



Universidad Nacional
Facultad de Ciencias Sociales
Escuela de Economía

Estimación del Gasto Tributario para Costa Rica en el 2010:
Impuesto de Ventas, Impuesto de Renta y otros Tributos

Elaborado por:

Programa de Estudios Fiscales de la Escuela de Economía de la Universidad Nacional y la
Dirección General de Hacienda (DGH)

Integrantes de la Comisión de Trabajo:

Álvaro Ramos Chaves (DGH)
Oscar Murillo Rodríguez (CIFH)
José Luis León Barquero (DGH)
Willy Chaves Sánchez (DGH)
Lubinio Vargas González (DGH)
Jorge Richard Muñoz Núñez (DGH)
José Francisco Pacheco Jiménez (UNA)
Francisco Sancho Mora (UNA)
Flor de Liz Buzano González (UNA)
Luisiana Porras Alvarado (UNA)

San José, agosto 2011

Tabla de Contenidos

Introducción	4
2. Aspectos teóricos-metodológicos.....	5
2.1. Definición de Gasto Tributario	5
2.2. Tipos de Gasto Tributario	7
2.3. Enfoques para la medición del gasto tributario	7
3. Experiencias Internacionales.....	9
3.1. Argentina.....	9
3.2. Chile	11
2.3. Guatemala	12
2.4. República Dominicana	14
2.5. Ecuador	16
2.5. A manera de resumen: la experiencia internacional en la estimación del GT.....	19
4. Cálculo del gasto tributario en Costa Rica	23
4.1. El gasto tributario en el impuesto sobre las ventas	23
4.2. El gasto tributario por Impuesto de Renta.....	26
4.3. El gasto tributario en categorías varias.....	36
4.4. Estimación integrada	37
4.5. Proyección 2011 y 2012.....	38
5. Conclusiones	39
Bibliografía	40

Cuadros

Cuadro 1. Gastos Tributarios en Argentina, 2009-2011	10
Cuadro 2. Gasto Tributario 2010.....	12
Cuadro 3. Guatemala: Gasto Tributario en el 2009.....	13
Cuadro 4. Estimación de Gasto Tributarios para el año 2009	16
Cuadro 5. Ecuador: Gasto Tributario del IVA	17
Cuadro 6. Ecuador: Gasto Tributario de Renta e Total.....	19
Cuadro 7. Definición y medición de los Gastos Tributarios (OCDE).....	20
Cuadro 8. Definición y medición de los Gastos Tributarios (América Latina).....	21
Cuadro 9. Cifras de Gastos Tributarios en Latinoamérica	22
Cuadro 10. Gasto Tributario en países en Latinoamérica por impuesto – año 2007.....	22
Cuadro 11. Estimación del GT por Ventas sin subdeclaración, 2010 (en millones de colones)	25
Cuadro 12. Estimación del GT por Ventas sin subdeclaración, 2010 (en millones de colones)	26
Cuadro 13. Composición del GT de exoneraciones a utilidades de personas físicas y jurídicas	29
Cuadro 14. Composición del GT de las rentas exoneradas del trabajo	30
Cuadro 15. Composición del GT de rentas disponibles	30
Cuadro 16. Composición del GT de rentas sobre no residentes.....	31
Cuadro 17. Composición del GT de rentas disponibles	34
Cuadro 18. Composición del GT de otras rentas varias	35
Cuadro 19. Estimación del GT por Renta, 2010 (por categoría en millones de colones)	36
Cuadro 20. Estimación del GT por Otras Categorías, 2010 (por categoría en millones de colones)	37
Cuadro 21. Estimación del GT Total, 2010 (por categoría en millones de colones)	38
Cuadro 22. Estimación del gasto tributario para 2011 y 2012 (en millones de colones)	38

Introducción

Una práctica recurrente entre los Gobiernos del mundo es eximir a determinados grupos de contribuyentes del pago de impuestos específicos. El ingreso no percibido por el Fisco se denomina **Gasto Tributario (GT)** y resulta equivalente a darle un apoyo por medio de una partida de gasto público a ese grupo (Artana, 2005).

La discusión en torno al tema del GT resulta relevante para un caso como el costarricense por varias razones. Primero, para fomentar la transparencia y la información sobre el manejo de las finanzas públicas, al especificarse a quienes se está favoreciendo con las exenciones fiscales. Así, los legisladores pueden tomar decisiones presupuestarias sobre la base de información más concreta. Segundo, para conocer la magnitud del ingreso no percibido, aspecto que cobra más vigencia en entornos de crisis. Si bien resulta difícil pensar que el GT sea igual al ingreso no percibido (debido a que las personas, en caso de estar gravadas, evadirían ciertos pagos), en general si es una aproximación razonable de cuánto deja de percibir el Gobierno. Tercero, el GT se presenta asimismo para hacer una valoración del costo-beneficio social de mantener las exoneraciones y meditar sobre la necesidad de mantenerlas o eliminarlas.

En abril 2011 se conformó una comisión de trabajo que incluyó funcionarios de la Dirección General del Ministerio de Hacienda así como investigadores del Proyecto de Estudios Fiscales de la Escuela de Economía de la Universidad Nacional.¹ A lo largo de tres meses, el equipo discutió la estrategia metodológica para estimar el gasto tributario para todo tipo de exoneraciones y no sujeciones contempladas en diferentes impuestos, las fuentes de información requeridas y las partidas que debían ser incluidas. El presente reporte condensa los resultados del GT para esas categorías de impuestos, pero fundamentalmente el objetivo central del presente documento es estimar el gasto tributario en Ventas y Renta en Costa Rica, no obstante se consideraron otros impuestos que tienen un aporte significativo en los ingresos tributarios y cuya información estaba disponible. El ejercicio no ha sido previamente desarrollado para nuestro país, y, por las razones antes expuestas, resulta en un insumo valioso para el futuro de la reforma fiscal y otros cambios subsecuentes.

El trabajo se estructura de la siguiente forma. En un primer capítulo se establece el marco conceptual-metodológico sobre el tema del gasto tributario. Luego, el capítulo 2 desarrolla una breve reseña sobre los resultados obtenidos en otros países de América Latina y algunos miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), enfatizando tanto la metodología empleada como la magnitud del GT. En los capítulos subsecuentes se presentan los cálculos correspondientes para los distintos tipos de impuestos. El documento cierra con algunas consideraciones finales sobre el tema que deben ser tomadas en cuenta al momento de analizar las cifras.

¹ Esta comisión se respalda mediante el Acuerdo entre el Gobierno de la República y la Universidad Nacional, sobre la ejecución y el inicio de los desembolsos relativos al Convenio de Préstamo N° 26 FDS, suscrito entre el Banco Centroamericano de Integración Económica y el Gobierno de la República.

2. Aspectos teóricos-metodológicos

Esta sección describe en breve, los fundamentos conceptuales sobre el concepto de Gasto Tributario. Para ello, se presenta la discusión en torno a la definición de GT, las distintas formas que adquiere y los diversos enfoques metodológicos que se han utilizado a lo largo de Latinoamérica y Europa para estimar empíricamente el GT.

2.1. Definición de Gasto Tributario

Se define como gasto tributario al nivel de ingresos que el Gobierno deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo distinto al que se aplica de carácter general, en legislación tributaria nacional y que tiene como fin beneficiar o promover a determinadas actividades, sectores, regiones o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de “exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos” (SII de Chile, 2009).

El concepto de gasto tributario fue introducido por Stanley Surrey en 1967, entonces Secretario Asistente para Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos. Surrey remarcó que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en verdad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, a través del presupuesto (Departamento de Estudios Tributarios, 2008:5).

Desde el punto de vista del gobierno, los gastos tributarios constituyen una pérdida de recaudación fiscal. Para el contribuyente, constituye una reducción (o eliminación) de sus obligaciones tributarias (OECD, 2010:12). En el estudio del GT para Guatemala del 2007, el Banco Mundial propone concebirlo como las transferencias que el Estado realiza a determinadas personas, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto público, las efectúa a través de determinados beneficios, que se traducen en un menor impuesto a pagar.

El concepto de gasto tributario tiene, varios equivalentes dependiendo del país que se trate, si bien todos apuntan en la misma dirección². Entre ellos se pueden citar los siguientes: incentivos fiscales, exenciones fiscales, exenciones tributarias y renuncias tributarias. En muchos países de la OCDE, definen el GT como el impuesto relieve que incluye subsidios fiscales y ayudas fiscales (Schick, 2007:12). Sin embargo, en la literatura internacional y en las experiencias de otros países, el término más utilizado es el de gasto tributario, debido al interés de comparar este concepto con el de gasto presupuestario. Tal y como lo establece el CIAT (2006: 5), “...el concepto de gasto tributario surge entonces con la finalidad de establecer un paralelo entre lo que es el gasto fiscal directo que el gobierno ejecuta a través del presupuesto y el gasto indirecto que resulta de aplicar exenciones tributarias”.

La comprensión y medición del GT tiene interés desde la perspectiva de política pública por varias razones. Primero, porque incrementa la transparencia en el manejo de las

² Sin embargo es importante acotar que no toda exención es Gasto Tributario (GT).

finanzas públicas al establecer no sólo el monto exonerado sino los grupos que se ven mayormente beneficiados por las medidas fiscales particulares (Luiz Villela, 2008).

En segundo lugar, la exoneración de impuestos no es un objetivo per se sino que debe contemplarse como un incentivo que busca algún fin económico o no económico en particular. Esto lo visualiza claramente el Gobierno de la República de Senegal al establecer que el GT es (subrayado es nuestro)

“Disposiciones especiales que crean excepciones a la ley ordinaria y que la pérdida de ingresos para el gobierno con el propósito de fomentar la conducta económica especial por los contribuyentes o la subvención de ciertos grupos sociales.”.
(Republica de Senegal, 2010:14).

Por lo anterior, el GT debe ser evaluado en términos de sus contribuciones al desarrollo del país, y no solamente en relación al ingreso no percibido. En otras palabras, es importante sopesar los costos de la medida (p.ej. el monto del GT) sino los beneficios (p.ej. el aumento del consumo de los hogares).

El análisis del gasto tributario parte del principio que todo impuesto debe analizarse como una unidad con dos componentes: el primero, que abarca todas las disposiciones legales que regulan la naturaleza y finalidad del objetivo, incluyendo el grupo de incidencia y la segunda, que comprende todas aquellas disposiciones que representan desvíos o excepciones a la normativa. Por lo tanto, metodológicamente se considera que hay gasto tributario cuando: (1) hay desvío de la norma; (2) hay pérdida de recaudación y (3) existe ganancia para ciertos contribuyentes. El enfoque más común es el segundo, y sólo los Estados Unidos, adicionalmente, utilizan el método de gasto-equivalente (Villela, 2008).

El gasto tributario también se concibe como una disposición especial del sistema tributario que permite una reducción del monto del impuesto que debería pagarse de no existir tal reducción. En esta definición el término clave es “disposición especial”; por consiguiente, ninguna reducción derivada de una “disposición normal” debería considerarse un gasto tributario. El punto de partida para toda evaluación de gastos tributarios consiste en determinar cuáles son las disposiciones normales y cuáles son las disposiciones especiales en el marco del sistema tributario. (BID, 2010: 2).

Si bien en principio el concepto de GT puede resultar directo y sin grandes problemas de interpretación, algunos detalles si merecen mayor reflexión. Por ejemplo, autores como Fenochietto (2007) cuestionan si la exoneración de impuestos a las exportaciones se debe tomar como GT, esto por cuanto la normativa internacional es a no afectar este tipo de actividades. De manera similar, la imposición de tasas menores al tributo original también es motivo de debate sobre si la diferencia de tasas es o no GT, esto por cuanto si un bien o servicio ya está siendo gravado, la decisión fue precisamente a ese impuesto; nada obliga a que todos los bienes deban tener un mismo impuesto. Para el caso que nos atañe, las diferencias de tasas (principalmente para algunos ítems de renta y para electricidad) se han considerado GT.

2.2. Tipos de Gasto Tributario

Los gastos tributarios pueden generarse por la introducción en la legislación tributaria de elementos como los siguientes³:

- **Exenciones:** Cantidades excluidas de la base imponible.
- **Deducciones:** Cantidades deducibles de la norma tributaria para llegar a la base imponible.
- **Créditos fiscales:** Son montos de dinero a favor del contribuyente quien puede deducirlo al momento de calcular sus responsabilidades fiscales. Un ejemplo son las donaciones que las empresas hagan a entidades sociales respaldadas por el Estado.
- **Tasas preferenciales:** Consiste en la aplicación de una tasa reducida, aplicable a determinados contribuyentes o a determinadas transacciones.
- **Diferimientos tributarios:** Beneficio tributario que consiste en retardar el pago de los tributos.

2.3. Enfoques para la medición del gasto tributario

Los gastos tributarios pueden tener su origen en distintas formas jurídicas, tales como exenciones, tasas reducidas, pagos diferidos y regímenes especiales, tal y como se comentó previamente. La información disponible para cada rubro en la Administración Tributaria puede variar en cantidad y calidad, cada país tiene su propia estructura tributaria, de ahí que no existe una metodología internacional única y homogénea para su cálculo. Lo que existe es un conjunto de metodologías con características particulares, por lo cual el reto de los países es ubicar y aplicar las metodologías más indicadas en cada caso. Un elemento importante a considerar es la disponibilidad de información tributaria, ya que generalmente los países subdesarrollados enfrentan limitaciones tanto en la cantidad como en la calidad de la información necesaria para el cálculo de esta variable.

Existen al menos tres formas alternativas para cuantificar los gastos tributarios, que se pueden resumir de la siguiente manera:

1. El ingreso perdido o beneficio financiero que recibe el contribuyente.

Este método calcula ex post la magnitud de la reducción en la recaudación fiscal producto del establecimiento de un gasto tributario. Este método parte del supuesto de que el comportamiento del contribuyente se mantiene invariable ante tal fenómeno y que la recaudación por otros impuestos tampoco se ve afectada. Constituye el beneficio financiero que obtiene el contribuyente con el establecimiento de un gasto tributario. Por su sencillez, este enfoque tiene ciertas debilidades, entre las que se destacan: no toma en consideración la reacción de los contribuyentes, así como no considera el impacto que tiene el gasto tributario de un impuesto en el gasto tributario de los demás impuestos del sistema, por lo

³ Ver: Traducción libre de: Kraan, Dirk-Jan. (2004:130).

que el valor estimado para cada tipo de impuesto no debería ser sumado debido a que tiende a estar sobrevalorado⁴. Este es el enfoque utilizado en este documento, debido a que es el que se recomienda para países con poca o nula experiencia en este tema.

2. El incremento en la recaudación potencial si se grava de acuerdo al sistema de referencia.

Este método consiste en calcular ex ante el incremento esperado en la recaudación al eliminar los gastos tributarios. A diferencia del caso anterior, este sistema toma en cuenta la posible reacción de los agentes económicos ante los cambios en la política fiscal. Es decir, este sistema incluye el cálculo y análisis de las elasticidades entre bienes sustitutos y complementarios, propensiones marginales al consumo y niveles de evasión, entre otros elementos. Aquí se requiere un análisis de equilibrio general para modelar el comportamiento de todo el sistema económico, ante cambios en la política tributaria. Es una metodología más compleja que la anterior, que se espera conlleve a la obtención de resultados más sólidos y confiables.

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 impuestos⁵.

3. Gasto tributario equivalente

Constituye el gasto presupuestario requerido para lograr el mismo efecto en los contribuyentes que el establecimiento del gasto tributario. El gasto tributario 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. Por otro lado, 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 contribuyentes⁶.

⁴ Ver: Estimación del gasto tributario Republica Dominicana (Noviembre 2009:05)

⁵ Ver: BID, Michael Jorratt De Luis, (2010:09).

⁶ Ver: BID, Michael Jorratt De Luis, (2010:09).

3. Experiencias Internacionales

La experiencia internacional es sumamente variada, no hay normas internacionales estandarizadas para la estimación de gastos tributarios, lo que imposibilita la comparación de los resultados obtenidos en cada país. Además de las diferencias metodológicas, la legislación tributaria es igualmente dispar entre los países. Por ello, el cálculo del GT debe ser específico para cada país, siendo virtualmente imposible utilizar los cálculos internacionales como referencia para Costa Rica.

Los casos presentados a continuación resumen la experiencia latinoamericana en materia de GT.

3.1. Argentina

En Argentina, se denomina gasto tributario al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos (Villela, Lemgrumber y Jorratt, 2010). En ese sentido, Argentina utiliza **el enfoque legal y el método de pérdida de recaudación**.

Para tipificar los casos de Gasto Tributario se utiliza la respectiva legislación⁷ donde se detalla la estructura de cada impuesto y se hace énfasis a aquellos casos que reciben un tratamiento especial. Dentro de los principales impuestos considerados están⁸:

Impuesto de Ganancias: grava, en el caso de las personas físicas, los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad y que impliquen la permanencia de la fuente que los produce. Para las sociedades, en cambio, no se aplican los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente. Los ingresos se consideran netos de los gastos que se efectúen con el objeto de obtenerlos, mantenerlos y conservarlos. Las deducciones más importantes vigentes en ese impuesto no fueron consideradas gastos tributarios ya que tienen carácter general⁹.

Impuesto al Valor Agregado: grava las ventas e importaciones de cosas muebles y las obras, locaciones y prestaciones de servicios¹⁰.

⁷ Deducciones generales, alícuotas, exenciones, entre otras.

⁸ Tomado de la Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2009-2011 en electrónico http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf

⁹ Es el caso del mínimo no imponible y de las deducciones especial por trabajo personal, por cargas de familia, por aportes a obras sociales, a planes privados de salud y a sistemas de jubilación.

¹⁰ No fueron tomados como Gastos Tributarios, seguros de retiro y de vida y los contratos de afiliación a aseguradoras de riesgos del trabajo. Además La exención o la imposición a tasa reducida de los bienes y servicios que son utilizados como insumos no son consideradas Gastos Tributarios, pues el sistema de determinación del impuesto provoca que queden gravados en la etapa siguiente, a la tasa general.

Impuestos específicos sobre el consumo: se considera dentro del objeto del impuesto exclusivamente a los bienes alcanzados.

Argentina ha aplicado un enfoque de largo plazo para la definición de gasto tributario y bajo esta perspectiva se consideran como tales exclusivamente los casos que provocan pérdidas definitivas en la recaudación. Ello implica que no se consideran gastos tributarios las diferencias del pago de impuestos, la amortización acelerada en el impuesto a las ganancias y la devolución anticipada de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, debido a que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que estos beneficios se usufructúan es compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores.

En el cuadro 1 se puede observar que para el año 2011 el gasto tributario estimado es de 2.1% del PIB, por encima del 1.98% y 1.99% del PIB obtenido en el 2009 y 2010. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) generará aproximadamente el 48.1% del GT total, seguido por el impuesto a las ganancias (25.2%). En otras palabras, estos dos impuestos son responsables de casi dos de cada tres pesos de GT en Argentina.

Cuadro 1. Gastos Tributarios en Argentina, 2009-2011

Impuesto	2009	2010	2011
	% PIB	% PIB	% PIB
Total	1.98	1.99	2.10
En normas de los impuestos	1.59	1.52	1.58
En regímenes de promoción económica	0.38	0.46	0.52
Valor Agregado	1.05	1.02	1.01
En normas de impuesto	0.82	0.79	0.78
En regímenes de promoción económica (1)	0.23	0.23	0.23
Ganancias	0.51	0.48	0.53
En normas de los impuestos	0.44	0.40	0.45
En regímenes de promoción económica	0.08	0.08	0.08
Contribuciones a la seguridad social	0.21	0.22	0.23
En normas de impuesto	0.21	0.22	0.23
Combustibles	0.10	0.15	0.20
En normas de los impuestos	0.10	0.09	0.10
En regímenes de promoción económica		0.05	0.10
Comercio Exterior	0.06	0.09	0.09
En regímenes de promoción económica	0.06	0.09	0.09
Bienes personales	0.02	0.01	0.01
En normas del impuesto	0.02	0.01	0.01
Internos	0.01	0.01	0.01
En normas de los impuestos	0.01	0.01	0.01
En regímenes de promoción económica	0.00	0.01	0.00
Ganancia Mínima Presunta	0.00	0.00	0.00
En regímenes de promoción económica	0.00	0.00	0.00

Impuestos diversos	0.01	0.01	0.02
En regímenes de promoción económica	0.01	0.01	0.02

Fuente: Tomado del Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y finanzas Públicas, Presidencia de la Nación

3.2. Chile¹¹

Se designa como gasto tributario al monto de ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria y que tiene por objeto beneficiar, promover o fomentar a determinadas actividades, sector, rama, región, o grupos de contribuyentes. Por lo general se traduce en el otorgamiento de exenciones o deducciones tributarias, alícuotas diferenciales, diferimientos y amortizaciones aceleradas, entre otros mecanismos.

En cuanto a la metodología utilizada para el cálculo del Gasto Tributario, en el impuesto sobre la renta se utilizan dos metodologías de medición, las simulaciones y las estimaciones. Las simulaciones suponen rehacer la declaración de impuesto de cada uno de los contribuyentes, agregando a su base imponible la renta exenta o la deducción, o revertiendo el efecto de los diferimientos, mientras tanto la parte de estimaciones basadas en datos agregados de las declaraciones o estadísticas de ingresos. En este caso, el dato básico se obtiene directamente de las declaraciones agregadas o de los ingresos tributarios, y luego se aplican los ajustes para reflejar la situación con la franquicia derogada.

Por su parte en el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para estimar la mayor parte de las exenciones, se usó un modelo de IVA no deducible basado en la Matriz Insumo-Producto (MIP) del Banco Central de Chile del año 1996. El Gasto Tributario de cada exención se estima recalculando el IVA no deducible del modelo y luego extendiendo el resultado al universo de recaudación del impuesto.

Para la proyección de gasto tributario del año 2010, se emplearon las estimaciones obtenidas para el año 2009 en aquellas franquicias que mantienen su vigencia, aplicándose un incremento equivalente al que se proyecta para el PIB anual respectivo. Tal y como se observa en el cuadro 2, el GT asociado al impuesto de renta es el más importante siendo responsable del 85.7% del monto total. A lo interno de este tributo, los diferimientos del impuesto representan el 82.2% del mismo (o, en términos equivalentes, al 70% de todo el GT). El IVA, por su parte, no excede el 15% del GT total.

¹¹ Esto es una síntesis del Informe de Finanzas Públicas. Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2010". Dirección de Presupuestos. Ministerio de Hacienda de Chile en electrónico: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_Vfinal_2009.pdf

Cuadro 2. Gasto Tributario 2010

Categoría impositiva	% del PIB
Impuesto a la Renta	4.90%
Regímenes Especiales	0.06%
Exenciones	0.22%
Deducciones	0.28%
Créditos al Impuesto	0.30%
Diferimientos del Impuesto	4.03%
Tasas reducidas	0.00%
IVA	0.82%
Exenciones y Hechos no gravados	0.43%
Créditos	0.39%
Diferimientos del Impuesto	0.00%
TOTAL	5.72%

Fuente: Subdirección de Estudios, Servicio de Impuestos Internos (Septiembre 2009).

2.3. Guatemala¹²

Guatemala ha definido como Gasto Tributario (GT), el total de ingresos tributarios dejados de percibir por el gobierno central, como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales contenidos en la Constitución Política de la República y otras leyes ordinarias; incluyendo las leyes tributarias así como otros instrumentos de políticas económicas previstas por el Estado.

Para medir el GT, se utilizó un proceso indirecto de estimación, donde se parte de identificar las bases imponibles así como las tasas impositivas que rigen en cada una de las exenciones previstas por la ley, con lo cual se estimó el total de los impuestos dejados de percibir. El procedimiento empleado, utiliza principalmente las declaraciones presentadas por los contribuyentes ante la Administración Tributaria y, en algunos casos se incorpora información estadística externa para determinar bases imponibles presuntas para concretar la estimación¹³. Dentro de los principales impuestos que se toman en cuenta están:

- Impuesto al comercio exterior
- Impuesto sobre la Renta
- Impuesto sobre Productos Financieros
- Impuestos de Solidaridad (incluye IETAAP)
- Impuesto al Valor Agregado
- Derechos Arancelarios a las importaciones
- Impuesto a la Distribución del Petróleo
- Impuesto al Tabaco y sus Productos

¹² Lo expuesto en estos párrafos es una sintaxis del Documento Estimación del gasto tributario del Gobierno Central de Guatemala, período 2005 – 2009.

¹³ En algunos casos resulta necesario utilizar aproximaciones con estadísticas fiscales, monetarias y económicas para completar las bases imponibles y el impuesto dejado de percibir, en casos como las instituciones de gobierno, las misiones internacionales y los contribuyentes fuera del ámbito de acción de la Administración Tributaria

- Impuesto a la Distribución de Bebidas
- Impuesto sobre Circulación de Vehículos
- Impuesto a la Distribución de Cemento

Del 2005 al 2009, el GT en Guatemala ha fluctuado entre 7.97% y 8.06% del PIB. Dentro de los impuestos directos destaca el impuesto sobre la renta, el cual genera casi el 74% del GT, mientras uno de cada cinco quetzales en GT procede del IVA.

Cuadro 3. Guatemala: Gasto Tributario en el 2009

	% del PIB	% del GT Total
Impuesto	% PIB	
Al comercio exterior	0.26%	3.26%
Internos	7.71%	96.74%
Directos	6.19%	77.71%
Sobre la Renta	5.89%	73.94%
Sobre Productos Financieros	0.08%	0.98%
Impuestos de Solidaridad (incluye IETAAP)	0.22%	2.79%
Indirectos	1.78%	22.29%
Al Valor Agregado	1.58%	19.80%
Derechos Arancelarios a las importaciones	0.19%	2.33%
A la Distribución del Petróleo	0.01%	0.14%
Al Tabaco y sus Productos	0.00%	0.01%
A la Distribución de Bebidas	0.00%	0.00%
Sobre Circulación de Vehículos	0,00%	0.02%
A la Distribución de Cemento	7.97%	0.00%
Gasto Tributario total	7.97%	100.00%

Fuente: Tomado del Documento Estimación del gasto tributario del Gobierno Central de Guatemala, período 2005 – 2009.

2.4. República Dominicana¹⁴

Se denomina gasto tributario al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo preferencial que se aparta del establecido en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas zonas o contribuyentes.

La metodología a utilizar en el caso de República Dominicana es la que mide el gasto tributario como la cantidad de ingresos perdidos, metodología ex post. Es decir, los ingresos tributarios dejados de recaudar por la existencia de gastos tributarios.

En el gasto tributario de 2009 se incluyen estimaciones por exoneraciones del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas; rendimientos de las acciones cotizadas en el mercado de valores dominicano; impuestos al patrimonio, incluyendo el impuesto sobre los activos; Impuesto Selectivo al Consumo de bebidas alcohólicas; y exención del pago de impuestos a los combustibles utilizados en el proceso de producción de las zonas francas y por los contratistas de obras del Estado.

A continuación se detallan los resultados del cálculo de gasto tributario estimado por cada impuesto:

Impuesto sobre la Renta: La estimación del gasto tributario del ISR de las personas físicas se realizó sólo para la exención del pago de los servicios profesionales relacionados con los proyectos de desarrollo industrial de las empresas pertenecientes a Proindustria, para lo cual se utilizó las declaraciones juradas (DDJJ) de estas.

En cuanto al mercado de valores, la estimación del gasto tributario se efectuó con las estadísticas publicadas en el boletín de la Superintendencia de Valores, aplicando las tasas de interés a pagar a las colocaciones realizadas en el mercado primario y secundario para obtener el rendimiento¹⁵

Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas: La estimación del gasto tributario se realizó a partir de las declaraciones juradas de las empresas registradas en regímenes especiales como zona franca, turismo, desarrollo fronterizo, industria textil y empresas de Proindustria, así como de los intereses deducidos por las empresas y de los ingresos de las instituciones religiosas, deportivas, etc.

Impuestos al Patrimonio: El gasto tributario estimado por impuestos al patrimonio sólo se realizó para el impuesto de 1% a los activos exento a las empresas de Proindustria durante los primeros cinco años de funcionamiento; y para el IVSS no cobrado a las propiedades con valor inferior a cinco millones de pesos y a las propiedades ubicadas en las zonas rurales.

¹⁴ Lo expuesto en estos párrafos es una reseña del Documento Estimación de Gastos Tributarios para República Dominicana 2009.

¹⁵ Cabe destacar, que para simplificar la estimación de gasto tributario, se considera que las inversiones en la bolsa de valores dominicana fueron realizadas sólo por personas físicas.

Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS). Las estimaciones de gastos tributarios del ITBIS se realizaron partiendo de la Encuesta Nacional de Gastos e Ingresos de los Hogares (ENGIH) elaborada por el Banco Central en 1998. Tomando como base el listado de bienes y servicios exentos del pago se dividió la lista de los bienes utilizados para realizar la encuesta en dos grupos: los que pagan el impuesto y los que están exentos del mismo. Luego, del total de bienes y servicios exentos del pago se restaron los gastos en servicios financieros, en educación, salud y seguros.

Impuesto Selectivo al Consumo (ISC)

El gasto tributario estimado por la diferenciación del impuesto selectivo específico cobrado a las bebidas alcohólicas por litro de alcohol absoluto.

Impuestos Arancelarios

Para el caso de los impuestos a las importaciones, además del cálculo del gasto tributario por arancel, también se estimó el gasto tributario por ISC e ITBIS externo. Las estimaciones se realizaron a partir de la base de datos de importaciones de la Dirección General de Aduanas¹⁶ y proyecciones para el resto del año; de esta base de datos se consideraron las exenciones por disposición que otorgó la institución.

El primer paso en el proceso de estimación fue el cálculo de las recaudaciones potenciales por impuesto, el cual se realizó por línea arancelaria, debido a que debe tratarse cada subpartida arancelaria individualmente. Después de ordenar las importaciones por la disposición que otorga la exención, se excluyeron las exenciones que no se consideraron gasto tributario en el sistema tributario de referencia y se calcularon las tasas efectivas de recaudación por tipo de impuesto.

Impuesto sobre Hidrocarburos

La proyección del gasto tributario del ISC específico cobrado a los combustibles es el generado por el no ajuste a la inflación trimestralmente, la diferenciación en el monto del gravamen por tipo de combustible sustituto, y la exención del pago de impuestos a los combustibles de generación de electricidad, al utilizado en los procesos productivos de las zonas francas y al consumido por los contratistas en las obras del Estado.

Para la estimación de este gasto tributario, se proyecta el consumo de estos combustibles y del impuesto específico a pagar para el año 2009, de este modo se obtiene el monto de impuesto por tipo de combustible. Cabe destacar, que en el consumo estimado no se consideró que exista variación en el consumo de los combustibles por el aumento del impuesto.

En el cuadro 4 se presenta la estimación del gasto tributario para el 2009, el cual asciende a 5.9% del PIB. El principal gasto tributario lo representa el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), el cual representa el 3.8% del PIB, seguido del gasto tributario por ISC de hidrocarburos 0.86%. Renta, en ese caso, comprende un 0.6% del PIB.

¹⁶ Para el período enero – septiembre 2008.

Cuadro 4. Estimación de Gasto Tributarios para el año 2009

Impuestos	% PIB
ISR	0.60%
Empresas	0.57%
Personas	0.01%
Mercado de valores	0.02%
ITBIS	3.82%
Interno	3.46%
Externo	0.36%
ISC	0.10%
Bebidas Alcohólicas	0.08%
Importaciones	0.02%
Hidrocarburos	0.86%
*No ajuste inflación ISC Especifico	0.04%
*Diferencia ISC Especifico Aplicado	0.65%
*Exención Combustible Generación	0.15%
*Exención Zonas Francas	0.01%
*Exención Contratistas Obras Estado	0.01%
Arancel	0.20%
Patrimonio	0.35%
*Activos	0.01%
*IVSS	0.34%
Total	5.93%

Fuente: Tomado del Documento Estimación de Gastos Tributarios para República Dominicana 2009.

2.5. Ecuador¹⁷

Para estimar el GT en Ecuador se utilizó el enfoque de determinar la recaudación que podría obtener si se gravara de acuerdo a un sistema de referencia, es decir; si es que se gravara con IVA a los productos exentos o si se quitaran las exoneraciones y deducciones especialmente en el Impuesto a la Renta. El cálculo del gasto tributario, específicamente en el IVA, no considera el efecto regresivo que pudiera tener la eliminación total de las exoneraciones en los bienes y servicios. Metodológicamente, se siguió las consideraciones a continuación:

¹⁷ Lo aquí expuesto es una breve síntesis del documento Gasto Tributario de Ecuador 2008. Elaborado por el Departamento de Estudios Tributarios.

✓ **Gasto Tributario en el Impuesto al Valor Agregado en bienes.**

Para llegar a consolidar una cifra de gasto tributario, el cómputo se dividió en tres grandes grupos de bienes. El primer grupo lo constituyen los bienes de consumo final (bienes alimenticios), mientras el segundo y tercer grupo conforman los bienes relacionados a la salud y educación, respectivamente.

✓ **Gasto Tributario del Impuesto al Valor Agregado en servicios**

En lo referente a servicios, el proceso de cálculo es más diverso y extenso, ya que si bien la Encuesta de Condiciones de Vida posee gran cantidad de información relacionada con el tema, no es suficiente para cubrir todo el campo de gasto tributario.

En el cuadro 5 se muestran los resultados de gasto tributario relacionado al IVA. Pueden considerarse varios puntos. En primer lugar, el IVA ha sido mayor al 3.3% del PIB excepto en el 2007, donde cayó al 2.95%. En segundo lugar, si bien los servicios fueron la mayor fuente de GT-IVA, para el 2007 la proporción entre bienes y servicios ha tendido a reducirse. Resalta el hecho que el GT de bienes presenta resultados constantes a lo largo de los años.

Cuadro 5. Ecuador: Gasto Tributario del IVA

Impuesto	2005	2006	2007
En bienes	1.30%	1.3%	1.3%
En servicios	2.00%	2.0%	1.6%
Total de Gasto Tributario IVA	3.40%	3.3%	2.9%

Fuente: Tomado del Documento Gasto Tributario de Ecuador 2008.

Gasto tributario en el Impuesto a la Renta de las Sociedades.

En este caso se consideran las siguientes exenciones de gasto tributario: Instituciones del Estado, Convenios Internacionales, Estados Extranjeros y Organismos Internacionales, Instituciones sin fines de lucro, Instituciones de educación superior, Cooperativas, Ventas ocasionales de inmuebles, Reinversiones, Pérdidas tributarias de ejercicios anteriores. Por otro lado, no se consideran gasto tributario; Dividendos distribuidos por sociedades nacionales, Contratos con el Estado por explotación y sobreexplotación de hidrocarburos, Rendimientos distribuidos por fondos de inversión, Participación de los trabajadores en las utilidades, Indemnizaciones por seguros.

Para su cálculo se consideró lo siguiente:

- **La Reinversión de utilidades:** Se consideran todas las sociedades que reinvirtieron utilidades y se recalculó al Impuesto sobre la Renta Causado de estos contribuyentes considerando la totalidad de la tarifa sobre su utilidad gravable.

- **Deducciones por leyes especiales:** Para la cuantificación se obtienen las sociedades que declararon en el casillero correspondiente a Deducciones por leyes especiales. Se procedió a recalcularse la base imponible de los contribuyentes sumando los valores consignados en este casillero al total de base imponible el impuesto de la renta causado (25%).
- **Amortización de pérdidas tributarias de ejercicios anteriores:** Se sumaron los valores consignados en el casillero del formulario 101 a sus bases imponibles y se recalculó el 25% del Impuesto sobre la Renta.
- **Convenios de doble titulación:** se utilizaron los formularios 103 de Retenciones en la Fuente del Impuesto sobre la Renta de todos los contribuyentes que tuvieron pagos registrados en los casilleros con Convenio de doble tributación.

Gasto tributario en el Impuesto sobre la Renta de las personas naturales.

En este caso se consideran gastos tributarios:

- **Los rendimientos financieros:** Se calcula al valor de las retenciones (5%) que habrían sido efectuadas a las personas naturales por rendimientos financieros de sus ahorros, en caso de no existiera esta exoneración.
- **La franja exonerada de profesionales:** Se utilizó la información de las remuneraciones de los trabajadores independientes, que constan de la Encuesta de Condiciones de Vida del INEC.
- **La franja exonerada de personas naturales en relación a la dependencia:** De igual forma se utilizó la información de Remuneraciones de personas que trabajan en relación a la dependencia de la Encuesta de las condiciones de Vida incluyendo la base imponible de los valores correspondientes a los beneficios sobresueldos y horas extras.
- **Aportes personales al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social:** Para su cálculo se tomó la información del anexo de relación de dependencia de personas naturales y el monto del 9.35% del aporte personal sobre el ingreso bruto se incluyó en la base imponible del impuesto y se recalculó el nuevo impuesto a la renta de personas naturales en la base a la nueva tabla vigente a la estimación.
- **La décima tercera remuneración:** Se sumó a la base imponible de personas naturales el monto de la décima tercera remuneración y se recalculó el impuesto a la renta causado de personas naturales.

En el cuadro 6 se presenta el gasto tributario por renta y total para el periodo 2005-2007. En cuanto al primer rubro, renta promedia 1.43% del PIB en los últimos tres años del estudio, con tendencia estable. Sin embargo, ese comportamiento no impidió que el GT total cayera como proporción del PIB llegando al 4.5% en el 2007, esto por el impulso del GT relacionado al IVA-servicios.

Cuadro 6. Ecuador: Gasto Tributario de Renta e Total

	2005	2006	2007
Gasto Tributario de Renta	1.3%	1.5%	1.5%
Total de Gasto Tributario	4.7%	4.7%	4.5%

Fuente: Tomado del Documento Gasto Tributario de Ecuador 2008.

2.5. A manera de resumen: la experiencia internacional en la estimación del GT

En los últimos años la mayoría de países, particularmente los subdesarrollados, han venido implementando distintos esquemas de incentivos tributarios, como forma de promover el desarrollo de sus economías. Los principales instrumentos fiscales utilizados son las exenciones impositivas, la aplicación de tasas reducidas y el otorgamiento de créditos fiscales. Estos beneficios se han centrado principalmente en el impuesto a la renta y el impuesto al valor agregado. También se han centrado en los tributos que recaen sobre el comercio internacional. En los países desarrollados, la práctica de aplicar distintas políticas fiscales para favorecer determinadas actividades y sectores, es mucho más antigua y frecuente. Es común encontrar que estos incentivos generen gastos tributarios en niveles significativos.

La OCDE (2004) señala que la “mejor práctica” consiste en 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 esté sujeta a impuestos. Además los informes de gasto tributario suelen ser utilizados también para buscar alternativas de reformas tributarias.

Cabe señalar que prácticamente todos los países que preparan reportes de gastos tributarios utilizan el sistema del ingreso renunciado, que es la metodología más simple de estimar y con la cual se sugiere comenzar. Estados Unidos aplica tanto el método del ingreso renunciado como el del gasto directo equivalente. En Latinoamérica, tanto Chile como Argentina utilizan un supuesto de cambio de comportamiento: el supuesto de gasto total constante. Según éste, la derogación de una franquicia se traduce en un menor ingreso disponible para los contribuyentes y, por ende, en un menor consumo y pago del IVA. (Villela, Lemgrumber y Jorratt)

Con las estimaciones del ingreso renunciado no es difícil elaborar estimaciones del gasto directo equivalente. Sin embargo se deben clasificar los gastos tributarios en dos categorías: los que podrían eventualmente ser reemplazados por una transferencia sujeta a impuestos y los que podrían ser reemplazados por un subsidio o una transferencia no sujeta a impuestos. Posterior a ello las estimaciones del ingreso renunciado del primer grupo deben ser incrementadas en el valor del impuesto que les correspondería pagar a las transferencias equivalentes.

Cuadro 7. Definición y medición de los Gastos Tributarios (OCDE)

País	Definición y medición		
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide
Alemania	No hay definición explícita. Referencias a beneficios recibidos por las empresas o sectores económicos.	Subsidio análogo.	Ingreso renunciado sobre base caja.
Australia	Disposiciones de la ley tributaria que gravan a ciertas clases de contribuyentes o tipos de actividades particulares en forma diferente de la estructura de referencia elegida.	Conceptual	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Austria	Renuncia de ingresos del gobierno federal a través de excepciones a la norma tributaria general, que benefician a personas naturales o jurídicas por actividades privadas desempeñadas en el interés del público en general.	Legal	Ingreso renunciado, sobre base devengada.
Bélgica	Renuncia de ingresos a través de incentivos tributarios en la forma de excepciones de la tributación ordinaria, que son otorgadas a ciertos contribuyentes o actividades económicas, culturales o sociales, y que podrían ser reemplazadas por subsidios directos.	Conceptual	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Canadá	Desviaciones respecto del impuesto de referencia	Conceptual	Ingreso renunciado, sobre base caja.
Corea	Reducción de los ingresos tributarios nacionales que resultan de la aplicación de disposiciones especiales, como excepciones al sistema de tributación normal, para reducir la carga tributaria de un grupo específico de contribuyentes	Legal	S.I
España	No hay definición formal	Conceptual	Ingreso renunciado, sobre base caja
Estados Unidos	Es una excepción preferencial a las normas de referencia de la estructura tributaria.	Conceptual y legal	Ingreso renunciado, subsidio equivalente y valor presente, sobre base caja.
Finlandia	Desviación desde la estructura básica normal de tributación para apoyar determinados propósitos.	Conceptual	Ingreso renunciado sobre base caja.
Francia	Disposiciones legales cuya implementación induce ingresos tributarios más bajos para el Estado en comparación con la aplicación de la referencia o norma, que es el principio de cálculo básico del impuesto.	Legal	Ingreso renunciado sobre base caja.
Holanda	Desviaciones respecto del sistema tributario de referencia	Legal	Ingreso renunciado, base devengada
Irlanda	No hay una definición formal.	Conceptual	Ingreso renunciado
Italia	Tratamiento tributario favorable, el cual, aunque sea estructural, es una excepción a los principios de generalidad, uniformidad y progresividad de la tributación.	S.I	Ingreso renunciado, base devengada
Portugal	Alivios tributarios que son alternativas para el gasto público y que tienen efectos similares	Subsidio análogo	Ingreso renunciado, sobre base devengada.

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

Cuadro 8. Definición y medición de los Gastos Tributarios (América Latina)

País	Definición y medición			
	Definición de gasto tributario	Enfoque	Concepto que se mide	Unidad responsable de las Estimaciones
Argentina	Monto de ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes	Legal	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Producción.
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados por medio del sistema tributario, que buscan asistir a objetivos económicos y sociales.	Legal	Ingreso renunciado	Receita Federal
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía	Conceptual	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.	Servicio de Impuestos Internos.
Colombia	Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.	Legal	Ingreso renunciado	DIAN
Ecuador	S.I	Legal	Ingreso renunciado	SIR (desde 2007)
Guatemala	Aquellas situaciones en que se ha formalizado el hecho generador que debería dar origen al impuesto y, sin embargo, no se tiene la obligación de cancelar los tributos, a diferencia del resto de los contribuyentes. Las concesiones de aplicación general se consideran parte de la norma	Legal	Ingreso renunciado	SAT
México	Aquella cantidad que se deja de recaudar por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares	S.I	Ingreso renunciado	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Nicaragua	Transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente.	S.I	S.I	Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
Perú	Cualquier medida tributaria que derive en una pérdida de ingresos tributarios para el Estado y la correspondiente reducción de la carga tributaria para el contribuyente, que no haya ocurrido bajo la aplicación de una ley tributaria general	Legal	Ingreso renunciado	SUNAT

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

En el siguiente cuadro se muestran las estimaciones de los gastos tributarios para siete países de Latinoamérica. Según se puede observar que las magnitudes varían ampliamente entre ellos desde un 1.4% del PIB (Brasil 2004), hasta el 12.7% del PIB (Guatemala 2002).

Las cifras de los Gastos Tributarios de los distintos países no son siempre comparables entre sí, debido a las diferencias metodológicas. No se observa una tendencia clara a excepción de Argentina, el cual ha disminuido su cifra con respecto al PIB, mientras Brasil lo ha incrementado. Podemos observar que para el 2009 podemos comparar datos de Argentina, Brasil, Colombia y Perú. De ellos el mayor dato lo representa Chile con 3.96% del PIB, mientras el menor dato lo mantiene Perú (1.81% del PIB).

Cuadro 9. Cifras de Gastos Tributarios en Latinoamérica

País	Porcentaje del PIB									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Argentina	-	3.01	2.71	2.41	2.01	2.21	2.11	2.2	2.14	2.08
Brasil	1.58	1.51	1.78	1.7	1.4	1.69	1.99	2.29	2.77	3.20
Chile	-	4.43	4.22	3.87	3.45	4.38	4.05	4.88	3.96	3.96
Colombia	-	-	-	-	-	3.7	3.96	3.52	-	-
Guatemala	12.00	12.3	12.70	12.50	12.30	8.40	8.50	8.60	-	-
México	-	-	5.26	6.05	5.28	6.32	5.59	5.38	-	-
Perú	-	-	-	-	1.83	2.07	2.24	2.22	2.05	1.81

Fuente: Tomado de Villela, Lemgrumber y Jorratt

En el siguiente cuadro se muestra el Gasto Tributario clasificado por impuesto, para el 2007. Podemos observar que países como Chile, Colombia y Guatemala mantienen una concentración en el Impuesto sobre la Renta (promedio 65% del GT), mientras en Argentina y Colombia el IVA es el que presenta mayor relevancia representando más del 50% del GT.

Cuadro 10. Gasto Tributario en países en Latinoamérica por impuesto – año 2007

	Porcentaje del PIB					
	Argentina	Brasil	Chile	Colombia	Guatemala	México
IVA	1.14	0.36	0.74	1.92	2.00	1.94
Renta	0.51	0.99	4.14	1.6	6.3	3.13
Seguridad Social	0.25	0.81	-	-	0.00	-
Específicos	0.13	0.00	-	-	-	-
Comercio exterior	0.16	0.10	-	-	0.20	-
Otros	0.02	0.03	-	-	0.10	0.31
Total	2.21	2.29	4.88	3.52	8.60	5.38

Fuente: Tomado de Villela, Lemgrumber y Jorratt

4. Cálculo del gasto tributario en Costa Rica

Costa Rica cuenta con un sistema tributario con una gran cantidad de exenciones y beneficios fiscales. No obstante, a la fecha no había incursionado en el tema de Gasto Tributario, razón por la cual el presente es el primer informe que considera microinformación (es decir, datos a nivel de hogar) de las bases de datos del Ministerio de Hacienda así como la Encuesta de Ingresos y Hogares 2004-2005.

Las secciones a continuación describen en detalle la forma en que fueron calculados los distintos componentes del GT para Costa Rica. De manera general, para medir el impacto fiscal del GT se ha considerado los distintos tributos, legislación, tasas reducidas, tramos exentos, canasta tributaria exenta, sector agrícola, tasas cero, no sujeciones, entre otras.

4.1. El gasto tributario en el impuesto sobre las ventas

Aspectos metodológicos para cálculo del Impuesto de Ventas interno

La principal fuente de información fue la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos (ENIG) 2004-2005, provista por el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La misma contiene los estimados de gasto para más de 2 mil bienes y servicios, información recopilada a nivel de hogar en el período comprendido entre marzo del 2004 y abril del 2005. Otras fuentes, como el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE) y la Compañía Nacional de Fuerza y Luz (CNFL) proveyeron información específica del consumo eléctrico para el 2010.

Para llegar a consolidar una cifra de gasto tributario respecto al impuesto sobre las ventas se procedió con la siguiente metodología:

Paso 1: Conciliación de las canastas de la ENIG con los artículos exonerados según el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre las Ventas. Esto implicó, primero, filtrar todos los bienes exonerados que estuvieran en la Encuesta y luego empararlos con los nombres aparecidos en la Ley. En caso de no haber coincidencia de nombre, se aplica la categoría más cercana (p.ej. filet de tiburón por filet de pescado fresco).

Paso 2: Actualización del monto del gasto a colones corrientes del 2010. Esto implicó tres tipos de ajustes:

- Un primer paso consistió en ajustar el monto de cada bien y servicio por subdeclaración. Las discrepancias entre el consumo estimado por encuestas de ingresos y gastos y el consumo calculado por Cuentas Nacionales es frecuentemente mencionado en la literatura especializada (Camelo, 1998). Por lo anterior, es necesario introducir un ajuste que busque compatibilizar ambos cálculos. Para Costa Rica se procedió a dividir el consumo por rubro entre 73.2%. Este dato se obtuvo al promediar los distintos porcentajes de subvaloración del consumo-ENIG respecto al consumo por Cuentas Nacionales. Según el INEC, el consumo del 2003 fue un 21.6% menor al del Cuentas Nacionales mientras para el 2004 esa cifra se elevó al 32.1%. Así, el promedio por subdeclaración se estimó en

26.8%¹⁸. Para fines de presentación, el presente documento muestra los valores con y sin ajuste por subdeclaración.

- Un segundo paso se refiere al ajuste por precios. Este ajuste se hizo en dos etapas debido a que el INEC inició una nueva serie de IPC por bien o servicio individual a partir de julio 2006. Eso implicaba que entre mediados del 2005 (fecha del monto que reporta la ENIG) y mediados del 2006 no existía una forma de ajustar el valor del gasto. Por ello, la metodología procedió de la siguiente forma. En un primer momento, a cada bien o servicio exonerado se le aplicó la misma tasa inflacionaria (12.03%) según lo reporta el BCCR. Con esto se tiene el valor del gasto a julio 2006. A partir de allí, se aplica el IPC acumulado por rubro individual (segundo momento) para el periodo Julio 2006- Diciembre 2010. No todos los bienes tenían un IPC a nivel individual por lo que en tales casos se procedió a utilizar el IPC de la subclase a la que pertenece y, en caso de no encontrar una ubicación lógica del bien o servicio, al mismo se le aplicó el IPC de “Servicios Diversos”.
- En el tercer paso se procedió a hacer un ajuste en términos reales, considerando que para varios años el consumo real creció de manera acelerada en nuestro país. Ante la no disponibilidad de datos de consumo real por ítem, se aplicó una tasa de crecimiento real igual para todos los bienes y servicios. Para ello se procedió en dos fases. Primero, se ajustó el monto de cada rubro en el 2005 en un 5.7%, la tasa de crecimiento real del consumo en ese año según el BCCR. Luego, para el periodo 2006-2010, se ajustó este último valor en un 17.3%, que representa la tasa acumulada de crecimiento del consumo real en ese lapso según BCCR. Es posible, sin embargo, que la tasa verdadera esté por debajo de ese incremento debido a que los bienes exonerados no suelen ser los que crecen a ritmos acelerados en épocas de bonanza; este comportamiento está generalmente reservado para bienes de lujo o que no son de primera necesidad. No obstante, la carencia de información micro sobre el comportamiento por bien impide hacer conjeturas sobre la verdadera tasa de crecimiento.

Paso 3: Estimación del total de impuestos no cobrados y su peso como porcentaje del PIB. Una vez actualizados los montos a diciembre 2010, se procedió a sumar todas las cifras, multiplicar por 12 (según lo recomendó el INEC) y de nuevo multiplicar por 13% (tasa del IV). Dado que los gastos brindados por INEC son acumulados a nivel nacional, no es necesario hacer ajustes o expansiones por un factor “de hogar”.

El caso del consumo de los servicios de electricidad fue tomado por aparte porque el mismo está exento a nivel residencial mensual cuando dicho consumo sea inferior a 250 kw/h, y cuando excede los 250 kw/h el impuesto se aplica al monto total y la tarifa es del 5%. En este rubro el GT corresponde a la diferencia de puntos porcentuales (13 y 8, respectivamente) sobre la tarifa de referencia (13%).

Se asumió que las dos fuentes de datos, el ICE y la CNFL, comprenden el 77.2% del consumo nacional de electricidad, de manera que se ajustó el consumo total usando regla de

¹⁸ Por regla de tres se obtiene el valor ajustado del consumo ENIG como “gasto del rubro”/ (1-26.8).

tres. Este porcentaje surge de la información de la Encuesta Nacional de Hogares 2010 que indica que el 77.2% de los hogares con electricidad en Costa Rica pertenecen a alguna de esas dos entidades.

Finalmente, los bienes intermedios se considera que entran parcialmente a la producción y generarían un crédito fiscal, pero esos montos no han sido considerados en el cálculo final.

Consideraciones para otros rubros relacionados con el Impuesto sobre las Ventas

IGV exonerado a nivel de Aduanas.

Adicional a la exoneración del impuesto de ventas para bienes de consumo final, existen algunos ítems que van destinados a empresas y que están exonerados del pago del tributo tales como cierto equipo médico, maquinaria y equipo agrícola o para proyectos específicos de infraestructura. Así, de la Dirección General de Aduanas se obtuvo las estadísticas de las exenciones aplicadas en el año 2010, por régimen y código de liberación (1000's, 2000's y 3000's) y para cada uno de los tributos que se cobran o exoneran a nivel de Aduanas.

Exenciones por Compras Locales y Genéricas.

La información disponible para las exenciones tramitadas por compras locales y genéricas, es muy poca e irrelevante para fines de la estimación (≈4,942.4 millones), tal y como se detalla en la tabla 11.

Resultados

Esta sección presenta los resultados correspondientes al GT por Impuesto sobre Ventas, considerando todas las categorías antes descritas. Para fines de presentación y comparación, las estimaciones se muestran con y sin ajuste por subdeclaración. En el resto del documento se considera sólo el valor con ajuste.

La estimación del GT del Impuesto sobre Ventas sin ajuste se estimó en 2.79% del PIB. De allí, un 91.8% lo aporta el consumo local mientras que las exenciones al IGV de bienes importados contribuye un 7.2%.

Cuadro 11. Estimación del GT por Ventas sin subdeclaración, 2010 (en millones de colones)

<i>Categoría</i>	<i>Monto –millones colones-</i>	<i>Porcentaje del PIB %</i>
Consumo local	481,846.7	2.56
IGV de Aduanas ¹⁹	34,828.0	0.20
Exenciones Compras locales	3,099.0	0.02
Exenciones Genéricas	1,843.4	0.01
Total	521,617.1	2.79

Fuente: Estimaciones propias.

¹⁹ Se refiere a exoneraciones amparadas a diferentes regímenes de incentivos.

Por su lado, el GT con ajuste totaliza un 3.68% del PIB, lo que implica que el efecto asociado a dicho ajuste representa un adicional de 0.89 puntos porcentuales del PIB respecto a la situación sin factor incluido. En este caso, el GT del consumo local contribuye con un 93.8% del total estimado para el Impuesto sobre Ventas.

Cuadro 12. Estimación del GT por Ventas con subdeclaración, 2010 (en millones de colones)

<i>Categoría</i>	<i>Monto –millones colones-</i>	<i>Porcentaje del PIB %</i>
Consumo local	649,427.3	3.45
IGV de Aduanas ²⁰	34,828.0	0.20
Exenciones Compras locales	3,099.0	0.02
Exenciones Genéricas	1,843.4	0.01
Total	689,197.7	3.68

Fuente: Estimaciones propias. El valor total da ligeramente mayor a la suma por la inclusión de las dos categorías de exenciones, las cuales aparecen con aporte cero en las respectivas líneas.

4.2. El gasto tributario por Impuesto de Renta

La imposición directa sobre la renta en Costa Rica, se basa en la versión estricta del principio de territorialidad, de modo que sólo la renta derivada de una fuente costarricense está sometida a la imposición doméstica. Además, sigue el sistema cédular, lo que implica que está compuesta por una serie de impuestos cuya aplicación puede ser alternativa o acumulativa, según el caso.

Para ello tenemos que un impuesto general sobre la renta, llamado "impuesto sobre las utilidades", se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, en virtud de sus actividades lucrativas u onerosas. Este impuesto se determina y se recauda a través del sistema de "auto-declaración-determinación". Asimismo se tiene un grupo adicional y alternativo de impuestos específicos de retención sobre los salarios, los intereses, los dividendos, los servicios prestados por extranjeros no domiciliados, y las remesas al exterior a favor de individuos o personas jurídicas no residentes.

Por su parte la ley del impuesto sobre la renta, específicamente para cada tipo de renta según su origen, establece una diversidad de exenciones, no sujeciones, tasas preferenciales o diferenciadas y créditos, que fueron tomados en cuenta en la discusión sobre si procedía considerar cada caso o no, como gasto tributario, dependiendo de lo considerado como sistema tributario de referencia (benchmark).

Por ello, para la cuantificación del gasto tributario del 2010 en el impuesto sobre la renta, se hizo primero una completa revisión sobre la legislación y el reglamento atinentes a dicho tributo, para identificar y diferenciar los diversos gastos tributarios que están asociados para cada uno de las distintos tipos de renta.

²⁰ Se refiere a exoneraciones amparadas a diferentes regímenes de incentivos.

Posteriormente, debe reseñarse que la fuente de información principal salvo algunas excepciones, para la cuantificación del gasto tributario en el impuesto sobre la renta, en lo que respecta al impuesto sobre las utilidades y los distintos tipos de retención, fue la Dirección General de Tributación, a través de las diferentes bases de datos relacionadas con el periodo fiscal 2010, que contienen las declaraciones presentadas por los contribuyentes tanto en el impuesto a las utilidades así como en la declaración sobre los distintos tipos de retención en la fuente.

De esta manera, para realizar el cálculo en concreto del gasto tributario del impuesto de renta, fue necesario en primer lugar, realizar una depuración completa en las bases de datos existentes del periodo fiscal 2010. Dicho proceso de depuración pretendió abarcar tres fases: 1) eliminar las declaraciones que se encontraban duplicadas, 2) sustituir todas las declaraciones rectificativas presentadas, y 3) finalmente detectar aquellas inconsistencias ó incongruencias por declaración, en los distintos campos declarados por los contribuyentes, lo que implicó partiendo de un valor declarado equis correctamente, reconstruir cuando estuviera mal declarada, toda la información que sustenta la conformación de cada una de las bases imponibles que originan el cálculo final del tributo declarado.

De seguido se expone el resumen sistemático sobre la cuantificación correspondiente presentada para cada cédula del impuesto sobre la renta sobre la cual se le estimó su correspondiente gasto tributario:

- 1) Impuesto a las utilidades
 - a) Personas físicas con actividad lucrativa
 - b) Personas Jurídicas
- 2) Rentas del trabajo
- 3) Renta disponible y participaciones
- 4) Renta sobre los no residentes
- 5) Rentas pasivas del mercado financiero
- 6) Otras rentas varias

Resulta importante hacer una aclaración previa. Existe una serie de gastos tributarios que no se pudieron cuantificar porque no se capturan los datos respectivos en las declaraciones de impuestos o porque en el lapso de tiempo para realizar el estudio la información no se encontraba disponible o del todo no era posible su medición. Fundamentalmente, tal es el caso de las remesas al exterior no afectas a la retención respectiva prevista en los artículos 59 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las donaciones a una serie de entidades públicas, a la Cruz Roja y a otras instituciones como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas, deportivas o culturales, previstas en el inciso q) del artículo 8 de la citada ley, que constituyen gasto deducible para determinar la renta imponible y por consiguiente el impuesto de renta a pagar. Asimismo los aportes a los Fondos Voluntarios de Pensiones de los trabajadores realizados por parte de los mismos trabajadores o por las empresas, que disminuyen la base imponible del impuesto al salario o constituyen un gasto deducible para la empresa, conforme lo dispuesto en la Ley de Protección al Trabajador, y finalmente la doble deducción de salarios que pueden realizar la empresas por contratar personas con discapacidad.

1. Impuesto a las utilidades

a. Impuesto sobre las utilidades de las personas físicas con actividad lucrativa

Para la cuantificación del gasto tributario del ISR de las personas físicas con actividad lucrativa se realizó considerando los créditos fiscales por concepto familiar, ya que según lo estipula la legislación los contribuyentes tienen derecho a aplicarse créditos familiares por el cónyuge y los hijos cuando corresponda, lo que implica una deducción automática del impuesto.

En tal sentido, se consideró como gasto tributario la sumatoria de los créditos familiares (casilla 58) y los otros créditos (casilla 59) de las declaraciones D-101. Asimismo vale la pena indicar que no se consideró como gasto tributario el tramo exento ni las tasas diferenciadas utilizadas para el cálculo del impuesto respectivo, ya que esto se asume como parte del sistema tributario de referencia (benchmark).

Como resultado final para personas físicas con actividad lucrativa se obtuvo un monto total de gasto tributario por $\text{¢}1,325.1$ millones, que representaron aproximadamente un 0.01% del PIB en el 2010.

b. Impuesto sobre las utilidades de las personas jurídicas

Para la cuantificación del gasto tributario del ISR de las personas jurídicas se realizó considerando lo que estipula la ley 7092 del impuesto sobre la renta en su artículo 3, donde define todas aquellas entidades no sujetas al impuesto, y de las cuales se han considerado en algunos casos tales como: empresas de Zona Franca, Cooperativas, Asociaciones, Fundaciones y otras sin fines de lucro. Para las empresas ubicadas en las zonas francas también aplica lo dispuesto en los artículos 20 y 21 ter de la Ley N° 7210 y sus reformas, “Ley de Régimen de Zonas Francas”.

Otras entidades no sujetas como las instituciones religiosas, juntas de educación, partidos políticos, entre otros, no se tomaron en consideración para el cálculo del gasto tributario, en algunos casos porque se tomaron parte del sistema tributario de referencia (benchmark) y en otros casos por la limitación en la obtención de la información necesaria para su cálculo, sin embargo, estos no representan un monto de gasto tributario significativo. Cabe destacar que se incluyó un rubro de “otras exenciones” que corresponde exclusivamente al GT originado por el beneficio fiscal que tienen las mutuales.

Para identificar las empresas ubicadas en las zonas francas se procedió a tomar la lista publicada por la Promotora de Comercio Exterior (PROCOMER) y mediante el número de cédula se ubicaron y se extrajeron de la base de datos. En el caso de las restantes entidades, estas se identificaron de acuerdo al formato de número de cédula dado por el Registro Nacional (por ejemplo, el número de cédula de las cooperativas empieza por 3004 y así sucesivamente para el resto).

Habiendo identificado las declaraciones D-101 de las distintas entidades mencionadas anteriormente, se extrajeron las sumatorias de las casillas de exoneraciones de zona franca

(casilla 51), las exoneraciones de otros conceptos (casilla 53) y los otros créditos (casilla 59) para estos contribuyentes. Cabe destacar, que las Asociaciones, Fundaciones y Cooperativas se encuentran contenidos en la casilla denominada exoneraciones de otros conceptos, mientras que la de otros créditos, se incluyó ya que algunos ítems del impuesto de renta se consideraron como gasto tributario, como por ejemplo las donaciones, que forman parte de dicho rubro.

Como resultado final para personas jurídicas se obtuvo un monto total de gasto tributario por $\text{¢}155,912.9$ millones, que representaron aproximadamente un 0.8% del PIB en el 2010.

Cuadro 13. Composición del GT de exoneraciones a utilidades de personas físicas y jurídicas

Rubro	Monto estimado (millones colones)	% PIB
Personas Jurídicas	155,912.9	0.83%
<i><u>Exoneraciones</u></i>		
Zona Franca	127,372.0	0.68%
Cooperativas	11,256.4	0.06%
Asociaciones	14,761.1	0.08%
Fundaciones	672.4	0.00%
Otras	1,677.5	0.01%
<i><u>Créditos Fiscales:</u></i>		0.00%
Contrato Forestal	0.0	0.00%
Otros Créditos	173.5	0.00%
Personas físicas con Actividad Lucrativa	1,325.10	0.01%
Créditos Familiares	1,168.30	0.01%
Otros Créditos	156.80	0.00%

Fuente: Elaboración propia

2. Otras Rentas Cedulares

Para estimar el gasto tributario en las rentas de los apartados 2.2 y siguientes, se tomó como tasa de referencia el 15%, que es la tasa máxima que se aplica a la distribución de dividendos, a los intereses sobre los títulos valores, a las dietas y gratificaciones y al impuesto al salario.

2.1. Rentas del Trabajo.

Los componentes de las rentas del trabajo en relación de dependencia, que se han considerado como Gasto Tributario (GT) son los créditos familiares constituidos por el cónyuge y los hijos, el aguinaldo y el salario escolar, este último según reforma reciente a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para la estimación del GT se utilizó información suministrada por la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS) del año 2010 detallada por nivel de ingreso de los asalariados y pensionados, así como del lugar de trabajo (empresa privada, pública y autónoma).

El monto estimado es de ¢ 66,518.2 millones que representa un 0.4% del PIB 2010. Se recurrió a los datos de la masa salarial de la CCSS, porque los patronos lo que remiten a la Administración Tributaria es el formulario de retenciones con el monto retenido y no se indica el salario total del trabajador ni los créditos familiares aplicados, pero con dicha información se replica la recaudación de esta cédula de renta y permite hacer las estimaciones en cuestión.

Cuadro 14. Composición del GT de las rentas exoneradas del trabajo

Rubro	Monto estimado (millones colones)	% PIB
Rentas del Trabajo	66,518.2	0.4%
Créditos Familiares	8,408.15	0.0%
Aguinaldo	36,012.06	0.2%
Salario Escolar	22,097.96	0.1%

Fuente: Elaboración propia

2.2. Renta disponible y participaciones

Para la cuantificación del gasto tributario que origina la renta disponible se realizó considerando el monto de dividendos de acciones inscritas al 5% para obtener la base imponible y a partir de ésta se calculó el monto de la retención a una tasa del 15%, que es la tasa que se asumió como referencia para todos los tipos de retención en la fuente, como se indicó anteriormente. Teniendo los montos al 5% y al 15%, el gasto tributario se obtiene de la diferencia entre uno y otro monto. El mismo procedimiento se mantuvo para el caso de los excedentes de las Cooperativas y Asociaciones Solidaristas, que pasan del 5% al 15% y el gasto tributario sería la diferencia entre una tasa y la otra.

En tal sentido, se consideró para el cálculo la sumatoria de dividendos y participaciones (casilla 26) los dividendos en acciones inscritas (casilla 27) y excedentes de Cooperativas y similares (casilla 28) de la declaración D-103.

Como resultado final para dividendos y participaciones se obtuvo un monto total de gasto tributario por ¢7,238.1 millones, que representaron aproximadamente un 0.04% del PIB en el 2010.

Cuadro 15. Composición del GT de rentas disponibles

Rubro	Monto estimado (millones colones)	% PIB
Dividendos y Participaciones	7,238.1	0.04%
Dividendos y participaciones	0.0	0.00%
Dividendos de Acciones Inscritas	171.2	0.00%
Excedentes de Asociados Cooperativas	7,066.9	0.04%

Fuente: Elaboración propia

2.3. Renta sobre los no residentes

Para la cuantificación del gasto tributario que origina la renta sobre los no residentes se realizó considerando el monto de transporte y comunicaciones (casilla 30), reaseguradoras y reafianzamientos (casilla 31), pensiones, jubilaciones, salarios y otros (casilla 37) y otras retenciones diferentes a las señaladas (casilla 44) de la declaración D-103.

Se considera que existe un gasto tributario por las tasas diferenciadas existentes, que originan una pérdida en la recaudación fiscal que recibe el gobierno. De las tasas de las casillas extraídas se obtiene la base imponible y a partir de esta se calcula el monto de la retención a una tasa del 15%, que es la tasa que se asumió como referencia para todos los tipos de retención en la fuente.

Siguiendo la misma lógica, se estimó el gasto tributario de los rubros mencionados anteriormente y en el caso de los rubros que componen las retenciones sobre las remesas al exterior, que presentaron una tasa superior o igual al 15%, no se tomaron en cuenta para la estimación del gasto tributario.

Como resultado final para renta sobre los no residentes se obtuvo un monto total de gasto tributario por \$5,569.0 millones, que representaron aproximadamente un 0.03% del PIB en el 2010.

Cuadro 16. Composición del GT de rentas sobre no residentes

Rubro	Monto estimado (millones colones)	% PIB
Remesas al Exterior	5,569.07	0.03%
Transporte y comunicaciones 8,5%	1,156.8	0.01%
Reaseguradoras y Reafianzamientos 5,5%	4,344.1	0.02%
Películas, Historietas, Noticias y ...20%	0.0	0.00%
Utilidades, Dividendos y Similares 5% y 15%	0.0	0.00%
Radio Novelas y Telenovelas 50%	0.0	0.00%
Asesor. Técnico-Financ, patentes, franquicias y otros 25%	0.0	0.00%
Servicios personales 15%	0.0	0.00%
Pensiones, jubilaciones, salarios y otros 10%	68.1	0.00%
Arrendam. de BK, %, comisiones y ot. Gastos Financ.15%	0.0	0.00%
Otras Retenciones 30%	0.0	0.00%

Fuente: Elaboración propia

2.4. Impuesto a las rentas pasivas del mercado financiero

De conformidad con el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando en función de captar recursos del mercado financiero se paguen o acrediten intereses se debe retener el 15% de dicha renta por concepto de impuesto, salvo que los títulos valores se inscriban en una bolsa de comercio o lo emita una entidad financiera

regulada por la SUGEF, el Estado o los bancos del Sistema Bancario Nacional, en cuyo caso el porcentaje a aplicar es del 8%.

Para la cuantificación del gasto tributario que origina las rentas pasivas (intereses) se realizó considerando el monto de intereses al 15% (casilla 23), y retención al 8% (casilla 24) de las declaraciones D-103. Se considera que existe un gasto tributario por las tasas diferenciadas existentes, que originan una pérdida en la recaudación fiscal que recibe el gobierno. De las tasas de las casillas extraídas se obtiene la base imponible y a partir de esta se calcula el monto de la retención a una tasa del 15%, que es la tasa que se asumió como referencia para todos los tipos de retención en la fuente.

Siguiendo la misma lógica, se estimó el gasto tributario de los rubros mencionados anteriormente y en el caso de los rubros que componen las retenciones, las que presentaron una tasa superior o igual al 15%, no se tomaron en cuenta para la estimación del gasto tributario.

Como resultado parcial para intereses del 8% se obtuvo un monto total de gasto tributario por \$33,386.2 millones, que representaron aproximadamente un 0.2% del PIB en el 2010.

Por su parte, en lo que respecta a los impuestos a los rendimientos y a las ganancias de capital, que se fundamentan en el artículo 100 de la ley N° 7732, “Ley Reguladora del Mercado de Valores, se obtuvo la sumatoria de la casilla 20 (rendimientos percibidos sobre los títulos valores u otros activos adquiridos) y la sumatoria de la casilla 22 (ganancias de capital generadas por la enajenación de activos) del formulario de declaración D-113 y se calculó un impuesto con una tasa del 15%. Dado que este impuesto grava con una tasa del 5%, la diferencia entre el monto del impuesto recaudado y el impuesto calculado al 15% constituye el gasto tributario.

Como resultado parcial impuestos a los rendimientos y a las ganancias de capital del 5% se obtuvo un monto total de gasto tributario por \$2,977.0 millones, que representaron aproximadamente un 0.02% del PIB en el 2010.

Asimismo de igual forma se obtuvo la siguiente información por otras fuentes distintas a los formularios de declaración.

Entidades no sujetas o inversiones no gravadas con el 8%

Existen una serie de entidades que están exentas del impuesto sobre intereses a títulos valores, conforme lo dispuesto en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero además existen otras entidades como la CCSS que al amparo de lo dispuesto en la Constitución Política sus inversiones no están gravadas, o bien las inversiones que realizan las operadoras de pensiones con los recursos de los fondos que administran, que se fundamentan en la Ley de Protección al Trabajador.

Devoluciones de la Tesorería Nacional

A partir de información proporcionada por la Contabilidad Nacional se determinó que en el año 2010 la Tesorería Nacional devolvió a la CCSS, Fondos de Pensiones y otras entidades, por inversiones en mercado primario o secundario en títulos gravados la suma de ¢ 8,409.7 millones que corresponde a un eventual ingreso por impuesto sobre los intereses ganados del 8%, pero que llevados a una tasa del 15% implica un GT de ¢15,768.2 millones.

Colocaciones directas de la Tesorería Nacional

También la Tesorería Nacional realiza colocaciones directas en una serie de entidades no afectas a la retención del 8%, en otras palabras se pagaron intereses sin la retención del 8% porque no procedía aplicar el tributo. Con información proporcionada por la Tesorería Nacional, se determinó que el monto total del impuesto de renta dejado de percibir con tarifa al 8%, asociado a intereses que fueron cancelados durante el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre del 2010, ascendió a la suma de ¢1,873.1 millones. No obstante con tarifa al 15% el GT es de ¢3,512.1 millones.

Colocaciones del Sector Cooperativo

Las captaciones de recursos del mercado financiero a plazo del sector cooperativo están exentas del impuesto que recae sobre los intereses pagados, aunque estos constituyen rentas en sentido amplio que podrían ser objeto del impuesto creado en el artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero el legislador desde el punto de vista fiscal decidió dar un tratamiento diferente, al establecer en el inciso d) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que “Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley N° 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas”, no están sujetas al impuesto y además por lo dispuesto en inciso c) del artículo 23 de dicha ley.

Al estimar el gasto tributario, se tomó la información de la página Web de la SUGEF, de los Estados Financieros Auditados, específicamente en las notas aclaratorias, de los años 2008, 2009 y 2010. Al rubro de colocaciones a plazo, se estimó que el interés que pagaban era del 10% en los tres años, con el fin de determinar los intereses pagados, a los cuales se les aplicó una tarifa 8% y del 15% para determinar el gasto tributario con ambas tarifas. Con la tarifa del 15% el GT para el año 2010 alcanza un monto de ¢7,216.6 millones.

Colocaciones del Banco Popular

Al igual que el sector cooperativo las captaciones que realiza el Banco Popular no están sujetas al impuesto sobre la renta establecido en el inciso c) del artículo 23 de Ley 7092, al indicarse expresamente las rentas derivadas de los títulos emitidos en moneda nacional. Además aplica lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley Orgánica del Banco Popular y de Desarrollo Comunal, que establece que los intereses que se pagarán por los títulos valores emitidos por el Banco estarán exentos del pago de impuesto sobre la renta.

El gasto tributario se estimó partiendo de la información en la página Web de la SUGEF, de los Estados Financieros Auditados, de los años 2008, 2009 y 2010 de la cuenta

colocaciones a plazo y se definió que la tasa de interés para estimar el gasto tributario era la tasa básica pasiva promedio para cada uno de los años, con el fin de calcular los intereses pagados por la institución y a este resultado se le calcula una tarifa de impuesto al 8% y al 15%, con el fin de determinar el gasto tributario con ambas tarifas. Igualmente que se hizo con el sector cooperativo, con la tarifa del 15% el GT para el año 2010 alcanza un monto de ¢5,848.4 millones.

Colocaciones de Mutuales y el BANHVI

Tanto el Banco Hipotecario de la Vivienda (BANHVI) como las mutuales al amparo de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, artículo 38 y 69 están exentos de pago de todo tributo, pero especialmente por lo dispuesto en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la estimación del gasto tributario se partió de la información en la página Web de la SUGEF, de los Estados Financieros Auditados de los años 2008, 2009 y 2010 de la cuenta colocaciones a plazo y se definió que la tasa de interés para estimar el gasto tributario era tasa básica pasiva promedio para cada uno de los años, con el fin de calcular los intereses pagados por la institución y a este resultado se le calcula una tarifa de impuesto al 8% y al 15%, con el fin de determinar el gasto tributario con ambas tarifas. Similar situación se consideró con el banco Popular y el sector cooperativo. Con la tasa del 15% el GT para el año 2010 se alcanza un monto de ¢3,632.9 millones.

Como resultado final para rentas pasivas del Mercado Financiero se obtuvo un monto total de gasto tributario por ¢72,341.4 millones, que representaron aproximadamente un 0.4% del PIB en el 2010.

Cuadro 17. Composición del GT de rentas disponibles

Rubro	Monto estimado (millones colones)	% PIB
Rendimientos del Mercado Financiero.	72,341.4	0.39%
Retenciones por Intereses al 15%	0.00	0.00%
Retenciones por Intereses al 8%	33,386.20	0.18%
Rendim.de Mutuales, Bco Popular y Banhvi	9,481.34	0.05%
Devol.del 8% s/Títulos Gravados a Invers. no afectos (CCSS, F.Pension,etc.)	15,768.20	0.08%
Colocaciones directas TN no afectas al 8%	3,512.08	0.02%
Cooperativas	7,216.56	0.04%
Rendimientos Fondos de Inversión 5%	2,977.0	0.02%

Fuente: Elaboración propia

3. Otras rentas varias

Premios de lotería

El inciso f) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no considera renta bruta los premios de la lotería nacional, sin embargo, el no gravamen a estos ingresos si se considera gasto tributario. De la página Web de la Junta de Protección Social de San José se obtuvo el monto de premios pagados, suma que ascendió en el año 2010 a los ¢77,306.7 millones, a la cual se le aplica una tarifa del 15% dando como resultado un GT de ¢11,596.0 millones.

Ganancias en los traspasos de bienes inmuebles.

Igualmente, de conformidad con el inciso d) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las ganancias de capital obtenidas en virtud de traspasos de bienes inmuebles, no constituyen renta bruta, a no ser que la actividad sea habitual. Para estimar el gasto tributario por este concepto se partió del monto generado en el año 2010 por el impuesto de traspaso de bienes inmuebles que alcanzó la suma de ¢14,743.4 millones, que dividido entre la tarifa de este impuesto (1.5%), nos da que el valor de las propiedades transadas asciende a un monto de ¢982,893.3 millones. Sobre el monto transado se supone que los vendedores se ganaron un 15% para una suma que alcanza los ¢147,434.0 millones, la cual gravada con una tarifa de impuesto sobre la renta del 15% se determina un GT de ¢22,115.0 millones.

Cuadro 18. Composición del GT de otras rentas varias

Rubro	Monto estimado (millones colones)	% PIB
Otros varios	33,774.2	0.2%
Otras retenciones diferentes a las señaladas	63.1	0.0%
Ganancias Patrimoniales	22,115.1	0.1%
Premios de Lotería	11,596.0	0.1%

Fuente: Elaboración propia

Resultado

La estimación agregada del GT para Renta totalizó un **1.8% del PIB**, tal y como se observa en la siguiente tabla. Por categoría, “Otras Rentas Cedulares” aportan el 55.5% pero a nivel individual son las utilidades exoneradas a personas jurídicas (44.4% del GT por Renta) las que tienen el mayor peso. Otras categorías importantes son las Rentas del Trabajo y las Rentas Pasivas del Mercado Financiero, las cuales representan cada uno 22.2%.

Cuadro 19. Estimación del GT por Renta, 2010 (por categoría en millones de colones)

<i>Categoría</i>	<i>Monto</i> <i>-millones colones-</i>	<i>Porcentaje del PIB</i> <i>%</i>
1. Impuesto a las utilidades	157,238.0	0.8
a. Persona jurídicas	155,912.9	0.8
b. Personas Físicas con Actividad Lucrativa	1,325.1	0.0
2. Otras Rentas Cedulares	185,441.0	1.0
a. Rentas del Trabajo	66,518.2	0.4
b. Renta disponible y participaciones	7,238.1	0.0
c. Renta de no residentes	5,569.1	0.0
d. Rentas pasivas del mercado financiero	72,341.4	0.4
e. Otras rentas varias	33,774.2	0.2
Total	342,678.9	1.8

Fuente: Estimaciones propias.

4.3. El gasto tributario en categorías varias

Se consideran dentro de este apartado un grupo diversos de impuestos, entre los que se destacan los tributos a los combustibles, los que afectan a las importaciones y el que tiene relación con las ventas en el Depósito Libre Comercial de Golfito.

Impuestos que afectan las importaciones

Además a nivel de aduanas se determinó el gasto tributario correspondiente a importaciones exoneradas al amparo de diferentes regímenes de exención (*Derechos de Importación, Ley 6946, Selectivo de Consumo, Específico a los licores, Ley 5582 y con cifras muy pequeñas: licores, forestal, bebidas no alcohólicas, y jabones de tocador*).

De la Dirección General de Aduanas se obtuvo las estadísticas de las exenciones aplicadas en el año 2010, por régimen y código de liberación (1000's, 2000's y 3000's)

Impuesto por ventas en el Depósito Libre Comercial de Golfito

De acuerdo con los datos suministrados por el Departamento de Estadística y Registro de la Dirección General de Aduanas, se procedió a estimar el gasto fiscal que representó el Depósito Libre Comercial de Golfito durante el año 2010. El Depósito Libre Comercial de Golfito, fue creado mediante la Ley N° 7012, como una alternativa para estimular el progreso económico, orientar el desarrollo turístico hacia el interior del país y favorecer aquellas zonas afectadas directamente por el retiro de la Compañía Bananera de Costa Rica. Bajo este régimen se cobra un impuesto único del dieciocho por ciento (18%) sobre la carga tributaria de una importación ordinaria destinada al resto del país, a excepción de algunos electrodomésticos y productos de

perfumería, tocador y cosméticos que tienen un arancel preferencial del tres por ciento (3%) y las bebidas alcohólicas con un 30%.

Para realizar la estimación del GT del Depósito, se tomó la lista de mercancías recibidas en el sitio durante el año 2010, que consta de 784 líneas o partidas arancelarias. De esta se tomaron 17 que representaron el 83.29% de la recaudación en el Depósito para ese año, y se calcularon los impuestos que se deberían cancelar si éstos no se hubieran destinado para Golfito. Posteriormente, se procedió a restar los tributos cancelados en el Depósito, dando como resultado la suma de ¢9,420.9 millones. Para las 767 líneas restantes, se calculó un factor especial debido a que los bienes que se comercializan en el Depósito se ven afectados a una tasa de impuestos que representa el 3%, 18% y 30% sobre la carga tributaria, dependiendo del tipo de mercancía de que se trate; dando como resultado ¢1,175.7 millones.

Combustibles

La Ley N° 8114 establece el impuesto único a los combustibles y exceptúa del pago de este impuesto “*el producto destinado a abastecer las líneas aéreas comerciales y los buques mercantes o de pasajeros en líneas comerciales, todas de servicio internacional; asimismo, el combustible que utiliza la flota de pescadores nacionales para la actividad de pesca no deportiva, de conformidad con lo establecido en la Ley N° 7384.*” Asimismo, algunas entidades se encuentran exentas del pago de este impuesto. El monto de estas no sujeciones y exenciones es lo que se consideró como Gasto Tributario, y es recogida por la casilla 68 y la casilla 72 de la declaración del impuesto único a los combustibles.

Resultado

La estimación final dio como resultado un Gasto Tributario relacionado con categorías varias equivalente al **0.32%** del PIB del cual combustibles contribuye con la mitad.

Cuadro 20. Estimación del GT por Otras Categorías, 2010 (por categoría en millones de colones)

<i>Categoría</i>	<i>Monto –millones colones-</i>	<i>Porcentaje del PIB %</i>
Otros por impuestos a la importación	16,955.6	0.09
Depósito Libre Golfito	10,596.7	0.06
Combustibles	29,918.0	0.16
Total	57,470.3	0.31

Fuente: Estimaciones propias

4.4. Estimación integrada

El GT para Costa Rica fue estimado por la Comisión en **5.81% del PIB** proviniendo un 63.3% del GT por impuesto de ventas y 31.3% por Renta.

Cuadro 21. Estimación del GT Total, 2010 (por categoría en millones de colones)

<i>Categoría</i>	<i>Monto –millones colones-</i>	<i>Porcentaje del PIB %</i>
Ventas	689,197.7	3.68
Renta	342,678.9	1.82
Otros	57,470.3	0.31
Total	1,089,346.9	5.81

Fuente: Estimaciones propias

Resulta importante mencionar que existe una estimación paralela (aún en versión preliminar) preparada por la misión del Fondo Monetario Internacional (FMI) donde se estima el GT para el Impuesto de Ventas y para el Impuesto sobre la Renta; utilizando datos de consumo estimados por el Banco Central de Costa Rica, el resultado de la estimación del FMI alcanzó el **4.2% del PIB** para Ventas y **0.68% del PIB** para Renta. Las diferencias en el GT de Renta se deben a que el FMI sólo contempló tres variables para calcularlo, a saber, el gasto en Zonas Francas, Asociaciones y Cooperativas.

El equipo de la Comisión recomendó separar, en la estimación del FMI, el impuesto a los combustibles del GT de Ventas, tal y como se procedió en el presente documento. Al ajustarse la estimación inicial, el GT de Ventas se reduce a 3.9% del PIB por lo que el GT total estimado por el FMI resulta en un **4.6% del PIB**.

4.5. Proyección 2011 y 2012

Para proyectar el GT del 2011 y 2012 se utilizó el resultado total mostrado en la sección anterior (5.76%) la cual se aplicó a las estimaciones del PIB que para esos dos años incluyó el Banco Central en su Revisión del Programa Macroeconómico 2011-2012. Las tasas de crecimiento de la producción utilizadas fueron 4.5% y 4.7% respectivamente. Los resultados correspondientes se muestran en el siguiente cuadro.

Cuadro 22. Estimación del gasto tributario para 2011 y 2012 (en millones de colones)

Año	PIB	Tasa de crecimiento PIB	Monto estimado
2010	18,819,110.6	--	
2011	19,665,970.6	4.5%	1,142,592.89
2012	20,590,271.2	4.7%	1,196,294.76

Fuente: Elaboración propia con base en cifras del BCCR (2011)

5. Conclusiones

El presente documento resume los principales resultados de la primera estimación sistemática del GT en Costa Rica. Los datos reflejan que el GT total en Costa Rica asciende a 5.8% del PIB producto de un GT del Impuesto sobre Ventas del 3.68% del PIB mientras un 1.82% del PIB es aportado por Renta y el restante 0.31% del PIB por otros impuestos. El valor del GT total resultó ser mayor al calculado por el FMI (4.6% del PIB) si bien existen diferencias en la composición de cada uno de ellos. El GT de Ventas, por ejemplo, es superior en el caso del FMI (0.2 puntos) mientras que en Renta las estimaciones mostradas en este reporte fueron mayores en 1.1 puntos porcentuales.

El monto del GT total ha incluido un ajuste por subdeclaración que se introdujo en el consumo de los hogares según lo reporta la ENIG 2004-2005. Este ajuste se ha considerado necesario para cumplir con recomendaciones técnicas del INEC al existir una brecha importante entre el consumo de la ENIG y el consumo estimado en Cuentas Nacionales. La brecha surge, entre otros factores, por la imposibilidad de recordar todas las compras realizadas por el hogar, como una forma de evadir impuestos o como una estrategia para acceder a programas sociales orientados a determinados grupos vulnerables. Sin factor de ajuste, el GT total hubiera sumado un 4.92% de la producción.

En el contexto latinoamericano, Costa Rica revela uno de los valores de GT más elevados de la región. No obstante, las diferencias metodológicas así como las particularidades legales sobre las que se sustenta el sistema tributario del país hacen difícil comparar el GT local con los resultados de otros países.

Finalmente, en aras de dimensionar adecuadamente estos cálculos, es menester mencionar que el valor estimado del **ingreso no percibido** por el Gobierno no equivale al monto del GT total. Esto se debe a que aún es necesario ajustar el GT por un porcentaje de evasión que habría en caso de no existir la exoneración (si bien, como se dijo anteriormente, es posible que un porcentaje de la subvaloración misma pueda deberse a evasión). Por lo tanto, no existe una relación uno a uno entre el GT y los recursos que deja de percibir el Gobierno. Además, un tributo puede formar parte de la base imponible de otro y eso puede incrementar el GT o bien afectar determinada actividad y disminuir el GT en otro tributo.

Bibliografía

Artana, Daniel (2005) **Gasto Tributario: Concepto y Aspectos Metodológicos para su Estimación**. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas, Documento de Trabajo N° 87. Buenos Aires, Argentina.

Banco Central de Costa Rica (2011) Revisión del Programa Macroeconómico 2011-2012. San José, Costa Rica

Camelo, Heber (1998) **Subdeclaración de ingresos medios en la encuestas de hogares según quintiles de hogares y fuentes de ingreso**. Taller 2 de MECOVI <http://www.eclac.cl/deype/mecovi/home.htm>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. (2006). **La medición y el control de la erosión de las bases tributarias: los gastos tributarios y la evasión tributaria**, Brasil, CIAT.

Departamento de Estudios Tributarios (2008) Documento Gasto Tributario de Ecuador. Quito: Gobierno de Ecuador

Estimación de Gastos Tributarios para República Dominicana 2009. Comisión Interinstitucional Coordinada por la Secretaría de Estado de Hacienda. En electrónico [http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gasto Tributario Dominicana 2009.pdf](http://www.estimacionestributarias.com/archivos/Gasto_Tributario_Dominicana_2009.pdf)

Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2009-2011. Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y finanzas Públicas, Presidencia de la Nación en electrónico http://www.mecon.gov.ar/sip/dniaf/gastos_tributarios.pdf

Estimación del gasto tributario del Gobierno Central de Guatemala, período 2005 – 2009. Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala en electrónico <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/338-analisis-y-estudios-tributarios.html>

Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional (2008) **Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central, Periodo 2005-2007**. Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria.

Informe de Finanzas Públicas. Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2010. Dirección de Presupuestos. Ministerio de Hacienda de Chile en electrónico: http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/gasto_tributario_Vfinal_2009.pdf

Instituto Nacional de Estadística y Censos (2009) **Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2004. Aspectos Metodológicos**. San José, Costa Rica.

Martín, F. 2009. La economía de los ingresos tributarios. **Un manual de estimaciones tributarias**. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES) Santiago de Chile.

OECD (2010). **Tax expenditures in OECD countries**, Francia, OECD

Parra, Gloria y Sierra, Pastor (2008) **El gasto tributario en Colombia. Principales beneficios en el impuesto sobre la renta e IVA. Años gravables 2006 y 2007**. DIAN: Oficina de Estudios Económicos, División de Mediciones Fiscales, Documento web 030 Bogotá: Colombia.

Villela, Luiz, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt (2010) **Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente**. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.