

# Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

6

NOVIEMBRE 2017

# Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT

Fernando Peláez Longinotti

CIAT

CONTENIDO



CONTENIDO

# Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT.

Fernando Peláez Longinotti

Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina, principales estadísticas de la Base de Datos del CIAT.

© 2017 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISSN: 2219-780X

Las opiniones expresadas en esta publicación son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

CONTENIDO

# Contenido


| | | |
|---|---|---|
| Resumen | | 2 |
| Introducción | | 3 |
| 1 | La Práctica de los Informes de Gastos Tributarios | 5 |
| 2 | El Panorama en América Latina | 7 |
| 3 | Informes de Gastos Tributarios Consultados | 13 |
| 4 | Bibliografía | 17 |
| 5 | Anexo | 20 |

# Resumen

A partir de los informes oficiales realizados por los países de la región se preparó, para la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, una Base de Datos de los Gastos Tributarios (BDGT). Ésta se confeccionó a partir de la registración sistemática de la información contenida en los reportes, con apertura al mayor nivel de desagregación permitido en cada informe. En total fueron registrados 4499 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de los países analizados.

En el presente documento, se exhibe un panorama general de los gastos tributarios en América Latina, a partir de la exploración de la BDGT, desplegando los resultados observables en las dimensiones de mayor interés y presentando asimismo la potencialidad de análisis que provee esta herramienta.

La contabilización y caracterización de las diversas partidas sigue las recomendaciones incluidas en el Manual de Buenas Prácticas para la Medición de los Gastos Tributarios del CIAT, lo que permite analizar el fenómeno desde diversas perspectivas. La identificación, cuantificación y publicación de los reportes de gastos tributarios reviste enorme importancia, en la medida que permite conocer la dimensión del fenómeno, los sujetos, sectores, regiones o actividades beneficiadas y es uno de los componentes de la ecuación costo-beneficio, que el responsable de política deberá analizar para conocer si, el beneficio otorgado mediante este mecanismo surtió el efecto deseado y si este último justifica el sacrificio fiscal asociado.

# Introducción

El Estado, como forma de ejecutar sus objetivos de gobierno o bien atendiendo a situaciones circunstanciales en las que entiende debe intervenir, recurre a diversos instrumentos para realizar transferencias económicas a sujetos, sectores o regiones con el fin de asistirlos. Habitualmente estas transferencias se ejecutan a través de partidas presupuestarias que quedan definidas en las leyes de presupuesto. Las mismas pueden también concretarse mediante una reducción en las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Beneficiar a un conjunto de individuos a través de una reducción en la carga tributaria, puede ser económicamente equivalente a otorgar un apoyo por medio de una partida del gasto público presupuestal, de allí la denominación de Gastos Tributarios (GT).

Estados Unidos y Alemania, son los países pioneros en incluir reportes de GT en el Presupuesto. En el caso de Estados Unidos, el Presupuesto Público ya incluye un capítulo sobre GT desde 1968, y la denominación de Gastos Tributarios es atribuida a Stanley Surrey, Secretario Adjunto del Tesoro de ese país, quién estuvo a cargo de la identificación y la cuantificación de la no recaudación por las excepciones que existían en el sistema tributario de ese país.[1] En el caso de Alemania, el Informe de Subsidios Tributarios y Preferencias de 1967 es el documento originario de la medición de gastos tributarios en ese país.[2]

El mecanismo habitual del gasto directo proporciona una mayor claridad en las cuentas públicas que cualquier otro instrumento. Los gastos presupuestales o gastos directos que pretenda ejecutar el gobierno deben ser estudiados y aprobados por el parlamento del país. La necesidad, el costo previsto y la eficiencia asignativa de recursos incluida en los programas de gasto público estarán por lo tanto sometidos a debate y aprobación por medio de mayorías, lo que garantiza un umbral básico de transparencia. Además de la estimación a priori de los gastos a presupuestar, las agencias ejecutoras de esas políticas y por lo tanto receptoras de esos fondos, son responsables de su cumplimiento, previéndose en general mecanismos de rendición de cuentas, observando que la ejecución de los gastos esté dentro de los límites máximos pre-fijados.

Buena parte de las modificaciones que se pretendan introducir en el sistema tributario estarán sometidos a revisión parlamentaria ya que, en general son leyes las que crean, modifican o suprimen tributos. Pero si bien existe la instancia de debate previo a su introducción, no hay una agenda de introducción de estos ajustes como si la hay en las leyes de presupuesto y rendición de cuentas y no siempre hay rendiciones de cuentas de los gastos tributarios. El uso de estos instrumentos, en principio, no aporta las mismas garantías que los gastos directos. Los gastos directos están expuestos a un análisis, revisión y discusión de mayor intensidad que los gastos tributarios y el verdadero costo económico se oculta dentro de los ingresos fiscales sacrificados. Aunque buena parte de los países han puesto en práctica la presentación de informes de GT, es notoria la brecha entre el nivel de examen y transparencia de los gastos fiscales en comparación con los gastos directos. Salvo que los GT estén sometidos a un nivel de debate equivalente a los gastos directos, los mismos pueden dar lugar a un oportunismo fiscal por parte de los gobiernos.

1 Stanley S. Surrey, The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974, 17 B.C.L. Rev. 679 (1976), http://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1

2 Subsidy Report of the Federal Government. De conformidad a la ley para promover la estabilidad y el crecimiento de la economía (StabG) de junio de 1967, el gobierno federal de ese país debe elaborar y presentar ese reporte. El estudio es de elaboración bi-anual y contiene la identificación y el costo de las subvenciones concedidas por el presupuesto federal y los beneficios fiscales. El documento se presenta de forma conjunta con el proyecto de gobierno de presupuesto federal.

Algunos sectores de la actividad económica son conscientes de este hecho y se muestran preferentes a recibir beneficios a través de incentivos fiscales antes que a través de subsidios directos.

La cuantificación de los GT entonces, reviste enorme importancia en la medida que permite conocer la dimensión del fenómeno, los sujetos, sectores, regiones o actividades beneficiadas y es uno de los componentes de la ecuación costo-beneficio, que el responsable de política deberá analizar para conocer si, el beneficio otorgado mediante este mecanismo surtió el efecto deseado y si este último justifica el sacrificio fiscal asociado.

Los GT serán el resultado económico de las excepciones a un impuesto de referencia o a un sistema tributario de referencia. La norma tributaria de referencia por lo general incluye la estructura de tasas, las prácticas contables aceptadas, la forma y condiciones de la deducción de los gastos realizados, normas específicas para facilitar la administración de tributos, entre otros.

CIAT (2011) [3] define los GT como los recursos que deja de percibir el Estado por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria que enfrentan determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia. El término "gastos" enfatiza el hecho que los recursos dejados de recaudar podrían haber financiado programas de gasto público explícitos en favor de aquellos a los que se les reduce la carga tributaria e, incluso, a favor de otros.

La delimitación del sistema tributario de referencia, es un elemento clave en el proceso inicial de estos estudios y las diferentes opciones metodológicas de demarcación de este esquema tributario de referencia, proveerán unos mayores o menores resultados equivalentes de sacrificio fiscal.

El fin del sistema tributario es el de obtener los ingresos suficientes para financiar los gastos públicos, garantizando una distribución justa de la carga fiscal, minimizando los efectos negativos sobre la eficiencia económica que los impuestos producen, así como los costos de administración y de cumplimiento de las normas tributarias. También es un objetivo a considerar la transparencia. De acuerdo a Mirrlees (2011)[4] este objetivo tiene dos dimensiones: por un lado la certeza, o ausencia de arbitrariedad en la determinación de la obligación tributaria y por el otro la inteligibilidad de las normas tributarias. La introducción de excepciones en el sistema tributario, que dan lugar a los gastos tributarios, alteran el equilibrio prexistente en el sistema: reducen la capacidad recaudatoria, pueden alterar positiva o negativamente su incidencia redistributiva, producen una ineficiencia económica, al introducir una excepción que perturba la neutralidad del sistema, afectan la equidad al quedar unos contribuyentes en un posición de privilegio económico frente a los demás y producen un aumento de los costos de cumplimiento en la medida que complejizan el sistema tributario reduciendo su transparencia.

En los tiempos que vivimos, con la caída en los precios de las materias primas y el contexto internacional no del todo saludable, buena parte de los países de América Latina (AL) deben mejorar su relación ingresos/gastos de forma de reducir su déficit tratando de mitigar los efectos negativos sobre el

3 Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2011

4 Mirrlees, James; Adam, Stuart; Besley Timothy; Blundell, Richard; Bond, Stephen; Chote, Robert; Grammie Malcom; Johnson, Paul; Myles, Gareth; Poterba, James. *Tax by Design. Institute of Fiscal Studies. 2011. Este trabajo, procura presentar un diseño tributario óptimo, para lo cual identifica como principios u objetivos básicos del sistema tributario, a los objetivos recaudatorios, los redistributivos, los relacionados con la eficiencia económica, los relacionados con la equidad, en el sentido del reparto justo de la carga tributaria, los relacionados con los costos de administración y cumplimiento y los objetivos relacionados con la transparencia. (pp.XXVI-XXVII). Para los autores, los dos primeros principios atienden a juicios de valor, mientras que los demás a consideraciones económicas.*

crecimiento. Entre los factores que inciden en la mejora de la posición fiscal la capacidad recaudatoria y el grado y efectividad del gasto público son prioritarios. En este contexto y enfocados en el punto que nos interesa, es bueno preguntarnos: ¿Cuánto puede mejorar la capacidad recaudatoria de nuestros países? Además de cuantificar, realizar el seguimiento y las proyecciones de la recaudación tributaria, es indispensable estimar, cuantificar y proyectar tanto la evasión tributaria, como los GT. Estos tres elementos conformarán lo que se ha denominado recaudación estructural, y nos permiten conocer cuáles pueden ser las ganancias recaudatorias, tanto por la reducción en el incumplimiento, como por la supresión de las excepciones existentes en el sistema.

# 1 La Práctica de los Informes de Gastos Tributarios

La presentación de informes de GT mejora la transparencia fiscal y una asignación más eficiente de los recursos, en la medida que provee de manera sistemática y a partir de una metodología específica una valoración monetaria del costo fiscal de todas y cada una de las políticas implementadas a través de este mecanismo.

De la revisión comparada de estos informes, tanto de los países que poseen experiencia en su elaboración, como la de quienes más recientemente han adoptado esta práctica vemos que no existe una coherencia, respecto a los elementos que los mismos deben incluir. Igualmente podemos mencionar a los elementos más comúnmente hallados en estos documentos: una definición general de gasto tributario, la descripción del marco de referencia para cada uno de los tributos bajo análisis, la descripción de cada uno de los ítems identificados como gasto tributario, la recopilación de las normas fiscales que dan origen a cada beneficio, los resultados hallados, así como la proyección de los GT para los períodos venideros. En el caso de este último componente, el mismo es hallado principalmente en aquellos informes que se integran en las leyes de presupuesto y rendición de cuentas.

De acuerdo al reciente informe sobre GT de la UE (2014)[5] los países muestran en sus informes diferentes clasificaciones de GT. Algunos los clasifican en relación a la base imponible bajo estudio (IRPJ, IRPF, IVA, etc.), mientras que otros lo hacen por los tipos de disposiciones (reducciones, exoneraciones, deducciones, etc.). Algunos países en sus informes muestran el beneficio desagregado de acuerdo al beneficiario, con el fin de mostrar el sector de actividad o tipo de contribuyente que se beneficia. En otros informes el sacrificio fiscal se discrimina en función del objetivo de política (vivienda, personas de bajos ingresos, promoción de la inversión, etc.).

La práctica de identificación, medición y la presentación periódica de los informes de GT y su tratamiento equitativo con los gastos directos en lo que respecta al proceso de discusión parlamentaria, es un primer paso para monitorear algunos de los elementos que han sido destacados como desventajas de estos instrumentos. Los informes de GT contienen la estimación de costos que produce cada excepción considerada, por lo que luego será necesario, para un análisis integral de la efectividad de la política

5 Directorate-General for Economic and Financial Affairs. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. European Commission. 2014

implementada a través de este mecanismo, progresar en el análisis valorando los beneficios obtenidos por la aplicación de la política en cuestión.

En los últimos años se ha observado un emergente interés en estudios de evaluación de impacto de los GT sobre las variables de interés: inversión, empleo, etc., sobre todo basados en bases de datos de declaraciones juradas y enfocados principalmente en las excepciones implementadas en los impuestos a las rentas personales y empresariales. La particular forma de cada instrumento adoptado y los diversos objetivos de política que persiguen, obliga a hacer evaluaciones caso a caso, y dado que los objetivos pueden ser tan disímiles como impulsar económicamente una zona geográfica, un sector de actividad o la realización de nueva inversión, promover el empleo, o alterar la incidencia distributiva de un impuesto, entre diversos otros, determinar el beneficio global de los GT no es tarea sencilla y más bien las evaluaciones se realizan para una partida en particular o bien para un conjunto de excepciones que integran el sistema de un impuesto y están orientadas a un mismo objetivo (por ejemplo todas las medidas que buscan promover el crecimiento de la inversión, o el empleo). Además de la particularidad de cada instrumento un problema que aparece con frecuencia refiere a la dificultad de identificar al beneficiario efectivo de los GT.

Además de la mayor transparencia que provee la publicación de los informes de GT, en el momento de creación de las excepciones es recomendable incorporar determinadas cláusulas en relación al plazo de vigencia y a los montos máximos de beneficio a conceder. Podemos mencionar como una buena práctica las disposiciones normativas de creación de las excepciones que incluyen fecha de expiración del beneficio, o bien un número máximo de períodos de aplicación del mismo por parte de un contribuyente luego de ocurrida la hipótesis que dio lugar al surgimiento del beneficio. También son medidas de prudencia fiscal la determinación a priori de topes máximos de beneficios que individualmente pueden usarse así como montos máximos de beneficios que globalmente se van a otorgar. Con estas incorporaciones en los textos normativos de creación de una excepción en el cuerpo de un impuesto, se garantiza la no perpetuidad del beneficio así como un control a priori del sacrificio que puede llegar a ejecutarse mediante este mecanismo, dándole un tratamiento más equivalente a una partida de gasto presupuestario, las que por naturaleza tienen un monto máximo de utilización.

# 2 El Panorama en América Latina

A partir de los informes oficiales realizados por los países la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT ha elaborado una base de datos de los beneficios e incentivos tributarios incluidos en los reportes de 16 países de la región (BDGT). Esta se forma a partir de la registración sistemática de la información contenida en los reportes, con apertura al mayor nivel de desagregación permitido en cada informe. En total fueron registrados 4499 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de los países analizados.

La BDGT contiene los siguientes campos:

## Cuadro 1: Campos incluidos en la BDGT

| Campo | Descripción |
|---|---|
| Pais | Nombre del país que se está informando |
| Categoría de Tributo | Valores de 1 a 9 (Ver Anexo) |
| Nombre del tributo | Nombre y sigla del tributo en ese país |
| Tipo de Gasto Tributarico | Valores de 1 a 7 (Ver Anexo) |
| Incentivo tributario | Marca si se trata de un Incentivo (1) o un Beneficio tributario (B) |
| Fuente normativa | Describe la fuente normativa que da origen a la excepción |
| Nombre de la Medida | Nombre que lleva la medida |
| Descripción de la medida | Descripción más en detalle de la exoneración |
| Vigencia desde | Año de inicio de la excepción |
| Vigencia hasta | Año de expiración de la excepción |
| Sector presupuestrio asociado | Clasificación Alfabética (Ver Anexo) |
| Área Geográfica especifica | Especifica en que parte del territorio aplica el beneficio |
| Ejercicio | Año que se está informando el Gasto Tributario |
| Método de medición | Describe el método de medición aplicado en el estudio |
| Fuentes de información | Describe las fuentes de información usadas para la estimación |
| Importe del Gasto Tributario | Valor del gasto tributario |
| Recaudación del Impuesto | Monto recaudado de ese impuesto en ese año |
| Recaudación total | Monto de recaudación total de ese año |
| PIB en ese ejercicio | Valor en moneda comparable del PIB de ese año |
| Fuente | Informe que da origen a la registración |

La exploración de la BDGT nos permite conocer la relación entre el Gasto Tributario y el PIB de cada país, su evolución a lo largo de los períodos incluidos en el análisis, la distribución del mismo según las categorías de tributos más relevantes donde se hallaron excepciones (impuestos al valor agregado, impuestos a las rentas personales y empresariales, impuestos selectivos, impuesto al comercio exterior, patrimoniales, etc.). También es posible conocer la cantidad y los montos acumulados de pérdidas de recaudación atribuibles a cada uno de los tipos de gastos tributarios (exoneraciones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, etc.).

La información, tal como está dispuesta, también habilita a distribuir el gasto tributario según los sectores presupuestarios más asociados a la medida bajo análisis, clasificación ésta que sigue la propuesta incluida en el Manual del CIAT[6] (Educación; Salud y Sanidad; Vivienda; Desarrollo y Descentralización; Actividades Agropecuarias; Industriales; Energía y Minería; etc.). En el proceso de registración cada ítem de gasto tributario se clasificó como un beneficio tributario o como un incentivo tributario. Entre los primeros encontramos a todos los gastos tributarios asociables con el gasto público social, mientras que fueron clasificados como incentivos tributarios a aquellos gastos tributarios que se presentan con la finalidad de promover una actividad económica específica.

A continuación se exponen los resultados del gasto tributario total de cada país en relación al Producto Interno Bruto.

## Cuadro 2: Gasto Tributario como porcentaje del PIB de cada país (últimos tres ejercicios)

| País | t=último año | (t-2) | (t-1) | t |
|---|---|---|---|---|
| **Argentina** | 2016 | 2.5% | 2.9% | 2.8% |
| **Bolivia** | 2013 | 1.0% | 1.2% | 1.3% |
| **Brasil** | 2016 | 4.5% | 4.8% | 4.4% |
| **Chile** | 2016 | 4.3% | 4.5% | 4.3% |
| **Colombia** | 2014 | - | 0.6% | 0.7% |
| **Costa Rica** | 2016 | 5.1% | 5.2% | 5.1% |
| **Ecuador** | 2014 | 4.7% | 4.7% | 4.1% |
| **El Salvador** | 2013 | 3.1% | 2.9% | 3.0% |
| **Guatemala** | 2015 | 2.6% | 2.5% | 2.5% |
| **México** | 2016 | 3.3% | 2.9% | 2.9% |
| **Nicaragua** | 2013 | 4.8% | 5.0% | 5.5% |
| **Panamá** | 2012 | - | - | 2.7% |
| **Paraguay** | 2016 | 1.9% | 1.7% | 1.7% |
| **Perú** | 2016 | 2.2% | 2.3% | 2.2% |
| **República Dominicana** | 2016 | - | 6.8% | 6.6% |
| **Uruguay** | 2014 | 6.6% | 6.4% | 6.3% |
| **Promedio** | | 3.6% | 3.6% | 3.5% |

**Fuentes:** Base de Datos de Gastos Tributarios – CIAT 2016
Estadísticas de cuentas nacionales de los países recopilada por el CIAT

El promedio del gasto tributario sobre el PIB para los países analizados se situó en 3,5% en el último ejercicio del análisis. Debemos ser cautelosos a la hora de realizar comparaciones entre países ya que las diferentes metodologías de estimación, la interpretación en cada estudio de cuál es el alcance del gasto tributario a cuantificar así como la mayor o menor inclusión de impuestos en cada estudio, darán lugar a diferentes resultados. 8 de los países analizados tienen reportes con proyección de gastos tributarios,

6 Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2011

lo que permite tener registros de gastos tributarios hasta 2016 inclusive.[7] Los demás países miden el gasto ejecutado en ejercicios anteriores (generalmente por el criterio de lo devengado).[8]

Como mencionamos anteriormente el Manual del CIAT previó una apertura por tipo de tributo que permitía visualizar los resultados por los principales impuestos. En esta actualización y previa lectura de los informes de los países se consideró pertinente tener una clasificación más amplia de tributos por lo que la tabla de códigos se abrió, dando lugar a 9 categorías (Ver Anexo). En el siguiente cuadro puede verse, para el último ejercicio de cada país el desglose del total del gasto tributario en relación al PIB abierto por cada una de estas categorías de tributos.

## Cuadro 3: Gasto Tributario como porcentaje del PIB de cada país. Por categoría de tributo analizado (último ejercicio)

| País | Impuestos Generales al Consumo | Impuestos Renta Personas Fisicas | Impuestos Renta Emrpesas | Impuestos Selectivos Combustibles | Impuestos Selectivos Diversos | Impuestos Comercio Exterior | Otros | Total general |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Argentina | 1.3% | 0. 4% | 0.4% | 0.2% | 0.1% | 0.1% | 0.3% | 2.8% |
| Bolivia | 1.0% | | 0.1% | | | 0.1% | 0.1% | 1.3% |
| Brasil | 1.1% | 0.7% | 0.9% | | 0.4% | 0.2% | 1.2% | 4.4% |
| Chile | 0.6% | 2.7% | 0.9% | 0.0% | | | 0.0% | 4.3% |
| Colombia | | | 0.7% | | | | 0.0% | 0.7% |
| Costa Rica | 3.0% | 1.1% | 0.9% | 0.1% | | 0.1% | 0.0% | 5.1% |
| Ecuador | 2.1% | 0.7% | 1.3% | 0.0% | 0.0% | 0.0% | 0.0% | 4.1% |
| El Salvador | 1.5% | 0.5% | 1.0% | | | | 0.0% | 3.0% |
| Guatemala | 1.5% | 0.2% | 0.8% | 0.0% | 0.0% | 0.0% | 0.0% | 2.5% |
| México | 1.3% | 1.2% | 0.3% | 0.1% | 0.0% | | 0.0% | 2.9% |
| Nicaragua | 4.2% | 0.0% | 0.3% | 0.0% | | 0.9% | 0.0% | 5.5% |
| Panamá | 2.7% | | | | | | 0.0% | 2.7% |
| Paraguay | 1.1% | 0.1% | 0.2% | | | 0.2% | 0.0% | 1.7% |
| Perú | 1.7% | 0.2% | 0.1% | 0.0% | | 0.1% | 0.0% | 2.2% |
| República Dominicana | 3.2% | 0.1% | 0.6% | 0.8% | 0.3% | 0.7% | 0.9% | 6.6% |
| Uruguay | 3.1% | 0.5% | 1.5% | 0.0% | 0.0% | | 1.2% | 6.3% |
| **Total general** | **2.0%** | **0.6%** | **0.7%** | **0.1%** | **0.1%** | **0.2%** | **0.2%** | **3.5%** |

**Fuentes:** Base de Datos de Gastos Tributarios – CIAT 2016
Estadísticas de cuentas nacionales de los países recopilada por el CIAT

Puede notarse que en gran medida el gasto tributario se ejecuta en los impuestos generales al consumo (en esta clasificación se incluyen principalmente a los IVA de los países). En promedio estos representan 2.0% del PIB. Lo siguen en importancia los impuestos a las rentas tanto de personas como de empresas. En cada país las interrelaciones entre uno y otros impuestos a las rentas tienen diferente intensidad,

7 En el caso de Paraguay la estimación de gastos tributarios que da lugar a esta registración de BDGT, fue realizada por el CIAT en abril-julio de 2015 y contenía las proyecciones de gastos tributarios para ese año y 2016.

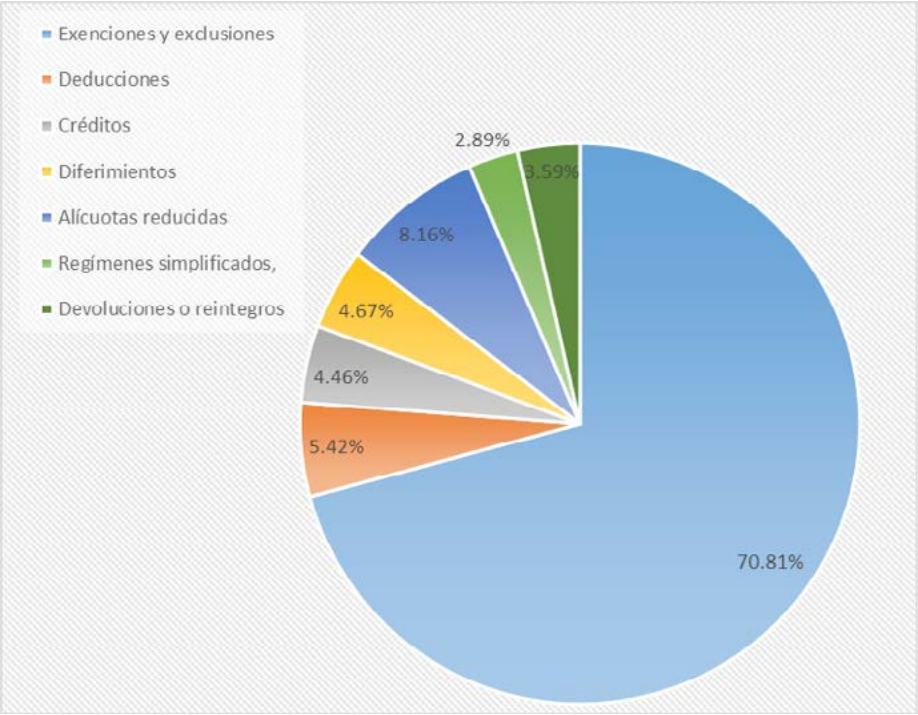
8 En el caso de Uruguay, a partir de la reciente aprobación de la Ley de Rendición de cuentas, el país debe presentar a partir de 01/2018 reportes anuales de gastos tributarios que incluyan la proyección de los gastos tributarios del ejercicio en cuestión.

e incluso en varios países el sistema de imposición a las rentas tiene una única figura tributaria que alcanza tanto a las personas como a las empresas. Esto da lugar a mayores dificultades a la hora de contabilizar ciertas excepciones en la medida que puede no interpretarse bien si se trata de un beneficio hacia las personas, las empresas, o a ambos.

Con una importancia menor en relación al total de GT encontramos a los tributos al comercio exterior, y a los impuestos selectivos en los cuales contabilizamos por separado aquellos gastos tributarios relacionados con los hidrocarburos. La columna Otros incluye a las Contribuciones a la Seguridad Social, los impuestos patrimoniales así como diversidad de figuras específicas que no pudieron clasificarse en las familias principales.

Cuando nos referimos a gastos tributarios solemos relacionarlos con las exoneraciones tributarias, desatendiendo que algunas excepciones tributarias se plantean con formas diferentes que la exoneración propiamente. De hecho las excepciones identificadas como GT pueden adoptar diversidad de formas. Al respecto el Manual del CIAT establece que los GT se originan en disposiciones como exenciones, exclusiones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, diferimientos, regímenes simplificados, especiales o promocionales y devoluciones o reintegros.

**Gráfico 1: Distribución del gasto tributario según el tipo de excepción identificada Todos los países analizados (último ejercicio)**




**Fuentes:** Base de Datos de Gastos Tributarios – CIAT 2016
Estadísticas de cuentas nacionales de los países recopilada por el CIAT

Las exenciones, o exoneraciones son situaciones previstas expresamente en la normativa tributaria que exceptúan determinados hechos económicos que, habiendo cumplido con todas las hipótesis para verificar el hecho imponible, estarían alcanzados con el impuesto. Podemos citar aquí aquellas circulaciones de bienes y servicios expresamente liberadas de la obligación tributaria, o bien aquellas rentas exoneradas tanto del impuesto a la renta empresarial o personal. La exploración de la información contenida en la BDGT nos permite observar que esta es la forma más común de excepción adoptada

en los diversos sistemas tributarios, y es la que más impacta económicamente en el total del sacrificio fiscal estimado.

Otra forma típica que adoptan las excepciones que darán lugar a los GT son las alícuotas reducidas. Con alícuotas reducidas nos referimos a que el impuesto bajo análisis identifica una tasa general para la generalidad de los hechos económicos sobre los que recae y excepcionalmente establece unas tasas menores para determinados casos específicos; las ventas de determinados bienes, las operaciones donde intervienen determinados sujetos específicamente, las actividades realizadas en determinadas regiones geográficas, entre otros.

El ejemplo típico de las alícuotas reducidas lo encontramos en los Impuestos al Valor Agregado o los Impuestos Generales a las Ventas. Estas en general se utilizan con el objetivo de reducir la regresividad natural, o de diseño, de estos instrumentos y en general tienen naturaleza objetiva, es decir se aplica una alícuota reducida a la circulación de determinados bienes o a la prestación de determinados servicios. Las alícuotas reducidas pueden utilizarse también para la ejecución de otros tipos de políticas, por ejemplo: la reducción de las alícuotas del IVA en las compra-ventas de inmuebles nuevos, busca minimizar el costo fiscal de la operación a través de un establecimiento de un impuesto mínimo que permita absorber el IVA incluido en los insumos para la construcción de la vivienda sin impactar de mayor modo en el precio. También se suelen utilizar estos instrumentos para la promoción del consumo de bienes meritorios.

También en los impuestos a las rentas se ha observado la utilización de esta variante de beneficio, ya sea para promover la inversión en determinados sectores de actividad, o zonas geográficas, o bien como un mecanismo de reducción de la carga para las empresas de reducida dimensión económica.

Siguiendo con las tipologías de las excepciones nos encontramos con las deducciones. Estas son cuantías que se sustraen de la base imponible del impuesto. También aquí importará en primer lugar conocer el enfoque adoptado para la delimitación del marco de referencia. En el caso del Impuesto a las Rentas de las Personas Jurídicas suele aceptarse que la renta computable son los ingresos brutos a los que se le sustraen todos aquellos gastos necesarios para la obtención de la renta y la conservación de la fuente: costo de los insumos incorporados, salarios, aportaciones a la seguridad social, arrendamientos de planta o equipo, depreciación normal del activo fijo, entre otros. En los estudios de los países estas deducciones integran el marco de referencia y no serán consideradas GT.

Los créditos son los montos que se permite reducir del impuesto determinado, o de la cuota del impuesto. La elección entre la utilización de este instrumento en lugar de una deducción adicional sobre el monto imponible, dependiendo de los parámetros que se establezcan, serán determinantes en la generación del impuesto y en la consecuente dimensión del gasto tributario. La utilización de los créditos suele observarse tanto en los impuestos a las rentas, como en los impuestos al valor agregado. En muchos casos esta herramienta es utilizada en situaciones coyunturales de apoyo a determinado sector de actividad económica, o área geográfica. También es usual observar estos beneficios como uno de los mecanismos para atraer la inversión, sobre todo extranjera, dada su simplificada forma de aplicación y por consiguiente la facilidad para la comunicación de los beneficios a los potenciales inversores.

Los diferimientos de impuestos, en las diferentes formas que los mismos pueden adoptar, son otro tipo de excepción incluida en las normas del impuesto (generalmente en el IRPJ), el que en general tiene efectos en los flujos financieros de las empresas pero no en el resultado de largo plazo, ya que los impuestos diferidos o bien los gastos adelantados (que producen un efecto similar y se computan en esta categoría), reducen la carga en los ejercicios presentes pero obligan al contribuyente a hacer frente al impuesto en períodos futuros.

Debe tenerse presente que estas excepciones, si se sigue un enfoque de largo plazo en la estimación no serán consideradas como GT en la medida que la recaudación no efectivizada en los ejercicios de aplicación del beneficio será recuperada en ejercicios siguientes. La mayor parte de los países no incluyen estas excepciones como GT. [9]

Otra forma identificada en el Manual del CIAT son los regímenes simplificados, especiales o promocionales, los que consisten en disposiciones que abarcan uno o varios impuestos, operan típicamente sobre pequeños contribuyentes, así como en zonas geográficas con desventajas comparativas respecto del resto del país o bien sectores económicos específicos.

Un aspecto a tener presente es que muchas veces el objetivo de diseño de un régimen simplificado es simplemente reducir la complejidad para determinados sujetos con el fin de reducir los costos de gestión para la administración, así como los costos de determinación para los contribuyentes que pueden ampararse. Estos regímenes sin dudas que son excepcionales si comparados con el sistema tributario de referencia, pero no necesariamente deben implicar una menor recaudación o una pérdida de recaudación asociada. En el informe de México por ejemplo, las pérdidas de recaudación originadas en los contribuyentes amparados a un régimen simplificado se muestran compensadas por la recaudación de ese régimen.

Finalmente, las devoluciones o reintegros de acuerdo al Manual del CIAT son excepciones que adelantan o compensan financieramente a los contribuyentes. Podría citarse el caso de determinados reintegros de impuesto, que se otorgan como beneficio en función de la observación a posteriori del cumplimiento de alguna pauta pre-acordada con los contribuyentes. También se establece una forma de devolución en algunos casos cuando se trata de exportadores por la parte de los impuestos indirectos que a través del mecanismo de devolución de IVA no pudo concretarse completamente.

La exploración de la BDGT nos permite observar que más del 72,5% de los gastos tributarios hallados refieren a exoneraciones propiamente dichas, seguido de las alícuotas reducidas con un 7,7%.

9 Los reportes de Gastos Tributarios de Chile son los que contienen una participación mayor de este tipo de excepción, representando los diferimientos el 68% de los gastos tributarios medidos en su estudio.

# 3 Informes de gastos tributarios consultados

## ARGENTINA

Estimación de los gastos tributarios para los años 2010 a 2012 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación

“Estimación de los gastos tributarios para los años 2010 a 2012 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación. Valores ajustados por Presupuesto - Resumen Presidencia de la Nación, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas Secretaría de Hacienda Subsecretaría de Presupuesto, Oficina Nacional de Presupuesto”

“Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2011-2013. Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación”

“Estimación de los gastos tributarios en la república argentina - para los años 2014 a 2016 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.”

## BOLIVIA

Boletín de Ingresos y gastos tributarios Nª 5 - Ministerio de Económica y Finanzas Públicas. Estado Plurinacional de Bolivia

## BRASIL

Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2014 (DGT 2014) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal

Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2015 (DGT 2015) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal

Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2016 (DGT 2016) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal

## CHILE

Gasto Tributario 2012 - 2014 - Subdirección de Estudios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2013 - Metodología tradicional - Valores ajustados por informe 2016

Gasto Tributario 2013 - 2015 - Subdirección de Estudios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2014 - Metodología tradicional

Gasto Tributario 2014 - 2016 - Subdirección de Estudios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2015 - Metodología tradicional

## COLOMBIA

El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas Años gravables 2013 - 2014 - Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. Dirección de Gestión Organizacional

## COSTA RICA

El gasto tributario, Metodología y Estimación. Año 2014. Dirección General de Hacienda (DGH) División de Política Fiscal (DPF) Agosto 2015. Contiene Serie 2010 - 2014 y Proyecciones 2015 y 2016. (2014 único año con apertura x ítems)

## ECUADOR

Manual Gasto Tributario 2012 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales - Este documento presenta la metodología utilizada para calcular el gasto tributario en el país, así como las principales cifras de las estimaciones y la normativa que lo rige.

Manual Gasto Tributario 2013 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales - Este documento presenta la metodología utilizada para calcular el gasto tributario en el país, así como las principales cifras de las estimaciones y la normativa que lo rige.

Manual Gasto Tributario 2014 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales - Este documento presenta la metodología utilizada para calcular el gasto tributario en el país, así como las principales cifras de las estimaciones y la normativa que lo rige. Octubre 2015

## EL SALVADOR

Gasto tributario: Años 2011 - 2012: IVA y Renta. Unidad de Estudios Tributarios. Dirección General de Impuestos Internos. Diciembre 2014

GASTO TRIBUTARIO: AÑO 2013: IVA y Renta. Unidad de Estudios Tributarios. Dirección General de Impuestos Internos. Diciembre 2015

## GUATEMALA

Estadísticas de Gastos Tributarios. Disponibles en: http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadicas-tributarias/7897-analisis-y-estudios-tributarios.html

## MÉXICO

Presupuesto de Gastos Fiscales 2013. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2013 y 2014

Presupuesto de Gastos Fiscales 2015. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2015 y 2016

## NICARAGUA

Gasto Tributario y Evasión del IVA e IR: 2010-2013, Alma Cortés Selva Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección de Estudios Económicos Managua, Nicaragua

## PANAMÁ

Estimación del gasto tributario en Panamá, mediante el señalamiento de pautas y criterios para el establecimiento de una metodología de medición. Michel Jorratt De Luis - Marzo de 2014

## PARAGUAY

Informe de Gasto Tributario en Paraguay 2013 - 2014 y Proyecciones de Gasto Tributario 2015 - 2016. CIAT - SAT – GIZ

## PERÚ

Informe Nº 016-2015-SUNAT /5A0000 + Papeles de trabajo del estudio de gasto tributario de Perú

## REPÚBLICA DOMINICANA

Ministerio de Hacienda Gastos Tributarios en República Dominicana Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2015 y 2016

## URUGUAY

Informe de gasto Tributario 2012 - 2014. Departamento de Estudios Económico - Tributarios - DGI

# 4 Bibliografía


Auerbach, Alan; Hines Jr., James. Investment tax incentives and frequent tax reforms. NBER Working Paper Series. 1998

Bauger, Lovise. The Use of Tax Expenditures In Times of Fiscal Consolidation. European Economy. Economic Papers 523 (2014)

Barreix, Alberto, Bés, Martín y Roca, Jerónimo (2010b), El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres.

Bolnick, Bruce. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region. SADC Tax Subcommittee. 2004

Burman, Leonard E. Pathways to tax reform revisited. Urban-Brookings Tax Policy Center and Syracuse University. 2013

Centre for Tax Policy and Administration Development Co-Operation Directorate. Options for Low Income Countries' effective and efficient us of tax incentives for investment. OECD. 2015

Craig, Jon; Allan, William. Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective. IMF (2011)

De Mooij, Ruud; Everdeen, Sjef. Taxation and Foreing Direct Investment: A synthesis of empirical research. CESifo Working Paper No. 588. 2001

Directorate-General for Economic and Financial Affairs. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. European Commission. 2014

Feldstein, Martín (1995). Effect of marginal tax rates on taxable income: A panel study of the 1986 tax reform act. Journal of Political Economy 103(3): 551-572

International Budget Partnership IBP. Open Budget Survey 2015.

International Budget Partnership IBP. Guía para la transparencia de las finanzas Públicas. 2. Gastos Fiscales. 2015

James, Sebastian (2013), Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications, World Bank.

Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea (2009), Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina, Serie Macroeconomía del Desarrollo de la CEPAL Nº 77.

Joint Committee on Taxation. A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis. 2008

Kraan, Dirk-Jan. Off-Budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting – Volume 4 – No. 1. 2004

Klemm, Alexander y van Parys, Stefan (2009). Empirical evidence on the Effects of Tax Incentives, Documento de Trabajo del FMI N° 09/136.

Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una experiencia Iberoamericana. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2011

Manual de Transparencia Fiscal. Fondo Monetario Internacional. 2007

Mirrlees, James; Adam, Stuart; Besley Timothy; Blundell, Richard; Bond, Stephen; Chote, Robert; Grammie Malcom; Johnson, Paul; Myles, Gareth; Poterba, James. Tax by Design. Institute of Fiscal Studies. 2013

Moller, Lars C. (Coordinador). El Gasto Tributario en Colombia. Una Propuesta de Evaluación Integral y Sistémica de este Instrumento de Política Pública. Banco Mundial. Fondo Español para Latinoamérica y el Caribe. 2012

OECD. Tax expenditures in OECD Countries. OECD. 2010

OECD. Budget Practices for Budget Transparency. OECD Journal on Budgeting, Volume 1, Number 3, pp. 7-14. 2002

OECD. Best practice guidelines – Off budget and tax expenditures. Working Party of Senior Budget Officials. 25th Annual Meeting of Senior Budget Officials. Madrid, Spain. 2004

Pecho, Miguel. Gastos Tributarios en América Latina 2008-2012. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2014

Pecho, Miguel; Peláez, Fernando; Sánchez, Jorge. Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2012

Polackova Brixi, Hana; Valenduc, Christian M.A.; Swift, Shicheng Li. Tax Expenditures. Shedding Light on Government Spending through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. Directions In Development. The World Bank. 2004.

Roca, Jerónimo. Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios. Banco Interamericano de Desarrollo. Sector de Capacidad Institucional y Finanzas. 2010

Romano, Álvaro; Peláez, Fernando. Hacia una mayor equidad de los instrumentos tributarios. Propuesta de Implementación de un IVA Personalizado. Documento de discusión presentado en XXV Seminario Regional de Política Fiscal. CEPAL (2013)

Sanz Sanz, José Félix; Sanz Labrador, Ismael (2013). Política fiscal y crecimiento económico. Consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas. Serie: Macroeconomía del desarrollo. CEPAL. Naciones Unidas.

Schuschny, Andrés Ricardo. Tópicos sobre el Modelo de Insumo-Producto: Teoría y aplicaciones. División de Estadísticas y Proyecciones Económicas CEPAL. 2005

Surrey, Stanley. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. Boston College Law Review. 1976

Thuronyi, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. Duke Law Journal. Vol. 1988:1155

Tokman, Marcelo; Rodriguez, Jorge; Marshall, Cristobal. Las exepciones tributarias como herramienta de política pública. Centro de Estudios Públicos de Chile. 2006

Van Parys, Stefan (2012), The effectiveness of tax incentives in attracting investment: evidence from developing countries, Reflets et perspectives de la vie économique, 2012/3, pp. 129-141.

Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; Jorratt: Michael. Gastos Tributarios: La reforma pendiente. Banco Interamericano de Desarrollo. 2010

Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; Jorratt: Michael. Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación. Banco Interamericano de Desarrollo. 2009

# 5 Anexo
# Glosario de Categorías Usadas en la BDGT

## I) Categorías de tributos considerados

1 Impuestos generales sobre el consumo
2 Impuestos sobre la renta de las personas físicas
3 Impuestos sobre la renta de las empresas
4 Impuestos Selectivos a los Combustibles
5 Impuestos Selectivos diversos
6 Impuestos sobre el comercio exterior
7 Impuestos a la Propiedad
8 Contribuciones sociales
9 Otros

## II) Tipos de gastos tributarios considerados

1 Exenciones y exclusiones
2 Deducciones
3 Créditos
4 Diferimientos
5 Alícuotas reducidas
6 Regímenes simplificados, especiales o promocionales
7 Devoluciones o reintegros

## III) Glosario de sectores presupuestarios asociables a los gastos tributarios

A Aparato Estatal, Seguridad Interna y Defensa Nacional,
B Comercio Exterior (incluye Maquilas y Zonas Francas o similares) y Turismo (incluye juegos de azar y similares)
C Seguridad Social y Servicios Sociales (incluye Sistemas Privados de Pensiones y adopciones). Asociaciones y fundaciones.
D Empleo
E Vivienda y Desarrollo Urbano (incluye Construcción e Infraestructura)
F Salud y Sanidad (incluye alimentación y maternidad) y Deportes
G Educación, Cultura (incluye actividades artísticas) e Investigación, Desarrollo e Innovación (incluye Ciencia y Tecnología)
H Agricultura (incluye Agropecuario), Pesca y Forestal

I Industria (PYMES), Agroindustria y similares

J Energía y Minería

K Transporte y Telecomunicaciones (incluye correos)

L Sector Financiero (incluye mercado de capitales, de seguros, leasing)

M Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional

N Política, Religión, Justicia y Relaciones Exteriores

O Todos los sectores (incluye Comercio, Servicios, Medioambiente y Actividades Fi

P Cualquier otro sector.

Serie

# Documentos de Trabajo

CONTENIDO

**Secretaría Ejecutiva del CIAT**
Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá
Teléfono: (507) 3072428
Fax: (507) 2644926
Correo electrónico: ciat@ciat.org
Sitio Web: www.ciat.org