparency Colombia

Jairo Alonso Bautista*
Didier Antonio Sepúlveda Reyes**

Escuela Superior de Administración Pública ESAP–Bogotá

Forma de citar este artículo en APA: Bautista, J. A. y Sepúlveda Reyes, D. A. (enero – junio, 2017). Transparencia del Gasto Fiscal en Colombia. *Science of Human Action*, 2(1), 38-54.

¹ El presente documento es un artículo de reflexión del tema del fenómeno de los gastos tributarios en términos de Transparencia Presupuestal, elaborado por el grupo de Finanzas Públicas de la Escuela Superior de Administración Pública, ESAP.

* Magíster en Administración Pública de la Escuela Superior de Administración Pública. Docente. Director del grupo de investigación Ciudadanía y Finanzas Públicas, vinculado a la Escuela Superior de Administración Pública. Bogotá, Colombia. Correo electrónico: abautistaj@unal.edu.co

** Administrador Público e Investigador Junior del grupo de Ciudadanía y Finanzas Públicas de la Escuela Superior de Administración Pública. Bogotá, Colombia. Correo electrónico: sepulveda155@esap.gov.co

Resumen

El presente artículo tiene como propósito analizar los procesos de transparencia de la información producida alrededor del gasto tributario ejecutado por el Gobierno Nacional Central en Colombia, y las consecuencias fiscales que se derivan de su administración. Considerando que la transparencia fiscal es el fundamento para tomar adecuadas decisiones de política y el factor clave para mejorar la confianza de los ciudadanos y legitimar la estructura tributaria, su estudio es altamente pertinente en la medida en que a diferencia del tradicional presupuesto de gastos, el gasto tributario no es fácilmente representable en las cuentas fiscales, por tanto, la relación entre éste último (el cual se entiende como un trato preferente en el tributo, más que como un gasto tributario) y los efectos sociales y económicos deseados con dichos tratamientos preferenciales, no es clara y, además, puede causar profundas desigualdades en el pago de los tributos.

En este sentido, el documento hace una revisión de las principales aproximaciones teóricas al concepto de transparencia fiscal, y busca establecer la importancia que dicha noción tiene para el estudio de los gastos tributarios, y los desarrollos que ambos elementos han tenido en la gestión presupuestal en Colombia. El artículo es documento de reflexión y surge de los debates del grupo de investigación Ciudadanía y Finanzas Públicas de la Escuela Superior de Administración Pública, ESAP.

Palabras claves:

Presupuesto Público; Transparencia Fiscal; Gasto Tributario; Impuestos.

Abstract

The current paper aims to analyze the transparency processes in the information produced about the tax expenditure carried out by the Central National Government in Colombia, and the fiscal consequences that derive from its administration. Taking into consideration that fiscal transparency is the basis to make appropriate political decisions, and the key factor for improving citizens' confidence and legitimizing tax structure, its study is highly relevant in a way that, unlike the traditional budget spending, tax expenditure is not easily represented or measured in fiscal accounts, therefore, the relationship between the expenditure (which truly is treated with preference in the subject of tax spending) and the economic and social effects wanted about the preferential treatments mentioned, is not clear, and in addition, it can cause deep inequalities in paying taxes.

In this sense, the document does a review of the main theoretical approaches to the concept of fiscal transparency, and it seeks to establish the importance of this concept for the study of tax expenditures, and the developments that these elements have had in the budget management in Colombia. The article is a "discussion paper", which arises from the debates within the academic research group, *Ciudadanía y Finanzas Públicas de la Escuela Superior de Administración Pública, ESAP*.

Keywords:

Tax expenditure, fiscal transparency, tax expenditure information, fiscal consequences.

Introducción

En los últimos 20 años han sido pródigos el análisis y la literatura sobre los efectos de los beneficios y tratamientos tributarios en la gestión fiscal de los Estados. La expansión de la integración comercial y la capacidad del capital financiero para fluir a lo largo de las diferentes economías, han puesto en el mayor nivel de importancia los debates sobre las condiciones que los países deben crear para atraer y mantener dichos capitales en sus naciones.

En este contexto, una de las herramientas de mayor importancia es la generación de un conjunto de tratamientos preferenciales sobre los capitales, que se conocen genéricamente como “beneficios tributarios” o “gasto tributario”. Su objetivo Es reducir la tasa efectiva de tributación de las operaciones de capital, creando el ambiente propicio para que dichos tratamientos lleguen a un país y decidan mantenerse, basados fundamentalmente en que su tasa final de ganancia llegue a ser superior a la que obtendrían por inversiones similares en otros países.

A pesar de que el principal argumento para crear sistemas de gasto tributario sea beneficiar la inversión extranjera, suelen establecerse por razones muy diferentes, e incluso, sobre impuestos que no gravan directamente los capitales foráneos o locales: la necesidad de estimular la equidad del sistema tributario, tanto en términos de niveles de ingreso de las personas, como de niveles de desarrollo de las regiones, o por otra parte, el estímulo directo al desarrollo de un sector económico particular (Bautista y Valencia, 2014).

Adicional a ello, existe un amplio conjunto de definiciones que pueden llamar a confusión, términos como “beneficio fiscal”, “gasto tributario”, “tratamientos fiscales preferenciales”, entre otros, suelen ser tratados de manera indiscriminada como sinónimos. De acuerdo con Villela, Lemgruber & Joratt (2010), un gasto tributario (tax expense) “es aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales” (p. 1); en otros documentos, este concepto suele denominarse gasto fiscal (fiscal expense) (Banco Mundial, 2012), mientras que la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2001) define un beneficio fiscal como: “el tratamiento especial que en materia tributaria se otorga a los contribuyentes en atención a beneficiar un sector particularmente importante de la economía, o lograr un objetivo de política pública de interés general” (p. 31).

De igual manera, pueden identificarse como sinónimos los conceptos “beneficios tributarios” o “tratamientos tributarios preferenciales”.

El hecho fundamental a comprender aquí, radica en que el gasto tributario está orientado a medir y evaluar la pérdida que en recaudo de impuestos se deriva de los tratamientos tributarios preferenciales, así, aunque los conceptos están relacionados, no son sinónimos porque no necesariamente todo tratamiento tributario preferencial implica un sacrificio recaudatorio para el Estado. Por ejemplo, un tratamiento preferencial puede suponer plazos diferentes para el pago de un impuesto, lo cual en realidad no comporta sacrificio recaudatorio alguno.

Este documento aborda el tema de los gastos tributarios, y esencialmente la transparencia de los mismos en el marco de la gestión presupuestal en Colombia. Su importancia no es nueva y como en muchos de los temas relacionados, las experiencias en países desarrollados tienen antecedentes bastante amplios. De acuerdo con Villela et al. (2010), las primeras experiencias de medición y presentación del gasto tributario o gasto fiscal se remiten a finales de los años setenta en Alemania y Estados Unidos, y durante los años ochenta se difundieron por el resto del mundo desarrollado. Las revelaciones sobre el gasto fiscal en las cuentas públicas llegaron a América Latina en la primera década de este siglo, veintiuno de la mano de las leyes de ajuste fiscal posteriores a los acuerdos pos crisis de la deuda y a las crisis financieras y económicas de finales del siglo XX, como mecanismo para impulsar no solo la transparencia, sino también para mejorar la programación del presupuesto en el largo y mediano plazo para hacer sostenible las finanzas públicas y, particularmente, los pagos de las deudas asumidas por los fiscos nacionales y territoriales.

En Colombia comienza a hablarse tanto de transparencia presupuestal, como de transparencia del gasto fiscal y su incorporación (a manera informativa) desde finales de los noventa, pero solamente se incorporaron de manera definitiva en los marcos legislativos a principios de la década siguiente.

1. Transparencia presupuestal: definiciones y componentes

Los principios de **transparencia presupuestal y rendición de cuentas** se han convertido en fundamentales en la gestión fiscal y financiera de los Estados modernos. Aunque en principio eso sea fácil de enunciar, los significados mismos de transparencia son diversos, así como los ámbitos y requerimientos que dicha transparencia requiere; igualmente, otras técnicas y políticas son abundantes.

Hacer transparente el presupuesto público es en principio hacerlo público; es decir, garantizar su divulgación y disponibilidad en el momento en que cualquier ciudadano requiera información. Al respecto, de una manera más específica, la OECD (2010) define “transparencia presupuestal” como: “la apertura total de la infor-

mación fiscal pertinente de manera sistemática y de conformidad con tiempos bien establecidos” (párr. 1); por su parte, el Observatorio de Gasto Público (2015) del gobierno mexicano establece que la transparencia es la disponibilidad de información presupuestaria que permite a los ciudadanos comprender el uso y el impacto que el gasto público tiene en la sociedad, la cual no se limita solamente a la descripción del conjunto de partidas de gasto, sino también al sistema de indicadores de evaluación del desempeño.

La transparencia no es solamente un deber del Estado, sino también un derecho del ciudadano, a quien le debe permitir: (I) controlar la ejecución eficaz y eficiente del presupuesto, (II) hacer incidencia para modificarlo y (III) evaluar los impactos del gasto en aspectos como mejora de la calidad de vida y disponibilidad de mayores y mejores bienes públicos (International Budget Partnership, 2015). Otras aproximaciones conceptuales han hecho énfasis en la transparencia presupuestal como una herramienta que fundamentalmente está al servicio de la gestión macro – presupuestal (Holanda, 2006), o en el apoyo a la toma de decisiones de alto nivel de la gerencia pública (Soto, 2006).

Por su parte, la OECD (2010) establece que la transparencia presupuestal se expresa en tres dimensiones: “i. Los tipos de reportes que se elaboran, ii. El contenido que deben divulgar dichos reportes y iii. Las prácticas que permiten que los reportes se integren con calidad y de forma íntegra” (p. 3).

De igual manera, el International Budget Partnership (2015) indica que el análisis de la transparencia presupuestal, implica además una valoración sobre los siguientes elementos:

- ▶ ¿A través de qué medios se informa? (medios virtuales, impresos, medios de comunicación masiva)
- ▶ ¿Qué tipo de información se produce para los diferentes públicos?
- ▶ ¿Qué tipo de pedagogía se utiliza para que el público en general comprenda la información presupuestal?

Los lineamientos que requiere una labor de transparencia presupuestal implican un conjunto de pautas de información, campos de acción y metodologías que garanticen una correcta difusión de la información presupuestal; aunque quizás, el modelo más conocido y difundido sea el de la OCDE (2010), existe un amplio conjunto de iniciativas de carácter global como regional, que tienen como pretensión evaluar el grado de transparencia del presupuesto público y de otras variables fiscales.

Almeida (2014) enlista un conjunto de nueve iniciativas² de varias organizaciones para evaluar la transparencia fiscal de un país. Adicional a ello, también organizaciones de la sociedad civil desarrollan mecanismos, metodologías y procesos para evaluar el grado de transparencia fiscal y presupuestal (Almeida identifica tres de carácter global). En esta amplia oferta de sistemas de medición y valoración de transparencia, los objetivos, las metodologías y los indicadores de evaluación utilizados son diversos, aquí se identifican las características comunes que comparten la mayoría de estas propuestas.

A continuación, basándonos en las condiciones elementales de transparencia fiscal propuestas por la OCDE³ y una revisión de las principales iniciativas sobre transparencia presupuestal, se identifican los criterios genéricos que se usan para tipificar las prácticas de transparencia. Estas se dividen en tres categorías: los tipos de reportes que se producen, la información específica que debe divulgarse, y la integridad, control y rendición de cuentas.

1.1. Tipos de reportes que se elaboran

Presupuesto. El documento presupuestal es el fundamento de todo el proceso fiscal de un país; su construcción debe permitir señalar el conjunto de ingresos y gastos con suficiente nivel de detalle, como para permitir una evaluación adecuada de las opciones de política y de los costos y beneficios asociados a cada una de ellas. De acuerdo con la OCDE, el presupuesto debe incluir, cuando ello se requiera, información no financiera que permita evaluar el desempeño de los programas de gasto público y estar en contexto con una perspectiva de mediano plazo (dos años sugiere OCDE, en Colombia ese marco fiscal es de cuatro años).

Respecto a la presentación del gasto, la OCDE sugiere tres esquemas: institucional (o por unidad administrativa), económico y funcional. Adicionalmente, hacer una presentación de los activos y pasivos financieros, así como de contingencias que afectan el desempeño presupuestal.

Reporte preliminar. Este tipo de documento permite comprender los impactos potenciales del presupuesto y antecede la presentación del presupuesto preliminar (Anteproyecto de presupuesto, para el caso de Colombia); debe señalar los objetivos de largo plazo de la política de gasto público.

Reportes mensuales. Estos se presentan con el fin de analizar, controlar y evaluar el desarrollo de la ejecución presupuestal, y revisarla en contraste con las metas y objetivos generales de ejecución del presupuesto anual.

² Gasto público y rendición de cuentas PEFA, Open Budget Initiative, Índice Latinoamericano de Transparencia Presupuestaria, Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas –EITI–, Código de Transparencia Fiscal del FMI, las prácticas de transparencia presupuestal de la OCDE, *Open Government Partnership*, Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal y la Iniciativa Internacional por la Transparencia de la Ayuda Internacional.

³ La OCDE u Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es de carácter internacional y está compuesta por varios estados (35 en la actualidad); uno de sus propósitos es el de establecer lineamientos de política pública que ayuden a sus miembros a alcanzar niveles de desarrollo más altos. En este sentido, sus propuestas alrededor de los modelos de gestión fiscal, y particularmente de transparencia presupuestal, se han convertido lentamente en estándares a seguir por parte de todos los países del mundo; para Colombia, que ha declarado la intención de ser parte de la OCDE, el cumplimiento de los criterios de transparencia es casi que una tarea a desarrollar.

Reportes de medio año. En general, este reporte contiene información sobre las ejecuciones fiscales y su relación con las metas presupuestales tanto en términos financieros como no financieros; debe incluir además, información sobre partidas como activos y pasivos no financieros y pasivos contingentes.

La cuenta pública. Este es el documento final de reporte que recoge todo el resultado de la ejecución presupuestal y los sistemas anexos de la misma, es en este sentido, el principal documento de rendición de cuentas de la gestión fiscal. Debe analizar el cumplimiento de la metas de gobierno, y ser presentado en términos de clasificación del gasto, usando categorías similares de análisis a las de la elaboración y definición del documento presupuestal.

1.2. Información específica que se reporta

Supuestos y previsiones económicas. La programación presupuestal y su ejecución se presentan en escenarios económicos que alteran las capacidades del Estado para recaudar impuestos y por ende, para asignar gasto público; por ello se hace necesario que dichos supuestos se hagan públicos e incluir análisis de sensibilidad de variables claves que afecten el desempeño fiscal.

Créditos fiscales. Costos estimados que están implícitos en los tratamientos preferenciales que se otorgan en la estructura tributaria. Mientras las reglas de la OECD establecen que deben integrarse al presupuesto los créditos fiscales más importantes, otros esquemas no tienen exigencias específicas sobre el tema o se remiten a las diseñadas por la OECD. Adicionalmente, hay que mencionar que las indicaciones de la OECD proponen además un análisis de los créditos fiscales por área y función específica, con el objetivo de proveer información sobre potenciales alternativas fiscales (por ejemplo, reemplazar el crédito por un programa de gasto público).

Hay que indicar que en ninguno de los modelos de transparencia analizados se proponen términos detallados de la información que deben contener los análisis.

Activos y pasivos financieros

Activos no financieros

Obligaciones correspondientes a carga pensional del gobierno

Pasivos contingentes

1.3. Integridad de la información, control y rendición de cuentas

Políticas contables

Sistemas y responsabilidad

Auditoría

Vigilancia del legislativo y del público

El cumplimiento de estos criterios permite el desarrollo de procesos de transparencia fiscal, pero hay que tener en cuenta que aspectos como: medios usados para la publicación de información fiscal (página web, medios de comunicación masivos, cartillas o publicaciones), los lenguajes asociados a la divulgación de información fiscal (si el presupuesto se presenta en un lenguaje técnico o en uno accesible a cualquier ciudadano, o al menos, incluye un formato de explicación y presentación), también constituyen factores que permiten evaluar la transparencia de un sistema presupuestal.

2. El gasto fiscal (crédito fiscal): definición y evaluación

Como se analizó en la sección anterior, la estimación de beneficios fiscales (créditos fiscales), es parte integral de un proceso de transparencia fiscal; sin embargo, la medición y evaluación de los gastos o créditos fiscales -que tal como se analizó en la sección anterior, responden al conjunto de tratamientos preferenciales que se otorgan a particulares en el marco de una política de incentivos tributarios- constituye en la práctica unos elementos que no son de fácil medición y, aún menos, de conceptualizar. De hecho, para titular esta sección las posibilidades eran amplias, pues los referentes conceptuales son diversos: gasto fiscal, crédito fiscal, beneficio tributario, beneficio tributario con costo fiscal, gasto tributario, renuncia tributaria y gasto fiscal negativo.

A este respecto, Simonit (2013) señala que organismos como la OCDE reconocen divergencias en los conceptos que se refieren a beneficios tributarios o créditos fiscales. Es decir, en la práctica no son nociones equivalentes, por el contrario, cada una de las anteriores definiciones comprende marcos de análisis distintos, o bien, metodologías diferenciales para su evaluación o medición. Asimismo, tienen diferentes denominaciones que hacen compleja su comprensión: beneficios tributarios, beneficios tributarios con costo fiscal, gasto tributario y renuncia tributaria (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2014; Jimenez & Podestá, 2009; Parra, Albarracín y Sierra, 2010).

Beneficio tributario: hace referencia a todo tratamiento tributario diferencial, respecto al tratamiento general con el que se identifica el impuesto. Su identificación es muy compleja, porque en la práctica muchos impuestos tienen una regla general muy poco definida. Sin embargo, el concepto hace referencia a la existencia de tarifas diferenciales en el impuesto, divergencias en la incorporación de elementos para la deter-

minación de la base gravable, plazos diferentes para el pago, entre otros asuntos. Como se ve, no muchos de ellos pueden cuantificarse nominalmente, y por ello las metodologías para su estimación suelen ser muy diversas, tanto entre países, como a lo largo del tiempo en un mismo país.

Beneficio tributario con costo fiscal: hace referencia al subconjunto de beneficios tributarios que son capaces de menoscabar la base fiscal, implicando un costo real neto en el recaudo del impuesto. En el ámbito internacional no existe un estándar de medición de los costos fiscales, pues estos dependen de las categorías que crea cada administración tributaria para determinar cuándo un beneficio genera un sacrificio en el recaudo. En el caso colombiano, los documentos disponibles no permiten establecer cómo se calcula dicho costo fiscal, pero un principio es la diferenciación entre la “tecnicidad” o no, de un determinado beneficio.

Gasto fiscal o gasto tributario: este concepto es relativo al valor contingente que asume implícitamente el Estado al otorgar un beneficio tributario. Aunque su definición podría asimilarse a la de costo fiscal, la diferencia fundamental consiste en que el gasto tributario se incorpora a la programación presupuestal y por ende, su cálculo debe corresponder a un valor fiable que recoja el valor real y no una estimación estadística.

Renuncia tributaria: corresponde a la renta o ingreso que permanece en manos del contribuyente como resultado de un tratamiento preferencial. Para medirlo, se estima el ingreso, renta o capacidad de consumo del contribuyente, se parte del principio de comparar el rendimiento en el uso de una unidad de riqueza en manos del Estado versus el rendimiento de la misma unidad de riqueza en manos del contribuyente, esto permite establecer en dónde se produce mayor rentabilidad, ofreciendo herramientas para el diseño de alternativas presupuestales.

En muchos documentos de análisis, estas definiciones se emplean de manera indistinta, incluso, es usual que se hable de dichas categorías como sinónimos. La intención de este texto no es ampliar este debate, sino indicar las categorías base que se usan en diferentes referentes de transparencia presupuestal, haciendo énfasis en el que se busca para la identificación del gasto fiscal en el proceso presupuestal.

Un segundo aspecto que genera dificultades para la efectiva evaluación e incorporación del gasto fiscal es la diversidad metodológica para la estimación de los beneficios fiscales y sus correspondientes costos. A continuación, se hace un resumen de dichas diferencias basado en lo expuesto por Simonit (2013) y OCDE (1984).

Instrumentación. Esta dimensión permite establecer si los reportes sobre beneficios tributarios y costos fiscales se realizan mediante informes adicionales al presupuesto, o si se integran a éste como parte de la discusión del presupuesto anual.

Frecuencia de los reportes. Permite establecer la regularidad de la información provista, si ésta es anual o esporádica.

Cobertura. Establece el número de impuestos que serán evaluados en el reporte, así como el ámbito territorial sobre el cual se instrumentan.

Clasificación. Depende fundamentalmente de los tipos de tratamientos que contiene el ordenamiento tributario en cada país, la OCDE señala una guía de clasificación para los impuestos directos (renta y patrimonio).

Metodologías de estimación del costo fiscal. A este respecto pueden identificarse tres posibles aproximaciones:

- ▶ **Ex post.** En ella se estima la cantidad en que la recaudación tributaria se reduce efectivamente como resultado de un beneficio tributario.
- ▶ **Ex ante.** Establece el aumento del recaudo tributario como resultado de la eliminación de un beneficio tributario en particular.
- ▶ **Gasto directo sustitutivo.** Estima el valor que resulta de reemplazar un gasto tributario por un gasto directo en el presupuesto, como resultado del desmonte del beneficio tributario relacionado.

Otro aspecto fundamental para el proceso de transparencia presupuestal está relacionado con la forma de analizar los gastos fiscales. Existen al menos tres requerimientos fundamentales: (1) el costo del beneficio otorgado, (2) el conjunto de contribuyentes que los disfrutan y (3) el impacto del beneficio, es decir, si el tratamiento preferencial genera los incentivos prefijados por el ejecutivo o el legislativo al aprobarlo.

Los documentos de los Marcos Fiscales de Mediano Plazo recurren a una evaluación *ex post* de los costos fiscales y a la estimación *ex ante* de los beneficios tributarios. De tal forma que solo consideran como costos fiscales los definitivamente causados en un periodo de tiempo anterior al que se presenta en el reporte.

Un elemento adicional tiene que ver con la evaluación de resultados del incentivo, es decir, con la verificación de si el beneficio cumple con el objeto para el cual fue establecido. Esto implica que la creación del beneficio tributario debe ser plenamente calculada y debe aparejarse con un sistema de indicadores que evalúen de manera pertinente el logro de tal objetivo.

La creación de beneficios tributarios requiere de un juicio adecuado sobre las bondades de estos versus los sacrificios tributarios implícitos; lo que demanda una arquitectura institucional sólida que identifique la idoneidad del tratamiento tributario, haga un seguimiento de sus logros en el tiempo, visibilice los resultados y costos de dichos beneficios en el debate fiscal (presupuesto), y genere mecanismos para tomar decisiones cuando los beneficios no correspondan con los impactos esperados.

3. Transparencia de los gastos fiscales en Colombia: una evaluación de la información reportada por el Gobierno Nacional Central

La presentación de información sobre el gasto fiscal es importante porque permite: (1) hacer explícito el esfuerzo fiscal que se realiza por parte del Estado para fomentar o beneficiar a diversos sectores de la economía, (2) identificar el tamaño específico del estímulo que recibe cada sector y los incentivos que dichos apoyos fiscales generan y (3) generar herramientas de información para que los organismos de control y la ciudadanía en general evalúen la bondad de dichos incentivos.

En el caso colombiano, la entidad recaudadora (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN) es la encargada de producir la información adecuada sobre los gastos fiscales. La DIAN, en conjunto con el Ministerio de Hacienda, establece los criterios de definiciones, medición y revelación correspondientes.

3.1. Evolución del proceso de producción de información de costos fiscales

En Colombia, la revelación de los costos fiscales comenzó a finales de la época de los 90, cuando la Unidad de Estadísticas e Información, también conocida como Bodega de Datos, (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2001) realizaba ejercicios de cálculo sobre los costos fiscales apareados a tratamientos preferenciales, los cuales se efectuaban sobre los dos impuestos más importantes que tiene el gobierno nacional colombiano: Renta y el Impuesto al Valor Agregado – IVA. Esta información tenía el carácter de reservada y solo era suministrada por petición especial a miembros del Parlamento en el marco de acciones de solicitud de información, su resultado tampoco se incorporaba al debate tributario y solamente servía como información de referencia.

Con la aprobación de las leyes 788 de 2001 (Reforma Tributaria) y 819 de 2003 (Marco Fiscal de Mediano Plazo), el proceso de producción de información sobre costos fiscales se hizo más formal y adquirió un carácter de visibilidad mayor, de hecho, se ordenó su inclusión tanto en el ejercicio presupuestal, como en el ejercicio de planificación fiscal de mediano plazo.

En efecto, desde el 2004, el Presupuesto cuenta con un aparte específico en el que se presenta la información sobre costos fiscales de los tratamientos preferenciales, y los marcos fiscales de mediano plazo incorporan efectivamente dicha información en el ejercicio respectivo. Sin embargo, un aspecto que surge de la información revelada a nivel presupuestal evidencia que ésta contiene variaciones año a año sobre su amplitud, metodología y análisis.

La tabla 1 presenta un resumen de dichos cambios, evaluados en tres dimensiones: cambios en la metodología para la estimación del gasto fiscal, evaluación del impacto fiscal, cobertura (tipo de impuestos que son analizados).

Tabla 1. Variaciones en la calidad y ámbito de revelación de la información sobre gasto fiscal. Colombia: Gobierno Nacional Central (2004-2014)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Cambios en la metodología											
Evaluación de impacto el gasto fiscal											
Cobertura (impuestos analizados)*	2	2	2	2	2	2	2	2	2	3	3

Fuente: elaboración propia, basado en Presupuesto General de la Nación 2004-2014 y Marco Fiscal de Mediano Plazo 2004-2014. *A partir de 2013 se evalúan los beneficios fiscales derivados de la Contribución para la Equidad (CREE)

Con el fin de evaluar la transparencia del gasto fiscal en Colombia, se identificaron los criterios fundamentales descritos en la sección uno y se analizó su presentación en los presupuestos anuales en el periodo 2004–2015 (ver tabla 2).

Tabla 2. Identificación de información sobre gasto fiscal en los reportes presupuestales

	Se elabora	¿Contiene información sobre Gasto Fiscal?
Presupuesto	SÍ	SÍ
Reporte Preliminar	SÍ	NO
Reporte Mensual	SÍ	NO
Reporte de Medio Año	SÍ	NO
Cuenta Pública	SÍ	NO

Fuente: elaboración propia, basado en Presupuesto General de la Nación 2004-2014 y Marco Fiscal de Mediano Plazo 2004-2014

En este sentido, hay que señalar que la estimación sobre gastos fiscales no es homogénea a lo largo del proceso presupuestal; un elemento más complejo, constituye su ausencia en el documento de cuenta pública, puesto que el órgano auditor nunca incorpora un análisis del gasto fiscal en sus ejercicios auditores. En otros

reportes como el mensual, esta ausencia responde a problemas técnicos que tienen que ver con la incapacidad de contar con herramientas para establecer la causación del gasto fiscal mes a mes, puesto que como se indicó en la sección 2, éstos son estimados (ver tabla 3).

Tabla 3. Análisis de estimación de Gastos Fiscales

Elementos cualitativos de la información	Se cumple	Comentarios
¿Se hacen supuestos específicos para la incorporación del Gasto Fiscal?	NO	El esquema de programación no considera necesario hacer supuestos adicionales
¿Los gastos fiscales se analizan por área y función específica?	SÍ	Sí, aunque no siempre son consistentes las áreas o sectores o las funciones que tiene cada gasto fiscal
¿Se analiza el impacto de los programas de beneficios tributarios?	NO	Se hacen análisis para uno o dos tratamientos preferenciales en el impuesto de renta
¿Se hace una cobertura de los gastos tributarios generados por todos los impuestos (universalidad)?	NO	Solamente se presentan los gastos tributarios derivados de dos impuestos, cuando la estructura tributaria del Gobierno Nacional tiene un total de seis. A partir de 2013 se incorpora un tercer impuesto (CREE)

Fuente: elaboración propia, basado en Presupuesto General de la Nación 2004-2014 y Marco Fiscal de Mediano Plazo 2004-2014

Uno de los temas que llama la atención en este análisis es que las estimaciones sobre gastos fiscales no responden al universo de impuestos del gobierno nacional; de hecho, tampoco contienen información sobre la relación entre dichos gastos y los impactos esperados, que es el aspecto sustancial que garantiza la generación de este tipo de estímulos fiscales. En el caso colombiano, dichos análisis de impacto no contienen información suficiente para estimar la factibilidad del beneficio tributario que la sustenta, a continuación se presenta un ejemplo.

3.2. Vigencia presupuestal 2012

Beneficio tributario: exención del 30% en utilidad por reinversión de utilidades.

Explicación: el gobierno nacional en el año 2004 creó una figura mediante la cual permitía que las empresas accedieran a una renta exenta del 30% de las utilidades, cuando éstas fueran utilizadas en procesos de reinversión operacional y especialmente en la modernización y actualización de su infraestructura productiva.

Tabla 4. Comparación beneficio vigencias fiscales 2011-2012

Información contenida en el mensaje presidencial del presupuesto 2011 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2011)	Información producida por el Banco de la República (Banco de la República-Colombia, 2012)
"Como efecto directo de la aplicación del beneficio se encuentra que el 61,2% de los grandes contribuyentes iniciaron procesos de modernización de sus infraestructuras productivas, mejorando la productividad de sus procesos industriales y comerciales".	"Uno de los aspectos más llamativos de la deducción del 30% de la renta gravable, por reinversión de utilidades en activos fijos, la constituye la preferencia de los industriales por invertir en nuevas tecnologías, aspecto que plantea inicialmente un desplazamiento del trabajo formal generado por estas industrias, de hecho se observa una caída en el empleo en sectores como industria pesada, servicios financieros y comercio al por mayor, que en algunos casos alcanza cifras superiores al 5%"

Fuente: elaboración propia.

Esta es una muestra de que las evaluaciones realizadas no tienen indicadores aparejados que permitan analizar el impacto del beneficio tributario de manera integral y, por consiguiente, tampoco ofrecen un marco de acción para la toma de decisiones. Es usual que la administración tributaria reporte información superficial sobre las consecuencias de los beneficios, normalmente todas positivas, lo cual crea dificultad para las consideraciones más amplias de una política.

Sin embargo, en términos de los ejercicios de transparentación, hay dos aspectos que es necesario resaltar:

- ▶ No incorporación efectiva del gasto al monto total del presupuesto. En efecto y tal como ya se había señalado, la información producida al estimar los gastos fiscales no se incorpora efectivamente en el monto presupuestal. Termina siendo un ejercicio de orientación que no se debate integralmente en las discusiones sobre el tamaño del presupuesto público.
- ▶ No hay un sistema de indicadores consistente que evalúe el desempeño de los tratamientos fiscales preferentes que constituyen el gasto fiscal. Esta situación impide la adecuada evaluación de los mismos e imposibilita que se tomen decisiones alternativas sobre las opciones de política fiscal.

Conclusiones

La transparencia presupuestal se ha convertido en los últimos años en un elemento fundamental para la gestión fiscal, y en una demanda creciente por parte de diferentes actores sociales (sociedad civil, órganos de control, entidades multilaterales). Un factor que atenta contra dicha transparencia es la no revelación de los gastos tributarios, es decir, el resultado de los tratamientos tributarios preferenciales, que en sí mismos imponen un sacrificio presupuestal y que a la larga constituyen una forma de asignación de recursos públicos en la economía.

Aunque los modelos de transparencia presupuestal están orientados a garantizar que la información sobre gastos fiscales se incorpore de manera efectiva al monto del presupuesto, en el caso colombiano, los ejercicios de estimación no culminan en una incorporación efectiva de los gastos fiscales en el presupuesto, es decir que no alteran la base presupuestal efectiva.

La información reportada no tiene consecuencias fiscales reales, lo cual se debe a problemas técnicos (dificultad para la imputación de las partidas de gasto fiscal en los sistemas de clasificadores presupuestales, o para establecer pautas de causación del gasto fiscal) y problemas políticos (grupos de interés que reciben gasto fiscal y que no quieren ser visibilizados, generando dificultad por parte del gobierno nacional para justificar los rendimientos de los gastos fiscales).

Los criterios de información sobre beneficios tributarios y costos fiscales son poco exigentes: la presentación de los beneficios es bastante compleja, no se muestra una evaluación de impacto de los beneficios tributarios otorgados y esta información nunca se incorpora en el debate presupuestal, lo cual lleva a que en realidad los datos sobre beneficios tributarios no tenga mayor influencia en las decisiones políticas que toma el Congreso.

En Colombia, los beneficios tributarios son creados sin realizar estudios serios sobre el alcance de los mismos y sin una evaluación ex ante de sus impactos fiscales; incluso, surgen por fuera del debate parlamentario, en forma de parágrafos de artículos, sin que los legisladores sepan que están entregando un beneficio tributario. En realidad, tanto el Ejecutivo, como el Congreso, suelen ser muy “informales” a la hora de establecer beneficios tributarios, muchos de ellos aparecen en los márgenes de los debates de comisión o en las plenarias, y suelen ser parte del botín de negociación política entre partidos y aún entre legisladores.

Referencias

- Almeida, M. (2014). *Experiencias internacionales en transparencia fiscal*. Santiago: CEPAL.
- Banco de la República–Colombia. (2012). *Situación del Mercado Laboral en Colombia*. Bogotá: Banco de la República.
- Banco Mundial. (2012). *El gasto tributario en Colombia*. Bogotá: Banco Mundial–Gobierno de España.
- Bautista, J., y Valencia, M. (2014). *Los beneficios tributarios en el impuesto de renta: análisis de sus determinantes técnicos*. Bogotá: Red por la Justicia Tributaria–Colombia. Recuperado de <http://justiciatributaria.co/los-beneficios-tributarios-en-el-impuesto-de-renta-analisis-de-sus-determinantes-tecnicos-y-su-impacto-fiscal/>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2001). *Estimación de los costos de los tratamientos preferenciales*. Bogotá: DIAN.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2014). *Análisis de indicadores de gestión*. Bogotá: Imprenta Nacional.
- Holanda, A. (2006). Transparencia fiscal y presupuestación por resultados: el caso de Brasil. En Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento Nacional de Planeación, Banco de la República–Colombia, y Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Colombia. *Memorias Seminario Transparencia Fiscal: presupuesto por resultados y calidad del gasto público* (pp. 66-73). Bogotá: Departamento Nacional de Planeación.
- International Budget Partnership. (10 de febrero de 2015). *IPB*. Recuperado de <http://internationalbudget.org>
- Jimenez, J., y Podestá, A. (2009). *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Ley 788 (diciembre de 2001), por la cual se dictan disposiciones en materia tributaria.
- Ley 819 (junio de 2003), por la cual se dictan normas en materia de presupuesto, responsabilidad, transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia.

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2011). *Mensaje presidencial del proyecto de Presupuesto General de la Nación*. Bogotá: Imprenta Nacional.
- Observatorio del Gasto Público. (10 de abril de 2015). *Transparencia Presupuestaria*. Recuperado de <http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx>
- OECD. (2010). *OCDE Mejores prácticas para la transparencia presupuestaria*. OCDE. Recuperado de <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/OECDBestPracticesSpanish.pdf>
- Organization for Economic Cooperation and Development. (1984). *Tax Expenditures. A Review of the issues and country practices*. París: OECD.
- Parra, G., Albarracín, I., y Sierra, P. (2010). *El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la Renta e IVA. Años gravables 2008 y 2009*. Bogotá: DIAN.
- Simonit, S. (10 de diciembre de 2013). *CEPAL*. Recuperado de www.cepal.org/de/noticias/paginas/0/9200/3simonit.pdf
- Soto, C. (2006). *Formulación y seguimiento al presupuesto de inversión: el caso de Colombia*. En Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento Nacional de Planeación, Banco de la República–Colombia, y Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Colombia. *Memorias Seminario Transparencia Fiscal: presupuesto por resultados y calidad del gasto público* (pp. 112-126). Bogotá: Departamento Nacional de Planeación.
- Villela, L., Lemgruber, A., y Joratt, M. (2010). *Gastos Tributarios: la reforma pendiente*. Santiago de Chile: CEPAL.