

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

1

ENERO
2021

DIMENSIONES DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

*Una exploración de segundo nivel
en la Base de Datos de Gastos
Tributarios del CIAT*



CIAT

Fernando Peláez Longinotti



DIMENSIONES DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

*Una exploración de segundo nivel
en la Base de Datos de Gastos
Tributarios del CIAT*

Fernando Peláez Longinotti

Serie: *Documentos de Trabajo*
ISSN 2219-780X

Dimensiones de los Gastos Tributarios

Una exploración de segundo nivel en la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT
DT-01-2021

© 2021 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Diagramación: Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT, autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Contenido

Resumen	5
1 Introducción	7
2 Incentivos y beneficios a través del sistema tributario	11
2.1 Instrumento tributario para canalizar los Incentivos y Beneficios	12
2.2 Beneficios tributarios en los Impuestos Generales sobre el Consumo	15
2.3 Incentivos tributarios en los Impuestos a las Rentas de las Empresas	19
3 Distribución de los Gastos Tributarios por sector presupuestario asociado	25
3.1 Beneficios Tributarios y Sectores Presupuestarios Sociales	29
3.2 Incentivos Tributarios y Sectores Presupuestarios vinculados con la producción	30
Conclusiones	32
Informe de Gastos Tributarios incluidos en la TEDLAC	34
Bibliografía	39

Agradecimiento

Deseo expresar mi agradecimiento al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y a su Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, especialmente a su director Santiago Díaz de Sarralde, por confiarme este nuevo desafío, y aportar comentarios y observaciones que enriquecen el trabajo, y a su equipo: a Gaspar Maldonado y a Julio López quienes en todo momento prestaron su esfuerzo para la consecución de este proyecto.

R esumen

En este trabajo se analizaron los resultados de los Gastos Tributarios de los países de América Latina que están incluidos en la Base de datos de Gastos Tributarios (TEDLAC), a un segundo nivel de desagregación. Nos concentramos en dos de las dimensiones que ofrecen los datos: por un lado según el Objeto de las excepciones, los gastos tributarios entregados como Incentivos, o bien como Beneficios Tributarios y por otro lado, según los Sectores Presupuestarios, asociables a los gastos tributarios.

La TEDLAC presenta una clasificación de los Gastos Tributarios a nivel individual que identifica a cada partida con un *Incentivo Tributario* o bien con un *Beneficio Tributario*. El trabajo nos permitió analizar el peso de los gastos tributarios de una u otra categoría, descubrir cuál predomina más en los países incluidos en la base y cuáles son los instrumentos más habituales para canalizar vía excepciones tributarias los incentivos y los beneficios.

El gasto tributario originado en excepciones para el consumo de bienes y servicios esenciales: alimentos de la canasta de consumo, servicios de salud, medicamentos, entre otros, típico en los Impuestos generales al consumo, tales como el IVA, representa en promedio 1.1% del PIB, la tercera parte de las renuncias de ingresos que están registrando los países. El trabajo plantea la discusión sobre la eficiencia de la asignación a través de este mecanismo, en relación a alternativas focalizadas en los sujetos y no en los objetos que, puedan potenciar la capacidad asignativa al mismo tiempo que reducen las pérdidas de ingresos.

Por su parte, Los Incentivos Tributarios fueron hallados principalmente en los Impuestos a las Rentas Empresariales. En ese impuesto, a través de exoneraciones, permanentes o con plazos, deducciones extraordinarias, créditos por inversión, entre otras herramientas, se produce un gasto tributario equivalente a la séptima parte de toda la renuncia fiscal de los países. Pero no solo a través de este impuesto se otorgan Incentivos tributarios. En los impuestos específicos a los combustibles y selectivos en general, la porción mayoritaria de las excepciones también tienen este objeto.

Una exploración a segundo nivel también nos permitió asociar a los gastos tributarios con los Sectores Presupuestarios más ligados a la medida bajo análisis. La información, tal como está dispuesta en la base de datos, habilita a distribuir el gasto tributario según los sectores presupuestarios más relacionables a cualquier medida, clasificación ésta que sigue la propuesta incluida en el *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*.

Pudimos apreciar como el sector *Salud Sanidad y Alimentación*, recibe más del 30% del gasto tributario promedio, y es el principal Sector asociable con los gastos tributarios en más de la mitad de los países incluidos en la TEDLAC.

Para administrar la renuncia fiscal resultante de la existencia de excepciones, lo primero es conocer la magnitud de las mismas y su caracterización principal. La TEDLAC a través de una registración sistemática y multidimensional de las excepciones incluidas en los sistemas tributarios de los países, de acuerdo a un determinado conjunto de parámetros, y haciendo uso de los reportes de GT, proporciona una herramienta de utilidad para la comprensión más completa del fenómeno.

1 Introducción

En sucesivos documentos de trabajo, el CIAT ha presentado la Base de Datos de Gastos Tributarios (*TEDLAC* por sus siglas en inglés, en adelante *TEDLAC*).

Esta herramienta se desarrolla a partir del registro sistemático de la información contenida en los reportes de Gastos Tributarios de los países de la región, con apertura al mayor grado de desagregación permitido en cada informe. La herramienta está disponible para todo público, tratándose de un archivo .txt, el que puede descargarse junto con sus glosarios en:

<https://www.ciat.org/gastos-tributarios/>

La exploración de la *TEDLAC* nos permite conocer la relación entre el Gasto Tributario (GT) y el Producto Interno Bruto (PIB) de cada país, su evolución a lo largo de los períodos incluidos en el análisis, así como la distribución de este según las categorías de tributos más relevantes donde se hallaron excepciones (impuestos al valor agregado, impuestos a las rentas personales y empresariales, impuestos selectivos, impuesto al comercio exterior, patrimoniales, etc.).

También es posible conocer la cantidad y los montos acumulados de pérdidas de recaudación atribuibles a cada uno de los tipos de gastos tributarios (exoneraciones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, entre otros).

En recientes trabajos hemos explorado en la herramienta a un primer nivel de profundidad, exponiendo las principales estadísticas que produce la *TEDLAC*. Allí observamos que el GT los países se sitúa en promedio entre 3 y 4 puntos del PIB¹, y que esta relación se ha mantenido estable en los últimos ejercicios con registros.

1 De forma posterior CIAT analizó los Gastos Tributarios de un conjunto más amplio de países, incluyendo casos que no están registrados en la *TEDLAC*. Se observó que en promedio los gastos tributarios se situaron en 4.2 puntos del PIB encontrándose la mayor cantidad de casos analizados entre 2.6 y 5.3 puntos del PIB. Los Gastos Tributarios en los Países Miembros del CIAT. CIAT (2019). Disponible en <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5685>

La TEDLAC nos permitió dimensionar la proporción que representan las exoneraciones, en el total de los diferentes tipos de gastos tributarios, comprobando que esta forma de excepción es la más habitual y la que produce mayores pérdidas de recaudación².

La exploración de la herramienta también nos permite apreciar que, en la mayoría de los países, en los impuestos generales al consumo, es donde se halla la mayor acumulación de GT, tanto en lo que refiere al número de excepciones como al monto acumulado de gasto tributario en cada país. Por lo que, siendo este impuesto el principal sustento de la recaudación de los países de la región también es el que genera mayores montos de pérdidas de recaudación, por las excepciones que contiene.

El Manual de Gastos Tributarios del CIAT establece ciertas reglas de codificación para la registración de los gastos tributarios de los países en la TEDLAC. Se definen pues ciertas categorías, que nos permiten analizar a los gastos tributarios desde distintas dimensiones. Por ejemplo, la TEDLAC presenta una clasificación de los GT a nivel individual que identifica a cada partida con un *Incentivo Tributario* o bien con un *Beneficio Tributario*. Se identifican como Incentivos Tributarios a, aquellas excepciones que se introducen en el sistema tributario con el fin de atraer inversión, promover el empleo, el desarrollo regional, o de un sector en particular, entre otros. Pero lo cierto es que el sistema tributario también contiene excepciones cuyo objeto no es de promocionar el desarrollo de una actividad económica, sino que se entregan, a través del sistema tributario, transferencias a personas, que atienden a un fin social. A esta clase de excepciones la TEDLAC las denomina *Beneficios Tributarios*.

En este trabajo analizaremos el peso de los gastos tributarios de una u otra categoría, observando cuál predomina más en los países incluidos en la base y cuáles son los instrumentos más habituales para canalizar vía excepciones tributarias los incentivos y los beneficios.

2 Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina. CIAT (2018). Disponible en <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5622>

Una exploración a segundo nivel nos permite también asociar a los gastos tributarios con los sectores presupuestarios más asociados a la medida en cuestión. La información, tal como está dispuesta en la base de datos, habilita a distribuir el gasto tributario según los sectores presupuestarios más ligados a la medida bajo análisis, clasificación ésta que sigue la propuesta incluida en el Manual (Educación; Salud y Sanidad; Vivienda; Desarrollo y Descentralización; Actividades Agropecuarias; Industriales; Energía y Minería; etc.).

En lo que tiene que ver con esta perspectiva del análisis, el Manual sugiere una nómina cerrada de código de ítems del presupuesto. El objetivo es poder asociar luego el monto de gastos tributarios en un país y ejercicio determinado con una apertura que pueda ser conectada con los gastos directos a nivel de presupuesto³.

CIAT (2011) define los GT como los recursos que deja de percibir el Estado por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria que enfrentan determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia⁴. El término “gastos” enfatiza el hecho de que los recursos que se han dejado 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.

El fin del sistema tributario es el de obtener los ingresos suficientes para financiar los gastos públicos, garantizando una distribución justa de la carga fiscal, minimizando los efectos negativos sobre la eficiencia económica que los impuestos producen, así como los costos de administración y de cumplimiento de las normas tributarias. También es un objetivo a considerar la transparencia. De

3 La apertura sugerida por el Manual atendió al consenso entre los países que formaban parte del grupo de trabajo para la elaboración de este, por lo que puede no responder exactamente a la apertura presupuestaria de cada país, pero, permite una apertura de los resultados en una dimensión que es de interés.

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

acuerdo con Mirrlees (2011) este objetivo tiene dos dimensiones: por un lado la certeza, o ausencia de arbitrariedad en la determinación de la obligación tributaria y por el otro la inteligibilidad de las normas tributarias⁵.

La introducción de excepciones en el sistema tributario, altera el equilibrio preexistente en el sistema, reduce la capacidad recaudatoria, y modifica su incidencia redistributiva. Al mismo tiempo, produce una ineficiencia económica, debido a la introducción de una excepción que perturba la neutralidad del sistema, afectando la equidad, al pasar algunos contribuyentes a una posición de privilegio económico frente a los demás y produciendo un aumento de los costos de cumplimiento en la medida que complejizan el sistema tributario reduciendo su transparencia.

En el contexto de los países de América Latina, en especial con la abrupta caída de ingresos observada en el particular año 2020, donde realizamos este análisis, hace falta mejorar la relación ingresos/gastos de forma de abatir este deterioro fiscal. Identificar las excepciones que integran el sistema tributario, cuantificar las mismas, revisar periódicamente la pertinencia de su mantenimiento, permite mantener bajo cierto control este fenómeno, e incorporar ajustes para la supresión de medidas innecesarias o la revisión de los regímenes que no están produciendo los resultados deseados, minimizando las pérdidas innecesarias de recaudación. La TEDLAC colabora en la sistematización de esta información.

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

2 Incentivos y beneficios a través del sistema tributario

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

La literatura suele asociar a los Gastos Tributarios con los *Incentivos Tributarios*. La TEDLAC identifica como Incentivos Tributarios a, aquellas excepciones que se introducen en el sistema tributario con el fin de atraer inversión, promover el empleo, el desarrollo regional, o de un sector en particular, por ejemplo. Pero lo cierto es que el sistema tributario también contiene excepciones cuyo objeto no es de promocionar el desarrollo de una actividad económica, sino que se entregan, a través del sistema tributario, transferencias a personas, que atienden a un fin social. A esta clase de excepciones la TEDLAC las denomina *Beneficios Tributarios*.

Entonces, la TEDLAC presenta una clasificación de los GT a nivel individual que identifica a cada partida con un *Incentivo Tributario* o bien con un *Beneficio Tributario*.

Lo incentivos tributarios, como excepciones que se introducen en el sistema tributario, suelen hallarse en los impuestos a las rentas o a los patrimonios empresariales, impuestos sobre los activos, a los flujos financieros, así como en los impuestos a las ventas, sobre todo cuando estos impuestos pueden impactar como un costo para la ejecución de un proyecto. Por su parte los Beneficios Tributarios, más orientados a las personas y que atienden a un fin social, se encuentran principalmente en los impuestos a las rentas personales, así como en los impuestos a las ventas o al valor agregado, sobre todo cuando estos impuestos gravan a determinados bienes o servicios considerados esenciales, e impactan en el consumo final de los mismos.

Mientras que es más visible en la imposición directa el efecto de las excepciones tanto para las empresas como incentivos, como para las personas como beneficios; la imposición indirecta también contiene disposiciones especiales que aplican atendiendo a la incidencia esperable del impuesto, y reduciendo la carga tributaria.

En la etapa del proceso de registro de datos en la TEDLAC, se analiza la naturaleza de cada excepción que da lugar a un GT, con una de dos clases de excepciones, denominadas *Beneficios e Incentivos*. Serán registradas como Beneficios, aquellas excepciones del impuesto que atienden a un interés social, de satisfacción de necesidades básicas como alimentación, salud, o vivienda, entre otros, mientras que serán clasificadas como Incentivos tributarios aquellas excepciones cuyo fin sea el de fomentar, promover o incentivar la realización de determinada actividad económica.

La apertura de los ítems al interior de los reportes de GT de los países no siempre nos permite asociar una partida con un beneficio o un incentivo, en algunas ocasiones porque la apertura disponible presenta un grado de agregación de la información que no permite clasificar la partida, en otras veces porque la información incluida en los reportes no es suficiente para entender a cabalidad la partida en cuestión. Con el fin de mejorar la calidad de la información, la elaboración de la base de datos implica la lectura sistemática de la legislación tributaria que da lugar a las excepciones, la consulta puntual con técnicos de los países. A su vez en 2019 se difundió entre los países miembros, un cuestionario con el objetivo de sistematizar algunos de los elementos que se consideró relevante revelar, lo que permitió a CIAT enriquecer su conocimiento y mejorar la calidad de la información de la TEDLAC⁶.

2.1 Instrumentos tributarios para canalizar los Incentivos y Beneficios

A continuación, se expone la apertura de los gastos tributarios del último ejercicio disponible de cada país, según se trate de un beneficio o un incentivo tributario. Los datos se muestran a nivel de peso de cada clase sobre el PIB, así como las proporciones de cada una de ellas sobre el total del GT.

6 Ver Los Gastos Tributarios en los países miembros del CIAT. CIAT 2019. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5685>

Puede apreciarse que, en promedio, el GT está levemente más volcado hacia beneficios sociales o excepciones que procuran corregir inequidades, de mercado o del propio sistema tributario. Los beneficios entonces representan el 54.8% en promedio de los GT de los diferentes países, mientras que los incentivos representan el 45.2%. Cuando analizamos al interior de los países, percibimos que esas proporciones no son nada estables, observándose disímiles participaciones entre B e I.

Cuadro 1. Gastos Tributarios según clase de excepción. Incentivos y Beneficios Tributarios Porcentajes del PIB y Proporción sobre Total.

CLASE DE EXCEPCIÓN	PORCENTAJE s/PIB			PROPORCIÓN s/TOTAL	
	B	I	TOTAL	B	I
Argentina	1.0%	2.0%	3.0%	34.0%	66.0%
Bolivia	0.3%	1.0%	1.3%	25.5%	74.5%
Brasil	2.3%	2.0%	4.3%	52.9%	47.1%
Chile	1.4%	2.0%	3.5%	41.9%	58.1%
Colombia	0.2%	0.5%	0.7%	28.1%	71.9%
Costa Rica	3.7%	1.6%	5.3%	70.2%	29.8%
Ecuador	2.8%	1.3%	4.1%	68.0%	32.0%
El Salvador	1.2%	1.7%	3.0%	41.7%	58.3%
Guatemala	1.3%	1.0%	2.3%	55.5%	44.5%
Jamaica	1.2%	2.5%	3.6%	32.0%	68.0%
México	2.9%	0.5%	3.3%	86.3%	13.7%
Nicaragua	4.8%	0.6%	5.4%	89.5%	10.5%
Panamá	1.7%	0.9%	2.6%	63.8%	36.2%
Paraguay	0.7%	1.1%	1.7%	38.3%	61.7%
Perú	0.8%	1.4%	2.2%	38.0%	62.0%
República Dominicana	3.8%	2.7%	6.4%	58.3%	41.7%
Uruguay	2.3%	4.1%	6.3%	36.1%	63.9%
PROMEDIO	1.9%	1.6%	3.5%	54.8%	45.2%

Fuente: Elaboración propia explotando la Base de datos de Gastos Tributarios TEDLAC-CIAT

Los diferentes instrumentos tributarios permiten aplicar diferentes políticas, en esta perspectiva del análisis, políticas de incentivos o beneficios tributarios. En el siguiente cuadro podemos apreciar al interior de cada tipo de tributo, de acuerdo a la clasificación del CIAT, la proporción de GT clasificados como B o I.

De la lectura del Cuadro 2, puede apreciarse que la proporción de Beneficios Tributarios en los Impuestos generales al consumo (IVA principalmente) e Impuestos a las rentas de las personas, es claramente superior a la proporción de Incentivos Tributarios en esos impuestos (72.4 y 67.8% respectivamente). Por su parte, el cuadro permite apreciar el sobrepeso de los Incentivos Tributarios en los Impuestos a las Rentas Empresariales, Impuestos selectivos a combustibles, entre otros.

Cuadro 2. Proporción de cada Clase, según el tipo de instrumento tributario. Proporción sobre Total.

TIPO DE TRIBUTO	PROPORCIÓN SOBRE EL TOTAL DEL TIPO DE TRIBUTO		
	B	I	TOTAL GENERAL
Impuestos generales sobre el consumo	72.4%	27.6%	100.0%
Impuestos sobre la renta de las personas físicas	67.8%	32.2%	100.0%
Impuestos sobre la renta de las empresas	21.0%	79.0%	100.0%
Impuestos Selectivos a los Combustibles	10.4%	89.6%	100.0%
Impuestos Selectivos diversos	6.8%	93.2%	100.0%
Impuestos sobre el comercio exterior	20.9%	79.1%	100.0%
Impuestos a la Propiedad	33.2%	66.8%	100.0%
Contribuciones sociales	50.1%	49.9%	100.0%
Otros	90.3%	9.7%	100.0%
TOTAL	54.8%	45.2%	100.0%

Fuente: Elaboración propia explotando la Base de datos de Gastos Tributarios TEDLAC-CIAT

2.2 Beneficios tributarios en los Impuestos Generales sobre el Consumo

Una buena parte de los Beneficios tributarios se otorga a través de excepciones en los Impuestos Generales al Consumo.

El Impuesto al Valor Agregado, figura típica de la tributación al consumo de la mayor parte de los países, y también de los países considerados en la TEDLAC, en su diseño más teórico, funcionando con una tasa proporcional única sobre la circulación de la generalidad de bienes y servicios, es, desde el punto de vista de la incidencia económica del impuesto, *regresivo*. La *tasa efectiva* resultante del cociente entre el impuesto y los ingresos de los individuos decrece de forma continua a mayores niveles de ingresos.

Esta regresividad *de diseño* es consecuencia de una elevada proporción de consumo sobre ingresos que deben realizar las familias, los hogares o las personas, de menores ingresos, en tanto que, las familias, los hogares o las personas de mayores ingresos, pueden destinar una porción menor de su ingreso al consumo, aun cuando realizan un mayor volumen de este.

Reconociendo esa *falla* en la naturaleza del instrumento, los sistemas tributarios presentan soluciones que buscan eliminar o, al menos, mitigar esta regresividad.

Estas soluciones en la mayoría de las veces han venido incorporadas desde la creación del impuesto en cada país⁷. El modelo adoptado por las diferentes legislaciones consiste en identificar un conjunto de bienes y/o servicios que integran una nómina de esenciales o una canasta de primera necesidad, donde aplicará una excepción en el impuesto que implica la no aplicación del régimen general, observándose la presencia de tres tipos principales de excepciones: exoneraciones, tratamiento de exportaciones, o bien alícuotas reducidas.

7 Otra discusión es la variable base que se usa para medir la incidencia económica del impuesto. Si se consideran los ingresos para medir y comparar el bienestar de los individuos, los análisis de la incidencia del impuesto sobre esta base muestran que el impuesto aplicado con una sola alícuota general resulta regresivo. En cambio, el IVA podría mostrarse como neutro si los análisis de bienestar se basasen en el consumo y no en el ingreso de las personas, o incluso progresivo, si es que efectivamente los hogares pobres direccionaran una mayor parte de su consumo en bienes o servicios que contienen una excepción.

Cuadro 3. Beneficios Tributarios en el IVA. Bienes esenciales. Peso sobre el PIB Proporción sobre Total.

PAÍS	GT s/PIB ESENCIALES	GT s/PIB TOTAL	PROPORCIÓN
Nicaragua	4.2%	5.4%	77%
Costa Rica	2.8%	5.3%	52%
Panamá	1.0%	2.6%	37%
México	1.2%	3.3%	36%
República Dominicana	2.2%	6.4%	34%
Guatemala	0.7%	2.3%	31%
Ecuador	1.1%	4.1%	28%
Argentina	0.6%	3.0%	21%
Paraguay	0.3%	1.7%	17%
Jamaica	0.6%	3.6%	16%
Uruguay	0.8%	6.3%	13%
TOTAL GENERAL	1.1%	3.5%	32%
Resto (menor proporción). Promedio	0.1%	2.8%	3%

Fuente: Elaboración propia explotando la Base de datos de Gastos Tributarios TEDLAC-CIAT

Dada la importancia económica de la recaudación del IVA en nuestros países, estas excepciones suelen ser de las que más peso tienen, considerando cada ítem de gasto tributario individualmente. Dependiendo de la relevancia de los bienes y servicios escogidos para la excepción, en el consumo total de las familias y demás unidades impactadas por el impuesto, y del tipo de excepción adoptada, será la renuncia fiscal resultante.

Y si bien, diversidad de estudios empíricos muestran que la aplicación de estas excepciones es eficaz, mitigando la regresividad del impuesto, y en algunos casos transformándolo en neutro o progresivo, la solución es de una eficiencia discutible, dadas las elevadas renunciaciones fiscales *nominales* para corregir un problema *relativo*. Esbozándose en la actualidad nuevas soluciones que buscan enfocar la excepción en el sujeto en lugar del objeto.

El Cuadro 3 nos permite apreciar la fuerte participación en el gasto tributario total, que producen los beneficios introducidos en el IVA aplicados sobre la circulación de determinados bienes y servicios identificados como esenciales, o de primera necesidad.

Nicaragua es el país que presenta la relación más elevada (77%). La búsqueda a nivel micro de la TEDLAC⁸ informa que existen diversos regímenes especiales en el IVA: exoneraciones, circulación de bienes a tasa cero, alícuotas reducidas del 7 y 15%. La base legal es la base legal es la *Ley de Equidad Fiscal* para el período 2010-2012, y los Artos. 127 y 136 de la Ley de Concertación Tributaria. Costa Rica por su parte, concentra los beneficios tributarios en el IGV en los bienes de la canasta básica alimentaria y esenciales para la educación estableciendo exenciones⁹. El 52% del GT que informa este país tiene origen entonces en beneficios en el IGV.

En Panamá el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS), impuesto vigente en la última actualización de la TEDLAC, contiene excepciones, clasificadas como beneficios tributarios que representan el 37% del GT total. Las mismas alcanzan al suministro de agua potable; los servicios de alcantarillado y aseo; energía eléctrica; los productos medicinales y farmacéuticos; ciertos productos alimenticios, la salud, entre otras¹⁰.

México aplica alícuotas reducidas y exenciones en el IVA que fueron clasificadas como beneficios en el registro de la TEDLAC. El monto del GT resultante de la aplicación de estas excepciones equivale al 36% del total del GT país. Los bienes y servicios comprendidos en estas excepciones son los servicios profesionales de medicina; la venta de ciertos Alimentos; la venta de medicamentos, el suministro de agua potable para uso doméstico, entre otros¹¹.

8 La fuente de información que se basa la TEDLAC es *Gasto Tributario y Evasión del IVA e IR: 2010-2013*, Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección de Estudios Económicos Managua, Nicaragua.

9 Decreto Ejecutivo No. 14082-H, de 29 de noviembre de 1982 y sus reformas - ARTICULO 5. La TEDLAC se basa en el reporte *Costa Rica / El gasto tributario, Metodología y Estimación. Año 2014. Dirección General de Hacienda (DGH) División de Política Fiscal (DPF) Agosto 2015. Serie 2010 - 2014 y Proyecciones 2015 y 2016.*

10 CF, artículo 1057-V, parágrafo 8, numerales diversos. La TEDLAC se basa en el reporte: *Estimación del gasto tributario en Panamá, mediante el señalamiento de pautas y criterios para el establecimiento de una metodología de medición. Michel Jorratt De Luis - Marzo de 2014.*

11 La TEDLAC se basa en el reporte: *Presupuesto de Gastos Fiscales 2017. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2017 y 2018.*

El Título III de la Ley 11-92, el Código Tributario de la República Dominicana, establece las disposiciones generales aplicables al Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS). La norma introduce exoneraciones en el impuesto, las que fueron clasificadas como beneficios, a la circulación de ciertos bienes de la canasta de consumo; de ciertos bienes y servicios domésticos; servicios de cuidado personal y salud. El conjunto de estos bienes y servicios exonerados del ITBIS, generan un GT del orden del 34% del total del registro de GT del país¹².

Ecuador, en el período cubierto por la TEDLAC¹³, gravaba con tasa cero de IVA a los productos alimenticios de origen agropecuario, y de la pesca que se mantengan en estado natural. También tuvieron este tratamiento las leches y ciertos derivados, el pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales, aceites comestibles, entre otros. La nómina de bienes y servicios con este tratamiento incluye a los medicamentos, así como a los servicios de salud. El GT correspondiente a estas excepciones en el IVA en Ecuador representa el 28% de GT total del país.

Argentina otorga dos tipos de tratamientos diferentes a los bienes y servicios esenciales. Las Prestaciones médicas a obras sociales, los medicamentos de uso humano, las ventas a consumidores finales, al Estado y asociaciones sin fines de lucro de Leche fluida o en polvo entera descremada sin aditivos, reciben una exoneración; mientras que las carnes vacunas, frutas, legumbres y hortalizas frescas, los servicios de medicina prepaga, así como los productos de panadería, están gravados con una alícuota reducida. El 21% del GT de este país, corresponde a estas excepciones¹⁴.

En el caso de Paraguay los Beneficios en el IVA comprenden exoneraciones y alícuotas reducidas. Se benefician de excepciones en el impuesto los consumos de los productos agrícolas que integran

12 La TEDLAC se basa en el reporte: Gastos Tributarios en República Dominicana. Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2017. Ministerio de Hacienda.

13 La TEDLAC se basa en el reporte Manual Gasto Tributario 2014 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales. A partir del 01/07/2020 Ecuador introduce modificaciones en la tributación de los bienes y servicios de la canasta básica, así como en los medicamentos y servicios de salud, los que pasan a estar gravados a alícuotas mínimas del IVA de 1% y 2% respectivamente.

14 La TEDLAC se basa en el reporte ESTIMACION DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA ARGENTINA - PARA LOS AÑOS 2015 A 2017 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

la canasta de consumo, las instituciones de asistencia médica, la circulación de medicamentos, entre otros. El GT de estos ítems representa el 17% del total¹⁵.

A través de exoneraciones en el *General Consumption Tax* (GCT), Jamaica otorga beneficios a los consumos de bienes de la canasta de consumo, los servicios de atención médica, el suministro de agua, entre otros. Así lo establece el *GCT Act - First Schedule y Third Schedule*. El gasto tributario asociado a estos beneficios representa el 16% del total del GT del país¹⁶.

Lo visto anteriormente nos permite apreciar el uso extendido por parte de los países en su legislación, de excepciones en el IVA focalizadas objetivamente en determinados bienes o servicios considerados esenciales. Al mismo tiempo observamos la relevancia económica que adquiere la renuncia fiscal. En el promedio general el 32% del GT proviene de excepciones (exoneraciones, regímenes de tasa cero y alícuotas reducidas) introducidas como beneficios en los impuestos generales al consumo.

2.3 Incentivos tributarios en los Impuestos a las Rentas de las Empresas

Los incentivos tributarios, como excepciones que se introducen en el sistema tributario, suelen hallarse en los impuestos a las rentas, a los patrimonios empresariales, impuestos sobre activos, a los flujos financieros, así como en los impuestos a las ventas, sobre todo cuando estos impuestos pueden impactar como un costo para la ejecución de un proyecto. La TEDLAC identifica como Incentivos Tributarios a, aquellas excepciones que se introducen en el sistema tributario con el fin de atraer inversión, promover el empleo, el desarrollo regional, o de un sector en particular, por ejemplo.

Del conjunto de instrumentos tributarios mencionados más arriba, suele ser el Impuesto a la Renta Empresarial el que representa la mayor porción de la carga tributaria de las empresas, por lo que es aquí donde encontramos el mayor uso de las excepciones como forma de otorgar estos incentivos.

15 La TEDLAC, para el caso de Paraguay, se basa en el Informe de Gasto Tributario en Paraguay 2013 - 2014 y Proyecciones de Gasto Tributario 2015 - 2016. CIAT - SAT - GIZ.

16 La TEDLAC, para el caso de Jamaica se basa en el reporte Tax Expenditure Estimates 2014-2016. Ministry of Finance and the Public Service. Taxation Policy Division, Jamaica, West Indies. February 2018.

ONU-CIAT (2018) definen a los Incentivos Tributarios:

Se trata de disposiciones especiales que establecen exclusiones, créditos, tasas preferentes o aplazamientos de obligaciones tributarias. Los incentivos tributarios pueden adoptar muchas formas: exoneraciones temporales de impuestos, deducciones aplicables a determinados tipos de gastos o reducciones de los aranceles de importación o los derechos de aduana...¹⁷

Esta definición enfocada a la forma que pueden adoptar los incentivos, o a la técnica de la excepción adoptada con ese objetivo, nos muestra la variedad de instrumentos de los que dispone el hacedor de política para promover el programa. Las diferentes clases de excepciones, el alcance, así como los parámetros técnicos de las mismas, harán más o menos atractivo el instrumento, lo que se traducirá en un mayor/menor uso del mismo y el consiguiente mayor/menor GT.

El trabajo, antes citado, agrega en su definición de incentivos:

... también pueden definirse en función de su capacidad de reducir la carga tributaria efectiva para un proyecto concreto. De acuerdo con este enfoque, se compara la carga tributaria relativa de un proyecto que reúne las condiciones para recibir un incentivo tributario con la carga tributaria que resultaría si no se aplicara ninguna disposición fiscal especial. Este enfoque es útil con miras a comparar la eficacia relativa de distintos tipos de incentivos tributarios para reducir la carga fiscal correspondiente de un proyecto.

Esta segunda óptica, más enfocada en la posición del inversor, plantea que el incentivo será atractivo en la medida que la introducción de este en la ecuación del proyecto, resulte en una rentabilidad neta luego de impuestos superior a la rentabilidad de una *opción competitiva*¹⁸, por ejemplo, situar la inversión en otra ubicación geográfica. Ahora bien, desde el punto de vista de la eficiencia en la asignación por parte del Estado, la simple reducción la carga tributaria a los inversores, puede traer

17 ONU-CIAT. Diseño y Evaluación de los Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo. Temas seleccionados y un estudio país. 2018. Autores Varios.

18 En la medida que todos los demás factores de decisión son equivalentes entre el proyecto incentivado y la opción competitiva.

una renuncia fiscal mayor, que si el diseño del incentivo transforma a una inversión no rentable en rentable. Este tipo de instrumentos, generalmente focalizados en nuevos sectores o más estrictos en su selección, garantiza más la ejecución de inversiones que no se desarrollarían de otro modo, haciendo más efectiva la asignación, menor el gasto tributario y más probablemente gananciosa la ecuación costo-beneficio para el país.

La discusión de la efectividad de estos instrumentos para el desarrollo, tiene larga data. Sevilla (2011) plantea que los sistemas fiscales revisan críticamente estos instrumentos, “...a consecuencia de las dudas que suscita su efectividad”. Quienes argumentan en detrimento de la efectividad de los incentivos fundan su posición, en que muchas de las veces, la inversión que se ejecuta o la actividad que se desarrolla, y obtienen beneficios fiscales, se producirían de todos modos, por lo que hay una renuncia fiscal innecesaria que únicamente se traduce en una ganancia extraordinaria para determinados agentes, a través de una reducción innecesaria de su carga tributaria.

Por otra parte, algunos países adoptan *paquetes de incentivos tributarios compensadores*, cuando son más débiles en los demás factores que la inversión considera para instalarse: institucionales, capacidad de mano de obra, logísticos, etc, lo que produce fuertes renunciaciones fiscales, y una competencia fiscal, que, dependiendo del contexto, puede generar una *carrera hacia abajo*, para nada favorable para los ingresos fiscales.

Lo cierto es que los GT, suelen medir el sacrificio fiscal bruto, por los incentivos otorgados, por lo que son una parte de la ecuación costo-beneficio que el hacedor de política debe realizar para una evaluación completa del programa.

La particular forma de cada instrumento adoptado y los diversos objetivos de política que persiguen, obliga a realizar evaluaciones caso a caso, y dado que los objetivos pueden ser tan disímiles como impulsar económicamente una zona geográfica, un sector de actividad, la realización de una nueva inversión, promover el empleo, entre diversos otros; el hecho de determinar el beneficio global de los incentivos no es tarea sencilla y más bien las evaluaciones se realizan para una partida en particular o bien para un conjunto de excepciones que integran el sistema de un impuesto y están orientadas a un mismo objetivo (por ejemplo todas las medidas que buscan promover el crecimiento de la inversión, o el empleo).

**Cuadro 4. Incentivos Tributarios en los Impuestos a las Rentas Empresariales (IRPJ).
Peso sobre el PIB Proporción sobre Total.**

PAÍS	GT s/PIB INCENTIVOS EN EL IRPJ	GT s/PIB TOTAL	PROPORCIÓN
Colombia	0.5%	0.7%	72%
Ecuador	1.2%	4.1%	30%
El Salvador	0.9%	3.0%	29%
Uruguay	1.5%	6.3%	24%
Chile	0.7%	3.5%	19%
Guatemala	0.3%	2.3%	15%
Paraguay	0.2%	1.7%	14%
Argentina	0.4%	3.0%	13%
Brasil	0.5%	4.3%	12%
TOTAL GENERAL	0.5%	3.5%	15%
Resto (menor proporción). Promedio	0.3%	3.9%	7%

Fuente: Elaboración propia explotando la Base de datos de Gastos Tributarios TEDLAC-CIAT

El Cuadro 4 nos permite apreciar la participación en el gasto tributario total, que producen los incentivos introducidos en el IRPJ. Se aprecia que el registro indica que el peso relativo de los mismos es inferior al de los beneficios introducidos en los Impuestos generales a las ventas. En promedio los Incentivos tributarios contenidos en los IRPJ de los países representan un 15% del GT.

El país que destaca por el peso del GT en la imposición empresarial es Colombia¹⁹. La información disponible para la registración en la TEDLAC solo contenía estimaciones para la imposición a la renta empresarial, por lo tanto, esta proporción no representa la realidad del peso de los GT como incentivos en el IRPJ en el total del GT del país. La proporción solo no es mayor, porque la TEDLAC pudo clasificar algunas de esas disposiciones como Beneficios en lugar de Incentivos.

19 La TEDLAC se basa en el reporte El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas Años gravables 2013 - 2014 - Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional.

En Ecuador los incentivos que generan GT en el Impuesto a las Rentas de las Sociedades obedecen a diversidad de excepciones: la deducción de gastos en el exterior; regímenes de depreciación acelerada; méritos para reinversión de utilidades; deducciones extraordinarias por nuevos empleos; la amortización de pérdidas (LRTI Art10.8); tratamiento de dividendos reinvertidos entre otros²⁰.

El Salvador, registra un acumulado de incentivos en el ISR principalmente a través de exoneraciones. El GT representa el 0.9% del PIB lo que es equivalente al 29% del total del Gasto Tributario del país en el último ejercicio registrado en la TEDLAC²¹. Los incentivos apuntan a la Exoneración de los Fideicomisos al pago de todo tipo de impuestos y gravámenes fiscales. El incentivo abarca la liberación de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias. También se destaca la exoneración del Impuesto sobre la Renta por 15 años a desarrollistas, usuarios y administradores de Zonas Francas. Por último, también están exentos por un plazo de 10 años, los proyectos de interés turístico nacional, con un determinado monto mínimo de inversión.

Uruguay registra un GT equivalente al 1.5% del PIB (24% del Gasto Tributario total de ese país), derivado de incentivos introducidos en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)²². El país utiliza diversidad de excepciones en ese impuesto para incentivar sectores, actividades o contingentes específicos de contribuyentes. Destacan por su magnitud la exoneración del impuesto para las rentas obtenidas en las zonas francas, el crédito en el ISR para los contribuyentes que realizan una inversión promovida es el segundo rubro en importancia entre las excepciones de ese país. El régimen de exoneración por inversiones, excepción casi redundante con el régimen de promoción de inversiones, y de reducida importancia luego de modificaciones introducidas en 2017, en el último ejercicio que capta la TEDLAC (2017 para este país), es el tercer rubro en importancia en la generación de GT en el IRAE.

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

21 La TEDLAC se basa en el reporte *GASTO TRIBUTARIO: AÑO 2013: IVA Y RENTA. Unidad de Estudios Tributarios. Dirección General de Impuestos Internos. Diciembre 2015.*

22 La TEDLAC se basa en el reporte Informe de gasto Tributario 2012 - 2014. Departamento de Estudios Económico - Tributarios – Dirección General Impositiva.

Chile por su parte, genera un GT del orden del 0.7% del PIB en el acumulado de las excepciones en el Impuesto a la Renta de las Empresas, Impuesto a la Renta de la Primera Categoría, que fueron clasificadas como Incentivos Tributarios²³. En este país fueron identificadas 5 clases de excepciones: exoneraciones, diferimientos, alícuotas reducidas, regímenes simplificados y créditos. Un régimen de renta presunta empresas de transporte de pasajeros y transporte de carga, así como para la explotación de bienes raíces no agrícolas. Beneficios para las rentas de empresas instaladas en zonas francas. También se identificaron incentivos para la ubicación en determinados emplazamientos, como las empresas instaladas en la XII región, las empresas instaladas en las comunas de Porvenir y primavera. Crédito por inversiones en Arica y Parinacota. Crédito por inversiones Ley Austral. Crédito por compras de activo fijo. Depreciación tributaria; Cuotas de leasing; Amortización intangibles. Diferencias temporarias. Impuesto único de 10% a las rentas de Fondos de Inversión.

Guatemala, por su parte, registra un 0.3 de renuncia fiscal en relación al PIB por algunas excepciones identificadas como Incentivos Tributarios en el ISR. Los beneficiarios D 65-89 (Zonas Francas), las Cooperativas, la generación de energía eléctrica; Beneficiarios D 29-89, reglamentario de la Ley de fomento de la actividad exportadoras, incentivo que busca promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías con destino a países fuera del área centroamericana.

En esta sección, se mostraron los Incentivos Tributarios identificados por la TEDLAC introducidos en los Impuestos a las rentas de las empresas. Tratándose del impuesto de incidencia directa en las empresas, es razonable pensar que los incentivos se introducen en este tributo. Lo cierto es que si bien este impuesto acumula una importante porción de los Incentivos Tributarios otorgados por los países, se observa la aplicación de incentivos en los impuestos generales al consumo, en la imposición patrimonial de las empresas, en los impuesto selectivos (especialmente combustibles), entre otras disposiciones que establecen Incentivos.

23 Para Chile, la TEDLAC se basa en el reporte Anexo reporte Gasto Tributario 2015 a 2017 - Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2016.

3 Distribución de los Gastos Tributarios por sector presupuestario asociado

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

Como vimos en el punto anterior en el proceso de registración cada ítem de gasto tributario se clasificó como un beneficio tributario o como un incentivo tributario. Entre los primeros encontramos a todos los gastos tributarios asociables con el gasto público social, mientras que fueron clasificados como incentivos tributarios aquellos gastos tributarios que se presentan con la finalidad de promover una actividad económica específica.

El Manual de Gastos Tributarios del CIAT establece ciertas reglas de codificación para la registración de los gastos tributarios de los países en la TEDLAC. Se definen pues ciertas categorías, que nos permiten analizar a los gastos tributarios desde distintas dimensiones.

La información, tal como está dispuesta en la base de datos, habilita a distribuir el gasto tributario según los sectores presupuestarios más asociados a la medida bajo análisis, clasificación ésta que sigue la propuesta incluida en el Manual (Educación; Salud y Sanidad; Vivienda; Desarrollo y Descentralización; Actividades Agropecuarias; Industriales; Energía y Minería; etc.).

En particular en lo que tiene que ver con el sector presupuestario asociado, el Manual sugiere una nómina cerrada de códigos de ítems del presupuesto, tal como se aprecia en la figura siguiente. El objetivo es poder asociar luego el monto de gastos tributarios en un país y ejercicio determinado con una apertura que pueda ser conectada con los gastos directos a nivel de presupuesto. La apertura sugerida por el Manual atendió al consenso entre los países que formaban parte del grupo de trabajo

para la elaboración de este, por lo que puede no responder exactamente a la apertura presupuestaria de cada país, pero, permite una visualización de los resultados en una dimensión que es de interés.

Figura 1. Categorías de sectores presupuestales, según el Manual del CIAT

SECTORES PRESUPUESTARIOS ASOCIABLES	
A	Aparato Estatal, Seguridad Interna y Defensa Nacional,
B	Comercio Exterior (incluye Maquilas y Zonas Francas o similares) y Turismo (incluye juegos de azar y similares)
C	Seguridad Social y Servicios Sociales (incluye Sistemas Privados de Pensiones y adopciones). Asociaciones y fundaciones.
D	Empleo
E	Vivienda y Desarrollo Urbano (incluye Construcción e Infraestructura)
F	Salud y Sanidad (incluye alimentación y maternidad) y Deportes
G	Educación, Cultura (incluye actividades artísticas) e Investigación, Desarrollo e Innovación (incluye Ciencia y Tecnología)
H	Agricultura (incluye Agropecuario), Pesca y Forestal
I	Industria (PYMES), Agroindustria y similares
J	Energía y Minería
K	Transporte y Telecomunicaciones (incluye correos)
L	Sector Financiero (incluye mercado de capitales, de seguros, leasing)
M	Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional
N	Política, Religión, Justicia y Relaciones Exteriores
O	Todos los sectores (incluye Comercio, Servicios, Medioambiente y Actividades Fi
P	Cualquier otro sector.

En los últimos años se ha observado un emergente interés en estudios de evaluación de impacto de los GT sobre las variables de interés: inversión, empleo, etc. La particular forma de cada instrumento adoptado, la diversidad de los objetivos que se persiguen (impulsar económicamente una zona geográfica, un sector de actividad o la realización de nueva inversión, promover el empleo, o alterar la incidencia distributiva de un impuesto, entre diversos otros) determinar el beneficio global de los GT

no es tarea sencilla y más bien las evaluaciones se realizan para una partida en particular o bien para un conjunto de excepciones que integran el sistema de un impuesto y están orientadas a un mismo objetivo.

Para ello, la clasificación de los gastos tributarios según sector presupuestario asociado es de utilidad. La asociación de un subconjunto de excepciones que dan lugar a los GT según carteras específicas es un primer paso para distribuir las partidas permitiendo al impulsor de la política (turismo, inversión, social, empleo, vivienda, etc.), tener discriminadas cada una de las partidas y conocer la renuncia fiscal equivalente.

De la apertura del Cuadro 5, es posible apreciar que la mayor parte de los reportes de los países tienen una desagregación e información adicionales suficientes para clasificar a cada ítem en las distintas categorías relacionadas con los sectores presupuestales asociables.

**Cuadro 5. Gastos Tributarios según sector presupuestario asociado
Porcentajes del PIB y Proporción sobre Total.**

PAÍS / SECTOR PRESUPUESTARIO	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	TOTAL
Argentina		0.0%	0.2%	0.3%	0.1%	0.6%	0.3%	0.0%	0.0%	0.2%	0.1%	0.4%	0.4%	0.1%	0.3%	0.0%	3.0%
Bolivia	0.1%	0.6%	0.0%	0.0%		0.1%	0.1%		0.0%	0.2%		0.0%	0.0%	0.1%		0.0%	1.3%
Brasil	0.0%	0.0%	1.0%		0.0%	0.4%	0.3%	0.4%	1.3%	0.0%	0.0%	0.1%	0.6%	0.0%			4.3%
Chile	0.0%	0.0%	1.0%		0.3%	0.0%	0.3%	0.1%		0.0%	0.1%	0.2%	0.1%		1.5%		3.5%
Colombia	0.2%				0.0%				0.0%	0.1%	0.1%	0.2%			0.0%	0.0%	0.7%
Costa Rica	0.0%	0.4%	0.0%			3.2%	0.1%	0.1%	0.0%	0.1%	0.0%	0.3%	0.6%			0.4%	5.3%
Ecuador		0.6%	0.6%	0.0%	0.2%	1.7%	0.3%	0.0%			0.2%	0.1%		0.0%	0.3%	0.2%	4.1%
El Salvador	0.1%	0.1%	0.5%	0.0%	0.1%	0.2%	0.3%		0.1%	0.0%	0.0%	0.5%	0.4%		0.4%	0.2%	3.0%
Guatemala	0.1%	0.0%	0.2%			0.8%	0.2%		0.6%	0.0%		0.3%					2.3%
Jamaica		1.1%	0.0%		0.1%	0.6%	0.2%	0.0%	0.6%	0.6%	0.1%			0.2%		0.0%	3.6%
México		0.0%	0.4%	0.4%	0.1%	1.2%	0.2%	0.1%	0.1%	0.0%	0.3%	0.2%	0.0%	0.0%	0.2%		3.3%
Nicaragua	0.3%	0.3%	0.1%		0.0%	4.2%	0.0%	0.2%	0.0%	0.2%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%		5.4%
Panamá						1.0%	0.1%	0.3%		0.2%	0.7%	0.1%				0.0%	2.6%
Paraguay		0.2%	0.3%	0.0%	0.1%	0.3%	0.3%	0.0%	0.0%	0.2%	0.0%	0.1%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	1.7%
Perú					0.0%	0.0%	0.3%	0.5%	0.0%	0.0%	0.1%	0.3%	0.5%		0.5%		2.2%
República Dominicana	0.1%	0.7%	0.1%	0.1%	0.2%	2.2%	0.4%	0.0%	0.1%	0.7%	0.2%	0.1%	0.4%	0.0%	0.1%	1.1%	6.4%
Uruguay		0.3%	0.3%	0.2%	0.3%	0.9%	0.4%	0.5%	0.0%	0.4%	0.2%	0.7%	1.4%		0.8%		6.3%
Promedio	0.1%	0.3%	0.3%	0.1%	0.1%	1.1%	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.1%	0.2%	0.4%	0.1%	0.4%	0.2%	3.5%
Promedio s/100	2.7%	8.9%	9.6%	3.7%	3.5%	31.5%	6.8%	4.7%	6.4%	5.5%	4.1%	6.6%	10.6%	1.7%	10.7%	6.1%	100.0%

Fuente: Elaboración propia explotando la Base de datos de Gastos Tributarios TEDLAC-CIAT

A excepción del Sector F (*Salud y Sanidad (incluye alimentación y maternidad) y Deportes*), que es el sector que más acumula gastos tributarios (31.5% del total del registro para todos los países), se nota una distribución medianamente uniforme entre los 15 sectores restantes, con un mínimo de 2.7% y un máximo de 10.7%.

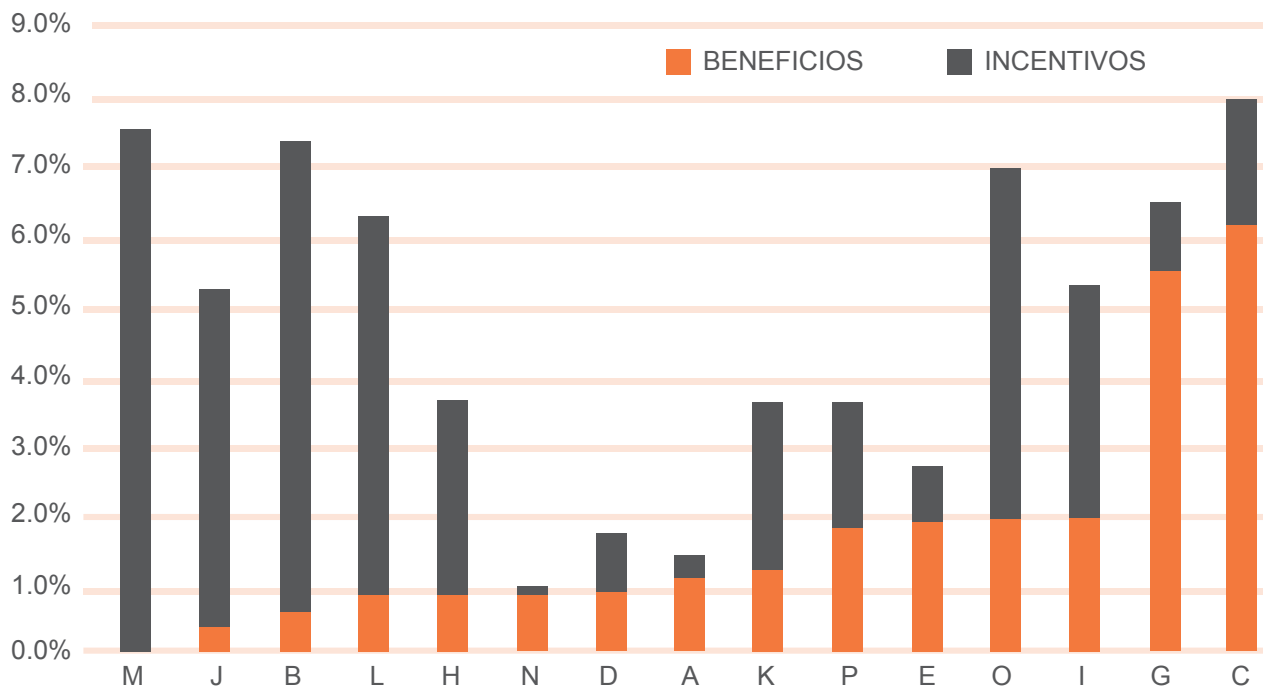
3.1 Beneficios Tributarios y Sectores Presupuestarios Sociales

El Sector F, *Salud y Sanidad (Alimentación y maternidad) y Deportes*, comprende a todas las excepciones introducidas con estas finalidades sociales. Por su sola definición podemos inferir que tiene un amplio alcance, sobre todo a sabiendas de la diversidad de beneficios tributarios que existen tanto para ciertos bienes de la canasta de consumo como para los servicios asociados a la salud de los seres humanos, puntos en los que ya nos hemos detenido al hablar de Beneficios Tributarios.

De la observación del Cuadro 5, podemos apreciar que en 10 de los 17 países bajo análisis, el Sector F es el que tiene mayor participación en el total.

Cuando cruzamos el Sector **F**, con las clases de Incentivos/Beneficios, vistos en el punto anterior, podemos apreciar la clara dependencia de aquel a este. La casi totalidad de los gastos tributarios clasificados en el Sector F fueron catalogados también como Beneficios (y no Incentivos), aunque esta relación no es biunívoca. También se aprecia una prevalencia de Beneficios (con respecto a Incentivos) para las excepciones de los Sectores **C**, *Seguridad Social y Servicios Sociales (incluye Sistemas Privados de Pensiones y adopciones). Asociaciones y fundaciones*; **E**, *Vivienda y Desarrollo Urbano (incluye Construcción e Infraestructura)* y **G**, *Educación, Cultura (incluye actividades artísticas) e Investigación, Desarrollo e Innovación (incluye Ciencia y Tecnología)*.

Gráfico 1. Gastos Tributarios según sector presupuestario asociado
Incentivos y Beneficios tributarios. Excluido Sector F²⁴



Fuente: Elaboración propia explotando la Base de datos de Gastos Tributarios TEDLAC-CIAT

Por otro lado, al asociar el Sector F con el tipo de tributo que contiene excepciones observamos que, mientras los Impuestos Generales al Consumo (principalmente IVA) contienen en promedio el 55% del Gasto Tributario de los países, cuando *filtramos* solamente el Sector F, podemos apreciar que el 92% del Gasto Tributario, correspondiente a este sector proviene de este impuesto, mientras que el restante 8% proviene de las 8 categorías de tributos restantes.

3.2 Incentivos Tributarios y Sectores Presupuestarios vinculados con la producción

Los sectores **M**, *Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional*; **J**, *Energía y Minería*; **B**, *Comercio Exterior (incluye Maquilas y Zonas Francas o similares) y Turismo*; así como el Sector **L**, *Sector Financiero (incluye mercado de capitales, de seguros, leasing)*. Estos sectores reciben incentivos a través de excepciones en el sistema tributario en un abanico más amplio de instrumentos.

24 Se excluye al sector F para una mejor visualización de los demás sectores.

Del análisis realizado sobre la TEDLAC, se destaca la presencia de estos sectores en el Gasto Tributario en los Impuestos Selectivos a los Combustibles, en Aranceles y demás tributos que gravan al Comercio Exterior, así como Impuestos que aplican sobre los valores patrimoniales, además de las excepciones en los Impuestos a las Rentas Empresariales, mecanismo que suele atribuírsele la mayor potencialidad para incentivar la inversión.

Mientras que en el Sector de *Comercio Exterior* prevalecen Gastos Tributarios como Incentivos en los Impuestos Generales al Consumo y en los Impuestos al Comercio Exterior, el Sector *Inversión, Descentralización* recibe la mayor parte de los incentivos a través del Impuesto a las Rentas Empresariales. El Sector *Energía y Minería*, tiene registrados gastos tributarios especialmente en los Impuestos Selectivos a los Combustibles, mientras que, en el Sector *Financiero*, predominan los incentivos a través de excepciones en los impuestos que gravan la propiedad.

Conclusiones

Este trabajo, presentó los resultados de los gastos tributarios de los países de América Latina que están incluidos en la TEDLAC, a un segundo nivel de apertura. Nos concentramos en la dimensión Incentivo/Beneficio tributario y la dimensión Sectores Presupuestarios asociados.

Respecto al uso de las excepciones como instrumento de beneficio tributario, observamos que las mismas aparecen más frecuentemente en los impuestos a las ventas y en los impuestos a las rentas de las personas físicas y se concentran principalmente en los impuestos a las ventas o al valor agregado, es decir en los impuestos que gravan al consumo de las personas. Por su parte fueron identificados incentivos en un conjunto mayor de impuestos, aunque los mismos prevalecen en los impuestos a las rentas de las empresas. Se observó una leve predominancia de los beneficios tributarios sobre los incentivos.

La cuantificación de los Beneficios Tributarios en los Impuestos al Consumo, nos permite apreciar lo costoso de las excepciones que procuran mitigar la regresividad propia del IVA. Si bien, diversidad de estudios empíricos muestran que la aplicación de estas excepciones es eficaz, reduciendo la regresividad del impuesto, la solución es de una eficiencia discutible, dadas las elevadas renuncias fiscales *nominales* para corregir un problema *relativo*. Esbozándose en la actualidad nuevas soluciones que buscan enfocar la excepción en el sujeto en lugar del objeto. Focalizando específicamente el beneficio, en los sujetos que se quiere sean los beneficiarios, se potenciará el objetivo deseado y se reducirán los costos fiscales.

Con relación al Sector Presupuestario Asociado, y siguiendo la clasificación sugerida por el Manuel del CIAT. La asociación de un subconjunto de excepciones que dan lugar a los GT según carteras específicas es un primer paso para distribuir las partidas permitiendo al impulsor de la política (turismo, inversión, social, empleo, vivienda, etc.), tener discriminadas cada una de las partidas y conocer la renuncia fiscal equivalente. La TEDLAC registra cada excepción asociándola a un sector de actividad, por lo que podemos aislar las partidas asociadas con un sector específicamente, o bien asociar clases

de gastos tributarios, de impuestos con excepción, entre otras dimensiones, a sectores específicos del presupuesto.

Los datos tal como están dispuestos nos permitieron apreciar que el Sector F (*Salud y Sanidad (incluye alimentación y maternidad) y Deportes*), que es el sector que más acumula gastos tributarios (31.5% del total del registro para todos los países), notándose una distribución medianamente uniforme entre los 15 sectores restantes, con un mínimo de 2.7% y un máximo de 10.7%. Las excepciones registradas en ese sector, están estrechamente vinculadas con Beneficios tributarios otorgados, principalmente, a través de excepciones en los Impuestos al Valor Agregado, o Impuestos a las ventas de los 17 países contenidos en la TEDLAC.

Informe de Gastos Tributarios incluidos en la TEDLAC

Argentina

ESTIMACION DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA ARGENTINA - PARA LOS AÑOS 2015 A 2017 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

ESTIMACION DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA ARGENTINA - PARA LOS AÑOS 2014 A 2016 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

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

ESTIMACION DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS PARA LOS AÑOS 2010 A 2012 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación. Valores ajustados por Presupuesto - Resumen PRESIDENCIA DE LA NACIÓN Ministerio de Economía y Finanzas Públicas Secretaría de Hacienda Subsecretaría de Presupuesto Oficina Nacional de Presupuesto.

ESTIMACION DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS - PARA LOS AÑOS 2010 A 2012 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.

Bolivia

Boletín de Ingresos y gastos tributarios No 5 - Ministerio de Económica y Finanzas Públicas. Estado Plurinacional de Bolivia.

Brasil

Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2017 (DGT 2017) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal.

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

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

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

Chile

Anexo reporte Gasto Tributario 2015 a 2017 - Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2016.

Gasto Tributario 2012 - 2014 - Subdirección de Estudios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2014 - METODOLOGIA TRADICIONAL - Valores ajustados por informe 2016.

Colombia

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

Costa Rica

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

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

Ecuador

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

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

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

El Salvador

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

GASTO TRIBUTARIO: AÑOS 2011 - 2012: IVA Y RENTA. Unidad de Estudios Tributarios. Dirección General de Impuestos Internos. Diciembre 2014.

Guatemala

<https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926>

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

Jamaica

Tax Expenditure Estimates 2014-2016. Ministry of Finance and the Public Service. Taxation Policy Division, Jamaica, West Indies. February 2018.

México

Presupuesto de Gastos Fiscales 2017. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2017 y 2018.

Presupuesto de Gastos Fiscales 2016. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2016 y 2017 & Presupuesto de Gastos Fiscales 2015. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2015 y 2016.

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

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

Nicaragua

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

Panamá

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

Paraguay

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

Perú

Informe N° 17-2016-SUNAT/5A0000 / Estimación del impacto de los principales Gastos Tributarios 2017.

Informe N° 016-2015-SUNAT /5A0000 + Papeles de trabajo del estudio de gasto tributario de Perú.

República Dominicana

MINISTERIO DE HACIENDA Gastos Tributarios en República Dominicana

Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2017.

Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2015 y 2016.

Uruguay

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

Bibliografía

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

International Budget Partnership IBP. Open Budget Survey 2015.

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

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

Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea. Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina, Serie Macroeconomía del Desarrollo de la CEPAL N° 77. 2009.

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

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

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

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

Manual de Transparencia Fiscal. Fondo Monetario Internacional. 2007.

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

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

OECD. Tax expenditures in OECD Countries. OECD. 2010.

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

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

ONU-CIAT. Diseño y Evaluación de los Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo. 2018. Autores Varios.

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

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

Peláez Longinotti, Fernando. Panorama de los Gastos Tributarios en América Latina y El Caribe. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2018.

Peláez Longinotti, Fernando. Los Gastos Tributarios en los Países Miembros del CIAT. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2018

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

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

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

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

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

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

Thuronyi, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. Duke Law Journal 1155-1206. 1988.

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

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

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

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



Serie Documentos de Trabajo



CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: www.ciat.org