

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

5

OCTUBRE
2018



CIAT

Dirección de Estudios
e Investigaciones Tributarias

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

Fernando Peláez Longinotti



**Panorama
de los Gastos Tributarios
en América Latina:
principales estadísticas
de la Base de Datos del CIAT**

Fernando Peláez Longinotti

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

© 2018 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISSN: 2219-780X

Propiedad Intelectual

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

Contenido

Resumen	4
1. Introducción	5
2. La práctica de los informes de gastos tributarios	8
3. Evaluación y seguimiento de las excepciones que dan lugar a los gastos tributarios	11
4. El panorama en América Latina	15
5. Informes de Gastos Tributarios consultados	22
6. Bibliografía	26
7. Anexo. Glosario de categorías utilizadas en la TEDLAC	29

Figuras, Cuadros y Gráficos

Figura 1.	Ventajas y desventajas de los GT	10
Figura 2.	Criterios para evaluar la eficiencia de los GT	13
Cuadro 1.	Campos incluidos en la TEDLAC	15
Cuadro 2.	Gasto Tributario como porcentaje del PIB de cada país (últimos tres ejercicios)	17
Cuadro 3.	Gasto Tributario como porcentaje del PIB de cada país. Por categoría de tributo analizado (último ejercicio)	18
Gráfico 1.	Distribución del gasto tributario según el tipo de excepción identificada. Todos los países analizados (último ejercicio)	19

Resumen

A partir de los informes oficiales realizados por los países de la región, la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT, mantiene y actualiza la Base de Datos de los Gastos Tributarios de América Latina y el Caribe (TEDLAC, por sus siglas en inglés).

La misma se confeccionó a partir de la registración sistemática de la información contenida en los reportes, con apertura al mayor nivel de desagregación permitido en cada informe. En total fueron registrados 6.046 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de los países analizados.

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

La contabilización y caracterización de las diversas partidas sigue las recomendaciones incluidas en el Manual de Buenas Prácticas para la Medición de los Gastos Tributarios del CIAT, lo que permite analizar el fenómeno desde diversas perspectivas.

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

1. Introducción

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

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

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

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

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

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

Salvo que los GT estén sometidos a un nivel de debate equivalente a los gastos directos, los mismos pueden dar lugar a un *oportunisto* fiscal por parte de los gobiernos. Algunos sectores de la actividad económica son conscientes de este hecho y se muestran preferentes a recibir beneficios a través de incentivos fiscales antes que a través de subsidios directos.

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

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

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

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

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

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

También es un objetivo a considerar la *transparencia*. De acuerdo con Mirrlees (2011)⁴ este objetivo tiene dos dimensiones: por un lado la certeza, o ausencia de arbitrariedad en la determinación de la obligación tributaria y por el otro la inteligibilidad de las normas tributarias. La introducción de excepciones en el sistema tributario, las cuales dan lugar a los gastos tributarios, altera el equilibrio preexistente en el sistema, reducen la capacidad recaudatoria, y pueden transformar positiva o negativamente su incidencia redistributiva. Asimismo, producen una ineficiencia económica, debido a la introducción de una excepción que perturba la neutralidad del sistema, afectando la equidad, al pasar algunos contribuyentes a una posición de privilegio económico frente a los demás y produciendo un aumento de los costos de cumplimiento en la medida que complejizan el sistema tributario reduciendo su transparencia.

Buena parte de los países de América Latina (AL) deben mejorar su relación ingresos/gastos de forma de reducir su déficit. Entre los factores que inciden en la mejora de la posición fiscal son prioritarios la capacidad recaudatoria así como el grado y efectividad del gasto público. En este contexto y enfocados en el punto que nos interesa, es bueno preguntarnos: *¿Cuánto puede mejorar la capacidad recaudatoria de nuestros países?* Además de cuantificar, realizar el seguimiento y las proyecciones de la recaudación tributaria, es indispensable estimar, cuantificar y proyectar tanto la evasión tributaria, como los GT. El conocimiento de la dimensión de cada uno de estos elementos nos permitirá inferir cuáles pueden ser las ganancias recaudatorias, tanto por la reducción en el incumplimiento, como por la supresión de las excepciones existentes en el sistema.

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

2. La práctica de los informes de gastos tributarios

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

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

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

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

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

considerada, por lo que luego será necesario, para un análisis integral de la efectividad de la política implementada a través de este mecanismo, progresar en el análisis valorando los beneficios obtenidos por la aplicación de la política en cuestión.

De la revisión de la documentación más reciente que ha abordado esta temática, se halla que los autores suelen destacar como ventajas del uso de estos instrumentos: la capacidad de los mismos para promover determinadas pautas de comportamiento de los agentes, así como la mayor flexibilidad que proveen en la medida de que no están sometidos al lento proceso de debate que se abre sobre los gastos directos. También se sostiene que en algunos casos a través de los GT se logra una mayor equidad o bien se corrigen determinadas inequidades de un impuesto (es el caso por ejemplo de las tasas reducidas en el Impuesto al Valor Agregado). Podemos agregar también que los beneficios otorgados por esta vía promueven la formalización, en la medida que sólo pueden acceder al mismo quienes son contribuyentes del impuesto.

En la figura siguiente basada fundamentalmente en la visión de Polackova, Valenduc y Swift (2004)⁶, se resumen algunas de las principales ventajas y desventajas de estos instrumentos.

6 Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. Hana Polackova Brixí, Christian M.A. Valenduc, Shicheng Li Swift; Editors. Directions in Development. The World Bank. 2004.

Figura 1. Ventajas y desventajas de los GT

VENTAJAS	DESVENTAJAS
<p>Los GT promueven la participación del sector privado en los programas económicos y sociales en los que el gobierno juega un papel principal.</p>	<p>Los GT erosionan las bases de ingresos, lo que limita las posibilidades de reformas que impliquen reducciones en el tipo impositivo.</p> <p>Aumenta la complejidad del sistema tributario al incluirse, dentro o fuera del cuerpo del impuesto, reglas que contienen excepciones. En consecuencia, aumenta el costo de cumplimiento.</p>
<p>Los GT fomentan la toma de decisiones privadas en lugar de la toma de decisiones del gobierno.</p>	<p>Hacen el <i>tamaño</i> del gobierno difícil de dimensionar. Debido a que los GT a menudo son sustitutos de los gastos directos, alcanzando los objetivos de los programas de gastos directos a través de los gastos fiscales, es posible reducir de manera aparente el tamaño del estado.</p> <p>Algunos GT son insuficientes para anular las fuerzas económicas subyacentes o se compensan con otras disposiciones fiscales nacionales o internacionales, no lográndose los objetivos deseados.</p>
<p>A través de los GT se reduce la necesidad de una estrecha supervisión del gobierno de dicho gasto. Menor burocracia asociada a la aplicación de la política específica.</p>	<p>Muchos esquemas de GT son una respuesta a los diversos grupos de interés en lugar de atender las necesidades reales. Tales esquemas de GT conllevarían a resultados en pérdida de eficiencia al favorecer a algunos sectores y proyectos, pero no otras, alterando así la rentabilidad relativa de proyectos y el debilitamiento de la inversión global.</p>
<p>En algunos casos a través de los GT se logra una mayor equidad del sistema tributario.</p>	<p>Algunos regímenes de gastos fiscales pueden operar regresivamente en la distribución del ingreso luego de impuesto, tanto vertical como horizontalmente. En particular, los beneficios a través de deducciones en los impuestos a las rentas personales no incluyen a los no contribuyentes -que se encuentran entre los grupos más pobres de la sociedad-.</p>
<p>Pueden promover una mayor formalización en la medida que son los contribuyentes quienes reciben el beneficio.</p>	

Fuente: Elaboración propia a partir de la caracterización de Polackova et al. (2004)

3. Evaluación y seguimiento de las excepciones que dan lugar a los gastos tributarios

En los últimos años se ha observado una emergente inclinación por estudios de evaluación de impacto de los GT sobre las variables de interés: inversión, empleo -entre otras-, fundados sobre todo en bases de datos de declaraciones juradas y enfocados principalmente en las excepciones implementadas en los impuestos a las rentas personales y empresariales.

Nos referimos aquí a los gastos tributarios resultantes de los denominados incentivos tributarios o incentivos fiscales, los cuales operan como una forma de atracción de la localización o promoción de determinadas inversiones en el país.

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

La reciente publicación de ONU-CIAT (2018) aborda de manera integral los aspectos relacionados con el tópico de su título, enfocándose en los aspectos teóricos y la experiencia empírica de los incentivos fiscales.⁷ El trabajo presenta un marco teórico general sobre los incentivos tributarios; un modelo de prototipo de análisis costo-beneficio para evaluar incentivos fiscales, así como la descripción en detalle de dos evaluaciones costo-beneficio de incentivos tributarios lanzados en diferentes estados de Estados Unidos y un análisis de costo-beneficio para un sector económico de un país de Centro-América.

7 Diseño y Evaluación de los Incentivos Tributarios en Países en Desarrollo. UN – CIAT 2018. Autores Varios.

Un elemento destacado de este trabajo es la propuesta de una lista de aspectos a considerar en el momento de incorporar en la norma de cada país un incentivo tributario, con el fin de asegurar la coherencia entre el marco legal de un incentivo fiscal y el objetivo de política. Su interés, de acuerdo a los autores, es servir como un registro ordenado de elementos a tener en cuenta y considerarse, especialmente al redactar un esquema de estímulos fiscales, a fin de maximizar la claridad de enfoque y administración.

Se trata de una amplia lista de chequeo donde se analiza la validez del incentivo desde diversas perspectivas: de política económica (cuáles son los objetivos, cuál es el alcance del beneficio); sobre la autoridad responsable; detalles de la base de reglas necesarias para su ejecutoriedad; definición clara del perfil del beneficiario y la actividad económica habilitadora; la tipología de los activos que califican como inversión; como se computará la mayor/menor intensidad en el uso de la mano de obra; los criterios para identificar la actividad alcanzada en empresas con multiplicidad de actividades; aspectos sobre la información a proporcionar para controlar y evaluar el régimen; métodos de solución de controversias y efectos de incumplimiento.

La lista se plantea como objetivo garantizar la correcta redacción normativa de un incentivo fiscal, y que la misma sea coherente con los objetivos de política perseguidos. Según los autores, la misma puede usarse en sentido contrario, esto es, como una lista de decisiones de política que deben tomarse a fin de asegurar que la política tributaria sobre la que se basa un incentivo sea suficientemente amplia y detallada.

Figura 2. Criterios para evaluar la eficiencia de los GT

EFICIENCIA ECONÓMICA	SOCIALMENTE EFICIENTES	FUNCIONAMIENTO EFICIENTE DE LA POLÍTICA FISCAL
<p>Internalización de las externalidades: proporcionar el nivel socialmente óptimo de bienes y servicios.</p>	<p>Determinar el costo social. Los GT pueden ser los instrumentos adecuados, pero, se debe comprobar si otros instrumentos podrían alcanzar el mismo objetivo a un costo social menor.</p>	<p>La simplicidad y la estabilidad del sistema tributario son reglas deseables a tener en cuenta. La introducción de Gastos Tributarios muchas veces complejiza el sistema</p>
<p>Minimizar las distorsiones generadas por los impuestos: la introducción o eliminación de los gastos fiscales pueden afectar el equilibrio pre-existente.</p>		
<p>Los gastos fiscales afectan el comportamiento de los agentes económicos y pueden distorsionar la asignación de recursos. La creación de incentivos tributarios para apoyar a un sector determinado impactará en otros sectores de la economía.</p>	<p>La mejora de la equidad social. Esto corresponde a la función redistributiva de los impuestos. Los GT podrían ser utilizados como un medio para reducir la desigualdad de ingresos y combatir la pobreza, aunque pueden tener impacto indeseado en otras políticas públicas</p>	<p>Mantener la transparencia y rendición de cuentas de la política fiscal. Los gastos fiscales son una forma, en principio, menos transparentes de gasto público.</p>
<p>Pueden conducir a una movilización indeseada de rentas por parte de los contribuyentes. La búsqueda de atraer rentas por parte de un gobierno, a través de incentivos fiscales puede ser muy costosa para el crecimiento económico.</p>		
<p>Evaluaciones de Costo-beneficio claras pueden demostrar que - en algunos casos - los GT son bien justificados.</p>	<p>En contrapartida los GT pueden ser regresivos. A su vez pueden no ser lo suficientemente focalizados, generando pérdidas inesperadas de recaudación.</p>	<p>En términos de gobernanza fiscal, los gastos fiscales reducen la certeza del proceso presupuestario debido a su financiación sin tope. Su efecto presupuestario depende en buena medida del grado de aprovechamiento de los beneficiarios.</p>
		<p>Los GT son generalmente más fáciles de introducir que los gastos directos. Esto puede distorsionar la priorización de temas fiscales y afectar las asignaciones fiscales.</p>

Fuente: Elaboración propia sobre la base de Directorate-General for Economic and Financial Affairs. Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. European Commission. 2014.

Anteriores trabajos han puesto en consideración otros criterios para evaluar los gastos tributarios en sentido amplio, más allá de los resultantes de los incentivos fiscales propiamente dichos. De acuerdo con la UE (2014: Op. Cit. Cap. 3), la relevancia económica de los GT puede evaluarse a través de diferentes criterios, haciendo énfasis en la eficiencia. Ese documento identifica tres grupos de principios rectores para la evaluación y luego analiza cómo los gastos fiscales podrían afectar el desempeño de las políticas públicas de acuerdo a cada uno de estos criterios. Que las excepciones que dan lugar a los gastos tributarios cumplan con criterios de eficiencia económica, que sean socialmente eficientes y que permitan un buen funcionamiento de la política fiscal.

Además de la mayor transparencia que provee la publicación de los informes de GT, en el momento de creación de las excepciones es recomendable incorporar determinadas cláusulas en relación al plazo de vigencia y a los montos máximos de beneficio a conceder. Podemos mencionar como una buena práctica las disposiciones normativas de creación de las excepciones que incluyen fecha de expiración del beneficio, o bien un número máximo de períodos de aplicación del mismo por parte de un contribuyente luego de ocurrida la hipótesis que dio lugar al surgimiento del beneficio. De todas formas del análisis de la normativa que da lugar a los gastos tributarios en los países no es frecuente encontrar fecha de expiración para los beneficios.⁸

También son medidas de prudencia fiscal la determinación a priori de tope máximos de beneficios que individualmente pueden usarse así como montos máximos de beneficios que globalmente se van a otorgar. Con estas incorporaciones en los textos normativos de creación de una excepción en el cuerpo de un impuesto, se garantiza la no perpetuidad del beneficio así como un control a priori del sacrificio que puede llegar a ejecutarse mediante este mecanismo, dándole un tratamiento más equivalente a una partida de gasto presupuestario, las que por naturaleza tienen un monto máximo de utilización.

8 La TEDLAC recoge dos variables relacionadas con los plazos de uso o aprovechamiento de las excepciones “Vigencia Desde” que informe desde cuando está vigente la excepción y “Vigencia Hasta” – que informa hasta cuándo está operativa la excepción. De la explotación de la TEDLAC podrá apreciarse que buena parte de los gastos tributarios no tienen prevista una fecha de expiración.

4. El panorama en América Latina

A partir de los informes oficiales realizados por los países, la Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias del CIAT ha elaborado una base de datos de los beneficios e incentivos tributarios incluidos en los reportes de 16 países de la región (TEDLAC). Esta se forma a partir del registro sistemático de la información contenida en los reportes, con apertura al mayor nivel de desagregación permitido en cada informe. En total fueron registrados 6046 ítems de gastos tributarios incluidos en los últimos informes de los países analizados.

La TEDLAC contiene los siguientes campos:

Cuadro 1. Campos incluidos en la TEDLAC

CAMPO	DESCRIPCIÓN
País	Nombre del país que se está informando
Categoría del tributo	Valores de 1 a 9 (ver anexo)
Nombre del tributo	Nombre y sigla del tributo en ese país
Tipo de Gasto Tributario	Valores de 1 a 7 (ver anexo)
Incentivo tributario	Marca si se trata de un incentivo (1) a un beneficio tributario (8)
Fuente normativa	Describe la fuente normativa que da origen a la excepción
Nombre de la medida	Nombre que lleva la medida
Descripción de la medida	Descripción más en detalle de la exoneración
Vigencia desde	Año de inicio de la excepción
Vigencia hasta	Año de expiración de la excepción
Sector presupuestario asociado	Clasificación alfabética (ver anexo)
Área geográfica específica	Específica en que parte del territorio aplica el beneficio
Ejercicio	Año que se está informando el Gasto Tributario
Método de medición	Describe el método de medición aplicado en el estudio
Fuentes de información	Describe las fuentes de información usadas para la estimación
Moneda	Moneda y unidad de medida en la que están expresados los valores
Importe del gasto tributario	Valor del gasto tributario
Recaudación del impuesto	Monto recaudado de ese impuesto en ese año ¹
Recaudación total	Monto de recaudación total de ese año ¹
PIB en ese ejercicio	Valor en moneda comparable del PIB de este año ²
Fuente	Informe que da origen a la registracion
Actualización	Indica en que ejercicio fue registrado, revisado o actualizada esa registración por el CIAT

Notas: 1 Estadísticas de Recaudación total y por tipo de tributo para cada país extraídas de OECD. Stat

2 Estadísticas del PIB de cada país extraídas de la recopilación del WEO del FMI.

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

La información, tal como está dispuesta, también habilita a distribuir el gasto tributario según los sectores presupuestarios más asociados a la medida bajo análisis, clasificación ésta que sigue la propuesta incluida en el Manual del CIAT⁹ (Educación; Salud y Sanidad; Vivienda; Desarrollo y Descentralización; Actividades Agropecuarias; Industriales; Energía y Minería; etc.). En el proceso de registración cada ítem de gasto tributario se clasificó como un beneficio tributario o como un incentivo tributario. Entre los primeros encontramos a todos los gastos tributarios asociables con el gasto público social, mientras que fueron clasificados como incentivos tributarios aquellos gastos tributarios que se presentan con la finalidad de promover una actividad económica específica.¹⁰

A continuación se exponen los resultados del gasto tributario total de cada país en relación al Producto Interno Bruto. Como se verá, los resultados difieren entre los países. Debe tenerse presente que este contraste de resultados es a modo de referencia ya que los trabajos de los países difieren en el alcance de su estudio tanto en lo que tiene que ver con la cantidad de tributos incluidos en el análisis como por la mayor o menor amplitud del impuesto de referencia y su correlato con una menor o mayor base de estimación de gastos tributarios. Por otra parte el Gasto Tributario total S/PIB implicaría pensar que se “levantarían” todas las excepciones al mismo tiempo y que a su vez no habría un efecto de solapamiento entre las diferentes medidas.

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

10 Sobre los conceptos de *beneficios e incentivos* tributarios el documento Manual de Gastos Tributarios, elaborado por el Centro de Estudios Fiscales de Ecuador plantea: “Los beneficios tributarios son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es dispensar un trato más favorable a determinados contribuyentes (causas subjetivas) o consumos (causas objetivas). Esta discriminación positiva se fundamenta en razones de interés público, equidad y justicia social...” Respecto a los incentivos tributarios el documento agrega: “Los incentivos tributarios son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es promover determinados objetivos relacionados con políticas productivas como inversiones, generación de empleo estable y de calidad, priorizar la producción nacional y determinados consumos, contención de precios finales, etc.”

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

PAÍS	t= último año	t-2	t-1	t
Argentina	2017	2,6%	2,7%	3,0%
Bolivia	2013	1,0%	1,2%	1,3%
Brasil	2017	4,7%	4,3%	4,3%
Chile	2017	4,4%	3,4%	3,5%
Colombia	2014		0,6%	0,7%
Costa Rica	2016	5,0%	4,9%	5,3%
Ecuador	2014	4,7%	4,7%	4,1%
El Salvador	2013	3,1%	2,9%	3,0%
Guatemala	2016	2,5%	2,5%	2,3%
Jamaica	2016	4,4%	4,4%	3,6%
México	2018	3,3%	3,7%	3,3%
Nicaragua	2013	4,6%	5,0%	5,4%
Panamá	2012			2,6%
Paraguay	2016	1,9%	1,7%	1,7%
Perú	2017	2,3%	2,1%	2,2%
República Dominicana	2017	6,6%	6,6%	6,4%
Uruguay	2014	6,6%	6,4%	6,3%
Promedio		3,8%	3,6%	3,5%

Fuentes: Gastos tributarios: Base de Datos de Gastos Tributarios - CIAT
 PIB: Estadísticas del PIB de cada país, extraídas de la recopilación del WEO del FMI.

El promedio del gasto tributario sobre el PIB para los países analizados se situó en 3,5% en el último ejercicio del análisis. Debemos ser cautelosos a la hora de realizar comparaciones entre países ya que las diferentes metodologías de estimación; la interpretación en cada estudio de cuál es el alcance del gasto tributario a cuantificar así como la mayor o menor inclusión de impuestos en cada estudio, darán lugar a diferentes resultados. De los países analizados, 8 tienen reportes con proyección de gastos tributarios, lo que permite tener registros de gastos tributarios hasta 2017 o 2018 inclusive.¹¹ Los demás países miden el gasto ejecutado en ejercicios anteriores (generalmente por el criterio de lo devengado).¹²

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

12 En el caso de Uruguay, a partir de la reciente aprobación de la Ley de Rendición de cuentas, el país debe presentar a partir de 01/2018 reportes anuales de gastos tributarios que incluyan la proyección de los gastos tributarios del ejercicio en cuestión. Al momento de finalizar este trabajo la información actualizada de ese país aún no se encontraba disponible.

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

PAÍS	IMPUESTOS GENERALES AL CONSUMO	IMPUESTOS RENTA PERSONAS FÍSICAS	IMPUESTOS RENTA EMPRESAS	IMPUESTOS SELECTIVOS COMBUSTIBLES	IMPUESTOS SELECTIVOS DIVERSOS	IMPUESTOS COMERCIO EXTERIOR	OTROS	TOTAL GENERAL
Argentina	1,5%	0,3%	0,4%	0,3%	0,1%	0,1%	0,4%	3,0%
Bolivia	1,0%		0,1%			0,1%	0,1%	1,3%
Brasil	0,9%	0,8%	0,9%		0,4%	0,1%	1,2%	4,3%
Chile	0,7%	1,8%	0,9%	0,0%			0,0%	3,5%
Colombia			0,7%				0,0%	0,7%
Costa Rica	3,1%	1,1%	0,9%	0,1%		0,1%	0,0%	5,3%
Ecuador	2,1%	0,7%	1,2%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	4,1%
El Salvador	1,5%	0,5%	1,0%				0,0%	3,0%
Guatemala	1,4%	0,1%	0,7%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	2,3%
Jamaica	1,9%	0,0%	0,1%		0,3%	1,2%	0,0%	3,6%
México	1,5%	0,9%	0,6%	0,2%	0,0%		0,0%	3,3%
Nicaragua	4,2%	0,0%	0,3%	0,0%		0,9%	0,0%	5,4%
Panamá	2,6%						0,0%	2,6%
Paraguay	1,1%	0,1%	0,2%			0,2%	0,0%	1,7%
Perú	1,7%	0,2%	0,2%	0,0%		0,1%	0,0%	2,2%
Rep. Dominicana	3,0%	0,1%	0,6%	0,8%	0,3%	0,7%	0,9%	6,4%
Uruguay	3,1%	0,5%	1,5%	0,0%	0,0%		1,2%	6,3%
Promedio por tipo	2,0%	0,5%	0,6%	0,2%	0,2%	0,3%	0,2%	3,5%

Fuentes: Gastos tributarios: Base de Datos de Gastos Tributarios - CIAT

PIB: Estadísticas del PIB de cada país, extraídas de la recopilación del WEO del FMI.

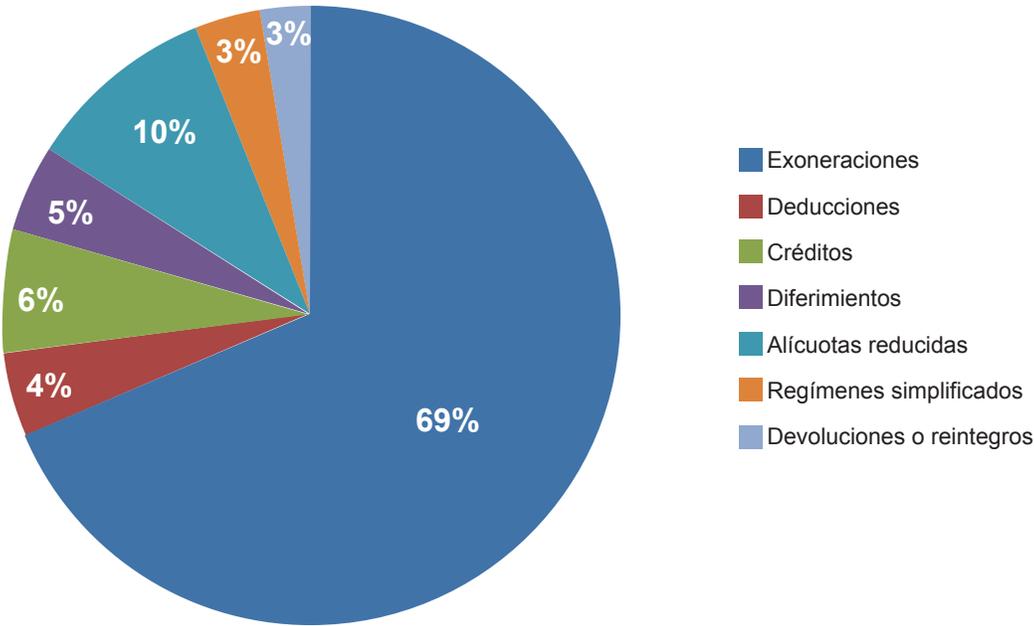
Como mencionamos anteriormente el Manual del CIAT previó una apertura por tipo de tributo que permite visualizar los resultados por los principales impuestos. En esta actualización y previa lectura de los informes de los países se consideró pertinente tener una clasificación más amplia de tributos por lo que la tabla de códigos se desagregó, dando lugar a 9 categorías (ver Anexo). En el cuadro 3 puede apreciarse, para el último ejercicio de cada país, el desglose del total del gasto tributario en relación al PIB abierto por cada una de estas categorías de tributos.

Puede notarse que en gran medida el gasto tributario se ejecuta en los impuestos generales al consumo (en esta clasificación se incluyen principalmente a los IVA de los países). En promedio estos representan 2.0% del PIB. Lo siguen en importancia los impuestos a las rentas tanto de personas como de empresas. En cada país las interrelaciones entre unos y otros impuestos a las rentas tienen diferente intensidad, e incluso en varios países el sistema de imposición a las rentas tiene una única figura tributaria que alcanza tanto a las personas como a las empresas. Esto da lugar a mayores dificultades a la hora de contabilizar ciertas excepciones en la medida que puede no interpretarse bien si se trata de un beneficio dirigido a las personas, las empresas, o hacia ambos.

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Debe tenerse presente que estas excepciones, si se sigue un enfoque de largo plazo en la estimación, no serán consideradas como GT en la medida que la recaudación no efectivizada en los ejercicios de aplicación del beneficio será recuperada en ejercicios siguientes. La mayor parte de los países no incluyen estas excepciones como GT.¹³

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

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

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

La exploración de la TEDLAC nos permite observar que aproximadamente el 69% de los gastos tributarios hallados refieren a exoneraciones propiamente dichas, seguido de las alícuotas reducidas con un 10%.

¹³ Los reportes de Gastos Tributarios de Chile son los que contienen una participación mayor de este tipo de excepción, representando los diferimientos el 68% de los gastos tributarios medidos en su estudio.

5. Informes de Gastos Tributarios consultados

PAÍS	FUENTE
Argentina	ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN LA REPÚBLICA ARGENTINA - PARA LOS AÑOS 2015 A 2017 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.
Argentina	ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS EN LA REPÚBLICA ARGENTINA - PARA LOS AÑOS 2014 A 2016 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.
Argentina	Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2011-2013. Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.
Argentina	ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS PARA LOS AÑOS 2010 A 2012 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación. Valores ajustados por Presupuesto - Resumen PRESIDENCIA DE LA NACIÓN Ministerio de Economía y Finanzas Públicas Secretaría de Hacienda Subsecretaría de Presupuesto Oficina Nacional de Presupuesto.
Argentina	ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS TRIBUTARIOS - PARA LOS AÑOS 2010 A 2012 - Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación.
Bolivia	Boletín de Ingresos y gastos tributarios No 5 - Ministerio de Económica y Finanzas Públicas. Estado Plurinacional de Bolivia.
Brasil	Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2017 (DGT 2017) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal.

PAÍS	FUENTE
Brasil	Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2016 (DGT 2016) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal.
Brasil	Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2015 (DGT 2015) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal.
Brasil	Demostrativo dos Gastos Tributarios PLOA 2014 (DGT 2014) - Centro de Estudos Tributarios e Aduaneiros - Receita Federal.
Chile	Anexo reporte Gasto Tributario 2015 a 2017 - Subdirección de Gestión Estratégica y Estudios Tributarios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2016.
Chile	Gasto Tributario 2012 - 2014 - Subdirección de Estudios - Servicio de Impuestos Internos - Septiembre 2014 - METODOLOGIA TRADICIONAL - Valores ajustados por informe 2016.
Colombia	El gasto tributario en Colombia. Beneficios en el impuesto sobre la renta y CREE – personas jurídicas Años gravables 2013 - 2014 - Coordinación de Estudios Económicos Subdirección de Gestión de Análisis Operacional Dirección de Gestión Organizacional.
Costa Rica	Costa Rica / El gasto tributario, Metodología y Estimación. Año 2014. Dirección General de Hacienda (DGH) División de Política Fiscal (DPF) Agosto 2015. Contiene Serie 2010 - 2014 y Proyecciones 2015 y 2016. 2014 único año con apertura por ítems.
Costa Rica	Costa Rica / El gasto tributario, Metodología y Estimación. Año 2014. Dirección General de Hacienda (DGH) División de Política Fiscal (DPF) Agosto 2015. Contiene Serie 2010 - 2014 y Proyecciones 2015 y 2016. 2014 único año con apertura por ítems.+ El gasto tributario, Metodología y Estimación. Año 2016.
Ecuador	Manual Gasto Tributario 2014 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales - Este documento presenta la metodología utilizada para calcular el gasto tributario en el país, así como las principales cifras de las estimaciones y la normativa que lo rige. Octubre 2015.
Ecuador	Manual Gasto Tributario 2013 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales - Este documento presenta la metodología utilizada para calcular el gasto tributario en el país, así como las principales cifras de las estimaciones y la normativa que lo rige.

PAÍS	FUENTE
Ecuador	Manual Gasto Tributario 2012 - Departamento de Estudios Tributarios - Centro de Estudios Fiscales - Este documento presenta la metodología utilizada para calcular el gasto tributario en el país, así como las principales cifras de las estimaciones y la normativa que lo rige.
El Salvador	GASTO TRIBUTARIO: AÑO 2013: IVA Y RENTA. Unidad de Estudios Tributarios. Dirección General de Impuestos Internos. Diciembre 2015.
El Salvador	GASTO TRIBUTARIO: AÑOS 2011 - 2012: IVA Y RENTA. Unidad de Estudios Tributarios. Dirección General de Impuestos Internos. Diciembre 2014.
Guatemala	https://portal.sat.gob.gt/portal/analisis-estudios-tributarios/#1506976607233-cfdb5baf-4926
Guatemala	Estadísticas de Gastos Tributarios. Disponibles en: http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/7897-analisis-y-estudios-tributarios.html
Jamaica	Tax Expenditure Estimates 2014-2016. Ministry of Finance and the Public Service. Taxation Policy Division, Jamaica, West Indies. February 2018.
México	Presupuesto de Gastos Fiscales 2017. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2017 y 2018.
México	Presupuesto de Gastos Fiscales 2016. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2016 y 2017 & Presupuesto de Gastos Fiscales 2015. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2015 y 2016.
México	Presupuesto de Gastos Fiscales 2015. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2015 y 2016.
México	Presupuesto de Gastos Fiscales 2013. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Incluye gastos tributarios 2013 y 2014.
Nicaragua	Gasto Tributario y Evasión del IVA e IR: 2010-2013, Alma Cortés Selva, Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección de Estudios Económicos Managua, Nicaragua
Panamá	Estimación del gasto tributario en Panamá, mediante el señalamiento de pautas y criterios para el establecimiento de una metodología de medición. Michel Jorratt De Luis - Marzo de 2014.

PAÍS	FUENTE
Paraguay	Informe de Gasto Tributario en Paraguay 2013 - 2014 y Proyecciones de Gasto Tributario 2015 - 2016. CIAT - SAT - GIZ.
Perú	Informe N° 17-2016-SUNAT/5A0000 / Estimación del impacto de los principales Gastos Tributarios 2017.
Perú	Informe N° 016-2015-SUNAT /5A0000 + Papeles de trabajo del estudio de gasto tributario de Perú.
República Dominicana	MINISTERIO DE HACIENDA Gastos Tributarios en República Dominicana Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2017.
República Dominicana	MINISTERIO DE HACIENDA Gastos Tributarios en República Dominicana Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2015 y 2016.
Uruguay	Informe de gasto Tributario 2012 - 2014. Departamento de Estudios Económico - Tributarios - DGI.

6. Bibliografía

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

International Budget Partnership IBP. Open Budget Survey 2015.

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

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

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

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

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

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

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

Manual de Transparencia Fiscal. Fondo Monetario Internacional. 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Anexo

Glosario de categorías utilizadas en la TEDLAC

I) **Categorías de tributos considerados**

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

II) **Tipos de gastos tributarios considerados**

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

III) Glosario de sectores presupuestarios asociables a los gastos tributarios

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



Serie **Documentos de Trabajo**



CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: www.ciat.org