



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias
Documento de Trabajo N° 2-2014

Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012

Miguel Pecho Trigueros

Marzo 2014

Introducción

El concepto de gastos tributarios tiene su origen en Estados Unidos y Alemania en la década de los sesenta. Se atribuye a Stanley Surrey, Secretario Adjunto del Tesoro en ese entonces, el mérito de incluir por primera vez en 1968 un capítulo sobre gastos tributarios en el Presupuesto de los Estados Unidos. Igualmente, se señala al Reporte de Subsidios Tributarios y Preferencias (1er Subventionsbericht) de 1967 como el punto de partida de la medición de los gastos tributarios en Alemania. Dos (2) reputadas organizaciones –el IFA y el IIPF– contribuyeron a expandir el concepto en el mundo a través de sus reuniones anuales de 1976 y 1977, respectivamente. Así, en 1978 Austria publicó su primer reporte de gastos tributarios. Lo propio hicieron Canadá y Reino Unido en 1979. Un año más tarde, lo hicieron España y Francia. Al final de los años ochenta, la medición de los gastos tributarios era una práctica generalizada en los países de la OCDE.

En América Latina uno de los primeros países en asumir estas tareas fue Brasil, que en 1989 publicó su primer reporte de gastos tributarios. Luego le siguió Argentina en 1999. Pero no fue sino hasta entrado el siglo XXI que esta práctica comenzó a generalizarse y perfeccionarse en la región. Entre 2000 y 2005, Chile, Colombia, Guatemala, México y Perú empezaron a medir sistemáticamente los gastos tributarios. Mucho tuvo que ver en ello la publicación en 1998 del primer Manual de Transparencia Fiscal del FMI, que contenía recomendaciones sobre la materia. Entre 2006 y 2010 empezaron a medir los gastos tributarios también Ecuador, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay. Finalmente, de 2011 en adelante se da cuenta ya de reportes en Costa Rica, El Salvador, Honduras, Panamá y Paraguay.

Los gastos tributarios

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

Entre los objetivos de política económica o social más utilizados para justificar la introducción o permanencia de beneficios o incentivos tributarios se encuentran la necesidad de contar con sistemas tributarios más eficientes y progresivos, mejorar los niveles de bienestar social, promover el desarrollo regional o sectorial a través de mayores inversiones, acumular capital humano, y más recientemente, cuidar del medio ambiente. Los gastos tributarios se originan en disposiciones tributarias como exclusiones (hechos no gravados o inafectaciones), exenciones (exoneraciones), deducciones, créditos, alícuotas reducidas, diferimientos, regímenes especiales o promocionales (como las zonas francas por ejemplo) y reintegros (incluyendo algunas devoluciones).

El interés principal por medir los gastos tributarios recae en la potencial movilización de nuevos recursos que su eliminación o racionalización puede generar para los Estados de los países en desarrollo, sobre todo si se tiene en cuenta que cada vez es más limitada la posibilidad de incrementar las alícuotas de los impuestos existentes o introducir otros nuevos. Pero la medición de los gastos tributarios ayuda sobretodo al mejor manejo de las finanzas públicas al considerar un concepto amplio de gasto público. Promueve la transparencia de la política fiscal, reduciendo los riesgos de corrupción y mejorando el clima de negocios. Constituye un insumo valioso para las evaluaciones costo-beneficio de los beneficios e incentivos tributarios. Ofrece claridad sobre las restricciones que enfrentan las administraciones tributarias para alcanzar sus metas de recaudación.

La medición de los gastos tributarios puede perseguir hasta tres (3) propósitos: cuantificar la pérdida de recaudación, cuantificar la ganancia de recaudación que se obtendría con su derogación, y cuantificar los recursos necesarios para reemplazar los gastos tributarios por gastos directos equivalentes, es decir, que mantengan inalterado el nivel de bienestar del contribuyente cuya carga tributaria se buscó aliviar. En la práctica, los países persiguen mayoritariamente cuantificar la pérdida de recaudación cuando elaboran sus informes. La medición de los gastos

tributarios requiere una correcta identificación de los beneficios e incentivos tributarios que los causan para lo cual es necesario definir primero un sistema tributario de referencia. Ésta es sin duda la tarea más compleja de todo el proceso y la que más discusión genera. El sistema tributario de referencia puede resultar de la lectura de la legislación con implicancias tributarias, de considerar un marco conceptual (una definición de base tributaria normal) o de considerar aquellos beneficios e incentivos tributarios análogos a un subsidio directo.

La información con la que cuenta un país, define los métodos que pueden utilizarse para medir los gastos tributarios. Es evidente que cuanto mayor desarrollo estadístico muestra un país, mayor será la posibilidad de utilizar métodos de medición más sofisticados. La información generalmente utilizada para medir los gastos tributarios son declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las autoridades tributarias y estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados. Los métodos de medición van desde simples agregaciones de la información contenida en las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros hasta sofisticados modelos de equilibrio general. Destacan, sin embargo, sólo tres (3): las agregaciones o simulaciones agregadas, los cálculos indirectos y los modelos de micro-simulación o similares.

El panorama en América Latina

CIAT monitorea permanentemente la evolución de los gastos tributarios en América Latina. Muchos datos están disponibles en los portales institucionales de las administraciones tributarias nacionales y/o los ministerios de hacienda. Otros sólo son accesibles a través de la relación con las autoridades competentes. Accediendo a estas información, la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias ha elaborado una base de datos de los beneficios e incentivos tributarios más importantes en los 18 países de la región. Ésta permite conocer la evolución de su costo fiscal en el tiempo, tanto a nivel agregado como por impuesto, así como su composición por tipo de beneficio o incentivo utilizado y sector presupuestario o económico. Cabe señalar que la base de datos sólo considera aquellos gastos tributarios que caen bajo la competencia de los Gobiernos Centrales, Nacionales o Federales^{1 2}. A continuación algunos comentarios.

Para Argentina se utilizaron los Informes elaborados por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Para Brasil, se utilizaron los Informes de Gastos Tributarios elaborados por la Coordinación General de Estudios, Pronosticación y Análisis de la Receita Federal. Para Chile, se utilizaron los Informes de Gastos Tributarios elaborados por la Subdirección de Estudios del Servicio de Impuestos Internos. Para Colombia, se utilizaron los Marcos Fiscales de Mediano Plazo elaborados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para Costa Rica se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la División de Política Fiscal de la Dirección General de Hacienda del Ministerio de Hacienda. Para Ecuador se utilizaron los Manuales de Gasto Tributario elaborados por el Departamento de Estudios Tributarios del Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas. Para El Salvador se utilizó el Informe de Gasto Tributario elaborado por la Unidad de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda. Para Guatemala se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por el Departamento de Estudios, Análisis y Estadísticas Tributarias de la Superintendencia de Administración Tributaria. Para Honduras se utilizó el Informe de Gastos Tributarios elaborado por Juan Carlos Gómez-Sabaíni, Miguel Pecho Trigueros y Dalmiro Morán. Para México se utilizaron los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para Panamá, se utilizó el Informe de Gastos Tributarios elaborado por Michael Jorrat. Para Paraguay se utilizó el Informe de Gasto Tributario elaborado por José A.

¹ Se agradece al BID por el financiamiento otorgado para la elaboración de la base de datos. Se agradece la contribución de los Eco. Fernando Peláez y Gaspar Maldonado en los trabajos de recopilación de la información y elaboración de la base de datos. De igual forma, se agradece la contribución de los miembros de la Red de Estudios del CIAT.

² La base de datos puede ser consultada previo requerimiento a la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT.

Salim. Para Perú se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados la Intendencia Nacional de Estudios Tributarios y Planeamiento de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. Para República Dominicana se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la Comisión Interinstitucional Coordinada por la Dirección General de Política y Legislación Tributaria del Ministerio de Hacienda. Finalmente, para Uruguay se utilizaron los Informes de Gasto Tributario elaborados por la Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva.

Cuadro N° 1
Gasto tributario en América Latina 1/
(En porcentajes del PIB)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Argentina 2/ | 2.11 | 1.98 | 2.33 | 2.46 | 2.59 |
| Bolivia | - | - | - | - | - |
| Brasil 3/ | 2.51 | 3.15 | 3.02 | 2.80 | 3.32 |
| Chile 4/ | 5.00 | 4.83 | 4.69 | 5.04 | 4.46 |
| Colombia | 3.12 | 3.20 | 3.25 | n.d. | n.d. |
| Costa Rica | - | - | 5.54 | 5.52 | 5.62 |
| Ecuador | n.d. | 4.22 | 4.17 | 4.67 | 4.86 |
| El Salvador | - | n.d. | 3.40 | n.d. | n.d. |
| Guatemala | 8.01 | 7.87 | 7.81 | 7.54 | 8.39 |
| Honduras | - | - | - | 6.18 | 6.45 |
| México 5/ | 4.71 | 3.80 | 3.60 | 3.87 | 3.82 |
| Nicaragua | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. |
| Panamá 6/ | - | - | - | - | 2.27 |
| Paraguay | 1.94 | 1.82 | 1.90 | n.d. | n.d. |
| Perú | 1.96 | 1.95 | 2.08 | 1.84 | 1.91 |
| Rep. Dominicana | 6.41 | 6.24 | 5.50 | 5.11 | 5.13 |
| Uruguay | 5.67 | 5.74 | 6.31 | 6.31 | 6.40 |
| Venezuela | - | - | - | - | - |
| Promedio simple | 4.14 | 4.07 | 4.12 | 4.67 | 4.60 |

1/ Cifras proyectadas, estimadas o ejecutadas, según la disponibilidad de la información.

2/ Incluye el costo de los beneficios e incentivos que forman parte de regímenes de promoción económica.

3/ Sólo considera los gastos tributarios de nivel federal. En ese sentido incluye PIS-PASEP y COFINS pero no ICMS. Incluye CSLL.

4/ A partir de 2011 se publica una medición alternativa producto de usar VPN para estimar los gastos tributarios del IRPF. La misma no se ha considerado.

5/ No se suma el gasto tributario negativo proveniente de la recaudación del derogado IETU. No considera el gasto tributario por IEPS combustibles por su volatilidad. Incluye el subsidio para el empleo.

6/ Sólo incluye ITBMS.

Luego de haberse situado en 4.11% del PIB entre 2008 y 2010, el gasto tributario promedio de América Latina se incrementó en 2011 y 2012. Según el Cuadro N° 1 se situó en 4.64% del PIB entre 2011 y 2012³. Los países que muestran un mayor crecimiento en estos años fueron Argentina, Brasil, Ecuador y Uruguay. Los resultados reflejan el impacto de diversos incentivos introducidos para promover las industrias en Argentina y Ecuador, el impacto de los incentivos introducidos en Brasil en el marco del Mundial de Fútbol y las Olimpiadas y el impacto en Uruguay de beneficios creados producto de la introducción del IRPF.

A nivel de países los resultados reflejan heterogeneidad. Históricamente, se aprecia que Guatemala, Honduras y Uruguay muestran un gasto tributario mayor al 6% del PIB, seguidos de Chile, Costa Rica, Ecuador y República Dominicana que muestran niveles entre 4% y 6% del PIB. Argentina, Brasil, Colombia, El Salvador, México y Panamá muestran un gasto tributario entre 2% y 4% del PIB. Finalmente, los países con niveles menores al 2% del PIB son Perú y Paraguay.

La relevancia de los beneficios e incentivos tributarios puede apreciarse también cuando se compara su costo fiscal con la recaudación efectiva. En el Cuadro N° 2 se aprecia que el gasto tributario promedio en América Latina también creció en 2011 y 2012. De situarse entre 2008 y 2010 en 31.3% de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central, pasó a 33.8% entre 2011 y 2012. Las magnitudes en cualquier caso dan cuenta de la importancia de los beneficios e incentivos tributarios.

Igualmente, a nivel de países los resultados reflejan heterogeneidad. Para países con bajos niveles de recaudación como México y Guatemala, el costo fiscal representa más del 40% de los ingresos tributarios (más de 70% para el segundo). Igual magnitud se aprecia en Costa Rica y Honduras. Para la mayoría de países el costo fiscal representa entre el 20% y 40% de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central: Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, República Dominicana y

³ Los promedios pueden verse influidos por la incorporación o exclusión de mediciones de los países.

Uruguay. Los países para los cuales el costo fiscal representa menos del 20% son Argentina, Panamá, Paraguay y Perú.

Cuadro N° 2
Gasto tributario en América Latina 1/
(En porcentajes de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central)

| | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----------------|------|------|------|------|------|
| Argentina 2/ | 10.0 | 9.9 | 10.9 | 11.2 | 11.1 |
| Bolivia | - | - | - | - | - |
| Brasil 3/ | 16.3 | 22.3 | 21.4 | 18.5 | 22.5 |
| Chile 4/ | 26.3 | 33.3 | 27.7 | 26.6 | 24.5 |
| Colombia | 23.2 | 24.7 | 26.5 | n.d. | n.d. |
| Costa Rica | - | - | 42.7 | 41.5 | 42.6 |
| Ecuador | n.d. | 32.6 | 30.4 | 36.3 | 33.1 |
| El Salvador | - | n.d. | 25.1 | n.d. | n.d. |
| Guatemala | 73.8 | 77.7 | 76.4 | 71.5 | 79.3 |
| Honduras | - | - | - | 41.7 | 43.4 |
| México 5/ | 57.7 | 40.6 | 37.8 | 43.4 | 45.2 |
| Nicaragua | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. |
| Panamá 6/ | - | - | - | - | 17.4 |
| Paraguay | 18.5 | 15.7 | 15.9 | n.d. | n.d. |
| Perú | 12.5 | 14.1 | 14.0 | 11.9 | 11.9 |
| Rep. Dominicana | 43.0 | 47.8 | 43.3 | 39.9 | 38.3 |
| Uruguay | 29.6 | 29.6 | 32.4 | 32.4 | 33.3 |
| Venezuela | - | - | - | - | - |
| Promedio simple | 31.1 | 31.7 | 31.1 | 34.0 | 33.6 |

1/ Cifras proyectadas, estimadas o ejecutadas, según la disponibilidad de la información.

2/ Incluye el costo de los beneficios e incentivos que forman parte de regímenes de promoción económica.

3/ Sólo considera los gastos tributarios de nivel federal. En ese sentido incluye PIS-PASEP y COFINS pero no ICMS. Incluye CSLL.

4/ A partir de 2011 se publica una medición alternativa producto de usar VPN para estimar los gastos tributarios del IRPF. La misma no se ha considerado.

5/ No se suma el gasto tributario negativo proveniente de la recaudación del derogado IETU. No considera el gasto tributario por IEPS combustibles por su volatilidad. Incluye el subsidio para el empleo.

6/ Sólo incluye ITBMS.

Las comparaciones entre países deben hacerse con cuidado porque los países mantienen diferencias en cuanto a la cobertura de los impuestos considerados en la medición y los sistemas tributarios de referencia.

A nivel de impuestos, todas las mediciones de los países consideran los gastos tributarios de IVA e Impuesto a la Renta. Los gastos tributarios por impuestos selectivos y/o derechos de importación son medidos también por la mayoría: Argentina, Brasil, Costa Rica, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Perú, República Dominicana y Uruguay. Los gastos tributarios por impuestos patrimoniales son medidos en Argentina, Brasil, Guatemala, República Dominicana y Uruguay. Sólo Argentina y Brasil mide los gastos tributarios por Contribuciones Sociales.

En cuanto a los sistemas tributarios de referencia utilizados por los países también se aprecian prácticas diversas. Algunos ejemplos a continuación. En materia de IVA, todos los países que mantienen alícuotas reducidas sobre ciertos bienes y servicios las consideran un gasto tributario. Lo mismo sucede con la mayoría de exenciones sobre los bienes de la canasta familiar. Ecuador y México consideran gastos tributarios los reintegros de impuestos pagados en la producción de bienes o servicios finales exentos que se venden en el mercado interno. A pesar que la exclusión o exención del arriendo o alquiler de viviendas puede constituir un ajuste técnico de un IVA que grava los inmuebles, El Salvador lo considera un gasto tributario. En materia de IRPF, para la mayoría de países el mínimo no imponible o tramo exento del impuesto no constituye un gasto tributario. Sin embargo, para Guatemala si. Por otro lado, para la mayoría de países las deducciones personales (gastos médicos, educación o dependientes) constituyen gastos tributarios, Sin embargo, para Argentina y El Salvador no. La exención de las aportaciones a la Seguridad Social constituyen gastos tributarios en Ecuador y Guatemala, aunque la conveniencia o no de esta decisión depende del tratamiento a los rendimientos de los fondos de pensiones y las pensiones mismas. En cuanto al IRPJ, destaca el caso de Ecuador que considera gastos tributarios al arrastre de pérdidas y la exención de los dividendos distribuidos por personas físicas, a pesar que éstos están gravados en cabeza de los socios o accionistas. Esto último también es gasto tributario en El Salvador. Ecuador es el único país que considera algunos tratamientos preferenciales previstos por los Convenios para Evitar la Doble Imposición como gasto tributario. Finalmente, debe señalarse que los diferimientos no son considerados gastos tributarios en Argentina, Brasil, Colombia, Guatemala y Uruguay y que los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes sólo son considerados gastos tributarios en Brasil.

Cuadro N° 3
Gasto tributario por tipo de impuesto, Año 2012 o último año disponible 1/
(En porcentajes del PIB)

| | IVA | Impuesto a la Renta | | | Otros |
|--------------------|------|---------------------|-------|-------|-------|
| | | IRPJ | Resto | Total | |
| Argentina 2/ | 1.19 | 0.08 | 0.52 | 0.61 | 0.80 |
| Bolivia | - | - | - | - | - |
| Brasil 3/ | 1.12 | 0.86 | 0.73 | 1.59 | 0.60 |
| Chile 4/ | 0.88 | 0.86 | 2.73 | 3.58 | - |
| Colombia (2010) 5/ | 1.68 | 1.24 | 0.32 | 1.56 | - |
| Costa Rica 6/ | 3.54 | 0.80 | 1.02 | 1.82 | 0.26 |
| Ecuador | 2.09 | 2.31 | 0.46 | 2.77 | - |
| El Salvador (2010) | 1.97 | n.d. | n.d. | 1.42 | - |
| Guatemala | 1.96 | n.d. | n.d. | 5.90 | 0.54 |
| Honduras | 3.63 | 1.08 | 0.27 | 1.35 | 1.48 |
| México 7/ | 1.51 | 0.92 | 0.83 | 1.75 | 0.56 |
| Nicaragua | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. |
| Panamá 8/ | 2.27 | - | - | - | - |
| Paraguay (2010) | 1.48 | 0.23 | 0.20 | 0.43 | - |
| Perú | 1.30 | 0.21 | 0.15 | 0.37 | 0.24 |
| Rep. Dominicana | 3.23 | 0.42 | 0.10 | 0.52 | 1.37 |
| Uruguay | 2.95 | 1.66 | 0.63 | 2.29 | 1.16 |
| Venezuela | - | - | - | - | - |
| Promedio simple | 2.05 | 0.89 | 0.66 | 1.85 | 0.78 |

1/ Cifras proyectadas, estimadas o ejecutadas, según la disponibilidad de la información.

2/ Incluye el costo de los beneficios e incentivos que forman parte de regímenes de promoción económica.

3/ Sólo considera los gastos tributarios de nivel federal. En ese sentido incluye PIS-PASEP y COFINS pero no ICMS. Incluye CSLL.

4/ A partir de 2011 se publica una medición alternativa producto de usar VPN para estimar los gastos tributarios del IRPF. La misma no se ha considerado.

5/ Bajo IRPJ no se incluye a las personas físicas con actividades económicas.

6/ Bajo IRPJ se considera al Impuesto a las utilidades aplicables a personas jurídicas y personas físicas con actividad empresarial.

7/ No se suma el gasto tributario negativo proveniente de la recaudación del derogado IETU. No considera el gasto tributario por IEPS combustibles por su volatilidad. Incluye el subsidio para el empleo.

8/ Sólo incluye ITBMS.

A nivel de impuestos, los beneficios e incentivos de IVA resultan ser los que mayor costo fiscal representan. A pesar que no se recomienda la suma individual de los gastos tributarios, para facilitar la comparación internacional se ha seguido esta mala práctica. En el Cuadro N° 3 se muestra la composición de los gastos tributarios por tipo de impuesto para el año 2012. Los beneficios e incentivos de IVA cuestan, en promedio, 2.05% del PIB. Costa Rica, Honduras y República Dominicana son los países en donde el costo fiscal de los beneficios e incentivos de IVA superan el 3% del PIB. Le siguen Ecuador, Panamá y Uruguay con costos fiscales entre 2% y 3% del PIB. La mayoría de países muestra costos fiscales entre 1% y 2% del PIB: Argentina, Brasil, Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Paraguay y Perú. Sólo en Chile el costo fiscal de los beneficios e incentivos de IVA es menor al 1% del PIB.

Luego de los gastos tributarios de IVA, los beneficios e incentivos de mayor costo fiscal son los de Impuesto a la Renta. En promedio, cuestan 1.85% del PIB. Chile, Ecuador, Guatemala y Uruguay son los países en donde el costo fiscal supera el 2% del PIB. Brasil, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Honduras y México muestran costos fiscales entre 1% y 2% del PIB. El costo fiscal es menor a 1% del PIB en Argentina, Paraguay, Perú y República Dominicana. Salvo en el caso de Argentina, Chile, Guatemala y Costa Rica, son los beneficios e incentivos de IRPJ los que causan el mayor costo fiscal en el Impuesto a la Renta. Es importante señalar que esta situación se debe en el caso de Guatemala a la inclusión como gasto tributario del mínimo no imponible o tramo exento de IRPF, mientras que en el caso de Chile se debe a la inclusión como gasto tributario de los recursos financieros perdidos por el diferimiento en la distribución de utilidades que causa el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), mecanismo con el que se implementa la integración de las rentas personales y empresariales en el Impuesto a la Renta chileno⁴.

Como se señaló anteriormente, las comparaciones entre países deben hacerse con cuidado porque los países mantienen diferencias en cuanto a los sistemas tributarios de referencia. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que no siempre todos los tipos de gasto tributario están presentes en las legislaciones de los países. Igualmente, aún cuando pueden estar vigentes, muchas veces se deja de medir su costo fiscal por la escasa disponibilidad de datos. El Cuadro N° 4 presenta un detalle del costo fiscal por tipo de gasto tributario.

⁴ Una reforma tributaria está considerando la modificación de este mecanismo.

Cuadro N° 4
Tipos de gasto tributario, Año 2012
(En porcentajes del total)

| | IVA | | | | Impuesto a la Renta | | | |
|--------------------------|-----------------------------|----------|---------------------|----------|-----------------------------|------------------------|---------------------|----------|
| | Exclusiones o exenciones 1/ | Créditos | Alicuotas reducidas | Otros 2/ | Exclusiones o exenciones 1/ | Deducciones y créditos | Alicuotas reducidas | Otros 2/ |
| Argentina | 57.48 | - | 33.10 | 9.42 | 99.19 | 0.81 | - | - |
| Bolivia | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Brasil | 35.82 | 1.23 | 62.95 | - | 41.75 | 35.45 | 22.79 | - |
| Chile (2008) | 46.74 | 53.26 | - | - | 7.00 | 11.21 | 0.08 | 81.71 |
| Colombia (2010, 2012) 3/ | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | 78.66 | 21.34 | - | - |
| Costa Rica | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | 79.74 | 3.95 | 16.31 | - |
| Ecuador | 96.26 | - | - | 3.74 | 61.14 | 25.31 | 2.76 | 10.79 |
| El Salvador (2010) | 100.00 | - | - | - | 71.06 | 28.94 | - | - |
| Guatemala (2009) | 100.00 | - | - | - | 20.22 | 79.78 | - | - |
| Honduras | 100.00 | - | - | - | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. |
| México | 18.82 | - | 6.27 | 74.92 | 62.15 | 25.58 | - | 12.27 |
| Nicaragua | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. | n.d. |
| Panamá | 100.00 | - | - | - | - | - | - | - |
| Paraguay (2010) | 42.99 | - | 57.01 | - | 96.57 | 3.43 | - | - |
| Perú | 92.31 | 0.13 | - | 7.57 | 59.97 | 17.49 | 15.10 | 7.43 |
| Rep. Dominicana | 100.00 | - | - | - | 77.00 | 23.00 | - | - |
| Uruguay | 68.75 | 6.35 | 24.90 | - | 59.94 | 35.45 | 3.07 | 1.54 |
| Venezuela | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Promedio simple | 73.78 | 15.24 | 36.85 | 23.91 | 62.65 | 23.98 | 10.02 | 22.75 |

1/ Incluye los de regímenes especiales o promocionales.

2/ Incluye diferimientos y/o reintegros.

3/ Para IVA 2010 y para Renta 2012.

En el caso de IVA se aprecia que el mayor costo fiscal proviene de las exclusiones y exenciones (incluidas las que provienen de regímenes especiales o promocionales) y las alícuotas reducidas. Debe hacerse notar que Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, Panamá, Perú y República Dominicana no presentan datos para alícuotas reducidas porque sus IVA utilizan solo una alícuota general⁵. No se registran costos fiscales por deducciones de IVA en ningún país. De manera particular, se verifica en Chile un costo fiscal relevante que proviene del crédito de IVA que se ofrece a las constructoras y en México un costo fiscal relevante derivado del reintegro a los productores de bienes exentos que gozan de la alícuota cero (al que se les da el mismo trato que a los exportadores). Debe señalarse que en el caso de Colombia, Costa Rica y Nicaragua los Informes de Gastos Tributario no permiten identificar plenamente los tipos de gastos tributarios.

En el caso del Impuesto a la Renta el mayor costo fiscal proviene de las exclusiones y exenciones, las deducciones y los créditos. De manera particular, se verifica que en Brasil, Costa Rica y Perú un costo fiscal relevante para las alícuotas reducidas. Igualmente, en Chile el tipo de gasto tributario que mayor costo fiscal genera es el diferimiento en la distribución de utilidades que causa el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), mecanismo con el que se implementa la integración de las rentas personales y empresariales en el Impuesto a la Renta chileno. Como se señaló anteriormente, Chile es uno de los países que considera que los recursos financieros perdidos constituyen un gasto tributario.

⁵ Además de la alícuota general única, el IVA en Honduras y Panamá considera alícuotas incrementadas para ciertos bienes y servicios que no se consideran gastos tributarios.

Facilitando la evaluación de los gastos tributarios

Siendo muy importante monitorear periódicamente el costo fiscal de los beneficios e incentivos tributarios, es mucho más importante conocer si los mismos están siendo efectivos, es decir, si están cumpliendo con los objetivos económicos o sociales por los que fueron creados. En América Latina no es muy claro que estas evaluaciones sean parte activa de la política fiscal de los países. Los análisis costo-beneficio deberían ser una tarea rutinaria de los gobiernos. Sustentarían reformas orientadas a eliminar o racionalizar gastos tributarios poco efectivos, introduciendo mayor eficiencia, transparencia y justicia en los sistemas tributarios.

Los incentivos tributarios que se establecen para promover la inversión han recibido bastante atención. Conocer el impacto que éstos tienen para promover la inversión (doméstica o transfronteriza) ha sido materia de estudio desde hace muchísimo tiempo. La conclusión generalizada luego de muchos estudios es que tienen un reducido impacto sobre las decisiones de inversión. En el mejor de los casos, han afectado las decisiones de algunos inversionistas en algún momento del tiempo. Otros factores parecen ser más importantes que los impuestos como la cantidad, calidad y costo de los factores de producción, la disponibilidad de ciertos recursos naturales y un adecuado clima para hacer negocios. Quizás son más determinantes para las decisiones de localización de las multinacionales⁶.

La efectividad de los gastos tributarios de IVA requieren también una evaluación. Se da por descontado, por ejemplo, que el IVA es regresivo. Sin embargo, cuando se usa el consumo en lugar del ingreso los resultados cambian considerablemente a consecuencia de las exclusiones, exenciones y alícuotas reducidas. No obstante, la notoria regresividad en el ingreso es señal de que estos gastos tributarios –que tienen un costo fiscal importante– no resultan del todo efectivos, generalmente por problemas de focalización o de “errores de inclusión”.

Si bien las administraciones tributarias –mayoritariamente responsables de la medición de los gastos tributarios en América Latina– no tienen competencia para hacer evaluaciones costo-beneficio de los diferentes beneficios e incentivos tributarios, pueden facilitar el trabajo de las autoridades responsables de las mismas (Ministerios o Secretarías de Hacienda, principalmente), entregando información complementaria como parte de los reportes oficiales de gastos tributarios. Éstos podrían fortalecerse para orientar las evaluaciones costo-beneficio señaladas, presentando los costos fiscales de los incentivos y beneficios tributarios con mucho mayor detalle y junto con

⁶ Ver Klemm y van Parys (2009), van Parys (2012) y James (2013).

indicadores económicos o sociales de uso común que podrían darle una idea a los legisladores si los gastos tributarios están cumpliendo con sus objetivos.

Siempre enfocados en los costos fiscales, los países suelen primero describir sus sistemas tributarios y luego listar los gastos tributarios vigentes, a veces agrupados por impuesto, tipo de beneficio o incentivo, sector presupuestario o económico o área geográfica. Sólo unos pocos presentan información del impacto de los gastos tributarios por deciles de ingreso o gasto. Si bien un esfuerzo desde organismos más grandes que el CIAT, como el FMI o la OCDE, debería ser llevado a cabo para consolidar un formato único de reporte en el mundo al igual que se ha planteado con anterioridad para diversas cuentas de las finanzas públicas, es oportuno considerar el Modelo de Informe de Gastos Tributarios propuesto por CIAT (2011).

Este modelo de reporte se presenta en el Anexo a este documento.

Luego de una parte introductoria que repasa las disposiciones legales que obligan a las mediciones de los gastos tributarios, la definición de los mismos, el sistema tributario de referencia utilizado, entre otros, la propuesta de reporte requiere señalar el tipo de medición usada (proyección o evaluación ex-post) y el (los) ejercicio(s) fiscal(es) para el(los) cual(es) se realiza la medición, así como dar luces sobre la calidad de la información tributaria y no tributaria utilizada. Para presentar los costos fiscales de los incentivos y beneficios tributarios junto con indicadores económicos o sociales de uso común que podrían explicarle a los legisladores si los gastos tributarios están cumpliendo con sus objetivos, la propuesta de reporte busca vincular los objetivos de política económica o social del Estado que están detrás de ellos con los sectores a través de los cuales operan. Como un gasto tributario reemplaza a un gasto directo explícito del Presupuesto de la Nación, se puede usar la clasificación sectorial del mismo (los conocidos pliegos presupuestales) para presentar la información sobre los gastos tributarios de esta misma forma. Se pueden identificar hasta dieciséis (16) pliegos presupuestales o actividades económicas que pueden usarse para estos fines. En algunos casos, no será posible atribuir los beneficios e incentivos tributarios a un solo sector porque o son de aplicación general u operan a través de actividades económicas que no tienen una representación en el Presupuesto de la Nación. Como el sector a través del cual opera un gasto tributario no indica necesariamente que dicho sector sea el beneficiario efectivo de la disposición, es necesario también tratar de encontrar al individuo o grupo de individuos detrás del objetivo de política económica o social del Estado. Por ejemplo, una exención o exclusión de IVA opera a través de los sujetos del impuesto, empresas de algún sector económico, pero son siempre los consumidores finales de los bienes o servicios que gozan del tratamiento preferencial los verdaderos beneficiarios efectivos de la disposición.

En ese sentido se deben considerar también beneficiarios efectivos como enfermos, estudiantes (de todo nivel), los que alquilan o adquieren una casa-habitación, deudos, discapacitados e inválidos (incluye personas con habilidades especiales), consumidores en general, trabajadores, gente de la tercera edad (o que lo vayan a ser en el futuro), los más desprotegidos de la sociedad, menores de edad, militares, policías (o ex-militares o ex-policías), deportistas, turistas, ahorristas, inversionistas, exportadores, agricultores, pequeños empresarios, y empresarios en general.

La ventaja de presentar por sectores y beneficiarios efectivos la información de los gastos tributarios es que facilita la identificación de indicadores económicos o sociales de uso común a los que se refirieron párrafos anteriores, los cuales podrían darle una idea a los legisladores si se están cumpliendo los objetivos deseados.

Esta tarea requeriría necesariamente el involucramiento de Ministerios o Secretarías del Poder Ejecutivo a los que se pueden imputar los gastos tributarios, ya que gestionan información estadística privilegiada para el monitoreo de la gestión, que sería de suma utilidades para los fines de reporte aquí presentados.

Finalmente, la propuesta de reporte requiere señalar los gastos tributarios que habiendo sido identificados no pueden ser medidos por falta de información y las estimaciones del impacto de los mismos por deciles de ingreso o gasto. Asimismo, requiere la presentación separada de aquellas mediciones que persiguen propósitos diferentes a la pérdida de recaudación y de los costos administrativos asociados a la gestión de los gastos tributarios.

Bibliografía

1. Barreix, Alberto, Bés, Martín y Roca, Jerónimo (2010b), *El IVA Personalizado: Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*.
2. CIAT (2011), *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*.
3. FMI (2008), *Manual de Transparencia Fiscal*.
4. Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea (2009), *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*, Serie Macroeconomía del Desarrollo de la CEPAL N° 77.
5. James, Sebastian (2013), *Effectiveness of Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications*, World Bank.
6. Klemm, Alexander y van Parys, Stefan (2009). *Empirical evidence on the Effects of Tax Incentives*, Documento de Trabajo del FMI N° 09/136.
7. Kraan, Dirk-Jan (2004), "Off-budget and Tax Expenditures," *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 1, pp. 121-142.
8. OCDE (2002), "Budget Practices for Budget Transparency," *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 3, pp. 7-14.
9. Surrey, S.S (1973), *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*.
10. Surrey, S.S. y McDaniel, P.R. (1985), *Tax Expenditures*.
11. Van Parys, Stefan (2012), *The effectiveness of tax incentives in attracting investment: evidence from developing countries*, Reflets et perspectives de la vie économique, 2012/3, pp. 129-141.
12. Villela, L. (2006), Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible, Pág. 93-98, en *La Recaudación Potencial como Meta de la Administración Tributaria*, Asamblea General del CIAT, N° 40, Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil.
13. Villela, L., Lemgruber, A. y Jorratt, M. (2009), Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación, Documento de Trabajo del BID N° 131.

Anexo



CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

MODELO DE INFORME DE GASTOS TRIBUTARIOS

País
Organismo(s) responsable(s)

INTRODUCCIÓN

1. De existir, señale la disposición legal que obliga a la medición de los gastos tributarios.
2. Explique el sistema tributario vigente en su país.
3. Señale la definición de gastos tributarios utilizada a lo largo de este reporte.
4. Señale el(los) sistema(s) tributario(s) de referencia que ha utilizado para identificar los gastos tributarios contenidos en este reporte.
5. Señale los impuestos para los cuales ha identificado gastos tributarios.
6. Señale aquellos casos en donde ha enfrentado mayores problemas conceptuales para determinar si una disposición constituye o no un gasto tributario.

PRIMERA PARTE

7. Señale si el costo fiscal que presenta en este reporte es del tipo proyección o más bien del tipo evaluación ex-post.
8. Señale el(los) ejercicio(s) fiscal(es) para el(los) cual(es) realiza la medición de los gastos tributarios.
9. Describa la calidad de la información tributaria y lo que ello significa para la medición de los gastos tributarios.
10. Describa la calidad de la información no tributaria y lo que ello significa para la medición de los gastos tributarios.
11. Señale las principales limitaciones de acceso a información que ha enfrentado en el trabajo de medición de los gastos tributarios, tanto dentro como fuera de su organización.

12. Señala las buenas prácticas en el proceso de medición de los gastos tributarios que se siguen en su país.

SEGUNDA PARTE

13. Liste los gastos tributarios para los cuales ha cuantificado la pérdida de recaudación que generan para el Estado, considerando el siguiente detalle:
- Categoría de tributo
 - Tipo de gasto tributario
 - Descripción de la disposición
 - Base legal de la disposición
 - Contexto que abrió paso a la disposición
 - Vigencia (Desde/Hasta)
 - Objetivo de política económica o social del Estado⁷
 - Sector (pliego presupuestario o actividad económica)
 - Beneficiario efectivo⁸
 - Área geográfica beneficiada
 - Indicador(es) cuantitativo(s) para medir la efectividad del gasto tributario
 - Indicador(es) cualitativo(s) para medir la efectividad del gasto tributario
 - Año fiscal al que corresponde la medición
 - Costo fiscal (En millones de la moneda local)
 - PIB considerado al momento de la medición
 - Tipo de medición (proyección o evaluación ex-post)
 - Método de medición
 - Explique brevemente el método de medición
 - Calidad de la medición⁹
 - Fuentes de información utilizadas
 - Describa brevemente la fuente de información
14. En el caso de exenciones o exclusiones, indique adicionalmente para cada gasto tributario la siguiente información:
- Base imponible no gravada (En millones de moneda local)
 - Impuesto dejado de ser determinado (En millones de moneda local)
15. En el caso de deducciones, indique adicionalmente para cada gasto tributario la siguiente información:
- Base imponible antes de la aplicación de la deducción (En millones de moneda local)
 - Base imponible después de la aplicación de la deducción (En millones de moneda local)
 - Impuesto dejado de ser determinado (En millones de moneda local)

⁷ Necesidad de contar con sistemas tributarios más eficientes y progresivos, mejorar los niveles de bienestar social, promover el desarrollo regional o sectorial a través de mayores inversiones, acumular capital humano y el cuidado del medio ambiente.

⁸ Enfermos, Estudiantes (de todo nivel), los que alquilan o adquieren una casa-habitación, deudos, discapacitados e inválidos (incluye personas con habilidades especiales), consumidores en general, trabajadores, gente de la tercera edad (o que lo vayan a ser en el futuro), los más desprotegidos de la sociedad, menores de edad, militares, policías o ex-militares o ex-policías, deportistas, turistas, ahorristas, inversionistas, exportadores, agricultores, pequeños empresarios, empresarios en general y otros.

⁹ Muy buena, buena o regular.

16. En el caso de créditos, indique adicionalmente para cada gasto tributario la siguiente información:
 - a. Impuesto determinado antes de la aplicación del crédito (En millones de moneda local)
 - b. Impuesto determinado después de la aplicación del crédito (En millones de moneda local)
17. En el caso de alícuotas reducidas, indique adicionalmente para cada gasto tributario la siguiente información:
 - a. Base imponible sobre la que se aplica la alícuota reducida (En millones de moneda local)
 - b. Alícuota general (en porcentajes)
 - c. Alícuota reducida (en porcentajes)
 - d. Impuesto dejado de ser determinado (En millones de moneda local)
18. En el caso de diferimientos, indique adicionalmente para cada gasto tributario la siguiente información:
 - a. Si la medición considera sólo el efecto financiero de la disposición o el costo total.
 - b. De considerar sólo el efecto financiero señale los años que se posterga la recaudación.

TERCERA PARTE

19. Señale los gastos tributarios que a pesar de haber sido identificados no han podido ser medidos.
20. De existir, presente estimaciones adicionales del impacto de los gastos tributarios por deciles de ingreso o gasto.
21. Señale las mediciones de los gastos tributarios que no persiguen conocer la pérdida de recaudación que soporta el Estado por su aplicación, sino la ganancia de recaudación que se obtendría con su derogación o la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazarlos por subsidios o transferencias.
22. De existir, presente las ganancias de recaudación que generan los gastos tributarios negativos.
23. Señale los costos administrativos asociados a la gestión de los gastos tributarios.
24. Señale las modalidades de evasión o elusión que se abren paso por la existencia de gastos tributarios, y de contar con ellas, presente mediciones de su costo fiscal.