Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios

Una experiencia Iberoamericana

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios

Una experiencia Iberoamericana

Secretaria Ejecutiva del CIAT

Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios - Una experiencia Iberoamericana

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT
Ave. Ramón Arias, Reparto el Carmen
Apartado 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Tel.: (507) 267-2766 - Fax: (507) 264-4926
Sitio Web: www.ciat.org

ISBN 978-9962-647-52-2

© Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT (2011)

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

ÍNDICE

Abreviaturas vii

Prólogo ix

Miembros del grupo de trabajo xi

Introducción xiii

Resumen ejecutivo xvii

Capítulo 1. Marco conceptual 1

1. Definiciones generales 3
2. Tipos de gasto tributario 4
3. Ventajas y desventajas 5
4. Importancia de la medición 6
5. Propósitos de la medición 7
6. El sistema tributario de referencia 8
7. Tipo de medición y horizonte de tiempo 9
8. Fuentes de información 10
9. Métodos de medición 11

Capítulo 2. Identificación de los gastos tributarios 13

1. Impuestos Generales sobre el Consumo 15

Exenciones o exclusiones sobre bienes o servicios finales ... 16
Exenciones o exclusiones sobre bienes o servicios intermedios 17
Alícuotas diferenciadas sobre bienes o servicios finales 18
Recuperación de los impuestos pagados en la producción de bienes o servicios finales exentos o excluidos que se venden en el mercado interno 20
Diferimientos por ventas o prestaciones de servicios al crédito 20

Devolución de los impuestos pagados por la adquisición de bienes de capital a sujetos que se encuentren en etapa pre-operativa 21

2. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital 22

Rentas exentas o excluidas en los Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial 23
Deducciones en los Impuestos sobre la Renta Personal 24
Mínimos no imponibles y estructura de alícuotas en los Impuestos sobre la Renta Personal 26
Créditos en los Impuestos sobre la Renta Personal 27
Disposiciones para evitar la doble imposición “económica” de los dividendos 28
Disposiciones para promover la inversión en los Impuestos sobre la Renta Empresarial 29
Regímenes simplificados, especiales o promocionales 30

Capítulo 3. La práctica de los países 31

1. Antecedentes 33
2. Aspectos generales 34
3. Aspectos específicos 41

Capítulo 4. Buenas prácticas 57

1. Fuentes de información 59
2. Métodos de medición 64

Microsimulación: La experiencia española 64
Agregaciones o simulaciones agregadas: La experiencia brasileña 68
Cálculos indirectos usando información no tributaria: la experiencia mexicana 74

Capítulo 5. Convenciones propuestas 77

1. Sobre el concepto de gasto tributario 79
2. Sobre el propósito de las mediciones 80
3. Sobre el sistema tributario de referencia 82
4. Sobre las fuentes de información 83
5. Sobre los métodos de medición 84
6. Sobre el apoyo institucional y la gestión 86
7. Facilitando la evaluación de los gastos tributarios 89

Pasos siguientes **93**

Bibliografía **95**

Anexos **97**

Anexo Nº 1. Impuestos considerados para los países analizados. 99
Anexo Nº 2. Definiciones de gasto tributario utilizadas por los países 102
Anexo Nº 3. Codificación de la base de datos de gastos tributarios vigentes en los países 104
Anexo Nº 4. Fases de la microsimulación: un ejemplo para el año 2010 106
Anexo Nº 5. Modelo de Reporte CIAT de Medición de los Gastos Tributarios 107
Anexo Nº 6. Gastos tributarios de Impuestos Generales sobre el Consumo 111
Anexo Nº 7. Gastos tributarios de Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias Capital aplicables sobre individuos 145
Anexo Nº 8. Gastos tributarios de Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias Capital aplicables sobre empresas o sociedades 175

ABREVIATURAS

AATT	Administraciones Tributarias
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria de España
ATAF	African Tax Administration Forum
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CDI	Convenio(s) de Doble Imposición
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
COFINS	Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social
CSLL	Contribución Social sobre la Ganancia Neta de las Personas Jurídicas
DGI	Dirección General Impositiva de Uruguay
DGII	Dirección General de Impuestos Internos de Rep. Dominicana
FMI	Fondo Monetario Internacional
G-20	Grupo de los veinte (20) países más desarrollados del mundo
GTMGT	Grupo de Trabajo de Medición de los Gastos Tributarios
IBP	International Budget Partnership
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IED	Inversión Extranjera Directa
IFA	International Fiscal Association
IGV	Impuesto General a las Ventas
IIPF	International Institute of Public Finance
IPC	Índice de Precios al Consumidor
IRAE	Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas
ISC	Impuesto Selectivo al Consumo

ITBIS	Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios
IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado
MECON	Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de Argentina
MERCOSUR	Mercado Común del Sur
METR	Marginal Effective Tax Rate
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
OLAP	On-line Analytical Processing
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de Naciones Unidas
PASEP	Contribución para el Prog. de Formación del Patrimonio del Servidor Público
PIB	Producto Interno Bruto
PIS	Contribución para el Programa de Integración Social
PGD	Programa Generador de Declaraciones
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RFB	Receita Federal do Brasil
ROSC	Reportes de Observancia de Estándares y Códigos del FMI
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala
SAT	Servicio de Administración Tributaria de México
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México
SII	Servicio de Impuestos Internos de Chile
SRI	Servicios de Rentas Internas de Ecuador
TUO	Texto Único Ordenado
USAID	US Agency for International Development

PRÓLOGO

En todos estos años de trabajo como administrador tributario he tenido la oportunidad de acceder a mucha literatura sobre los gastos tributarios. Reportes oficiales de los países, estudios comparados de los organismos y análisis de la academia sobre la materia son parte de mi biblioteca personal. Todos ellos reflejan los esfuerzos por promover mayor transparencia fiscal en los países.

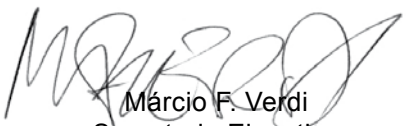
Hoy me toca presentar una contribución adicional: *el* ***Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios***. Creo sin temor a equivocarme que es la primera vez que un grupo de delegados de las AATT de países de Iberoamérica, expertos en la medición de los gastos tributarios, son capaces de reunirse, intercambiar experiencias, discutir y finalmente plasmar en un documento, las buenas prácticas que existen en esta materia.

No hay duda que los mejores productos de nuestro organismo han sido posibles gracias a la formación de este tipo de grupos de trabajos y de comités. Ha sido una práctica usual en estos cuarenta y cinco (45) años de existencia. Gracias a ellos pudimos, por ejemplo, difundir en 1997 nuestro Modelo de Código Tributario y actualizarlo posteriormente en 2006, así como difundir nuestro Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria en 1999.

Quiero por ello felicitar a los delegados de los países participantes que acompañaron este grupo de trabajo por su dedicación y agradecer profundamente a los directivos que tuvieron a bien autorizar su envolvimiento, a pesar que las actividades se llevaron a cabo en tiempos de crisis, que siempre suponen restricciones en los presupuestos y limitaciones para llevar a cabo este tipo de esfuerzos de estudio e investigación.

Lo que viene luego de la publicación del presente documento es aún un reto mayor, puesto que supone un amplio trabajo de campo para implementar sus recomendaciones. He recibido ya solicitudes de dos (2) países miembros por recibir asistencia técnica en la materia, lo cual me llena de satisfacción. Asimismo, debido a nuestra integración con organismos pares de África, esperamos que el manual puedan también ser aprovechado en países no miembros del CIAT.

Finalmente, no podría dejar de resaltar el trabajo del Eco. Miguel Pecho Trigueros, Gerente de Estudios e Investigaciones del CIAT, quien ha coordinado el grupo de trabajo desde su inicio y ha escrito la mayor parte del presente documento. Su tesón y compromiso ha sido fundamental para el cumplimiento de los objetivos trazados. Sin su decidido empuje hubiera sido imposible llevar a cabo este proyecto.



Márcio F. Verdi
Secretario Ejecutivo

MIEMBROS DEL GRUPO DE TRABAJO

Filipe Nogueira de Gama
Chefe da Divisão de Previsão e Análise dos Gastos Tributários, RFB, Brasil

Raimundo Eloi de Carvalho
Coordenador Geral de Estudos, Previsão e Análise, RFB, Brasil

Patricio Barra Aeloiza
Ex-Subdirector de Estudios, SII, Chile

Mauro Andino
Director Nacional de Planificación y Estudios, SRI, Ecuador

Ximena Amoroso
Asesor de la Dirección Nacional, SRI, Ecuador

María Luz Gómez López
Subdirectora General de Estadísticas, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, AEAT, España.

Joaquín Iglesias de Ussel
Jefe de Servicio Especial Servicio Especial Informática, Subdirección General de Estadísticas, AEAT, España.

Hugo Edgardo Roldán Valdez
Subgerente de Estudios, Análisis y Estadísticas Tributarias de la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, SAT, Guatemala

Jorge Lecumberri López
Administrador de Investigación Tributaria, SAT, México.

María Raquel Ayala Doval
Directora de Estudios y Capacitación, Secretaría Ejecutiva del CIAT

Miguel Pecho Trigueros
Gerente de Estudios e Investigaciones Tributarias, Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Ángel Gonzales (e Isabelle Gaetan)
Jefe de la Misión Francesa, CIAT

Luis Cremades
Jefe de la Misión Española, CIAT

INTRODUCCIÓN

La movilización de nuevos recursos tributarios ha sido permanentemente citada en diversos foros internacionales como uno de los requisitos para que los países en desarrollo alcancen un crecimiento resistente, sostenido e incluyente. Ésta requiere seguir fortaleciendo los sistemas tributarios y mejorar la transparencia fiscal.

Un mecanismo que ha resultado muy poderoso para proponer reformas tendientes a expandir las bases imponibles de los principales impuestos, y que al mismo tiempo mejora la rendición de cuentas de las finanzas públicas, ha sido la medición de los gastos tributarios. En las últimas dos (2) décadas, los países en desarrollo han mostrado notables avances en esta materia, en particular, los países de América Latina.

Si bien las evaluaciones costo-beneficio son más útiles para proponer reformas tendientes a la eliminación de gastos tributarios que pudieran no estar cumpliendo con sus objetivos, la cuantificación del costo fiscal de estas disposiciones aún supone un gran reto metodológico para los responsables de éstas tareas, muchos de los cuales son AATT, por lo que esfuerzos en esa línea de trabajo resultan meritorios.

A pesar que en diferentes Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT se han abordado diversos aspectos de los gastos tributarios, no fue sino hasta el 2009 que el Comité Ejecutivo del CIAT decidió promover la creación de un grupo de trabajo con el fin de avanzar justamente en esta línea de trabajo, requiriéndoles elaborar un ***Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios***, en beneficio de los países miembros que aún no muestran mucha experiencia en la materia.

Es complaciente notar que esta directriz resultó totalmente compatible con las acciones tomadas posteriormente por el Plan de Acción Plurianual para el Desarrollo, acordado por los líderes de los países conformantes del G-20 en noviembre de 2010 en Seúl, Corea del Sur, que requirió a organismos internacionales como OCDE, ONU, FMI, BM, CIAT y ATAF, entre otras, desarrollar capacidades en las AATT conducentes a movilizar nuevos recursos tributarios.

El GTMGT estuvo conformado por delegados de la RFB de Brasil, el SII de Chile, el SRI de Ecuador, la AEAT de España, la SAT de Guatemala y el SAT de México. Adicionalmente, contó con el apoyo de la Misión Española y Francesa adscritas al CIAT. La coordinación general del grupo estuvo a cargo de la Secretaría Ejecutiva, a través de la Gerencia de Estudios e Investigaciones Tributarias de la Dirección de Estudios y Capacitación.

Las actividades se realizaron a través de tres (3) reuniones presenciales e innumerables interacciones virtuales. La primera y tercera reuniones presenciales se realizaron en la sede de la Secretaría Ejecutiva del CIAT en la Ciudad de Panamá, República de Panamá, en diciembre de 2009 y enero de 2011, respectivamente, mientras que la segunda se realizó en junio de 2010 en las instalaciones del IEF en Madrid, España.

El GTMGT ha buscado en todo momento que el manual resalte los aspectos que en la práctica podrían enfrentar los responsables de estas tareas en las AATT. No ha enfatizado en discusiones académicas. Es un manual hecho por administradores tributarios para administradores tributarios. Es además una excelente muestra de cooperación internacional e intercambio de experiencias que no hace sino materializar la misión del CIAT.

A pesar que no es su objetivo principal, el manual también apunta hacia la uniformización de las mediciones de los gastos tributarios, incluyendo un capítulo sobre la identificación de los gastos tributarios y otro que recomienda la adopción de ciertas convenciones al momento de plantearse las mediciones. Mayores esfuerzos son necesarios para uniformizar aspectos más complejos como los de las fuentes de información y los métodos de medición a utilizar.

El manual también apoya esfuerzos de reforma al acompañar una completa base de datos de los gastos tributarios vigentes en los países analizados y proponer un *Modelo de Reporte CIAT de Medición de los Gastos Tributarios* que brinde información sistemática a las autoridades responsables de las evaluaciones costo-beneficio de los mismos que, como se señaló anteriormente, son los instrumentos más útiles para identificar gastos tributarios que pudieran no estar cumpliendo con sus objetivos[1].

La Secretaria Ejecutiva ha puesto a disposición de toda la comunidad MiCiat, la versión electrónica del presente manual y, próximamente, lanzará un nuevo curso virtual en beneficio de los responsables de las tareas de medición de los gastos tributarios en las AATT. La base de datos de gastos tributarios señalada anteriormente y diversa bibliografía especializada sobre la materia recopilada por el GTMGT a lo largo de su trabajo, está a disposición de la Red de Áreas de Estudios e Investigación Tributaria del CIAT.

1 *Está demás decir que el detalle de los costos fiscales incluido en dicha base de datos contribuye también a mejorar las estimaciones de evasión basadas en el cálculo de bases imponibles potenciales.*

Finalmente, es oportuno agradecer la retroalimentación recibida de parte de los participantes del Segundo Seminario de Gastos Tributarios organizado por el BID y el FMI en noviembre de 2010, y del Seminario sobre Movilización de Recursos en África Sub-Sahariana organizado por el Gobierno de Kenia y el FMI en marzo de 2011. Muchos de los comentarios, sugerencias y críticas a versiones preliminares de este documento fueron fundamentales para que el GTMGT perfeccionara la versión final del mismo.

RESUMEN EJECUTIVO

Han pasado cuarenta y cuatro (44) años desde el surgimiento del concepto de gastos tributarios en el mundo y aún la cuantificación del costo fiscal que generan estas disposiciones supone un gran reto metodológico para los responsables de éstas tareas. Asimismo, subsisten las diferencias en las convenciones utilizadas por los países para las mediciones, lo que hace difícil su comparación internacional.

El FMI y la OCDE han mostrado un claro liderazgo en el desarrollo de estudios comparativos y marcos metodológicos sobre la materia, que han servido de referencia a muchos responsables de estas tareas en el mundo. En América Latina, el BID y la CEPAL, han promovido también mucha discusión sobre los gastos tributarios. Más recientemente, la IBP ha venido discutiendo el tema desde el ámbito presupuestal.

A pesar que en diferentes Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT se han abordado diversos aspectos de ellos, no fue sino hasta el 2009 que el Comité Ejecutivo del CIAT decidió promover la creación de un grupo de trabajo con el fin de elaborar un ***Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios***, en beneficio de los países miembros que aún no muestran mucha experiencia en la materia.

El Capítulo 1 es introductorio. En él se explora la definición del concepto de gastos tributarios y se explican los principales tipos que existen. Asimismo, se profundiza en la importancia que tienen las mediciones, los propósitos que pueden perseguir y los sistemas tributarios de referencia que se pueden usar para identificar los gastos tributarios.

Adentrándose en las mediciones, se discuten los diferentes tipos y horizonte de tiempo usados y el asunto de las fuentes de información y los métodos de medición.

En el Capítulo 2, se analizan diversas disposiciones tributarias tratando de ejemplificar la forma cómo identificar los gastos tributarios.

Sin tomar partido por alguna opción de sistema tributario de referencia, se analizan las mismas destacándose el hecho que si bien aún pueden existir diferencias entre los países en la identificación, éstas son cada vez menores en el IVA, ya que poco a poco la legislación de los países en desarrollo, en particular de América Latina, están convergiendo a la doctrina internacionalmente aceptada.

En el Capítulo 3, se presentan aspectos generales y específicos de la práctica en materia de medición de los gastos tributarios en una muestra representativa de países miembros del CIAT, los cuales son resultado de la atención de un Cuestionario especialmente diseñado para estos fines.

En cuanto a los aspectos generales, destaca que en algunos países no exista obligación legal de medir los gastos tributarios y que, pese a ello, se presenten reportes oficiales. Igualmente destaca que algunos países realicen evaluaciones ex-post en lugar de proyecciones como parte de los procesos presupuestarios.

Con las salvedades del caso por las diferentes convenciones utilizadas por los países, en cuanto a los aspectos específicos se presentan diversas comparaciones del costo fiscal: por categorías de impuestos, por tipo de gasto tributario y por fuente de información y método de medición utilizado, principalmente.

En el Capítulo 4, se profundizan las buenas prácticas que siguen los países en aspectos relacionados, específicamente, con las fuentes de información y los métodos de medición, los tópicos más relevantes en la medición de los gastos tributarios.

En este último caso, se presenta la experiencia española en el uso de modelos de microsimulación, la experiencia brasileña con las agregaciones o simulaciones agregadas que toman ventaja de los datos contenidos en declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT y la experiencia mexicana con los cálculos indirectos basados en información no tributaria.

También apuntando a la uniformización de las mediciones de los gastos tributarios, en el Capítulo 5 se proponen ciertas convenciones que los países podrían adoptar, principalmente en materia de lo que se entiende por gastos tributarios, el propósito de las mediciones, los sistemas tributarios de referencia a considerar y las fuentes de información y métodos de medición a utilizar.

Asimismo se presenta el Modelo de Reporte CIAT de Medición de los Gastos Tributarios como una propuesta de arreglo institucional que podrían comenzar a usar los países miembros del CIAT (y otros de así creerlo conveniente) para presentar la información sobre la materia, con el valor agregado de mostrar mayor detalle de la información y presentar indicadores de uso común que podrían orientar las evaluaciones costo-beneficio de los gastos tributarios.

Finalmente, se proponen algunos pasos a dar para darle continuidad a este esfuerzo.

Capítulo 1

Marco conceptual

El concepto de gastos tributarios tiene su origen en Estados Unidos y Alemania en la década de los sesenta. En el primer caso, 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. En el segundo caso, 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[2].

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. Pero no fue sino hasta entrado el siglo XXI que esta práctica comenzó a generalizarse y perfeccionarse en el resto de países. Mucho tuvieron que ver en ello la publicación en 1998 del primer *Manual de Transparencia Fiscal* del FMI, que contenía recomendaciones sobre la materia, y la publicación en 1984 y 1996 de estudios comparados sobre la medición de los gastos tributarios en los países de la OCDE.

1. Definiciones generales

No queriendo adelantar la presentación de la propuesta de definición de gasto tributario que el GTMGT plantea en el Capítulo 5, en esta sección se puede decir preliminarmente que los gastos tributarios son los recursos dejados de percibir por el Estado por la existencia de beneficios e incentivos que reducen la carga tributaria de ciertos contribuyentes.

El término gasto enfatiza el hecho que los recursos dejados de recaudar podrían haber financiado programas de gasto público explícitos en beneficio de aquellos a los que se les reduce la carga tributaria e incluso otros. De ahí el interés de incluirlos en el análisis fiscal: tener un panorama completo de los gastos del sector público.

---

2 *Hay antecedentes que indican que desde 1959 ya se reportaban algunos.*

Entre los objetivos de política económica o social más utilizados para justificar la introducción o permanencia de los gastos 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, el cuidado del medio ambiente.

Una diferencia importante surge al profundizar en el concepto de gastos tributarios. Villela (2006) señala, por ejemplo, que un incentivo no es igual que un beneficio, a pesar que ambos generan una pérdida de recaudación. Mientras los primeros buscan cambiar el comportamiento, los segundos no. Además, todo incentivo puede implicar un beneficio pero no todo beneficio constituye un incentivo.

Un ejemplo de ello es la deducción por el gasto en medicinas de las que gozan los individuos en algunos países, al momento de determinar su Impuesto sobre la Renta Personal. No puede decirse que la disposición busque incentivar que las personas se enfermen, mas si otorgar un apoyo financiero indirecto. Caso contrario ocurre con los incentivos que reducen la carga tributaria sobre la inversión, que claramente buscan cambiar el comportamiento.

2. Tipos de gasto tributario

Los gastos tributarios se originan en disposiciones como exenciones, exclusiones, alícuotas reducidas, deducciones, créditos, diferimientos, regímenes simplificados, especiales o promocionales y devoluciones o reintegros.

Las exenciones son supresiones de la tributación. Pueden tener un periodo de vigencia definido.

Las exclusiones son hechos dejados fuera del ámbito de aplicación de los impuestos.

Las alícuotas reducidas no necesitan mayor explicación. Constituyen desviaciones de las alícuotas generales establecidas para los impuestos.

Las deducciones son las cuantías que se sustraen de la base imponible de un impuesto.

Los créditos son los montos que se permite reducir del impuesto determinado.

Los diferimientos corresponden a todas aquellas disposiciones que postergan la obligación tributaria en el tiempo.

Los regímenes simplificados, especiales o promocionales son disposiciones que abarcan uno o varios impuestos. Típicamente operan sobre pequeños contribuyentes, zonas geográficas con desventajas comparativas respecto del resto del país y sectores económicos específicos.

Finalmente, las devoluciones o reintegros adelantan o compensan financieramente a los contribuyentes.

3. Ventajas y desventajas

Las ventajas de los gastos tributarios han sido menos exploradas que sus desventajas, debido a la menor existencia de evaluaciones costo-beneficio de los mismos, en particular en los países en desarrollo. En América Latina, por ejemplo, aún hay poca evidencia que confirme que los incentivos tributarios sobre la inversión han sido determinantes para incrementar la formación bruta de capital, sobretodo aquella proveniente de la IED.

En parte el problema con las evaluaciones costo-beneficio es la dificultad para identificar al beneficiario efectivo de los gastos tributarios, es decir, aquel detrás del objetivo de política económica o social del Estado que justifica su existencia. Éste no necesariamente es el sujeto tributario. No hay tampoco una metodología general a aplicar. Son requeridas evaluaciones caso por caso.

Para diversas disposiciones de IVA e Impuestos sobre la Renta Personal, OCDE (2010) ha desarrollado un marco metodológico para llevar a cabo las mismas. Para los incentivos a la inversión, pueden usarse cualquiera de los métodos basados en la teoría neoclásica del costo de uso del capital. Roca (2010) recientemente ha presentado una revisión de los diferentes métodos que pueden utilizarse para estos fines.

De manera general, se podría decir que los gastos tributarios promueven la participación del sector privado en la economía y reducen los costos asociados a la gestión del gasto público. Se necesita evidencia empírica para confirmar ello. En el primer caso, todo dependerá de la respuesta de los contribuyentes mientras que en el segundo, habrá que considerar también el costo de la gestión de los gastos tributarios para verificar que el Estado realmente genera un ahorro.

De otro lado, las desventajas que generan los gastos tributarios han sido bastante documentadas. Destacan principalmente, la pérdida de recaudación para el Estado, la ineficiente asignación de recursos en la economía y la inequidad horizontal o vertical que pueden terminar promoviendo.

En el primer caso, hay que considerar no sólo la recaudación corriente que se pierde sino también la que se pierde por potenciales fraudes. Esto no sólo afecta el asunto presupuestal sino las posibilidades de redistribución del Estado.

En el segundo caso, adicionalmente a las sobreganancias mismas que promueven los gastos tributarios, hay que considerar también el desperdicio de recursos por el cabildeo por incentivos o beneficios y los costos por la imposibilidad de bajar más las alícuotas de los impuestos, al tener que mantener un cierto nivel de recaudación.

Finalmente, el último caso se refiere a las diferentes cargas tributarias que pueden generarse en contribuyentes iguales –sólo porque uno puede tomar ventaja de los gastos tributarios y el otro no– y al cambio en la distancia entre las cargas tributarias de contribuyentes con diferente capacidad, luego de la aplicación de los gastos tributarios.

4. Importancia de la medición

El interés principal por medir los gastos tributarios recae en la potencial movilización de nuevos recursos tributarios que su eliminación o racionalización puede generar en 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.

Sin embargo, la importancia de la medición de los gastos tributarios va mucho más allá de este simple interés recaudatorio. La medición y, sobretodo, su divulgación promueve la transparencia de la política fiscal. A partir del momento en que se cuantifica el gasto público implícito que opera a través del sistema tributario, se crean condiciones para visualizar el tamaño real de la acción del Estado.

Esta visión ampliada contribuye a la discusión de los legisladores durante el proceso presupuestario, ya que tienen a su disposición un panorama completo del gasto público. De esta forma, la asignación de recursos puede fundamentarse de mejor forma y las finanzas públicas estar más equilibradas. Pero por sobre todo, la discusión logra que los gastos tributarios se sometan al escrutinio de toda la sociedad.

Está demás decir que la medición es fundamental para las evaluaciones costo-beneficio que dan luces acerca de la efectividad de los gastos tributarios. Si los gastos tributarios sustituyen a programas de gasto público explícito, su efectividad debe ser evaluada en el contexto de evaluaciones similares a las aplicadas a estas últimas. Sólo así, se podría proponer la eliminación o racionalización de aquellos cuyo costo fiscal supera las ventajas esperadas.

Por otro lado, al ser los gastos tributarios instrumentos de política pública deben estar sujetos a mecanismos de evaluación y control. En este sentido, su medición facilita las labores de fiscalización de los órganos de control como los Tribunales de Cuentas o las Contralorías generales. La correcta

supervisión del uso de los recursos públicos, demanda considerar no solo los gastos públicos explícitos sino también aquellos realizados indirectamente a través del sistema tributario.

Finalmente, y para el interés de las AATT, la medición de los gastos tributarios es importante porque permite encontrar las limitaciones del sistema tributario, al identificar disposiciones que abren espacios para la planificación tributaria internacional nociva y la evasión fiscal. Sin ser una justificación para el incumplimiento de sus metas, la medición de los gastos tributarios da cuenta de las dificultades que se enfrentan para atender los requerimientos del Estado.

5. Propósitos de la medición[3]

La medición de los gastos tributarios puede perseguir hasta tres (3) propósitos.

Un primer propósito es cuantificar la pérdida de recaudación que soporta el Estado, producto de la aplicación de los gastos tributarios. Al ser la medición una actividad que forma parte del proceso presupuestario, es el objetivo más perseguido en la práctica por los países.

Un segundo propósito es cuantificar la ganancia de recaudación que se obtendría con la derogación de los gastos tributarios. La medición aquí debe considerar necesariamente los cambios de comportamiento de los contribuyentes y suponer un análisis de equilibrio general antes que uno sólo de equilibrio parcial. En ese sentido, es más demandante de información, puesto que exige, por ejemplo, el conocimiento de sensibilidades de las bases imponibles a los cambios en la carga tributaria. Esto no siempre es fácil de encontrar en los países en desarrollo.

Un tercer y último propósito es cuantificar la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazar los gastos tributarios por subsidios o transferencias, es decir, gastos públicos explícitos, manteniendo inalterados el bienestar de los contribuyentes y la situación presupuestaria del Estado. Ese propósito puede ser más relevante en países con sistemas de transferencias individualizadas relevantes. La medición aquí requiere considerar, generalmente, el uso de métodos de microsimulación, no muy masificados en los países en desarrollo.

Una explicación de las diferencias que resultan de medir un mismo gasto tributario bajo los tres diferentes propósitos citados aquí puede consultarse

3 *Basados en diversa literatura sobre gastos tributarios, a esta sección se le llamaría métodos de medición. Aquí se ha preferido utilizar el término propósitos puesto que más adelante se reserva el término métodos de medición para discutir las técnicas usadas para cuantificar el costo fiscal de los gastos tributarios.*

en Kraan (2004) o Jorratt (2009). Allí se discute también cómo establecer equivalencias entre ellos. En todo caso, para los fines del manual, lo importante a destacar es que el propósito de la medición define las necesidades de información y los métodos de medición a utilizar, como se verá más adelante.

6. El sistema tributario de referencia

La medición de los gastos tributarios requiere una correcta identificación de los mismos, 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 o de un marco conceptual teórico, es decir, alguna opción de sistema tributario óptimo.

Muchos especialistas consideran que la elección de un sistema tributario de referencia basado en la legislación impide que la medición de los gastos tributarios sea comparable entre países. Esto es así porque aún la legislación puede escaparse grandemente de la doctrina internacionalmente aceptada, llevando a dejar fuera de la lista de gastos tributarios disposiciones que en otros países si serían considerados como tales o viceversa.

Ese sería el caso, por ejemplo, del crédito que en algunos países se otorga en el Impuesto sobre la Renta Personal por el IVA pagado en las adquisiciones. Bajo un sistema tributario de referencia basado en la legislación, la disposición posiblemente no sería considerada un gasto tributario, mientras que bajo uno basado en un marco conceptual teórico si que lo sería.

Un caso extremo sería el de los territorios de baja o nula imposición. Bajo un sistema tributario de referencia basado en la legislación podría afirmarse que en ellos no existen significativos gastos tributarios. Sin embargo, al considerar un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico, si que serían significativos.

Como se verá más adelante, los países generalmente prefieren adoptar un sistema tributario de referencia basado en la legislación, por razones de practicidad en las tareas de medición. Sobre este punto, los académicos no deberían perder de vista que la medición de los gastos tributarios es una actividad que forma parte del proceso presupuestario y, en ese sentido, debe proveer información para el mejor entendimiento de los legisladores.

Pero también debe considerarse que la globalización y los esfuerzos de armonización, están llevando poco a poco a que la legislación de los países en desarrollo, en particular de América Latina, converjan a la doctrina

internacionalmente aceptada. Si aún no ha sucedido, tarde o temprano sucederá, por lo que será más fácil comparar las mediciones de los gastos tributarios entre países, así el sistema tributario de referencia sea uno basado en la legislación.

7. Tipo de medición y horizonte de tiempo

Al ser la medición de los gastos tributarios una actividad propia del proceso presupuestario, el mayor interés de los países radica en cuantificar la pérdida de recaudación que soportará el Estado en el(los) ejercicio(s) presupuestario(s) siguiente(s), por lo cual el tipo de medición en la mayoría de ellos es básicamente uno de proyección.

Sin embargo, la medición también puede suponer una cuantificación del costo fiscal experimentado en uno o varios años vencidos. Aunque sutil, existe una diferencia en este tipo de mediciones puesto que la información con la que se cuenta es, en general, bastante más cierta en este último caso. Por ejemplo, los agregados macroeconómicos usados o los datos contenidos en declaraciones o registros de los contribuyentes, serán reales y no proyectados.

Considérese aquí también que en algunos países existen requerimientos de los Tribunales de Cuenta o Contralorías de la República que obligan a realizar este tipo de mediciones. También están aquellas preparadas para contrastar las proyecciones realizadas en el pasado, dicho sea de paso, una muy buena práctica que tienen algunos países.

Otro de los asuntos de discusión es la elección del horizonte de tiempo a tomar en cuenta. En general es de un (1) año, aunque si un país maneja un presupuesto plurianual, probablemente considerará varios años. Debe señalarse que cuando éste es el caso, se abren espacios para dejar de lado gastos tributarios del tipo diferimientos, puesto que al tratarse sólo de postergaciones de pago de las obligaciones tributarias, en estricto no se produce una pérdida de recursos para el Estado, sino sólo una pérdida financiera.

Para ver esto, considérese una depreciación acelerada para activos de un determinado sector en el Impuesto sobre la Renta Empresarial. En una medición anual, la pérdida de recursos en cada año podría ser considerada un costo fiscal, mientras que en una medición multianual no, ya que al apreciarse la compensación con las ganancias que se producen a lo largo de toda la inversión, sólo sería gasto tributario la pérdida de valor del dinero en el tiempo.

8. Fuentes de información

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 AATT y estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados. En el primer caso, la reserva tributaria limita el acceso público de la información, mientras que en el segundo, el desarrollo estadístico señalado previamente es determinante.

Hay cierta susceptibilidad en torno al uso de declaraciones o registros como fuente principal de la medición de los gastos tributarios. Algunos especialistas indican que los datos contenidos en ellos no son confiables porque contienen errores de llenado o están incompletos, o más aún, contienen valores subvaluados de ingresos y ventas o sobrevaluados de costos y gastos, lo que genera distorsiones.

A esto hay que agregarle que las AATT a lo largo de las últimas décadas han tendido a reducir la cantidad de información que solicitan a los contribuyentes, tanto de individuos como empresas o sociedades, en línea con objetivos de simplificación y reducción de los costos de cumplimiento. Esto de alguna manera limita el uso de la información de declaraciones o registros para medir los gastos tributarios.

En el caso de las estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados, no sólo es determinante el desarrollo estadístico del país sino la oportunidad con la que está disponible. Esto es así, porque la medición de los gastos tributarios es una actividad que forma parte del proceso presupuestario y, como tal, debe ceñirse al estricto calendario de entrega del Presupuesto de la Nación a los poderes correspondientes.

La carencia de este tipo de información puede definir también el propósito de la medición. Por ejemplo, un país con limitado desarrollo en sus Programas de Encuestas de Hogares, difícilmente podrá perseguir cuantificar la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazar los gastos tributarios por subsidios o transferencias, puesto que ello demandaría explotar datos individualizados de ingresos y gastos de los que no podría disponer.

Finalmente, cualquiera sea la información a utilizar, es necesario considerar también los asuntos de almacenamiento, limpieza de datos y manejo y

explotación de la información, que facilitan las tareas de los responsables de la medición de los gastos tributarios. Afortunadamente, hoy en día el desarrollo tecnológico pone a disposición de todos diversas soluciones en el mercado; sin embargo en los países en desarrollo el costo de las mismas puede aún hacerlos inaccesibles.

9. Métodos de medición

Los métodos de medición van desde simples agregaciones de la información contenida en las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT hasta sofisticados modelos de equilibrio general. Destacan, sin embargo, sólo tres (3): las agregaciones o simulaciones agregadas que usan información tributaria, los cálculos indirectos usando estadísticas o cualquier otra información, de carácter agregado, administrada por organismos públicos o privados, y los modelos de microsimulación o similares[4].

Las agregaciones o simulaciones agregadas consisten en cálculos matemáticos sencillos utilizando los valores parciales o totales de casillas específicas de las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT.

Este método es el más apropiado cuando se considera un sistema tributario de referencia basado en la legislación, pero siempre que los contribuyentes estén obligados a presentar información relevante sobre los gastos tributarios a través de las declaraciones o registros.

Los cálculos indirectos usando estadísticas o cualquier otra información, de carácter agregado, administrada por organismos públicos o privados, como Censos y Cuentas Nacionales, consisten en la aplicación de operaciones aritméticas que tratan de replicar la determinación de los impuestos.

Difícilmente podrán cuantificar la ganancia de recaudación que se obtendría con la derogación de los gastos tributarios o la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazar los gastos tributarios por subsidios o transferencias, ya que no opera sobre datos individualizados.

Los modelos de microsimulación o similares si analizan datos individualizados, sea que están contenidos en declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT o en estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados, como las Encuestas de Hogares, principalmente.

4 *Algunos elementos de estos métodos pueden combinarse para crear variantes.*

Por ello son los más potentes para medir los gastos tributarios. Son útiles para cualquiera de los tres (3) propósitos de las mediciones señalados anteriormente.

Los modelos de microsimulación pueden ser estáticos o dinámicos. La microsimulación estática está basada en el uso de información tomada para una muestra representativa de individuos, en un determinado momento del tiempo (cross-section data). La microsimulación dinámica en cambio incorpora el paso del tiempo. Por un lado, puede aplicar, por ejemplo, una determinada probabilidad de supervivencia a cada individuo de la muestra e incorporar el impacto de los cambios en sus características demográficas (dynamic cross-section microsimualtion). También puede crear una completo cohorte de individuos con ciclos de vida completos desde que nacen hasta que mueren (dynamic life-cycle microsimulation)[5] para hacer los cálculos.

5 *En ambos casos, puede considerarse el cambio de comportamiento de los individuos producto del gasto tributario. Por ejemplo, en modelos de imposición directa puede asumirse respuestas en la oferta de trabajo y en modelos de imposición indirecta asumirse cambios en la demanda de bienes.*

Capítulo 2

Identificación de los gastos tributarios

La identificación de los gastos tributarios requiere un trabajo de análisis meticuloso de las disposiciones tributarias que va más allá de la sola verificación de la pérdida de recaudación. Es importante también descubrir si éstas tienen realmente un carácter de excepcional, si aumentan la disponibilidad económica de los contribuyentes o si persiguen objetivos económicos o sociales del Estado.

Si la disposición se aplicara sobre sólo un sector económico o área geográfica, no habría muchas dudas respecto a que se configuran las características de un gasto tributario. Sin embargo, cuando la disposición supone, por ejemplo, una reducción de la carga tributaria para cualquier contribuyente que cumpla con ciertos requisitos, pueden surgir algunas dudas. La estructura de alícuotas progresivas acumulativas de la mayoría de Impuestos sobre la Renta Personal, son un ejemplo a considerar.

Los contribuyentes con ciertas características personales verán reducida su carga tributaria respecto de otros, por lo que podría afirmarse que la disposiciónconstituye un gasto tributario. Sin embargo, si se tiene en cuenta que el principio de imposición detrás de casi todos los Impuestos sobre la Renta Personal es el de la capacidad contributiva, el hecho que se permita esta diferenciación no constituiría un gasto tributario sino sólo la forma como se implementa el principio de imposición.

Al interior del GTMGT se analizaron ésta y otras disposiciones tributarias buscando que encontrar consensos, apuntando hacia la uniformización de las mediciones de los gastos tributarios. Cabe mencionar que la discusión se circunscribió al análisis de disposiciones de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital y los Impuestos Generales sobre el Consumo que se encuentran bajo la competencia de los Gobiernos Centrales, Nacionales o Federales, según sea el caso.

1. Impuestos Generales sobre el Consumo

El Impuesto General sobre el Consumo más usado en el mundo es el IVA. En ese sentido, esta sección sólo se ocupa de él.

Ebrill et al. (2001) definen al IVA como *un impuesto de amplia base que grava la venta e importación de bienes y servicios en todas las etapas de la cadena de producción-distribución, que compensa sistemáticamente por los impuestos cargados por las mercancías adquiridas como inputs –salvo quizás los bienes de capital– frente al que se adeudare por los outputs.*

El IVA es un impuesto objetivo, que no toma en cuenta aspectos personales de los contribuyentes para determinar la obligación tributaria. La variante de IVA más utilizada en el mundo es la del IVA-Consumo establecido bajo el principio de destino que no grava la adquisición de bienes de capital y devuelve los impuestos pagados por las adquisiciones o importaciones a los exportadores. Sólo así se logra gravar realmente el consumo final de los residentes[6].

En general, la legislación de IVA es bastante similar en la mayoría de países en cuanto a los aspectos materiales, personales, territoriales y temporales del hecho generador, siguiendo la doctrina internacionalmente aceptada[7]. Asimismo, existe consenso en cuanto al método para determinar la obligación tributaria. Prácticamente en todos los países se usa el método del crédito por facturas.

Quizás las mayores diferencias radican en la cantidad de alícuotas que se utilizan. Algunos países usan una (1) sola alícuota, dejando que a través de Impuestos Especiales o Selectivos sobre el Consumo, se grave de forma diferente a ciertos bienes o servicios. Otros prefieren acercarse a las teorías de imposición óptima a través del mismo IVA y, ya sea por razones de eficiencia o equidad, permiten que utilice más de una (1) alícuota.

Exenciones o exclusiones sobre bienes o servicios finales

Estas disposiciones claramente generan una pérdida de recaudación.

En el caso de bienes o servicios necesarios, lo que generalmente se busca es mejorar el bienestar de un determinado segmento de la sociedad –los más desfavorecidos– sobre la hipótesis que destinan una mayor proporción de sus ingresos al consumo. Es más claro el objetivo perseguido por el Estado cuando el requisito para gozar del beneficio es, por ejemplo, que los puntos de venta sean aquellos visitados generalmente por los más desfavorecidos, como los mercados de barrios.

Debe recordarse que una exención o exclusión en la etapa final de la cadena de producción-distribución mejora la disponibilidad económica de los consumidores al reducir el precio de los bienes o servicios finales involucrados, incluso tomando en consideración que los impuestos pagados por los insumos en la etapa anterior que no pueden compensarse, se trasladan al consumidor.

6 *Nótese que esta variante de IVA resulta equivalente a un Impuesto sobre las Ventas cobrado en la etapa final de la cadena de producción-distribución.*

7 *-En América Latina, esta uniformización ha sido posible también, por los esfuerzos de armonización de impuestos indirectos en los países de la CAN, Mercado Común Centroamericano y MERCOSUR.*

Podría argüirse que estas disposiciones no son excepcionales porque todos los consumidores (ricos y pobres) pueden acceder al beneficio cuando adquieren bienes o servicios finales exentos o excluidos. Pero si se considera que el IVA es un impuesto objetivo, que no toma en cuenta aspectos personales de los contribuyentes para determinar la obligación tributaria, ese argumento es irrelevante para determinar el carácter general o excepcional de las disposiciones[8].

Otros objetivos de política económica o social del Estado pueden identificarse también cuando las exenciones o exclusiones se aplican sobre otro tipo de bienes o servicios finales. Cuando se aplicaran sobre bienes o servicios con demandas más sensibles a cambios en su precio o sobre bienes o servicios complementarios con el trabajo, se podría entender que persiguen el objetivo de introducir una mayor eficiencia de los sistemas tributarios. Igualmente, cuando se aplicaran sobre bienes o servicios meritorios, se podría entender que lo que buscan es mejorar los niveles de bienestar social.

En suma, se configuran todas las características para considerarlas gastos tributarios.

Exenciones o exclusiones sobre bienes o servicios intermedios

Una exención o exclusión de este tipo rompe la cadena de producción-distribución y genera un efecto cascada para las etapas posteriores a través del precio. En este caso hay dos (2) posibilidades a considerar antes de concluir que la exención o exclusión constituye un gasto tributario: que el bien o servicio intermedio que goza del tratamiento especial se destine a producir bienes o servicios finales gravados con IVA, o que se destine a producir bienes o servicios finales exentos o excluidos que se consumen en el mercado interno o se exportan.

En el primer caso, se estaría frente a disposiciones que incrementan la recaudación, en lugar de disminuirla. Con ellas no se mejora la disponibilidad económica de los consumidores, puesto que terminan enfrentando mayores precios de los bienes o servicios finales que utilizan en su producción los bienes o servicios intermedios que gozan del tratamiento especial.

Tampoco puede pensarse que sea un objetivo del Estado introducir distorsiones que hagan menos eficiente la producción. ¿Pueden ser más bien el resultado de cabildeos en sectores económicos excepcionales? Probablemente si. Quizás es esta excepcionalidad la que lleva a algunos a considerarlas gastos tributarios.

8 *En el plano de la evaluación costo-beneficio de los gastos tributarios, la regresividad del IVA en diferentes países de América Latina ha sido demostrada extensivamente. Para el caso de Centroamérica, Panamá y Rep. Dominicana puede consultarse, por ejemplo, Barreix et al. (2010a).*

En el segundo caso, igual que con las exenciones o exclusiones en la etapa final de la cadena de producción-distribución, las disposiciones que aquí se discuten mejoran la disponibilidad económica de los consumidores (residentes o extranjeros) al enfrentar éstos menores precios de los bienes o servicios finales que utilizan en su producción los bienes o servicios intermedios que gozan del tratamiento especial.

En el caso que estos últimos sean exportados, el objetivo del Estado detrás de estas disposiciones es bastante claro: hacer más competitivo al país en los mercados internacionales. Cuando se consuman en el mercado interno, las posibilidades son las mismas que se describieron en párrafos previos.

Podría perseguir incrementar el bienestar los más desfavorecidos –sobre la hipótesis que destinan una mayor proporción de sus ingresos al consumo– cuando los bienes o servicios finales que utilizan en su producción los bienes o servicios intermedios que gozan del tratamiento especial sean necesarios. Cuando fueran bienes o servicios con demandas más sensibles a cambios en su precio o sobre bienes o servicios complementarios con el trabajo, se podría entender que persiguen el objetivo de introducir una mayor eficiencia de los sistemas tributarios. Finalmente, cuando se aplicaran sobre bienes o servicios meritorios, se podría entender que lo que buscan es mejorar los niveles de bienestar social.

En cuanto a la pérdida de recaudación que experimenta el Estado, no hay dudas que a diferencia del caso anterior, aquí si se produce una. Incluso ésta se suma a la pérdida que se genera por la exención o exclusión de los bienes o servicios finales que utilizan en su producción los bienes o servicios intermedios que gozan del tratamiento especial.

Estas disposiciones suelen ser el resultado de presiones de etapas anteriores a la etapa final de la cadena de producción-distribución, ante las exenciones o exclusiones existentes en esta última (el conocido efecto “bola de nieve”).

Así, las exenciones o exclusiones sobre bienes o servicios intermedios, sólo constituirían gastos tributarios si dichos bienes o servicios se destinan a producir bienes o servicios finales exentos o excluidos que se consumen en el mercado interno o se exportan.

Alícuotas diferenciadas sobre bienes o servicios finales

Aquí se incluyen tanto las alícuotas reducidas como las incrementadas.

En el caso de alícuotas reducidas existen dos (2) posibilidades: que formen parte de un IVA que utiliza varias alícuotas o que no. En el primer caso, podría

considerarse que al ser parte de la legislación general, las disposiciones no constituyen un gasto tributario. En el segundo caso, sería más claro que hay una excepción a la regla y por lo tanto un gasto tributario. Los mejores ejemplos son las alícuotas reducidas de IVA que se aprueban sólo para ciertas áreas geográficas.

En cualquier caso se refleja una intención del Estado por alcanzar ciertos objetivos con el sistema tributario. Puede buscar que mejorar la progresividad al aplicarse sobre bienes necesarios. O puede buscar una mayor eficiencia del sistema tributario al aplicarse sobre bienes o servicios con demandas más sensibles a cambios en su precio o sobre bienes o servicios complementarios con el trabajo. Finalmente, puede buscar que mejorar los niveles de bienestar social cuando se aplican sobre bienes o servicios meritorios.

Asimismo, en cualquier caso, el Estado siempre enfrenta una pérdida de recaudación.

Respecto de las exenciones o exclusiones, la mejora en la disponibilidad económica que logran los consumidores es mayor, puesto que la posibilidad de los productores de recuperar los impuestos pagados por las adquisiciones o importaciones destinados a producir estos bienes o servicios finales, así sea a una alícuota menor, reduce el impacto sobre los precios.

En el caso de alícuotas incrementadas, nuevamente existen dos (2) posibilidades: que formen parte de un IVA que utiliza varias alícuotas o que no. En el primer caso, nuevamente podría considerarse que al ser parte de la legislación general no constituyen un gasto tributario. En el segundo caso, nuevamente también es clara la excepcionalidad.

Pero al margen del carácter general o excepcional de las disposiciones, lo que hace discutible que sean consideradas gastos tributarios es que no mejoren la disponibilidad económica de los consumidores y que más bien generen una ganancia de recaudación para el Estado en lugar de una pérdida.

Igual que en el caso de las alícuotas reducidas, puede verificarse que su utilización refleja diversos objetivos del Estado. Pueden buscar mayor eficiencia al aplicarse sobre bienes o servicios con demandas más insensibles a cambios en su precio o sobre bienes o servicios complementarios con el ocio. O pueden buscar que mejorar los niveles de bienestar social cuando se aplican sobre bienes nocivos. Finalmente, pueden buscar mayor progresividad al aplicarse sobre bienes suntuarios.

Lo realmente determinante en el caso de las alícuotas incrementadas, como ya se indicó, es que incrementan la recaudación del Estado en lugar de disminuirla, y que no llevan a una mejora en la disponibilidad económica de

los consumidores. En ese sentido, a diferencia de las alícuotas reducidas no constituyen gastos tributarios.

Recuperación de los impuestos pagados *en la producción de bienes o servicios finales exentos o excluidos que se venden en el mercado interno*

Como se mencionó anteriormente, la variante de IVA más utilizadas en los países es el IVA-Consumo establecido bajo el principio de destino que no grava la adquisición de bienes de capital y devuelve los impuestos pagados por las adquisiciones o importaciones a los exportadores.

Cuando adicionalmente a los exportadores, algunos productores que operan en el mercado interno también pueden recuperar los impuestos pagados por las adquisiciones o importaciones, se está frente a la aplicación de una disposición de carácter excepcional que busca reducir el precio del bien o servicio que éstos producen.

En ese sentido, de la misma forma que otras disposiciones discutidas previamente, se mejora la disponibilidad económica de los consumidores. Se puede verificar, incluso, que ésta es mayor que cuando se utilizan exenciones, exclusiones o alícuotas reducidas, puesto que la posibilidad que tienen los productores de recuperar los impuestos pagados por sus adquisiciones o importaciones, reduce mucho más los precios.

Nuevamente, en el caso productores de bienes o servicios necesarios, lo que se buscaría el Estado es mejorar el bienestar de un determinado segmento de la sociedad –los más desfavorecidos– sobre la hipótesis que destinan una mayor proporción de sus ingresos al consumo. Cuando fueran productores de bienes o servicios con demandas más sensibles a cambios en su precio o de bienes o servicios complementarios con el trabajo, se podría entender que se busca introducir una mayor eficiencia de los sistemas tributarios. Finalmente, cuando se tratara de productores de bienes o servicios meritorios, se podría argüir que lo que busca es mejorar los niveles de bienestar social.

La devolución o reintegro supone una pérdida de recursos muy alta para el Estado. Por eso, generalmente se limita al caso de las exportaciones. Y es que a la pérdida propia de la disposición, debe sumarse la pérdida que se genera por la exención o exclusión de los bienes o servicios finales a los que se destinan las adquisiciones o importaciones que generan la devolución o reintegro.

Diferimientos por ventas o prestaciones de servicios al crédito

Normalmente en el IVA la obligación tributaria nace con la emisión de la factura o la entrega del bien o la prestación del servicio, lo que ocurra primero. Las

ventas o prestaciones de servicios al crédito abren espacio para proponer diferimientos que rompen con el principio contable del devengo y permiten que el impuesto se pague sólo cuando las cuotas son cobradas.

Si bien el alivio financiero para los sujetos del impuesto que busca introducir el Estado con una disposición de este tipo apunta a promover una mayor eficiencia del sistema tributario, ésta puede ser aprovechada indebidamente y llevarlos a simular créditos de muy largo plazo para postergar innecesariamente la obligación tributaria.

La disposición no produce una pérdida de recursos para el Estado, sino sólo una pérdida financiera. A menos que se traten de créditos de muy largo plazo, los recursos perdidos serán moderados. Por ello también la mejora que se logra en la disponibilidad económica del consumidor es pequeña.

Sobre el carácter excepcional de la disposición, podría considerarse dos (2) casos. El primero surge cuando expresamente se cambia el nacimiento de la obligación tributaria, pasando a ser el momento de emisión de la cuota de pago. El segundo surge cuando, sin alterar el nacimiento de la obligación tributaria, es permitido que los sujetos del impuesto paguen el mismo sólo cuando reciben el pago efectivo de las cuotas.

Como formaría parte de la legislación general, probablemente el primer caso no sería considerado un gasto tributario. Es más clara la excepcionalidad de la disposición en el segundo caso, sobretodo porque generalmente son aplicados sólo a sujetos del impuesto que cumplen con ciertas características particulares.

En suma, los diferimientos por ventas o prestaciones de servicios al crédito son gastos tributarios.

Devolución de los impuestos pagados por la adquisición de bienes de capital a sujetos que se encuentren en etapa pre-operativa

Como se indicó previamente, el IVA-Consumo no grava la adquisición de bienes de capital. Esto se logra excluyendo expresamente estas adquisiciones del ámbito del impuesto o gravándolas pero reconociendo inmediatamente y al 100% todos los impuestos repercutidos. En este último caso, no se está frente a un gasto tributario sino simplemente ante una disposición que forma parte de la técnica del impuesto.

Es el mismo caso de disposiciones como la “prorrata temporis”, conforme al cual el impuesto repercutido se amortiza a lo largo de la vida útil del bien en función de su utilización.

Sin embargo, cuando se anticipe el crédito fiscal generado por la adquisición de bienes de capital a través de devoluciones, por ejemplo, a sujetos que se encuentren en etapa pre-operativa que aún no generan débito fiscal, si se estaría frente a una disposición de carácter excepcional.

Igual que el caso analizado previamente, la disposición no produce una pérdida de recursos para el Estado, sino sólo una pérdida financiera, ya que el crédito fiscal no podrá ser utilizado por el sujeto del impuesto cuando comience a generar débitos fiscales cuando empiecen sus operaciones.

El objetivo del Estado con este tipo de disposición es introducir una mayor eficiencia del sistema tributario puesto que se alivia financieramente a los sujetos del impuesto. En el caso de proyectos de inversión de gran escala, el efecto positivo es aún mayor.

Es menos claro si se mejora la disponibilidad económica del consumidor.

En suma, la devolución de los impuestos pagados por la adquisición de bienes de capital a sujetos que se encuentren en etapa pre-operativa, constituye un gasto tributario.

2. Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

En cuanto a los Impuestos sobre la Renta Personal, Zee (2005) destaca que los tres (3) modelos dominantes de imposición hoy en día son i) el tradicional impuesto global o sintético basado en un concepto amplio de ingresos definido, entre otros, por G. Von Schanz, R.M. Haig y Henry Simons[9]; ii) los esquemas cedulares de imposición que tratan favorablemente a las rentas del capital, ya sea que son implementados dentro de los mismos impuestos globales o sintéticos o implementados a través de impuestos duales; y iii) los impuestos de alícuota única al estilo de los países de Europa Oriental.

En el caso de los Impuestos sobre la Renta Empresarial, a pesar de la existencia de algunas propuestas teóricas, nada nuevo hay en la práctica de los países más que los convencionales e históricos impuestos sobre los retornos del patrimonio empresarial ("corporate equity" en inglés), esto es, las utilidades normales más cualquier sobreganancia, luego de deducir los intereses, implicando ello que cualquier utilidad no distribuida es sometida a imposición.

Las ganancias de capital se gravan como parte de estos impuestos, o a través de impuestos independientes, ya sea que graven el flujo o los activos (impuestos sobre el patrimonio o la propiedad).

9 *Según ella, constituyen ingresos de un individuo, en un determinado periodo de tiempo, la suma del valor de mercado de su consumo y el cambio de valor de sus activos.*

A diferencia de lo que sucede con el IVA, los Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial son más heterogéneos entre países. Sin embargo, varias disposiciones suelen compartir cierta lógica legislativa. Por ejemplo, están todas aquellas que permiten que el impuesto grave la renta y no los ingresos, como las deducciones por costos y gastos vinculados con la actividad que genera la renta.

Asimismo, están las disposiciones que mantienen la simetría de los impuestos como el arrastre de pérdidas y saldos a favor de ejercicios fiscales anteriores.

Cuando el principio jurisdiccional de los impuestos es el de renta mundial, las disposiciones unilaterales o bilaterales para evitar la doble imposición internacional, como los créditos por impuestos pagados en el exterior o la aplicación de CDI, son sólo la forma como se asegura que este principio se cumpla[10].

Rentas exentas o excluidas en los Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial

Cuando determinadas rentas no son gravadas por los Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial, normalmente se está frente a la aplicación de disposiciones de carácter excepcional que buscan mejorar la disponibilidad económica de los contribuyentes para alcanzar ciertos objetivos de política económica o social del Estado.

En todo los casos, las disposiciones producen una menor recaudación.

En el ámbito de los Impuestos sobre la Renta Personal, destaca el tratamiento más favorable a ciertas rentas del capital como los intereses. Sin duda, las exenciones o exclusiones las hacen más atractivas que otras rentas, promoviendo así el ahorro y el financiamiento de las inversiones.

Podría ser el caso que bajo un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico no sean vistos como gastos tributarios, al considerarse óptimo no gravar los rendimientos del capital.

Otras exenciones o exclusiones en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta Personal son las que se aplican sobre los derechos de autor o las regalías producidas por los contribuyentes. El objetivo del Estado sería promover la creación artística, literaria, etc., en beneficio de toda la sociedad.

10 *Siempre que no limiten la imposición en residencia. Cuando éste es el caso –por ejemplo, a través de un CDI– incluso podría estar justificada esta limitación si hay una conexión fuerte con el Estado de la fuente que lleve a concederle parte o toda la recaudación.*

Finalmente, están las exenciones o exclusiones sobre las pensiones. En este punto, debe tenerse en cuenta el tratamiento tributario de las tres (3) fases de un plan típico de pensiones: el aporte, el rendimiento y el retiro. La disposición de no gravar las pensiones podría evitar sólo una doble imposición si el aporte no puede ser deducido o los rendimientos estar gravados.

En el caso de los Impuestos sobre la Renta Empresarial, las más utilizadas son las llamadas vacaciones tributarias ("tax holidays" en inglés), que se hicieron muy populares en los años sesenta en América Latina para promover la industrialización y lograr la ansiada sustitución de importaciones.

El caso de las exclusiones de los dividendos y cualquier otra distribución de utilidades entre empresas residentes se analiza más adelante, concluyéndose que sólo buscan evitar una doble imposición "económica".

Claramente lo que buscan las exenciones y exclusiones en los Impuestos sobre la Renta Empresarial es promover las inversiones, reduciendo la rentabilidad mínima que requiere el proyecto de inversión para ser viable.

Finalmente, en el ámbito de estos impuestos se pueden señalar a todas aquellas exenciones o exclusiones sobre las rentas de la Iglesia, de las misiones y organismos internacionales, de las entidades del aparato estatal, etc. que no son gravadas por aplicación de tratados internacionales, reciprocidad o simplemente para lograr mayor simpleza en el sistema tributario.

En suma, prácticamente en todos los países las exenciones o exclusiones de diversas rentas en los Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial son consideradas gastos tributarios.

Deducciones en los Impuestos sobre la Renta Personal

Aquí se consideran los casos de las deducciones por hijos y las de gastos específicos.

El principio de capacidad contributiva en los Impuestos sobre la Renta Personal, supone tomar en consideración las características personales de los contribuyentes al momento de determinar su carga tributaria. En ese sentido, las deducciones por hijos, sólo busca capturar las diferencias entre los contribuyentes, con el fin de implementar correctamente el principio de imposición.

Sin duda, la disponibilidad económica de unos –los padres– terminará siendo mayor después de impuestos que la de otros –los solteros sin hijos–, por la aplicación de esta disposición. Sin embargo, la diferencia de cargas tributarias

no debería entenderse como una pérdida de recursos para el Estado, puesto que sólo refleja el objetivo de este tipo de impuestos de gravar de forma diferentes a quienes no son iguales.

En ese sentido, las deducciones por hijos en los Impuestos sobre la Renta Personal no constituyen gastos tributarios.

La disposición podría constituir un gasto tributario si por la magnitud de la deducción se pudiera identificar un apoyo financiero indirecto a los contribuyentes de parte del Estado. Asimismo, si la deducción sólo pudiera ser aprovechada por un determinado segmento de contribuyentes, como los trabajadores del sector público, por ejemplo, sería más clara la excepcionalidad de la disposición y por lo tanto la existencia de un gasto tributario.

En cuanto a la deducción de gastos específicos, existen dos (2) tipos de gastos a tomar en cuenta: los que están vinculados con la generación del ingreso, como los educación del sujeto del impuesto, y los que no lo están, como los de intereses de préstamos hipotecarios o gastos médicos de sus dependientes.

En el primer caso, la disposición busca que el Impuesto sobre la Renta Personal grave la renta y no los ingresos, por lo que no constituirían gastos tributarios. Al tratarse de deducciones de gastos que sólo tratan de asegurar la fuente generadora de los ingresos –el mismo contribuyente– no existe la intención de mejorar ninguna disponibilidad económica.

Por ello mismo, tampoco se puede señalar que existe una pérdida de recaudación.

En el segundo caso, la disposición si persigue el objetivo del Estado de otorgar un apoyo financiero indirecto a los contribuyentes o promover el consumo de ciertos bienes o servicios meritorios, sea que el beneficiario efectivo es el contribuyente o sus dependientes.

La magnitud del apoyo financiero constituiría la pérdida de recaudación del Estado.

Aquí, no sólo se mejora la disponibilidad económica del contribuyente que puede aplicar las deducciones, sino que sólo aquellos que incurran en dichos gastos pueden tomar ventaja de la disposición. En ese sentido, tiene un carácter excepcional.

Por ello, en este segundo caso, la disposición muestra todas las características de un gasto tributario.

Mínimos no imponibles y estructura de alícuotas en los Impuestos sobre la Renta Personal

Los mínimos no imponibles buscan reconocer que todos los contribuyentes deben satisfacer ciertas necesidades de subsistencia antes de pagar el impuesto, independientemente de sus características personales o sus circunstancias económicas. Como la disposición mejora la disponibilidad económica de todos los contribuyentes por igual y no sólo de un grupo específico, no tiene un carácter excepcional.

Asimismo, como generan progresividad en el Impuesto sobre la Renta Personal, sea que éste sea uno del tipo global o sintético o del tipo de alícuota única como los utilizados en Europa Oriental, puede entenderse que lo único que busca el Estado con la aplicación de la disposición, es implementar correctamente el principio de capacidad contributiva. Recuérdese que la progresividad se logra tanto con las alícuotas como con las rentas netas.

De esta forma, la pérdida de recaudación respecto de una determinación del impuesto sin la aplicación de la disposición no podría ser considerada un costo fiscal.

Así, los mínimos no imponibles en los Impuestos sobre la Renta Personal no constituirían gastos tributarios.

Sólo cuando se aplicaran sobre un grupo de contribuyentes específicos, por ejemplo, el de los trabajadores estatales, podrían configurarse una excepción a la regla, sobre todo si por su magnitud se puede identificar un objetivo de política económica o social del Estado que busque otorgar un apoyo financiero indirecto a estos contribuyentes.

En cuanto a la estructura de alícuotas en los Impuestos sobre la Renta Personal, cabría considerar dos (2) casos.

En el caso de impuestos del tipo global o sintético, la estructura de alícuotas progresivas acumulativas fijadas según los tramos de la renta personal, nuevamente, constituiría únicamente la forma cómo el Estado implementa el principio de capacidad contributiva, por lo que la diferencia entre la alícuota marginal máxima y el resto de alícuotas no constituiría un gasto tributario.

Sin duda lo que se está buscando es mejorar la disponibilidad económica de unos contribuyentes respecto de otros. Sin embargo, la diferencia de cargas tributarias no debería entenderse como una pérdida de recursos para el Estado, puesto que, nuevamente, sólo refleja el objetivo de este tipo de impuestos de gravar de forma diferentes a quienes no son iguales.

En el caso de impuesto duales, la diferencia entre la alícuota definida para las rentas del capital y la estructura de alícuotas definida para las rentas del trabajo tampoco constituiría un gasto tributario, a menos que el sistema tributario de referencia utilizado fuera uno basado en un marco conceptual teórico. Incluso en este caso, los nuevos desarrollos teóricos en favor de una menor tributación de las rentas del capital, apoyarían la idea de no considerarla un gasto tributario.

Lo que si debería notarse es que como un trato más favorables a las rentas del capital también podría implementarse en los impuestos globales o sintéticos, y ahí si se tendería a considerar dichas disposiciones como gastos tributarios, problemas de comparación entre países surgirían por esta desigualdad de criterio.

Créditos en los Impuestos sobre la Renta Personal

Aquí se consideran los casos de ciertas compensaciones "pagadas" a través del sistema tributario y de un crédito causado por el IVA pagado en las compras.

El Impuesto sobre la Renta Personal puede ser utilizado para apoyar la implementación de un completo sistema de impuestos y transferencias (un impuesto negativo sobre el ingreso). La idea de este diseño es que el Estado pueda realizar compensaciones a aquellos por debajo de un determinado nivel mínimo de ingresos.

En el plano teórico, se dice que es una forma más eficiente de redistribución ya que no desincentiva ni el trabajo ni el ahorro de quienes están por debajo de los mínimos no imponibles.

Ejemplos de estas disposiciones son las transferencias por nacimiento de hijos o las destinadas a madres trabajadoras por hijos menores de edad. En ambos casos, la disposición se materializa en la forma de créditos a través de las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT, reduciendo la obligación tributaria.

Podría argumentarse que se tratan de gastos públicos explícitos gestionados a través del sistema tributario y no considerarlos gastos tributarios. Pero como afectan la recaudación, normalmente son vistos como tales.

El segundo caso es el de créditos contra el Impuesto sobre la Renta Personal determinados en función del IVA pagado en las compras.

Esta disposición se escapa de la doctrina internacionalmente aceptada para los Impuestos sobre la Renta Personal. Si se piensa que esta disposición está orientada a promover que los ciudadanos exijan comprobantes de pago

por sus compras y se conviertan en una extensión de las AATT, se podría concluir que se trata de una disposición general, sobre todo si además se exige la entrega de información a la autoridad tributaria para cruces de información y control.

Sin embargo, suponen también una pérdida de la recaudación del Estado que no compensa el efecto positivo indirecto en la recaudación de los impuestos generales sobre el consumo y, por ello, debieran ser considerados gastos tributarios. Además, la disponibilidad económica que experimentan los contribuyentes beneficiados es importante, si se toman en cuenta que abren espacios para la evasión.

Disposiciones para evitar la doble imposición "económica" de los dividendos

La doble imposición "económica" de los dividendos ocurre cuando no existe ningún esquema de integración (sistema de imputación) entre los Impuestos sobre la Renta Personal y los Impuestos sobre la Renta Empresarial, mediante el cual se reconozca los impuestos pagados a nivel de la empresa pagadora de los dividendos al momento de calcular el impuesto de los socios o accionistas.

El sistema de imputación puede implementarse a nivel de los socios o accionistas (el impuesto pagado a nivel de la empresa se acredita al 100% contra su impuesto personal o simplemente se eximen del impuesto a los dividendos) o a nivel de la empresa (permitiendo la deducción de los dividendos, al igual que los intereses o simplemente reduciendo la alícuota de las utilidades distribuidas).

Bajo un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico estas disposiciones no serían consideradas un gasto tributario, mientras que bajo uno basado en la legislación, podrían serlo, al ser diferentes la doble imposición "económica" y la doble imposición "jurídica". En otroas palabras, la empresa pagadora de los dividendos es considerada un sujeto diferente de los socios o accionistas y por ello las disposiciones aquí discutidas constituirían un gasto tributario.

Varias legislaciones permiten también la exclusión de los dividendos y cualquier otra distribución de utilidades entre empresas residentes, en el entendido que la empresa receptora no es el beneficiario efectivo de los mismos. Igualmente, bajo un sistema tributario de referencia basado en la legislación, esta disposición podría ser considerada un gasto tributario. Pero si se toma en cuenta que dichos dividendos serán renta gravada de la empresa receptora, se apreciaría que la exclusión sólo busca asegurar que los que enfrenten la imposición sean los beneficiarios efectivos de los dividendos.

Muy relacionado con las disposiciones discutidas previamente, se encuentran aquellas que suponen alivios a las utilidades no distribuidas. Es cierto que los contribuyentes toman ventaja de ellos para postergar la aplicación de los impuestos sobre los dividendos por lo que algunos los consideran gastos tributarios del tipo diferimientos.

En suma, estas disposiciones persiguen sólo evitar la doble imposición "económica" de los dividendos y, en consecuencia, no deberían ser considerados como gastos tributarios.

Disposiciones para promover la inversión en los Impuestos sobre la Renta Empresarial

Aquí se consideran los casos de la reinversión de utilidades y el reconocimiento inmediato o acelerado de la depreciación o amortización de activos.

Para incentivar la inversión, los Estados suelen conceder en el marco de los Impuestos sobre la Renta Empresarial, deducciones a la base imponible, créditos contra el impuesto determinado o alícuotas reducidas cuando los accionistas o socios reinvierten sus utilidades.

Igualmente, como las reglas contables de depreciación o amortización de activos muchas veces no se acercan a la real depreciación o amortización económica del activo físico o intangible, se suele permitir que contribuyentes de ciertos sectores económicos gocen de un tratamiento diferenciado, reconociendo de inmediato o aceleradamente dichos gastos.

El objetivo del Estado con estas disposiciones es bastante claro: reducir la carga tributaria efectiva sobre la inversión. De esta forma, la rentabilidad mínima que requiere el proyecto de inversión para ser viable se reduce también.

Roca (2010) señala que estas disposiciones mejoran la METR. En el caso de deducciones, por ejemplo, si éstas son totales (100%), la METR será cero en el caso de inversiones financiadas con capital propio y negativa en el caso que fueran financiadas con deuda.

Nótese que la pérdida de recaudación para el Estado es más alta en el primer caso que en el segundo, puesto que en este último se trata sólo de una pérdida financiera. Si bien la pérdida de recursos en cada año podría ser considerada un costo fiscal, en el largo plazo, al apreciarse la compensación con las ganancias que se producen a lo largo de toda la inversión, sería gasto tributario sólo el costo fiscal neto.

En suma, las disposiciones discitudas aquí, y otros que persiguen los mismos fines, son claramente gastos tributarios.

Regímenes simplificados, especiales o promocionales

En muchas legislaciones las ventas o ingresos de ciertos segmento de contribuyentes son tratados de forma preferencial como parte de algún régimen simplificado, especial o promocional dentro de los mismos impuestos generales; o como parte de un régimen autónomo, como un monotributo, dejando apreciar los objetivos de política económica o social del Estado.

Generalmente, estos son utilizados para promover el desarrollo de zonas geográficas con desventajas comparativas respecto al resto del país, como las fronteras, las áreas montañosas o la selva.

En el caso de los Impuestos sobre la Renta, por ejemplo, a través del establecimiento de umbrales se excluyen a estos contribuyentes del ámbito de aplicación del impuesto. Bajo un sistema tributario de referencia basado en la legislación, este tipo de disposición podría no ser considerada un gasto tributario. Pero cuando se verifica que las operaciones de los excluidos son tratadas preferencialmente, se comienzan a configurar las características de un gasto tributario.

La mejora en la disponibilidad económica de los contribuyentes puede buscar atraer a la formalidad a contribuyentes que de otra forma continuarían operando en la economía subterránea.

En el caso de los Impuestos Generales sobre el Consumo, igual objetivo puede perseguirse cuando se establecen umbrales en el IVA para dejar fuera del ámbito de aplicación del impuestos a contribuyentes con ventas menores para tratarlos preferencialmente o cuando se aplican exenciones, exclusiones o alícuotas reducidas a bienes o servicios finales que son consumidos dentro de dichas zonas o a bienes o servicios intermedios destinados a producirlos.

Cuando se adicionan requisitos que configuran el perfil de segmentos específicos de contribuyentes como las PYMES, los maquiladores, los que operan en zonas francas, etc. queda más clara la intención de promover sus actividades[11]. En el caso de las zonas francas, áreas geográfica completas dejan de someterse al control de aduanas con el fin de promover la introducción o extracción de mercaderías y así promover el comercio internacional.

11 Cada vez se usan menos incentivos para promover las exportaciones al ser incompatibles y violatorios con procesos de integración económica y por haber recibido los países que los otorgaron una serie de represalias en el marco de las normas dispuestas por la OMC.

Capítulo 3

La práctica de los países

Esfuerzos por analizar la práctica de los países en materia de medición de los gastos tributarios han sido promovidos casi siempre desde los organismos internacionales. En 1984, por ejemplo, la OCDE llevó a cabo el primer estudio comparativo para sus países miembros. Luego emitió otros dos en 1996 y 2010, respectivamente. El FMI ha hecho lo mismo, con una perspectiva mundial, sobre la base de los ROSC que presentan los países.

Recientemente, la IBP, un organización no gubernamental orientada a mejorar la transparencia presupuestal y la rendición de cuentas de los Estados, difundió un reporte comparado sobre la medición de los gastos tributarios en treinta y seis (36) países.

En América Latina, el BID y la CEPAL han promovido diversos estudios y seminarios sobre la medición de los gastos tributarios, que constituyen un punto de referencia importante sobre la materia.

1. Antecedentes

Para la elaboración del manual era importante volver a repasar la práctica de los países. Si bien en diferentes Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT los países miembros han tenido la oportunidad de realizar ponencias al respecto, esto nunca supuso un análisis de tipo comparado. En ese sentido, resultaba indispensable recopilar información nueva y actualizada, a través del envío de un Cuestionario especialmente diseñado para estos fines.

El Cuestionario remitido a los países miembros contenía preguntas generales acerca de su experiencia en la medición de los gastos tributarios y preguntas más específicas tendientes a identificar los principales gastos tributarios vigentes y conocer la magnitud de su costo fiscal y las fuentes de información y los métodos que se utilizan para medirlos.

Recibidas las respuestas al Cuestionario de parte de varios países, el GTMGT seleccionó una muestra representativa de diez (10), en función al público objetivo al que finalmente se buscó beneficiar con el manual y la disponibilidad operativa de la información remitida. Los países seleccionados fueron todos de Iberoamérica: Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, España, Guatemala, México, Perú, Rep. Dominicana y Uruguay.

Sólo fueron considerados para el análisis, los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital y los Impuestos Generales sobre el Consumo que se encuentran bajo la competencia de los Gobiernos Centrales, Nacionales o Federales, según sea el caso, no sólo porque son los más importantes de cualquier sistema tributario moderno sino porque son los que generan un mayor costo fiscal[12].

En general, se tratan de gastos tributarios de Impuestos sobre la Renta, tanto Personales como Empresariales, e IVA o similares. Los impuestos considerados para los países analizados se encuentran listados en el Anexo Nº 1. Esta delimitación no debe llevar a pensar que el análisis que sigue a continuación resulta incompleto, si se toma en cuenta que aún son pocos los países que miden también los gastos tributarios asociados a Impuestos Selectivos o Especiales, Impuestos Patrimoniales, Contribuciones Sociales o Derechos de Importación.

Asimismo, la atención del GTMGT se centró en los gastos tributarios asociados a los contribuyentes residentes, por razones de comparabilidad. Esto porque los tratamientos tributarios para los contribuyentes no residentes difieren más entre los países seleccionados que en el caso del tratamiento para los contribuyentes residentes, haciendo menos comparables los gastos tributarios asociados a ellos.

Esto tampoco significa que no se estén considerando aquellos que se aplican a la gran inversión extranjera, en particular en el Impuesto sobre la Renta Empresarial, puesto que ésta normalmente opera en los países receptores de capitales a través de filiales o subsidiarias y no de sucursales (branch offices); o, de ocurrir esto, constituyen un establecimiento permanente en la mayoría de países, y, por lo tanto, son tratados como contribuyentes residentes.

2. Aspectos generales

Los países analizados realizan mediciones de los gastos tributarios de forma regular. Como puede observarse en el Cuadro Nº 1, España y Brasil se muestran como los países con mayor experiencia, seguidos de Argentina y Chile.

12 *La decisión de no considerar los gastos tributarios de impuestos bajo la competencia de los Gobiernos Subnacionales, obedeció también a que el CIAT es un organismo conformado por AATT de estos niveles de gobierno, y, en ese sentido, los miembros del GTMGT no resultaban competentes para pronuncirse sobre impuestos subnacionales.*

Cuadro N° 1
Experiencia en la medición

	Año en que se institucionalizó la tarea de medición
Argentina	1999
Brasil	1989
Chile	2001
Ecuador	2008
España	1979
Guatemala	2001
México	2002
Perú	2002
Rep. Dominicana	2008
Uruguay	2008

Es oportuno señalar que lo que se considera aquí es desde cuando la tarea se convirtió en una actividad de rutina en el aparato estatal. En ese sentido, no se consideran esfuerzos esporádicos a través de consultorías que pudieron haberse realizado con el apoyo de la cooperación o los organismos internacionales. Este es el caso, por ejemplo, de Ecuador, donde no se considera la medición de los gastos tributarios realizada en 2002 por el Proyecto SALTO/USAID.

El Cuadro Nº 2 demuestra que algunos de los países analizados no necesitan de una obligación legal para medir los gastos tributarios. Este es el caso de Argentina, Ecuador y Uruguay. El resto de países inició la medición de los gastos tributarios como consecuencia de algún cambio en la Constitución, el establecimiento de leyes fiscales especiales o sucesos particulares.

Por ejemplo, en España y Brasil, la Constitución de 1978 y la Constitución de 1988, respectivamente, dispusieron la obligación de medir los gastos tributarios. En Perú y México, la Ley de Responsabilidad Fiscal y la Ley de Ingresos de la Federación, respectivamente, establecieron la obligación de presentar informes de gastos tributarios. En Guatemala, fue el Pacto Fiscal de mayo del 2000 el que dispuso la obligación de medir los gastos tributarios.

Cuadro N° 2
Obligación legal de medir

	Si existe	No existe
Argentina		x
Brasil	x	
Chile	x	
Ecuador		x
España	x	
Guatemala	x	
México	x	
Perú	x	
Rep. Dominicana	x	
Uruguay		x

Es alentador que algunos países no requieran de una obligación legal para medir los gastos tributarios, puesto que significa que las prácticas para mejorar la transparencia fiscal no requieren más que la voluntad de los funcionarios a cargo de la política fiscal.

En los países analizados, la medición de los gastos tributarios es realizada mayoritariamente por las AATT. En el Cuadro Nº 3 se aprecia que las Secretarías o Ministerios de Hacienda son responsables de esta tarea sólo en Argentina y México. Sólo en este último país se presenta una superposición ya que la SAT, a través de universidades, realiza también mediciones de los gastos tributarios como parte de sus estimaciones de evasión.

Cuando las AATT se encuentran a cargo de las tareas de medición de los gastos tributarios, al no estar los funcionarios restringidos por la reserva tributaria, pueden usarse de mejor forma las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros y de esta forma explotar datos que de otra forma no podrían serlo.

Una experiencia interesante de resaltar es la formación de comisiones mixtas como en el caso de España y República Dominicana. Esta práctica facilita el intercambio de información entre los organismos públicos participantes. Así, por ejemplo, los datos contenidos en declaraciones o registros señalados previamente, pueden compartirse para perfeccionar las mediciones.

Cuadro N° 3
Responsables de la medición

	Administración Tributaria	Ministerio/Secretaría de Hacienda	Comisión mixta
Argentina		x	
Brasil	x		
Chile	x		
Ecuador	x		
España			x
Guatemala	x		
México	x	x	
Perú	x		
Rep. Dominicana			x
Uruguay	x		

En el Cuadro Nº 4 se revisa el sistema tributario de referencia que toman en cuenta para sus mediciones los países analizados. Todos, sin excepción, identifican los gastos tributarios a partir de un sistema tributario de referencia basado en la legislación, sea ésta de carácter tributario o no.

Sólo Chile y República Dominicana manifiestan considerar un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico, para algunos casos especiales. En el caso de Chile, sin embargo, cuando se analizan los gastos tributarios identificados siguiendo esta aproximación, debe señalarse que su uso se concentra en las utilidades retenidas del Impuesto sobre la Renta Empresarial, una particularidad del diseño tributario elegido por el país.

Como se indicó en el primer capítulo, muchos académicos consideran que la elección de un sistema tributario de referencia basado en la legislación impide que la medición de los gastos tributarios sea comparable entre países. Sin embargo, la mayor practicidad al momento de realizar las tareas de medición y el mayor entendimiento que se logra entre los legisladores, es lo que lleva a los responsables a elegirlos.

Cuadro N° 4
Sistema tributario de referencia

	Basado en la legislación	Basado en un marco conceptual teórico
Argentina	x	
Brasil	x	
Chile	x	x
Ecuador	x	
España	x	
Guatemala	x	
México	x	
Perú	x	
Rep. Dominicana	x	x
Uruguay	x	

En cuanto a la definición de gastos tributarios utilizada por los países analizados, en el Cuadro Nº 5 destacan, como era de esperarse, el uso de dos (2) características para identificarlos: que generen una pérdida de recaudación y que supongan una desviación de una disposición general. En el caso de Brasil, Chile, Ecuador, España, Perú y República Dominicana, adicionalmente se hace referencia a que persigan un objetivo de política económica o social, y, sólo en Brasil, España y Perú, se considera también que aumenten la disponibilidad económica del contribuyente.

En el Anexo Nº 2, se presentan las definiciones de gastos tributarios utilizadas por los países en sus reportes oficiales. A manera de ejemplo, se presenta a continuación una de las más completas, que es la utilizada por Brasil.

> *"Los gastos tributarios son los gastos indirectos del gobierno, realizados a través del sistema tributario, buscando cumplir los objetivos económicos y sociales. Éstos se encuentran de forma explícita en la norma tributaria, constituyen una excepción al sistema tributario de referencia, reduciendo el potencial de ingresos y, en consecuencia, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente. Tienen un carácter compensatorio, cuando el gobierno no sirve adecuadamente los servicios públicos de su responsabilidad o el carácter de incentivo, cuando el gobierno tiene la intención de desarrollar un sector o región."*

Cuadro N° 5
Definición de gastos tributarios

	Generan pérdida de recaudación	Suponen una desviación de una disposición general	Persiguen un objetivos de política económica o social	Aumentan la disponibilidad económica del contribuyente
Argentina	x	x		
Brasil	x	x	x	x
Chile	x	x	x	
Ecuador	x	x	x	
España	x	x	x	x
Guatemala	x	x		
México	x	x		
Perú	x	x	x	x
Rep. Dominicana	x	x	x	
Uruguay	x	x		

A pesar que el propósito de las mediciones de todos los países analizados, sin excepción, es cuantificar la perdida de recaudación que soporta el Estado producto de la aplicación de los gastos tributarios, en el Cuadro Nº 6 se muestra que algunos países, en lugar de hacer proyecciones del costo fiscal para incluirlos en los Presupuestos de la Nación, hacen evaluaciones ex-post de años fiscales terminados. Este es el caso de Ecuador y Uruguay.

Para las comparaciones internacionales de los costos fiscales que generan los gastos tributarios, esto podría generar alguna complicación ya que las mediciones se hacen en diferentes momentos del tiempo y por lo tanto enfrentan diferentes disponibilidades de información. Por ejemplo, aquellos que hacen evaluaciones ex-post cuentan con información cierta de declaraciones o registros, PIB, tipos de cambio, etc. que hacen más acertadas sus mediciones.

Brasil y Guatemala realizan ambos tipos de mediciones. En el caso del primero, la evaluación ex-post deriva de las exigencias del Tribunal de Cuentas que obliga a revisar las proyecciones de costos fiscales realizadas en el pasado. En el caso del segundo, es al revés, puesto que las evaluaciones ex-post son más bien las que se exigen, dejando espacio para hacer ciertas proyecciones con una mirada puesta en el Presupuesto de la Nación.

Cuadro N° 6
Tipo de medición

	Proyección	Evaluación ex - post
Argentina	x	
Brasil	x	x
Chile	x	
Ecuador		x
España	x	
Guatemala	x	x
México	x	x
Perú	x	
Rep. Dominicana	x	
Uruguay		x

En el caso de México se considera que se llevan a cabo los dos (2) tipos de mediciones a causa de la superposición de responsabilidades mencionada anteriormente.

En el Cuadro Nº 7 se puede observar que en algunos de los países analizados se hacen mediciones para varios años, sean estas proyecciones o evaluaciones ex-post. Normalmente éstos son dos (2) o tres (3) años, aunque en el caso de Guatemala y Uruguay se incluyen más años.

El hecho que en los países se hagan evaluaciones ex-post de los gastos tributarios en lugar de proyecciones, también pueden explicar esta práctica, ya que como se señaló anteriormente, cuando este es el caso, los responsables cuenta con información cierta de declaraciones o registros, PIB, tipos de cambio, etc. que hacen más acertadas sus mediciones. Ésto los anima a considerar un horizonte de tiempo mayor.

Debe señalarse que cuando éste es el caso, se abren espacios para dejar de lado gastos tributarios del tipo diferimientos, puesto que al tratarse sólo de postergaciones de pago de las obligaciones tributarias, en estricto no se produce una pérdida de recursos para el Estado, sino sólo una pérdida financiera.

Justamente en Argentina, Guatemala y Uruguay, que hacen mediciones para varios años, no se considera que los diferimientos sean gastos tributarios.

Nuevamente, debe señalarse que en el caso de México, se consideran ambos horizontes de tiempo a causa de la superposición de responsabilidades mencionada anteriormente.

Cuadro N° 7
Horizonte de tiempo

	Anual	Multianual
Argentina		x
Brasil	x	
Chile		x
Ecuador	x	
España	x	
Guatemala		x
México	x	x
Perú	x	
Rep. Dominicana	x	
Uruguay		x

Finalmente, de las respuestas obtenidas se ha podido verificar que mayoritariamente los países se centran en cuantificar las pérdidas de recaudación que producen los gastos tributarios, aunque en disposiciones muy particulares, algunos intentar medir la ganancia de recaudación que se obtendría con su derogación. Asimismo, ningún país mide los costos indirectos que producen los gastos tributarios, como los costos administrativos asociados a la gestión de los gastos tributarios o los que produce el fraude tributario.

3. Aspectos específicos

Con los resultados del Cuestionario también se pudo construir una base de datos de los gastos tributarios vigentes en los países analizados, para las dos (2) categorías de impuestos revisadas, pudiéndose hacer una breve descripción de cada uno de ellos. Con dicha base de datos, el GTMGT pudo analizar aspectos más específicos de la práctica de los países como el costo fiscal de los gastos tributarios y las fuentes de información y los métodos que se utilizan para hacer las mediciones.

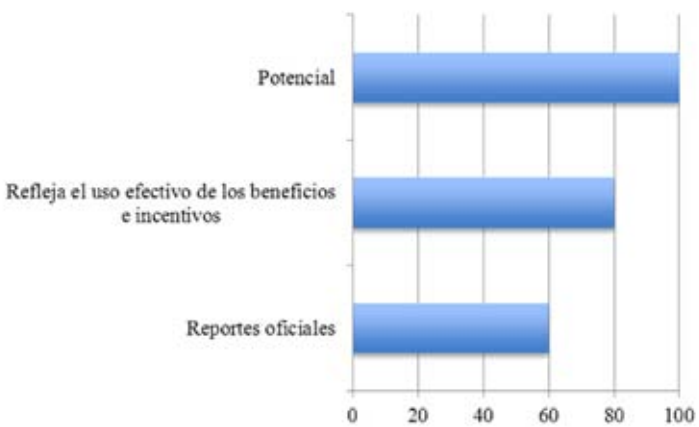
El análisis de esta sección se centra en los costos fiscales. Sin embargo, para una correcta interpretación de los resultados, es importante reducir primero algunas expectativas que pueden tenerse a priori acerca de ellos, puesto que

generalmente se espera que sean muy elevados en los países en desarrollo. Considérese para esto, y a manera de ejemplo, tres (3) diferentes magnitudes de costo fiscal que podrían resultar de las mediciones de los gastos tributarios.

La primera de ellas refleja el costo fiscal que resultaría de medir todos los gastos tributarios considerando un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico y sin enfrentar limitaciones de acceso a información. La segunda refleja el costo fiscal que resultaría de considerar un sistema tributario de referencia basado en la legislación y utilizar sólo información contenida en las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros antes las AATT. La última refleja el costo fiscal contenido en los reportes oficiales que presentan los países.

La primera magnitud, que podría llamarse potencial, es la que en principio todo economista fiscal quisiera identificar. Probablemente es la que la comunidad fiscal internacional interesada en proponer reformas tributarias en los países en desarrollo desearía conocer. En el Gráfico Nº 1 se muestra como mayor que la segunda, la cual al utilizar únicamente la información de las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT, refleja la utilización efectiva de los incentivos y beneficios por parte de los contribuyentes[13].

Gráfico Nº 1
Diferentes magnitudes de costo fiscal: un ejemplo
En porcentajes



13 Esta brecha señalaría que en la práctica los contribuyentes pueden no acceder o no querer acceder a los incentivos o beneficios, siendo éste un indicador de su baja efectividad.

Ninguna de estas magnitudes son las que deben tenerse en mente al interpretar los resultados de esta sección, sino la tercera. Ésta trata de reflejar los problemas que tienen los responsables de las mediciones para identificar adecuadamente los gastos tributarios y, sobretodo, las restricciones de información que enfrentan, las cuales los llevan a no medir ciertos gastos tributarios.

Si bien muchos reportes oficiales adolecen de estos problemas, también es el caso que algunos responsables de las tareas de medición sobrevalúan los resultados, incluyendo como gastos tributarios disposiciones que en estricto no lo son, con el único fin de disuadir a los legisladores de seguir aprobando más beneficios e incentivos tributarios.

Aunque la base de datos incluye información para varios años, la información considerada para las comparaciones de esta sección corresponden al año 2010 en el caso de Argentina, Brasil, Chile, España, México[14], Perú y Rep. Dominicana y al año 2009 en el caso de Ecuador, Guatemala y Uruguay.

Como se señaló previamente, debe considerarse que los costos fiscales corresponden en algunos países a ejercicios de proyección mientras que en otros a costos efectivos.

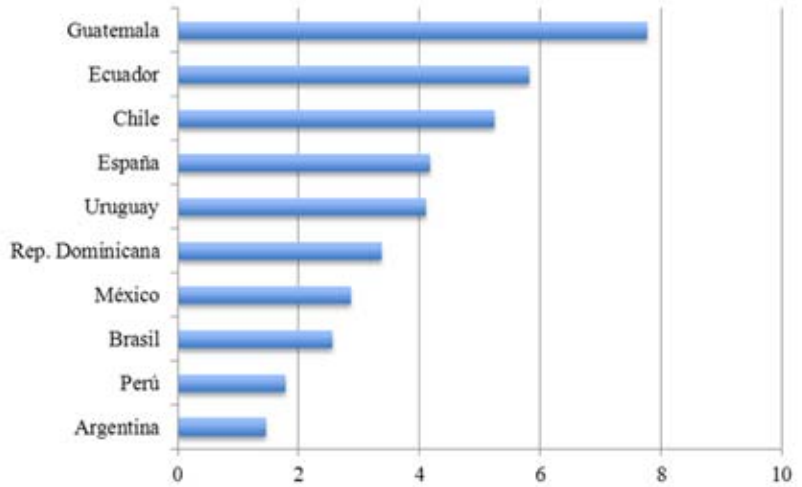
Las comparaciones se realizaron en términos relativos, en función del costo fiscal, para evitar complicaciones asociadas al uso de diferentes monedas y sistemas tributarios de referencia[15].

Entrando de lleno a los aspectos más específicos de la práctica de los países, en el Gráfico Nº 2 se presenta el costo fiscal en relación al PIB de los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital y los Impuestos Generales sobre el Consumo considerados para el análisis.

14 *Se prefirió utilizar la información de la SHCP.*

15 *Un problema no resuelto es el conflicto de principio jurisdiccional que resulta al comparar los costos fiscales de los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, ya que algunos de los países analizados siguen el principio de territorialidad o fuente y otros el de renta mundial.*

Gráfico N° 2
Costo fiscal respecto del PIB

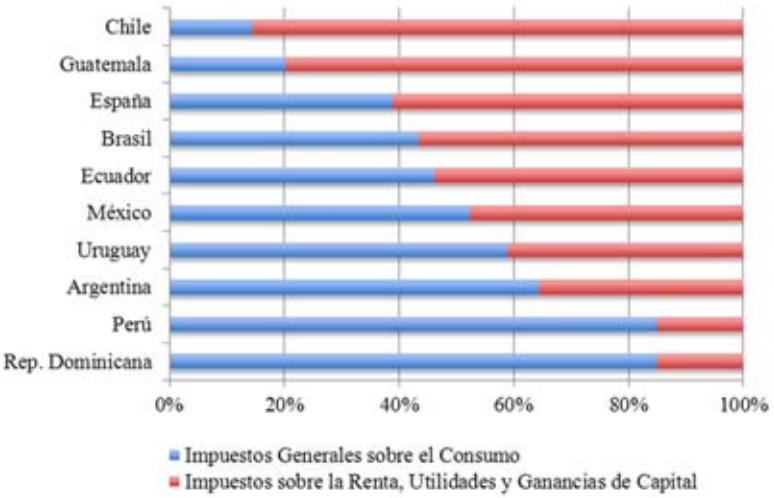


Con todas las salvedades del caso, por los diferentes sistemas tributarios de referencia utilizados, las fuentes de información y métodos de medición, se puede observar que el costo fiscal de los gastos tributarios es bastante mayor en Guatemala, España, Uruguay, Ecuador y Chile, situándose por encima del 4% del PIB.

La importancia del costo fiscal también puede apreciarse respecto de los Ingresos Tributarios del Gobierno Central, Nacional o Federal, según sea el caso. Considerando la recaudación neta de devoluciones para los años analizados, se verifica que en estos mismos países los gastos tributarios representan más del 30% de la recaudación, siendo la excepción Uruguay, donde representan sólo el 22%.

En el Gráfico Nº 3 se muestra la importancia relativa que tienen cada una de las dos (2) categorías de impuestos analizados por el GTMGT. Se puede verificar que en Chile, Guatemala, España, Brasil y Ecuador los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital producen un mayor costo fiscal. Caso contrario ocurre en Rep. Dominicana, Perú, Argentina, Uruguay y México donde son los Impuestos Generales sobre el Consumo los que arrojan mayores pérdidas de recaudación.

Gráfico N° 3
Costo fiscal por categoría de impuestos

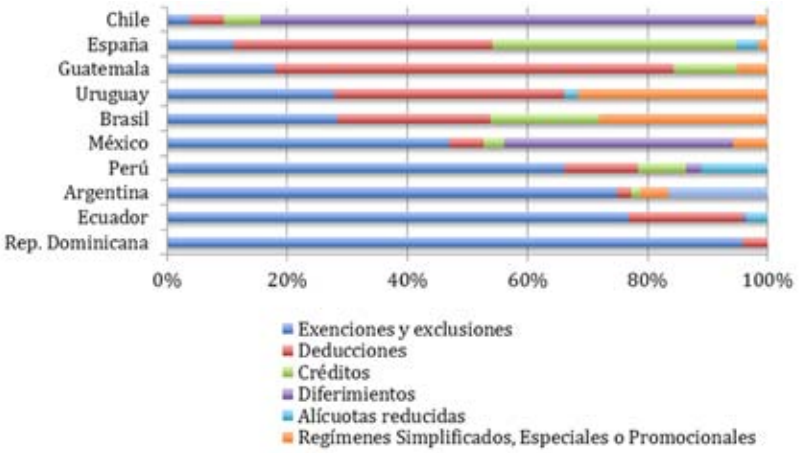


En el caso de los países donde los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital producen un mayor costo fiscal, los mismos representan más del 30% de la recaudación de estos impuestos, con la excepción de Brasil, mientras que el caso de los países donde los gastos tributarios de los Impuestos Generales sobre el Consumo producen un mayor costo fiscal, los mismos representa más del 30% de la recaudación de estos impuestos sólo en México y Rep. Dominicana.

En el Gráfico Nº 4 puede verificarse que, en el caso de los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, las exenciones, exclusiones y deducciones son los que, en general, producen un mayor costo fiscal en los países analizados. Las exenciones y exclusiones representan más del 60% del costo total en Perú, Argentina, Ecuador y Rep. Dominicana, mientras que las deducciones representan más del 25% en Guatemala[16], Uruguay, España y Brasil.

16 *Concentrado en el mínimo no imponible del Impuesto sobre la Renta Personal.*

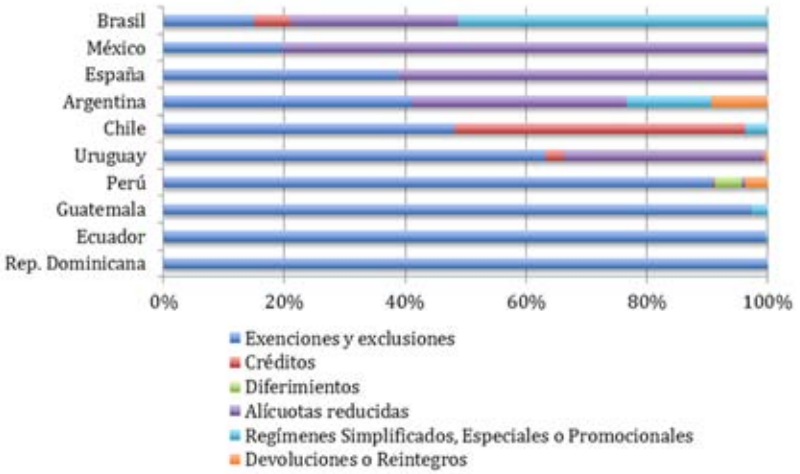
Gráfico N° 4
Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
Costo fiscal por tipos de gastos tributarios



Los regímenes simplificados, especiales o promocionales tienen un costo fiscal relevante sólo en Brasil y Uruguay, mientras que los créditos tienen uno importante en España. Sólo en Chile y México, el costo fiscal de los diferimientos es de envergadura. En este punto debe señalarse que Argentina, Brasil, Guatemala y Uruguay no consideran a los diferimientos como gastos tributarios. Finalmente, las alícuotas reducidas y las devoluciones o reintegros no muestran un costo fiscal relevante en los países analizados que los miden.

En el caso de los gastos tributarios de los Impuestos Generales sobre el Consumo, en el Gráfico Nº 5 se aprecia que las exenciones, las exclusiones y las alícuotas reducidas son los tipos de gasto tributario que, en general, producen una mayor pérdida de recaudación en los países analizados. Las exenciones y exclusiones representan más del 50% del costo total en Uruguay, Perú, Guatemala, Ecuador y Rep. Dominicana. En estos dos (2) últimos países, donde llega al 99,6% y 100%, respectivamente, debe notarse que no es que no existan otros tipos de gastos tributarios, sino que éstos no llegan a medirse.

Gráfico N° 5
Impuestos Generales sobre el Consumo
Costo fiscal por tipos de gastos tributarios

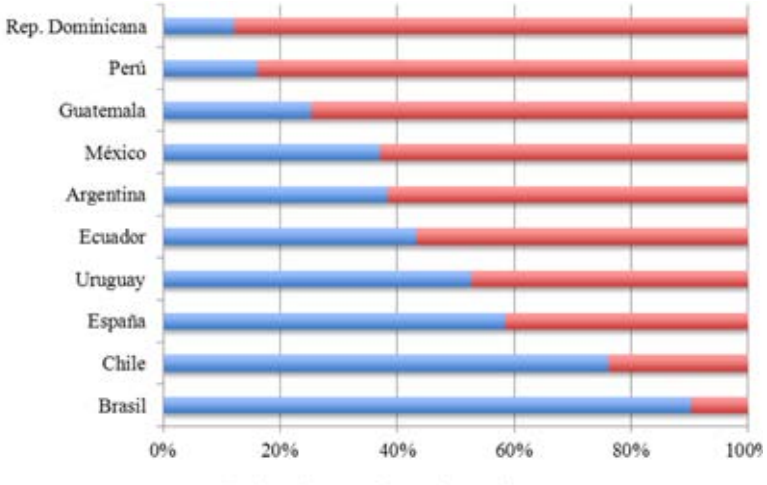


Las alícuotas reducidas representan más del 25% del costo total en Brasil, México, España, Argentina y Uruguay. En este punto debe señalarse que en Ecuador, Guatemala, Perú, Chile y Rep. Dominicana, el IVA utiliza una sóla alícuota. Los créditos tienen un costo fiscal relevante sólo en Chile[17], mientras que los regímenes simplificados, especiales o promocionales tienen uno importante en Brasil. Los diferimientos, para los países que los consideran gastos tributarios, y las devoluciones o reintegros no muestran un costo fiscal relevante en los países analizados que los miden. Finalmente, ninguno de los países analizados presenta gastos tributarios del tipo deducciones.

En cuanto a las fuentes de información utilizadas, lo primero que destaca en el Gráfico Nº 6 es que en Uruguay, España, Chile y Brasil la mayor parte del costo fiscal resulta de mediciones que se apoyan en información contenida en declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT. No es el caso de Argentina, Ecuador, México, Guatemala, Perú y Rep. Dominicana, donde la mayor parte del costo fiscal resulta de mediciones que utilizan estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados.

17 *Concentrado en el crédito a las constructoras.*

Gráfico N° 6
Costo fiscal por fuentes de información

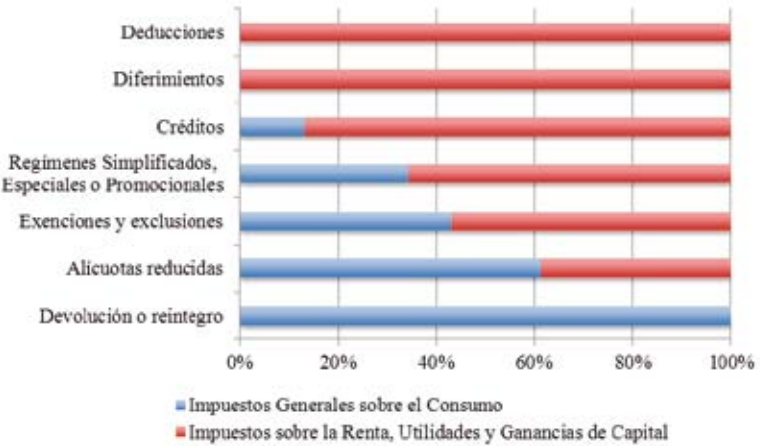


En el caso de Argentina y México es razonable que el mayor costo fiscal resulte de utilizar estadísticas o cualquier otra información no tributaria, puesto que en estos países son los Ministerios o Secretaría de Hacienda, las unidades responsables de la medición, y, en ese sentido, en estricto no pueden acceder a datos protegidos por la reserva tributaria. Sin embargo, sorprende que en Ecuador, Guatemala, Perú y Rep. Dominicana, el mayor costo fiscal provenga también de la utilización de este tipo de información, dado que allí son las AATT las responsables de la medición o forman parte de una comisión conjunta.

Las diferencias en la utilización de información contenida en declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT, tiene mucho que ver con las diferencias en las estrategias de recolección de información tributaria y el nivel de cumplimiento voluntario de los países. En Brasil, Chile y España, por ejemplo, existen estrategias de recolección avanzadas. En España y Uruguay, la omisión a la presentación de declaraciones o registros es muy baja.

En los países en donde la mayor parte del costo fiscal resulta de utilizar información contenida en declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT, se puede apreciar que éste se concentra principalmente en gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, aunque en Brasil y Uruguay también se concentra en las exenciones y exclusiones, alícuotas reducidas y devoluciones o reintegros de los Impuestos Generales sobre el Consumo. Ver Gráfico Nº 7.

Gráfico N° 7
Uso de declaraciones o registros de contribuyentes o terceros
Brasil, Chile, España y Uruguay
Costo fiscal por categoría de impuestos



Aunque en el capítulo siguiente se explica con detalle las buenas prácticas de los países en materia de usos de declaraciones o registros presentados por contribuyentes o terceros ante las AATT, lo que se puede decir aquí es que quienes más usan estos datos para medir los gastos tributarios, muestran estrategias de recolección y procesamiento de la información tributaria bastante avanzadas.

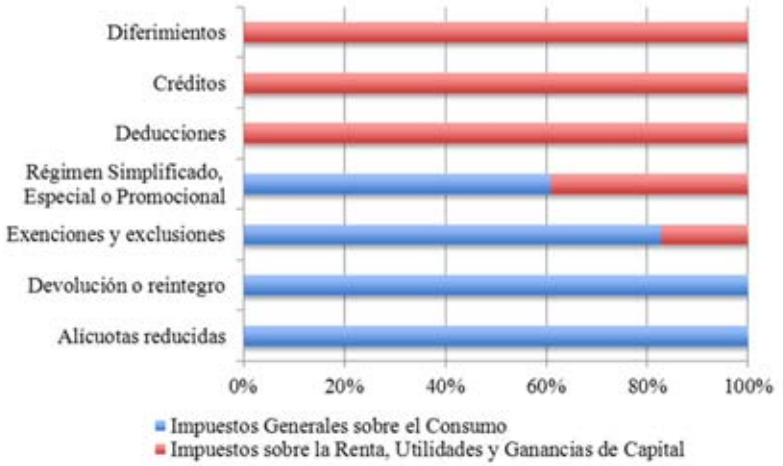
Por ejemplo, dejan a muy pocos contribuyentes fuera de la obligación de declarar o insisten en que presenten declaraciones o registros así se les aplicara retenciones en la fuente. Igualmente, son rigurosos con las operaciones exentas o excluidas, exigiendo que sean declaradas con detalle. No tienen reparos tampoco para solicitar una cantidad importante de información a los contribuyentes, así ello incremente los costos de cumplimiento.

Finalmente, para asegurar la calidad de la información han tomado ventaja de las bondades de las declaraciones o registros electrónicos, han institucionalizado procedimientos de limpieza de datos, han avanzado hacia el uso de declaraciones o registros pre-hechos y así reducir los problemas de la autodeterminación, y han intensificado las verificaciones de datos.

En los países en donde la mayor parte del costo fiscal resulta de utilizar estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados, se puede apreciar que éste se concentra en gastos tributarios del tipo de Impuestos Generales sobre el Consumo, aunque en

México y Guatemala también se concentra en las deducciones, créditos y diferimientos de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital. Ver Gráfico Nº 8.

Gráfico N° 8
Estadísticas o cualquier otra información no tributaria
Argentina, Ecuador, Guatemala, México, Perú, y Rep. Dominicana
Costo fiscal por categoría de impuestos



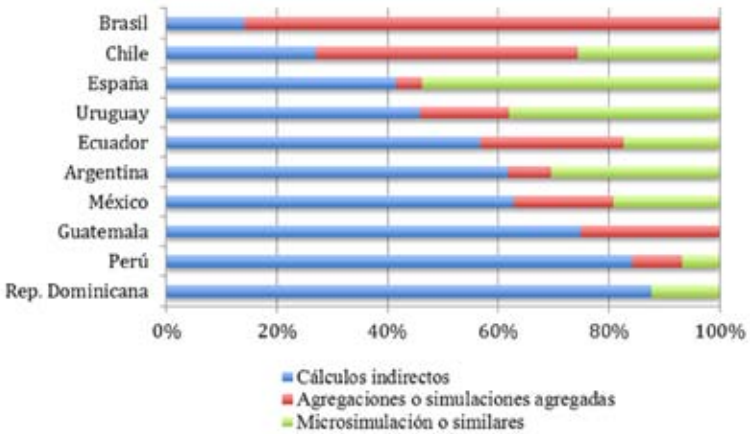
Si bien es difícil encontrar buenas prácticas de las AATT en el uso de estadísticas o cualquier otra información no tributaria administrada por organismos públicos o privados, ya que no tienen a su cargo el desarrollo de los sistemas estadísticos nacionales ni la producción de estadísticas oficiales mas que las tributarias, quienes más usan estos datos son países que muestran un alto grado de desarrollo en la práctica estadística.

Es claro que cuanto mayor sea la cobertura y calidad de las bases de datos disponibles en el país, mayores también serán las posibilidades de usarlas para medir los gastos tributarios, sobre todo, como se indicó previamente, si las unidades responsables de estas tareas son los Ministerios o Secretaría de Hacienda, ya que no pueden acceder a datos protegidos por la reserva tributaria como los provenientes de declaraciones o registros.

Debe señalarse de todas formas que como esta información no tiene un origen tributario, adolecen de ciertas deficiencias para la medición de los gastos tributarios, sobre todo en América Latina, que serán discutidas más adelante. En cuanto a los métodos de medición, lo primero que destaca en el Gráfico Nº 9 es que en Argentina, Ecuador, México, Guatemala, Perú y Rep. Dominicana la mayor parte del costo fiscal resulta de cálculos indirectos que

usan estadísticas o cualquier información de carácter agregado, administrada por organismos públicos o privados. No es el caso de Brasil, Chile, España y Uruguay, donde la mayor parte del costo fiscal resulta de agregaciones o simulaciones agregadas que usan información tributaria o de modelos de microsimulación o similares.

Gráfico N° 9
Costo fiscal por métodos de medición



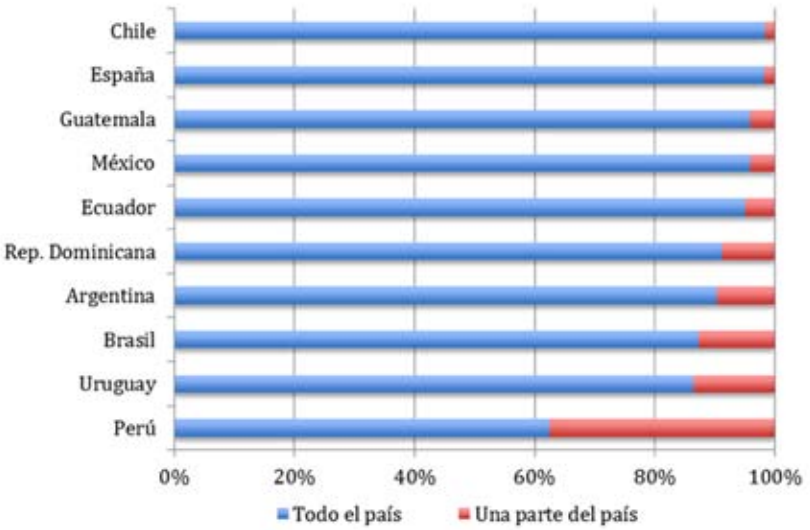
El mayor conocimiento de técnicas cuantitativas de avanzada al interior del sector público puede definir el método de medición. En España en particular, no sólo existe una excelente estrategia de recolección de información tributaria, como se señaló previamente, sino que además los responsables de la medición de los gastos tributarios cuentan con modelos de microsimulación para los principales impuestos, que los facilita adoptar esta aproximación.

En los países en donde la mayor parte del costo fiscal resulta de agregaciones o simulaciones agregadas que usan información tributaria o modelos de microsimulación, éste se concentra principalmente en gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, aunque en Uruguay también se concentra en las alícuotas reducidas y los regímenes simplificados de los Impuestos Generales sobre el Consumo.

En los países en donde la mayor parte del costo fiscal resulta de cálculos indirectos, éste se concentra principalmente en gastos tributarios de los Impuestos Generales sobre el Consumo, aunque en México y Guatemala también se concentra en las deducciones, créditos y diferimientos de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital.

En el Gráfico Nº 10 se destaca la baja significancia fiscal de los gastos tributarios que se aplican en áreas geográficas específicas. Sólo en Perú se acercan al 40% del costo total, por la gran cantidad de beneficios e incentivos para la Amazonía. Dejando de lado los problemas de falta de información para medir los gastos tributarios, este resultado podría estar indicando una escasa efectividad de estas disposiciones para generar desarrollo regional en el resto de países.

Gráfico N° 10
Costo fiscal por área geográfica



Cuando se realiza el mismo análisis exclusivamente para los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta Empresarial, aquellas que tienen un mayor impacto sobre la inversión, los resultados muestran una mayor significancia fiscal de los gastos tributarios que se aplican en áreas geográficas específicas también en países como España, Brasil, Guatemala, Uruguay y Rep. Dominicana.

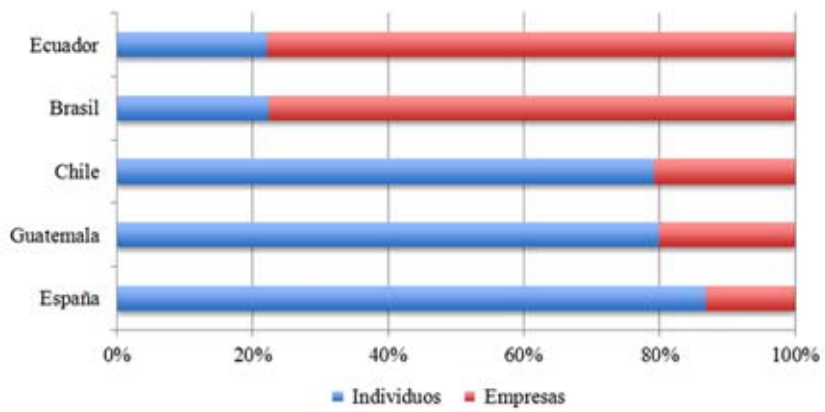
En cuanto a la distribución sectorial del costo fiscal, en el Cuadro Nº 8 se observa que los gastos tributarios de los países analizados que mayor costo fiscal generan operan en sectores como Seguridad Social y Servicios Sociales (que incluye Sistemas Privados de Pensiones y Adopciones); Salud y Sanidad (que incluye Alimentación y Maternidad); Vivienda y Desarrollo Urbano (que incluye Construcción e Infraestructura); e Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional.

En el caso de los Impuestos Generales sobre el Consumo, los gastos tributarios que mayor costo fiscal generan operan en sectores como Vivienda y Desarrollo Urbano (que incluye Construcción e Infraestructura); Salud y Sanidad (que incluye Alimentación y Maternidad); Educación, Cultura (que incluye Actividades Artísticas), Investigación, Desarrollo e Innovación (que incluye Ciencia y Tecnología); y Agricultura (que incluye Agropecuario), Pesca y Forestal.

Cabe señalar que el costo fiscal en estos cuatro (4) sectores representa más del 65% del costo fiscal total de los gastos tributarios de los Impuestos Generales sobre el Consumo en todos los países, con excepción de Brasil, España y Perú. En estos países los gastos tributarios que mayor costo fiscal generan afectan el proceso de producción puesto que están asociados a sectores como Industria (que incluye PYMES), Agroindutria y similares e Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional.

En el caso de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital, antes de avanzar en el análisis por sectores, es interesante notar en el Gráfico Nº 11 que de entre los países donde el costo fiscal de estos impuestos es más relevante, sólo Brasil y Ecuador muestran mayores pérdidas de recaudación asociadas a gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta Empresarial, justamente los impuestos más usados para otorgar incentivos a la inversión. En Chile, Guatemala y España el costo fiscal proviene principalmente de los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta Personal.

Gráfico N° 11
Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital
Costo fiscal por tipo de contribuyente



Los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta Personal que mayor costo fiscal generan están asociados a sectores Seguridad Social y Servicios Sociales (que incluye Sistemas Privados de Pensiones y Adopciones), Empleo, Vivienda y Desarrollo Urbano (que incluye Construcción e Infraestructura) y Sector Financiero.

El costo fiscal en estos cuatro (4) sectores representa más del 80% en todos los países, con excepción de Brasil, Chile, Ecuador y Uruguay. En estos países los gastos tributarios que mayor costo fiscal generan están asociados a sectores como Salud y Sanidad (que incluye Alimentación y Maternidad), Educación, Cultura (que incluye Actividades Artísticas), Investigación, Desarrollo e Innovación (que incluye Ciencia y Tecnología), Industria (que incluye PYMES), Agroindustria y similares e Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional.

Los gastos tributarios de los Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital aplicables sobre empresas o sociedades que mayor costo fiscal generan están asociados a los sectores Comercio Exterior (que incluye Maquilas y Zonas Francas o similares), Seguridad Social y Servicios Sociales (que incluye Sistemas Privados de Pensiones y Adopciones), Educación, Cultura (que incluye Actividades Artísticas), Investigación, Desarrollo e Innovación (que incluye Ciencia y Tecnología), Industria (que incluye PYMES), Agroindustria y similares, Sector Financiero e Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional.

El costo fiscal en estos seis (6) sectores representa más del 60% en todos los países, con excepción de México y Perú. En estos países los gastos tributarios que mayor costo fiscal generan están asociados a sectores como Agricultura (que incluye Agropecuario), Pesca y Forestal, Energía y Minería y son de aplicación general.

Finalmente, debe señalarse que con la base de datos de los gastos tributarios vigentes en los países analizados que acompaña este manual, se pueden hacer más comparaciones como las realizadas en esta sección. Puede ser útil, por ejemplo, hacer análisis por impuestos específicos o tipos de gasto tributario. La base de datos está totalmente codificada, por lo que es fácilmente manipulable a través de cualquier tabla dinámica de una hoja de cálculo estándar.

En el Anexo Nº 3 se explica con detalle esta codificación.

Cuadro N° 8
Costo fiscal por sectores
(En porcentajes)

Sector	Arg	Bra	Chi	Ecu	Esp	Gua	Mex	Per	RDo	Uru
Aparato estatal, Seguridad Interna y Defensa Nacional	0.7		0.4	4.1		2.6	3.2			0.3
Comercio Exterior y Turismo	0.0	5.0	1.2	0.6	0.1	4.6	0.7	0.6	8.6	17.0
Seguridad Social y Servicios Sociales	9.7	10.7	18.8	3.0	12.1	3.5	16.8	1.7		1.3
Empleo		5.4	3.1	2.6	19.2	59.6	4.0	6.4	0.2	0.3
Vivienda y Desarrollo Urbano	5.4	3.2	10.0	2.9	17.7	3.0	8.1	0.4	16.6	8.9
Salud, Sanidad y Deportes	30.3	11.8	5.0	23.6	7.1	10.3	37.9		44.6	22.9
Educación, Cultura, Investigación, Desarrollo e Innovación	9.1	9.9	3.1	9.2	5.0	4.0	6.8	14.0	2.0	8.1
Agricultura, Pesca y Forestal	0.0	10.9	0.9	2.6	6.9		2.0	26.4		5.0
Industria, Agroindustria y similares	10.1	31.3	0.0	0.0	9.5		0.2	0.8	1.0	3.7
Energía y Minería	0.6	0.9	0.1	1.0				2.4		7.0
Transporte y Telecomunicaciones	1.4	0.8	0.9	5.0	2.0		2.0	2.5	17.3	3.7
Sector financiero	16.0	1.0	2.4	4.4	0.1	5.1	2.5	6.4	2.6	0.3
Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional	9.7	4.2	50.6	30.8	4.6	1.5	7.4	36.2	0.2	15.6
Política, Religión, Justicia y Relaciones Exteriores	1.1	0.9	0.0	0.0	0.0	1.7		0.1		
De aplicación general	6.0	3.8	1.4	10.0	4.6	4.2	8.6	1.0	5.3	5.8
Otros			2.1		11.2			1.0	1.5	
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Capítulo 4

Buenas prácticas

En el capítulo anterior se han presentado de manera resumida aspectos generales y específicos de la práctica de los países en materia de medición de los gastos tributarios. En este capítulo se profundizan los aspectos relacionados con las fuentes de información y los métodos de medición, los tópicos más relevantes para la cuantificación de las pérdida de recaudación que experimenta el Estado por la aplicación de los gastos tributarios.

1. Fuentes de información

No en todos los países analizados el mayor costo fiscal de los gastos tributarios resulta de mediciones que se apoyan en la información contenida en las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT. Esto tiene que ver con las diferencias en las estrategias de recolección y procesamiento de la información tributaria que muestran los países.

En primer lugar está el asunto de la cobertura, es decir, a quienes se obliga a presentar declaraciones o registros.

En varias legislaciones se establecen, por ejemplo, umbrales para liberar a los contribuyentes de la obligación de presentar declaraciones o registros. En el caso de los Impuestos sobre la Renta Personal, éstos son más bajos en Brasil, Chile y España que en México, Perú y Rep. Dominicana. Mientras los primeros evidencian umbrales oscilando una (1) vez el PIB per cápita, los segundos llegan a dos (2) veces o más.

Asimismo, todos los países han avanzado hacia esquemas de retención en la fuente. Esto reduce o exime de la obligación de presentar las declaraciones o registros a los contribuyentes. Por ejemplo, los trabajadores en relación de dependencia sólo tienen la obligación de presentar declaraciones o registros cuando perciben rentas no salariales. Brasil y España son los únicos países que mantienen la obligación de presentar las declaraciones o registros así los contribuyentes hubieran sido sujetos de retención.

También se debe tomar en cuenta que muchas veces las operaciones exentas o excluidas dejan de ser informadas ante las AATT, o si se llegan a informar se hacen de forma bastante laxa. Por ello, la pérdida de recaudación asociada a algunos sujetos generadores de grandes de gastos tributarios como los agricultores, las fundaciones, la Iglesia, etc. no puede medirse de forma

directa usando declaraciones o registros. Este no es el caso de Brasil, donde la RFB exige que las operaciones exentas y las exclusiones sean informadas con la misma rigurosidad que las operaciones gravadas.

En segundo lugar está el asunto de la profundidad de la información que se solicita.

Las declaraciones o registros son el eje de la gestión tributaria. Con ellas se logran todos los elementos para la determinación de los impuestos. Son además la base de los cruces de información con fines de control. Pero con las declaraciones o registros también se pueden asegurar datos con fines estadísticos que, incluso, sirven para construir agregados macroeconómicos de relevancia para los países.

Contrariamente a esto, en muchos países de América Latina se ha tendido en las últimas décadas a reducir la cantidad de información que se solicita a los contribuyentes a través de las declaraciones o registros, tanto de individuos como empresas, en línea con objetivos de simplificación y reducción de los costos de cumplimiento promovidos desde ciertos organismos internacionales.

Se azuza la idea de que las declaraciones o registros deben ser cortas y sencillas, y algunos países innecesariamente se colocan en la cornisa y dejan de solicitar información valiosa. Esto afecta negativamente a los responsables de la medición de los gastos tributarios puesto que deben acudir a otras fuentes de información para cumplir con sus tareas.

Nuevamente destaca el caso de Brasil, donde las exigencias de información con muy altas e, incluso, están acompañadas de estrictas sanciones por el no cumplimiento. En este país, destaca el que los responsables de las mediciones de gastos tributarios formen parte del comité encargado del diseño de las declaraciones o registros. De esta forma se asegura que éstos recopilen la información necesaria para las mediciones.

No puede dejar de mencionarse que estas exigencias suponen una mayor carga de obligaciones para los contribuyentes. Así, por ejemplo, en el Reporte Paying Taxes del Banco Mundial de 2010, Brasil aparece como el país de América Latina donde más horas se necesita al año para preparar y llenar las declaraciones o registros de los principales impuestos. Pero, ¿no es este ranking de menor relevancia si lo que se logran son mejores mediciones de los gastos tributarios?

Finalmente, está el asunto de la calidad de la información tributaria.

Hay cierta susceptibilidad en torno al uso de declaraciones o registros como fuente principal de la medición de los gastos tributarios. Algunos académicos

indican que los datos contenidos en ellas no son confiables porque contienen errores de llenado o están incompletos, o más aún, contienen valores subvaluados de ingresos y ventas o sobrevaluados de costos y gastos, lo que genera distorsiones.

Para minimizar los errores en el ingreso de datos, los países han tomado ventaja principalmente de las declaraciones o registros electrónicos. La razón principal radica en que ellas permiten automatizar verificaciones básicas e impedir que las declaraciones sean almacenadas en las bases de datos de las AATT con incoherencias.

Prácticamente todos los países muestran un gran avance en la materia. Según Barra (2006), Brasil y España destacan como precursores, no sólo en Iberoamérica sino a nivel mundial. El primero introdujo el servicio en 1989 y el segundo en 1991.

Las declaraciones o registros electrónicos presentados a través de Internet también están siendo usadas en todos los países. No sólo han contribuido a minimizar los errores sino que han reducido los tiempos en que la información está a disposición de las AATT para su análisis. Chile ha mostrado un liderazgo claro en esta materia desde 1998.

En este país, destaca la mejora en la medición de los gastos tributarios producto del cambio en la captura de las Declaraciones Juradas de Sueldos y Remuneraciones por Internet. Al ser declarado de esta forma, los empleadores informan el detalle de todos sus trabajadores, permitiendo identificar plenamente a los beneficiarios efectivos de ciertos gastos tributarios, por lo que hacen más precisas las mediciones.

Menor es el uso de otros medios como el sistema telefónico fijo o móvil. Sólo Chile y España muestran algún grado de desarrollo.

La confiabilidad de la información contenida en declaraciones y registros requiere también institucionalizar un procedimiento de limpieza de datos, con el apoyo de las unidades de tecnología de la información. Esto puede suponer eliminar o sustituir datos incluso en las mismas bases de datos operativas. En España, la AEAT tiene un equipo especial encargado de estas tareas. Esta depuración puede ser automática (imputaciones) o manual. Se depuran valores extremos (máximos y mínimos), duplicaciones, datos atípicos, entre otros.

En cuanto a los problemas con la determinación, éste es un riesgo de los esquemas de auto-determinación, mayoritariamente aceptados por los países analizados. Como se sabe, bajo este enfoque es el contribuyente o los agentes de retención quienes hacen la determinación de los impuestos a

través de las declaraciones o registros. El camino alternativo, la determinación administrativa, se muestra más en línea con lo que las AATT pudieran buscar, pero incrementan los procedimientos contenciosos.

Tomando en cuenta que la determinación administrativa está abandonándose en el mundo, la única forma que tienen las AATT para asegurar una correcta determinación de los impuestos es intensificar el control tributario, sea a través de verificaciones aleatorias o auditorias profundas.

En la última década el uso de declaraciones o registros pre-hechos a sido una alternativa adoptada por los países para reducir los problema de la auto-determinación. España y Chile son los países que mayor ratio de aceptación reportan entre los países analizados, es decir, el porcentaje de contribuyentes que aceptan lo determinado por la AATT sin hacer ningún ajustes. En el primer caso es de 44,9% y en el segundo de 75%.

La OCDE ha señalado en más de una ocasión que el éxito de las declaraciones o registros pre-hechos radica en la calidad del registro de contribuyentes, el sistema de declaraciones informativas que presentan terceros, el grado de automatización de los procesos de declaraciones de retenedores y pagadores de rentas y un sistema de retenciones en la fuente que aproxime de buena forma las obligaciones a determinar.

No se puede dejar de señalar que la efectividad de las estrategias de recolección y procesamiento de datos dependen del grado de cumplimiento voluntario de los contribuyentes. De los países analizados, Brasil, Chile y España muestran los menores niveles de omisión o presentación fuera de plazo. En el caso de los Impuestos sobre la Renta Personal, estos llegan a 3,0%, 2,3% y 0,3%, respectivamente.

En el caso de los países donde el mayor costo fiscal de los gastos tributarios recaen en mediciones que usan de estadísticas o cualquier otra información no tributaria administrada por organismos públicos y privados, el éxito de las mismas depende de la cobertura, calidad y disponibilidad de la misma, lo cual está estrechamente vinculado al grado de desarrollo estadístico del país. En ese sentido, es difícil encontrar buenas prácticas de parte de las AATT.

En América Latina, según el informe reciente de la CEPAL, *Desarrollo de las Estadísticas Oficiales en América Latina y El Caribe* de 2010, se han experimentado notables avances en la última década en el desarrollo de sistemas estadísticos nacionales y en la producción de estadísticas oficiales.

Argentina, Ecuador, Guatemala, México y Perú muestran un Índice de Capacidad Estadística superior al promedio de América Latina en 2010. Este

indicador del Banco Mundial refleja valoraciones para tres (3) categorías: la práctica estadística, recolección de datos y disponibilidad para los usuarios.

Una de las estadísticas agregadas más usadas para medir los gastos tributarios en estos países, en particular de IVA, son las Cuentas Nacionales. Si bien todos ellos han implementado las recomendaciones del Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas de 1993, con la excepción de Guatemala, aún subsisten algunas limitaciones con la información.

En varios de ellos, se utilizan como años de referencia bases estadísticas desfasadas respecto de la estructura económica corriente (tanto en términos de ponderación como de precios) o no se cuenta con estimaciones del PIB con el detalle sectorial o regional necesario para poder medir algunos gastos tributarios.

Asimismo, muy pocos han elaborado los balances de activos y pasivos de los sectores institucionales, en particular de las sociedades no financieras, los hogares e instituciones sin fines de lucro, e incluso del sector gobierno general.

Los Censos de Población y Vivienda son también usados en las mediciones. Aquí, todos los países de América Latina muestran avances notables.

Otra de las informaciones no tributarias más usadas para medir los gastos tributarios son las que provienen de las Encuestas de Hogares, como las que analizan las Condiciones de Vida, los Ingresos y Gastos y el Empleo. La ventaja de todas ellas radica en que, al presentar datos individualizados, permite hacer mediciones de los gastos tributarios similares a las que se harían con declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros antes las AATT.

Según lo señalado por CEPAL, México y Perú se muestran como los más activos en esta materia, seguidos de Ecuador, Rep. Dominicana y Argentina, no solo por la frecuencia de las encuestas sino por su actualidad.

Lamentablemente, con frecuencia las mediciones de los gastos tributarios usando Encuestas de Hogares difieren de aquellas que usan Cuentas Nacionales. En México, por ejemplo, la SAT y la SHCP muestran diferencias importantes para el caso del IVA.

Otras estadísticas utilizadas son las de las Encuestas de Producción Industrial, las de los organismos reguladores, las de la Secretarías o Ministerio del Poder Ejecutivo, entre otras. En Brasil, se usa mucha la información difundida por los órganos gestores de los gastos, que generalmente tiene una función directa en el proceso de concesión, control y evaluación de los mismos.

2. Métodos de medición

Como se describió en el capítulo anterior, el mayor costo fiscal de los gastos tributarios resulta de mediciones que usan modelos de microsimulación, agregaciones o simulaciones agregadas usando información tributaria y cálculos indirectos usando información no tributaria, de carácter agregado. Aquí se presenta la experiencia de tres (3) países en cada uno de estos métodos, buscando resaltar sus buenas prácticas.

Microsimulación: La experiencia española[18]

Dentro de los métodos de cálculo expuestos, el método de microsimulación ha demostrado ser uno de los más adecuados para medir los gastos tributarios en España. El método permite calcular de forma individualizada cada una de las disposiciones tributarias objeto de análisis.

El método consiste en cuantificar para cada contribuyente un impuesto determinado teórico, excluyendo los gastos tributarios, y la real, con la aplicación de ellos. Hay que precisar que el hecho de que se hayan efectuado retenciones o pagos a cuenta no influye en los cálculos.

Otro punto que conviene precisar es el tratamiento del año de cómputo o de imputación del gasto tributario. En los Impuestos Generales sobre el Consumo, el año natural coincide con el criterio de caja. Ahora bien, en los Impuesto sobre la Renta Personal o Empresarial, la declaración y el ingreso final se realiza meses después de finalizado el año –unos seis (6) meses después en España– lo que origina que los gastos tributarios se imputen al año en que se efectúa la declaración final.

Las fases de la microsimulación son:

a. Extracción de las declaraciones.

   Antes que nada hay que precisar que para llevar a cabo la cuantificación se habrá tomado una primera decisión y es no optar por métodos de muestreo. Las técnicas de muestreo son útiles cuando no se disponen de medios informáticos potentes y el número de contribuyentes fuera muy elevado y homogéneo. Pero gracias al avance en los medios informáticos se pueden hacer las mediciones con la totalidad de las declaraciones y obtener resultados en poco tiempo.

   La extracción de la totalidad de las declaraciones va a suponer que se construirá una base de datos con la que se va a estar trabajando de

18 *Proporcionado por la AEAT.*

forma permanente durante todo un año, hasta que se disponga de una nueva base al cierre del ejercicio siguiente. Para que tenga el mayor grado de fiabilidad debe de extraerse lo más tarde posible, puesto que no hay que olvidar que declaraciones por ejercicios pasados pueden estar presentándose de forma permanente.

En España el proyecto de Presupuesto de la Nación para el año 2010, fue presentado por el Gobierno al Congreso en septiembre de 2009. Para medir los gastos tributarios, por ejemplo, del Impuesto sobre la Renta Personal, la base de datos última de que se dispone es la correspondiente al ejercicio 2007. Este desfase temporal de dos (2) años, pero que algún país puede encontrarse con un desfase mayor, es necesario superarlo con las medidas que más adelante se detallan.

Sin duda la base de datos será una "foto fija" de las declaraciones correspondientes a un año y su utilidad no sólo estará para cuantificar los gastos tributarios, sino que será la información publicada como estadística del ejercicio por el órgano competente.

b. Proceso de depuración de datos.

Lo primero que deben hacer los encargados de la base de datos es proceder a aplicarle los filtros que establece la legislación para eliminar las posibles inconsistencias o errores que puedan cometerse en el llenado de los formularios. Una cosa es que los datos declarados por cada contribuyente se recojan de forma completamente fidedigna a como ellos los presentaron, pues en el caso de errores serán penalizados por los órganos competentes, y otra cosa muy distinta es que para llevar a cabo ejercicios de simulación se trasladen errores que pueden ser fácilmente subsanables.

Si un contribuyente comete un error numérico (efectúa una suma o cualquier operación aritmética) o supera un límite establecido en la legislación, estos errores deben ser subsanados. Este comentario es oportuno hacerlo pues en cierta literatura se afirma que las estimaciones de datos se efectuaban de forma incorrecta porque partían de declaraciones que contenían errores. Desde luego aquellos errores que procedan de operaciones numéricas o de aplicación de la propia legislación deben ser subsanados, antes de formar una base de datos.

Para reducir ello la AEAT dispone de:

- facilidades telemáticas que evitan errores aritméticos e inconsistencias: envío de borradores de declaración, programas informáticos de ayuda, descargas de datos fiscales, etc.;

- sistemas de gestión y comprobación de declaraciones: basados en cruces masivos con la información aportada por terceros, remisión a los contribuyentes de los errores detectados, etc.; y
- procesos de depuración estadística de las declaraciones.

Queda claro la importancia que debe darse a la configuración de la base de datos y que existirán limitaciones en el tiempo: cuanto más tarde, para incorporar el mayor número de correcciones posibles, y la necesidad de tenerla disponible; cuanto antes, para que permita ser utilizada para efectuar nuevas estimaciones.

También los datos pueden ser objeto de limitaciones y sólo recoger los apartados más importantes de la propia declaración del contribuyente y aquellos que puedan tener un mayor interés para las AATT o para la sociedad, en el caso de estadísticas publicadas. Cuanto más datos se tengan, más dificultad habrá en su manejo. Por otro lado, los datos omitidos hoy pueden ser necesarios mañana.

No debe olvidarse que el cálculo consiste en liquidar uno por uno a los contribuyentes, obteniendo un impuesto determinado sin gasto tributario y uno con ellos. La diferencia entre ambos cálculos constituye la medición buscada. En la medida que existan datos poco significativos (de cuantía pequeña o de escaso interés) se incrementará el tiempo de obtención de resultados.

c. Desfase temporal.

Antes se ha mencionado que la base de datos que se toma para efectuar las estimaciones de los gastos tributarios está formada por las declaraciones correspondientes a dos (2) años antes (o más, según cada país o el impuesto de que se trate). En cualquier caso, existe un desfase temporal y habrá que tener en cuenta: los cambios normativos que se han producido en los años anteriores y las proyecciones de los datos.

Los cambios normativos de los dos (2) últimos años ya se tomaron en consideración para las estimaciones de gastos tributarios del ejercicio presente. Sólo quedaría incorporar los que el Gobierno haya podido aprobar durante el ejercicio. Es probable que el propio departamento que efectúa los cálculos de los gastos tributarios estuviera al corriente y hubiera proporcionado unas estimaciones del costo de las medidas coyunturales adoptadas.

La proyección de datos puede basarse en distintas estimaciones:

- Estimaciones mediante la proyección de la evolución de las magnitudes observadas en ejercicios anteriores. Es decir, se dispone de una serie

histórica de cada uno de los datos declarados. Esta serie permite efectuar proyecciones necesarias. Incluso se pueden tener datos más recientes a través de los pagos periódicos (mensuales o trimestrales) que efectúan las empresas. Ello permite conocer la evolución reciente de determinadas variables.

- Estimaciones mediante la evolución de variables exógenas: elaboradas por otros departamentos ministeriales (Institutos de Estadística, Departamentos de Política Económica, etc.) pueden publicar series estadísticas de la evolución de determinadas variables: evolución de los salarios, evolución del mercado de trabajo, rentabilidad de productos financieros, etc.
- Escenario macroeconómico. A la hora de dar valor a los estimadores, estos se encuentran influenciados por la coyuntura y deben recogerse las estimaciones de los últimos datos macroeconómicos que haya presentado el Gobierno. Evolución prevista del PIB, crecimiento de la población, etc.

De esta forma se tendrá un conjunto de datos que habrá que trasladar y concretar para cada dato de la declaración con el factor afectado por el crecimiento poblacional y el crecimiento de las rentas. Si se estuviera analizando las rentas laborales, habría que aplicar el factor de incremento (o disminución) de la población trabajadora y el factor de incremento de los importes de los salarios.

Pueden existir incentivos coyunturales que alteren las estimaciones. Si se introdujera una medida nueva puede ser que, en un primer momento, tenga un efecto de impacto mayor y que con el tiempo se pueda ir diluyendo. También, el Gobierno pudo aprobar una norma con carácter temporal y, en consecuencia, si va a desaparecer en una fecha determinada en el último momento se pueden concentrar los gastos tributarios en mayor cuantía.

d. Ajustes en la aplicación de los gastos tributarios.

Anteriormente se señalaba que la medición de los gasto tributarios consiste en liquidar o cuantificar la deuda uno a uno a cada contribuyente obteniendo un impuesto determinado sin incentivos y uno con incentivos.

Si el contribuyente ha aplicado en su declaración uno o varios incentivos, la cuantía del gasto tributario se distribuirá proporcionalmente a cada uno en la cuantía que le corresponda. Este reparto puede tener un grado de dificultad mayor si estamos en Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial pues hay incentivos que deducen o reducen en la base y otros de tipo crédito que minoran la cuota.

En cualquier caso, parece claro que el órgano encargado del cálculo debe establecer los criterios de ajuste correspondiente.

e. Utilidad posterior de la base de datos.

Ya se ha mencionado con anterioridad que las bases de datos de ejercicios precedentes van a permitir disponer de la evolución de las distintas variables objeto de estudio. Es decir se podrá verificar la evolución de las distintas partidas declaradas y la similitud o diferencia con datos de fuentes externas.

Otro aspecto de enorme interés es, una vez que se disponga de la base de datos definitiva de un año, proceder a contrastar los gastos tributarios reales aplicados por los contribuyentes, con las estimaciones o previsiones efectuadas dos (2) años o más antes. Este análisis siempre sirve para mejorar las futuras implementaciones. No obstante, es bien sabido que la evolución de la economía en su conjunto hace que se produzcan resultados atípicos. Si hubiera gastos tributarios relacionados con la cotización de acciones en Bolsa, es bien conocido que en un pasado no muy lejano han existido subidas espectaculares y caídas repentinas, parece evidente que tanto los ingresos que de ellos se deriven como los gastos tributarios irán estrechamente ligados.

Lo que no cabe duda es que, antes de preparar una nueva base de datos para futuras estimaciones, deben analizarse los datos reales obtenidos y las variaciones que se han producido con las estimaciones iniciales para con ello corregir los factores evolutivos que procedan.

Una vez expuesto el sistema de microsimulación quizás se comprenda mejor la dificultad que origina su implantación y su mantenimiento permanente. Sin duda, ha quedado de manifiesto la enorme ventaja que tiene disponer de una herramienta como la descrita para el cálculo de los gastos tributarios. También se ha pretendido despejar algunas dudas sobre si este sistema cumplía con unos objetivos de fiabilidad suficientes.

Un gráfico que describe todas las fases presentadas aquí, que toma en consideración la medición para el año 2010, se encuentra en Anexo Nº 4.

Agregaciones o simulaciones agregadas: La experiencia brasileña[19]

El método de la agregación o simulación agregada consiste en cálculos matemáticos simples utilizando las informaciones de las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT. Tomando como base los valores totales de cada rúbrica, se aplican los cálculos para obtener el valor del gasto tributario.

19 *Proporcionado por la RFB.*

Es necesario atención especial en la formación de la base de datos extraídos de las declaraciones. En el caso de Brasil, existen procedimientos que buscan minimizar los errores del llenado de los contribuyentes durante el proceso de entrega de las declaraciones.

Un PGD hace críticas electrónicas sobre los datos llenados por los contribuyentes, trasporte de datos, cálculos automáticos y emite mensajes de avisos para la corrección de informaciones o mensajes de errores que impiden la transmisión de la declaración.

Existe un manual muy completo para orientar el llenado, conteniendo la discriminación de las informaciones que deben constar en cada campo de la declaración. Después de recibidas, las declaraciones pasan por procesamientos electrónicos donde inciden varios parámetros que pueden dirigir la declaración para la fiscalización.

Algunos ejemplos de las agregaciones o simulaciones agregadas se presentan a continuación:

a. Exención del rendimiento de las jubilaciones en el Impuesto sobre la Renta Personal. El beneficio consiste en una exención de una parte del rendimiento proveniente de las jubilaciones, recibidos por contribuyentes mayores de sesentaicinco (65) años. La fuente de información es un campo de la declaración donde los contribuyentes registran el valor de esa parte exenta. Sobre la suma de esos valores, se aplica la alícuota media del impuesto y se llega a la medición del gasto tributario.

Cuadro N° 9
Exención Rendimientos Jubilación
R$ 1,00

Valor parte exenta jubilación (A)	Alícuota media (B)	Gasto tributario (C=A*B)
81 251 517 957	8,5%	6 905 074 293

b. Exención de las utilidades gravadas con el Impuesto sobre la Renta Empresarial de los emprendimientos instalados en las Regiones Norte y Nordeste. El beneficio consiste en una exención de las utilidades provenientes de los emprendimientos instalados en las Regiones Norte y Nordeste, con proyectos aprobados por las Superintendencias del Desarrollo Regional, encuadrados entre los sectores considerados prioritarios para la economía local. La fuente de la información es una

hoja específica de la declaración donde el contribuyente demuestra las utilidades del emprendimiento beneficiado y calcula el valor de la exención. El campo con el valor de la exención es el propio gasto tributario.

Cuadro N° 10
Exención por Desarrollo Regional
R$ millones

Exención (A)	Gasto tributario (B=A)
4 055	4 055

c. Programa Universidad para Todos (Prouni). El beneficio consiste en una exención de los ingresos por prestación de servicios de educación de las universidades privadas que adhirieron al programa, en contrapartida a la oferta de becas en gratuidad. La fuente de la información es un campo de la declaración de la contribución COFINS –uno de los Impuestos Generales sobre el Consumo de competencia del Gobierno Federal– donde los contribuyentes registran el valor de los ingresos exentos. Las extracciones se realizan utilizando la lista de los contribuyentes que el Ministerio de la Educación envía a la RFB. Sobre el valor de los ingresos se aplica la alícuota de la COFINS y se llega al gasto tributario.

Cuadro N° 11
Exención COFINS Prouni
R$ 1,00

Valor ingresos exentos (A)	Alícuota COFINS (B)	Gasto tributario (C=A*B)
3 793 150 112	3%	113 794 503

d. Deducción de los gastos de educación en el Impuesto sobre la Renta Personal. El beneficio consiste en una deducción de la base de cálculo del impuesto por gastos de educación. Esa deducción está limitada por un monto anual. La fuente de información es un campo de la declaración donde el programa generador de la declaración transporta el valor consolidado, observando el límite deducible, de los gastos informados por los contribuyentes con educación. Sobre ese valor consolidado se aplica la alícuota media del impuesto, llegando a la medición del gasto tributario.

Cuadro N° 12
Deducción Gastos de Educación
R$ 1,00

Valor gastos en educación (A)	Alícuota media (B)	Gasto tributario (C=A*B)
14 670 581 072	8,5%	1 246 763 812

e. Deducción de los gastos con asistencia médica para los empleados en el Impuesto sobre la Renta Empresarial. Deducción de la base imponible de los gastos efectuados con asistencia médica, dental y farmacéutica a los empleados. La fuente de la información es un campo de la declaración donde los contribuyentes registran el valor de esos gastos. Sobre ese valor se aplica la alícuota del impuesto y se llega al gasto tributario.

Cuadro N° 13
Deducción Asistencia Médica a Empleados
R$ 1,00

Deducción Asistencia Médica (A)	Parte no deducible (B)	Alícuota (C)	Gasto tributario (D=(A-B)*C)
14 670 581 072	61 906 085	25%	2 101 850 302

f. Créditos del Impuesto sobre la Renta Personal por las donaciones para incentivo a la cultura, el audiovisual, el deporte y fundos de los niños. Crédito por las donaciones y patrocinios efectuados en favor de proyectos aprobados para el incentivo a la cultura, el audiovisual, el deporte y fundos de los niños. Crédito limitado a 6% del impuesto debido. La fuente de la información es un campo de la declaración donde el programa generador de la declaración consolida esas donaciones, observando el límite del valor del crédito. Ese valor es el propio gasto tributario. Es necesario hacer la distribución por tipo de incentivo.

Cuadro N° 14
Crédito Donaciones
R$ 1,00

Tipo de crédito	Valor del crédito (A)	Distribución porcentual de donaciones (B)	Gasto tributario (C=A*B)
Cultura	66 551 777	21,7%	14 428 767
Actividad audiovisual		2,8%	1 854 057
Fondos de Niños		73,3%	48 775 107
Deportes		2,2%	1 493 845
Total	66 551 777	100%	66 551 777

g. Crédito del Impuesto sobre la Renta Empresarial por la alimentación de los trabajadores. Crédito del impuesto equivalente a la aplicación de la alícuota sobre el valor del costo de los Programas de Alimentación de los Trabajadores aprobados por el Ministerio del Trabajo. Crédito limitado a 4% del valor del impuesto debido. La fuente de la información es un campo de la declaración donde el programa generador critica el valor declarado por el contribuyente, observando los límites de ese crédito. El valor informado del crédito es el propio gasto tributario.

Cuadro N° 15
Crédito Alimentación Trabajadores
R$ 1,00

Crédito (A)	Gasto tributario (B=A)
333 428 819	333 428 819

h. Alícuota cero PIS/COFINS sobre libros. Reducción a cero de las alícuotas del PIS y COFINS sobre la venta de libros en general. La fuente de la información es un campo de la declaración de PIS/COFINS, donde los contribuyentes registran los valores de las ventas tributadas a la alícuota cero. Las extracciones se realizan por sector económico y por tipo de régimen de tributación (acumulativo o no-acumulativo). Sobre ese valor se aplican las alícuotas de acuerdo con el régimen de tributación y se llega al valor del gasto tributario.

Cuadro N° 16
Alícuota Cero PIS/COFINS Libros
R$ 1,00

Valor Ventas Alícuota Cero No Acumulativo (A)	Alícuota COFINS No Acumulativo (B)	Valor Ventas Alícuota Cero Acumulativo (C)	Alícuota COFINS Acumulativo (D)	Gasto Tributario (E=A*B+C*D)
311 016 917	7,6%	30 508 114	3%	24 552 529

i. Régimen Especial Simples Nacional. Reducción de las alícuotas y modificación de la base de cálculo para los contribuyentes participantes del régimen Simples Nacional. Las fuentes de información son datos de las ventas de bienes y servicios, extraídos de las declaraciones de los contribuyentes y también los registros de recaudación. A partir del valor de las ventas, se simula la hipótesis de tributación de acuerdo con la sistemática del lucro presunto (el régimen general de simplificación del cálculo de los tributos) y se compara con los valores efectivamente recaudados. La diferencia entre los dos es el gasto tributario.

Cuadro N° 17
Régimen Especial Simples Nacional
Impuesto sobre la Renta Empresarial
R$ millones

Valor Ventas (A)	Presunción (B)	Alícuota (C)	Deuda (D=A*B*C)	Recaudación efectiva (E)	Gasto Tributario (F=D-E)
375 332	8%	25%	7 507	1 062	6 445

Cuadro N° 18
Régimen Especial Simples Nacional
COFINS
R$ millones

Valor Ventas (A)	Alícuota (B)	Deuda (C=A*B)	Recaudación efectiva (D)	Gasto Tributario (E=C-D)
375 332	3%	11 260	4 054	7 206

Cálculos indirectos usando información no tributaria: la experiencia mexicana[20]

A continuación se presentan algunos apuntes para medir los gastos tributarios con el uso tanto de Cuentas Nacionales como de Encuestas de Ingresos y Gastos. Primero se analizan las opciones para la medición de los gastos tributarios de IVA. Luego se presentan algunos aspectos para medir gastos tributarios de Impuestos sobre la Renta.

a. IVA.

Este impuesto se genera de una forma muy parecida a como se construyen las Cuentas Nacionales, por tanto su uso parece totalmente justificado. En cada una de las etapas del proceso productivo se paga sólo sobre el valor que agrega y se acredita el pago del impuesto por el valor de los insumos utilizados.

Los gastos tributarios se presentan de varias formas en este impuesto: exención con derecho a devolución por el pago del impuesto pagado en la adquisición de los insumos, también llamando tasa cero, exención sólo del valor agregado en una de las etapas; reducción de alícuotas, entre otras. Estas disposiciones pueden ser generales o en áreas geográficas delimitadas.

Existe un cuadro de Oferta y Utilización total de bienes y servicios en la Cuentas Nacionales. En la utilización se presentan dos (2) conceptos: la demanda intermedia (insumos) y la demanda final.

Esta última se clasifica en consumo final (privado y público), formación bruta de capital fijo, variaciones de existencias y exportaciones.

La base de imposición del impuesto al valor agregado se centra sólo en el consumo final privado, el impuesto de la demanda intermedia es acreditado en las etapas posteriores del proceso. El consumo final público no se comercializa, por tanto no genera el impuesto, aunque su consumo intermedio genera impuesto y no es acreditado en etapas posteriores.

El valor de las inversiones comprendidas en la formación bruta de capital fijo también se va a acreditar en el momento de facturar el bien a producir con estos activos. Las variaciones de existencias son movimientos de inventarios no vendidos y las exportaciones no están gravadas en el país de origen.

20 *Proporcionado por el SAT de México.*

Por lo anterior el análisis se centra en el consumo final privado[21]. Este consumo se trata de bienes finales con todo el valor agregado generado a lo largo del proceso productivo. En el caso de impuesto al valor agregado se grava el consumo final, por lo que teóricamente se podrían tener dos opciones: ir reconstruyendo todo el proceso productivo, o bien, tomar el valor final que ya contiene la totalidad del valor agregado.

Cuando se trata de exención con derecho a devolución (tasa cero), el gasto tributario alcanza la totalidad del producto. Dicho de otra manera, es la suma de los valores agregados que lo constituyeron. Lo más sencillo es calcular sobre el producto final al que va dirigido al consumo final.

Si las Cuentas Nacionales ofrecen un desglose suficiente en el cuadro de consumo final, el gasto tributario se calcula con este monto multiplicado por la tasa del impuesto. No es necesario calcular con la suma de valores agregados en las diferentes etapas hasta llegar al producto final.

Si las Cuentas Nacionales no presentan el desglose al nivel requerido es necesario recurrir a otras fuentes como la Encuesta de Ingresos y Gastos. Al enfrentarse normalmente un subreporte con esta fuente, no se debe utilizar el monto del consumo, sino se determina el porcentaje que representa el gasto en particular del gasto total y se aplica al gasto reportado en Cuentas Nacionales. Si el consumo en particular es habitual la estimación resultará bastante adecuada.

Cuando el producto está exento sólo en una etapa se presentan varias opciones, la más común y única en que realidad se trata de un gasto tributario, es cuando está exenta la última etapa del proceso productivo.

De la misma forma que se hizo en el punto anterior es necesario estimar el consumo que está exento, si existe suficiente desagregación es sencillo, de otra manera es necesario determinar un porcentaje con una encuesta, como se explicó anteriormente.

Un segundo paso es determinar qué parte de este consumo se encuentra exenta. Lo anterior puede hacerse con la cuenta de producción en la que se presenta el consumo intermedio y el valor agregado con diferente nivel de desagregación. Se debe buscar aquel que corresponda lo más cercano posible y determinar el porcentaje que representa el valor agregado. Este porcentaje se va a aplicar al consumo final del producto exento, posteriormente se multiplica por la tasa correspondiente de IVA con lo que se obtiene una estimación del gasto tributario por esta exención.

21 *Al consumo privado es necesario sumarle la balanza turística para agregarle el consumo de extranjeros dentro del territorio y restarle el consumo de nacionales en otros países. En Cuentas Nacionales se le llama compras netas en el mercado exterior y tiene el signo contrario al que se debe utilizar para esta estimación.*

b. Impuestos sobre la Renta.

Las Cuentas Nacionales reportan magnitudes demasiado agregadas para el total de los salarios que se pagan en toda la economía, el excedente de explotación, etc., por tanto no contiene datos individuales que se requieren para determinar muchos aspectos necesarios para la medición de los gastos tributarios.

En este impuesto existen varios grupos de contribuyentes: empresas que pueden estar constituidas como sociedades o pequeñas unidades, frecuentemente dentro de una familia, profesionales que ejercen su labor de forma independiente, asalariados, entre otros.

Para determinar la utilidad de fuentes no tributarias en la medición de los gastos tributarios es necesario observar la naturaleza de éstos. Podrían presentarse de diferentes formas: exención de pago para asalariados con bajos ingresos, exenciones personales por algún motivo especial como son gastos médicos, ingresos por jubilación, créditos por condiciones especiales de familia (minusválidos, número de componentes), exención de pago o disminución de alícuotas a empresas dedicadas a algunos sectores específicos como agricultura, educación, cultura, etc.

En el caso de Impuesto sobre la Renta Empresarial, al usar como fuente de información a las Cuentas Nacionales la mejor aproximación para la utilidad es el excedente de explotación. Regularmente se presenta la cantidad bruta y neta, la diferencia entre ambas lo constituye la depreciación, cuyo cálculo difiere desde el punto de vista tributario.

La información por sectores institucionales de Cuentas Nacionales se utiliza para separar el excedente de explotación de las sociedades de las pequeñas unidades económicas. Las sociedades están representadas en dos sectores institucionales: las financieras y las no financieras.

Dentro del sector hogares se consigna la producción realizada por las pequeñas unidades y los profesionistas independientes. No se separa el excedente de explotación de los salarios, sino que se presenta un concepto único llamado ingreso mixto neto. Este grupo de contribuyentes puede estar clasificado como individuos como empresas o sociedades, lo que presenta un problema en la medición de los gastos tributarios.

Las instituciones privadas sin fines de lucro también constituyen un sector institucional de particular interés para las mediciones, al ser sujetas de condiciones especiales desde el punto de vista tributario.

Una variable de gran interés es el monto de los salarios pagados, sin embargo al tratarse de un agregado no es de gran utilidad para la medición de los gastos tributarios. Cuando se presenta un gasto tributario a todos los asalariados, las Cuentas Nacionales generalmente indican el número de trabajadores, por lo que es factible multiplicar este apoyo por la totalidad de los trabajadores.

Capítulo 5

Convenciones propuestas

Como se dijo en la introducción, un objetivo secundario que persiguió el manual fue avanzar hacia la uniformización de las mediciones de los gastos tributarios, incluyendo una discusión sobre la identificación de los mismos y proponiendo la adopción de ciertas convenciones, principalmente en materia de lo que se entiende por gastos tributarios, el propósito de las mediciones, los sistemas tributarios de referencia a considerar y las fuentes de información y métodos de medición a utilizar.

Si bien mayor discusión es necesaria para uniformizar aspectos más complejos como los de las fuentes de información y los métodos de medición, la interacción entre todos los miembros del GTMGT ha permitido avanzar en la dirección deseada. A la fecha de culminación del presente manual, se sabía que algunos cambios metodológicos se habían producido en Ecuador y se venían discutiendo en Chile.

1. Sobre el concepto de gasto tributario

De las definiciones utilizadas por los países analizados, queda claro que una disposición es considerada un gasto tributario cuando genera una pérdida de recaudación y supone una desviación de alguna disposición tributaria general. Asimismo, el que persiga un objetivo de política económica o social del Estado o el que aumente la disponibilidad económica del contribuyente son también características que delinean un gasto tributario.

OCDE (2002) definió a los gastos tributarios como *los costos estimados en los ingresos fiscales que produce el tratamiento preferencial a actividades específicas*. Por su parte, Kraan (2004) amplió esta definición señalando que un gasto tributario puede ser definido como *una transferencia de recursos públicos que es lograda mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia, en lugar que por un gasto público directo.*

La versión 2007 del Manual de Transparencia Fiscal del FMI define a los gastos tributarios como *los ingresos sacrificados como resultado de ciertas disposiciones del código tributario, tales como exenciones de la base tributaria, deducciones del ingreso bruto, créditos tributarios que se deducen de las obligaciones tributarias, reducciones de la tasa impositiva y aplazamientos del pago de impuestos (como la depreciación acelerada).*

Agrega el glosario del mismo documento, que los gastos tributarios son las *concesiones o exenciones a una estructura tributaria "normal" que reducen la recaudación de ingresos del gobierno y que, como los objetivos de política del gobierno pueden lograrse en forma alternativa a través de subsidios u otros desembolsos directo, se considera equivalente a un gasto presupuestario.*

Vista la práctica de los países y las propuestas de la OCDE y el FMI, el GTMGT recomienda definir el gasto tributario como los recursos dejados de percibir por el Estado, por la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes en relación a un sistema tributario de referencia, con el fin de alcanzar ciertos objetivos de política económica o social.

2. Sobre el propósito de las mediciones

Al ser la medición de los gastos tributarios una actividad que forma parte del proceso presupuestario, es lógico que el mayor interés de los países radique en cuantificar la pérdida de recaudación que generan. OCDE (2002) enfatiza este hecho al señalar que *el costo de los principales gastos tributarios debería ser presentado como información complementaria de los Presupuestos de la Nación, señalando, hasta donde se pueda, el área funcional al que deberían incorporarse, a fin de facilitar las decisiones presupuestarias.*

Se ha podido verificar que esta práctica radica también en las mayores dificultades que tienen los responsables de estas tareas en los países en desarrollo para obtener información especializada que permita cuantificar la ganancia de recaudación que se obtendría con la derogación de los gastos tributarios o la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazarlos por subsidios o transferencias.

Es cierto también que, para disposiciones muy específicas, algunos países intentan cuantificar la ganancia de recaudación que se obtendría con la derogación de los gastos tributarios. Cuando este es el caso, se ha podido verificar que en los reportes oficiales se tiende a mezclar estos resultados con las mediciones que cuantifican la pérdida de recaudación.

Por ejemplo, Chile, Uruguay y Perú, incorporan el efecto negativo en la recaudación que produciría la eliminación de ciertas exenciones de IVA aplicables a bienes o servicios intermedios en contribuyentes que los adquieren en etapas posteriores, al activarles el crédito fiscal. Siendo técnicamente correcto, estos resultados se mezclan con mediciones de gastos tributarios que generan puras pérdidas de recaudación.

De igual forma, estas mezclas ocurren cuando se usan estimados de incumplimiento para cuantificar las ganancias esperadas con la eliminación de los gastos tributarios. Si bien pueden resultar adecuados para reducir las expectativas de los legisladores de lo que se obtendría con la eliminación, es importante que en los reportes oficiales estos resultados no aparezcan juntos con mediciones que persiguen sólo cuantificar las pérdidas de recaudación.

Como se discutió en el Capítulo 2, algunas disposiciones aunque parecen gastos tributarios, en realidad no lo son porque generan una ganancia de recaudación, como las exenciones o exclusiones de IVA sobre bienes o servicios intermedios que se destinan a producir bienes o servicios finales gravados. Por ello, no deberían ser incluidos en los reportes oficiales que se presentan a los legisladores.

Algunos países los consideran gastos tributarios negativos y compensan las ganancias con las pérdidas de recaudación asociadas al resto de gastos tributarios. Si bien pareciera simétrico este tratamiento, al ser el propósito de las mediciones la cuantificación de las pérdidas de recaudación, esta práctica subvaluaría los resultados totales y duplicaría el impacto positivo de la recaudación en el Presupuesto de la Nación.

Finalmente, se ha podido verificar que algunos países consideran las interacciones que produce la superposición de gastos tributarios. En Chile y Perú, por ejemplo, se aísla muy bien el costo fiscal de diferentes exenciones de IVA e Impuesto a la Renta que operan sobre una misma área geográfica y sectores económicos, evitándose así una sobrevaluación de la pérdida de recaudación que experimenta el Estado.

En ese sentido, el GTMGT recomienda que el propósito principal de las mediciones de gastos tributarios sea el cuantificar la pérdida de recaudación producto de su aplicación, teniendo cuidado de no incluir gastos tributarios negativos, es decir, disposiciones como exenciones, exclusiones o alícuotas diferenciadas que producen una ganancia de recaudación, y considerando las interacciones que produce la superposición de gastos tributarios.

Asimismo, sólo si los responsables de las mediciones cuentan con información especializada que les permitiera cuantificar la ganancia de recaudación que se obtendría con la derogación de los gastos tributarios o la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazar los gastos tributarios por subsidios o transferencias, éstas deberían llevarse a cabo. De hacerlo, los resultados deben presentarse de forma separada en los reportes oficiales.

3. Sobre el sistema tributario de referencia

Todos los países analizados identifican los gastos tributarios a partir de un sistema tributario de referencia basado en la legislación, sea ésta de carácter tributario o no. Sólo algunos países consideran un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico, para algunos casos especiales. Chile, en particular, lo considera para las utilidades retenidas.

Muchos académicos consideran que la elección de un sistema tributario de referencia basado en la legislación impide que la medición de los gastos tributarios sea comparable entre países. Esto es así porque aún la legislación puede escaparse grandemente de la doctrina internacionalmente aceptada, llevando a dejar fuera de la lista de gastos tributarios disposiciones que en otros países si serían considerados como tales o viceversa.

Sin embargo, hoy por hoy, en los países en desarrollo existe una convergencia hacia la doctrina internacionalmente aceptada.

La legislación de IVA es bastante similar en la mayoría de países en cuanto a los aspectos materiales, personales, territoriales y temporales del hecho generador. Asimismo, existe consenso en cuanto al método para determinar la obligación tributaria. Prácticamente en todos los países se usa el método del crédito por facturas. Quizás las mayores diferencias radican en la cantidad de alícuotas que se utilizan.

A diferencia de lo que sucede con el IVA, los Impuestos sobre la Renta Personal o Empresarial son más heterogéneos entre países. Sin embargo, varias disposiciones suelen compartir cierta lógica legislativa. Por ejemplo, están todas aquellas que permiten que el impuesto grave la renta y no los ingresos, como las deducciones por costos y gastos vinculados con la actividad que genera la renta.

Asimismo, están las disposiciones que mantienen la simetría de los impuestos como el arrastre de pérdidas y saldos a favor de ejercicios fiscales anteriores.

Cuando el principio jurisdiccional de los impuestos es el de renta mundial, las disposiciones unilaterales o bilaterales para evitar la doble imposición internacional, como los créditos por impuestos pagados en el exterior o la aplicación de CDI, son sólo la forma como se asegura que este principio se cumpla[22].

22 *Siempre que no limiten la imposición en residencia. Cuando éste es el caso –por ejemplo, a través de un CDI– incluso podría estar justificada esta limitación si hay una conexión fuerte con el Estado de la fuente que lleve a concederle parte o toda la recaudación.*

Se ha verificado también, que los países generalmente prefieren adoptar un sistema tributario de referencia basado en la legislación, por razones de practicidad en las tareas de medición. Sobre este punto, los académicos no deberían perder de vista que la medición de los gastos tributarios es una actividad que forma parte del proceso presupuestario y, en ese sentido, debe proveer información para el mejor entendimiento de los legisladores.

Por todo ello, el GTMGT recomienda que el sistema tributario de referencia a utilizar para identificar los gastos tributarios debería surgir de la lectura de las normas legales, de forma tal que la menor carga tributaria se verificaría contrastando la que efectivamente es soportada por el contribuyente con la que hubiera tenido que soportar de haberse aplicado la legislación general.

Sin embargo, cuando la legislación interna se escape grandemente de la doctrina internacionalmente aceptada, se podría utilizar un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico.

Si una medición no puede faltar es aquella que considera un sistema tributario de referencia basado en la legislación. Cuando los responsables de estas tareas pudieran adquirir mayor experiencia, podrían perfeccionar sus mediciones, identificando también gastos tributarios en función de un sistema tributario de referencia basado en un marco conceptual teórico.

4. Sobre las fuentes de información

Una de las decisiones más importantes en la medición de los gastos tributarios es el origen de la información utilizada. Como se ha podido verificar, básicamente existen sólo dos (2): aquellas que son gestionadas por las AATT y aquellas que no lo son. La disponibilidad operativa de los datos para las actividades de medición de los gastos tributarios, constituye la más importante ventaja de la información tributaria.

A diferencia de ella, la información no tributaria adolece de no estar siempre en línea con las principales variables tributarias necesarias para las mediciones de los gastos tributarios.

En las Cuentas Nacionales, por ejemplo, se incluyen actividades dentro de la producción que fiscalmente no contribuyen a la generación de una base sujeta a impuestos, como son los servicios gratuitos por parte del gobierno y el autoconsumo (dentro de éste el correspondiente a la renta imputada de la vivienda propia en algunos países).

Por otro lado, la información se presenta en grandes agregados macroeconómicos que no permiten conocer comportamientos individuales. Asimismo, cuando se llegan a presentar datos regionales, generalmente éstos están también muy agregados, lo que no permite hacer cálculos específicos en zonas con beneficios o incentivos tributarios.

En el caso de otras estadísticas agregadas como Censos de Empresas, Agropecuarios o de Servicios, muchas veces manejan una periodicidad que no responde a las necesidades de información de los responsables de la medición de los gastos tributarios. Esto es así, porque la recopilación de este tipo de información es costosa. Esto requiere hacer extrapolaciones que le quitan calidad a las mediciones.

En el caso de las Encuestas de Ingresos y Gastos de los Hogares –que si proporcionan información individualizada– aparte de los problemas de representatividad asociados a la selección de la muestra, destacan los problemas de sesgo en los datos de ingreso. Generalmente existe un gran sesgo a la derecha, es decir, subestiman los verdaderos ingresos de los hogares.

Las encuestas toman un número de hogares, los ordenan en cuanto a su ingreso y dividen en diez grupos conteniendo la misma cantidad de hogares cada uno, lo que constituyen los deciles. Debido al alto sesgo observado en el décimo decil, éste se encuentra subrepresentado y las inferencias obtenidas no representan al decil completo.

Por todas estas limitaciones de la información no tributaria, el GTMGT recomienda usar los datos contenidos en las declaraciones o registros presentadas por los contribuyentes o terceros ante las AATT para medir los gastos tributarios, debiéndose promover para ello estrategias de recolección y procesamiento de la información tributaria como las señaladas en la sección 1 del Capítulo 4 de este manual.

5. Sobre los métodos de medición

Se ha verificado que los países básicamente se enfocan en tres (3) métodos: agregaciones o simulaciones agregadas que usan información tributaria, cálculos indirectos usando estadísticas o cualquier otra información no tributaria, de carácter agregado, administrada por organismos públicos o privados, y modelos de microsimulación o similares, que utilizan información individualizada, sea esta tributaria o no.

Quienes tienen un mayor conocimiento de técnicas cuantitativas de avanzada al interior del sector público explotan las bondades de los modelos de microsimulación. Cuando este es el caso, es porque existe disponibilidad de datos individualizados, sean tributarios o no.

La superioridad de este método radica en que abre la posibilidad de cuantificar no sólo la pérdida de recaudación por la aplicación de los gastos tributarios sino también la ganancia de recaudación que se obtendría con la derogación de los gastos tributarios o la magnitud de los recursos que serían necesarios para reemplazar los gastos tributarios por subsidios o transferencias.

Por ejemplo, en la reunión de la Red de Áreas de Estudios e Investigaciones Tributarias del año 2010, que contó con el apoyo del IEF y la OCDE, se presentaron las experiencias de los países de América Latina y las principales recomendaciones de los organismos sobre la materia. Sólo con métodos de avanzada, las AATT podrán brindar mejores recomendaciones a los diseñadores de políticas[23].

Quienes tienen estrategias de recolección y procesamiento de información tributaria exitosas, toman ventaja de agregaciones o simulaciones agregadas que usan esta información. Como se explicó anteriormente, éstas consisten en cálculos matemáticos sencillos utilizando los valores parciales o totales de casillas específicas de las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT.

Este método es muy apropiado para los países que utilizan sistemas tributarios de referencia basados en la legislación.

Aquellos que no cuentan con información tributaria de calidad, dependen de la disponibilidad operativa de las estadísticas y cualquier otra información, de carácter agregado, administrada por organismos públicos o privados y generalmente utilizan cálculos indirectos para medir los gastos tributarios.

A pesar que el propósito de las mediciones de todos los países analizados, sin excepción, es cuantificar la perdida de recaudación que soporta el Estado producto de la aplicación de los gastos tributarios, se ha podido verificar que hay países que en lugar de hacer proyecciones del costo fiscal para incluirlos en los Presupuestos de la Nación, hacen evaluaciones ex-post de años fiscales terminados.

Para las comparaciones internacionales de los costos fiscales que generan los gastos tributarios, esto podría generar alguna complicación ya que las mediciones se hacen en diferentes momentos del tiempo y por lo tanto enfrentan diferentes disponibilidades de información. Por ejemplo, aquellos que hacen evaluaciones ex-post cuentan con información cierta de declaraciones o registros, PIB, tipos de cambio, etc. que hacen más acertadas sus mediciones.

23 *A través del CIAT, el SRI de Ecuador está por empezar a recibir una asistencia técnica del IEF y los países de América Latina en general, a beneficiarse de talleres prácticos sobre la materia que brinda la OCDE.*

Asimismo, se pudo verificar que algunos países hacen mediciones para varios años, sean estas proyecciones o evaluaciones ex-post. Normalmente éstos son dos (2) o tres (3) años, aunque se incluyen más años también. Está claro que cuando se tratan de proyecciones, la confiabilidad de las mediciones se reducen considerablemente.

Debe señalarse que cuando éste es el caso, se abren espacios para dejar de lado gastos tributarios del tipo diferimientos, puesto que al tratarse sólo de postergaciones de pago de las obligaciones tributarias, en estricto no se produce una pérdida de recursos para el Estado, sino sólo una pérdida financiera.

Finalmente, una muy buena práctica que se pudo verificar es la revisión de las mediciones realizadas en el pasado. Algunos las realizan sólo por ciertas exigencias legales, pero otros por voluntad propia.

Vista la práctica de los países, el GTMGT recomienda promover el uso de métodos que exploten principalmente la información tributaria como las agregaciones o simulaciones agregadas o los modelos de microsimulación, para lo cual es necesario fortalecer las estrategias de recolección y procesamiento de los datos contenidos en las declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT, como las señaladas en la sección 1 del Capítulo 4 de este manual.

Las mediciones deben cuantificar la pérdida de recaudación del ejercicio o los ejercicios siguientes, si es que se consideran presupuestos plurianuales, y no exceder de los tres (3) años. Esto quiere decir que se deben preferir los ejercicios de proyección antes que las evaluaciones ex-post. De la mano con esto, estas proyecciones deben ser revisadas cuando los ejercicios fiscales hubieran vencido, para que los responsables de las mediciones analicen la precisión de sus proyecciones, mejorándose así los métodos para el futuro.

Aunque no se pudo verificar como una práctica de los países analizados, el GTMGT recomienda que los reportes oficiales indiquen la fiabilidad de las mediciones como muy buenas, buenas o regulares, para que los legisladores tengan mayores elementos de juicio para la toma de sus decisiones, siendo muy buenas aquellas mediciones basadas en declaraciones o registros presentados por los contribuyentes o terceros ante las AATT o que utilizan modelos de microsimulación.

6. Sobre el apoyo institucional y la gestión

Adicionalmente a las convenciones propuestas en las secciones anteriores, se pueden hacer otras en el plano de los recursos humanos, gestión institucional y tecnologías de la información.

En cuanto a recursos humanos, el GTMGT recomienda conformar un (1) equipo de por lo menos un (1) experto informático, un (1) experto estadístico y un (1) experto tributario. Este personal tiene que estar abocado a estas tareas a lo largo de todo el año y no sólo para las fechas en las que prepara el Presupuesto de la Nación. Es necesaria también la constante actualización de conocimientos teórico-prácticos de este personal.

Asimismo, se recomienda que formen parte de los comités encargados del diseño de las declaraciones o registros exigidos a los contribuyentes o terceros, ya que su participación asegurará que se pueda solicitar toda la información necesaria para hacer una correcta medición de los gastos tributarios usando los métodos propuestos en la sección anterior.

Este equipo, debería mantener una buena y completa documentación de todo el proceso de medición, para que sea fácilmente desarrollado por otras personas y además por transparencia. Es necesario que mantengan la base de datos de los gastos tributarios vigentes. Esta bitácora debería ser incluso de acceso público. Asimismo, un registro de las fuentes de información y métodos de medición utilizados.

Para facilitar el acceso a la información no tributaria, las unidades de planificación deberían considerar la firma de convenios de intercambio de información o de cooperación interinstitucional con otras entidades públicas o privadas que las gestionan, sobretodo cuando existen barreras de acceso a la información, por la existencia de normas que permiten el secreto bursátil, el secreto estadístico o el secreto bancario.

Si bien se evidenció que la mayoría de AATT son las que están a cargo de las mediciones, un modelo que a criterio del GTMGT resulta también exitoso para enfrentar estas tareas, es la formación de comités mixtos entre funcionarios de las AATT, los Ministerios o Secretarías de Hacienda y otras entidades gubernamentales. El involucramiento de todas las unidades de gobierno pertinentes es fundamental, ya que la medición de los gastos tributarios es un asunto transversal.

Las comisiones mixtas superan problemas de acceso asociados a la reserva tributaria.

Puede extenderse la conformación de los comités mixtos a cargo de las mediciones de los gastos tributarios para invitar a un reconocido cuerpo de expertos de la academia. En algunos países los cálculos oficiales son contrastados con mediciones independientes de las universidades.

Es alentador que en algunos países no requieran de una obligación legal para medir los gastos tributarios, puesto que significa que las prácticas para mejorar

la transparencia fiscal no requieren más que la voluntad de los funcionarios a cargo de la política fiscal. Sin embargo, el GTMGT recomienda que se introduzcan obligaciones constitucionales o legales para darle institucionalidad a la medición de los gastos tributarios.

Finalmente, están los temas tecnológicos que no deja de ser importantes. Por un lado, sería adecuado que se cuente con una plataforma para el procesamiento de información con fines estadísticos, de estudios y simulaciones distinta del ambiente de producción. Cuando los volúmenes de información son importantes y cuando se ofrecen servicios electrónicos a los contribuyentes con procesamiento de transacciones en línea, es muy probable que el uso masivo de datos y recursos computacionales para análisis podría comprometer los tiempos de respuesta y los acuerdos de nivel de servicio que tengan las administraciones.

Esta plataforma, generalmente soportada por tecnologías orientadas a la inteligencia de negocios tiene sus propios costos, tanto de equipos como de las herramientas de software que serán necesarias para el proceso de extracción, transformación y carga de los datos al ambiente de consulta, a los que se deberán sumar las herramientas estadísticas, como las herramientas de procesamiento analítico en-línea[24] que nos den la posibilidad de crear cubos con dimensiones apropiadas para el análisis sectorial del gasto tributario.

Un reto adicional pasa por mantener la información destinada a los estudios actualizada en tiempos razonables. Por ejemplo, los datos de una declaración de un par de años atrás podría parecer a primera vista estable, pero deberá ser reemplazada también para fines estadísticos o de análisis cuando ésta sea sustituida por el contribuyente o se den liquidaciones producto de la actuación de la Administración que ajusten elementos de información para la determinación de la base imponible o del uso de los beneficios.

El proceso además, debe ser enmarcado en una política apropiada de seguridad corporativa, los datos de las declaraciones y registros son importantes para el análisis, pero la administración debe asegurar que los niveles de acceso tanto a la información agregada, y particularmente a la información individual, sean los correspondientes a la política de seguridad definida y que esa política sea implementada en los sistemas y monitoreada activamente.

Con el uso de este tipo de herramientas y el conocimiento obtenido del análisis de casos previos, sería posible para las administraciones desarrollar modelos de simulación que permitan estimar el potencial impacto de un nuevo beneficio sobre elementos concretos que podrían contrastarse con las estimaciones realizadas por otros métodos.

24 OLAP.

7. Facilitando la evaluación de los gastos tributarios

Las evaluaciones costo-beneficio de los gastos tributarios debieran ser una tarea rutinaria de los gobiernos de los países en desarrollo, si el propósito es identificar los beneficios e incentivos que pudieran no estar cumpliendo con sus objetivos, a pesar de tener un alto costo fiscal. A partir del análisis de las ventajas y desventajas de estos gastos tributarios, se podrían promover reformas que las eliminarían o racionalizarían, introduciendo mayor eficiencia, transparencia y justicia en los sistemas tributarios.

La relación entre incentivos tributarios e inversión, en particular IED, ha recibido bastante atención de parte de la comunidad fiscal internacional, habiendo motivado diversas teorías y generado abundante evidencia empírica, aunque la misma ha estado bastante orientada al caso de países de la OCDE.

Algunos autores consideran que en estos países, los incentivos tributarios a la inversión han sido efectivos sólo cuando han venido acompañados de estabilidad jurídica, mano de obra calificada, buen nivel de infraestructura y apertura comercial.

Klemm y Van Parys (2009) han presentado recientemente evidencia también para países en desarrollo, concluyendo que si bien los incentivos tributarios atraen IED, no promueven la formación bruta de capital ni el crecimiento, por la presencia de un efecto desplazamiento.

Igualmente, la efectividad de los gastos tributarios de los Impuestos Generales sobre el Consumo y los Impuestos sobre la Renta Personal para introducir progresividad en los sistemas tributarios ha sido extensivamente evaluada.

En el primer caso, se da por descontado, por ejemplo, que el IVA en América Latina es regresivo por la proliferación de exenciones, exclusiones y alícuotas reducidas, llevando a algunos a proponer la generalización de la base tributaria del impuesto y el uso de transferencias condicionadas para los deciles más pobres de la población a través de un llamado IVA personalizado[25].

En el segundo caso, aunque la mayoría acepta la progresividad legal de los Impuestos sobre la Renta Personal en América Latina, también la mayoría coincide en que ésta no es suficiente para reducir los niveles de desigualdad esperados de estos impuestos.

Si bien las AATT –mayoritariamente responsables de la medición de los gastos tributarios en América Latina– no tienen competencia para hacer este tipo de evaluaciones costo-beneficio, pueden facilitar el trabajo de las autoridades

25 *Ver Barreix et al. (2010b).*

responsables de las mismas (Ministerios o Secretarías de Hacienda, principalmente), entregando información complementaria como parte de los reportes oficiales de gastos tributarios.

El GTMGT consideró que éstos deberían 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 indicadores económicos o sociales de uso común que podrían explicarle a los legisladores si los gastos tributarios están cumpliendo con sus objetivos. Si bien no reemplazarían a estudios rigurosos como los señalados previamente, suponen un avance en la materia.

En la actualidad, no existe un formato estándar de presentación de los reportes oficiales. 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 disposición, sector económico a través del cual operan o área geográfica en la que se aplican. 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, el GTMGT consideró oportuno proponer un *Modelo de Reporte CIAT de Medición de los Gastos Tributarios*, que contendría los elementos señalados en los párrafos anteriores.

Nueva regulación para racionalizar los gastos tributarios debería ser promovida en los países para apoyar la adopción de esta propuesta de reporte. Por ejemplo, sería adecuado requerir su presentación cada vez que se hicieran propuestas legislativas que buscan extender la vigencia de beneficios o incentivos tributarios.

Este modelo de reporte se presenta en el Anexo Nº 5.

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. El GTMGT identificó hasta dieciséis (16) pliegos presupuestales o actividades económicas que pueden usarse para estos fines.

Éstos fueron usados justamente para presentar la distribución de los costos fiscales por sectores en el Capítulo 3.

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.

Esta información no pudo ser cubierta por el GTMGT durante la construcción de la base de datos de los gastos tributarios vigentes en los países analizados, pero es fundamental para la propuesta de reporte.

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 Secretarias 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.

Igual que en el caso de los beneficiarios efectivos, esta información no pudo ser cubierta por el GTMGT.

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.

Pasos siguientes

La publicación del presente manual constituye el fin de una primera etapa en la larga agenda sobre los gastos tributarios. El GTMGT espera que el manual pueda servir de referencia para todos aquellos responsables de estas tareas en los países que recién empiezan a hacer mediciones.

A pesar que ha habido mucho avance en América Latina, aún hay espacio para que el manual sea aprovechado por países principalmente de Centroamérica y el Caribe. Asimismo, espera que sus recomendaciones puedan ser tomadas en cuenta en países que cuentan con mayor experiencia para avanzar hacia la uniformización de las mismas.

En ese sentido, la Secretaría Ejecutiva del CIAT espera traducir el presente documento al inglés, portugués y francés.

Asimismo, es necesario que en los siguientes años cuando los países miembros del CIAT tuvieran a bien actualizar el presente documento, se amplíe la cobertura de los impuestos analizados, incluyendo los impuestos especiales o selectivos y los impuestos patrimoniales.

Igualmente, sería necesario analizar los gastos tributarios de los impuestos sobre las importaciones, en particular, si no provienen de acuerdos comerciales sino de arreglos con grandes inversiones.

Es necesario también apoyar los esfuerzos de organismos como el BID y FMI para incorporar cada vez más mediciones de gastos tributarios de impuestos del ámbito de los gobiernos subnacionales. Si bien esto ha escapado a las competencias del GTMGT, es recomendable que esfuerzos conjuntos sean llevados a cabo, sobre todo en países federados como Argentina, Brasil y México o países unitarios muy descentralizados como Colombia.

Finalmente, con el apoyo de la cooperación internacional el CIAT espera poder iniciar un completo programa de asistencia técnica y capacitación sobre la materia en los países que así lo soliciten.

Bibliografía

AEAT, *Memoria de beneficios fiscales 2010 y 2011.*

Barra, Patricio (2006), *Gestión del Impuesto a la Renta de Personas Físicas*, 1ra. edición de la Beca de Investigación CIAT-AEAT-IEF.

Barreix, Alberto, Bés, Martin y Roca, Jerónimo (2010a), *Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y Rep. Dominicana.*

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

Burton, Mark y Steward, Miranda (2011), *Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates*, University of Melbourne Law School's Legal Studies Research Paper N° 544.

CEPAL (2010), *Informe sobre el Desarrollo de las Estadísticas Oficiales en América Latina y el Caribe.*

DGI de Uruguay, *Estimación del Gasto Tributario 2005-2008 y 2005-2009.*

DIPRES de Chile, *Informe de Finanzas Públicas. Proyecto de Ley de Presupuestos del Sector Público para el año 2010*. Capítulo 3.

Ebrill, Liam, Keen, Michael, Bodin, Jean-Paul y Summers, Victoria (2001), *The Modern VAT.*

FMI (2008), *Manual de Transparencia Fiscal.*

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

Jorratt, Michel (2009), *Análisis del Gasto Tributario y Propuestas de Incentivos fiscales a la Inversión y al Empleo en Ecuador.*

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 (2004), "Off-budget and Tax Expenditures," *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 1, pp. 121-142.

MECON, *Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2008-2010 y 2009-2011.*

Ministerio de Hacienda de República Dominicana. *Estimación de Gastos Tributarios para los años 2010 y 2011.*

OCDE (2002), "Budget Practices for Budget Transparency," *OECD Journal on Budgeting*, Volume 1, Number 3, pp. 7-14.

OCDE (2010), *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies Nº 19.

RFB, *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010 y 2011.*

Roca, Jerónimo (2010). *Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributarios*, Documento de Debate del BID Nº 136.

SAT de Guatemala, *Estimación del Gasto Tributario del Gobierno Central 2005-2008 y 2005-2009.*

SHCP, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2010.*

SUNAT, *Informe de Gastos Tributarios 2010 y 2011.*

Surrey, S.S (1973), *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures.*

Surrey, S.S. y McDaniel, P.R. (1985), *Tax Expenditures.*

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.

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.

Zee, Howell (2005). *Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Conceptos, problemática y evolución comparativa de países*, Documento de Trabajo del FMI N° 05/87.

Anexos

Anexo Nº 1

Impuestos considerados para los países analizados

Argentina

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto a las Ganancias, contenido en la Ley N° 20628, Ley de Impuesto a las Ganancias, cuyo Texto Ordenado fue aprobado a través del Decreto N° 649-97 (publicado en el Boletín Oficial el 06.08.1997) y normas modificatorias.
- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, contenido en la Ley N° 25063 (publicada en el Boletín Oficial el 30.12.1998) y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- IVA, contenido en la Ley de IVA, texto ordenado en 1997, aprobado por el Decreto 280-97 (publicado en el Boletín Oficial el 15.04.1997) y normas modificatorias.

Brasil

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto sobre la Renta (Imposto sobre a Renda)
- CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)

Impuestos Generales sobre el Consumo

- COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social)
- PIS y PASEP (Contribuição para o Programa de Integração Social y Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público)

Chile

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto a la Renta, contenido en el Artículo N° 1 del Decreto Ley N° 824 (publicado en el Diario Oficial el 31.12.1974) y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el Decreto Ley N° 825 –reemplazado por el Decreto Ley N° 1606 (publicado en el Diario Oficial el 03.12.1976) conservando su mismo número– y normas modificatorias.

Ecuador

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto a la Renta[26], contenido en el Título Primero de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuya Codificación fue aprobada por la Resolución N° 26 (publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 463 del 17.11.2004) y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- IVA, contenido en el Título Segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuya Codificación fue aprobada por la Resolución N° 26 (publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 463 del 17.11.2004) y normas modificatorias.

España

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Impuestos Generales sobre el Consumo

- Impuesto sobre el Valor Añadido[27]

Guatemala

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto sobre la Renta, contenido en el Decreto N° 26-92 y normas modificatorias.
- Impuesto sobre Productos Financieros, contenido en el Decreto N° 26-95 y normas modificatorias.
- Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones, contenido en el Decreto N° 431 de 1947 y normas modificatorias.
- Impuesto de Solidaridad, contenido en el Decreto N° 73-08 y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- IVA, contenido en el Decreto N° 27-92 y normas modificatorias.

26 *Incluye un tratamiento diferenciado para las herencias, legados y donaciones, por lo que a veces se señala que en Ecuador existe un Impuesto sobre la Herencias, Legados y Donaciones.*

27 *Armonizado con la Unión Europea.*

México

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto sobre la Renta, contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 01.01.2002) y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- IVA, contenido en la Ley del IVA (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29.12.1978) y normas modificatorias.

Perú

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto a la Renta, contenido en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF (publicado en El Peruano el 08.12.2004) y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- IGV contenido en el TUO del IGV e ISC, aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF (publicado en El Peruano el 08.12.2004) y normas modificatorias.

República Dominicana

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- Impuesto sobre la Renta contenido en el Título II del Código Tributario aprobado a través de la Ley N° 11-92 y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- ITBIS, contenido en el Título III del Código Tributario aprobado a través de la Ley N° 11-92 y normas modificatorias.

Uruguay

Impuesto sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital

- IRAE, contenido en el Título 4 del Texto Ordenado de las Normas de Competencia de la DGI, aprobado por Decreto Nº 338/996 y normas modificatorias.
- IRPF, contenido en el Título 7 del Texto Ordenado de las Normas de Competencia de la DGI, aprobado por Decreto Nº 338/996 y normas modificatorias.

Impuestos Generales sobre el Consumo

- IVA, contenido en el Título 10 del Texto Ordenado de las Normas de Competencia de la DGI, aprobado por Decreto Nº 338/996 y normas modificatorias.

Anexo Nº 2

Definiciones de gasto tributario utilizadas por los países

Argentina

Los gastos tributarios son el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del general establecido en la legislación tributaria. Los tipos más habituales son las exenciones, deducciones de la base imponible y alícuotas reducidas[28].

Brasil

Los gastos tributarios son los gastos indirectos del gobierno, realizados a través del sistema tributario, buscando cumplir los objetivos económicos y sociales. Éstos se encuentran de forma explícita en la norma tributaria, constituyen una excepción al sistema tributario de referencia, reduciendo el potencial de ingresos y, en consecuencia, aumentando la disponibilidad económica del contribuyente. Tienen un carácter compensatorio, cuando el gobierno no sirve adecuadamente los servicios públicos de su responsabilidad o el carácter de incentivo, cuando el gobierno tiene la intención de desarrollar un sector o región.

Chile

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

Ecuador

Constituye gasto tributario el sacrificio o renuncia en la recaudación tributaria por efectos de la aplicación de exoneraciones, deducciones, créditos, incentivos o regímenes impositivos especiales, establecidos en la Ley con la finalidad de favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, territorios o agentes de la economía.

España

Puede definirse como la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como

28 *A partir del 2006 se introduce un enfoque de largo plazo, considerándose exclusivamente los casos que provocan pérdidas definitivas en la recaudación.*

consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

Guatemala

Gasto tributario se asocia a lo que deja de percibir el gobierno por otorgar tratamientos tributarios especiales, que se presentan como una excepción a la norma tributaria vigente para los contribuyentes en general.

México

Los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades, estímulos, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

Perú

Cualquier medida tributaria que resulte en una pérdida de ingresos tributarios para el Estado y la correspondiente reducción en la carga tributaria del contribuyente, la cual no hubiese ocurrido bajo la aplicación de la ley tributaria general.

República Dominicana

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

Uruguay

La definición general de gasto tributario que se utiliza es aquella pérdida de recaudación que se generaría por un tratamiento impositivo desviado de la estructura normal del impuesto.

Anexo Nº 3

Codificación de la base de datos de gastos tributarios vigentes en los países

En el caso de las categorías de impuestos, se han considerado tres (3) codificaciones: “1” para Impuestos Generales sobre el Consumo, “2” para Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital que aplican sobre individuos y “3” para Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital que aplican sobre empresas o sociedades.

En el caso de los tipos de gasto tributario, se han considerado siete (7) codificaciones: “1” para exenciones y exclusiones, “2” para deducciones, “3” para créditos, “4” para diferimientos, “5” para alícuotas reducidas, “6” para regímenes simplificados, especiales o promocionales y “7” para devoluciones o reintegros.

Para la codificación se ha tomado en cuenta las diferentes formas cómo se llaman a los tipos de gastos tributarios. Por ejemplo, las exclusiones se conocen como inafectaciones en Perú, inmunidades en Brasil y operaciones no sujetas en España. Las exenciones se conocen como exoneraciones en Perú y Uruguay, isenções en Brasil y exenciones limitadas en España. El caso más confuso es el de Ecuador que en la legislación de IVA llama tasa cero a las exenciones. Las deducciones se conocen como deduções da base de cálculo en Brasil y reducciones en España. En el caso de créditos, en España se les conocen como deducción de la cuota íntegra y deduções do imposto debido o crédito ou crédito presumido en Brasil. Finalmente, las devoluciones o reintegros se conocen en Uruguay como créditos fiscales.

A cada gasto tributario se le ha dado un nombre genérico y se ha hecho una breve descripción del mismo, hasta donde ha sido posible. Optativamente se ha señalado la normatividad que lo creó. Igualmente, se ha tratado de especificar el año de entrada en vigencia del gasto tributario y el año en que caducaría. Cuando este no existe, se ha catalogado como de duración indefinida.

En el caso de los sectores, se han considerados dieciséis (16) pliegos presupuestales o actividades económicas según la siguiente codificación: “A” para Aparato Estatal, Seguridad Interna y Defensa Nacional, “B” para Comercio Exterior (incluye Maquilas y Zonas Francas o similares) y Turismo (incluye juegos de azar y similares), “C” para Seguridad Social y Servicios Sociales (incluye Sistemas Privados de Pensiones y adopciones), “D” para Empleo, “E” para Vivienda y Desarrollo Urbano (incluye Construcción e Infraestructura), “F” para Salud y Sanidad (incluye alimentación y maternidad) y Deportes, “G” para Educación, Cultura (incluye actividades artísticas) e

Investigación, Desarrollo e Innovación (incluye Ciencia y Tecnología), "H" para Agricultura (incluye Agropecuario), Pesca y Forestal, "I" para Industria (PYMES), Agroindustria y similares, "J" para Energía y Minería, "K" para Transporte y Telecomunicaciones (incluye correos), "L" para Sector Financiero (incluye mercado de capitales, de seguros, leasing), "M" para Inversión, Descentralización y Desarrollo Regional, "N" para Política, Religión, Justicia y Relaciones Exteriores, "O" para todos los sectores (incluye Comercio, Servicios, Medioambiente y Actividades Filantrópicas) y "P" para cualquier otro sector.

En el caso del área geográfica, se han considerado tres (3) posibles situaciones: todo el país, casi todo el país[29] y una parte del país.

Cada gasto tributario se presenta con su respectivo costo fiscal. Éste se presenta en millones de la moneda local. Para Argentina, España, Perú, México y Brasil, se incluyen costos fiscales para los años 2010 y 2011, para Chile y Rep. Dominicana sólo de 2010 y para Ecuador, Uruguay y Guatemala de 2008 y 2009. Debe considerarse los costos fiscales reflejan ejercicios de proyección para todos los países, excepto para Ecuador, Uruguay y Guatemala que evalúan ejercicios fiscales vencidos.

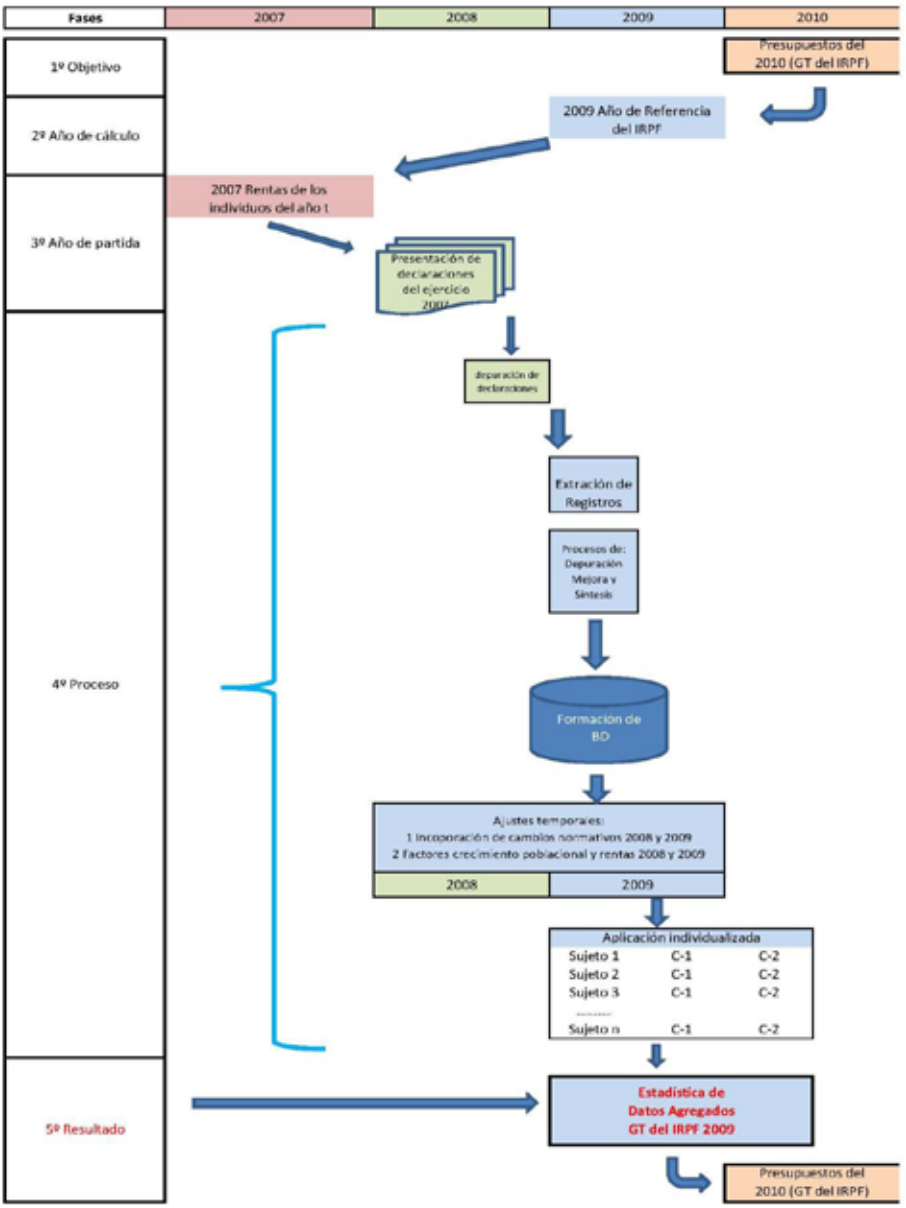
En el caso de las fuentes de información, se han considerado cinco (5) codificaciones: "1" para declaraciones o registros presentados por los contribuyentes ante las AATT, "2" para declaraciones informativas presentadas por terceros ante las AATT, "3" para estadísticas o cualquier otra información administrada por organismos públicos o privados como Censos, Cuentas Nacionales, Encuestas de Hogares, etc., "4" para otras fuentes y "C" para combinaciones entre ellos.

En el caso de los métodos de medición, se han considerado cinco (5) codificaciones: "1" para modelos de microsimulación o similares que usan datos individualizados, "2" para agregaciones o simulaciones agregadas usando información tributaria, "3" para cálculos indirectos usando estadísticas o cualquier otra información, de carácter agregado, administrada por organismos públicos o privados, "C" para combinaciones entre ellos y "N" para los gastos tributarios cuyo costo fiscal no es medido.

29 *Muy propio del caso de España.*

Anexo Nº 4

Fases de la microsimulación: una ejemplo para el año 2010



Anexo Nº 5

Modelo de Reporte CIAT de Medición de los Gastos Tributarios

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

REPORTE DE MEDICIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS

País
Organismo(s) responsable(s)

INTRODUCCIÓN

1. De existir, señale las 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[30]:
    a. Categoría de tributo
    b. Tipo de gasto tributario
    c. Descripción de la disposición
    d. Base legal de la disposición
    e. Contexto que abrió paso a la disposición
    f. Vigencia (Desde/Hasta)
    g. Objetivo de política económica o social del Estado[31]
    h. Sector (pliego presupuestario o actividad económica)
    i. Beneficiario efectivo[32]
    j. Área geográfica beneficiada
    k. Indicador(es) cuantitativo(s) para medir la efectividad del gasto tributario
    l. Indicador(es) cualitativo(s) para medir la efectividad del gasto tributario
    m. Año fiscal al que corresponde la medición
    n. Costo fiscal (En millones de la moneda local)

30 Deberá utilizarse la codificación señalada en el Anexo Nº 3 para el llenado del presente reporte.

31 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.

32 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.

o. PIB considerado al momento de la medición
p. Tipo de medición (proyección o evaluación ex-post)
q. Método de medición
r. Explique brevemente el método de medición
s. Calidad de la medición[33]
t. Fuentes de información utilizadas
u. Describa brevemente la fuente de información

14. En el caso de exenciones o exclusiones, indique adicionalmente para cada gasto tributario la siguiente información:
    a. Base imponible no gravada (En millones de moneda local)
    b. 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:
    a. Base imponible antes de la aplicación de la deducción (En millones de moneda local)
    b. Base imponible después de la aplicación de la deducción (En millones de moneda local)
    c. Impuesto dejado de ser determinado (En millones de moneda local)

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.

33 Muy buena, buena o regular. Ver sección 5 del Capítulo 5.

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.

Anexo Nº 6
Gastos tributarios de Impuestos Generales sobre el Consumo[1]

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Argentina	Las ventas, excluidas las exentas, la elaboración, la construcción por encargo y las importaciones definitivas de diarios, revistas y publicaciones periódicas. L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. g)
Alícuota reducida	Argentina	Las ventas, las locaciones del inciso d) del artículo 3 de la ley de IVA y las importaciones definitivas de carnes vacunas, frutas, legumbres y hortalizas frescas. L. 20.631 (t.o.) art. 28 inc. a)
Alícuota reducida	Argentina	Los ingresos obtenidos por la venta de espacios publicitarios en los supuestos de editores de diarios, revistas y publicaciones periódicas cuya facturación en el año calendario inmediato anterior al periodo fiscal de que se trata sea inferior a $ 43,2 mill
Alícuota reducida	Argentina	Los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica que brinden o contraten las cooperativas, las entidades mutuales y los sistemas de medicina prepaga, que no resulten exentos. L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. i)
Alícuota reducida	Argentina	Los servicios de transporte de pasajeros (terrestres, acuáticos o aéreos) realizados en el país, excepto taxis o remises por recorridos que no superen los 100 km (exentos) L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. h)
Alícuota reducida	Argentina	Los trabajos y obras realizados sobre inmuebles propio o ajenos destinados a vivienda. Ley 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. c)

1 *Año 2009 para Ecuador, Guatemala y Uruguay y año 2010 para el resto de países.*

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Argentina	Pan, galletas, facturas de panadería y/o pastelería y galletitas y bizcochos, elaborados exclusivamente con harina de trigo. L. 20.631 (t.o. 1997) art. 28 inc. a) pto. 7.
Alícuota reducida	Argentina	Venta e importación de obras de arte.
Alícuota reducida	Brasil	A contribuição devida pelo produtor ou importador de nafta petroquímica, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda desse produto às centrais petroquímicas, será calculada com base na alíquota de 1% (um por cento), decorrentes de aquisição ou importação de nafta petroquímica.
Alícuota reducida	Brasil	Coeficiente para redução das alíquotas da contribuição para importador ou produtor de biodiesel.
Alícuota reducida	Brasil	Permanecem sujeitas ao Regime Cumulativo de pagamento da Contribuição as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a 0 (zero) da alíquota da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de Cadeiras de Rodas.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a 0 (zero) da alíquota da contribuição incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e importação de papel destinado à impressão de jornais e à impressão de periódicos.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a 0 (zero) da alíquota da contribuição incidente na importação e sobre a receita bruta de vendas no mercado interno para produtos da agroindústria.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Brasil	Redução a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de veículos e embarcações destinados ao transporte escolar para a educação básica na zona rural, quando adquiridos pela União, Estados, Municípios e pelo Distrito Federal.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a 0 (zero) das alíquotas do PIS incidentes sobre a importação e venda interna de livros em geral.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a zero da alíquota da contribuição incidente sobre a venda de gás natural e carvão mineral destinada à produção de energia elétrica.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a zero da contribuição incidente sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos químicos classificados pela lei.
Alícuota reducida	Brasil	Redução a zero das alíquotas da contribuição incidentes sobre a venda no mercado interno ou a importação de materiais e equipamentos, partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização e conversão de embarcações e aeronaves
Alícuota reducida	Brasil	Redução de 1,65% y 0,65% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD.
Alícuota reducida	Brasil	Redução de 1,65% y 0,65% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PADIS.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Brasil	Redução de 10.2%/47.4% a 0 (zero) da alíquota da contribuição na hipótese de importação de Gás Natural Liquefeito – GNL.
Alícuota reducida	Brasil	Redução de 7,6% o 3% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PADIS.
Alícuota reducida	Brasil	Redução de 7,6% y 3% a zero das alíquotas do imposto incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD.
Alícuota reducida	España	Tipo impositivo REDUCIDO de Enero a Junio 2010: alimentos, agua, medicamentos para uso animal, gafas, viviendas, las flores, el transporte de viajeros, hoteles y restaurantes, limpieza de vias y jardines, entradas a espectáculos, peluquerías y obras en viviendas. (artículo 91.Uno de la Ley 37/1992 del IVA)
Alícuota reducida	España	Tipo impositivo REDUCIDO de Julio a Diciembre 2010: alimentos, agua, medicamentos para uso animal, gafas, viviendas, las flores, el transporte de viajeros, hoteles y restaurantes, limpieza de vias y jardines, entradas a espectáculos, peluquerías y obras en viviendas. (artículo 91.Uno de la Ley 37/1992 del IVA)
Alícuota reducida	España	Tipo impositivo REDUCIDO del 4%: Pan, harina, queso, frutas, verduras, libros, periódicos, revistas, medicamententos y viviendas de promoción pública (véase el texto íntegro en el artículo 91.Dos de la Ley 37/1992 del IVA)
Alícuota reducida	México	Alimentos

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	México	Libros, periódicos y revistas
Alícuota reducida	México	Medicinas
Alícuota reducida	México	Otros productos
Alícuota reducida	México	Régimen de maquiladoras
Alícuota reducida	México	Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico
Alícuota reducida	México	Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias
Alícuota reducida	México	Tasa de 11% en el resto de fronteras
Alícuota reducida	México	Tasa de 11% en la región fronteriza Baja California
Alícuota reducida	México	Tasa de 11% en la región fronteriza Baja California Sur
Alícuota reducida	México	Tasa de 11% en la región fronteriza Quintana Roo

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 0% en el ISC para los vehículos usados que hayan sido reacondicionados o reparados en los CETICOS.
Alícuota reducida	Uruguay	A partir del 1 de julio de 2007 los servicios de salud pasaron a estar gravados por IVA a la tasa mínima (Literal D Art. 18 Título 10 del TO 1996); hasta esa fecha se encontraban exentos.
Alícuota reducida	Uruguay	Diferencia de tasas sobre los servicios de hotelería brindados a uruguayos en alta temporada.
Alícuota reducida	Uruguay	Hasta el 30/06/2007 el transporte de pasajeros estuvo gravado a la tasa mínima (Ley 17.651 del 04-06-2003), estableciéndose un sistema de crédito por el IVA Neto.
Alícuota reducida	Uruguay	La Ley 17.934 (Dto. 537/005) establece una reducción de nueve puntos en la tasa del IVA aplicable a operaciones de servicios entre los que se destacan los gastronómicos, arrendamiento de vehículos sin chofer, servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles, cuando estas operaciones sean pagadas mediante la utilización de tarjetas de crédito.
Alícuota reducida	Uruguay	Las enajenaciones de energía eléctrica realizadas por UTE a las intendencias municipales se encuentra gravada a la tasa mínima, alejándose del régimen general aplicado a dicha energía que se encuentra gravada a la tasa básica (Lit F, Art. 18, Título 10, TO 1996)
Alícuota reducida	Uruguay	Los bienes que escapan a la norma de estar gravados a la tasa básica se detallan, principalmente en el TO 1996 - Título - 10 Art. 18. Incluye alimentos (pan, pescado, carne y menudencias, aceites comestibles, arroz, harina de cereales y subproductos de su molienda, pastas y fideos, sal para uos doméstico, azúcar, yerba, café, té, jabón común, grasas comestibles)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Uruguay	Los bienes que escapan a la norma de estar gravados a la tasa básica se detallan, principalmente en el TO 1996 - Título - 10 Art. 18. Incluye medicamentos (y ciertas especialidades médicas), servicios de salud, hospedaje de servicios, etc.
Alícuota reducida	Uruguay	Los bienes que escapan a la norma de estar gravados a la tasa básica se detallan, principalmente en el TO 1996 - Título - 10 Art. 18. Incluye servicios de hospedaje
Crédito	Brasil	Regime especial de crédito presumido da contribuição pelas empresas que procedam à industrialização ou à importação de medicamentos.
Crédito	Chile	El artículo 21° del D.L. N° 910, de 1975, establece que las empresas constructoras tendrán derecho a deducir del monto de sus pagos provisionales mensuales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el 0,65 del débito del IVA que deban determinar en la venta de bienes corporales inmuebles para habitación por ellas construidos y en los contratos generales de construcción que no sean por administración de dichos inmuebles. Esta Ley fue modificada durante el año 2008 y comenzó a aplicarse a viviendas construidas a partir de Julio del 2009 limitando este beneficio a viviendas cuyo valor no supere las 4500 UF y el monto total de la franquicia no puede exceder de 225 UF.
Crédito	Chile	Ley N° 20.255 introduce varias modificaciones al artículo 23 del D.L. N° 3.500, de 1980, estableciéndose en el inciso final de dicho precepto legal que las AFPs tendrán derecho a un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta por el Impuesto al Valor Agregado que soporten por los servicios de subcontratación que contraten en virtud de las normas de dicho decreto ley.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Perú	Amazonía – Crédito Fiscal Especial
Crédito	Uruguay	A partir de la vigencia de la ley 17,651 del 4-6-2006 el servicio de transporte de pasajeros deja de estar exonerado y pasa a gravarse a la tasa mínima.
Crédito	Uruguay	El contribuyente agropecuario que liquida IRA, puede descontar del impuesto los pagos de IMEBA, las retenciones que le hubiesen efectuado durante el ejercicio y el IVA incluido en las adquisiciones realizadas (Art. 12 Título 10 del TO 1996).
Devolución o reintegro	Argentina	Devolución parcial IVA incluido en compras con tarjeta de débito y crédito
Devolución o reintegro	Ecuador	Adquisición local o importación de bienes o la demanda de servicios por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el IESS, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito del Guayas, SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana y Fundación Oswaldo Loor (devolución al beneficiado)
Devolución o reintegro	Ecuador	Ventas a discapacitados de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis (devolución al beneficiado).
Devolución o reintegro	Perú	Actividades vinculadas a la exploración - compras internas
Devolución o reintegro	Perú	Devolución del IGV por las compras efectuadas por Misiones Diplomáticas, Consulares y Organizaciones Internacionales.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Devolución o reintegro	Perú	Documentos Cancelatorios - Pago de los servicios prestados por Corpac y Enapu a entidades privadas en la recepción de donaciones.
Devolución o reintegro	Perú	Documentos Cancelatorios – Minusválidos y Cuerpo General de Bomberos
Devolución o reintegro	Perú	Documentos Cancelatorios – Municipalidades Ley 28938
Devolución o reintegro	Perú	Donaciones del Exterior - Cooperación Técnica Internacional
Devolución o reintegro	Perú	Mineria - devolución a titulares de la actividad minera - fase exploración
Devolución o reintegro	Perú	Reintegro Tributario
Devolución o reintegro	Perú	Reintegro Tributario - Ley de Democratización del Libro
Devolución o reintegro	Uruguay	Art. 70 del Título 10 TO 1996, donde se acuerda un crédito a los organismos estatales que no sean contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado por el monto del referido impuesto incluido en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la ejecución de proyectos financiados por organismos internacionales y por el monto financiado por éstos.
Diferimiento	Chile	El articulo 64° inciso séptimo, faculta al SII para autorizar el pago del IVA, que se devengue en la primera venta en el país de vehículos destinados al transporte de pasajeros con capacidad de más de 15 asientos incluido el del conductor, en cuotas iguales mensuales, trimestrales o semestrales; pero dentro de un plazo máximo de 60 meses, contado desde la fecha de emisión de la factura respectiva.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Ecuador	Los sujetos pasivos del IVA declararán el impuesto de las operaciones que realicen mensualmente dentro del mes siguiente de realizadas, salvo de aquellas por las que hayan concedido plazo de un mes o más para el pago en cuyo caso podrán presentar la declaración en el mes subsiguiente de realizadas, en la forma y plazos que se establezcan en el reglamento.
Diferimiento	Perú	Régimen Gral y Sectorial de Recuperación Anticipada
Exención o exclusión	Argentina	Los servicios prestados por las obras sociales regidas por la Ley N° 23.660, por instituciones, entidades y asociaciones comprendidas en los incisos f), g) y m) del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, por instituciones politicas sin fines de lucro y legalmente reconocidas, y por los colegios y consejos profesionales, cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 6
Exención o exclusión	Argentina	La leche fluida o en polvo, entera o descremada sin aditivos, cuando el comprador sea un consumidor final, el Estado nacional, las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires u organismos de su dependencia, comedores escolares o universitarios, obras sociales o entidades comprendidas en los incisos e), f), g) y m) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. f)
Exención o exclusión	Argentina	Las especialidades medicinales para uso humano cuando se trate de su reventa por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente, en tanto dichas especialidades hayan tributado el impuesto en la primera venta efectuada en el país por el importador, fabricante o por los respectivos locatarios en el caso de la fabricación por encargo. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. f)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Argentina	Libros, folletos e impresos y la venta al público de diarios, revistas y publicaciones periódicas, excepto que sea efectuada por sujetos cuya actividad sea la producción editorial. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. a)
Exención o exclusión	Argentina	Los espectáculos de carácter teatral comprendidos en la ley 24800 y la contraprestación exigida para el ingreso a conciertos o recitales musicales cuando la misma corresponda exclusivamente al acceso a dicho evento. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 10
Exención o exclusión	Argentina	Los espectáculos y reuniones de carácter deportivos, por los ingresos que constituyen la contraprestación exigida para el acceso a dichos espectáculos. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 11
Exención o exclusión	Argentina	Los intereses de préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa habitación. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 16 ap. 8
Exención o exclusión	Argentina	Los intereses de préstamos u operaciones bancarias y financieras cuando el tomador sea el Estado Nacional, las Provincias, los Municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 16 ap. 9
Exención o exclusión	Argentina	Los servicios de intermediación prestados por agencias de lotería, prode y otros juegos de azar explotados por los Fiscos nacional, Provinciales y Municipales o por instituciones pertenencientes a los mismos, a raíz de su participación en la venta de los billetes y similares que acuerdan derecho a intervenir en dichos juegos. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 15

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Argentina	Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial referidos a la enseñanza de todos los niveles. Comprende las clases particulares impartidas fuera de los establecimientos educacionales sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial, a las guarderías y jardines materno-infantiles y los servicios de enseñanza prestados a discapacitados por establecimientos privados reconocidos. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) ptos. 3 y 4
Exención o exclusión	Argentina	Promoción industrial. Decretos 2054/92, 804/96, 1553/98 y 2009/04: Exención IVA compras y saldo
Exención o exclusión	Argentina	Servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que deban abonar a los prestadores las obras sociales. Ley 20.631 (t.o. 1997) Art. 7 inc. h) pto. 7
Exención o exclusión	Brasil	As vendas de máquinas, equipamentos e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos diretamente pelos beneficiários do REPORTO e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias. Após 5 anos ocorrência fato gerador converte-se em isenção.
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Associação civil, filantrópica y recreativa
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Científica
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Cultural
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Instituições de assistência social.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Instituições de educação
Exención o exclusión	Brasil	Isenção da contribuição à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI.
Exención o exclusión	Brasil	Isenção da contribuição incidente na importação de troféus, medalhas, placas, estatuetas, distintivos, flâmulas, bandeiras e outros objetos comemorativos recebidos em evento cultural, científico ou esportivo oficial realizado no exterior ou para serem distribuídos gratuitamente como premiação em evento esportivo realizado no País.
Exención o exclusión	Brasil	Isenção da contribuição incidente nas importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores.
Exención o exclusión	Brasil	Previdência privada fechada
Exención o exclusión	Brasil	Suspensão da contribuição na venda ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando os referidos bens forem adquiridos por Estaleiro Naval Brasileiro, no caso de aquisição ou importação de bens de capital relacionados em regulamento destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado para utilização nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	El artículo 16 letra e) de la Ley del IVA excluye del impuesto al valor de las propinas recargadas en los precios de los bienes y servicios prestados en los siguientes establecimientos: hoteles, residenciales, hosterías, casas de pensión, restaurantes, clubes sociales, fuentes de soda, salones de té y café, bares, tabernas, cantinas, boites, cabarets, discotheques, drive-in, y otros negocios similares.
Exención o exclusión	Chile	El D.L. N° 1.244 de 1975, en su artículo 4°, declara exentas de los impuestos contenidos en los Títulos II y III de la Ley del IVA a las ventas que se realicen por vendedores domiciliados o residentes en el departamento de Isla de Pascua, y que recaigan sobre bienes situados en dicho departamento, como asimismo declara exentas del entonces impuesto a los servicios --luego IVA-- a las prestaciones realizadas por personas domiciliadas o residentes en ese departamento.
Exención o exclusión	Chile	El N° 1 de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA establece una exención para los ingresos percibidos por entradas a los siguientes espectáculos y reuniones: a) Artísticos, científicos o culturales teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación Pública; b) De carácter deportivo; c) Los que se celebren a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, del Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Graciela Letelier de Ibáñez (CEMA CHILE) y de las instituciones de beneficencia con personalidad jurídica, exención que es aplicable sólo hasta un máximo de 12 funciones por año; d) Circenses presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales.
Exención o exclusión	Chile	El N° 10 de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA establece una exención para los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza. Sin embargo, no están amparados por esta exención, según lo señala el N° 1 del artículo 15 de la Ley del IVA, los intereses, reajustes y gastos de financiamiento (incluyendo intereses moratorios) de ventas en operaciones a plazo, que se hagan exigibles o sean percibidos anticipadamente en el período tributario.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	El N° 11 de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA establece una exención para el arrendamiento de bienes inmuebles. Por otra parte, la letra g) del artículo 8 de la Ley del IVA establece como hecho gravado el arrendamiento de inmuebles cuando éstos son amoblados, o bien, cuentan con instalaciones o maquinarias que permiten el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial. Sin perjuicio de ello, el artículo 17 de la Ley del IVA establece para este caso una rebaja a la base imponible equivalente al 11% del avalúo, con la finalidad de replicar la exención a la parte del arriendo asociable al inmueble.
Exención o exclusión	Chile	El N° 15 de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA establece una exención a las primas de seguros de vida reajustables.
Exención o exclusión	Chile	El N° 2 del artículo 2 de la Ley del IVA define como hecho gravado en los servicios, aquéllos que están contemplados en los N° 3 y 4 del artículo 20 de la ley del Impuesto a la Renta (DL 824) y que involucren una acción o prestación por parte de una persona realizada para otra y por la cual recibe una remuneración. Por exclusión, esta norma establece como hecho no-gravado aquellos servicios que no están contemplados en la referencia anterior, dentro de lo cual queda comprendido un conjunto de servicios que no se afectan con el IVA, tales como servicios de estudios o asesorías, de limpieza, de seguridad, entre otros. La definición de servicios afectos, descrita en el punto anterior, excluye también a las remuneraciones que dicen relación con servicios agrícolas prestados por agricultores.
Exención o exclusión	Chile	El N° 3 del artículo 13 de la Ley del IVA (DL. 825, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios) establece una exención sobre los ingresos obtenidos por empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, en el caso que éstos provengan del transporte de pasajeros. Adicionalmente, el N° 2 de la letra E del artículo 12° de la misma ley, concede una exención específica sobre los pasajes aéreos internacionales.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	El N° 4 de la letra E del artículo 12 de la Ley del IVA establece una exención a las primas de seguros que cubran daños causados por terremotos o por incendios que tengan su origen en un terremoto. El N° 5 de la letra E del artículo 12 de la ley del IVA establece una exención a las primas de seguro contratados por la Federación Aérea de Chile, los clubes aéreos y las empresas chilenas de aeronavegación comercial. También están exentas de IVA las primas de seguros que cubran riesgos de cascos de naves y transportes de mercancías, y las primas de reaseguro.
Exención o exclusión	Chile	El N° 4 del artículo 13 de la Ley del IVA establece una exención para los establecimientos de educación, la cual se limita únicamente a los ingresos provenientes de su actividad docente propiamente tal.
Exención o exclusión	Chile	El N° 5 del artículo 13 de la Ley del IVA establece una exención sobre los hospitales dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro. A su vez, el N° 6 del artículo 13 de la Ley del IVA establece una exención por los servicios prestados a terceros por parte del Servicio de Seguro Social, el Servicio Médico Nacional de Empleados y el Servicio Nacional de Salud, todos ellos actualmente agrupados en Fonasa. El N° 7 del mismo artículo hace extensiva la exención a las personas naturales o jurídicas que sustituyen a las instituciones anteriores y, en virtud del artículo 21 de la Ley 18.933, se entiende que ellas son las ISAPRES. Si las ISAPRES, beneficiarias de la exención, efectúan prestaciones mediante terceros bajo un convenio, la exención también favorece a esos terceros pero sólo hasta el arancel de Fonasa en que se encuentren inscritos.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	El Nº 1 de la letra B del artículo 12 del D.L. Nº 825, exime del IVA a las importaciones correspondientes a maquinaria bélica, armamento, elementos o partes para la fabricación o armaduría, municiones y otros pertrechos, efectuadas por el Ministerio de Defensa Nacional o por instituciones y empresas que realicen funciones relacionadas con la defensa nacional, el resguardo del orden y seguridad públicas o policiales. Asimismo, se exime de IVA a las partes o piezas nacionales o nacionalizadas utilizadas en la fabricación o armaduría de los bienes ya mencionados, en su ingreso o reingreso desde las Zonas Francas al resto del país. Por otra parte, El artículo 101 de la ley Nº 18.948, Ley Orgánica Constitucional de las Fuerzas Armadas, de febrero de 1990, exime de todo impuesto, por lo tanto también de IVA, a "los actos, contratos o convenciones relativos a la adquisición, administración y enajenación de los bienes o servicios correspondientes a los fondos rotativos de abastecimiento de las Fuerzas Armadas", con lo cual quedan exentas de IVA tanto las importaciones como la compra de bienes y servicios nacionales realizadas con estos fondos. El artículo 19 del decreto ley 1.244 del año 1975 exime del impuesto al valor agregado (IVA) a las ventas y prestaciones de servicios que efectúan las Fábricas y Maestranzas del Ejército (FAMAE) y los Astilleros y Maestranzas de la Armada (ASMAR) al Ministerio de Defensa Nacional o a las Instituciones y demás empresas dependientes de esa Secretaría de Estado. Del mismo modo, la Empresa Nacional de Aeronáutica (ENAER) mediante su Ley Orgánica se acoge a esta misma franquicia (Ley N°18.297 de 1984).
Exención o exclusión	Chile	En virtud de lo señalado en el N° 7 del artículo 13 de la Ley del IVA, antes citado, están exentos de IVA todos los ingresos percibidos por las Instituciones de Salud Previsional (ISAPRES) con un tope equivalente al 7% de cotización legal para salud y aplicado sobre el tope de remuneración imponible de 60 UF, lo que equivale a 4,2 UF. Es decir, todo ingreso adicional a ese monto percibido por las ISAPRES se encuentra gravado con IVA. No obstante, para favorecerse con la exención, estos ingresos deben remunerar prestaciones y beneficios de salud de aquellos establecidos por ley (Ley 18.469) y otorgados a afiliados que a su vez estén cotizando en un régimen previsional.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	La reventa de bienes inmuebles nuevos no se encuentra gravada con IVA, por no cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios para considerarse una venta.
Exención o exclusión	Chile	Se hace esta distinción en los servicios, en concordancia con la Matriz de Insumo-Producto (MIP) que la consigna separadamente de los servicios a empresas (alude a servicios profesionales prestados a personas naturales y al sector público). Sin embargo, el fundamento legal es el mismo descrito en el punto anterior.
Exención o exclusión	Ecuador	A más de los previstos en los números 4 y 5 del artículo 55 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, tendrán tarifa cero por ciento de Impuesto al Valor Agregado las transferencias e importaciones de los bienes de uso agropecuario que constan en el Anexo 1 a este decreto. Asimismo tendrán tarifa cero de Impuesto al Valor Agregado las transferencias e importaciones de la materia prima e insumos utilizados para producir fertilizantes, insecticidas, pesticidas, funguicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la cigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios, conforme al listado que consta en el Anexo 2 a este decreto.
Exención o exclusión	Ecuador	Aceites comestibles, excepto el de oliva, Avena, maicena y harinas de consumo humano, Enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, Pan y fideos, Sal, manteca y margarina.
Exención o exclusión	Ecuador	Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios.
Exención o exclusión	Ecuador	Bienes que adquieran las instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta.
Exención o exclusión	Ecuador	Bienes y servicios adquiridos por ancianos (devolución al beneficiado)
Exención o exclusión	Ecuador	Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	El peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes
Exención o exclusión	Ecuador	Energía Eléctrica
Exención o exclusión	Ecuador	Espectáculos públicos
Exención o exclusión	Ecuador	Impresión de libros
Exención o exclusión	Ecuador	Lámparas fluorescentes
Exención o exclusión	Ecuador	Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;
Exención o exclusión	Ecuador	Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de transito terrestres
Exención o exclusión	Ecuador	Los sistemas de lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría
Exención o exclusión	Ecuador	Los turistas extranjeros, tendrán derecho a la restitución del IVA siempre que cada factura tenga un valor no menor de cincuenta dólares de los Estados Unidos de América US$50,00.
Exención o exclusión	Ecuador	Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Papel bond, papel periódico, periódicos, revistas, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros
Exención o exclusión	Ecuador	Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;
Exención o exclusión	Ecuador	Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de aero fumigación
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de educación en todos los niveles
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de guarderías infantiles y de hogares de ancianos
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga desde y hacia la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas para prestar los mismos
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios funerarios
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta.
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios prestados personalmente por los artesanos

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción, sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alícuotas o cuotas.
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura
Exención o exclusión	Ecuador	Servicios religiosos
Exención o exclusión	Ecuador	Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto.
Exención o exclusión	Ecuador	Transferencia de títulos valores
Exención o exclusión	Ecuador	Vehículos híbridos.
Exención o exclusión	España	Están exentos del IVA, a efectos del cálculo, los servicios postales, sanitarios de carácter privado, de asistencia social, educativos de carácter privado, la cesión de personal de las entidades religiosas, los servicios de las instituciones benéficas y paritidos politicos, los deportivos, culturales, financieros, profesionales (artistas, interpretes,...) (no son gasto tributario en España las aseguradoras, los arrendamientos de viviendas, las transmisiones de terrenos rústicos, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, las loterías, apuestas y juegos de azar. (artículo 20 de la Ley 37/1992 del IVA

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Guatemala	Aquellas viviendas con un máximo de 60 metros cuadrados de construcción, así como lotes urbanizados con servicios básicos y con área máxima de 120 metros cuadrados.
Exención o exclusión	Guatemala	En lo que respecta a matricula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que éste no sea prestado por terceras personas
Exención o exclusión	Guatemala	Exención del IVA a las universidades legalmente autorizadas
Exención o exclusión	Guatemala	Exención del IVA para el sector cooperativista con sus asociados
Exención o exclusión	Guatemala	Exención del IVA por transferencias de dominio de bienes inmuebles, por herencias legados y donaciones por causa de muerte.
Exención o exclusión	Guatemala	Exoneración del IVA al sistema financiero (bancos, financieras y aseguradoras) supervisado y las bolsas de valores
Exención o exclusión	Guatemala	Incluye al Comité Olímpico Guatemalteco, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
Exención o exclusión	Guatemala	Las compras realizadas por los funcionarios y empleados en el exterior y las misiones diplomáticas y organismos internacionales estan exentos del pago del IVA

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Guatemala	Las importaciones de bienes muebles efectuadas por cooperativas, federaciones, y confederaciones; las personas individuales o jurídicas; funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares; las misiones diplomáticas y los organismos internacionales. Se incluyen también a federaciones y confederaciones de cooperativas, los funcionarios y empleados en el exterior y las misiones diplomáticas y organismos internacionales
Exención o exclusión	Guatemala	Los intereses provenientes de títulos de crédito están exentos del IVA. Siempre que se negocien a través de una bolsa de valores debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente
Exención o exclusión	Guatemala	Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.
Exención o exclusión	Guatemala	Una vez vencido el plazo del fideicomiso y cuando se devuelvan los bienes sujetos a administración por el fideicomisario al fideicomitente no se pagará el IVA por el traspaso de propiedad de dichos bienes
Exención o exclusión	Guatemala	Venta de medicamentos genéricos y de origen natural exentos de IVA
Exención o exclusión	Guatemala	Ventas al menudeo en mercado cantonales o municipales, menores de Q. 100.00 no pagan IVA . Se incluyen las ventas de carne , pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	México	Enajenación de locales comerciales
Exención o exclusión	México	Espectáculos públicos
Exención o exclusión	México	Incluye venta, alquiler y pago de intereses de créditos hipotecarios de vivienda.
Exención o exclusión	México	Servicio de transporte público terrestre de personas
Exención o exclusión	México	Servicios de enseñanza
Exención o exclusión	México	Servicios médicos
Exención o exclusión	Perú	Actividades vinculadas a la exploración - Importaciones
Exención o exclusión	Perú	Apéndice I: Insumos Agrícolas
Exención o exclusión	Perú	Apéndice I: Primera venta de inmuebles cuyo valor no supere las 35 UIT
Exención o exclusión	Perú	Apéndice I: Productos Agrícolas
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Las pólizas de seguros de vida
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Los ingresos que perciba el Fondo MIVIVIENDA por las operaciones de crédito que realice con entidades bancarias y financieras

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Servicio de transporte público de pasajeros dentro del país, excepto el transporte aéreo.
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Servicios de crédito efectuado por Bancos
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Servicios de crédito efectuado por Cajas Municipales de Ahorro y Crédito
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Servicios de crédito efectuado por Cajas Rurales de Ahorro y Crédito
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Servicios de crédito efectuado por EDPYMES
Exención o exclusión	Perú	Apéndice II: Servicios de crédito efectuado por Financieras
Exención o exclusión	Perú	Donaciones para entidades religiosas y de asistencia social
Exención o exclusión	Perú	Exoneración del IGV en la Amazonía
Exención o exclusión	Perú	IGV: Superposición de IGV en los productos agrícolas entre el Apéndice I de la Ley del IGV y la Ley de Amazonía
Exención o exclusión	Perú	Importación de medicamentos oncológicos, para VIH y diabetes
Exención o exclusión	Perú	Importación de muestras médicas
Exención o exclusión	Perú	Importación y prestación de servicios por las Instituciones Educativas Públicas o Particulares

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Perú	Importación y venta de libros y productos editoriales - Ley de Democratización del Libro
Exención o exclusión	Perú	Importaciones destinadas a la Amazonía
Exención o exclusión	Perú	Incentivo Migratorio
Exención o exclusión	Perú	La construcción y reparación de las Unidades de las Fuerzas Navales que efectúen los Servicios Industriales de la Marina .
Exención o exclusión	Perú	La importación o venta de petróleo diesel o residual a las empresas de generación y distribución de electricidad
Exención o exclusión	Perú	La transferencia, importación y prestación de servicios efectuada por las Instituciones Culturales o Deportivas
Exención o exclusión	Perú	Las regalías que corresponda abonar por contratos de licencia en Hidrocarburos
Exención o exclusión	Perú	Los juegos de azar y apuestas tales como loterías, bingos, rifas, sorteos y eventos hípicos.
Exención o exclusión	Perú	Los servicios de las AFP y los seguros para los trabajadores afiliados al SPFP
Exención o exclusión	Perú	Superposición de exoneraciones entre el Régimen para las Empresas Eléctricas y el Régimen de la Amazonía.
Exención o exclusión	Perú	Venta de combustible por las empresas petroleras a las comercializadoras o consumidores finales ubicados en la Amazonía.
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Actividades diversas

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Alimentos
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Educación
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Salud
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Servicios
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Transporte
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Vivienda
Exención o exclusión	Uruguay	El Art. 20 Título 10 TO 1996 establece la exoneración del IVA para las ventas realizadas por contribuyentes comprendidos en el régimen de monotributo.
Exención o exclusión	Uruguay	El TO 1996, Título 10 en el numeral 1 Lit D (Lit E del TO anterior) del Art. 19 establece la exoneración de IVA a las enajenaciones de máquinas agrícolas y sus accesorios.
Exención o exclusión	Uruguay	En el Título 3 y Decreto 220/98 - Artículo 82 se recoge la exoneración otorgada por la Ley 13.640 referente a las actividades de la Comisión Honoraria Administradora del Fondo para Erradicación de la Vivienda Rural Insalubre (MEVIR) y a los propietarios o arrendatarios de las viviendas construidas bajo ese régimen.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Uruguay	En uso de la facultad dada por el literal N del numeral 1 del artículo 19 del Título 10 del Texto Ordenado 1996, el Dec 332/007 establece la exoneración de la carne de ave a partir del 11 de setiembre de 2007 y hasta el 31 de diciembre de ese año. Este tratamiento fiscal ha sido extendido hasta el presente.
Exención o exclusión	Uruguay	Esta es una exoneración genérica establecida en el Artículo 69 de la Constitución de la República (TO 1996 Título. 3 Capítulo 1 Art. 1º.) y que alcanza a todas las instituciones de enseñanza y culturales.
Exención o exclusión	Uruguay	Esta exoneración estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2007, y se establecía en el Literal D del Art. 20 Título 10, TO 1996. A partir de la vigencia de la ley 18.083 se elimina esta exoneración y las ventas pasan a estar gravadas, pero se establece un régimen simplificado de liquidación mediante un monto fijo mensual por empresa.
Exención o exclusión	Uruguay	Esta exoneración regirá cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo, el que queda facultado para incluir este bien entre los gravados con la tasa mínima (TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal L).
Exención o exclusión	Uruguay	Están exoneradas de IVA las enajenaciones de diarios, periódicos, revistas y folletos. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal H.
Exención o exclusión	Uruguay	Exoneración de Iva a la importación de maquinarias y equipos. Comprende las exoneraciones a la importación de maquinaria y equipos para proyectos declarados de interés nacional (Art. 22 Titulo 10 del Texto Ordenado (TO) 1996) así como la importación de maquinarias para la industria forestal.
Exención o exclusión	Uruguay	Exoneración de IVA a las primas que cobren las aseguradoras por el seguro de invalidez y fallecimiento a las AFAPs

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Uruguay	Exoneración del Iva sobre la comisión percibida por las AFAPs por la administración de los fondos previsionales.
Exención o exclusión	Uruguay	La ley de creación de la Administración Nacional de Correos como Servicio Descentralizado Comercial del Estado otorgó la exoneración de toda clase de tributos nacionales, excepto las contribuciones a la seguridad social, esto se recoge en el T.O 1996 Título 3 Cáp. 3 art. 53º.
Exención o exclusión	Uruguay	La norma vigente hasta el 30 de junio de 2007 establecía la exoneración del IVA al suministro de agua sin restricciones; a partir de la entrada en vigencia del NST (TO 1996 - Título 10, Art.19, Num.1 Literales I, O y P) el suministro de agua que exceda los límites establecidos por el Poder Ejecutivo, pasa a estar gravado a la tasa básica.
Exención o exclusión	Uruguay	Las enajenaciones de carne ovina estarán exoneradas de IVA, la exoneración regirá cuando lo disponga el Poder Ejecutivo y por períodos no mayores a noventa días en cada oportunidad. A partir de la vigencia del NST se elimina la limitación temporal de la misma. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal J (L en TO anterior a la vigencia de la ley 18083)
Exención o exclusión	Uruguay	Los servicios de arrendamientos de inmuebles se encuentran exonerados de IVA según lo establecido en el TO 1996 Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal C
Exención o exclusión	Uruguay	Los servicios prestados por hoteles fuera de alta temporada están exonerados de IVA según lo establecido en el TO 1996 Tít. 10 Artículo 19 Numeral 2 Literal L.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Uruguay	Norma: Título 3 Cáp. 10 Art. 72 a 78. Esta es una exoneración genérica que recae sobre los talleres gráficos, empresas editoriales y librerías, en la parte de su giro relativa a la impresión y venta de libros, folletos y revistas de carácter literario, científico, artístico, docente y material educativo. El alcance de la exoneración es para los impuestos que graven sus capitales, ventas, entradas, actos, servicios y negocios con exclusión de los impuestos a la renta.
Exención o exclusión	Uruguay	Se encuentran exoneradas de IVA las enajenaciones de combustibles derivados del petróleo (Norma: TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal E). Por la ley 17.615 de diciembre de 2002 las enajenaciones de gasoil quedan gravadas a la tasa mínima; y a partir del 1 de mayo de 2007 lo están a la tasa básica.
Exención o exclusión	Uruguay	Se encuentran exoneradas de Iva las retribuciones percibidas opr los agentes y corredores de la Dirección de Loterías y Quinielas. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal B
Exención o exclusión	Uruguay	Se encuentran exoneradas las enajenaciones de ciertos tipos de leche. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 1 - Literal F (H en TO anterior a la vigência de la ley 18083).
Exención o exclusión	Uruguay	Se encuentran exonerados los intereses sobre préstamos para vivienda. Esta exoneración esta contemplada en el TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal E.
Exención o exclusión	Uruguay	Se exonera de IVA a las comisiones derivadas de la intervención en la compra-venta de valores públicos. Norma: TO 1996 - Título 10 - Artículo 19 - Numeral 2 - Literal I (Literal K en TO anterior a la vigencia de la ley 18083).

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Uruguay	Según el Numeral 2 Literal K del Art. 19 del Titulo 10 TO 1996, los juegos de azar existentes a la fecha de promulgación de la Ley Nº 16.697, de 25 de abril de 1995, asentados en billetes, boletos y demás documentos relativos a juegos y apuestas, con excepción del “5 de Oro” y del “5 de Oro Junior” estarán exonerados de IVA. En el caso de estos últimos juegos, el monto imponible estará constituido por el precio de la apuesta.
Exención o exclusión	Uruguay	Según la norma vigente (TO 1996 Título 10 Art. 19 Numeral 1 Literal G, Literal I en TO anterior a la vigencia de la ley 18083) las enajenaciones de bienes a emplearse en la producción agropecuaria y materias primas para su elaboración se encuentran exoneradas de IVA. El Poder Ejecutivo es quien determina la nómina de artículos y materias primas comprendidas en este literal y puede establecer para los bienes allí mencionados, un régimen de devolución del Impuesto al Valor Agregado incluido en las adquisiciones en plaza e importaciones cuando no exista producción nacional suficiente.
Régimen simplificado, especial o promocional	Argentina	Promoción de las pymes. L. 24.467. Exención en el IVA de toda la operatoria que desarrollen las sociedades de garantía recíproca
Régimen simplificado, especial o promocional	Argentina	Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley 19.640. Liberación del IVA compras y ventas.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Alíquotas diferenciadas para a contribuição incidente sobre a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus e na Área de Livre Comércio, decorrente da venda de produção própria.
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Redução a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM ou na ALC, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM ou da ALC.
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Redução de 1,65% o 0,65% a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus, para emprego em processo de industrialização.
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Redução de 7,6% o 3% a 0 (zero) das alíquotas da contribuição incidente sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus, para emprego em processo de industrialização.
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Regime de tributação diferenciado para Micro e Pequenas Empresas

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Suspensão da contribuição nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, para emprego em processo de industrialização.
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Suspensão da Contribuição incidentes sobre bens novos destinados à incorporação ao ativo imobilizado de pessoa jurídica importadora estabelecida na Zona Franca de Manaus, após 18 meses da incorporação do bem ao ativo imobililizado converte-se em isenção.
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Suspensão da exigência da contribuição incidente sobre a venda no mercado interno, quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do REIDI.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La legislación contenida en el DFL 341 de 1977 (texto refundido de los DL 1.055 y 1.233, de 1975; DL 1.611, de 1976; y DL 1.698, de 1977) establece que las especies internadas en zonas francas para consumo en las mismas o destinadas a reexportación se encuentran exentas del pago de IVA.
Régimen simplificado, especial o promocional	Ecuador	Ventas y prestaciones de servicios realizadas por las empresas usuarias y administradoras de zonas francas.
Régimen simplificado, especial o promocional	Guatemala	Siempre que las compras sean insumos totalmente utilizados para agregar valor a las reexportaciones

Anexo Nº 7
Gastos tributarios de Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias Capital aplicables sobre individuos[2]

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	España	Aplicación de la escala de gravamen: En los casos de divorcio las cantidades satisfechas a favor de los hijos tributan de forma separada de la base. La escala se aplica, por un lado, a las cantidades para hijos y, por otro lado, al resto de la base liquidable general (artículo 64 Ley)
Alícuota reducida	Uruguay	Depósitos a más de un año. La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 3%
Alícuota reducida	Uruguay	Depósitos a un año o menores en MN. La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 5%
Alícuota reducida	Uruguay	Derechos de autor. La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 7%
Alícuota reducida	Uruguay	Distribución de utilidades diferencia de tasas. La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la distribución de utilidades está gravada al 7%

2 *Año 2009 para Ecuador, Guatemala y Uruguay y año 2010 para el resto de países.*

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Uruguay	Obligaciones financieras a más de 3 años. La tasa general que grava a las rentas de Categoría I (Rentas de capital) es el 12%. Todas las rentas gravadas a una tasa inferior se consideran como generadoras de gasto tributario. En este caso, la renta está gravada al 3%
Crédito	Brasil	Dedução do imposto de renda devido, das contribuições feitas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacionais dos Direitos da Criança e do Adolescente.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido da contribuição patronal paga a Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido das quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido dos valores despendidos a título de doação ou patrocínio a projetos culturais.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido dos valores despendidos a título de doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos.
Crédito	Chile	El artículo 57 bis de la LIR permite postergar el impuesto Global Complementario por aquella parte de las rentas que haya sido ahorradas en instrumentos financieros que determina la ley, hasta el momento en que se produzca el desahorro de estas cantidades. El beneficio funciona en la forma de un crédito contra el citado impuesto al momento del ahorro, equivalente al ahorro neto del ejercicio multiplicado por un 15%; y un débito a reintegrar por concepto de dicho impuesto al momento del desahorro, igual al 15% aplicado sobre el ahorro neto negativo determinado al término del ejercicio

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Chile	El artículo 69 de la Ley 18.681 de 1987 permite que los contribuyentes del impuesto Global Complementario que declaren ingresos efectivos rebajen como crédito el 50% de las donaciones en dinero que efectúen a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado, con un tope de 14.000 UTM anuales.
Crédito	Chile	El artículo 8 de la Ley 18.985, de 1990 permite que los contribuyentes del impuesto Global Complementario que declaren ingresos efectivos rebajen como crédito el 50% de las donaciones en dinero o especies que efectúen a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado y a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro cuyo objeto exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte y a otras instituciones o entidades que señale la ley. El crédito no puede exceder del 2% de la base imponible efectiva del impuesto o de 14.000 UTM anuales.
Crédito	Chile	El DL 701, de 1974 creó un incentivo tributario a la explotación de bosques, consistente en la exención, por la vía de un crédito, del 50% del impuesto Global Complementario que afecta a los dueños, socios o accionistas por las rentas, retiros o distribuciones efectuados de las empresas forestales acogidas a dicho texto legal. Este beneficio se mantiene por las plantaciones efectuadas con anterioridad a la publicación de la Ley N° 19.561, esto es, con antelación al 16.05.98, según el artículo 5° transitorio de dicha ley.
Crédito	Chile	La Ley 19.712, de 2001 (Ley del Deporte) establece un beneficio tributario para aquellas personas naturales o jurídicas, contribuyentes de Primera Categoría en base a contabilidad completa, o del Global Complementario, que declaren sobre la base de renta efectiva, cuando hagan donaciones en dinero al Instituto del Deporte o para financiar proyectos deportivos avalados por éste, que consiste en un crédito contra impuestos del 50% de la donación.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	A los contribuyentes que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con porcentajes y límites de deducción casi iguales (art. 68.2 Ley).
Crédito	España	Crédito (o deducción) Cuenta de Ahorro-empresa. Para fomentar la creación de empresas, los contribuyentes pueden consignar un crédito (o una deducción) del 15% invertido en la cuenta, con el límite de 9.000 euros (además de otros requisitos). La deducción (o el crédito) no puede superar los 1.350 euros (Artículo 68.6 Ley)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota del 10% de los donativos a entidades benéficas (se establecen determinados requisitos, entre otros, límite del 10% de la base del contribuyente; artículo 68.3 Ley)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota por maternidad. Las mujeres que tengan un trabajo (que estén dadas de alta y coticen en el régimen de la Seguridad Social) y tengan un hijo (o adopten), pueden minorar hasta 1.200 euros anuales (la cotización a la Seguridad Social debe superar dicho importe) por cada hijo menor de tres años. (artículo 81 Ley)
Crédito	España	Crédito (o deducción) para quienes obtienen rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por ser residentes en estas ciudades deducen el 50% la parte proporcional de las cuotas que corresponda a las rentas que hayan sido obtenidas en dichas ciudades (artículo 68. Ley)
Crédito	España	Determinadas empresas (en concreto concesionarias de autopistas, etc.) que emitieron títulos de préstamo a largo plazo, se les mantiene este beneficio. Los contribuyentes, poseedores de esos títulos, que perciben intereses, pueden aplicar un crédito (o deducción) de 22,8% (La bonificación es del 95% sobre el 24% y se remite a disposiciones anteriores a 1979 y viene regulada en la Disposición Transitoria 11ª del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de la Ley 35/2007, de 15 de noviembre, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto en 2.500 euros anuales por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, siempre que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:
Crédito	España	Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que su base imponible sea inferior a 24.020 euros anuales. La base máxima de esta deducción será de: a) Cuando la base imponible sea igual o inferior a 12.000 euros anuales: 9.015 euros anuales. b) Cuando la base imponible esté comprendida entre 12.000,01 y 24.020 euros anuales: 9.015 euros menos el resultado de multiplicar por 0,75 la diferencia entre la base imponible y 12.000 euros anuales.
Crédito	España	Los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas se deducirán 400 euros anuales.
Crédito	España	Los contribuyentes tiene un crédito (o deducción) del 15% por las adquisiciones en el extranjero, por conservar bienes y rehabilitar edificios históricos (con ciertos requisitos conforme al artículo 68.5 Ley)
Crédito	España	Por las cantidades satisfechas por la compra de vivienda (que debe ser la vivienda habitual del contribuyente, además de otros requisitos) puede deducir el 10,05%. La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales y, en consecuencia, la deducción máxima alcanza 906 (artículo 68.1 Ley)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Régimen transitorio de rendimientos del ahorro y de pólizas de seguros: Con la anterior Ley aplicaban una deducción (o reducción) en la base del 40% y el resto -el 60%- se sumaba a la base a la que se aplicaba la escala progresiva. Con la nueva Ley a las rentas del ahorro se les aplica un tipo fijo del 18% en 2010. Para no perjudicar con el cambio de Ley se establece esta compensación (Disposición transitoria decimotercera Ley).
Crédito	Guatemala	El contribuyente en relación de dependencia tiene derecho a descontar hasta el 12% de la renta neta obtenida con la presentación de planilla con el detalle del pago del IVA asociada a sus compras con el detalle de los proveedores
Crédito	México	Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera
Crédito	México	Estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, consistente en un acreditamiento del 60 y 30 % para los ejercicios fiscales de 2010 y 2011, respectivamente, del excedente de comparar el promedio mensual del ISR enterado de sus trabajadores del ejercicio fiscal 2007 y el ISR a enterar en el mes que se trate de los ejercicios fiscales 2010 y 2011, cuando este último monto sea mayor
Deducción	Argentina	Los sujetos pueden deducir el importe de los intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hubieran sido otorgados por la compra o construcción de inmuebles nuevos destinados a casa habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, hasta la suma de veintemil pesos ($ 20.000) anuales. Ley 25.402 art. 81. inc. a) 3° párrafo

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Brasil	Dedução do rendimento tributável dos pagamentos feitos a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos.
Deducción	Brasil	Dedução do rendimento tributável das despesas realizadas com instrução regular do contribuinte e/ou de seus dependentes, até o limite anual individual de R$ 2.592,29.
Deducción	Chile	El artículo 17 del DL 3.500 permite rebajar de la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría las cotizaciones que los trabajadores dependientes hagan a los fondos de pensión. Esta cotización según establece la ley se compone de un 10% sobre una renta imponible máxima mensual de 60 UF, destinado al fondo de pensión más un porcentaje adicional destinado a una comisión para la AFP y a un seguro de invalidez. Por otra parte, el artículo 50 de la LIR se establece que los trabajadores independientes que declaren gastos efectivos tienen también derecho a efectuar la deducción por las cotizaciones efectivas realizadas.
Deducción	Chile	El artículo 53 de la Ley 19.728 estableció que la cotización al seguro de desempleo fijado por dicha ley en su componente de cargo del trabajador es deducible para los efectos del Impuesto de Segunda Categoría. Asimismo, estableció que la componente de cargo del empleador y la indemnización prevista, son gastos deducibles para efectos del Impuesto de Primera Categoría. Junto con ello, la disposición legal estableció que los incrementos que experimenten las cotizaciones aportadas al Fondo de Cesantía no constituirán renta para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En el artículo 50, además, la citada ley establece que los fondos y los giros que se efectúen con cargo a la cuenta individual por cesantía, no constituyen renta.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Chile	El DL 3.500 de 1980 establece que las cotizaciones de salud que efectúen los trabajadores son deducibles de las remuneraciones o rentas imponibles para la determinación de los impuestos personales que afectan a dichas rentas. La cotización legal de salud equivale al 7% sobre una renta imponible máxima mensual de 60 UF, sin embargo, los trabajadores también pueden efectuar cotizaciones adicionales de salud susceptibles de deducción, pero en su conjunto no pueden exceder de 4,2 UF.
Deducción	Chile	La Ley 19.622 de 1999 establece que las personas naturales pueden deducir de la base imponible del Impuesto Único a las Rentas del Trabajo dependiente o del Global Complementario, las cuotas que se paguen en el año, por obligaciones hipotecarias, contraídas con bancos e instituciones financieras y agentes administradores de créditos hipotecarios, que operen el país. Lo anterior para el caso de adquisiciones de viviendas nuevas acogidas al DFL2 de 1959. Los dividendos se pueden rebajar, con ciertos límites máximos, durante todo el período en que dure la deuda.
Deducción	Chile	La Ley 19.753 estableció como franquicia tributaria la rebaja de la base imponible de un porcentaje de los intereses pagados por créditos hipotecarios. La deducción total no podría exceder de 8 UTA anuales. La rebaja de base sería igual al 100% de los intereses pagados en el año, para contribuyentes cuyas rentas anuales no excedan de 90 UTA, y de un porcentaje decreciente, hasta llegar a cero, para contribuyentes con rentas anuales entre 90 UTA y 150 UTA. La rebaja será aplicable sólo por un contribuyente. Sin embargo, éste podrá acogerse a ella por una o más viviendas adquiridas a través de préstamos hipotecarios. Esta franquicia es excluyente respecto al beneficio por dividendos DFL2.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Chile	Los propietarios o socios de sociedades de personas, cuyas empresas tributen en base a renta efectiva determinada mediante contabilidad completa, pueden rebajar de su base imponible las cotizaciones previsionales que hayan enterado a una AFP, sobre una renta imponible máxima mensual de 60 UF, constituida esta base por los retiros tributables efectivos efectuados de sus empresas o sociedades a las cuales pertenecen.
Deducción	Chile	Los trabajadores independientes que no declaren gastos efectivos pueden rebajar de sus honorarios brutos actualizados un 30% de ellos, en calidad de gastos presuntos, con un tope de 15 UTA. Los trabajadores independientes que no declaren gastos efectivos pueden rebajar de sus honorarios brutos actualizados un 30% de ellos, en calidad de gastos presuntos, con un tope de 15 UTA. Los trabajadores independientes que no declaren gastos efectivos pueden rebajar de sus honorarios brutos actualizados un 30% de ellos, en calidad de gastos presuntos, con un tope de 15 UTA.
Deducción	Ecuador	Aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. La base imponible de los ingresos del trabajo en relación de dependencia está constituida por el ingreso ordinario o extraordinario que se encuentre sometido al impuesto, menos el valor de los aportes personales al IESS.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Ecuador	Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente. Los gastos personales que se pueden deducir, corresponden a los realizados por concepto de: arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, educación, salud, y otros que establezca el reglamento. En el Reglamento se establecerá el tipo del gasto a deducir y su cuantía máxima, que se sustentará en los documentos referidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, en los que se encuentre debidamente identificado el contribuyente beneficiario de esta deducción. Los costos de educación superior también podrán deducirse ya sean gastos personales así como los de su cónyuge, hijos de cualquier edad u otras personas que dependan económicamente del contribuyente.
Deducción	España	Deducción (o reducción) de la base discapacitados trabajadores en activo. Minoran la cantidad de 3.264 euros anuales o 7.242 euros anuales si el grado de minusvalía es superior al 65 por ciento (artículo 20.3 Ley)
Deducción	España	Deducción (o reducción) de la base para los trabajadores mayores de 65 años que prolonguen su actividad laboral: pueden minorar (según sus ingresos y con determinados requisitos) desde 2.652 hasta 4.080 euros (artículo 20.2 letra a de la Ley)
Deducción	España	Deducción (o reducción) de la base para personas físicas que ejercen actividades empresariales: aplican una deducción de 2.652 euros y puede alcanzar 4.080 euros (deben cumplir una serie de requisitos establecidos en el articulo 32.2º de la Ley)
Deducción	España	Deducción (o reducción) de la base para unidades familiares con hijos de 3.400 euros , en el caso de unidades monoparenales la cuantía es de 2.150 (artículo 84.2.3.º Ley)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	España	Deducción (o reducción) de la base por aportaciones a partidos políticos. Las cuotas de afiliación pueden ser objeto de reducción en la base imponible con un límite máximo de 600 euros anuales. (Artículo 61 bis Ley)
Deducción	España	Deducción (o reducción) de la base por traslado a otra ciudad: El contribuyente sin trabajo que acepte un trabajo en un nuevo municipio (con determinadas condiciones) puede deducir entre 2.652 (si ganan más de 13.260€) y 4.080€ (si ganan menos de 9.180), según sus ingresos del trabajo (artículo 20.2 letra b de la Ley)
Deducción	España	Deducción (o reducción) de los rendimientos íntegros (deducen para calcular los rendimientos netos) del trabajo: se aplica una deducción de 2.652 euros (para ingresos superiores a 13.260 euros) y puede alcanzar 4.080 euros (para ingresos inferiores a 9.080 euros) (conforme al articulo 32.2º de la Ley)
Deducción	España	Deducción (o reducción) del importe del alquiler de viviendas: El propietario del rendimiento que obtiene deduce el 50%. Si la vivienda la ocupa un joven (entre 16 y 35 años) la deducción es del 100% (artículo 23 Ley).
Deducción	España	Las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.
Deducción	España	Las aportaciones tienen el límite del 30% de los rendimientos del trabajo o de actividades empresariales y de 10,000 euros anuales (para mayores de 50 años los límites son 50% y 12.500€) (artículo 52 Ley).

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Guatemala	De la renta neta obtenida por los contribuyentes en relación de dependencia se autoriza deducir el mínimo vital estimado en Q36,000.
Deducción	Guatemala	Los ingresos por concepto de aguinaldo y bonificación especial (bono 14) que perciban los contribuyentes en relación de dependencia se deducen de la renta neta obtenida
Deducción	Guatemala	Los pagos que los contribuyentes hacen por pensiones alimenticias, gastos médicos y de laboratorio, donaciones y cuotas a colegios profesionales, se descuentan de la renta neta obtenida
Deducción	Guatemala	Los pagos que los contribuyentes hacen para el seguro social se descuentan de la renta neta para los contribuyentes en relación de dependencia
Deducción	México	Aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias, sin que excedan de 5 salarios mínimos anuales (S.M.A.) y de 10 % de los ingresos acumulables
Deducción	México	Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido para los contribuyentes que donen bienes básicos de subsistencia humana en materia de alimentación y salud.
Deducción	México	Deducción por el rescate de diversas zonas de monumentos o centros históricos
Deducción	México	Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de $ 152 000 00

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	México	Donativos no onerosos ni remunerativos
Deducción	México	Gastos de funerales
Deducción	México	Gastos de transportación escolar
Deducción	México	Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios
Deducción	México	Intereses por créditos hipotecarios
Deducción	México	Primas de seguros de gastos médicos
Deducción	Perú	Gastos por donaciones otorgados al Sector Público Nacional, entidades sin fines de lucro e Iglesia Católica.
Deducción	Perú	Inversión en sujetos ubicados en la Amazonía
Deducción	Rep. Dominicana	Deducción de hasta el 10% de la Renta Neta Imponible de los gastos educativos de hijos o el propio contribuyente
Deducción	Uruguay	Quienes obtienes rentas del trabajo fuera de la relación de dependencia, computan como renta a los efectos del impuesto el 70% de los ingresos
Diferimiento	Chile	Ahorro previsional voluntario colectivo

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Chile	De acuerdo al artículo 18 del DL 3.500, las pensiones obtenidas del sistema de AFP están afectas al impuesto único de Segunda Categoría que grava en general a los sueldos y salarios.
Diferimiento	Chile	Efecto Conjunto Diferimientos
Diferimiento	Chile	El artículo 14 de la LIR establece que los contribuyentes que retiren utilidades de las empresas o sociedades a las cuales pertenecen para reinvertir en otras empresas o sociedades que llevan contabilidad completa y registro FUT, en un plazo menor a 20 días, tales rentas adquieren el carácter de utilidades reinvertidas y no se afectan con los impuestos Global Complementario o Adicional, hasta cuando sean retiradas o distribuidas para su consumo final. Por lo anterior, estas rentas sólo se afectan con el impuesto de Primera Categoría con tasa de 16% (año 2003), tributo que constituye un crédito en contra de los impuestos personales antes mencionados.
Diferimiento	Chile	El artículo 14 de la LIR establece que los empresarios individuales, socios y accionistas de empresas que determinan su renta en base a contabilidad completa, tributan en los impuestos Global Complementario o Adicional sólo por los retiros, remesas o dividendos que reciban de las empresas. En tanto, las utilidades generadas por las empresas pagan actualmente sólo un 16% (año 2003) de impuesto de Primera Categoría el cual constituye crédito en contra de los impuestos personales antes indicados cuando las rentas son retiradas o distribuidas.
Diferimiento	Chile	El artículo 18 del DL 3.500 establece que las rentas generadas por las cuotas de los fondos de pensiones no constituyen renta, mientras éstas no se entreguen como pensiones a los afiliados.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Chile	El artículo 18 del DL 3.500 permite rebajar de la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría las cotizaciones que los trabajadores dependientes enteren en los fondos de pensión administrados por las AFP. Estas cotizaciones según establece la ley se componen de un 10% sobre una renta imponible máxima mensual de 60 UF destinada al fondo de pensión, más un porcentaje adicional (actualmente en torno a un promedio de 2,4%) destinado como comisión para la AFP y al seguro de invalidez. Por otra parte, el articulo 50 de la LIR establece que los trabajadores independientes que declaren gastos efectivos tienen también derecho a efectuar la deducción por las cotizaciones efectivas realizadas.
Diferimiento	Chile	El artículo 18 del DL 3.500 que permite rebajar de la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría las cotizaciones que los trabajadores dependientes enteren en los fondos de pensión administrados por las AFP, también admite dicha deducción por los depósitos que efectúa el empleador, en la cuenta de capitalización del trabajador, denominados 'Depósitos Convenidos'. Por otra parte, de acuerdo al artículo 42 bis de la LIR (introducido por la Ley 19.768 de 2001 y modificado por la ley 20.255 de 2007), los depósitos de ahorro previsional voluntario, los depósitos de ahorro previsional voluntario colectivo y las cotizaciones voluntarias del N° 2 del Título III del DL 3.500 de 1980, pueden deducirse del Impuesto Único de Segunda Categoría hasta por un monto mensual total de 50 UF, o bien, mediante reliquidación anual del impuesto con tope de 600 UF. Si los montos no se destinan a mejorar o anticipar la pensión de jubilación, y son retirados, entonces se aplica un impuesto especial. Para gravar los retiros, se define una tasa tres puntos porcentuales por encima de la que resulte de multiplicar por el factor 1,1, el producto, expresado como porcentaje, que resulte de dividir, por el monto reajustado del retiro efectuado, la diferencia entre el monto del impuesto Global Complementario determinado sobre las remuneraciones del ejercicio incluyendo el monto reajustado del retiro y el monto del mismo impuesto determinado sin considerar dicho retiro.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Chile	El artículo 18 del DL 3.500 que permite rebajar de la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría las cotizaciones que los trabajadores dependientes enteren en los fondos de pensión administrados por las AFP, también admite dicha deducción por los depósitos que efectúa el empleador, en la cuenta de capitalización del trabajador, denominados 'Depósitos Convenidos'. Por otra parte, de acuerdo al artículo 42 bis de la LIR (introducido por la Ley 19.768 de 2001 y modificado por la ley 20.255 de 2007), los depósitos de ahorro previsional voluntario, los depósitos de ahorro previsional voluntario colectivo y las cotizaciones voluntarias del N° 2 del Título III del DL 3.500 de 1980, pueden deducirse del Impuesto Único de Segunda Categoría hasta por un monto mensual total de 50 UF, o bien, mediante reliquidación anual del impuesto con tope de 600 UF. Si los montos no se destinan a mejorar o anticipar la pensión de jubilación, y son retirados, entonces se aplica un impuesto especial. Para gravar los retiros, se define una tasa tres puntos porcentuales por encima de la que resulte de multiplicar por el factor 1,1, el producto, expresado como porcentaje, que resulte de dividir, por el monto reajustado del retiro efectuado, la diferencia entre el monto del impuesto Global Complementario determinado sobre las remuneraciones del ejercicio incluyendo el monto reajustado del retiro y el monto del mismo impuesto determinado sin considerar dicho retiro.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Chile	El artículo 18 del DL 3.500 que permite rebajar de la base imponible del Impuesto Único de Segunda Categoría las cotizaciones que los trabajadores dependientes enteren en los fondos de pensión administrados por las AFP, también admite dicha deducción por los depósitos que efectúa el empleador, en la cuenta de capitalización del trabajador, denominados 'Depósitos Convenidos'. Por otra parte, de acuerdo al artículo 42 bis de la LIR (introducido por la Ley 19.768 de 2001 y modificado por la ley 20.255 de 2007), los depósitos de ahorro previsional voluntario, los depósitos de ahorro previsional voluntario colectivo y las cotizaciones voluntarias del N° 2 del Título III del DL 3.500 de 1980, pueden deducirse del Impuesto Único de Segunda Categoría hasta por un monto mensual total de 50 UF, o bien, mediante reliquidación anual del impuesto con tope de 600 UF. Si los montos no se destinan a mejorar o anticipar la pensión de jubilación, y son retirados, entonces se aplica un impuesto especial. Para gravar los retiros, se define una tasa tres puntos porcentuales por encima de la que resulte de multiplicar por el factor 1,1, el producto, expresado como porcentaje, que resulte de dividir, por el monto reajustado del retiro efectuado, la diferencia entre el monto del impuesto Global Complementario determinado sobre las remuneraciones del ejercicio incluyendo el monto reajustado del retiro y el monto del mismo impuesto determinado sin considerar dicho retiro.
Exención o exclusión	Argentina	Las ganancias de hasta $ 10.000 provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en al Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo. Ley 20.628 art. 20 inc. j)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Argentina	Las ganancias derivada de títulos emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o cuando lo resuelva el Poder Ejecutivo Ley 20.628 art. 20 inc. k)
Exención o exclusión	Argentina	Ley 20.628 art. 20 inc. h) y k)
Exención o exclusión	Argentina	Ley 20.628 art. 20 inc. p)
Exención o exclusión	Argentina	Los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, obtenidos por personas físicas que no sean sujetos de 3° categoría y Sociedades de Inversión y Fiduciarios, que no coticen en bolsas o mercados de valores, cuando los referidos sujetos sean residentes en el país. Ley 20.628 art. 20 inc. w) , D. 493/2001 y D. 2284/91
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos distribuídos à pessoa física ficam isentos, desde que tenham transcorrido 5 (cinco) anos da aquisição da cota pelo investidor.
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos distribuídos à pessoa física ficam isentos, desde que tenham transcorrido 5 (cinco) anos da aquisição da cota pelo investidor.
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes da caderneta de poupança
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de aposentadoria por moléstia grave ou acidente de Trabalho
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de idenização por recisão de contrato de trabalho

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de parcela da aposentadoria recebida por declarantes com 65 anos ou mais
Exención o exclusión	Brasil	Rendimentos Isentos provenientes de pecúlio por morte ou invalidez
Exención o exclusión	Chile	De acuerdo al artículo 20 N° 1 letra f) de la LIR, están exentos del impuesto Global Complementario las rentas de arrendamiento de bienes raíces cuyo avalúo fiscal es inferior o igual a 40 UTA, siempre y cuando sean obtenidas por trabajadores dependientes o pequeños contribuyentes, que no perciban otras rentas afectas a impuesto.
Exención o exclusión	Chile	El artículo 22 del DL 3.500 exime del impuesto Global Complementario hasta un monto de 30 UTM anual a la rentabilidad comprendida en los retiros efectuados de las cuentas de ahorro voluntario de las AFP acogidas a las normas generales de la LIR, siempre que dichas rentas sean obtenidas por pequeños contribuyentes y trabajadores dependientes.
Exención o exclusión	Chile	El artículo 32 de la Ley N° 18.815 dispone que los beneficios obtenidos de fondos de inversión nacionales, que sean inferiores o iguales a 20 UTM anuales están exentos del impuesto Global Complementario, siempre y cuando sean obtenidos por trabajadores dependientes o pequeños contribuyentes, que no perciban otras rentas afectas a impuesto.
Exención o exclusión	Chile	El artículo 40 N° 6 exime del impuesto de Primera Categoría a las empresas individuales, no acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis, cuyas rentas líquidas determinadas para los efectos tributarios no exceda de 1 UTA.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	El artículo 57 de la LIR dispone que el mayor valor obtenido en el rescate de cuotas de fondos mutuos, que sea inferior o igual a 30 UTM anuales está exento del impuesto Global Complementario, siempre y cuando sea obtenido por trabajadores dependientes o pequeños contribuyentes, que no perciban otras rentas afectas al impuesto.
Exención o exclusión	Chile	El artículo 57 de la LIR dispone que las rentas de capitales mobiliarios consistentes, entre otras, en intereses y dividendos, que en su conjunto sean inferiores o igual a 20 UTM anuales están exentas del impuesto Global Complementario, siempre y cuando sean obtenidos por trabajadores dependientes o pequeños contribuyentes, que no perciban otras rentas afectas a impuesto.
Exención o exclusión	Chile	El DFL 2 de 1959 mediante su artículo 15, exime de impuesto a la renta a los ingresos derivados de la explotación de viviendas económicas, construidas de acuerdo a las disposiciones establecidas en dicho texto legal. Es decir, las rentas derivadas del arriendo de estas viviendas, están exentas tanto de los impuestos de Primera Categoría como del impuesto Global Complementario o Adicional, cualquiera sea la persona que las explote
Exención o exclusión	Chile	En el artículo 1 número 3 de la Ley 19.768 de noviembre de 2001 se establece que se exime de los impuestos a la renta el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones emitidas por las SA con presencia bursátil. Esta medida amplía a cualquier inversionista (residente o extranjero) la medida que había sido establecida antes por la Ley 19.738 de julio de 2001, la que sólo operaba para inversionistas extranjeros institucionales.
Exención o exclusión	Ecuador	Ingresos percibidos por personas mayores de sesenta y cinco años, en un monto equivalente al doble de la fracción básica exenta del pago del impuesto a la renta
Exención o exclusión	Ecuador	Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones
Exención o exclusión	Ecuador	Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles a sus beneficiarios, siempre y cuando estos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles hubieren cumplido con sus obligaciones como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda
Exención o exclusión	Ecuador	Los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales estarán exentos de este impuesto; en lo demás estarán gravados
Exención o exclusión	Ecuador	Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente
Exención o exclusión	Ecuador	Los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país
Exención o exclusión	Ecuador	Los obtenidos por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en un monto equivalente al triple de la fracción básica gravada con tarifa cero del pago de impuesto a la renta.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código del Trabajo. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los valores determinados en el Código del Trabajo, aunque esté prevista en los contratos colectivos causará el impuesto a la renta
Exención o exclusión	Ecuador	Los provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría;
Exención o exclusión	Ecuador	Los que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado;
Exención o exclusión	Ecuador	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país.
Exención o exclusión	Ecuador	Mandato Agrícola. Deducciones por leyes especiales
Exención o exclusión	Ecuador	Pensiones jubilares y otros ingresos que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	España	Cuando se vende la vivienda habitual, se obtiene (normalmente) un beneficio. Este beneficio está exento siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, la normativa establece determinados requisitos (artículo 38 Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las ayudas percibidas por los afectados por el SIDA (virus de inmunodeficiencia humana) (artículo 7.b Ley).
Exención o exclusión	España	Están exentas las ayudas públicas por nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores (artículo 7. letra z Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las becas públicas para estudios en España o en el extranjero (artículo 7.j Ley).
Exención o exclusión	España	Están exentas las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, con determinados requisitos (artículo 7. letra o de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las indemnizaciones por despido del trabajador, en la cuantía máxima (y con detreminados requisitos) que sea obligatoria en la Ley del Estatuto de los Trabajadores (artículo 7. letra e de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las pensiones de invalidez, incapacidad permanente o inutilidad percibidas del Estado (artículo 7. letras f y g de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las pensiones derivadas de la Guerra Civil de 1936 a 1939 (artículo 7. letra c Ley)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	España	Están exentas las prestaciones económicas públicas para cuidados de familiares y para atención a las personas en situación de dependencia (artículo 7. letra x Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos (artículo 7. letra r de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único para fomentar la creación de auto empresas, con el límite de 12.020 euros, con ciertos requisitos (artículo 7. letra n de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las prestaciones públicas por actos de terrorismo y las pensiones concedidas por actos de terrorismo (artículo 7. letra a de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las prestaciones públicas y las pensiones de orfandad a menores de veintidós años o incapacitados. También están exentas las prestaciones públicas de maternidad, parto o adopción (artículo 7. letra h Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentas las rentas recibidas por los discapacitados y aportadas por los familiares, para constituir un patrimonio (con determinados requisitos que establece el artículo 7. letra w de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentos los premios de las loterías organizadas por el Estado, Comunidaddes Autónomas, Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (artículo 7. letra ñ de la Ley)
Exención o exclusión	España	Están exentos los premios literarios, artísticos o científicos relevantes (con ciertos requisitos) y los premios Príncipe de Asturias (artículo 7. letra l de la Ley)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	España	Están exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con determinados requisitos (artículo 7. letra p Ley)
Exención o exclusión	España	Exención de las indemnizaciones satisfechas a particulares por las Administraciones públicas por daños. (Artículo 7.q Ley)
Exención o exclusión	España	Prestaciones públicas por acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores.
Exención o exclusión	España	Se considera que están exentas las ayudas económicas a los deportistas de alto nivel del Consejo Superior de Deportes (artículo 7.m Ley).
Exención o exclusión	Guatemala	Exoneración del ISR por las compensaciones recibidas por el contribuyente como resultado de muerte o incapacidad derivadas de accidentes y asociadas a seguros que pago el contribuyente
Exención o exclusión	Guatemala	Exoneración del pago de ISR como personas individuales en relación de dependencia a los funcionarios públicos en el exterior, así como los viáticos y gastos de representación de los funcionarios que viajan en misiones oficiales
Exención o exclusión	Guatemala	Los ingresos que los contribuyentes obtengan por pago de prestaciones de seguridad social asociadas al pago de un seguro están exentas del pago del ISR
Exención o exclusión	Guatemala	Por mandato constitucional no pagaran ISR las universiades legalmente autorizadas para funcionar en el país.
Exención o exclusión	Guatemala	Todo ingreso percibido por herencia, legado o donación está exento del pago del ISR

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	México	1 salario mínimo por cada domingo laborado
Exención o exclusión	México	50% de las hora extras sin exceder de 5 salarios mínimos por cada semana de servicio
Exención o exclusión	México	Aportaciones a INFONAVIT, retiros por gastos de matrimonios o desempleo, entre otros
Exención o exclusión	México	Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones
Exención o exclusión	México	De cajas de ahorro y fondos de ahorro
Exención o exclusión	México	Derechos de autor hasta por 20 S.M.A
Exención o exclusión	México	Enajenación de acciones en la Bolsa de Valores
Exención o exclusión	México	Enajenación de casa habitación
Exención o exclusión	México	Enajenación de derechos parcelarios o comuneros
Exención o exclusión	México	Hasta 1 salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días
Exención o exclusión	México	Hasta 15 días de salario mínimo
Exención o exclusión	México	Hasta 15 días de salario mínimo
Exención o exclusión	México	Intereses

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	México	Intereses que perciben las SIEFORES
Exención o exclusión	México	Jubilaciones pensiones o haberes de retiro
Exención o exclusión	México	Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos
Exención o exclusión	México	Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones
Exención o exclusión	México	Reembolso de gastos médicos
Exención o exclusión	México	Rentas congeladas
Exención o exclusión	México	Subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas,
Exención o exclusión	Perú	Compensaciones por tiempo de servicios - CTS
Exención o exclusión	Perú	Ganancias de capital en el mercado de acciones
Exención o exclusión	Perú	Inafectaciones del 3% en remuneraciones por ingresar al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones (SAFP)
Exención o exclusión	Perú	Intereses de Cooperativas de ahorro y crédito
Exención o exclusión	Perú	Intereses por depósitos
Exención o exclusión	Perú	Intereses por valores mobiliarios - Bonos del Tesoro y CDBCRP

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Perú	Regalías por derechos de autor
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Exenciones del ISR a los servicios profesionales en industrias manufactureras
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Exenciones del ISR en mercado de valores
Exención o exclusión	Uruguay	Anualmente se fijan unos montos por debajo de los cuales los contribuyentes de IRPF no están obligados a presentar la declaración jurada y pagar el saldo del impuesto
Exención o exclusión	Uruguay	Determinadas operaciones referidas a la compraventa de inmuebles están exoneradas del IRPF, cuando la venta de un inmueble se realiza para la compra posterior de otro, ambos son casa habitación del contribuyente y las operaciones no superen determinado monto
Exención o exclusión	Uruguay	Las rentas derivadas de arrendamiento de inmuebles están exoneradas del IRPF siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones objetivas
Exención o exclusión	Uruguay	Las utilidades distribuidas por aquellas sociedades personales cuyos ingresos no superan determinado monto quedan exoneradas del IRPF
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	De acuerdo a la Ley N° 18.392, de 1985, los dueños o socios de empresas instaladas en los límites de la XII Región que establece la propia ley podrán rebajar de su impuesto Global Complementario o Adicional el crédito de Primera Categoría asociado a los retiros o dividendos, aún cuando las empresas se encuentren exentas de Primera Categoría.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	De acuerdo a la Ley N° 19.149, de 1992, los dueños o socios de empresas instaladas físicamente en las comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en el territorio de la XII Región, podrán rebajar de su impuesto Global Complementario o Adicional el crédito de Primera Categoría asociado a los retiros o dividendos, aún cuando las empresas se encuentren exentas de Primera Categoría.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La renta se determina como un porcentaje (10%) sobre el avalúo fiscal del bien.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La renta se determina como un porcentaje (10%) sobre el valor corriente en plaza de cada vehículo fijado por el SII el 1° de enero de cada año, bajo determinadas condiciones.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La renta se determina como un porcentaje (10%) sobre el valor corriente en plaza de cada vehículo fijado por el SII el 1° de enero de cada año, bajo determinadas condiciones.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La renta se determina como un porcentaje de las ventas anuales, que depende del precio promedio que durante el año haya tenido el cobre, el oro y la plata según el mineral de que se trate (4%, 6%, 10%, o 20%), bajo determinadas condiciones.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La renta se determina como un porcentaje del avalúo fiscal terreno que explota (10% propietario o usufructuario del bien, 4% a cualquier otro título), bajo determinadas condiciones.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	España	Los empresarios que realicen la actividad pesquera en Canarias aplican una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de productos pesqueros (cumpliendo los requisitos que establece la Ley 19/1994 de Régimen Fiscal de Canarias, artículo 26)
Régimen simplificado, especial o promocional	España	Los empresarios residentes en Canarias pueden constituir una Reserva para Inversiones y aportar hasta el límite del 90% de la parte de beneficio que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias. (Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, artículo 27)
Régimen simplificado, especial o promocional	México	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Exención hasta por 40 S.M.A.
Régimen simplificado, especial o promocional	México	Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales
Régimen simplificado, especial o promocional	México	Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS) sujetos a una cuota fija
Régimen simplificado, especial o promocional	Uruguay	Quienes integren un núcleo familiar pueden optar por liquidar el impuesto bajo esta modalidad.

Anexo Nº 8
Gastos tributarios de Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias Capital aplicables sobre empresas o sociedades[3]

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	Brasil	Redução 100% (de 25% a cero) das alíquotas do IR e adicional incidentes sobre o lucro da exploração, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica beneficiária do PADIS.
Alícuota reducida	Ecuador	Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva y efectúen el correspondiente aumento de capital.
Alícuota reducida	España	Los tipos de gravamen (distintos a los recogidos en otros apartados) son: 25% las mutuas de seguros generales, las mutuas de accidentes de trabajo, las sociedades de garantía recíproca, etc.; 20% las cooperativas especialmente protegidas; y 10 % Entidades sin finalidad lucrativa (artículo 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Alícuota reducida	España	Tipo de gravamen: 1% los fondos de inversión y las sociedades de inversión de capital variable reguladas siempre que el número de partícipes o de accionistas requerido sea superior a 100 (artículo 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)

3 *Año 2009 para Ecuador, Guatemala y Uruguay y año 2010 para el resto de países.*

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Alícuota reducida	España	Tipo de gravamen: el 25% por la parte de base imponible hasta 120.202,41 euros, el resto de la base imponible al tipo del 30%. Si la empresa crea empleo los tipos anteriores se reducen al 20% y 25%. Se condieran Pequeñas y Medianas empresas (PYMES) las que tiene una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y un aplantilla inferior a 25 trabajadores (artículo 114 y Disposición adicional 12ª del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 0%
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 10%
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 10% para las empresas en zonas de frontera
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 15 %
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 15% para la actividad de Acuícultura
Alícuota reducida	Perú	Tasa de 5%
Crédito	Argentina	Régimen de promoción de la industria del software. Ley 25.922 : Reducción del 60% en el impuesto a las Ganancias
Crédito	Brasil	Aplicação de percentual do IR Devido em Fundos de Desenvolvimento Regional
Crédito	Brasil	Dedução da remuneração integral pago à empregada, durante os 60 dias de prorrogação da licença maternidade.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Brasil	Dedução do imposto de renda devido, das contribuições feitas aos Fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacionais dos Direitos da Criança e do Adolescente.
Crédito	Brasil	Dedução do imposto devido de valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre a soma das despesas de custeio realizadas em Programas de Alimentação do Trabalhador.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido das quantias referentes ao patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.
Crédito	Brasil	Dedução do IR Devido de parcela dos dispêndios em atividades de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico industrial e agropecuário.
Crédito	Brasil	Dedução do IR devido dos valores despendidos a título de doação ou patrocínio a projetos culturais.
Crédito	Brasil	Dedução dos valores despendidos a título de doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos.
Crédito	Brasil	Empreendimento industrial ou agrícola que tenha sido instalado, ampliado, modernizado ou diversificado na área de atuação da SUDENE e SUDAM.
Crédito	Chile	De acuerdo a la Ley 19.518 las empresas que realicen programas de capacitación ocupacional en conformidad con las disposiciones de dicho cuerpo legal, pueden rebajar del impuesto de Primera Categoría los gastos adeudados o pagados destinados al financiamiento de tales programas, siempre que hayan sido realizados dentro del territorio nacional. Las cantidades a rebajar no pueden exceder del 1% de las remuneraciones imponibles para efectos previsionales pagadas al personal en el ejercicio en que se efectuó la capacitación. Si el límite anterior es inferior a 13 UTM, las empresas pueden rebajar por concepto de dicho crédito hasta este ultimo tope (13 UTM)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Chile	El artículo 13º de la Ley Nº 18.768 establece que los exportadores que paguen impuesto adicional de los artículos 59 y 60 de la LIR, ya sea, con tasa de 35% o 20% por la contratación de asesorías técnicas en el exterior que se integren al costo de los bienes o servicios a exportar, dicho tributo se podrá recuperar anualmente como un pago personal, imputándolo a los impuestos que afecten al contribuyente exportador en el año tributario respectivo.
Crédito	Chile	El artículo 20 N° 1 de la LIR establece que las empresas pueden deducir del impuesto de Primera Categoría las cantidades pagadas por concepto del Impuesto Territorial. Se debe señalar que la Ley 19.578 de 1998 suspendió transitoriamente este crédito para los años tributarios 1999 al 2003, excepto para las empresas del sector agrícola y de explotación de bienes raíces no agrícolas. Esta suspensión adquirió un carácter definitivo con la Ley 19.738 de 2001. En suma, sólo aplican este crédito las empresas del sector agrícola y de explotación de bienes inmuebles no agrícolas.
Crédito	Chile	El artículo 20 N° 1 de la LIR establece que las empresas pueden deducir del impuesto de Primera Categoría las cantidades pagadas por concepto del Impuesto Territorial. Se debe señalar que la Ley 19.578 de 1998 suspendió transitoriamente este crédito para los años tributarios 1999 al 2003, excepto para las empresas del sector agrícola y de explotación de bienes raíces no agrícolas. Esta suspensión adquirió un carácter definitivo con la Ley 19.738 de 2001. En suma, sólo aplican este crédito las empresas del sector agrícola y de explotación de bienes inmuebles no agrícolas.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Chile	El artículo 31 N° 7 de la LIR admite la deducción como gasto de las donaciones efectuadas en cualquier especie cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible o del 1,6 por mil del capital propio de la empresa determinado al término del ejercicio conforme al artículo 41 de la LIR. Además se permite expresamente la deducción de donaciones a Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, SENAME y Comités Habitacionales Comunales.
Crédito	Chile	El artículo 33 bis de la LIR establece que los contribuyentes que declaran renta efectiva mediante contabilidad completa tienen derecho a un crédito equivalente al 4% del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado, adquiridos nuevos o terminados de construir durante el ejercicio. La Ley 19.578 de 1998 amplió este beneficio para permitir que durante los años tributarios 1999 al 2003 el excedente de crédito que se produzca en un determinado ejercicio pueda ser rebajado del impuesto en los ejercicios siguientes. El porcentaje del crédito ha aumentado progresivamente siendo actualmente un 8% hasta el año tributario 2012. Luego volverá a ser de un 4%.
Crédito	Chile	El artículo 69 de la Ley 18.681, de 1987 permite que los contribuyentes que declaran su renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada puedan rebajar como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría el 50% de las donaciones en dinero que efectúen a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado, con un tope de 14.000 UTM anuales. Además, la Ley establece que aquella parte que no sea posible acreditarse como crédito podrá ser deducida como gasto tributario del ejercicio, sujeto a los mismos límites que establece el artículo 31 N° 7 de la LIR.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Chile	El artículo 8 de la Ley 18.985, de 1990 permite que los contribuyentes que declaran su renta mediante contabilidad completa puedan rebajar como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría el 50% de las donaciones en dinero o especies que efectúen a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado y a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro cuyo objeto exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte, y a otras instituciones o entidades que señala dicha ley. El crédito no puede exceder del 2% de la base imponible efectiva del impuesto o de 14.000 UTM anuales.
Crédito	Chile	La ley 20.365 publicada en agosto del año 2009 establece una franquicia tributaria que permite a las empresas constructoras deducir, del monto de sus pagos provisionales obligatorios de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un crédito equivalente a todo o parte del valor de los Sistemas Solares Térmicos y de su instalación que monten en bienes corporales inmuebles destinados a la habitación construidos por ellas, según las normas y bajo los límites y condiciones que se establecen en dicha ley.
Crédito	Chile	La ley 18.885 establece una serie de disposiciones para regular las ya existentes donaciones de personas jurídicas que dan derecho a beneficios tributarios (donaciones a Universidades e Institutos Profesionales, donaciones con fines educacionales, donaciones con fines culturales y donaciones con fines deportivos) y los extiende a otros fines sociales y públicos. Entre otras medidas, esta ley establece un límite general para las donaciones, obliga a destinar un tercio de la donación a un fondo establecido de apoyo social, y obliga a los donantes y donatarios a proporcionar antecedentes al SII. Dado que esta ley entró en operación en 2003, las donaciones que aplicarán al nuevo marco legal lo harán a contar de la Operación Renta 2004.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Chile	La Ley 19.606, de 1999 establece que los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva determinada según contabilidad completa, tendrán derecho, hasta el 31 de diciembre del año 2008, a un crédito tributario por las inversiones que efectúen en las Regiones XI y XII y en la provincia de Palena, destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas regiones y provincia. El porcentaje del crédito a aplicar sobre el monto de inversión depende de las categorías y montos de los proyectos, fluctuando dicho porcentaje entre un 10% y un 40%.
Crédito	Chile	La Ley 19.712, de 2001 (Ley del Deporte) estableció un beneficio tributario para aquellas personas naturales o jurídicas, contribuyentes de Primera Categoría en base a contabilidad completa, o del Global Complementario, que declaren sobre la base de renta efectiva, cuando hagan donaciones en dinero al Instituto del Deporte o para financiar proyectos deportivos avalados por éste. El beneficio consiste en un crédito contra impuestos del 50% de la donación. El crédito por el total de las donaciones de un mismo contribuyente no podrá exceder del 2% de la renta líquida imponible del año o del 2% de la renta imponible del Global Complementario, y tampoco podrá exceder del monto equivalente a 14.000 UTM al año. Por otra parte, aquella parte de la donación que no pueda ser utilizada como crédito, se considerará un gasto necesario para producir la renta. Además, las donaciones mencionadas quedan exentas del impuesto que grava las herencias y donaciones.
Crédito	Chile	La Ley N° 19.420, de 1995 establece un crédito tributario por las inversiones efectuadas en las provincias de Arica y Parinacota destinadas a la producción de bienes o prestación de servicios en esas provincias. El crédito es equivalente al 30% o al 40%, según el proyecto de inversión de que se trate, del valor de los bienes físicos del activo inmovilizado que corresponda a construcciones, maquinarias y equipos, incluyendo los inmuebles destinados exclusivamente a su explotación comercial con fines turísticos.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	Chile	La Ley N° 20.241, publicada el 19 de enero de 2008 en el Diario Oficial, establece un incentivo tributario para los contribuyentes de primera categoría (empresas) que declaren renta efectiva según contabilidad completa, equivalente a un crédito por el 35% de los pagos que realicen en Contratos de Investigación y Desarrollo celebrados con centros de investigación acreditados por la CORFO (Corporación de Fomento). El monto anual de este crédito no podrá exceder al 15% del ingreso bruto anual de cada contribuyente, ni al equivalente a 5.000 UTM de acuerdo al valor de dicha unidad al término del ejercicio respectivo.
Crédito	Chile	La ley N°20.351 se publicó en Mayo del 2009 y establece un incentivo extraordinario transitorio por gastos de capacitación para las empresas que no hayan reducido el número de sus trabajadores dependientes al mes de la publicación de la ley. El primer instrumento consiste en la creación de un incentivo a la retención y la capacitación donde las empresas pueden descontar de sus pagos provisionales mensuales (PPM) 2,5 veces el monto del crédito por gasto mensual en capacitación que hayan incurrido respecto de sus trabajadores cuyas remuneraciones no superen los $380.000. Además se crea un incentivo a la capacitación durante el precontrato de personas que están en vías de convertirse en trabajadores de una empresa. Para ello se aumenta el monto máximo de la franquicia tributaria destinada a este tipo de capacitación en un 25%.
Crédito	España	Bonificación de la cuota del 99% por las rentas por la exportadoción de producciones cinematográficas, de audiovisuales, de libros y fascículos (deben cumplirse otros requisitos que establece el artículo 34 del Real Decreto Legislativo 4/2004)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Bonificación del 50% de la cuota por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, siempre que las empresas actúen de forma efectiva en dichas ciudades (artículo 33 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Bonificación del 80% de la cuota íntegra a las Cooperativas agrarias especialmente protegidas (establecida en el artículo 14 de la Ley 19/1995 y en la Ley 20/1990)
Crédito	España	Bonificación del 85% de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas (las sociedades deben cumplir determinados requisitos y, también, las viviendas). Si son viviendas arrendadas a discapacitados, la bonificación será del 90% (artículo 53 y 54 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota: el 12% (si la empresa tributa al tipo del 30%; el 7% si tributa al 25%; y el 2% si tributa al 20%) del importe obtenido por la transmisión de bienes del activo de la empresa, así como por la transmisión de participaciones de capital de otras empresas. Debe invertirse la totalidad en otros activos o participaciones (deben cumplirse otros requisitos establecidos en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Crédito	España	Crédito (o deducción de la cuota) por actividades de exportación: del 12,5% del importe de las inversiones para crear sucursales en el extranjero o la adquisición de participaciones (mínimo 25% del capital) de sociedades extranjeras relacionadas con la exportación o con servicios turísticos en España (deben cumplirse otros requisitos que establece el artículo 37 del Real Decreto Legislativo 4/2004)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota del 1% por gastos de formación profesional del personal. Si el gasto supera la media de los 2 años anteriores, el exceso aplicaría el 2% de deducción. Además, ésta y otras deducciones tienen el límite conjunto del 35% ó el 50% de la cuota (requisitos en el artículo 40 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota del 15% por inversiones y gastos para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (adquisición de sistemas, formación de personal, comercio electrónico, etc.. y cumpliendo determinados requisitos, conforme establece el artículo 36 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota del 2% de las inversiones y gastos en locales para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad. Además, ésta y otras deducciones tienen el límite conjunto del 35% ó el 50% de la cuota (requisitos en el artículo 38.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota entidades sin fines lucrativos: el 35% de las aportaciones, la base de esta deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo. (la normativa específica para donaciones a las entidades sin fines lucrativos se regula en la Ley 49/2002)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota por actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) tecnológica: Deducen el 30% de los gastos por este concepto (deben cumplirse otros requisitos que establece el artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota por contribuciones empresariales a planes de pensiones: reducen el 2% del importe de las aportaciones a planes de previsión social a favor de los trabajadores con retribuciones inferiores a 27.000 euros (existe un límite del 35% de la cuota y deben cumplirse otros requisitos que establece el artículo 43 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota por creación de empleo para trabajadores minusválidos: Permite deducir de la cuota la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, con contrato indefinido (existe un límite del 35% de la cuota y deben cumplirse otros requisitos que establece el artículo 41 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota por inversiones medioambientales: aplican el 2% de las inversiones para evitar la contaminación (aire, aguas y residuos), en nuevos vehículos que reduzcan la contaminación atmosférica y en activos materiales para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables (sol, eólicas, biogás, etc..). Además, ésta y otras deducciones tienen el límite conjunto del 35% ó el 50% de la cuota (debe ajustarse a lo establecido en el artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota: 2% de las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. También las inversiones en adaptar los transportes públicos para facilitar el acceso a discapacitados (existen límites y otros requisitos ver el artículo 38.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cuota: 5% por inversiones en edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada (artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Crédito (o deducción) de la cutoa por inversiones en producciones cinematográficas: aplican el 18% del coste en producciones españolas cinematográficas y de series audiovisuales (debe ajustarse, además, a lo establecido en el artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Crédito	España	Crédito (o deducción) por inversiones en bienes de interés cultural: deducen en la cuota íntegra del 15% del importe de las inversiones o gastos de bienes del patrimonio histórico español y adquiridos en el extranjero (debe ajustarse, además, a lo establecido en el artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Crédito	España	Están exentas la subvenciones agrarias y pesqueras de la Comunidad Europea: por el cese definitivo en la actividad (deben cumplirse otros requisitos que establece la Disposición adicional tercera del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Crédito	España	Operaciones financieras con bonificación en la cuota: Determinadas empresas (en concreto concesionarias de autopistas, etc.) que emitieron títulos de préstamo a largo plazo, se les mantiene el beneficio que consiste en que las sociedades, poseedoras de estos títulos, que perciben intereses, pueden aplicar un crédito (o deducción) de 22,8% (La bonificación es del 95% sobre el 24% y se remite a disposiciones anteriores a 1979 y viene recogida en la Disposición Transitoria 11ª del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	España	Para el año 2010 pueden citarse los acontecimientos: Barcelona World Race, Bicenteneario de la Constitución de 1812 y Año Jubilar Guadalupense 2007 y varios más. (existe normativa específica para cada acontecimiento, entre otra la Disposición adicional 53ª de la Ley 26/2009).
Crédito	España	Saldos pendientes: se recogen en este concepto los créditos (o deducciones) de la cuota pendientes de diferentes modalidades o de ejercicios anteriores por rebasar determinados límites. Estos saldos se trasladan a los ejercicios posteriores (Disposiciones transitorias tercera, cuarta, quinta y octava del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades)
Crédito	México	Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional
Crédito	México	Estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de autobuses y camiones con el fin de modernizar la flota del sector de autotransporte de carga y pasaje. A) Tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 ejes, camiones unitarios de 3 ejes, autobuses integrales y convencionales con capacidad de 30 asientos, así como plataformas o chasises para éstos. B) Vehículos nuevos destinados al transporte de 15 pasajeros o más, así como plataformas o chasises para éstos. C) Estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable por el monto en que recibe el vehículo usado.
Crédito	México	Estímulo fiscal a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el SMGA

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Crédito	México	Estímulo fiscal consistente en un crédito fiscal del 80% del ISR que deba ser retenido y enterado, a los residentes en México que utilicen aviones arrendados por residentes en el extranjero para ser explotados comercialmente, cuyo uso temporal sea otorgado por residentes en el extranjero, siempre que mediante contrato se establezca que el monto del ISR que cause será cubierto por el residente en México
Crédito	Perú	Crédito por reinversión de Instituciones Educativas Particulares
Crédito	Perú	Crédito Tributario por reinversión a favor de empresas editoras - Ley del Libro
Crédito	Perú	Reinversión en Amazonía
Deducción	Argentina	Promoción de la actividad minera - Ley 24.196. Deducción del 100% de las inversiones en gastos de prospección, exploración, estudios y demás trabajos destinados a determinar la factibilidad técnico-económica de mismos.
Deducción	Brasil	As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda eleitoral, poderão excluir do lucro líquido, para efeito da determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial,no período de propaganda eleitoral gratuita.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacioanl dos gastos com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional das contribuições pagas pela pessoa jurídica a plano PAIT por ela instituído.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional das doações efetuadas a entidades civis sem fins lucrativos e a Organizações da Sociedade Civil de interesse público.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional das doações efetuadas às instituições de ensino e pesquisa.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional de parcela das doação ou patrocínio a projetos culturais.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional de parcela do patrocínio à produção de obras cinematográficas brasileiras de produção independente.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional dos Gastos realizados com contribuições, não compulsórias destinada a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.
Deducción	Brasil	Dedução como despesa operacional dos Gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Brasil	Dedução do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.
Deducción	Brasil	Dedução do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.
Deducción	Brasil	Exclusão do lucro líquido dos custos e despesas com capacitação de pessoal que atua no desenvolvimento de programas de computador (software) das empresas dos setores de tecnologia de informação - TI e de tecnologia da informação e da comunicação – TIC, sem prejuízo da dedução normal.
Deducción	Chile	El artículo 31 N° 7 de la LIR admite la deducción como gasto de las donaciones efectuadas en cualquier especie cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales, sólo en cuanto no excedan del 2% de la renta líquida imponible o del 1,6 por mil del capital propio de la empresa determinado al término del ejercicio conforme al artículo 41 de la LIR. Además se permite expresamente la deducción de donaciones a Cuerpos de Bomberos de la República, Fondo de Solidaridad Nacional, Fondo de Abastecimiento y Equipamiento Comunitario, SENAME y Comités Habitacionales Comunales.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Chile	El artículo 69 de la Ley 18.681, de 1987 permite que los contribuyentes que declaran su renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada puedan rebajar como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría el 50% de las donaciones en dinero que efectúen a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado, con un tope de 14.000 UTM anuales. Así mismo, la ley establece que aquella parte de las donaciones que no sea posible acreditarse como crédito podrá ser deducida como gasto del ejercicio, sujeto a los mismos límites que establece el artículo 31 N° 7 de la LIR comentados en el punto anterior.
Deducción	Chile	El artículo 8 de la Ley 18.985, de 1990 permite que los contribuyentes que declaran su renta mediante contabilidad completa puedan rebajar como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría el 50% de las donaciones en dinero o especies que efectúen a las universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado y a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro cuyo objeto exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte, y a otras instituciones o entidades que señala dicha ley. La Ley 19.721 de 2001 (Ley Valdés II) permitió además el reconocimiento como gasto deducible por la parte de la donación no acreditable.
Deducción	Chile	La ley 18.885 establece una serie de disposiciones para regular las ya existentes donaciones de personas jurídicas que dan derecho a beneficios tributarios (donaciones a Universidades e Institutos Profesionales, donaciones con fines educacionales, donaciones con fines culturales y donaciones con fines deportivos) y los extiende a otros fines sociales y públicos. Entre otras medidas, esta ley establece un límite general para las donaciones, obliga a destinar un tercio de la donación a un fondo establecido de apoyo social, y obliga a los donantes y donatarios a proporcionar antecedentes al SII. Dado que esta ley entró en operación en 2003, las donaciones que aplicarán al nuevo marco legal lo harán a contar de la Operación Renta 2004.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Chile	La ley 18.885 establece, en su artículo 8°, la posibilidad de deducir de la renta líquida imponible las donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral o a los institutos de formación política definidos en la ley. Esta deducción opera bajo los ajustes previstos en la Ley sobre Impuesto a la Renta y con una serie de requisitos y límites. Dado que esta ley entró en operación en 2003, las donaciones que aplicarán al nuevo marco legal lo harán a contar de la Operación Renta 2004.
Deducción	Chile	La Ley 19.712, de 2001 (Ley del Deporte) estableció un beneficio tributario para aquellas personas naturales o jurídicas, contribuyentes de Primera Categoría en base a contabilidad completa, o del Global Complementario, que declaren sobre la base de renta efectiva, cuando hagan donaciones en dinero al Instituto del Deporte o para financiar proyectos deportivos avalados por éste. Aquella parte de la donación que no pueda ser utilizada como crédito, se considerará un gasto necesario para producir la renta. Además, las donaciones mencionadas quedan exentas del impuesto que grava las herencias y donaciones.
Deducción	Ecuador	Deducción por leyes especiales
Deducción	Ecuador	Las deducciones que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% y 50% adicional para discapacitados

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Ecuador	Las sociedades, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad pueden compensar las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo, con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes, sin que se exceda en cada período del 25% de las utilidades obtenidas. Al efecto se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles.
Deducción	México	Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes
Deducción	México	Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes
Deducción	México	Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas
Deducción	México	Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por $ 250.00 diarios por vehículo
Deducción	Perú	Gastos por donaciones otorgados al Sector Público Nacional, entidades sin fines de lucro e Iglesia Católica.
Deducción	Perú	Inversión en sujetos ubicados en la Amazonía
Deducción	Perú	Inversiones de titulares de la actividad minera en infraestructura que constituya servicio público
Deducción	Perú	Reinversión de utilidades por parte de empresas mineras

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Rep. Dominicana	Donaciones deducidas
Deducción	Uruguay	A través del Decreto 204/008 de abril de 2008, el Poder Ejecutivo hace uso de la facultad concedida en el artículo 2 de la Ley 18.261 y establece que, para los ejercicios cerrados entre el 30 de junio de 2007 y el 31 de mayo de 2008 sea opcional la realización del ajuste por inflación en la liquidación de IRIC e IRA.
Deducción	Uruguay	En noviembre de 2007 una nueva reglamentación de la ley de inversiones cambió los criterios de abatimiento del IRAE respecto a lo vigente hasta ese momento, pudiendo ahora deducir los montos invertidos directamente del impuesto a pagar en el ejercicio hasta alcanzar cierto porcentaje del mismo.
Deducción	Uruguay	La normativa (Art. 78 y 79 del Titulo 4 TO 1996) permite deducir el 75% de una donación a los organismos de la enseñanza (Primaria, Secundaria, Técnico Profesional, Formación Docente, Universidad y otros institutos dependientes de estos) como pago de IRAE y el 25% restante como gasto deducible para el cálculo de dicho impuesto.
Deducción	Uruguay	Los artículos 53 y 54 del Titulo 4 del TO 1996 permite deducir de la renta generada en el ejercicio hasta el 40% de la inversión en maquinaria y equipos y hasta el 20% de la inversión en inmuebles para algunos sectores (hotelería e industria y agropecuaria).
Deducción	Uruguay	Los artículos 58 a 64 del Título 4 del TO 1996 establecen un régimen de deducciones especiales a la renta por los aportes de capital a empresas que lo soliciten, quedando facultado el Poder Ejecutivo para implementar este beneficio.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Deducción	Uruguay	Los contribuyentes podrán optar, a efectos de realizar el ajuste por inflación, por aplicar la variación del Indice de Precios al Consumo (IPC) o la del Indice de Precios al Productor de Productos Nacionales (IPPN)
Deducción	Uruguay	Para fomentar el empleo se permite deducir en forma incrementada las variaciones positivas en algunos indicadores que surgen del monto de salarios pagados o de la cantidad de empleados de un ejercicio respecto al anterior (Art 57 bis Dec 150/007 e inciso 2 del Lit G del Art 23 Titulo 4 TO 1996)
Devolución o reintegro	Argentina	Reintegro a las ventas de bienes de capital de fabricación nacional: El beneficio consiste en la percepción de un bono fiscal para ser aplicado al pago del Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuestos Internos, en carácter de saldo de declaración jurada y anticipos. D. 379/2001

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Chile	De acuerdo a los principios de la contabilidad financiera, los activos en leasing deben ser contabilizados como activos inmovilizados de la empresa arrendataria, pudiendo ésta rebajar como gastos la depreciación de los activos y los intereses implícitos en las cuotas del contrato. Sin embargo, la legislación tributaria permite que para efectos de determinar la renta líquida imponible se deduzca como gasto la totalidad de las cuotas del contrato, en tanto que los bienes se activan sólo al momento de pagar la última cuota y al valor de ésta, la que luego puede ser depreciada. Este tratamiento constituye un diferimiento del impuesto, pues por lo general la duración de los contratos de leasing es bastante menor que la vida útil de los activos comprados. Ahora bien, se debe precisar que cuando se adquiere un bien inmueble a través de un contrato de leasing, este tratamiento tributario permite deducir como gasto incluso el valor de los terrenos, lo cual no es precisamente un diferimiento del impuesto sino más bien una deducción y menor pago de impuestos permanente.
Diferimiento	Chile	El artículo 31 N° 5 de la LIR establece un mecanismo de depreciación acelerada que consiste en una cuota anual por concepto de depreciación de los bienes del activo inmovilizado como gasto necesario para producir la renta, determinada de acuerdo con la vida útil fijada por el Servicio de Impuestos Internos para tal bien.
Diferimiento	Chile	La ley de Impuesto a la Renta permite que los gastos de organización y puesta en marcha; los gastos en inversión y desarrollo; y los gastos incurridos en la promoción y colocación de productos, sean deducidos instantáneamente de la utilidad. En la contabilidad financiera, en cambio, estas inversiones suelen amortizarse en varios períodos. Por otro lado, activos intangibles como derechos de llave, marcas, patentes y otros similares, se amortizan en la contabilidad financiera pero no son deducibles como gasto en la contabilidad tributaria, produciéndose un mayor pago de impuestos que se reversará cuando dichos activos sean enajenados.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Chile	Pueden existir otras diferencias temporales entre la contabilidad financiera y la tributaria, tales como: Gastos de fabricación (mano de obra indirecta y materiales indirectos, pueden ser deducidos como gastos del período, mientras que en la contabilidad financiera estas erogaciones forman parte del costo de producción, transformándose en gasto sólo cuando los productos son vendidos); Ingresos anticipados (ingresos percibidos con anterioridad a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios deben ser reconocidos como ingresos tributarios del período en que se percibieron, mientras que financieramente se reconocen como tales en el período en que se devengan); Provisiones (por incobrables, por vacaciones, por indemnización por años de servicios, de obsolescencia de las existencias, etc.); Asignación de valor residual a los activos fijos para efectos contables; contabilización de reserva forestal, contabilización de ajuste de inversiones de compañías de seguros a valor de mercado, etc.
Diferimiento	Ecuador	En casos de obsolescencia, utilización intensiva, deterioro acelerado u otras razones debidamente justificadas, el respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas podrá autorizar depreciaciones en porcentajes anuales mayores a los indicados, los que serán fijados en la resolución que dictará para el efecto. Podrá considerarse la depreciación acelerada exclusivamente en el caso de bienes nuevos, y con una vida útil de al menos cinco años.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	Ecuador	Las nuevas empresas o sociedades recién constituidas estarán sujetas al pago de este anticipo después del segundo año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización del Director General del Servicio de Rentas Internas, de conformidad a lo antes establecido. Se exceptúa de este tratamiento a las empresas urbanizadoras o constructoras que vendan terrenos o edificaciones a terceros y a las empresas de corta duración que logren su objeto en un período menor a dos años, las cuales comenzará a pagar el anticipo que corresponda a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que inicien sus operaciones.
Diferimiento	España	Empresas de Reducida Dimensión pueden aplicar libertad de amortización o cualquier entidad por la compra de detrminados bienes (inmuebles de sociedades anónimas laborales, activos mineros, inmovilizado afecto a investigación, etc.) pueden efectuar amortizaciones aceleradas. Entre los requisitos que se exigen, en algunos casos, es el incremento de la plantilla de trabajadores. Este gasto tributario se calcula como una minoración de la base imponible del ejercicio (artículo 11.2; y para las Pequeñas Empresas artículos 109 a 113 del Real Decreto Legislativo 4/2004)
Diferimiento	México	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias
Diferimiento	México	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Deducción de inversiones en el régimen intermedio
Diferimiento	México	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Diferimiento	México	Contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre. Deducción de inversiones en el régimen intermedio
Diferimiento	México	Contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo
Diferimiento	México	De terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran
Diferimiento	México	Deducción inmediata de inversiones de activos fijos
Diferimiento	México	Deducciones por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones
Diferimiento	México	Régimen de consolidación fiscal
Diferimiento	Perú	Depreciación 10% inmuebles de establecimientos de hospedaje
Diferimiento	Perú	Depreciación de hasta 20% de activos fijos y de hasta 10% en inmuebles
Diferimiento	Perú	Depreciación de hasta 20% de obras de infraestructura hidráulica y riego
Exención o exclusión	Argentina	Las ganancias derivada de títulos emitidos o que se emitan en el futuro por entidades oficiales cuando exista una ley general o especial que así lo disponga o cuando lo resuelva el Poder Ejecutivo Ley 20.628 art. 20 inc. k)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Argentina	Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuye, entre los socios. Se excluyen los recursos provenientes de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, careras de caballo y actividades similares. Ley 20.628 art. 20 inc. f)
Exención o exclusión	Argentina	Promoción industrial. Decretos 2054/92, 804/96, 1553/98 y 2009/04: Exención Impuesto a las Ganancias
Exención o exclusión	Argentina	Promoción no industrial. Ley 22.021 y modificatorias: Exención Impuesto a las Ganancias
Exención o exclusión	Argentina	Promoción no industrial. Ley 22.021 y modificatorias: Exención Impuesto a las Ganancias
Exención o exclusión	Brasil	Empreendimento industrial ou agrícola que tenha sido instalado, ampliado, modernizado ou diversificado na área de atuação da SUDENE e SUDAM.
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Imunes. Instituições de assistência social.
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Imunes. Instituições de educação
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Associação civil, filantrópica y recreativa
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Associaçãoes de poupança e empréstimo (vivienda)
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Científica
Exención o exclusión	Brasil	Entidades sem Fins Lucrativos, Isentas. Cultural

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Brasil	Isenção da contribuição à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI.
Exención o exclusión	Brasil	Isenção do imposto à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI.
Exención o exclusión	Brasil	Previdência privada fechada
Exención o exclusión	Chile	De acuerdo al artículo 1 número 6 de la Ley 19.768, se exime del impuesto de 4% a los intereses en operaciones en que el deudor sea una institución financiera constituida en el país, siempre que los recursos asociados se hubieran utilizado para colocar un crédito en el exterior.
Exención o exclusión	Chile	El artículo 40 N° 6 exime del impuesto de Primera Categoría a las empresas individuales, no acogidas al régimen simplificado del artículo 14 bis o al régimen 14 ter, cuyas rentas líquidas determinadas para los efectos tributarios no exceda de 1 UTA.
Exención o exclusión	Chile	El artículo único de la Ley 13.713, de 1959 establece que se encuentran exentas de todo impuesto o contribución la Universidad de Chile y las demás universidades reconocidas por el Estado, por las rentas provenientes de su actividad de educación superior, todo ello conforme a lo establecido por el artículo 14 del D.L. N° 1.604, de 1976.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Chile	El N° 4 del artículo 39 de la LIR, en concordancia con lo establecido en el inciso final de dicho artículo, exime del impuesto de Primera Categoría a los intereses obtenidos por contribuyentes que desarrollan actividades comprendidas en el artículo 20 N°1, es decir, a las personas que explotan bienes raíces agrícolas y no agrícolas, ya sea que tributen a base de la renta presunta o efectiva.
Exención o exclusión	Chile	El número 3 del artículo 39 de la LIR establece que las rentas de bienes raíces no agrícolas, para contribuyentes que no sean SA, están exentas del impuesto de Primera Categoría, siempre que la renta efectiva generada no exceda de 11% de su avalúo fiscal. Sin embargo, estas rentas están afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional.
Exención o exclusión	Chile	La ley 20.190 publicada el año 2007 en su artículo primero transitorio incorpora un régimen excepcional para determinar la tributación de las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de determinadas acciones vinculadas al capital de riesgo. De esta forma se consideraran ingresos no constitutivos de renta los ingresos a las ganancias obtenidas producto del capital que se destina a efectuar inversiones en proyectos innovadores de alto riesgo y con alta expectativa de retorno ya sea por ser planes novedosos o por estar en un estado incipiente de explotación. Este incentivo tributario está dirigido tanto a los inversionistas de capital de riesgo que deciden invertir a través de fondos de inversión, como a los accionistas que entran a una sociedad de capital de riesgo en una primera etapa.
Exención o exclusión	Ecuador	Instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento; siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Las ganancias de capital, utilidades, beneficios o rendimientos distribuidos por los fondos de inversión, fondos de cesantía y fideicomisos mercantiles a sus beneficiarios, siempre y cuando estos fondos de inversión y fideicomisos mercantiles hubieren cumplido con sus obligaciones como sujetos pasivos satisfaciendo el impuesto a la renta que corresponda
Exención o exclusión	Ecuador	Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos, pagados o acreditados por sociedades nacionales, a favor de otras sociedades nacionales o de personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el Ecuador
Exención o exclusión	Ecuador	Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente
Exención o exclusión	Ecuador	Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional.
Exención o exclusión	Ecuador	Los obtenidos por las instituciones del Estado. Sin embargo, estarán sujetos a impuesto a la renta las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitiendo o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general
Exención o exclusión	Ecuador	Los percibidos por los institutos de educación superior estatales, amparados por la Ley de Educación Superior

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Ecuador	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país.
Exención o exclusión	Ecuador	Mandato Agrícola
Exención o exclusión	Guatemala	Exoneración de las rentas obtenidas por los organismos del Estado
Exención o exclusión	Guatemala	Exoneración del ISR por las rentas del capital de la deuda pública, en los casos que aplique.
Exención o exclusión	Guatemala	Las personas jurídicas que inicien actividades empresariales, por los primeros cuatro meses de operación no pagan el impuesto
Exención o exclusión	Guatemala	Las personas jurídicas que operan con márgenes brutos inferiores al 4% de los ingresos brutos no pagan el impuesto
Exención o exclusión	Guatemala	Los ingresos que perciban las instituciones autorizadas por concepto del instrumento financiero (Cédulas Hipotecarias)
Exención o exclusión	Guatemala	Los intereses de las cuentas de las entidades del Estado no pagan el impuesto establecido sobre esta renta, exceptuando las personas jurídicas de capital mixto
Exención o exclusión	Guatemala	Los intereses de las cuentas de las universidades y centros educativos no pagan el impuesto establecido sobre esta renta.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Guatemala	Por mandato constitucional no pagaran ISR las instituciones dedicadas a brindar educación pre-primaria, primaria y secundaria (no incluye universidades)
Exención o exclusión	Guatemala	Por su naturaleza no lucrativa se les exonera del pago del ISR
Exención o exclusión	Guatemala	Por su naturaleza no lucrativa se les exonera del pago del ISR
Exención o exclusión	Guatemala	Se exonera a las transacciones que se hagan entre los miembros de la cooperativa y se exceptúa a aquellas que se hagan con terceros
Exención o exclusión	Guatemala	Siempre que la ley de su creación les haya otorgado expresamente exención de toda clase de impuestos.
Exención o exclusión	México	Intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, Partidos Políticos, Organismos Descentralizados y Donatarias
Exención o exclusión	Perú	Beneficio para programas de inversión en Amazonía
Exención o exclusión	Perú	Las empresas que se constituyan o establezcan en la ZOFRATACNA y que desarrollen actividades industriales, agroindustriales, de maquila y de servicio
Exención o exclusión	Perú	Universidades privadas sin fines de lucro
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Desarrollo fronterizo
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Instituciones no lucrativas
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Manufactura textil
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Otras industrias

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Turismo
Exención o exclusión	Rep. Dominicana	Zonas Francas
Exención o exclusión	Uruguay	Dec. 84/1999
Exención o exclusión	Uruguay	El capítulo XII del Título 4 del TO 1996 incorpora la normativa referida a las exoneraciones que benefician a la actividad forestal. Existe un determinado conjunto de actividades forestales que tienen sus rentas exoneradas a efectos del IRAE. También hay otras actividades, relacionadas con el procesamiento industrial de la madera cultivada que se encuentran alcanzadas por la misma exoneración.
Exención o exclusión	Uruguay	El Lit A) del Art. 52 del Titulo 4 del TO 1996, establece la exoneración sobre las rentas correspondientes a las compañías de navegación marítima y aérea. Para el caso de compañias extranjeras la exoneración rige siempre que en el país de su nacionalidad, las compañías uruguayas de igual objeto, gocen de la misma franquicia.
Exención o exclusión	Uruguay	El Lit J) del Art. 52 del Titulo 4 del TO 1996, exonera las rentas obtenidas por las instituciones de asistencia médica colectiva (IAMC) y por las asociaciones civiles que sin revertir tal calidad realicen las mismas actividades. En ambos casos se requiere que las entidades carezcan de fines de lucro.
Exención o exclusión	Uruguay	El Lit T) del Art. 52 del Titulo 4 del TO 1996, exonera las rentas obtenidas por la fundación creada con el Insitut Pasteur de París de conformidad con la ley 17792 del 14 de julio de 2004, en tanto se vinculen directamente a su objeto.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Exención o exclusión	Uruguay	El segundo inciso del Lit A) del Art. 52 del Titulo 4 del TO 1996, faculta al poder ejecutivo a exonerar a las compañías extranjeras de transporte terrestre del impuesto sobre sus rentas a condición de reciprocidad en su país de origen.
Exención o exclusión	Uruguay	Esta es una exoneración genérica establecida en el Artículo 69 de la Constitución de la República (TO 1996 Título. 3 Capítulo 1 Art. 1º.) y que alcanza a todas las instituciones de enseñanza y culturales.
Exención o exclusión	Uruguay	Esta exoneración sobre las rentas se basa en el literal R) del artículo 52 del Título 4 TO 1996.
Exención o exclusión	Uruguay	Estas empresas son de una dimensión económica menor que las comprendidas en el Literal E (mencionado más arriba). La normativa establece que deberán realizar un pago fijo mensual sustitutivo de los aportes a la seguridad social y de todos los impuestos nacionales vigentes.
Exención o exclusión	Uruguay	Las empresas, de reducida dimensión económica, comprendidas dentro del Lit E. del Art. 52 Titulo 4 del TO 1996, se encuentran a partir de 1/07/07 exoneradas del IRAE. Hasta ese momento tenían un régimen simplificado de liquidación de impuesto a la renta a través de un pago mensual fijo.
Exención o exclusión	Uruguay	Las rentas obtenidas por la actividad de producción de soportes lógicos y de los servicios vinculados a los mismos, que determine el Poder Ejecutivo, están exonerados de IRAE siempre que estas actividades sean aprovechadas integramente en el exterior (Lit S Art 52 Titulo 4 TO 1996)
Régimen simplificado, especial o promocional	Argentina	Promoción de las pymes. L. 24.467. Dedución en el impuesto a las Ganancias de los aportes de capital y los destinados al fondo de riesgo, de los socios protectores y partícipes en las sociedades de garantía recíproca.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Argentina	Promoción de las pymes. L. 24.467. Exención en el Impuesto a las Ganancias de las sociedades de garantía recíproca.
Régimen simplificado, especial o promocional	Argentina	Promoción económica de Tierra del Fuego. Ley 19.640. Exención del Impuesto a las Ganancias
Régimen simplificado, especial o promocional	Brasil	Regime de tributação diferenciado para Micro e Pequenas Empresas
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	El año 2007 se publicó la Ley N° 20.170 que incorpora a la Ley de la Renta un nuevo artículo signado como artículo 14 ter. Est artículo establece que las empresas cuyas ventas y servicios de su giro en los últimos tres ejercicios comerciales no hayan excedido un promedio anual de 5.000 UTM, pueden optar por declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, sobre la base de sus ingresos anuales netos devengados (ingresos menos egresos) y deducir de manera inmediata como gastos las inversiones y compras. Los contribuyentes acogidos a este artículo quedan liberados de llevar el registro FUT, realizar corrección monetaria, depreciar los bienes físicos del activo inmovilizado, practicar inventarios anuales y confeccionar el balance general anual.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	El artículo 14 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, establece que las empresas cuyas ventas y servicios de su giro en los últimos tres ejercicios comerciales no hayan excedido un promedio anual de 5.000 UTM, pueden optar por pagar tanto el Impuesto de Primera Categoría como el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional sobre todos los retiros o distribuciones que efectúen, sin distinguir o considerar su origen o fuente o si se trata o no de rentas exentas o no gravadas. Los contribuyentes acogidos a este artículo quedan liberados de llevar el registro FUT, realizar corrección monetaria, depreciar los bienes físicos del activo inmovilizado, practicar inventarios anuales y confeccionar el balance general anual.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	El D.S. 341 exime del impuesto de Primera Categoría a las empresas instaladas en las Zonas Francas de Iquique y Punta Arenas, por las utilidades generadas en dichas zonas. Sin embargo, estas rentas están gravadas con los impuestos Único del artículo 21 de la LIR y Global Complementario o Adicional, sin derecho a aplicar el crédito por impuesto de Primera Categoría por la exención de que gozan de dicho tributo.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La Ley N° 18.392, de 1985 exime del impuesto de Primera Categoría, por un plazo de 50 años, a las empresas que se instalen físicamente en el territorio de la XII Región cuyos límites precisa la ley, y que desarrollen exclusivamente actividades industriales, mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo. No obstante eximirse del impuesto de Primera Categoría, estas rentas dan derecho al crédito por concepto de dicho tributo en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional, equivalente al impuesto de Primera Categoría que hubiese correspondido declarar y pagar (crédito ficticio).

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La Ley N° 19.149, de 1992 exime del impuesto de Primera Categoría, por un plazo de 44 años, a las empresas que se instalen físicamente en las comunas de Porvenir y Primavera, ubicadas en el territorio de la XII Región, y que desarrollen exclusivamente actividades industriales, agroindustriales, agrícolas, ganaderas, mineras, de explotación de las riquezas del mar, de transporte y de turismo. No obstante eximirse del impuesto de Primera Categoría, estas rentas dan derecho al crédito por concepto de dicho tributo en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional equivalente al impuesto de Primera Categoría que hubiese correspondido declarar y pagar (crédito ficticio).
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	La ley también establece una tributación sobre la renta presunta en la explotación de bienes raíces no agrícolas. En efecto, los contribuyentes que den en arrendamiento bienes raíces no agrícolas de su propiedad, siendo las rentas de arrendamiento inferiores o iguales al 11% del avalúo fiscal, pueden optar por declarar una renta presunta equivalente al 7% del avalúo fiscal del inmueble vigente al 01 de enero de cada año, o tributar sobre la renta efectiva si ésta es menor a la renta presunta fijada por la ley. En todo caso se señala, que conforme a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 39 de la LIR las rentas antes indicadas están exentas del impuesto de Primera Categoría afectándose sólo con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	Pueden acogerse a este régimen las empresas de transporte de carga ajena cuyos servicios anuales sean inferiores a 3.000 UTM. La renta presunta es igual a un 10% del valor corriente en plaza del vehículo determinado por el SII al 1 de enero de cada año. Sobre esta renta se aplica el Impuesto de Primera Categoría, a nivel de las empresas y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional a nivel de los propietarios o socios.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	Pueden acogerse a este régimen las empresas de transporte de pasajeros cualquiera que sea el monto de sus ingresos. La renta presunta es igual a un 10% del valor corriente en plaza del vehículo determinado por el SII al 1 de enero de cada año. Sobre esta renta se aplica el Impuesto de Primera Categoría, a nivel de las empresas y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional a nivel de los propietarios o socios.
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	Pueden acogerse a este régimen las empresas mineras cuyas ventas anuales no excedan de 36.000 toneladas de mineral metálico no ferroso o de 6.000 UTA (A contar del Año Tributario 2002, el límite se reduce a 2.000 UTA según lo dispuesto por la Ley 19.738 de 2001). En el caso de los productores de cobre, la renta presunta es igual a un 4% del valor neto de la venta, siempre y cuando el precio promedio de la libra de cobre en el año respectivo no exceda de 209,79 centavos de dólar. Si el precio excede de dicho valor, se aplican tasas que fluctúan entre 6% y 20% de las ventas netas, de acuerdo a una escala establecida en el N° 1 del artículo 34 de la Ley de Impuesto a la Renta. Sobre la renta presunta se aplica el Impuesto de Primera Categoría, a nivel de las empresas, y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, a nivel de los propietarios o socios.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	Chile	Pueden acogerse a este régimen los agricultores cuyas ventas netas anuales no excedan de 8.000 UTM y que no tengan otros ingresos gravados bajo el régimen de renta efectiva determinada mediante contabilidad completa. Tratándose de sociedades, comunidades, cooperativas u otras personas jurídicas, éstas deben estar formadas sólo por personas naturales para poder acogerse al régimen de renta presunta. La renta presunta en el caso del propietario o usufructuario del bien, es igual al 10% del avalúo fiscal del inmueble vigente al 01 de enero de cada año. Cuando el predio es arrendado o explotado a cualquier otro título, al arrendatario se le presume una renta igual al 4% del avalúo, mientras que el arrendador declara la renta efectiva acreditada mediante el respectivo contrato. Sobre la renta presunta determinada por la ley se aplica el Impuesto de Primera Categoría, a nivel de las empresas, y el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, a nivel de los propietarios o socios.
Régimen simplificado, especial o promocional	Ecuador	RISE
Régimen simplificado, especial o promocional	España	Bonificación del 90% de la cuota por la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada en Canarias por las empresas navieras (Artículo 76 de la Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de las Islas Canarias)
Régimen simplificado, especial o promocional	España	Bonificación: del 50% de la cuota a los empresarios que establecidosen Canarias y por los rendimientos derivados de las actividades agrícolas ganaderas y pesqueras (cumpliendo los requisitos que establece el artículo 26 de la Ley 19/1994 de Régimen Fiscal de Canarias)

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	España	Deducción (o reducción) de la base para constituir la sociedad una reserva para inversiones en las Islas Canarias: minoran el 90% del beneficio no distribuido y proceda de establecimientos situados en Canarias. (normativa específica ver Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).
Régimen simplificado, especial o promocional	España	Para incentivar la actividad en las Islas Canarias, las entidades con domicilio fiscal o con establecimientos permanentes en Canarias tienen como incentivo adicional un crédito (o deducción) de la cuota iguales que las que se aplican en el resto de España (que se analizan en otros apartados de este documento) pero incrementadas en un 80% (existen limites y otros requisitos establecidos en el artículo 94 de la Ley 20/1991 del Régimen Económico Fiscal de Canarias).
Régimen simplificado, especial o promocional	Guatemala	Las personas jurídicas que operan en las actividades de zonas francas y maquilas no pagan el impuesto de solidaridad
Régimen simplificado, especial o promocional	Guatemala	Se exonera del pago del ISR a las zonas francas y las maquiladoras legalmente establecidas en el país.
Régimen simplificado, especial o promocional	México	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante con un límite de 200 veces el salario mínimo general (S.M.G) del D.F.

Tipo de gasto tributario	País	Disposiciones tributarias
Régimen simplificado, especial o promocional	México	Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Reducción del 30% del ISR
Régimen simplificado, especial o promocional	México	Exención parcial del ISR para maquiladoras al estimar la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total de los costos y gastos de operación y reducción de la base al excluir los inventarios
Régimen simplificado, especial o promocional	Uruguay	Los usuarios de las zonas francas están exentos de todo tributo nacional, creado o a crearse, incluso de aquéllos en que por ley se requiera exoneración específica, respecto de las actividades que desarrollen en la misma (Art. 19 Ley 15,921 – Art. 143 Cáp. 29 Titulo 3 TO 1996).

Todo el material y contenido de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en el Centro de Publicaciones de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, apartado postal 0834 - 02129, Panamá, República de Panamá.

Esta publicación consta de 100 ejemplares.